

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

ĐÀO MINH HẰNG

**HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO
TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH
TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP
DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP
CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN**

Luận án tiến sĩ kinh tế

Hà Nội, Năm 2016

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

ĐÀO MINH HẰNG

**HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO
TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI
CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC
CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM
THỰC HIỆN**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 62.34.03.01

Luận án tiến sĩ kinh tế

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. PGS, TS. Nguyễn Phú Giang**
- 2. TS. Nguyễn Việt Tiến**

Hà Nội, Năm 2016

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan bản Luận án là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các tài liệu, kết quả nghiên cứu trong Luận án là trung thực. Những kết quả nghiên cứu của Luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

TÁC GIẢ LUẬN ÁN

Đào Minh Hằng



MỤC LỤC

Nội dung	Trang
Mở đầu	1
1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu	1
2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan	2
3. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu của đề tài	11
4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu	12
5. Các kết quả nghiên cứu đạt được của luận án	12
6. Kết cấu của luận án	13
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP	14
1.1. ĐẶC ĐIỂM CỦA HÀNG TỒN KHO VÀ KIỂM SOÁT NỘI BỘ HÀNG TỒN KHO TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT ẢNH HƯỞNG TỚI KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO	14
1.1.1. Đặc điểm của hàng tồn kho ảnh hưởng tới kiểm toán hàng tồn kho	14
1.1.2. Kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho tại DNSX	16
1.2. KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT	18
1.2.1. Mục tiêu kiểm toán hàng tồn kho	18
1.2.2. Các sai phạm thường gặp	19
1.2.3. Phương pháp, kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất	20
1.2.4. Quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất	26
1.3. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP	37

SẢN XUẤT	
1.4. KINH NGHIỆM KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC HÃNG KIỂM TOÁN LỚN TRÊN THẾ GIỚI	41
1.4.1. Quá trình phát triển của các phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC	41
1.4.2. Kinh nghiệm kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính của các hãng kiểm toán lớn trên thế giới	43
1.4.3. Bài học kinh nghiệm cho công tác kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam	47
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	49
CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	50
2.1. MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU	50
2.2. XÂY DỰNG CÁC GIẢ THUYẾT NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN	52
2.2.1. Giả thuyết về mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng và hoạt động kiểm toán HTK tại DNSX thép	52
2.2.2. Giả thuyết nghiên cứu về sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam	60
2.3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	62
2.3.1. Phương pháp nghiên cứu định tính	62
2.3.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng	64
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	70
CHƯƠNG 3: KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN	71
3.1. ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CỦA CÁC CÔNG TY	71

KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VIỆT NAM

3.1.1. Cơ cấu tổ chức của các doanh nghiệp kiểm toán	71
3.1.2. Tình hình về loại hình dịch vụ và doanh thu	72
3.1.3. Đội ngũ kiểm toán viên	73
3.1.4. Hệ thống văn bản pháp lý cho hoạt động kiểm toán độc của Việt Nam	73
3.2. ĐẶC ĐIỂM HÀNG TỒN KHO VÀ QUI TRÌNH SẢN XUẤT THÉP CỦA CÁC DNSX THÉP TẠI VIỆT NAM ẢNH HƯỞNG TỚI KIỂM TOÁN	74
3.3. MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG VÀ KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BCTC TẠI DNSX THÉP	77
3.3.1. Thực hiện kiểm định chất lượng thang đo của các biến	77
3.3.2. Thực hiện phân tích nhân tố EFA	79
3.3.3. Kiểm định tương quan tuyến tính giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc trong mô hình	82
3.4. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÁC DNSX THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN	86
3.4.1. Thực hiện kiểm định chất lượng thang đo của các biến	86
3.4.2. Kết quả khảo sát về phương pháp, kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất thép	87
3.4.3. Kết quả khảo sát về việc thực hiện các thủ tục trong qui trình kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất thép	94
3.5. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN	110
3.5.1. Ưu điểm	110
3.5.2. Hạn chế	111
3.5.3. Nguyên nhân của những hạn chế	116
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	118

CHƯƠNG 4: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN	119
4.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN HỆ THỐNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM PHÙ HỢP VỚI THÔNG LỆ, CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN QUỐC TẾ	119
4.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN	121
4.2.1. Hoàn thiện các phương pháp, kỹ thuật trong kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thép	121
4.2.2. Hoàn thiện qui trình kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam	136
4.3. ĐIỀU KIỆN ĐỂ THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP	148
4.3.1. Về phía Nhà nước và hiệp hội nghề nghiệp	148
4.3.2. Về phía các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam và KTV	150
4.3.3. Về phía khách hàng là các DNSX thép	152
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4	153
KẾT LUẬN CHUNG	154
DANH MỤC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

STT	Thuật ngữ viết tắt	Thuật ngữ viết đầy đủ tiếng Việt	Thuật ngữ viết đầy đủ tiếng Anh
1	ACCA	Hiệp hội Kế toán viên công chứng Anh quốc	The Association of Chartered Certified Accountants
2	AICPA	Hiệp hội kiểm toán viên công chứng Hoa Kỳ	The American Institute of Certified Public Accountants
3	BCTC	Báo cáo tài chính	Financial Statement
4	CMKT Việt Nam -VSA	Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam	Viet Nam Standard on Auditing
5	COSO	Ủy ban chống gian lận BCTC	The Committee of Sponsoring Organizations
6	DN	Doanh nghiệp	Enterprise
7	DNSX	Doanh nghiệp sản xuất	Manufacturing Enterprise
8	FASB	Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ	Financial Accounting Standard Board
9	GTLV	Giấy tờ làm việc	Working Paper
10	HTK	Hàng tồn kho	Inventory
11	KTV	Kiểm toán viên	Auditor
12	KSNB	Kiểm soát nội bộ	Internal Control
13	IAASB	Ủy ban dịch vụ bảo đảm và kiểm toán quốc tế	International Auditing and Assurance Standards Board
14	IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standards
15	IASB	Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standards Board
16	IASC	Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế	International Accounting Standard Committee
17	IFAC	Liên đoàn kế toán quốc tế	International Federation of Accountants
18	IFRS	Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế	International Financial Reporting Standard
19	ISA	Chuẩn mực kiểm toán quốc tế	International Standard on Auditing
20	MUS	Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ	Moneytary Unit Sampling
21	SAP	Thủ tục phân tích chi tiết	Substantive Analytical Procedure
21	TK	Tài khoản	Account
22	VACPA	Hội KTV hành nghề Việt Nam	Viet Nam Associate of Certificate Public Auditor

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1.1	Mục tiêu kiểm toán riêng biệt với HTK	18
Bảng 1.2	Mục tiêu kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC	19
Bảng 1.3	Các sai phạm thường gặp trong kiểm toán khoản mục HTK	19
Bảng 2.1	Các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thép ở Việt Nam	53
Bảng 3.1	Cơ cấu các công ty kiểm toán theo loại hình doanh nghiệp	72
Bảng 3.2	Tổng hợp kết quả phân tích nhân tố EFA	82
Bảng 3.3	Ma trận tương quan giữa biến độc lập –biến phụ thuộc	83
Bảng 3.4	Kết quả kiểm định hệ số hồi qui	83
Bảng 3.5	Kiểm định hệ số tương quan hạng Spearman	85
Bảng 3.6	Ảnh hưởng của biến độc lập tới biến phụ thuộc	85
Bảng 3.7	Kết quả kiểm định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát	88
Bảng 3.8	Kết quả kiểm định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát	94
Bảng 4.1	Mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng tới ARIA, ARIA, cỡ mẫu	134
Bảng 4.2	Hướng dẫn KTV đánh giá rủi ro kiểm toán cho HTK theo định tính	138

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1	Các chức năng thể hiện quá trình vận động của hàng tồn kho	18
Sơ đồ 1.2	Các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX	41
Sơ đồ 2.1	Mô hình nghiên cứu của luận án	51
Sơ đồ 3.1	Sơ đồ qui trình sản xuất thép	75
Sơ đồ 4.1	Đánh giá RRKD, rủi ro có sai sót trọng yếu cho HTK của DNSX thép	123
Sơ đồ 4.2	Quy trình quyết định mở rộng lấy mẫu thử nghiệm kiểm soát	129

DANH MỤC HÌNH

Hình 4.1	Giao diện lấy mẫu hóa đơn mua vật tư sản xuất thép bằng MUS	136
Hình 4.2	Thực hiện thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát khi kiểm toán tiếp cận dựa trên rủi ro	141

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trong xu thế quốc tế hóa, toàn cầu hóa kinh tế và trong môi trường kinh doanh ở Việt Nam hiện nay, nhu cầu minh bạch các thông tin tài chính của các doanh nghiệp (DN) ngày càng trở nên cấp thiết. Một lĩnh vực ngành nghề có thể đáp ứng được nhu cầu này, đó là kiểm toán. Hoạt động kiểm toán đã được công nhận ở Việt Nam bởi sự ra đời của các tổ chức độc lập về kế toán, kiểm toán nhằm giúp cá nhân, tổ chức nắm rõ kiến thức, mở rộng hiểu biết về tài chính, kế toán trong cơ chế kinh tế mới. Sự ra đời của các công ty kiểm toán độc lập tại Việt Nam là bước ngoặt quan trọng trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán và tư vấn cho những người quan tâm đến các số liệu tài chính ở Việt Nam. Kiểm toán đã trở thành một hoạt động chuyên sâu, một khoa học chuyên ngành và có ý nghĩa lớn trên nhiều mặt.

Báo cáo tài chính (BCTC) luôn là đối tượng chủ yếu của kiểm toán độc lập và là tấm gương phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh của DN trên mọi khía cạnh của quá trình kinh doanh. Một tập hợp các thông tin có được từ việc xử lý các giao dịch cuối cùng sẽ được phản ánh thành các bộ phận, các khoản mục trên BCTC. Vì vậy, để đạt được mục đích kiểm toán toàn diện BCTC, kiểm toán viên (KTV) phải xem xét, kiểm tra riêng biệt các bộ phận của chúng.

Trên BCTC của các doanh nghiệp sản xuất (DNSX) thép, các chỉ tiêu về hàng tồn kho (HTK) như tồn kho nguyên liệu, bán thành phẩm, thành phẩm hay sản phẩm dở dang là những khoản mục có giá trị lớn. Các nghiệp vụ liên quan tới HTK lại phát sinh nhiều, phong phú, từ khi DN mua vật tư cho đến khi xuất phục vụ sản xuất kinh doanh, tạo ra thành phẩm xuất bán là cả một quá trình phức tạp. Hơn nữa các chi phí liên quan tới HTK thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của các DN này. Sự phức tạp này ảnh hưởng lớn đến công tác ghi chép, gây khả năng sai phạm cao trong kế toán HTK, ảnh hưởng đến giá trị thành phẩm, giá vốn hàng bán và do đó tác động nghiêm trọng đến các chỉ tiêu tài chính trên BCTC, kết quả kinh doanh của DN. Những sai phạm này nếu không được phát hiện sẽ khiến những đối tượng sử dụng thông tin trên BCTC như nhà đầu tư, ngân hàng,... có thể bị sai lầm hoặc thiệt hại khi đưa ra quyết định. Chính vì vậy, kiểm toán HTK được đánh giá là một phân hành quan trọng trong kiểm toán BCTC, nhất là với các DN đặc thù như sản xuất thép, đặc biệt trong bối cảnh nền kinh tế hiện

nay ngành thép đang gặp khó khăn, thành phẩm thép không tiêu thụ được mà tồn kho lớn, cạnh tranh của thép giá rẻ tràn lan từ Trung Quốc, Nga, biến động tỷ giá tác động tới các DN thép do phải nhập khẩu phần lớn nguyên liệu từ nước ngoài.

Trong khi đó tại Việt Nam, hoạt động kiểm toán vẫn còn có rất nhiều vấn đề cần phải xem xét về cả lý luận và thực tiễn. Các DN kiểm toán độc lập của Việt Nam còn hạn chế về kinh nghiệm hành nghề, năng lực và sức cạnh tranh, chất lượng kiểm toán chưa đáp ứng được yêu cầu của các đối tượng sử dụng thông tin. Tổ chức thực hiện công việc trong quá trình kiểm toán, cụ thể là kiểm toán BCTC vẫn chưa tương xứng với nhu cầu hiện tại và vai trò của kiểm toán. Kiểm toán BCTC của kiểm toán độc lập nói chung và kiểm toán HTK nói riêng cần phải được bổ sung và hoàn thiện về lý luận cho phù hợp yêu cầu quản lý mới và phù hợp với thông lệ, chuẩn mực kiểm toán (CMKT) quốc tế.

Xuất phát từ những vấn đề trên, nghiên cứu sinh lựa chọn đề tài: ***“Hoàn thiện kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính tại các doanh nghiệp sản xuất thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện”*** để nghiên cứu.

2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan

Đến thời điểm hiện nay, các nghiên cứu riêng biệt về kiểm toán HTK là không nhiều, chủ yếu là kiểm toán BCTC. Theo tìm hiểu của tác giả, chưa có nghiên cứu chính thức nào về kiểm toán HTK tại DNSX thép, mà chỉ được đề cập trong các nghiên cứu về kiểm toán BCTC và các vấn đề có liên quan.

2.1. Các công trình nghiên cứu quốc tế

Kiểm toán tài chính được hình thành từ rất sớm trên thế giới và những vấn đề có liên quan đã được nhiều tác giả nghiên cứu trên nhiều khía cạnh, trong nhiều lĩnh vực khác nhau. Năm 1976, tài liệu *“Auditing: An integrated approach”* của Alvin A.Arens và James K.Loebbecke biên soạn với trọng tâm chính về quá trình ra quyết định kiểm toán của các KTV và các khía cạnh thực hành nhất định trong quá trình kiểm toán BCTC, đây được coi là một trong những tài liệu đầu tiên đặt nền tảng cho lý luận về kiểm toán BCTC. Năm 1983, tổ chức AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) phát hành tài liệu *“Audit Sampling Guide”* được xem như cuốn sổ tay của KTV trong thực hiện các kỹ thuật chọn mẫu trong kiểm toán và đến năm 2012, tài liệu *“Audit Sampling”* được cập nhật. Tác giả Gurdarshan S.Gill, Graham W. P. Conserat (1992) bàn về kiểm toán hiện đại trong *“Modern Auditing”*. Tác giả William F.Messier nghiên cứu về kiểm toán độc lập trong tài

liệu “*Auditing and assurance services*” xuất bản lần đầu năm 1998 cùng rất nhiều các ấn phẩm cùng tên của Jack C. Robertson, Timothy J. Louwers (2002), ...

Ngoài ra, để nghiên cứu các vấn đề kiểm toán BCTC phải kể đến hệ thống các chuẩn mực, quy định kiểm toán quốc tế của các tổ chức: Ủy ban dịch vụ bảo đảm và kiểm toán quốc tế - IAASB, Liên đoàn kế toán quốc tế - IFAC,... và hướng dẫn thực hiện kiểm toán, tài liệu phân tích nghiên cứu của các công ty kiểm toán, các tổ chức kiểm toán lớn như Hiệp hội Kế toán viên công chứng Anh (ACCA) như tài liệu “*The audit framework*” (*Khuôn mẫu kiểm toán*), Hiệp hội Kế toán viên công chứng Úc (CPA Australia); các tập đoàn kiểm toán Deloitte, KPMG, EY, PWC...

Qua quá trình thu thập và xử lý thông tin, dữ liệu nghiên cứu sinh đã thực hiện việc chọn lọc được các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án của mình; đồng thời có những phân tích và đánh giá cụ thể như sau:

Nghiên cứu về qui trình kiểm toán BCTC của kiểm toán độc lập, các phương pháp, kỹ thuật, thủ tục áp dụng được tiến hành trong toàn bộ cuộc kiểm toán và xem xét trong từng phần hành cụ thể, có công trình tiêu biểu: “*Auditing and assurance services: An integrated approach*” của Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2013) đưa ra các nội dung chính về lĩnh vực kiểm toán, kỹ thuật áp dụng trong từng giai đoạn của qui trình kiểm toán. Vấn đề cốt lõi được nhấn mạnh là quá trình rút ra kết luận của KTV trong kiểm toán BCTC cũng như kiểm toán tích hợp cho cả BCTC và kiểm soát nội bộ (KSNB) thể hiện trên báo cáo kiểm toán [45]. Do luôn cập nhật các khái niệm kiểm toán mang tính hệ thống trên toàn thế giới với các ví dụ thực tiễn nghiên cứu ngoài sự khái quát cao về lý luận, còn tập hợp được các kiến thức, kinh nghiệm kiểm toán. Với sự hội tụ phù hợp và nhất quán các chuẩn mực kế toán, kiểm toán quốc tế, nghiên cứu tổng hợp sự phát triển liên quan đến các CMKT quốc tế và nhấn mạnh các vấn đề ảnh hưởng đến kiểm toán ở từng quốc gia. Tài liệu trình bày về kiểm toán các chu kỳ trong đó có chu kỳ HTK, thể hiện phân lý luận sâu sắc kết hợp với kinh nghiệm kiểm toán HTK thực tế, hướng tới các mục tiêu: (1) Mô tả các chức năng kinh doanh và các tài liệu, hồ sơ HTK; (2) Thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm toán về giá và kiểm kê HTK; thủ tục phân tích. Trong mục tiêu thứ nhất, tài liệu đã làm sáng tỏ năm giai đoạn của chu trình HTK trong DNSX và thể hiện khái quát trên các sơ đồ về quá trình nhập, xuất HTK, trên cơ sở đó đưa ra thủ tục kiểm toán tương ứng. Trong phần này, nếu các tác giả trình bày chi tiết về các thử nghiệm kiểm soát sẽ khiến nội dung đầy đủ và mang tính liên tục hơn, cũng như làm rõ được đặc thù của việc đánh giá KSNB với HTK. Về mục

tiêu thứ hai, tài liệu đã đưa ra sơ đồ phương pháp luận mà KTV cần sử dụng khi thiết kế các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Khi nghiên cứu về kiểm toán giá HTK, các tác giả cũng chỉ ra vấn đề nổi cộm là việc sử dụng rộng rãi phương pháp tính giá Nhập sau xuất trước tại các công ty của Mỹ với lý do được hưởng các ưu đãi về thuế nhưng không được IFRS- Chuẩn mực BCTC quốc tế chấp nhận và đưa ra định hướng chuyển đổi phương pháp tính giá. Đây là vấn đề mà KTV Việt Nam cần chú ý khi kiểm toán về giá tại DN áp dụng phương pháp tính giá này (trước thời điểm Thông tư số 200/2014/TT-BTC ban hành). Tóm lại, đây là tài liệu nghiên cứu công phu về kiểm toán BCTC trong đó có kiểm toán HTK mà nghiên cứu sinh sử dụng làm tài liệu để tham khảo về mặt lý luận và thực tiễn.

Trên khía cạnh tiếp cận kiểm toán BCTC dựa trên đánh giá rủi ro, có khá nhiều công trình quốc tế xây dựng nội dung theo trình tự các thủ tục kiểm toán, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán. Tiêu biểu có thể đề cập tới các nghiên cứu:

(1) Nghiên cứu "*Auditing & Assurance Services in Australia*" Grant Gay và Roger Simnett (2012). Tài liệu này đưa một cách tiếp cận với rủi ro kinh doanh trong kiểm toán đã được kết hợp thành CMKT quốc gia ở Úc và quốc tế trong giai đoạn 2005 đến 2012. Tài liệu cung cấp một nền tảng lý thuyết vững chắc trong tất cả các khía cạnh của kiểm toán, đưa ra cái nhìn sâu sắc vào những thách thức hiện nay của nghề kiểm toán [58]. Nghiên cứu đề cập tới các nội dung căn bản nhất của kiểm toán kiểm toán BCTC và một số dịch vụ bảo đảm khác. Điểm khác biệt của tài liệu này so với nghiên cứu đã đề cập trước đó là không đi sâu vào kiểm toán từng phần hành cụ thể mà trình bày lần lượt các thủ tục kiểm toán như đánh giá trọng yếu, rủi ro, thử nghiệm kiểm soát, thử nghiệm cơ bản; các kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán như chọn mẫu; trong từng nội dung này sẽ đề cập tới một số đối tượng kiểm toán trong đó có HTK. Tài liệu đưa ra các chỉ dẫn cụ thể cho KTV khi thực hiện các thủ tục kiểm toán ở từng giai đoạn, tuy do kiểm toán HTK không phải là nội dung chủ đạo, do đó công trình không thể hiện tổng hợp các khía cạnh về kiểm toán HTK tại các DNSX nhưng vẫn là nghiên cứu sâu sắc về kiểm toán tài chính.

(2) Nghiên cứu "*Audit- A risk base approach to conducting a quality audit*" của các tác giả K.M. Joshtone, A.A. Gramling, L.A Rittenberg (2014). Các tác giả không trình bày về qui trình kiểm toán theo từng giai đoạn cơ bản như lập kế hoạch, thực hiện và hoàn thành kiểm toán mà đưa ra khung cơ sở về việc đưa ý kiến kiểm toán. Cụ thể, qui trình đưa ra ý kiến đánh giá về BCTC gồm năm bước: (1) Quyết định chấp nhận/ duy trì kiểm toán; (2) Thực hiện đánh giá rủi ro; (3) Thu thập bằng

chứng về hiệu quả của KSNB; (4) Thu thập bằng chứng về cơ sở dẫn liệu, số dư và thuyết minh; (5) Hoàn thành và ra kết luận kiểm toán [61]. Khung qui trình này được thể hiện xuyên suốt trong nghiên cứu khi kiểm toán các khoản mục, chu kỳ và dành một chương để trình bày về kiểm toán HTK. Nghiên cứu đã làm rõ được vai trò của đánh giá rủi ro với việc thiết kế các thủ tục kiểm toán đối với HTK, xác định các thủ tục đánh giá rủi ro gian lận liên quan tới HTK.

Các công trình nghiên cứu trên đề cập tới toàn bộ nội dung của kiểm toán BCTC trong các DNSX do đó kiểm toán HTK không phải là hướng nghiên cứu chính và không được trình bày một cách đầy đủ, hệ thống.

Tác giả Magdalene Ang (2012) với nghiên cứu " *Audit of inventories*" trên tạp chí *Highligh of techical clinics*, Singapore đã nghiên cứu về các thách thức đặt ra trong kiểm toán HTK. Tác giả đã làm sáng tỏ các vấn đề mà KTV gặp phải khi kiểm toán HTK và giải thích tại sao lại có sự thiếu hụt một chương trình giám sát trong kiểm toán HTK [44]. Để giải quyết các câu hỏi này, trước hết tác giả trình bày cụ thể về các nguy cơ, rủi ro đối với quản lý, kế toán HTK trong đó đề cập tới việc kiểm kê và xác định giá trị của HTK. Từ đó bài viết chỉ ra thách thức chủ yếu phát sinh khi kiểm toán HTK là sự bất đồng giữa KTV và nhà quản lý về việc có hay không việc cung cấp HTK lỗi thời và giảm giá trị mà không trích lập dự phòng. Tác giả xác định mục tiêu chính của việc kiểm kê HTK bao gồm: (1) có bằng chứng về sự tồn tại và điều kiện lưu trữ, bảo quản của HTK, (2) quan sát khách hàng kiểm kê HTK như thế nào, (3) kiểm tra độ chính xác giá trị và (4) có thông tin kiểm tra ở các giai đoạn sau. Bài viết tập trung nhiều vào các thủ tục kiểm tra việc tính giá HTK đối với hai phương pháp nhập trước xuất trước và bình quân gia quyền và việc KTV cần cân nhắc khi kiểm toán dự phòng giảm giá HTK. Đối với các vấn đề đặt ra, tác giả đều giải quyết và lập luận khá chặt chẽ. Tuy nhiên bài viết này mới chỉ hướng tới việc kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC thực hiện cho mọi loại hình khách thể mà chưa làm rõ được điểm khác biệt khi kiểm toán cho DNSX, thương mại hay xây dựng trong các lĩnh vực khác nhau với các đặc trưng riêng về HTK.

Một số bài báo đăng trên các tạp chí chuyên ngành kế toán và kiểm toán như *Accounting Journal*, *International Journal of Accounting*,... chủ yếu đề cập đến nội dung của kiểm toán BCTC nói chung, ít khi đề cập tới các mảng chi tiết của kiểm toán từng phần hành trong kiểm toán BCTC.

Ngoài ra, còn có một số công trình liên quan tới chất lượng kiểm toán BCTC của kiểm toán độc lập với các quan điểm khác nhau về chất lượng kiểm toán và đưa

ra các nhân tố, tiêu chí đánh giá. Các nghiên cứu trên đều đưa ra các nhận định về vấn đề chất lượng của kiểm toán BCTC do kiểm toán độc lập trên các phương diện khác nhau tuy nhiên việc đánh giá tổng thể về việc kiểm toán BCTC tại các DN thuộc các lĩnh vực, ngành kinh tế khác nhau cũng như đánh giá chất lượng kiểm toán trong từng phần hành cụ thể (gồm kiểm toán HTK) chưa được xem xét.

2.2. Các công trình nghiên cứu trong nước

Các vấn đề về kiểm toán nói chung, kiểm toán BCTC do kiểm toán độc lập thực hiện nói riêng được các tác giả Việt Nam chính thức bắt đầu nghiên cứu từ đầu những năm 1990. Các giáo trình về Kiểm toán, Kiểm toán tài chính của các tác giả là các nhà khoa học đầu ngành trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán biên soạn như GS,TS. Nhà giáo ưu tú Vương Đình Huệ, PGS,TS. Nguyễn Đình Hựu, GS,TS. Nguyễn Quang Quỳnh,... cung cấp các kiến thức cơ bản hướng dẫn tổ chức công tác kiểm toán và thực hành nghiệp vụ kiểm toán BCTC. Đây là các tài liệu thực sự hữu ích cho nghiên cứu sinh khi nghiên cứu đề tài. Tuy nhiên các tài liệu này mới chỉ hệ thống về mặt lý luận, chưa hướng tới việc vận dụng trong thực tế kiểm toán.

Hiện nay trong nước có nhiều luận án tiến sĩ, luận văn thạc sĩ, đề tài nghiên cứu khoa học đề cập tới kiểm toán BCTC, tuy nhiên kiểm toán HTK thì chỉ có một số công trình như bài viết đăng trên một số tạp chí chuyên ngành:

(1) Nghiên cứu “*Kiểm toán khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính*” của Hoàng Thị Lan Anh, trên *Tạp chí Kiểm toán số 106*, 2009. Tác giả đã chỉ ra những hạn chế trong việc kiểm toán HTK của các công ty kiểm toán độc lập tại Việt Nam, cụ thể là khoản dự phòng giảm giá HTK, đây là những đánh giá xác đáng cho thực trạng kiểm toán khoản dự phòng này khi kiểm toán HTK. Tác giả đã đề cập tới các công việc mà KTV cần phải làm để xem xét dự phòng giảm giá HTK bao gồm tìm hiểu về hệ thống KSNB đối với HTK, các thủ tục phân tích và thủ tục kiểm tra chi tiết cho khoản dự phòng. Tuy nhiên, khi trình bày các thủ tục kiểm toán, tác giả đã cho rằng thử nghiệm cơ bản KTV áp dụng chỉ có các thủ tục phân tích, còn kiểm tra chi tiết về khoản dự phòng là một thủ tục kiểm toán khác. Về vấn đề xem xét, đánh giá các khoản dự phòng hay nợ tiềm tàng có liên quan tới sự giảm giá HTK trong giai đoạn kết thúc kiểm toán chưa được làm rõ; làm giảm phần nào tính hệ thống, toàn diện của nghiên cứu.

(2) Deloitte Việt Nam với nghiên cứu “*Những rủi ro thường gặp trong phân hành kiểm toán*” đã chỉ ra những rủi ro thường gặp mà KTV phát hiện khi kiểm toán BCTC với nội dung khá chi tiết cho tất cả các phần hành kiểm toán, trong đó có

kiểm toán HTK. Cụ thể KTV phát hiện các sai phạm mà DN thường mắc phải như:

- Không kiểm kê HTK tại thời điểm 31/12 năm tài chính.
- Ghi nhận HTK không có đầy đủ hoá đơn, chứng từ hợp lệ (thiếu phiếu nhập kho, biên bản giao nhận hàng, biên bản đánh giá chất lượng HTK), không quản lý chặt chẽ khâu mua hàng, bộ phận mua hàng, khai khống giá mua,...
- Xác định và ghi sai giá gốc HTK, không hạch toán TK 151, không theo dõi hàng gửi bán hoặc giao hàng gửi bán nhưng không ký hợp đồng mà chỉ viết phiếu xuất thông thường; hàng gửi đã bán nhưng chưa ghi nhận và kết chuyển giá vốn.
- Không đối chiếu thường xuyên giữa thủ kho và kế toán, chênh lệch kiểm kê thực tế và sổ kế toán, thẻ kho, chênh lệch sổ chi tiết, sổ cái, bảng Cân đối kế toán.
- Chưa xây dựng quy chế quản lý vật tư, định mức tiêu hao vật tư hoặc có nhưng không phù hợp. Công tác quản lý hao hụt vật tư, bảo quản HTK không tốt. Cuối năm không xem xét tuổi thọ, đặc điểm lý hoá có thể dẫn tới hư hỏng từng loại HTK, điều kiện lưu kho, bảo quản,... để phù hợp tiêu chuẩn kỹ thuật,...
- Không làm thủ tục nhập kho cho mỗi lần nhập mà phiếu nhập kho gộp chung trong khoảng thời gian dài. Đơn giá, số lượng HTK âm do luân chuyển chứng từ chậm, viết phiếu xuất trước khi viết phiếu nhập. Xuất nhập kho ghi số liệu khống.

Như vậy nghiên cứu đã tổng hợp được các vấn đề mà KTV cần lưu ý về các sai phạm phổ biến về HTK dựa trên kinh nghiệm kiểm toán HTK trong thực tiễn.

Các nghiên cứu về tổ chức kiểm toán BCTC (đề cập về tổ chức công tác kiểm toán và phương pháp, kỹ thuật kiểm toán) có thể đề cập tới:

(1) Tác giả Đoàn Thị Ngọc Trai (2003) về *“Hoàn thiện tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp ở Việt Nam”*, trường Đại học Kinh tế quốc dân (luận án tiến sĩ do TS. Nguyễn Đình Hựu và TS. Phạm Huy Đoán hướng dẫn) đã thành công trong việc nghiên cứu khái quát về tổ chức công tác kiểm toán BCTC tại Việt Nam, chỉ ra ưu điểm và vấn đề còn tồn tại trong công tác này. Luận án đã có những đóng góp về mặt lý luận cho tổ chức kiểm toán BCTC trong các DN mà trước đó chưa có đề tài trong nước nào đi vào nghiên cứu nội dung này, có các đóng góp mới trong việc đưa ra các giải pháp về hoàn thiện môi trường pháp lý kiểm toán, hoàn thiện tổ chức bộ máy và công tác kiểm toán BCTC. Tuy vậy luận án chưa có tính khái quát cao khi trình bày về thực tế tổ chức công tác kiểm toán BCTC tại các công ty kiểm toán độc lập, một số thông tin về CMKT chưa được cập nhật tại thời điểm nghiên cứu;... Mặc dù vậy, luận án tiến sĩ của tác giả Đoàn Thị Ngọc Trai là công trình

nghiên cứu có giá trị khoa học và thực tiễn để làm tài liệu tham khảo cho nghiên cứu sinh đến thời điểm hiện tại.

(2) Tác giả Phạm Tiến Hưng (2009) về *"Hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp xây lắp của các tổ chức kiểm toán độc lập"* và tác giả Thịnh Văn Vinh (năm 2000) về *"Phương pháp kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản hoàn thành"*. Về lý luận, các luận án đã phân tích các đặc điểm của quá trình đầu tư xây dựng cơ bản, đặc điểm DN xây lắp tác động tới việc xác định nội dung, trình tự và kỹ thuật kiểm toán báo cáo quyết toán xây dựng cơ bản, kiểm toán BCTC của DN xây lắp. Từ đó làm sáng tỏ các phương pháp kiểm toán của kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản. Về thực tiễn, các luận án đã phân tích khá sâu sắc về thực trạng quản lý đầu tư xây dựng cơ bản và tình hình kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản, trên cơ sở đó, luận án đã xác định về nội dung, trình tự phương pháp kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán và đưa ra nhiều kiến nghị về xây dựng trình tự, nội dung phương pháp kiểm toán cho từng loại hình, kể cả xây dựng hệ thống biểu mẫu áp dụng cho cả lĩnh vực sản xuất.

(3) Tác giả Nguyễn Thị Mỹ (2012) về *"Hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam"*, Luận án tiến sĩ do GS,TS. Nguyễn Quang Quỳnh và TS. Nguyễn Thị Phương Hoa hướng dẫn. Phát triển lý luận theo hướng đi sâu vào kiểm toán BCTC của loại hình công ty niêm yết, luận án khẳng định sự khác biệt giữa đặc điểm của công ty niêm yết và không niêm yết về tổ chức, lĩnh vực kinh doanh, rủi ro,... là nguyên nhân dẫn đến một số khác biệt giữa BCTC của hai loại hình công ty này. Những khác biệt trên ảnh hưởng đến nội dung, mục tiêu, đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán... trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết. Tác giả đã vận dụng lý luận vừa phát triển vào điều tra, tổng hợp, phân tích sâu thực tiễn tại một số công ty kiểm toán, khẳng định kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết do hai nhóm công ty Big Four và nhóm công ty còn lại ở Việt Nam có sự khác biệt trong tiếp cận, thiết kế và thực hiện các thủ tục, kỹ thuật kiểm toán. Luận án đề xuất một số giải pháp mới như ứng dụng phương pháp tiếp cận theo hướng rủi ro trong kiểm toán BCTC; hoàn thiện qui trình ba giai đoạn kiểm toán với các nội dung: xây dựng chương trình kiểm toán theo hướng tiếp cận rủi ro, điều chỉnh một số kỹ thuật kiểm toán; ...

(4) Luận án tiến sĩ *"Hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của các công ty hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con do tổ chức kiểm toán độc lập thực hiện"* của tác giả Vũ Thị Phương Liên (2015), Học viện Tài chính do PGS,

TS. Lưu Đức Tuyên và TS. Lê Quang Bình hướng dẫn. Luận án đã khảo sát thực trạng kiểm toán BCTC hợp nhất của công ty mẹ - con trên các khía cạnh về khung pháp lý cho hoạt động kiểm toán; đối tượng, mục tiêu và nội dung kiểm toán; qui trình kiểm toán; kỹ thuật thu thập bằng chứng và kiểm soát chất lượng kiểm toán. Việc khảo sát chủ yếu với KTV của các công ty thuộc Big Four, các công ty kiểm toán của Việt Nam qui mô lớn và vừa. Trên cơ sở đó, luận án đưa ra các đánh giá, nhận định về tổ chức công tác kiểm toán BCTC hợp nhất, qui trình kiểm toán, kỹ thuật thu thập bằng chứng và kiểm soát chất lượng, trong đó ngoài các công ty Big Four thực hiện khá tốt thì các công ty kiểm toán Việt vẫn chưa đảm bảo. Luận án đã chỉ ra được điểm khác biệt giữa qui trình, phương pháp kiểm toán áp dụng khi kiểm toán BCTC hợp nhất của công ty mẹ - con so với các loại hình công ty khác.

(5) Luận án tiên sĩ: *"Nghiên cứu đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng hoạt động trong các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam"* của tác giả Đoàn Thanh Nga (2011), trường Đại học Kinh tế quốc dân do GS,TS. Nguyễn Quang Quỳnh và PGS,TS. Lê Thị Hòa hướng dẫn. Đây là đề tài đầu tiên đi sâu nghiên cứu vào khía cạnh đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán khi kiểm toán BCTC với việc nâng cao chất lượng kiểm toán, giới hạn trong các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam (không bao gồm các công ty có vốn nước ngoài). Trên cơ sở nghiên cứu thực tiễn, luận án đã vẽ nên bức tranh khá toàn diện về thực trạng đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong kiểm toán BCTC do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện cũng như chất lượng của kiểm toán độc lập Việt Nam hiện nay. Tác giả đã đề xuất được các giải pháp về chiến lược đào tạo KTV theo tiêu chuẩn quốc tế; phân bổ ược lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các khoản mục trên BCTC; tăng cường sử dụng phương pháp tiếp cận mô hình đánh giá rủi ro kiểm toán theo rủi ro kinh doanh của khách hàng; đánh giá rủi ro kiểm toán trên số dư tài khoản và loại nghiệp vụ chi tiết cho từng cơ sở dẫn liệu;... Tuy nhiên, luận án còn có những hạn chế nhất định như chưa ước lượng được một cách chính xác mức độ ảnh hưởng của đầy đủ yếu tố đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán đến việc nâng cao chất lượng kiểm toán và độ tin cậy của các ước lượng này.

Tuy đối tượng nghiên cứu của luận án tập trung vào việc kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản, kiểm toán BCTC cho DN xây lắp hay các công ty niêm yết nhưng đây vẫn là tài liệu tham khảo về lý luận kiểm toán BCTC.

Các nghiên cứu chuyên sâu về chất lượng kiểm toán BCTC của kiểm toán độc lập ở Việt Nam cho tới nay chỉ có một số công trình:

(1) Tác giả Bùi Thị Thủy (2013) về "*Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*", luận án tiến sĩ do TS. Cao Tấn Không và TS. Vũ Đình Hiền hướng dẫn. Luận án hình thành khung nghiên cứu và kết hợp phân tích thực trạng tại Việt Nam, thực hiện khảo sát các KTV thuộc các công ty kiểm toán độc lập được chấp thuận kiểm toán BCTC của DN niêm yết, đề xuất các nhóm giải pháp cho KTV; các công ty kiểm; các cơ quan có thẩm quyền.... Tuy vậy, tác giả mới chỉ xác định các nhân tố ảnh hưởng mà chưa đánh giá được mối quan hệ giữa các nhân tố với chất lượng kiểm toán BCTC bằng kiểm định thống kê cụ thể.

(2) Tác giả Ngô Đức Long (2002) về "*Những giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam*", Luận án tiến sĩ do PGS,TS. Đặng Văn Thanh và PGS,TS. Đặng Thị Loan hướng dẫn. Luận án nghiên cứu chất lượng và công tác quản lý chất lượng kiểm toán đối với dịch vụ kiểm toán độc lập, đặc biệt là kiểm toán BCTC do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện. Luận án đã phản ánh thực trạng về chất lượng và quản lý chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam ở cả hai phương diện, từ bên trong (công ty kiểm toán độc lập) và bên ngoài (quản lý nhà nước), đề xuất các giải pháp mang tính khả thi để nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập, mang tính cốt lõi. Tuy nhiên luận án cần làm rõ vấn đề về những tiêu chí cơ bản để đánh giá chất lượng của kiểm toán độc lập; các điều kiện cơ bản để áp dụng các giải pháp mà luận án đã đề xuất; vai trò của các hiệp hội kế toán, kiểm toán trong việc nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập.

Các đề tài khoa học có liên quan đến chất lượng kiểm toán là Đề tài khoa học cấp Bộ của GS.TS. Vương Đình Huệ (2001) "*Hoàn thiện cơ chế kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*", đề tài cấp ngành của TS. Hà Thị Ngọc Hà cùng nhóm nghiên cứu (2012), "*Các giải pháp hoàn thiện, tăng cường kiểm soát chất lượng công tác kiểm toán BCTC các đơn vị có lợi ích công chúng*". Chất lượng kiểm toán BCTC được đề cập trong các nghiên cứu trên chỉ là một phần nội dung do đó các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán chưa được các tác giả hệ thống một cách đầy đủ hay đánh giá mức độ ảnh hưởng cụ thể.

Ngoài ra còn có các luận văn thạc sĩ, các đề tài nghiên cứu đăng trên kỷ yếu khoa học về kiểm toán BCTC giới hạn phạm vi trong một DN cụ thể hoặc nghiên cứu không mang tính đại diện về loại hình kiểm toán này trong một ngành, lĩnh vực.

2.3. Các vấn đề cần tiếp tục nghiên cứu

Thứ nhất, các nghiên cứu trên chủ yếu đề cập tới toàn bộ nội dung của kiểm

toán BCTC trong các DNSX do đó kiểm toán HTK không phải là hướng nghiên cứu chính và không được trình bày một cách đầy đủ, hệ thống; hoặc nếu có đề cập tới kiểm toán HTK thì chỉ đi sâu vào một vấn đề cụ thể như kiểm toán dự phòng giảm giá HTK, thu thập bằng chứng về sự hiện hữu của HTK. Do vậy, cần có nghiên cứu để xem xét việc tìm hiểu về kiểm toán HTK trên các khía cạnh như phương pháp tiếp cận; kỹ thuật kiểm toán và các thủ tục cần thiết trong qui trình kiểm toán HTK.

Thứ hai, các nghiên cứu trên chủ yếu sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính nhằm khảo sát thực trạng kiểm toán BCTC, kiểm toán HTK hay đánh giá chất lượng kiểm toán của kiểm toán độc lập thực hiện. Các tác giả chưa đo lường được cụ thể mức độ thực hiện các thủ tục, phương pháp kỹ thuật kiểm toán và chỉ ra sự khác biệt giữa các nhóm công ty kiểm toán độc lập cũng như mức độ ảnh hưởng của các yếu tố tới quá trình kiểm toán. Vì vậy, cần có nghiên cứu đầy đủ hơn về mặt học thuật dựa trên lý thuyết nền tảng để khám phá các nhân tố cũng như đo lường mức độ tác động của các yếu tố; mức độ thực hiện trong quá trình kiểm toán.

Thứ ba, các nghiên cứu trên thế giới được tiến hành tại các quốc gia phát triển, có nhiều đặc điểm khác biệt về kinh tế, chính trị với Việt Nam, còn các nghiên cứu ở Việt Nam chủ yếu là các nghiên cứu về kiểm toán BCTC nói chung, chưa có nghiên cứu học thuật để làm rõ quá trình kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện tại một loại hình DNSX cụ thể là sản xuất thép. Do vậy, việc xem xét vấn đề này trong bối cảnh ngành thép gặp khủng hoảng; khả năng xảy ra sai sót, gian lận trong hạch toán là cần thiết nhằm xác định liệu các đề xuất hoàn thiện phương pháp, kỹ thuật và các thủ tục trong qui trình kiểm toán của các hãng kiểm toán lớn trên thế giới có phù hợp, khả thi hay không.

Đây chính là những nội dung tác giả sẽ làm sáng tỏ trong Luận án của mình.

3. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu của đề tài

Mục tiêu tổng quát của đề tài là đánh giá kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện và xác định các yếu tố tác động tới kiểm toán HTK tại các DN này để làm cơ sở đưa ra các giải pháp hoàn thiện cho công tác kiểm toán.

Đề tài hệ thống hóa và phát triển lý luận chung về kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các công ty kiểm toán độc lập. Nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán BCTC dựa trên tổng kết các nghiên cứu của một số quốc gia phát triển trên thế giới nhằm rút ra bài học kinh nghiệm, đồng thời khảo sát, phân tích thực trạng kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép, làm cơ sở cho việc hoàn thiện

kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện.

Trên cơ sở phân tích tổng quan các công trình nghiên cứu khoa học liên quan tới đề tài luận án, nghiên cứu sinh xây dựng các câu hỏi nghiên cứu của luận án:

1. Đặc điểm của HTK và quy trình sản xuất trong các DNSX thép có ảnh hưởng thế nào tới quá trình kiểm toán HTK?
2. Những nhân tố nào sẽ có tác động đến kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện? Những tác động này là thuận chiều hay nghịch chiều?
3. Sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK (về phương pháp tiếp cận kiểm toán; qui trình, phương pháp kỹ thuật kiểm toán) tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán? Những hạn chế trong quá trình kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện?
4. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam?

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu

Đề tài nghiên cứu lý luận kiểm toán BCTC về HTK trong DNSX của kiểm toán độc lập và thực trạng kiểm toán HTK tại các DNSX thép của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện. Trên cơ sở đó xác định phương hướng và hoàn thiện công tác kiểm toán này của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam.

Phạm vi nghiên cứu

Hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam hiện nay rất phong phú và đa dạng bao gồm kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ. Tuy nhiên đề tài chỉ tập trung nghiên cứu vào một nội dung của kiểm toán BCTC, đó là kiểm toán HTK tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện. Đối với các công ty kiểm toán là DN 100% vốn đầu tư nước ngoài hoặc DN có vốn nước ngoài, luận án không khảo sát trực tiếp KTV mà chỉ tìm hiểu và rút ra bài học kinh nghiệm cho các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam.

Thời gian khảo sát trong khoảng từ năm 2012 đến 2015.

5. Các kết quả nghiên cứu đạt được của luận án

Đề tài đi sâu vào lý luận về kiểm toán BCTC cho HTK tại các DNSX thép và vận dụng vào phân tích thực trạng này để rút ra những vấn đề còn tồn tại và đề ra các phương hướng, giải pháp hoàn thiện việc kiểm toán HTK trong kiểm toán

BCTC để nâng cao chất lượng kiểm toán do các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam thực hiện.

- Khẳng định được tầm quan trọng của kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng với các DNSX, cụ thể là DNSX thép, đặc biệt trong điều kiện ngành thép gặp khủng hoảng do ảnh hưởng của suy thoái kinh tế như hiện nay.

- Đưa ra đánh giá về các nhân tố tác động tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các DNSX thép. Tìm hiểu sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK tại các DNSX thép giữa các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam theo các nhóm khác nhau (về qui mô doanh thu, số lượng khách hàng, số lượng KTV).

- Đưa ra được nhận xét và các giải pháp mang tính khả thi đối với chính các công ty kiểm toán nhằm hoàn thiện công tác kiểm toán HTK nói riêng và kiểm toán BCTC nói chung, qua đó nâng cao chất lượng kiểm toán của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam.

- Là kênh thông tin hữu ích cho những nhà nghiên cứu trong lĩnh vực kinh tế nói chung và kế toán, kiểm toán nói riêng để tiếp tục nghiên cứu sâu và phát triển rộng hơn những vấn đề liên quan.

6. Kết cấu của luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận chung, tài liệu tham khảo và phụ lục thì luận án được kết cấu thành 4 chương với tên gọi của từng chương cụ thể như sau:

Chương 1: Cơ sở lý luận về kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính tại các doanh nghiệp sản xuất của kiểm toán độc lập

Chương 2: Phương pháp nghiên cứu

Chương 3: Kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính tại các doanh nghiệp sản xuất thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện

Chương 4: Phương hướng và giải pháp hoàn thiện kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính tại các doanh nghiệp sản xuất thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện

CHƯƠNG 1:

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

1.1. ĐẶC ĐIỂM CỦA HÀNG TỒN KHO VÀ KIỂM SOÁT NỘI BỘ HÀNG TỒN KHO TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT ẢNH HƯỞNG TỚI KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO

1.1.1. Đặc điểm của hàng tồn kho ảnh hưởng tới kiểm toán hàng tồn kho

Theo Chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho (ISA 02) và Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 “Hàng tồn kho” thì HTK là những tài sản:

- + Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- + Đang trong quá trình sản xuất kinh doanh dở dang;
- + Nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Từ đó có thể thấy có nhiều tiêu thức được sử dụng để phân loại HTK. Trong DNSX, HTK có thể bao gồm: nguyên- nhiên vật liệu, công cụ dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường, sản phẩm dở dang, thành phẩm hoàn thành chờ bán. Có thể nhận xét HTK chiếm một vị trí quan trọng trong công tác kế toán cũng như hoạt động kiểm toán do những đặc trưng cơ bản sau:

- HTK có tỷ lệ lớn trong tổng tài sản ngắn hạn của DNSX, là chu trình chủ yếu trên BCTC nên rất dễ xảy ra sai sót, gian lận lớn, ảnh hưởng trọng yếu đến chi phí và kết quả kinh doanh. Do đó khi kiểm toán, KTV cần thận trọng đánh giá đúng số dư HTK, tránh tác động tới việc đánh giá không đúng dẫn chi phí, giá vốn liên quan.

- HTK rất đa dạng về chủng loại, có công dụng, đặc điểm khác nhau, được bảo quản tại nhiều địa điểm khác nhau, do nhiều người phụ trách vật chất (thủ kho). Vì thế, việc kiểm soát vật chất, kiểm tra chất lượng và giá trị rất phức tạp, khả năng xảy ra sai sót, gian lận cao hơn các tài sản khác (nhiều HTK khó phân loại và định giá như linh kiện điện tử phức tạp, khoáng sản, kim khí quý...). Việc KTV chứng kiến kiểm kê tại toàn bộ địa điểm lưu trữ HTK là khó thực hiện cũng như việc đánh giá những HTK đặc biệt đòi hỏi có ý kiến của chuyên gia nên mang tính chủ quan cao.

- HTK là những tài sản có hình thái vật chất cụ thể, gồm nhiều loại khác nhau trong những lĩnh vực sản xuất, kinh doanh khác nhau, vì vậy việc xác định chất

lượng, tình trạng và giá trị HTK luôn là công việc khó khăn và phức tạp hơn hầu hết các tài sản khác. Có nhiều phương pháp để định giá HTK, ngay cả với mỗi loại HTK cũng có thể xây dựng cách tính giá trị xuất kho khác nhau hay việc đánh giá giá trị dở dang, tính giá thành sản phẩm... Mỗi cách tính đem lại những kết quả khác nhau, bên cạnh đó việc xác định giá trị HTK lại ảnh hưởng trực tiếp đến giá vốn hàng bán, ảnh hưởng trọng yếu tới việc xác định lợi nhuận thuần. Vì vậy để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có hiệu lực, KTV phải nắm bắt được phương pháp tính giá HTK mà khách hàng đang sử dụng cùng với việc áp dụng nó trong thực tiễn. Thực tế, vẫn có những DNSX không áp dụng nhất quán cách xác định trị giá HTK giữa các niên độ kế toán hoặc KSNB với HTK không hữu hiệu, dễ dẫn đến những sai sót đáng kể, gây phức tạp cho KTV khi phải ước tính lại giá trị.

- HTK cũng như nhiều tài sản khác, phải chịu ảnh hưởng lớn của hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình (bị hư hỏng sau một thời gian nhất định, bị lỗi thời...). Điều này yêu cầu KTV phải có hiểu biết cụ thể về đặc điểm của từng loại HTK có trong DNSX cũng như xu hướng biến động của chúng trên bình diện ngành, từ đó xác định chính xác giá trị hao mòn của từng loại cũng như đánh giá việc xác định giá trị thuần của HTK có đúng đắn để kiểm tra trích lập dự phòng giảm giá HTK.

- Do các đặc trưng về quá trình luân chuyển của HTK trong DNSX, các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán mà KTV áp dụng cần đảm bảo đầy đủ, phù hợp đồng thời KTV không thể bỏ qua các thủ tục kiểm toán cần thiết trong quy trình kiểm toán HTK như tham gia chứng kiến kiểm kê và kiểm kê chọn mẫu HTK, kiểm tra HTK lưu trữ ở bên thứ ba,...

- Việc xác định những gì thuộc về HTK cũng nảy sinh vấn đề cần trao đổi là xem xét việc sở hữu HTK trong một số trường hợp mà KTV cần lưu ý. Thực tế, việc ghi nhận là HTK khi nhận được hàng là vì người mua khó xác định chính xác thời điểm pháp lý chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa cho mỗi lần mua, cũng như không có những sai sót trọng yếu khi ghi nhận theo cách này. Trường hợp hàng mua đang đi đường, quyền kiểm soát được chuyển giao thường được xác định theo điều khoản hợp đồng, nếu được vận chuyển theo FOB điểm đi thì HTK sẽ thuộc sở hữu của người mua ngay sau khi hàng được bên bán chuyển cho người vận tải; nếu bỏ qua việc ghi nhận này sẽ dẫn đến sai lệch trong HTK, khoản phải trả nhất là khi quá trình vận tải diễn ra trong thời gian dài. Còn nếu vận chuyển theo FOB điểm đến thì hàng vẫn thuộc sở hữu của bên bán cho đến khi người mua nhận được hàng. Vì vậy KTV cần lưu ý các điều khoản giao hàng trên hợp đồng theo Incoterms. Bên cạnh

đó cũng cần xem xét các trường hợp đặc biệt như bán với cam kết mua lại (sales with buy back), bán với tỷ lệ trả lại cao (sales with high rate return) hay bán trả góp.

- HTK có vai trò quan trọng không chỉ với hoạt động kinh doanh của DNSX mà xét trên phương diện kiểm toán, HTK có tác động đáng kể đến việc trình bày các khoản mục khác trên BCTC như tiền, phải trả, thuế, giá vốn hàng bán, chi phí sản xuất... Vì vậy kiểm toán HTK có ý nghĩa quan trọng trong quá trình kiểm toán BCTC: KTV phải xem xét mối liên hệ giữa các chu trình, do có thể xảy ra những sai sót mang tính chất dây chuyền giữa các giai đoạn trong quá trình sản xuất.

1.1.2. Kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất

HTK của DNSX trải qua quá trình mua và nhận hàng; lưu kho; xuất phục vụ sản xuất và xuất thành phẩm tiêu thụ, được gọi là chu trình HTK. Tùy theo đặc điểm cụ thể trong quy trình hoạt động và mục tiêu quản lý từng thời điểm mà DN xây dựng KSNB hợp lý để kiểm soát tốt nhất dòng vận động của HTK, đảm bảo tính độc lập giữa các bộ phận, theo đó, quá trình KSNB được thực hiện theo từng chức năng cụ thể của chu trình HTK. Chu trình HTK gồm hai hệ thống riêng biệt nhưng có liên quan chặt chẽ, đó là sự tham gia của các loại HTK và các chi phí liên quan khác.

1.1.2.1. Kiểm soát nội bộ quá trình mua hàng

Nghiệp vụ mua được thực hiện bởi bộ phận cung ứng căn cứ vào giấy đề nghị mua đã được phê duyệt, lập đơn đặt hàng. KSNB gồm các công việc: (1) thiết lập kế hoạch mua hàng dựa trên kế hoạch sản xuất, kế hoạch tiêu thụ và dự trữ HTK; (2) sử dụng phiếu yêu cầu có đánh số thứ tự trước, theo quy định thủ tục xét duyệt yêu cầu mua và chuyển tới bộ phận thu mua để lập đơn đặt hàng, gửi nhà cung cấp; (3) chuyển bộ phận kế toán để hạch toán, bộ phận nhận hàng để kiểm tra đối chiếu.

1.1.2.2. Kiểm soát nội bộ quá trình nhận hàng

Tiếp nhận hàng mua về là một phần của chu kỳ mua và thanh toán. Hàng mua về do một bộ phận độc lập với bộ phận mua hàng, bộ phận kho kiểm tra về số lượng và chất lượng; sau đó chuyển tới kho cùng các biên bản nhận hàng (hoặc giao thẳng tới bộ phận có nhu cầu). Thủ kho lập phiếu nhập kho ghi rõ số lượng, quy cách của hàng thực nhập, ghi sổ và chuyển cho kế toán làm căn cứ ghi sổ kế toán.

1.1.2.3. Kiểm soát nội bộ quá trình lưu kho với vật tư mua về và thành phẩm

Hàng mua về/ thành phẩm sản xuất sau khi nhập kho, nếu chưa đưa vào sử dụng hay chờ bán phải được lưu trữ trong kho của DNSX. Yêu cầu kiểm soát đặt ra:

- Phải có sự cách ly về trách nhiệm giữa người ghi sổ và người quản lý kho.
- DN phải có hệ thống kho bãi, đảm bảo điều kiện phù hợp bảo quản, lưu trữ HTK.

- KSNB phải thiết kế cả thủ tục kiểm tra tính đầy đủ của các chứng từ HTK, tính toán lại các chứng từ gốc, đối chiếu chứng từ gốc với sổ kế toán HTK, đối chiếu giữa các sổ với nhau để đảm bảo việc ghi đúng, ghi đủ và kịp thời nghiệp vụ HTK.
- Khi kiểm kê hàng trong kho, số lượng HTK thực tế được ghi lại và so sánh với số lượng trên sổ ở bất kỳ giai đoạn nào của chu kỳ. Các KTV phải xác định thời điểm giao giữa các kỳ để kiểm tra việc ghi chép tương ứng vị trí lưu trữ của các mặt hàng.

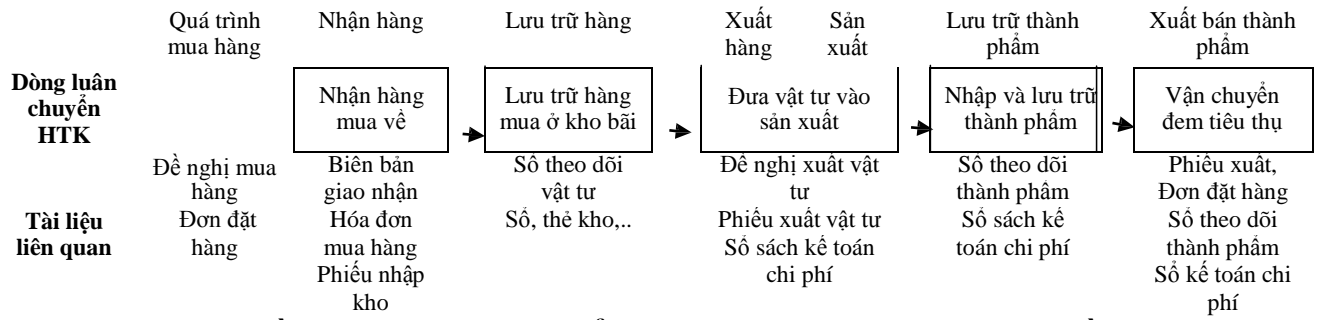
1.1.2.4. Kiểm soát nội bộ quá trình xuất kho vật tư, hàng hóa phục vụ sản xuất và xuất thành phẩm đi tiêu thụ

Bộ phận kho chịu trách nhiệm về toàn bộ vật tư, thành phẩm mà mình quản lý, do đó tất cả các trường hợp xuất hàng đều phải có phiếu yêu cầu sử dụng đã được phê duyệt/ đơn đặt hàng, hợp đồng kinh tế. Phiếu yêu cầu xuất kho phải lập dựa trên một đơn đặt hàng sản xuất hay đơn đặt hàng của khách hàng bên ngoài và giao cho bộ phận có nhu cầu sử dụng vật tư, thủ kho và phòng kế toán. Hàng hóa xuất kho phải được kiểm tra về chất lượng, số lượng. Căn cứ vào phiếu xuất, thủ kho và kế toán vật tư ghi sổ và hạch toán, đảm bảo quy định về phê duyệt vật tư, hàng hóa xuất kho, phân công trách nhiệm giữa người xuất kho và người lập phiếu yêu cầu.

1.1.2.5. Kiểm soát nội bộ quá trình sản xuất

Sản xuất là giai đoạn quan trọng trong hoạt động của DNSX, đòi hỏi được kiểm soát chặt chẽ từ khâu kế hoạch và lịch trình sản xuất, được xây dựng từ ước toán về nhu cầu đối với sản xuất và căn cứ vào tình hình HTK hiện có. KSNB với sản xuất được thiết lập bằng cách giám sát lượng sản phẩm đầu ra để đảm bảo việc sản xuất tiến hành trên cơ sở sử dụng hiệu quả và hợp lý các yếu tố đầu vào. Có thể thấy KSNB chi phí sản xuất là sự kết hợp giữa kiểm soát chi phí sản xuất tại bộ phận sản xuất với kho, cụ thể: tại bộ phận sản xuất: sử dụng các chứng từ đánh số thứ tự trước để theo dõi việc sử dụng vật liệu và kiểm soát phế liệu; các bảng chấm công công nhân sản xuất để theo dõi chi phí nhân công; các báo cáo số lượng thành phẩm, báo cáo kiểm định chất lượng sản phẩm. KSNB phải quy định rõ người thực hiện ghi chép giấy tờ kiểm soát, người gửi và bộ phận nhận được báo cáo sản xuất.

KSNB đối với HTK là việc thiết kế các công việc để kiểm soát với từng chức năng, từng giai đoạn cụ thể của HTK. KTV thu thập hiểu biết cụ thể về KSNB của DNSX, từ đó tiến hành thiết kế thử nghiệm kiểm soát để xác minh tính hiện hữu của các hoạt động kiểm soát đó. Các thử nghiệm kiểm soát sẽ tạo cơ sở kết luận về việc đánh giá KSNB ban đầu trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán HTK. Các chức năng của HTK thể hiện quá trình vận động của HTK, có thể khái quát:



Sơ đồ 1.1: Các chức năng thể hiện quá trình vận động của hàng tồn kho

(Nguồn: Auditing – An intergrate approach 15the, Alvin A. Arens & partners– [45, tr 677])

1.2. KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.2.1. Mục tiêu kiểm toán hàng tồn kho

Mục tiêu tổng thể của KTV và DN kiểm toán khi kiểm toán BCTC: đạt được sự đảm bảo hợp lý về BCTC có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, giúp KTV đưa ra ý kiến liệu BCTC có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu; lập báo cáo kiểm toán về BCTC và trao đổi thông tin theo quy định, phù hợp với các phát hiện của KTV [8].

Mục tiêu hợp lý chung khi kiểm toán HTK là đánh giá rủi ro và KSNB với HTK và xác định tính hiện hữu của HTK, tính đầy đủ của HTK, quyền của khách hàng với HTK đã ghi sổ, cũng như khẳng định tính chính xác, đúng đắn của các con số trên sổ kế toán về HTK và bảo đảm sự trình bày và khai báo về HTK là hợp lý.

Mục tiêu kiểm toán đặc thù: Mục tiêu kiểm toán chung được cụ thể hoá thành các mục tiêu kiểm toán đặc thù có thể minh họa theo Bảng 1.1:

Bảng 1.1: Mục tiêu kiểm toán riêng biệt với HTK

Cơ sở dẫn liệu	Mục tiêu kiểm toán tổng quát	Mục tiêu kiểm toán riêng biệt
Hiện hữu	Hiện hữu và phát sinh	HTK trên bảng cân đối kế toán thật sự tồn tại và các nghiệp vụ ghi chép về giá vốn thật sự xảy ra.
Quyền và nghĩa vụ	Quyền và nghĩa vụ	Đơn vị có quyền sở hữu đối với tất cả HTK được liệt kê.
Sự chính xác	Ghi chép chính xác	Số liệu chi tiết HTK được tính toán chính xác và thống nhất giữa sổ cái và sổ chi tiết.
Sự đầy đủ	Sự đầy đủ	Các nghiệp vụ về HTK đều phải ghi chép và báo cáo.
Đánh giá	Đánh giá	HTK được đánh giá đúng theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được.
Trình bày, công bố	Trình bày và công bố	Việc trình bày và khai báo HTK phải đầy đủ và đúng đắn.

Bên cạnh việc chú ý tới mục tiêu kiểm toán đặc thù cho khoản mục HTK, KTV căn cứ vào cơ sở dẫn liệu khi lập và trình bày khoản mục này trên BCTC để xác

định mục tiêu kiểm toán với nghiệp vụ và số dư HTK theo bảng:

Bảng 1.2: Mục tiêu kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC

<i>Cơ sở dẫn liệu</i>	<i>Mục tiêu đối với nghiệp vụ HTK</i>	<i>Mục tiêu đối với số dư HTK</i>
<i>Sự hiện hữu hoặc phát sinh</i>	Các nghiệp vụ HTK được ghi sổ là phát sinh thực tế, không bị ghi không đặc biệt là nghiệp vụ liên quan tới chi phí phát sinh.	Số dư HTK được phản ánh trên bảng cân đối kế toán là thực sự tồn tại và khớp đúng với số lượng kiểm kê thực tế tại đơn vị
<i>Trọn vẹn (đầy đủ)</i>	Các nghiệp vụ HTK phát sinh trong kỳ đều được phản ánh, theo dõi đầy đủ trên các sổ kế toán, báo cáo kế toán	Số dư HTK đã bao hàm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa hiện có tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán.
<i>Quyền và nghĩa vụ</i>		Toàn bộ HTK được báo cáo phải thuộc quyền sở hữu của DN.
<i>Đo lường và đánh giá</i>	Đảm bảo các nghiệp vụ HTK được xác định đúng các nguyên tắc và chế độ kế toán hiện hành và được tính đúng.	Số dư HTK phản ánh đúng giá trị thực hoặc giá trị thuần có thể thực hiện và tuân theo các nguyên tắc chung được thừa nhận. Với HTK bị giảm giá trị, lỗi thời, chậm luân chuyển, vào cuối kỳ phải trích lập dự phòng theo đúng các nguyên tắc, quy định
<i>Tính đúng kỳ</i>	Các nghiệp vụ nhập-xuất HTK, chi phí, giá vốn cần phải ghi nhận đúng kỳ phát sinh.	
<i>Trình bày và khai báo</i>	Các nghiệp vụ liên quan đến hàng tồn kho cần phải được xác định, ghi sổ, phân loại và trình bày một cách đúng đắn trên hệ thống BCTC.	Số liệu lũy kế tính dồn trên Sổ chi tiết HTK được xác định đúng đắn. Việc kết chuyển số liệu từ sổ chi tiết sang sổ tổng hợp, sổ cái không có sai sót. Các chỉ tiêu HTK trên BCTC được xác định đúng theo quy định của Chuẩn mực, chế độ kế toán

1.2.2. Các sai phạm thường gặp khi kiểm toán hàng tồn kho

Khi kiểm toán khoản mục HTK, KTV cần có các hiểu biết về rủi ro gắn với các sai sót trong các nghiệp vụ về HTK. Do khối lượng giao dịch, khả năng dịch chuyển của HTK, có thể xảy ra nhiều gian lận, hầu hết là tăng giá trị tồn kho, liên quan đến việc mua hàng giả, nhân viên trộm cắp HTK, lập không danh sách các nhà cung cấp. Một số chỉ tiêu về gian lận tiềm ẩn có ảnh hưởng đến HTK cần được KTV xem xét: HTK tăng với tốc độ lớn hơn tốc độ tăng doanh thu; chi phí sản xuất cao hoặc thấp hơn một cách đáng kể mức chuẩn của ngành, dự phòng giảm đáng kể,... Bảng dưới đây thể hiện các sai phạm của DNSX mà KTV thường gặp khi kiểm toán HTK:

Bảng 1.3: Các sai phạm thường gặp trong kiểm toán khoản mục HTK

<i>Cơ sở dẫn liệu</i>	<i>Sai phạm</i>
<i>Đầy đủ</i>	- Ghi thiếu HTK: HTK thuộc sở hữu của DN nhưng không có trong kho của DN mà đang được gửi bán, ký gửi... ở bên thứ ba và không được theo dõi trên sổ sách - Không ghi nhận trong giá trị HTK khi có sự chiết khấu hoặc giảm giá HTK từ người bán, không phản ánh các chi phí thu mua HTK

<i>Quyền và nghĩa vụ</i>	Ghi nhận HTK đã bán cho khách hàng, hoặc HTK nhận giữ hộ, nhận gia công chế biến hộ... vào tài khoản HTK
<i>Hiện hữu</i>	- Trong số dư HTK bao gồm cả HTK đã bán cho khách hàng, HTK nhận giữ hộ, nhận gia công, chế biến hộ... - HTK đã trả lại nhà cung cấp hoặc mất trộm nhưng không ghi giảm - Ghi nhận HTK khi chưa thực sự thuộc quyền sở hữu của đơn vị
<i>Đúng kỳ</i>	- Các nghiệp vụ mua HTK không được ghi nhận tại thời điểm phát sinh
<i>Đo lường và đánh giá</i>	- HTK đã cũ, bị mất phẩm chất, hư hỏng, không sử dụng được hoặc chỉ có thể bán được với giá thấp hơn giá gốc nhưng không được trích lập dự phòng - Việc phân bổ chi phí sản xuất không hợp lý dẫn tới giá trị HTK không chính xác
<i>Phân loại, trình bày</i>	Các loại HTK bị phân loại sai, và phản ánh vào tài khoản không chính xác

1.2.3. Phương pháp, kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất

1.2.3.1. Phương pháp tiếp cận kiểm toán hàng tồn kho

Trước đây, phương pháp tiếp cận khi kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng tại DNSX phổ biến là dựa trên hệ thống (hệ thống KSNB của của DNSX) còn phương pháp tiếp cận hiện này là dựa trên rủi ro của DNSX. Khi tiếp cận kiểm toán HTK theo các phương pháp khác nhau, kiểm toán HTK sẽ có điểm khác biệt ở việc tập trung triển khai các phương pháp kiểm toán khác nhau.

Phương pháp tiếp cận kiểm toán HTK của các DNSX dựa trên hệ thống là việc KTV đánh giá hệ thống KSNB cho HTK (được thiết lập bởi ban quản trị/ ban giám đốc nhằm giúp DN kiểm soát hoạt động và đảm bảo tính bền vững của nó), từ đó thiết kế, thực hiện các thủ tục kiểm toán và đưa ra ý kiến:

Bước 1: Tìm hiểu và mô tả về hệ thống KSNB nói chung và KSNB cho HTK của DNSX trên giấy tờ làm việc (GTLV).

Bước 2: Đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát cho HTK, thiết kế thử nghiệm kiểm soát HTK.

Bước 3: Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát trong chương trình kiểm toán HTK.

Bước 4: Đánh giá lại rủi ro kiểm soát và điều chỉnh lại các thử nghiệm cơ bản cho HTK đã dự kiến.

Bước 5: Đưa ý kiến kết luận tổng hợp về HTK.

Ở DNSX quy mô lớn, tùy vào đặc điểm hoạt động và BCTC, KSNB đã phân được thiết kế và thực hiện rất chặt chẽ, rất thuận lợi cho việc tiếp cận kiểm toán dựa trên hệ thống. Đây là một phương pháp mang tính chuẩn tắc, dựa vào việc phân tích và đánh giá hệ thống KSNB cho HTK của DNSX để định hướng kiểm toán. Khi tiếp cận theo phương pháp này, nội dung kiểm toán là thu thập và đánh giá các thông tin về DNSX và HTK của DNSX; kiểm tra hoạt động của KSNB với HTK.

Trên cơ sở đó, KTV định hướng chương trình kiểm toán HTK, xác định liệu có tồn tại những điểm yếu thể hiện trên thực tế của KSNB và đánh giá ảnh hưởng thực sự của nó đến tính hiệu lực và độ tin cậy của thông tin kế toán về HTK. KTV phải có sự đảm bảo tối đa về chất lượng và tính toàn vẹn của thông tin kế toán cung cấp, do đó, KTV phải đảm bảo những điểm mạnh của KSNB được vận hành hiệu quả.

Phương pháp tiếp cận kiểm toán HTK của DNSX dựa trên rủi ro gồm ba bước:

Bước 1: Đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu trên BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu đối với HTK của các DNSX (giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán);

Bước 2: Thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán cho các rủi ro được đánh giá và giảm rủi ro sai sót trọng yếu trên BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu cho HTK đến mức thấp chấp nhận được (giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán);

Bước 3: Đưa ý kiến kết luận tổng hợp về HTK (giai đoạn tổng hợp và lập báo cáo).

Với cách tiếp cận này, KTV phải hiểu các rủi ro DNSX đang gặp phải và rủi ro tác động đến hạch toán nghiệp vụ. Để xem xét các rủi ro đó, KTV cần có hiểu biết về chiến lược kinh doanh và các kế hoạch của DNSX nhằm đối phó với những thay đổi trong môi trường kinh doanh của từng lĩnh vực kinh doanh. Việc tập trung tìm hiểu rủi ro kinh doanh của DNSX dẫn đến tiếp cận kiểm toán một cách hệ thống và chiến lược hơn. Thay vì tập trung vào các nghiệp vụ HTK phát sinh thường xuyên với giả định các nghiệp vụ này được kiểm soát chặt chẽ bởi KSNB của khách hàng, KTV kiểm tra các nghiệp vụ bất thường, những ước tính kế toán và các đánh giá của ban quản trị/ ban giám đốc vì đây là những vấn đề có thể tạo nên các sai sót trọng yếu về HTK. Ở DNSX quy mô lớn, hoặc là công ty niêm yết, phương pháp tiếp cận này thể hiện tính ưu việt hơn so với tiếp cận hệ thống. Lý do là nếu KTV không xác định và đánh giá các khu vực có rủi ro có sai sót trọng yếu trong HTK thì nhóm kiểm toán sẽ chia đều, dàn trải thời gian và nguồn lực cho các loại HTK như nhau, dẫn đến khoản mục không trọng yếu hoặc không rủi ro vẫn được dành nhiều thời gian, nhân lực với quá nhiều thủ tục kiểm toán không cần thiết. Kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro sẽ giúp KTV phân bổ nguồn lực phù hợp với mức độ rủi ro và trọng yếu của HTK cũng như thiết kế và thực hiện các thủ tục hiệu quả nhất để xử lý các rủi ro đã đánh giá. Mặt khác việc thực hiện các thủ tục kiểm toán dựa trên kết quả đánh giá rủi ro giúp giảm rủi ro kiểm toán, giúp KTV đưa ý kiến phù hợp về HTK.

KTV khi kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của DNSX phải thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro trong cả ba giai đoạn kiểm toán: (1) đánh giá rủi ro cấp độ tổng thể BCTC thông qua tìm hiểu DNSX và môi trường hoạt động; (2) đánh giá rủi

ro trong thiết kế và thực hiện các hoạt động kiểm soát theo chu trình HTK và đánh giá rủi ro khoản mục HTK; (3) đánh giá rủi ro qua phân tích biến động của khoản mục HTK và chi phí sản xuất (nhằm xác định rủi ro liên quan tới giá thành của thành phẩm sản xuất); (4) đánh giá và kiểm soát rủi ro được phát hiện thông qua các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản cho HTK và các thủ tục kiểm tra khác.

Trong điều kiện hiện nay ở Việt Nam, kiểm toán dựa trên tìm hiểu hệ thống và đánh giá rủi ro. Khi kiểm toán DNSX, KTV phải đánh giá rủi ro để thu thập hiểu biết về DN và môi trường, trong đó có KSNB, nhằm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận, nhằm lẫn ở cấp độ BCTC hoặc cấp độ cơ sở dẫn liệu. KTV phải thiết kế và thực hiện các biện pháp xử lý tổng thể với rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ BCTC. Với rủi ro có sai sót trọng yếu đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (cho nhóm giao dịch, số dư HTK, thông tin thuyết minh về HTK), KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục tiếp theo dựa trên kết quả đánh giá rủi ro đó.

Tuy nhiên, ngoài các thủ tục kiểm toán cho các khu vực của HTK mà KTV xác định có rủi ro có sai sót trọng yếu, dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu như thế nào, KTV vẫn phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm cơ bản đối với từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh trọng yếu [8] vì xuất phát từ thực tế: (1) việc đánh giá rủi ro là mang tính xét đoán, do đó KTV có thể không phát hiện tất cả các rủi ro có sai sót trọng yếu; (2) có những hạn chế tiềm tàng trong KSNB. Như vậy, nếu KTV xác định HTK không có rủi ro có sai sót trọng yếu nhưng khoản mục là trọng yếu trên BCTC thì KTV vẫn phải thực hiện các thử nghiệm cơ bản, ít nhất phải bao gồm: (1) Đối chiếu số liệu HTK trên BCTC với số kế toán HTK; (2) Kiểm tra các bút toán trọng yếu, các điều chỉnh khác về HTK được thực hiện trong quá trình lập và trình bày BCTC. Toàn bộ quá trình này, KTV phải duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp và sử dụng xét đoán chuyên môn.

1.2.3.2. Kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất

a. Kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán về HTK

Nếu căn cứ theo phương pháp tiếp cận cơ bản, phương pháp kiểm toán được sử dụng thường là thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm tuân thủ. Nếu dựa theo cách thức thu thập bằng chứng kiểm toán, các kỹ thuật được KTV áp dụng tùy theo hoàn cảnh gồm: *kiểm tra, quan sát, xác nhận từ bên ngoài, tính toán lại, thực hiện lại, thủ tục phân tích, phỏng vấn*, được sử dụng như các thủ tục đánh giá rủi ro, thử nghiệm kiểm soát hoặc thử nghiệm cơ bản. Trong quá trình kiểm toán HTK của các DNSX, KTV thường thực hiện các kỹ thuật sau để thu thập bằng chứng kiểm toán:

Một là, Kiểm tra tài liệu, sổ kế toán hoặc chứng từ HTK, có thể trong hoặc ngoài DN; ở dạng giấy, điện tử, hoặc dạng thức khác; hoặc kiểm tra hiện vật HTK.

Kiểm tra sổ kế toán, chứng từ: là quá trình xem xét, đối chiếu các sổ, chứng từ có liên quan tới HTK sẵn có trong DNSX, tiến hành theo hai cách: (1) từ một kết luận có trước, KTV thu thập tài liệu làm cơ sở cho kết luận cần khẳng định (kiểm tra tài liệu pháp lý về quyền sở hữu HTK,...); (2) kiểm tra tài liệu của nghiệp vụ nhập, xuất HTK, tập hợp chi phí và tính giá thành từ khi phát sinh đến khi vào sổ theo hai hướng: từ chứng từ gốc phản ánh vào sổ (khi KTV muốn thu thập bằng chứng về tính đầy đủ của nghiệp vụ) và từ sổ kế toán kiểm tra ngược về chứng từ gốc (khi KTV muốn thu thập bằng chứng về tính có thật của nghiệp vụ đã ghi sổ).

Thủ tục kiểm tra tài liệu về HTK có ưu điểm là tương đối thuận tiện, chi phí thu thập bằng chứng thấp hơn các thủ tục khác, do tài liệu thường là có sẵn. Tuy nhiên, thủ tục này cũng có hạn chế vì nó cung cấp các bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy khác nhau, tùy theo nội dung, nguồn gốc của bằng chứng và tính hữu hiệu của các kiểm soát đối với quá trình tạo lập tài liệu, sổ kế toán và chứng từ nội bộ. Bằng chứng do DN cung cấp có thể đã bị sửa chữa, giả mạo, mất tính khách quan... KTV cần kiểm tra, xác minh kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.

Kiểm tra tài sản hiện vật (tham gia kiểm kê hiện vật HTK) nhằm đánh giá các hướng dẫn và thủ tục của ban giám đốc với việc ghi chép và kiểm soát kết quả kiểm kê hiện vật HTK; quan sát việc thực hiện các thủ tục kiểm kê; kiểm tra HTK để xác định sự hiện hữu và đánh giá tình trạng HTK; kiểm kê chọn mẫu (lựa chọn một số mặt hàng từ phiếu kiểm kê của DN để đối chiếu với thực tế tồn trong kho và lựa chọn một số mặt hàng thực tế tồn trong kho để đối chiếu với phiếu kiểm kê...).

Việc kiểm tra có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán tin cậy về sự hiện hữu của HTK nhưng không cung cấp bằng chứng về quyền và nghĩa vụ của DN hay giá trị HTK. Vì vậy, kiểm tra hiện vật HTK cần đi kèm với kỹ thuật khác để chứng minh quyền sở hữu và giá trị của HTK đó. KTV cần ghi lại kết quả kiểm kê chọn mẫu và thu thập phiếu kiểm kê hiện vật HTK của DN để thực hiện các thủ tục kiểm toán tiếp theo nhằm xác định liệu sổ kế toán HTK có phản ánh chính xác kết quả kiểm kê. Nếu công ty kiểm toán ký hợp đồng kiểm toán với DNSX tại thời điểm sau kiểm kê, KTV cần kiểm kê bổ sung hoặc thực hiện thủ tục thay thế để kết luận về HTK.

Hai là, quan sát: theo dõi quy trình hoặc thủ tục kiểm kê HTK do nhân viên của DNSX thực hiện, hoặc quan sát việc thực hiện các hoạt động kiểm soát gắn với tổ chức, quản lý, sử dụng HTK tại DN được kiểm toán,...

Việc quan sát cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc thực hiện một quy trình, thủ tục, nhưng chỉ giới hạn ở thời điểm quan sát và thực tế việc quan sát của KTV có thể ảnh hưởng đến cách thức DN thực hiện. Kỹ thuật này thường được KTV sử dụng chủ yếu trong khảo sát kiểm soát nhằm đánh giá KSNB. KTV quan sát hoạt động hệ thống kế toán HTK, chi phí sản xuất tại DNSX, từ đó đánh giá rủi ro có thể có để thiết kế các thủ tục kiểm toán cho phù hợp, đảm bảo tiết kiệm và hiệu quả.

Ba là, xác nhận từ bên ngoài. KTV thu thập bằng chứng kiểm toán về HTK dưới hình thức thư phúc đáp trực tiếp của bên lưu trữ HTK của DN ở dạng thư giấy, thư điện tử hoặc một dạng khác. Thủ tục này thường được sử dụng để xác minh các cơ sở dẫn liệu liên quan đến số dư HTK. Tuy nhiên, việc xác nhận không chỉ giới hạn cho các số dư tài khoản mà KTV có thể đề nghị xác nhận thêm các thông tin khác như: điều khoản hợp đồng hoặc các giao dịch mua, bán HTK, thuê dịch vụ lưu trữ HTK của DN với bên thứ ba, nội dung các thay đổi liên quan, nếu có...

Bốn là, tính toán lại: KTV kiểm tra độ chính xác về mặt toán học của các số liệu về HTK như xem xét tính chính xác (bằng cách tính lại) các hóa đơn, phiếu nhập, xuất kho; số liệu HTK; tính lại chi phí khấu hao; giá thành; các khoản dự phòng giảm giá HTK; số tổng cộng trên sổ chi tiết và sổ cái HTK,...

Tuy nhiên thủ tục này thường chỉ quan tâm đến tính chính xác thuần túy về mặt số học, không chú ý đến sự phù hợp của phương pháp tính được sử dụng. Do đó KTV thường sử dụng cùng với các thủ tục khác như kiểm tra tài liệu, kiểm tra vật chất, thủ tục phân tích... trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán.

Đây là phương pháp được sử dụng nhiều trong kiểm toán HTK vì phần lớn công việc kiểm toán là kiểm tra số liệu HTK do kế toán cung cấp. Khoản mục HTK rất dễ xảy ra các sai sót không chỉ về số học mà do tính phức tạp của các phương pháp tính giá nên có thể sai sót trong áp dụng, vì thế KTV cần kiểm tra lại kỹ lưỡng, đảm bảo không có sai sót trọng yếu. Khi đó, phương pháp tính toán luôn là lựa chọn hàng đầu trong việc cung cấp các bằng chứng có độ tin cậy cao về phương diện số học. Tuy vậy, việc tính toán đôi khi khá phức tạp, tốn thời gian, đặc biệt khi DNSX có quy mô lớn, quy trình sản xuất phức tạp, trải qua nhiều công đoạn...

Năm là, thực hiện lại

KTV thực hiện một cách độc lập các thủ tục hoặc các kiểm soát liên quan tới HTK đã được DN thực hiện trước đó như một phần KSNB về HTK. Tuy nhiên, khi thực hiện lại cũng cần kết hợp với tính toán, so sánh, phỏng vấn.

Sáu là, thủ tục phân tích gồm đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính liên quan tới HTK. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc kiểm tra, khi cần thiết, các biến động và các mối quan hệ xác định không nhất quán với các tài liệu, thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với các giá trị dự kiến. Việc phân tích giúp KTV so sánh, tìm hiểu những bất thường để khoanh vùng phạm vi kiểm toán, khai thác bằng chứng kiểm toán nhanh chóng, hiệu quả đồng thời tiết kiệm thời gian và chi phí kiểm toán.

Kỹ thuật phân tích HTK: phân tích ngang (phân tích xu hướng) các số liệu, thông tin, tỷ suất quan trọng như các dữ liệu liên quan tới HTK, chi phí sản xuất, giá thành, tỷ trọng từng loại HTK, số vòng quay HTK, tỷ lệ trích lập dự phòng giảm giá HTK... Để phân tích chi tiết, KTV có thể sử dụng kỹ thuật kiểm tra tính hợp lý hoặc kỹ thuật phân tích phức tạp sử dụng nguồn dữ liệu độc lập với bộ phận kế toán của DNSX. Qua phân tích, KTV tìm ra xu hướng biến động và mối quan hệ mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch lớn với giá trị dự kiến.

Bảy là, phỏng vấn: tìm kiếm thông tin tài chính và phi tài chính về HTK từ những người có hiểu biết bên trong hoặc ngoài DNSX. Phỏng vấn được sử dụng rộng rãi trong suốt quá trình kiểm toán bên cạnh các thủ tục kiểm toán khác với nhiều hình thức, từ phỏng vấn bằng văn bản chính thức đến bằng lời không chính thức. Đối với một số vấn đề, KTV có thể cần phải có được giải trình bằng văn bản từ ban giám đốc/ ban quản trị để xác nhận các câu trả lời phỏng vấn bằng lời như việc ước tính giá trị dự phòng giảm giá HTK,... Việc đánh giá các câu trả lời phỏng vấn là một phần không tách rời của quá trình này. Các câu trả lời có thể cung cấp cho KTV những thông tin mà trước đây KTV chưa có hoặc cung cấp bằng chứng kiểm toán chứng thực; cung cấp thông tin khác biệt đáng kể với tài liệu, thông tin khác mà KTV đã thu thập được để củng cố ý kiến của KTV cũng như cơ sở để KTV sửa đổi hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung. Tuy nhiên độ tin cậy lại không cao so với các thủ tục khác; chất lượng bằng chứng cũng phụ thuộc vào trình độ, sự hiểu biết và tính độc lập, khách quan của người được phỏng vấn.

KTV có thể hỏi kế toán HTK, chi phí - giá thành của DNSX về: quá trình thu thập số liệu cho việc tập hợp chi phí sản xuất, đánh giá dở dang và tính giá thành; số liệu tập hợp có chính xác, kịp thời theo kỳ tính giá thành; tìm hiểu và đánh giá các rủi ro có thể có. KTV có thể trao đổi với ban quản trị/ ban giám đốc của DNSX để nắm bắt được đặc điểm quản lý HTK, công tác giám sát, soát xét quá trình hạch toán HTK; đánh giá phần nào tính hiện hữu và hoạt động của KSNB với HTK.

Để các bằng chứng kiểm toán HTK của DNSX thu thập được đầy đủ, phù hợp thì đòi hỏi KTV phải kết hợp hài hòa và linh hoạt các kỹ thuật trên trong từng tình huống cụ thể, tránh áp dụng máy móc dẫn đến hiệu quả thấp, tốn kém chi phí.

b. Kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán

Lấy mẫu kiểm toán: 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 KTV cơ sở hợp lý để đưa ra kết luận về toàn bộ tổng thể. Mẫu kiểm toán phải đảm bảo đủ đại diện cho cả tổng thể, có đủ tiêu thức và đặc trưng của tổng thể [8], [64].

Đối với phương pháp này, KTV không tìm kiếm sự tuyệt đối, chính xác của toán học, bằng chứng thu thập từ mẫu chỉ là một trong các nguồn bằng chứng của KTV do việc kiểm tra toàn bộ số liệu có thể vẫn chưa cung cấp được sự chắc chắn vì có những nghiệp vụ không được ghi trong khi chi phí kiểm tra toàn bộ là tốn kém. Lấy mẫu được thực hiện khi KTV đánh giá rủi ro ở mức trung bình hoặc cao.

Khi kiểm toán HTK tại DNSX, KTV lưu ý các nghiệp vụ phát sinh nhiều như nhập, xuất kho, mua và bán hàng thường phát sinh nhiều, do đó với những nghiệp vụ này, KTV không thể kiểm tra toàn bộ mà phải lấy mẫu kiểm toán. Khoản mục HTK ở DNSX thường có số dư khá lớn, đồng thời HTK khá phong phú, các nhà cung cấp và khách hàng cũng đa dạng nên việc chọn mẫu cũng rất cần thiết.

1.2.4. Quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất

Luận án nghiên cứu lý luận về các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK thuộc kiểm toán BCTC do kiểm toán độc lập thực hiện theo một quy trình chuẩn có điều chỉnh để phù hợp cho khách thể kiểm toán là nhóm các DNSX nói chung.

1.2.4.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hàng tồn kho

Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán (lập kế hoạch kiểm toán) được thực hiện khi kiểm toán toàn bộ BCTC nhưng công việc này có liên quan đến nhiều chu trình và khoản mục, trong đó có khoản mục HTK.

a. Thu thập thông tin cơ sở về khách hàng liên quan đến hàng tồn kho

Với khoản mục HTK, việc tìm hiểu tình hình kinh doanh, cách tổ chức sản xuất cho phép KTV đánh giá tính hợp lý của quy mô, chủng loại HTK và nắm bắt được các đặc tính chung của khoản mục này, xem xét rủi ro kinh doanh mặt hàng mà DNSX đồng thời dự đoán ảnh hưởng của các đặc điểm đó đến tính tin cậy của KSNB từ đó ảnh hưởng đến rủi ro kiểm toán và phương pháp kiểm toán áp dụng. Công việc này được tiến hành thường xuyên tại tất cả các giai đoạn của quá trình

kiểm toán. Để thu thập các thông tin này, KTV sẽ áp dụng thủ tục đánh giá rủi ro để thu thập các hiểu biết về DNSX và môi trường của DN, trong đó có KSNB, nhằm xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

KTV cần thực hiện các thủ tục: (1) xem xét lại hồ sơ kiểm toán năm trước và hồ sơ kiểm toán chung hoặc trao đổi với KTV tiền nhiệm về vấn đề liên quan đến HTK của DNSX; (2) trao đổi trực tiếp với ban giám đốc và nhân viên công ty khách hàng về các vấn đề HTK của công ty họ; (3) tham quan nhà xưởng, kho bãi (đây là thủ tục rất hữu dụng trong kiểm toán HTK) cho phép KTV có cái nhìn khái quát về cách tổ chức sản xuất, quản lý HTK của khách hàng.

b. Thực hiện các thủ tục phân tích đối với hàng tồn kho

Thủ tục phân tích được hiểu là việc đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc điều tra, khi cần thiết, về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính [8].

Việc thực hiện các thủ tục phân tích là hết sức cần thiết do HTK với sự đa dạng về chủng loại; số lượng cũng như tần suất các nghiệp vụ nhập, xuất, sản xuất, tiêu thụ thường rất nhiều thì việc khoanh vùng các sai sót, các mặt hàng xảy ra gian lận lớn, ... Các thủ tục phân tích chủ yếu được thực hiện cho các số liệu trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Với HTK, KTV thường: so sánh số liệu về mức biến động số dư HTK cuối niên độ này so với HTK cuối niên độ trước tính theo số tuyệt đối hoặc số tương đối; so sánh số liệu thực tế của khách hàng và số liệu kế hoạch đặt ra như: mức chi phí phát sinh trong kỳ với chi phí kế hoạch, chi phí định mức...; so sánh giá bán bình quân sản phẩm với giá bán bình quân của ngành; so sánh dự trữ HTK bình quân của các công ty cùng ngành có cùng điều kiện kinh doanh cũng như quy mô hay công nghệ sản xuất, ...

Qua việc thực hiện các thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch, KTV sẽ phát hiện ra các biến động bất thường của HTK. Trên cơ sở đó xác định khoản mục cụ thể cần tiến hành các thủ tục kiểm toán khác nhằm phát hiện những sai sót.

c. Đánh giá mức trọng yếu đối với hàng tồn kho

Khi lập chiến lược kiểm toán tổng thể, KTV phải xác định mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC. Nếu có một hoặc một số nhóm các giao dịch, số dư hoặc thông tin thuyết minh (nếu xét riêng lẻ) có sai sót thấp hơn mức trọng yếu với tổng thể BCTC nhưng có thể ảnh hưởng (nếu xét tổng thể) đến quyết định kinh tế của người

sử dụng BCTC, KTV phải xác định một hoặc các mức trọng yếu áp dụng cho từng nhóm giao dịch, số dư tài khoản hay thông tin thuyết minh. *Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính* [8].

Về định lượng, sai sót không trọng yếu khi giá trị thấp hơn mức tối thiểu; trọng yếu khi sai sót trong khoảng giới hạn tối thiểu và tối đa; rất trọng yếu khi sai sót lớn hơn giới hạn tối đa. Về định tính: các sai sót được coi là trọng yếu gồm: mọi hành vi gian lận; sai sót nhỏ nhưng mang tính hệ thống, ảnh hưởng thu nhập, lợi nhuận.

Việc xác định mức trọng yếu tổng thể mang tính xét đoán nghề nghiệp của KTV, do khó có thể ấn định con số cụ thể về tầm cỡ cho những điểm cốt yếu của nội dung kiểm toán. Thêm vào đó, các yếu tố định lượng và định tính có ảnh hưởng tới việc đánh giá tính trọng yếu, vì cùng một mức độ sai phạm nhưng có thể là trọng yếu đối với quy mô này nhưng không trọng yếu với quy mô khác.

KTV xác định mức trọng yếu thực hiện cho các khoản mục trên BCTC chủ yếu dựa trên bản chất của các khoản mục, rủi ro có sai sót trọng yếu được đánh giá sơ bộ đối với các khoản mục để hình thành nên mức độ trọng yếu cho từng khoản mục đó. Khoản mục HTK cũng được xác định mức trọng yếu theo cách thức này. Hơn nữa, HTK với đặc điểm đa dạng về mặt chủng loại nên KTV có thể cần xác định mức trọng yếu chi tiết cho từng loại nếu cần.

d. Đánh giá kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho

Thứ nhất, để hiểu biết về KSNB với HTK, KTV cần xem xét các thủ tục, quy định của DN với các chức năng mua, nhận hàng, lưu trữ, xuất hàng, kiểm soát sản xuất. Về cơ cấu tổ chức, KTV tìm hiểu thông qua các câu hỏi để xem việc ban hành quyết định, triển khai, giám sát và kiểm tra việc thực hiện liên quan đến HTK có được hệ thống từ trên xuống dưới. Ngoài ra, KTV cũng phải xem xét quy định về quyền hạn, trách nhiệm của từng vị trí quản lý HTK, đặc biệt là phân chia ba chức năng: xử lý các nghiệp vụ HTK, ghi sổ và bảo quản HTK.

Thứ hai, KTV tìm hiểu liệu DNSX đã có quy trình xác định rủi ro kinh doanh liên quan tới mục tiêu lập và trình bày BCTC nói chung và cho HTK nói riêng phù hợp với hoạt động, đặc thù của quá trình sản xuất kinh doanh; ước tính mức độ và khả năng rủi ro; quyết định thích hợp với các rủi ro đó. Ví dụ, tại DNSX thép quy mô lớn, quá trình sản xuất trải qua nhiều công đoạn, thành phẩm của giai đoạn này có thể là đầu vào của giai đoạn sau, công nghệ sản xuất đòi hỏi đảm bảo các tiêu chuẩn kỹ thuật cụ thể. Bên cạnh đó ngành thép hiện nay phải đối mặt với rủi ro từ việc thành phẩm sản xuất nhưng không tiêu thụ được trong khi đó vật liệu chính lại

nhập khẩu từ nước ngoài và chịu ảnh hưởng biến động theo giá trên thị trường thế giới. Trước những tình hình như vậy, liệu các DNSX thép có xây dựng được một quy trình đánh giá rủi ro để có các quyết định kinh tế đúng đắn.

Thứ ba, KTV tìm hiểu về hệ thống thông tin liên quan đến việc lập và trình bày khoản mục HTK, bao gồm các quy trình kinh doanh có liên quan: các nhóm giao dịch về HTK trong hoạt động của DNSX, các thủ tục thực hiện trong hệ thống công nghệ thông tin hoặc thủ công để hạch toán vào sổ cái HTK và trình bày BCTC; các tài liệu kế toán, thông tin hỗ trợ và số liệu HTK được dùng để tạo lập, ghi chép, xử lý và báo cáo giao dịch, kể cả chỉnh sửa thông tin không chính xác và cách thức dữ liệu được phản ánh vào sổ cái HTK; cách thức hệ thống thông tin tiếp nhận các sự kiện và tình huống quan trọng của HTK; quy trình lập và trình bày các ước tính kế toán, thông tin thuyết minh quan trọng về HTK; các kiểm soát với những bút toán, kể cả bút toán ghi sổ không thông dụng để ghi nhận các giao dịch về HTK không thường xuyên, các giao dịch bất thường hoặc các điều chỉnh.

Trong tất cả các cuộc kiểm toán, việc đạt được sự hiểu biết về hệ thống kế toán HTK của khách hàng chiếm vị trí quan trọng vì một trong các yếu tố quan trọng của hệ thống kế toán chính là cung cấp dấu vết cho kiểm toán. Vấn đề KTV cần quan tâm ở đây là chính sách kế toán HTK mà DNSX đã áp dụng, từ đó xác định liệu quá trình lập và luân chuyển chứng từ HTK có tuân theo chính sách đó không.

Hệ thống kế toán HTK được đánh giá là hữu hiệu tức là phải tổ chức việc ghi chép và sử dụng các phương pháp sao cho: xác định và ghi sổ tất cả các nghiệp vụ về HTK là có thực; phản ánh các nghiệp vụ HTK kịp thời và đủ chi tiết để phục vụ cho việc lập báo cáo; định giá các nghiệp vụ để phản ánh chính xác giá trị HTK trên BCTC; xác định thời điểm phát sinh của nghiệp vụ để hạch toán HTK đúng kỳ; trình bày các nghiệp vụ HTK và các khoản khai báo chính xác trong BCTC.

Thứ tư, KTV tìm hiểu hoạt động kiểm soát liên quan đến HTK mà theo xét đoán của KTV là cần thiết để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu và thiết kế các thủ tục kiểm toán tiếp theo với rủi ro đã đánh giá. Khi tìm hiểu kiểm soát của DNSX, KTV phải tìm hiểu cách thức xử lý các rủi ro về công nghệ thông tin (sử dụng phần mềm kế toán, phần mềm quản lý kho,...). KTV kiểm tra và đánh giá mức độ phù hợp, đầy đủ của các quy chế kiểm soát đặt ra cho HTK; khẳng định liệu các quy chế đó có xây dựng dựa trên các nguyên tắc cơ bản của thủ tục kiểm soát (bất kiêm nhiệm; phân công, phân nhiệm và ủy quyền, phê chuẩn).

KTV cũng cần xem xét các mục tiêu về bảo vệ tài sản và đối chiếu số liệu có

được đảm bảo: DNSX có sử dụng các phương tiện bảo vệ HTK như hạn chế việc tiếp cận kho, bãi; HTK cuối năm phải được kiểm kê và đối chiếu số liệu kiểm kê thực tế với số liệu trên sổ sách, với HTK được lưu giữ bởi bên thứ ba cũng cần đối chiếu xác nhận. Những hoạt động kiểm soát này có hạn chế được các rủi ro có thể phát sinh do KSNB không đảm bảo được các mục tiêu khi vận hành hay không.

Thứ năm, KTV tìm hiểu về giám sát kiểm soát tại DNSX:

KTV tìm hiểu những phương thức chủ yếu mà DNSX sử dụng để giám sát KSNB về lập và trình bày BCTC, gồm các hoạt động kiểm soát liên quan đến cuộc kiểm toán và cách thức khắc phục các khiếm khuyết trong các kiểm soát về HTK.

Xem xét DNSX có bộ phận kiểm toán nội bộ hay các hoạt động giám sát quá trình quản lý, sử dụng HTK (nhiệm vụ về kiểm soát nói chung và kiểm soát đối với HTK nói riêng; kiểm toán nội bộ có tiến hành kiểm toán thường xuyên hoặc bất thường đối với quản lý HTK của công ty). KTV xác định liệu sự tồn tại của bộ phận kiểm toán nội bộ hay các hoạt động giám sát tại DNSX có làm giảm các rủi ro liên quan tới HTK không; trên cơ sở đó có thể đánh giá KSNB có hiệu quả hay không.

Sự hiểu biết về KSNB đối với HTK là cơ sở để KTV tiến hành đánh giá sơ bộ về rủi ro kiểm soát cho từng khoản mục HTK cụ thể, là cơ sở để KTV lập kế hoạch kiểm toán cho từng khoản mục nhỏ. Nếu KSNB được thiết kế và vận hành hữu hiệu thì rủi ro kiểm soát được đánh giá thấp và ngược lại.

e. Đánh giá rủi ro liên quan tới hàng tồn kho

“Rủi ro kiểm toán: Là rủi ro do KTV đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp khi BCTC đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu, là hệ quả của rủi ro có sai sót trọng yếu (*gồm rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát*) và rủi ro phát hiện” [8].

KTV đánh giá rủi ro kinh doanh có thể dẫn đến rủi ro có sai sót trọng yếu với nhóm giao dịch, số dư HTK và thông tin thuyết minh về HTK ở cấp độ cơ sở dẫn liệu hoặc cấp độ BCTC. Ví dụ, rủi ro về công nghệ sản xuất thay đổi có thể làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc DN đánh giá giá trị HTK. Do đó, KTV cần xem xét cụ thể kết hợp với hoàn cảnh thực tế của DNSX, từ đó đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cấp độ BCTC. Để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu của HTK, KTV phải dựa vào các xét đoán chuyên môn khi thực hiện thủ tục đánh giá rủi ro trên phương diện BCTC và phương diện số dư, loại nghiệp vụ, theo nhiều yếu tố:

Trên phương diện BCTC: sự liêm khiết, kinh nghiệm và hiểu biết của ban giám đốc cũng như sự thay đổi thành phần ban quản lý xảy ra trong niên độ kế toán; trình độ và kinh nghiệm chuyên môn của kế toán trưởng, nhân viên kế toán; những áp lực

bất thường đối với ban giám đốc, kế toán trưởng; đặc điểm hoạt động của DNSX như cơ cấu vốn, quy trình công nghệ sản xuất, ...; các nhân tố ảnh hưởng đến hoạt động như biến động về kinh tế, sự thay đổi thị trường, sự cạnh tranh, ...

Ngoài ra khi lập kế hoạch kiểm toán HTK, KTV phải chú ý rằng rủi ro tiềm tàng thường xảy ra nhiều đối với cơ sở dẫn liệu về sự hiện hữu hoặc phát sinh, đo lường và tính giá. Nguyên nhân là ban quản trị/ ban giám đốc thường có xu hướng trình bày giá trị HTK cao hơn so với thực tế bằng cách ghi tăng số lượng hoặc đơn giá, vì thiếu bằng chứng độc lập từ các bên thứ ba, nên việc khai tăng HTK dễ thực hiện hơn so với các tài sản khác (tiền hay các khoản phải thu khách hàng).

Trên phương diện số dư tài khoản (TK) và loại nghiệp vụ: BCTC có thể chứa đựng những sai sót như có những điều chỉnh liên quan đến niên độ trước, những thay đổi chính sách kế toán; mức độ dễ mất mát, biến thủ tài sản do HTK được bảo quản ở nhiều nơi khác nhau; cơ hội xảy ra các sai phạm cao do số lượng nghiệp vụ mua, sản xuất, tiêu thụ thường xảy ra nhiều; sự phức tạp trong đo lường và tính giá.

Cuối cùng, KTV xác định rủi ro phát hiện - rủi ro chủ quan do KTV tạo ra nên họ phải kiểm soát được thông qua thiết kế các thủ tục kiểm toán thích hợp. KTV thường xác định rủi ro phát hiện thấp để thiết kế các thủ tục kiểm toán chặt chẽ.

Thủ tục xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu cho HTK như sau:

- (a) Xác định rủi ro thông qua quá trình tìm hiểu về DNSX và môi trường của nó, bao gồm tìm hiểu các kiểm soát phù hợp liên quan đến rủi ro và xác định rủi ro thông qua xem xét các nhóm giao dịch, số dư HTK và thông tin thuyết minh trong BCTC.
- (b) Đánh giá những rủi ro đã xác định, liệu chúng có ảnh hưởng lan tỏa đến tổng thể BCTC và ảnh hưởng tiềm tàng đến nhiều cơ sở dẫn liệu của HTK hay không;
- (c) Liên hệ những rủi ro đã xác định với các sai sót có thể xảy ra ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của HTK và cân nhắc xem những kiểm soát nào KTV dự định kiểm tra;
- (d) Cân nhắc khả năng xảy ra sai sót, kể cả khả năng xảy ra nhiều sai sót, và liệu sai sót tiềm tàng đó có dẫn đến sai sót trọng yếu với HTK hay không.

Dựa vào các thông tin thu thập được trong giai đoạn lập kế hoạch, bước tiếp theo, KTV sẽ thiết kế và soạn thảo chương trình kiểm toán.

g. Thiết kế chương trình kiểm toán hàng tồn kho

Chương trình kiểm toán HTK là những dự kiến chi tiết về bản chất, thời gian và phạm vi các thủ tục kiểm toán cần thực hiện, thời gian hoàn thành và sự phân công lao động giữa các KTV cũng như dự kiến về những tư liệu, thông tin liên quan cần sử dụng và thu thập khi tiến hành kiểm toán HTK.

Thiết kế chương trình kiểm toán HTK thực chất là thiết kế các trắc nghiệm kiểm toán bao gồm: trắc nghiệm công việc, trắc nghiệm phân tích và trắc nghiệm trực tiếp số dư. Các trắc nghiệm trực tiếp số dư được thiết kế sao cho đánh giá được tính trọng yếu và rủi ro cho HTK. Khi tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro, thiết kế chương trình kiểm toán sẽ phụ thuộc nhiều vào việc đánh giá ban đầu về rủi ro sai sót trọng yếu là cao hay thấp. Chẳng hạn, nếu rủi ro cho sự tồn tại của HTK được KTV đánh giá là cao, chương trình kiểm toán để thu thập bằng chứng về sự hiện hữu của HTK sẽ được thiết kế theo hướng tập trung vào kiểm tra chi tiết để đạt được sự bảo đảm.

1.2.4.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán hàng tồn kho

Thực hiện kế hoạch kiểm toán HTK là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích ứng để thu thập bằng chứng kiểm toán về HTK, là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các kế hoạch, chương trình kiểm toán HTK nhằm đưa ra những ý kiến xác thực về mức độ trung thực và hợp lí của HTK.

a. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát

Thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện sau khi KTV đã tìm hiểu về thiết kế và vận hành KSNB và xác định KSNB có hiệu lực. KTV phải thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát có liên quan nếu: khi đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, KTV kỳ vọng rằng các kiểm soát hoạt động hiệu quả; hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản thì không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp ở cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Như vậy các thử nghiệm kiểm soát được thực hiện hướng vào tính hiệu lực của KSNB nhằm giúp KTV khẳng định lại mức rủi ro kiểm soát ban đầu đã đưa ra với các cơ sở dẫn liệu về HTK. Do đó đối với khoản mục HTK, các thử nghiệm kiểm soát được thực hiện một cách chi tiết đối với từng chức năng của quá trình vận động của HTK đã đề cập ở mục 1.1.2 (các chức năng mua và nhập kho vật tư; lưu trữ và bảo quản HTK; xuất phục vụ sản xuất và tiêu thụ; tổ chức sản xuất). Khi thiết kế và thực hiện thử nghiệm kiểm soát, KTV càng tin tưởng vào tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

b. Thực hiện các thử nghiệm cơ bản

Thử nghiệm cơ bản là thủ tục kiểm toán được thiết kế nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, bao gồm: kiểm tra chi tiết (nhóm giao dịch, số dư TK và thông tin thuyết minh); thủ tục phân tích cơ bản. Cho dù kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu với HTK như thế nào, KTV phải thiết kế và thực hiện

các thử nghiệm cơ bản nếu HTK được xác định là trọng yếu. Nếu KTV xác định rủi ro có sai sót trọng yếu đã đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu là đáng kể thì KTV phải thực hiện thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro này.

Thứ nhất: Thực hiện thủ tục phân tích

Các thủ tục phân tích được KTV sử dụng rất nhiều trong kiểm toán HTK, giúp KTV dễ dàng phát hiện sai sót trọng yếu về HTK thông qua thiết kế thủ tục phân tích để kiểm tra tính hợp lý chung của các con số. Trước khi phân tích, điều cần thiết là KTV rà soát lại sơ lược ngành nghề kinh doanh của DNSX để nắm bắt tình hình thực tế và xu hướng của ngành, tạo căn cứ phân tích. Chẳng hạn, khi kiểm toán DNSX thép, qua tìm hiểu cho thấy toàn ngành thép đang trong xu hướng suy thoái, cho phép KTV kỳ vọng rằng số vòng quay HTK sẽ giảm. Trường hợp số liệu phân tích không cho kết quả như dự kiến, KTV cần điều tra làm rõ nguyên nhân.

Việc rà soát lại mối quan hệ giữa số dư HTK với số hàng mua trong kỳ, với lượng sản xuất ra và số hàng tiêu thụ trong kỳ cũng giúp cho việc đánh giá chính xác hơn về sự thay đổi đối với HTK. Ví dụ, một sự thay đổi đáng kể về lượng với thành phẩm tồn kho năm nay và năm trước, trong khi đó lượng nghiệp vụ mua, sản xuất và tiêu thụ trong kỳ giữ ổn định có thể ám chỉ về sự tồn tại sai sót có liên quan tới cơ sở dẫn liệu về sự hiện hữu hoặc đánh giá, đo lường với thành phẩm tồn kho, cần được KTV điều tra. Một số tỷ suất quan trọng mà KTV thường sử dụng để kiểm toán HTK là tỷ lệ lãi gộp và số vòng quay HTK, cho phép KTV đánh giá tính hợp lý của giá vốn hàng bán. Nếu tỷ lệ lãi gộp quá thấp hoặc tỷ lệ quay vòng HTK quá cao so với dự kiến, có thể do khách hàng đã khai tăng giá vốn và ghi giảm HTK.

Bên cạnh phân tích tỷ suất, có thể phân tích xu hướng bằng việc so sánh giá vốn hàng bán giữa các tháng, các kỳ với nhau để phát hiện ra sự thay đổi đột ngột của một kỳ nào đó. Hoặc có thể phân tích theo các khoản mục cấu tạo giá thành sản phẩm trong DNSX như khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Qua đó cho phép KTV phát hiện các dấu hiệu không bình thường của mỗi yếu tố trong mối quan hệ chung.

Ngoài ra, những thông tin phi tài chính cũng phần nào giúp KTV kiểm tra độ hợp lý của HTK. Chẳng hạn, trong trường hợp khách hàng lưu trữ HTK trong nhiều kho khác nhau, KTV có thể so sánh giữa số lượng HTK dự trữ trong kho với diện tích có thể chứa của kho đó. Số liệu HTK về mặt giá trị có thể đem so sánh với chỉ tiêu số lượng và so với các con số thống kê trong ngành.

Thứ hai: Thu thập danh mục hàng tồn kho và đối chiếu với sổ kế toán

KTV cần thu thập danh mục HTK và đối chiếu với hệ thống sổ tổng hợp và chi tiết HTK. Mục đích của KTV khi thực hiện thử nghiệm này là nhằm khẳng định sự khớp nhau giữa các thẻ kho với sổ sách kế toán cũng như với BCTC.

Thứ ba: Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho

Quan sát vật chất HTK là công việc KTV phải có mặt vào thời điểm kiểm kê HTK tại DNSX, bằng việc quan sát, khảo sát, thăm vấn thích hợp để xác định sự tồn tại, quyền sở hữu và những thông tin liên quan đến chất lượng HTK. Trường hợp HTK có giá trị trọng yếu trên BCTC, KTV phải thu thập đầy đủ và thích hợp tính hiện hữu và tình trạng của HTK bằng cách tham dự kiểm kê thực tế [64]. Đây là thủ tục kiểm toán rất quan trọng với cuộc kiểm toán năm đầu tiên của công ty kiểm toán. KTV phải tăng cường các thủ tục kiểm toán cần thiết như: giám sát chặt chẽ công tác kiểm kê thực tế HTK cuối kỳ, và đối chiếu kết quả với số ghi trên sổ sách nhằm xác định được số lượng HTK cuối kỳ, kết hợp với tính giá và kết quả kiểm tra chi tiết nghiệp vụ HTK, KTV sẽ ước tính ra giá trị HTK.

Phần quan trọng nhất của quá trình quan sát HTK là xác định liệu cuộc kiểm kê đang tiến hành có phù hợp với hướng dẫn do khách hàng đề ra. Để đạt hiệu quả, KTV phải có mặt khi cuộc kiểm kê đang tiến hành. Khi KTV nhận thấy nhân viên của khách hàng không tuân thủ theo hướng dẫn về HTK, cần kết hợp với giám sát viên để sửa sai vấn đề hoặc sửa đổi các thủ tục quan sát. Trường hợp KTV không tham gia trực tiếp cuộc kiểm kê, có thể trao đổi với KTV tiên nhiệm về kết quả kiểm toán năm trước, phỏng vấn nhân viên tham gia kiểm kê hoặc lấy xác nhận, ...

Thứ tư: Kiểm tra kế toán chi phí sản xuất hàng tồn kho trong DNSX

Kiểm tra kế toán chi phí là xem xét quá trình kiểm soát liên quan tới HTK và chi phí từ thời điểm nguyên liệu được đưa vào sản xuất tới thời điểm sản phẩm hoàn thành và chuyển vào kho. Mục đích của công việc này là đưa ra nhận định hệ thống kế toán chi phí HTK có được thiết kế để đảm bảo việc định giá và ghi sổ HTK được tiến hành đúng đắn, đánh giá độ tin cậy của tài liệu do kế toán chi phí cung cấp.

Nội dung của kiểm tra kế toán chi phí HTK phụ thuộc vào nội dung của kế toán chi phí HTK, thực chất là phụ thuộc vào dòng vận động của HTK trong đơn vị. Các loại hình DNSX khác nhau sẽ có công tác kế toán chi phí, HTK khác nhau, do đó kiểm tra công tác này cũng có những đặc điểm riêng biệt. Nội dung cơ bản gồm: kiểm tra sổ kế toán HTK và sổ kế toán chi phí để xác định số liệu HTK trong kỳ, cuối kỳ đã hạch toán và ghi sổ trên cơ sở đúng đắn.

Việc ghi sổ HTK thực hiện trên hai phương diện: vật chất (trên sổ, thẻ kho và

giá trị (sổ kế toán HTK, chi phí), theo đó các công việc KTV cần thực hiện gồm:

- Kiểm tra việc ghi chép trên sổ sách HTK và sổ chi phí đơn vị HTK.
- Kiểm tra tính độc lập của người ghi sổ và người quản lý HTK.
- Kiểm tra liệu các loại sổ kế toán có thể thiết kế phù hợp với dòng vận động HTK, tạo điều kiện cho đối chiếu, kết chuyển số liệu ở các phần hành kế toán liên quan.
- Kiểm tra sự xuất hiện các hoạt động KSNB với chứng từ HTK theo dòng vận động của HTK từ đầu vào đến đầu ra.
- Kiểm tra sự xuất hiện các quy định về đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành sản phẩm, phương pháp định giá HTK.
- Kiểm tra tính hợp lý của chi phí sản xuất cũng như việc phân bổ chi phí đó. Đối chiếu số liệu giữa TK 154 và số liệu TK 621, 622, 627 để xem xét sự đúng đắn trong việc tập hợp chi phí và tiến hành đối chiếu giá trị trên TK 154 với giá trị trên TK 155, đối chiếu TK 155 với giá vốn hàng bán để phát hiện những nhầm lẫn, sai phạm trong việc tập hợp chi phí cũng như những ảnh hưởng đến các khoản mục trên bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh.

Thứ năm: Kiểm tra việc tính giá hàng tồn kho

Quá trình tính giá HTK thường là một phần quan trọng và mất thời gian nhất của cuộc kiểm toán. Khi khảo sát quá trình tính giá, có ba vấn đề về phương pháp tính giá của DNSX có tính đặc biệt quan trọng mà KTV phải tập trung làm rõ sau: phương pháp tính giá nào được sử dụng; có sử dụng thống nhất giữa năm nay với năm trước; có phù hợp với thực tế và hợp lý hay không. Phương pháp kiểm tra tính giá HTK phụ thuộc vào hoặc các mặt hàng được mua vào hoặc sản xuất.

Tính giá hàng tồn kho mua vào

Các loại HTK được xếp vào loại này là nguyên vật liệu, chi tiết rời mua ngoài và vật tư. Để xác minh số lượng và đơn giá của các mặt HTK mà KTV lựa chọn, KTV có thể yêu cầu khách hàng cung cấp các hóa đơn mua hàng. Sau đó KTV tính toán lại giá trị HTK, kết quả tính toán của KTV sẽ được so sánh với số liệu của DNSX. Nếu khớp, nghĩa là DN đã thực hiện đúng quy định của tính giá HTK; nếu có chênh lệch phát sinh, KTV sẽ phải tìm ra những sai lệch này để kết luận DN đã tính giá chưa đúng. Tuy nhiên khi khách hàng có sổ sách ghi chép các chi phí của những lần mua vào thì KTV nên đối chiếu trên sổ thay vì đối chiếu với hóa đơn.

Tính giá hàng tồn kho được sản xuất ra

Việc đánh giá sản phẩm dở dang (SPDD) và thành phẩm được đánh giá là phức tạp hơn so với định giá HTK mua vào, bởi KTV phải xem xét chi phí nguyên vật

liệu, lao động trực tiếp và sản xuất chung. Khi tính giá nguyên vật liệu trong thành phẩm, cần xem xét cả chi phí đơn vị và số lượng đơn vị cần thiết để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm. Tương tự, chi phí theo giờ của lao động trực tiếp và số giờ cần thiết để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm phải được kiểm tra khi khảo sát về lao động trực tiếp. Với chi phí sản xuất chung trong SPDD và thành phẩm, KTV kiểm tra phương pháp phân bổ chi phí có theo quy định, đáng tin cậy và thống nhất.

Khi đánh giá SPDD cuối kỳ, các bước công việc KTV cần phải tiến hành:

- Xem xét chi tiết kết quả kiểm kê vật chất SPDD cuối kỳ.
- Xem xét quá trình đánh giá SPDD để tìm hiểu phương pháp DNSX sử dụng để đánh giá SPDD..
- Đối chiếu, so sánh tỷ lệ SPDD cuối kỳ này với các kỳ trước để tìm ra những thay đổi bất thường.

Xác định giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho: KTV thực hiện tính lại giá trị thuần của HTK tại thời điểm kết thúc niên độ bằng cách kiểm tra các hóa đơn bán hàng trong khoảng thời gian sau kỳ kế toán vừa kết thúc, và kiểm tra chi phí bán hàng cần thiết để bán. Dựa vào kết quả thu được, KTV sẽ xác định được có cần phải trích lập dự phòng giảm giá HTK hay không.

1.2.4.3. Giai đoạn hoàn thành kiểm toán hàng tồn kho

Thứ nhất: Đánh giá các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ

Đây thủ tục cần thiết trước khi KTV đưa ra ý kiến nhận xét về kiểm toán HTK nhằm khẳng định lại sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán HTK đã thu thập. KTV phải chú ý thời điểm phát sinh của các sự kiện này tác động tới kết luận về HTK:

- Các sự kiện về HTK phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán: KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng để xác định các sự kiện này có ảnh hưởng tới BCTC và yêu cầu DN điều chỉnh hoặc thuyết minh thông tin về HTK.
- Các sự kiện về HTK được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán, trước ngày công bố BCTC: nếu KTV biết có sự kiện về HTK ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC thì cần cân nhắc có nên điều chỉnh không và thảo luận với DN.
- Các sự kiện HTK được phát hiện sau ngày phát hành BCTC: nếu KTV nhận thấy vẫn còn sự kiện cần sửa đổi thì KTV cân nhắc và thảo luận với DN.

Thứ hai: Đánh giá tính hoạt động liên tục

Khi nhận thấy các sự kiện hoặc điều kiện có thể dẫn đến nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của DN, KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định xem có hay

không có yếu tố không chắc chắn trọng yếu, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ. Sau khi thực hiện các thủ tục bổ sung, nếu KTV cho rằng tính hoạt động liên tục là có cơ sở KTV có thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn bộ đối với HTK.

Thứ ba: Tổng hợp các kết quả kiểm toán hàng tồn kho

Sau khi kết thúc giai đoạn thực hiện kiểm toán, trưởng nhóm kiểm toán tổng hợp kết quả liên quan đến HTK và thảo luận với ban giám đốc của khách hàng để thống nhất bút toán điều chỉnh. Các loại sai sót về HTK có thể chia thành hai loại:

Loại I: sai sót về HTK nếu đã có bằng chứng chắc chắn và được đánh giá là trọng yếu (về mặt định lượng và định tính) cần phải được điều chỉnh. Trường hợp khách hàng chấp nhận điều chỉnh, thì không cần tổng hợp, ngược lại, khách hàng từ chối không điều chỉnh thì khi đó KTV sẽ xem xét để đưa ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (như “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến bác bỏ”).

Loại II: sai sót về HTK có bằng chứng chắc chắn nhưng quy mô nhỏ, được đánh giá không trọng yếu, có thể bỏ qua; các sai sót dự kiến (sai sót được suy rộng từ kết quả kiểm tra chọn mẫu). Các sai sót này chưa cần điều chỉnh nhưng cần tổng hợp lại, kết hợp thêm việc xem xét sự ảnh hưởng của các sai sót nhỏ được bỏ qua từ kỳ trước đến HTK trong kỳ này để ước tính tổng số sai sót với khoản mục.

Tổng sai sót của HTK được so sánh với mức trọng yếu của HTK, từ đó quyết định khả năng chấp nhận thông tin HTK hoặc phải tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán thích hợp để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán cho kết luận kiểm toán.

Những nội dung luận án trình bày ở trên chỉ là những nội dung cơ bản mang tính chất lý luận. Trong thực tế kiểm toán, KTV có thể có sự điều chỉnh các bước công việc thực hiện cho phù hợp với từng khách hàng là các DNSX cụ thể mà vẫn đảm bảo tính tuân thủ các chuẩn mực cũng như các quy định hiện hành.

1.3. CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

Việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK của DNSX sẽ giúp xác định được phương hướng hoàn thiện kiểm toán, bảo đảm khả năng phát hiện các sai sót trọng yếu. Dựa trên tổng quan nghiên cứu về các công trình đã thực hiện của nhiều tác giả, đồng thời kiểm toán HTK là một phần của kiểm toán BCTC, có thể xác định các nhân tố có ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại DNSX, chia làm hai nhóm chính gồm nhóm nhân tố bên trong (nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK, KTV và công ty kiểm toán) và nhân tố bên ngoài (môi trường pháp lý, môi trường kinh tế vĩ mô và văn hóa; DNSX được kiểm toán).

Thứ nhất, nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK tại DNSX

Nhân tố thuộc về việc áp dụng thích hợp các phương pháp kiểm toán

Phương pháp tiếp cận kiểm toán HTK đúng đắn sẽ giúp KTV có định hướng triển khai các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán. Việc áp dụng các phương pháp kiểm toán phù hợp đòi hỏi các tài liệu kiểm toán thích hợp, có sự giám sát và tổng kết hiệu quả công tác kiểm toán, từ đó dẫn đến việc kiểm toán HTK được đảm bảo.

Nhân tố thuộc về việc thực hiện quy trình kiểm toán

KTV khi thực hiện kiểm toán tại khách hàng trong một khuôn khổ thích hợp theo một quy trình phù hợp với phần hành HTK của DNSX; xây dựng được một kế hoạch thời gian nghiêm ngặt cho mỗi cuộc kiểm toán; quy định rõ số giờ cho từng thủ tục mà nhóm kiểm toán phải bỏ ra cho kiểm toán HTK (từ khâu bắt đầu công việc kiểm toán tại khách hàng đến khi phát hành báo cáo). Việc đảm bảo kiểm toán HTK theo một quy trình chuẩn, phù hợp với nội dung kiểm toán và từng loại DNSX sẽ hỗ trợ các nhân tố khác nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán cao hơn.

Thứ hai, nhóm nhân tố thuộc về KTV trực tiếp thực hiện kiểm toán HTK

KTV là chủ thể trực tiếp kiểm toán HTK tại DNSX nên trình độ, kinh nghiệm, đạo đức nghề nghiệp và những áp lực mà KTV phải đối mặt sẽ có ảnh hưởng trực tiếp tới quá trình kiểm toán HTK.

Mức độ chuyên sâu và kinh nghiệm kiểm toán. KTV thể hiện điều này nếu có hiểu biết sâu về lĩnh vực chuyên ngành của DNSX, có năng lực nhận biết rủi ro, cơ hội và thực tế kế toán mà đòi hỏi KTV trải qua quá trình đào tạo và tích lũy kinh nghiệm thực tế. Nhiều nghiên cứu xác định KTV có hiểu biết sâu về chuyên ngành, có kinh nghiệm khi kiểm toán ảnh hưởng quan trọng nhất tới việc kiểm toán [48] đồng thời với từng ngành kinh doanh khác nhau đều tiềm ẩn rủi ro kiểm toán đặc trưng mà phải có KTV am hiểu sâu để giảm thiểu rủi ro đó [32].

Từng loại HTK trong từng lĩnh vực sản xuất khác nhau sẽ có các phương pháp xác định giá trị khác nhau, đòi hỏi KTV tìm hiểu chuyên sâu về đặc thù quá trình sản xuất để đánh giá sự phù hợp của phương pháp tính giá. Bên cạnh đó, việc KTV đã có kinh nghiệm khi kiểm toán HTK trong DNSX, đã hiểu biết về hoạt động, hệ thống thông tin và những rủi ro chính, chú ý tới các sai sót hoặc sẽ có kinh nghiệm để thiết kế và tiến hành chương trình kiểm toán HTK hữu hiệu và hiệu quả.

Trình độ, năng lực nghề nghiệp của KTV được đánh giá là nhân tố quan trọng ảnh hưởng tới kiểm toán và sự hài lòng của đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán [48]. Năng lực nghề nghiệp của KTV thể hiện hiểu biết và kiến thức cá nhân của

KTV, được xem là yêu cầu tối thiểu đối với KTV, đảm bảo KTV nắm vững chuẩn mực nghề nghiệp và có khả năng thực hiện công việc tại khách hàng.

Ý thức, thái độ và đạo đức của KTV khi kiểm toán

Trong nhóm nhân tố này có thể chia thành (1) ý thức tuân thủ chuẩn mực, đạo đức nghề nghiệp của KTV; (2) tuân thủ CMKT về tính độc lập và (3) thái độ của KTV đối với việc thực hiện kiểm toán. KTV nếu đáp ứng các tiêu chuẩn đạo đức cao, đảm bảo độc lập nghĩa là thực hiện kiểm toán với chất lượng cao, vì họ có thái độ thận trọng và tuân thủ theo CMKT, có khả năng phát hiện và báo cáo lỗi, vấn đề bất thường đã phát hiện, ít có khả năng thỏa hiệp trong quá trình kiểm toán.

Với HTK trong DNSX, đặc biệt là các khoản ước tính như dự phòng giảm giá HTK, hay khi có nghi ngờ về tính hoạt động liên tục của DN, dẫn đến KTV cần thận trọng hơn khi xác định mức sai sót được coi là trọng yếu.

Áp lực công việc đối với KTV trong việc hoàn thành báo cáo kiểm toán hay áp lực chủ quan từ phía khách hàng hay ban giám đốc DN kiểm toán sẽ ảnh hưởng tới công việc kiểm toán; ...

Thứ ba, nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán

Phương pháp luận, công cụ khi kiểm toán HTK nếu có tính chuyên nghiệp cao (trang bị và hướng dẫn cho KTV một quy trình kiểm toán HTK tốt nhất cũng như có phương pháp kiểm toán hiệu quả nhất giúp tăng cường kinh nghiệm và trách nhiệm của KTV) thì có thể phát hiện sai sót trọng yếu của HTK. Kiểm toán HTK của DNSX là phần hành quan trọng và phức tạp, do đó rủi ro kiểm toán có thể cao hơn các phần hành khác, nên càng cần thiết một phương pháp/quy trình kiểm toán hiệu quả hỗ trợ KTV thực hiện kiểm toán chuyên nghiệp hơn, đánh giá tốt hơn rủi ro của DN, do đó nhân tố được coi ảnh hưởng quan trọng đến kiểm toán HTK của DNSX.

Bố trí nhân sự kiểm toán HTK tại DNSX

- *Việc bố trí nhân sự phù hợp để tham gia kiểm toán:* Khi kiểm toán các phần hành trong kiểm toán BCTC cần có các KTV có trình độ, kinh nghiệm và hiểu biết chuyên sâu tương ứng với phần hành đó thì sẽ rút ngắn được thời gian thực hiện kiểm toán. Do đó nếu việc bố trí nhân sự phù hợp sẽ là một nhân tố có ảnh hưởng tới kiểm toán. Trong kiểm toán HTK tại DNSX, nếu công ty kiểm toán bố trí nhân sự có kinh nghiệm kiểm toán khoản mục này, có hiểu biết về quá trình sản xuất của DN tác động tới việc đánh giá chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, tính giá thành sản phẩm có thể giúp đảm bảo độ tin cậy của kết quả kiểm toán HTK.

- *Công ty kiểm toán có đủ đội ngũ nhân lực để tham gia kiểm toán HTK,*

chứng kiến kiểm kê HTK. Khi kiểm toán HTK, cơ sở dẫn liệu quan trọng là tính hiệu hữu và sự đánh giá của HTK, để thu thập bằng chứng về sự hiện hữu thì một thủ tục cần thiết là chứng kiến kiểm kê và kiểm kê chọn mẫu, điều này đồng nghĩa với việc chất lượng kiểm toán có thể đạt được nếu thủ tục này được một đội ngũ KTV thực hiện đầy đủ và có hiệu quả. Tại các DNSX, HTK có số lượng lớn với nhiều chủng loại lưu trữ và bảo quản tại nhiều địa điểm, cách thức đo lường khi kiểm kê khác nhau, do đó việc có đủ các KTV có năng lực, kinh nghiệm phù hợp mới có thể đánh giá đúng đắn sự hiện hữu của HTK, đảm bảo kết quả kiểm toán.

Giá phí kiểm toán phân bổ cho thời gian kiểm toán HTK

Việc hạ thấp chi phí (đặc biệt giá phí của cuộc kiểm toán năm đầu tiên thấp hơn mức chi phí bỏ ra) có thể dẫn đến quỹ thời gian và chi phí dự tính cho phần hành HTK và cả cuộc kiểm toán bị hạ thấp. Điều này tạo áp lực và khó khăn cho KTV trong việc phát hiện sai sót trọng yếu của HTK do sợ mất khách hàng, ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV, tác động đến hoạt động và kết quả kiểm toán.

Quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán: là một trong những tiêu chí thường được sử dụng như là nhân tố tiêu biểu tác động đến kiểm toán. DeAngelo (1981) đã chỉ ra công ty kiểm toán quy mô lớn kèm theo danh tiếng đã tạo được thường có chất lượng được thị trường đánh giá cao hơn các công ty nhỏ [53]. DNSX quy mô lớn thường lựa chọn các công ty kiểm toán lớn nhằm tăng uy tín của chính DN.

Hệ thống kiểm soát chất lượng (KSCL) nội bộ: nếu công ty có chính sách, thủ tục KSCL nội bộ tốt và vận hành hiệu quả thì các sai lệch trọng yếu trên BCTC có thể dễ dàng được phát hiện hơn đối. Nhân tố này ở hầu hết các quốc gia đều được coi trọng, được quy định bắt buộc thực hiện [8], [64].

Thứ tư, nhóm nhân tố thuộc về khách thể kiểm toán (các DNSX)

Đây là các nhân tố thuộc về ý thức, trình độ ban quản trị/ ban giám đốc của khách hàng là DNSX trong việc thiết lập và trình bày các BCTC nói chung và HTK nói riêng, hay các nhân tố thuộc về đặc điểm ngành nghề, KSNB, quy trình sản xuất, tính chất các khoản mục nghiệp vụ liên quan tới HTK của DNSX.

Bản chất ngành nghề sản xuất kinh doanh nếu càng phức tạp thì khả năng tiềm ẩn sai sót trọng yếu trong HTK càng lớn, vì vậy đòi hỏi KTV và công ty kiểm toán khi tiến hành kiểm toán phải tập trung, chú ý hơn các ngành nghề đơn giản hơn.

Nhận thức và trình độ của ban quản trị/ ban giám đốc DNSX là đúng đắn và phù hợp thì sẽ đảm bảo việc họ cung cấp đầy đủ các thông tin trung thực, hợp lý về hoạt động sản xuất kinh doanh và các tài liệu kế toán HTK.

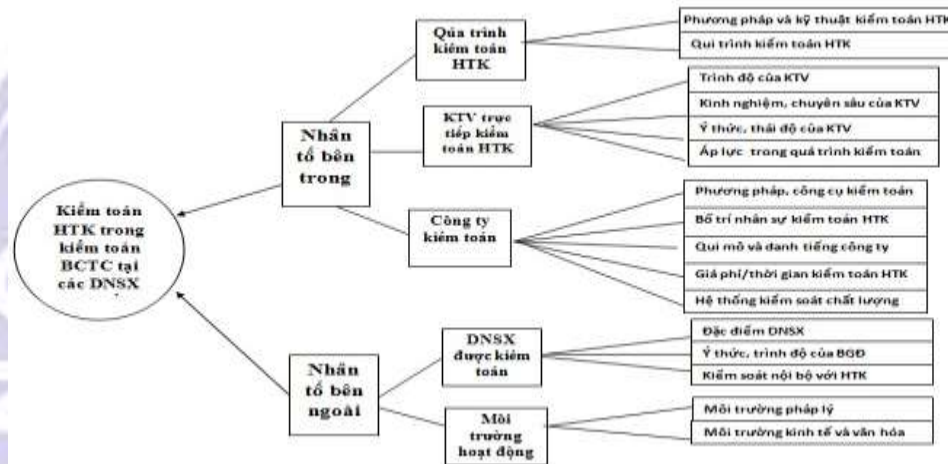
Hiệu lực KSNB liên quan tới HTK tác động lớn tới quá trình kiểm toán của KTV, thể hiện ở việc nếu KSNB tốt, vận hành hiệu quả, KTV sẽ có thể tin cậy vào KSNB, giảm thiểu được thời gian cần thiết của các thủ tục kiểm toán chi tiết.

Thứ năm, nhóm nhân tố thuộc về môi trường hoạt động kiểm toán

Môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán: Bao gồm hệ thống các chuẩn mực và chế độ kế toán, kiểm toán và các văn bản pháp lý liên quan, nhằm làm cơ sở cũng như hướng dẫn công việc kiểm toán của KTV và công ty kiểm toán.

Nhân tố bên ngoài khác thuộc về môi trường kinh tế, văn hóa và các chính sách, thủ tục KSCL kiểm toán từ các cơ quan quản lý Nhà nước.

Có thể khái quát các nhóm nhân tố ảnh hưởng theo sơ đồ 1.2:



Sơ đồ 1.2: Các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX

Nguồn: tác giả tổng hợp

Tóm lại, các nhóm nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK nói riêng và BCTC nói chung của các DNSX nếu được đảm bảo sẽ giúp làm tăng sự hài lòng của đối tượng sử dụng BCTC đã được kiểm toán. Với từng khách hàng là các nhóm DNSX trong các lĩnh vực cụ thể, mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố có thể là khác nhau.

1.4. KINH NGHIỆM KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA CÁC HÃNG KIỂM TOÁN LỚN TRÊN THẾ GIỚI

1.4.1. Quá trình phát triển của các phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC

Từ năm 1940 cho tới nay, trên thế giới đã có 4 phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC được phát triển theo thời gian.

Một là hướng tiếp cận truyền thống để kiểm toán các khoản mục trên bảng cân đối kế toán, ít nhấn mạnh vào việc xem xét lợi nhuận, do đó việc thực hiện kế hoạch kiểm toán bị giới hạn và sử dụng hạn chế các thủ tục phân tích

Hai là tiếp cận theo chu kỳ, với DNSX quy mô lớn, khi tiếp cận theo hướng này sẽ đạt được hiệu quả chi phí so với cách tiếp cận khoản mục bởi số lượng khoản mục trên BCTC vẫn ít hơn số lượng giao dịch, nghiệp vụ có ảnh hưởng tương đối lớn tới số dư cuối kỳ; hệ thống kế toán ghi nhận các nghiệp vụ chính là để thiết kế và tổ chức được thông tin kế toán đáng tin cậy cho quản lý. Bằng cách kiểm tra quá trình thực hiện giao dịch, KTV có thể hạn chế việc kiểm tra các khoản mục không cần thiết trên bảng cân đối kế toán.

Ba là tiếp cận dựa trên phân tích rủi ro tài chính áp dụng từ thập kỷ 80 của thế kỷ trước. KTV tiếp cận hệ thống cho việc lập kế hoạch nhằm có được hiểu biết tổng thể về DNSX; đánh giá KSNB từ góc độ kinh doanh; các thủ tục phân tích được áp dụng trong tất cả các giai đoạn của quá trình kiểm toán để thấy được các mối quan hệ với xu hướng của hoạt động và tình hình tài chính. KTV phải đưa ra các đánh giá về rủi ro liên quan và trọng yếu trong quá trình xây dựng chương trình kiểm toán. Đối với cách tiếp cận này, KTV chỉ cần thiết kế được chương trình kiểm toán nhấn mạnh tới nhân tố rủi ro tài chính và trọng yếu cao, cuộc kiểm toán có thể đảm bảo hiệu quả về chi phí, chuyên nghiệp và pháp lý. Tuy nhiên với các DNSX ở các lĩnh vực đặc thù khác nhau phải đối mặt với các rủi ro kinh doanh của ngành nghề lại không được KTV xem xét mà chỉ chú ý tới rủi ro tài chính.

Bốn là tiếp cận dựa trên rủi ro kinh doanh. Vào cuối thập kỷ 90 của thế kỷ 20, hướng tiếp cận phân tích rủi ro tài chính đã được điều chỉnh để xem xét nhiều hơn đến các rủi ro chiến lược hoặc kinh doanh phải đối mặt của các khách hàng. KTV phải hiểu biết về rủi ro kinh doanh mà khách hàng phải ứng phó mà có ảnh hưởng tới việc ghi nhận các giao dịch. Xem xét rủi ro kinh doanh đòi hỏi KTV phải hiểu biết về chiến lược kinh doanh của khách hàng và làm thế nào để có kế hoạch xử lý hoặc kiểm soát, thay đổi trong môi trường kinh doanh của khách hàng; có những thay đổi nhanh chóng hoặc quan trọng của môi trường kinh doanh có tác động đáng kể tới DNSX trong lĩnh vực hoạt động sản xuất của nó.

KTV sử dụng hiểu biết về ngành nghề của khách hàng để xây dựng kiểm toán phù hợp và hiệu quả, dẫn tới cuộc kiểm toán chiến lược và hệ thống hơn. Tuy nhiên hướng tiếp cận này lại không phù hợp với các yêu cầu của CMKT vào thời điểm đó (được xây dựng để thực hiện kiểm toán dựa trên phân tích rủi ro tài chính). Vì vậy, năm 2009, CMKT quốc tế đã được chỉnh sửa để thực hiện kiểm toán theo cách tiếp cận dựa trên rủi ro kinh doanh. Hiện nay, các hãng kiểm toán lớn thế giới đều kiểm toán BCTC theo cách tiếp cận dựa trên rủi ro, tác động đến phương pháp kiểm toán

và các thủ tục thiết kế trong quy trình kiểm toán. Kiểm toán HTK là một phần trong kiểm toán BCTC do đó cũng áp dụng các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán cũng như các thủ tục kiểm toán cơ bản cho một cuộc kiểm toán BCTC.

1.4.2. Kinh nghiệm kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán BCTC của các hãng kiểm toán lớn trên thế giới

Hoạt động kiểm toán độc lập chuyên nghiệp hiện nay do các công ty hành nghề trong nước và khu vực, và các công ty dịch vụ chuyên nghiệp đa quốc gia lớn như Big Four (KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu (DTT), Pricewaterhouse Coopers - PwC và Ernst & Young - EY). Mỗi hãng thực chất là một mạng lưới các công ty thành viên, đảm bảo chia sẻ dưới một tên chung, thương hiệu, và các tiêu chuẩn chất lượng. Vì hoạt động theo mạng lưới toàn cầu, Big Four là hạt nhân chủ chốt tham gia vào quá trình hoàn thiện khung pháp lý quản lý hoạt động kế toán, kiểm toán nước ta, cung cấp kinh nghiệm quốc tế, cập nhật thường xuyên với các vấn đề kế toán, kiểm toán, nâng cao chất lượng kiểm toán. Luận án đề cập kinh nghiệm kiểm toán HTK thuộc kiểm toán BCTC của các DNSX do các hãng kiểm toán lớn trên thế giới thực hiện gồm: EY, KPMG, DTT. Đây là các tổ chức hàng đầu thế giới cung cấp các dịch vụ chuyên nghiệp: kiểm toán, thuế và tư vấn thuế, giao dịch tài chính và tư vấn DN, trong đó các hãng đều xác định kiểm toán BCTC là một trong những nền tảng cho hiệu quả hoạt động của thị trường vốn, với nhóm kiểm toán được trang bị các kỹ năng tốt và thực hiện kiểm toán với thái độ hoài nghi chuyên nghiệp.

1.4.2.1. Về phương pháp luận kiểm toán

a. Hãng kiểm toán Ernst & Young

Phương pháp kiểm toán toàn cầu GAM của EY đưa ra các hướng dẫn cho việc thực hiện một cuộc kiểm toán toàn diện, đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC và KSNB đối với công tác hạch toán HTK nói riêng và việc lập, trình bày BCTC nói chung. GAM hướng dẫn các hoạt động sau trong kiểm toán HTK:

- Xác định liệu tài khoản HTK, các giao dịch về HTK, chi phí sản xuất có được trình bày dựa trên mức độ trọng yếu, rủi ro, bao gồm cả rủi ro gian lận liên quan tới HTK;
- Xác định các quy trình kinh doanh và quy trình kế toán trọng yếu, bao gồm quy trình khóa sổ, lập BCTC.
- Xác định các rủi ro (WCGR) có thể xảy ra trong chu trình HTK và kế toán HTK.
- Xác định, ghi chép, kiểm tra và đánh giá các kiểm soát chính có tác dụng ngăn ngừa hoặc phát hiện các sai sót trọng yếu tiềm ẩn đối với HTK.

- Xác định bản chất, phạm vi và thời gian thực hiện thủ tục kiểm toán cơ bản HTK.
- Thực hiện và ghi chép kết quả thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với tài khoản HTK được xem là trọng yếu.
- Thực hiện và ghi chép kết quả thực hiện liên quan đến việc ghi nhận thông tin về HTK trên BCTC, bao gồm việc lập các thuyết minh.
- Tổng hợp kết quả kiểm toán và báo cáo cho DNSX được kiểm toán.

GAM cung cấp một phương pháp luận duy nhất và nhất quán cho tất cả các cuộc kiểm toán các DNSX trong các lĩnh vực khác nhau tại các quốc gia khác nhau. Việc áp dụng GAM trên phạm vi toàn cầu cho phép EY có một công cụ kiểm toán thống nhất trên toàn cầu; đáp ứng được các yêu cầu về kế toán, kiểm toán tại các thị trường vốn trên toàn thế giới; có một cơ sở dữ liệu GAM sẵn có, có thể sử dụng linh hoạt cho các khách hàng ở các quốc gia khác nhau; các kế hoạch và các thủ tục kiểm toán cơ bản được thiết kế sẵn theo ngành và áp dụng chung trên toàn cầu

Hiểu biết về DNSX là cơ sở quan trọng để KTV đưa ra các xét đoán chuyên môn, hỗ trợ KTV trong việc đánh giá rủi ro và xác định các vấn đề đáng chú ý; lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán hiệu quả; đánh giá bằng chứng kiểm toán và cung cấp dịch vụ tốt hơn cho DNSX được kiểm toán. Trên nền tảng vai trò và ý nghĩa quan trọng của việc hiểu biết sâu rộng về DNSX, EY đặt ra các phương thức tiếp cận thiết yếu để có những hiểu biết này như dựa trên kinh nghiệm thực tiễn về DNSX thông qua các kinh nghiệm kiểm toán và cung cấp dịch vụ; hồ sơ kiểm toán năm trước; trao đổi với Ban Giám đốc, kế toán trưởng hoặc nhân viên của DNSX; trao đổi với KTV nội bộ và xem xét báo cáo kiểm toán nội bộ của DNSX; trao đổi với các nhà tư vấn đã cung cấp dịch vụ cho DNSX hoặc hoạt động trong cùng lĩnh vực sản xuất; khảo sát thực tế kho bãi, nhà xưởng, cơ sở vật chất của DNSX.

b. Hãng kiểm toán KPMG

Các phương pháp trong kiểm toán HTK nói riêng và BCTC nói chung tại DNSX của KPMG tập trung vào các vấn đề kinh doanh của DNSX và các vấn đề trọng yếu của HTK có thể ảnh hưởng đến BCTC, đồng thời duy trì các thủ tục kiểm toán cơ bản để kiểm tra các thông tin về HTK trên BCTC.

Cách tiếp cận của KPMG luôn căn cứ vào sự biến động thị trường của DNSX nhằm đảm bảo KTV có cái nhìn phù hợp và sâu sắc về HTK và hạch toán, quản lý HTK, đảm bảo. Phương pháp luận kiểm toán của KPMG cho phép công ty cung cấp chất lượng, tính độc lập, sự chặt chẽ và ý kiến kiểm toán đúng đắn.

Phương pháp luận của KPMG cung cấp một nền tảng tiếp cận kiểm toán nhất

quán trên toàn thế giới với các công ty thành viên KPMG. Phương pháp luận này tiếp cận đa ngành với đội ngũ KTV giàu kinh nghiệm với những kiến thức về kiểm toán, các ngành công nghiệp và các kỹ năng cần thiết, cho phép KTV tập trung vào các cho phép các đội để tập trung vào các khu vực then chốt của rủi ro, KSNB và gian lận tiềm ẩn. Cuộc kiểm toán nhấn mạnh tầm quan trọng của các thủ tục kiểm toán cơ bản và các thử nghiệm kiểm soát, đánh giá rủi ro một cách hiệu quả.

c. Hãng kiểm toán DTT

Deloitte có phương pháp luận kiểm toán dựa trên rủi ro đòi hỏi phải phát triển một sự hiểu biết về tình hình kinh doanh của DNSX và áp dụng kiến thức này để thiết kế và thực hiện kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng. Nền tảng công nghệ kiểm toán toàn cầu mới của Deloitte, được gọi là Hệ thống Quản lý hợp đồng (EMS) thay thế nền tảng công nghệ AS/2 từ năm 2013. EMS cung cấp một hệ thống toàn diện cho việc lập kế hoạch, thực hiện, tài liệu và tổng kết công tác kiểm toán phù hợp với CMKT và quy phạm pháp luật hiện hành. EMS cũng bao gồm một phương pháp tiếp cận mới để đánh giá kỹ thuật và nội dung kế toán, cho phép KTV điều chỉnh các chính sách, hướng dẫn, biểu mẫu và thủ tục mà có sẵn theo ngành nghề sản xuất kinh doanh, vị trí, kích thước và độ phức tạp của khách hàng. EMS bao gồm các sổ tay: Phương pháp tiếp cận kiểm toán và hoạt động như một công hướng dẫn, hỗ trợ thực hành và đào tạo phát triển trên toàn cầu cũng như các quốc gia, khu vực riêng biệt để nâng cao chất lượng và tính thống nhất trên tất cả các cuộc kiểm toán.

1.4.2.2. Về quy trình kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX

a. Hãng kiểm toán Ernst & Young

Bước 1: Lập kế hoạch và phát hiện rủi ro liên quan tới HTK

KTV thực hiện đánh giá, tìm hiểu DNSX và xác định phạm vi công việc; đánh giá KSNB ở cấp độ DN, xác định các rủi ro kinh doanh và rủi ro gian lận, đánh giá mức độ phức tạp của hệ thống phần mềm kế toán, quản lý HTK (nếu có) cho mục đích thiết kế các thủ tục và chiến lược kiểm toán tương ứng ở giai đoạn tiếp theo.

Bước 2: Xác định chiến lược kiểm toán và đánh giá rủi ro

Dựa trên kết quả đánh giá rủi ro, KTV thiết kế và xây dựng chương trình kiểm toán chi tiết HTK, gồm các thủ tục kiểm toán chung, cụ thể cho DNSX được kiểm toán, thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản cho HTK. Các thủ tục này được thiết kế dựa trên mức độ trọng yếu của HTK, các thuyết minh số dư HTK, dự phòng giảm giá HTK trên BCTC cũng như đánh giá của KTV về rủi ro (gồm cả rủi ro gian

lận) liên quan tới HTK. KTV cũng đánh giá các kiểm soát chung về phần mềm kế toán, quản lý HTK, các rủi ro tiềm ẩn, các kiểm soát cũng như tìm hiểu quy trình ghi chép, tính toán giá trị HTK, lập báo cáo HTK, BCTC và thử nghiệm kiểm soát đối với quy trình này. KTV kết hợp việc lựa chọn quy trình để thử nghiệm kiểm soát và kiểm toán cơ bản để kiểm toán tài khoản và giao dịch trọng yếu của HTK.

Bước 3: Thực hiện các thủ tục kiểm toán

Thực hiện các thủ tục kiểm toán đã thiết kế dựa trên hiểu biết về hoạt động kinh doanh và kết quả đánh giá rủi ro, gồm thử nghiệm kiểm soát, kiểm tra bút toán HTK ghi sổ, các thủ tục kiểm tra gian lận, các thủ tục kiểm toán cơ bản (phân tích thông tin HTK, chi phí sản xuất, giá thành, dự phòng và kiểm tra chứng từ). Trong bước này, KTV liên tục trao đổi và cập nhật với DNSX kết quả thực hiện thủ tục kiểm toán để đảm bảo các vấn đề phát hiện được báo cáo, xử lý kịp thời.

Bước 4: Kết luận về HTK

KTV rà soát lại toàn bộ kết quả kiểm toán HTK, tập hợp và thảo luận với DNSX, hoàn tất và lưu trữ hồ sơ, phát hành báo cáo và phát hành thư quản lý nhằm lưu ý ban quản trị/ ban giám đốc về các vấn đề trọng yếu trong KSNB với HTK.

b. Hãng kiểm toán KPMG

Khi kiểm toán HTK, KPMG xác định rủi ro thường gặp ở việc báo cáo thông tin về giá trị của HTK, đây cũng là một trong các rủi ro mà KTV chú trọng khi lập báo cáo, bên cạnh các rủi ro như rủi ro về KSNB, doanh thu, rủi ro gian lận doanh thu:

- Giai đoạn một: Phân tích chiến lược nhằm đạt được hiểu biết về lĩnh vực sản xuất, kinh doanh của khách hàng và rủi ro kinh doanh cũng như các nghiệp vụ HTK trọng yếu có thể ảnh hưởng tới thông tin trên BCTC, từ đó lập kế hoạch phân tích chu trình HTK. KTV cũng xác định mức trọng yếu của HTK sau khi xác định mức trọng yếu tổng thể trên BCTC (thường là theo thước đo lợi nhuận hoặc lợi nhuận sau điều chỉnh hoặc một số tiêu chí khác như doanh thu, tỷ lệ vốn trên tổng tài sản,...)
- Giai đoạn hai: phân tích chu trình HTK để đạt được hiểu biết về chu trình hoạt động như thế nào thông qua việc xác định rủi ro kinh doanh chiến lược và các nghiệp vụ quan trọng ở giai đoạn trước. KTV thực hiện thử nghiệm kiểm soát thích hợp với HTK và đánh giá rủi ro của các sai sót trọng yếu với HTK, trên cơ sở đó thiết kế các thủ tục phân tích và kiểm tra chi tiết HTK
- Giai đoạn ba: thực hiện các thủ tục kiểm toán còn lại và xác minh các khác biệt kiểm toán và đánh giá kết quả thu thập được về HTK của DNSX được kiểm toán.

c. Hãng kiểm toán DTT

Quy trình kiểm toán được Deloitte được xây dựng khá phức tạp và chặt chẽ để đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành hiệu quả, đạt được chất lượng kiểm toán:

Bước 1: Những công việc thực hiện trước khi kiểm toán

Bước 2: Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát BCTC

Bước 3: Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết HTK

Bước 4: Thực hiện kiểm toán HTK

Bước 5: Kết thúc kiểm toán

Bước 6: Công việc thực hiện sau kiểm toán

Bước 7: Đánh giá công việc kiểm toán thực hiện

1.4.3. Bài học kinh nghiệm cho công tác kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam

Thứ nhất, áp dụng triệt để phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng của các DNSX theo hướng dựa trên rủi ro. Đây là phương pháp tiếp cận đã mang lại hiệu quả cao trong kiểm toán BCTC và đã được các hãng kiểm toán lớn áp dụng trên toàn cầu từ lâu, tuy nhiên với các công ty kiểm toán của Việt Nam đòi hỏi phải có hướng dẫn chi tiết để KTV có cách tiếp cận thích hợp. Cụ thể, khi kiểm toán HTK của DNSX, KTV có thể thực hiện theo hướng dẫn sau:

Một là, KTV cần tìm hiểu, đánh giá và phân tích rủi ro kinh doanh, bao gồm cả rủi ro do gian lận; chiến lược của DNSX liên quan tới HTK; đánh giá mức độ phức tạp của hệ thống phần mềm kế toán và quản lý HTK (nếu có) để xác định các vấn đề trọng yếu có thể ảnh hưởng tới thông tin trên BCTC. KTV cũng xác định mức trọng yếu thực hiện cho HTK sau khi đã xác định mức trọng yếu tổng thể trên BCTC theo các tiêu chí cụ thể như lợi nhuận, doanh thu,... của DNSX (phụ thuộc vào mức độ rủi ro mà KTV đã thực hiện phân tích).

Hai là, xác định chiến lược kiểm toán dựa trên rủi ro đã đánh giá về HTK. KTV thực hiện phân tích chu trình HTK để có được hiểu biết về chu trình hoạt động như thế nào thông qua việc xác định rủi ro kinh doanh và các nghiệp vụ HTK quan trọng. Dựa trên mức độ trọng yếu xác định cho HTK, các thuyết minh về số dư HTK, dự phòng giảm giá HTK và các đánh giá rủi ro của HTK, KTV sẽ thiết kế và xây dựng một chương trình kiểm toán chi tiết cho HTK (thủ tục kiểm toán chung cho DNSX, thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản với HTK). KTV cũng có đánh giá về các kiểm soát chung của DNSX liên quan tới phần mềm kế toán, quản lý HTK, quy trình ghi chép, tính toán HTK và các rủi ro tiềm ẩn.

Ba là, thực hiện các thủ tục kiểm toán đã thiết kế dựa trên hiểu biết về hoạt động sản xuất kinh doanh và kết quả đánh giá rủi ro về HTK của DNSX. Cụ thể, KTV tiến hành các thử nghiệm kiểm soát đối với HTK; phân tích thông tin HTK; chi phí sản xuất, giá thành, các khoản dự phòng giảm giá HTK và kiểm tra chứng từ; kiểm tra các bút toán HTK được ghi sổ; tiến hành các thủ tục để kiểm tra gian lận với HTK. Để đảm bảo việc kiểm toán hiệu quả, KTV trong giai đoạn này cần liên tục trao đổi và cập nhật với DNSX các kết quả kiểm toán để đảm bảo các vấn đề liên quan tới HTK đã phát hiện được báo cáo và xử lý kịp thời.

Bốn là, xác minh các chênh lệch trong sổ dư HTK được phát hiện sau kiểm toán và đưa ra các đánh giá cuối cùng về các kết quả thu thập được liên quan tới số liệu HTK của DNSX được kiểm toán; thảo luận với DNSX được kiểm toán về việc thống nhất bút toán điều chỉnh.

Thứ hai, các công ty kiểm toán nên tư vấn, hướng dẫn hạch toán, trình bày khoản mục HTK, chi phí sản xuất trên BCTC của các DNSX khi kiểm toán tại các DN này. Việc hướng dẫn hạch toán và lập BCTC cần được xem xét từ phía DNSX trên các khía cạnh: tuân thủ tuyệt đối cơ sở pháp lý đã ban hành khi lập và trình bày BCTC, trách nhiệm của các ban quản trị/ ban giám đốc trong việc lập và trình bày BCTC, hoàn thiện KSNB nhằm nâng cao chất lượng BCTC.

Thứ ba, hoàn thiện cơ sở pháp lý đối với kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng của các DNSX. Với đối tượng kiểm toán thì cơ sở pháp lý cần hoàn thiện là các chuẩn mực kế toán HTK trên cơ sở phù hợp chuẩn mực lập BCTC quốc tế – IFRS. Hiện nay, một số quy định về hạch toán HTK như xác định các phương pháp tính giá xuất HTK đã được Thông tư số 200/2014/TT-BTC ban hành thay thế chế độ kế toán theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC đã được điều chỉnh phù hợp với thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên hệ thống chuẩn mực kế toán hiện vẫn chưa được chỉnh sửa, bổ sung để tạo sự thống nhất cho các DNSX trong hạch toán HTK. Việc ban hành chuẩn mực kế toán mới cũng nên phân chia thành cho các DNSX quy mô lớn, là công ty đại chúng có niêm yết và các DNSX quy mô vừa và nhỏ, không niêm yết. Với khách thể kiểm toán và chủ thể kiểm toán, cần hoàn thiện về CMKT và cơ sở pháp lý về đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, kế toán, cần có sự đồng bộ về các khái niệm, nội dung nhằm tránh sự mâu thuẫn, chồng chéo xung đột về quan điểm. Để các quy định đạo đức nghề nghiệp đi vào thực tế, Nhà nước cần có cơ chế giám sát việc tuân thủ và có chế tài xử phạt các hành vi vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

Thứ tư, cần tăng cường thực hiện chọn mẫu để kiểm tra chéo giữa các công ty kiểm toán cùng quy mô khi kiểm toán các DNSX có cùng quy mô, loại hình kinh doanh. Đối với các công ty kiểm toán có thực hiện kiểm toán các DNSX là các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, các công ty này sẽ phải tham gia chương trình kiểm tra theo quy định (bắt buộc và phải đóng phí hoạt động). Việc kiểm tra được thực hiện trên một số hợp đồng kiểm toán đã được hoàn tất và kiểm tra hệ thống KSCL kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán cung cấp cho các công ty niêm yết. Với cơ chế KSCL kết hợp từ trong công ty kiểm toán (tự kiểm tra, kiểm soát) và bên ngoài công ty kiểm toán (Ủy ban giám sát, hiệp hội nghề nghiệp và công ty kiểm toán khác) sẽ góp phần nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 đã phát triển những vấn đề lý luận chung về kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các DNSX do kiểm toán độc lập thực hiện. Cụ thể:

Một là, nêu ra những đặc điểm của HTK và KSNB cho HTK của các DNSX có ảnh hưởng tới quá trình kiểm toán HTK tại các DN này.

Ba là, phân tích cụ thể về các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán và các thủ tục thuộc quy trình kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC cho các DNSX.

Bốn là, xác định các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện.

Năm là, khái quát kinh nghiệm quốc tế về hoạt động kiểm toán độc lập về HTK trong kiểm toán BCTC của hãng kiểm toán lớn trên thế giới, từ đó rút ra các bài học kinh nghiệm đối với kiểm toán HTK ở Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện.

CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU

Kết quả tìm hiểu tổng quan cho thấy đã có một số công trình về kiểm toán HTK tuy nhiên đều là nghiên cứu điển hình tại một DNSX hoặc do một công ty kiểm toán thực hiện và tiếp cận theo hướng đánh giá thực trạng quy trình kiểm toán HTK. Các nghiên cứu trước chưa quan tâm đến phương pháp, kỹ thuật kiểm toán HTK, đồng thời kết luận rút ra trong phạm vi hẹp với khách thể kiểm toán là một đơn vị hoặc chủ thể kiểm toán là một số công ty kiểm toán chưa mang tính đại diện.

Do đặc điểm và quy mô hoạt động của các công ty kiểm toán khác nhau dẫn tới khách thể kiểm toán là các DNSX thép không thể giống nhau về quy mô, tính chất phức tạp của khoản mục HTK, khó áp dụng một khuôn mẫu chung về kiểm toán HTK cho tất cả các công ty kiểm toán. Luận án tiếp cận nghiên cứu kiểm toán HTK theo các nhóm công ty kiểm toán của Việt Nam được phân chia dựa trên quy mô và doanh thu, số lượng KTV, số lượng khách hàng; đánh giá về việc tiến hành kiểm toán HTK trên các phương diện chính là phương pháp và quy trình kiểm toán, đánh giá các hạn chế và các nhân tố ảnh hưởng từ đó đề xuất giải pháp hoàn thiện hoạt động này. Theo VACPA, thị trường kiểm toán độc lập Việt Nam được phân chia:

- Các công ty kiểm toán có quy mô lớn, Big Four (thực chất là các công ty 100% vốn đầu tư nước ngoài hoặc chi nhánh các công ty quốc tế) gồm Deloitte, KPMG, EY, PwC với mức doanh thu bình quân hàng năm là 500 tỷ đồng, số lượng khách hàng bình quân hàng năm trên 1.100, số lượng nhân viên từ 500-800 (60-100 KTV).
- Các công ty kiểm toán có quy mô vừa như A&C, DTL, AASC, AISC, AAC, VACO... doanh thu bình quân xấp xỉ 40-100 tỷ đồng /năm, lượng khách hàng từ 400-1000 đơn vị/năm, số lượng nhân viên bình quân từ 100-300 (20-50 KTV).
- Các công ty kiểm toán quy mô nhỏ: AVA, IFC, An Phát, Việt Anh, DFK,... đa số có doanh thu dưới mức 5 tỷ đồng, số lượng KTV từ 20 KTV trở xuống.

Phạm vi nghiên cứu của luận án chỉ giới hạn các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam, không nghiên cứu các công ty kiểm toán có vốn nước ngoài, do đó tác giả thực hiện phân nhóm các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam như sau:

- Nhóm 1- các công ty kiểm toán của Việt Nam có doanh thu từ 40- 100 tỷ đồng/năm, lượng khách hàng: 400 - 1000 đơn vị/năm, lượng KTV 30- 50 người.
- Nhóm 2 - các công ty kiểm toán của Việt Nam có doanh thu bình quân dưới 40 tỷ đồng/ năm, lượng khách hàng khoảng 400 đơn vị/năm, có dưới 30 KTV.

Mô hình nghiên cứu của luận án gồm các bước thực hiện:

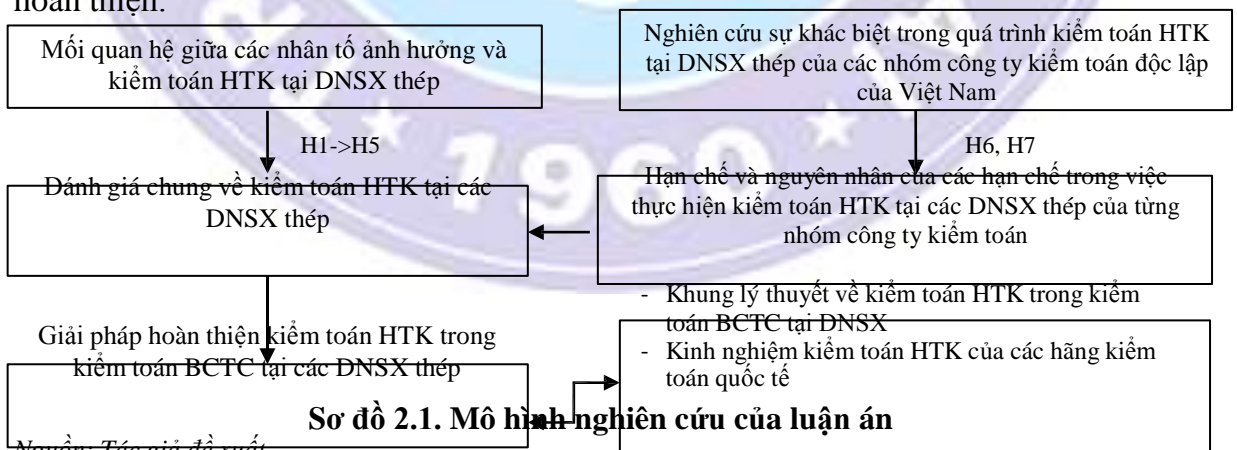
Bước 1: Phỏng vấn ban giám đốc các công ty kiểm toán và các chuyên gia trong lĩnh vực kiểm toán, các nhà nghiên cứu tại các trường đại học đào tạo về kế toán, kiểm toán nhằm thu thập các vấn đề liên quan tới hoạt động kiểm toán độc lập hiện nay để xây dựng bảng khảo sát về tình hình hoạt động kiểm toán.

Bước 2: Xác định các nhân tố ảnh hưởng tới hoạt động kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép bằng các phương pháp định tính và định lượng. Tác giả phỏng vấn các chuyên gia kiểm toán, các nhà khoa học, ban giám đốc công ty kiểm toán, KTV (đưa ra so sánh về việc thực hiện kiểm toán HTK giữa các nhóm công ty kiểm toán) và ban giám đốc, kế toán của các công ty sản xuất thép (nắm được tình hình kinh doanh, việc quản lý, sử dụng và hạch toán HTK tại các DNSX thép ảnh hưởng thế nào tới kiểm toán). Trên cơ sở đó đề xuất các giả thuyết nghiên cứu H1, H2, H3, H4, H5 và kiểm định bằng phương pháp định lượng. Kết quả kiểm định là cơ sở để kết luận về mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại các DNSX thép, từ đó xác định các phương hướng đề xuất giải pháp.

Bước 3: Nghiên cứu sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK về phương pháp, kỹ thuật kiểm toán áp dụng và quy trình kiểm toán HTK tại các DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam đã phân loại bằng các kiểm định giả thuyết H6, H7; từ đó xác định các hạn chế trong quá trình kiểm toán HTK.

Bước 4: Dựa vào khung lý thuyết về kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX để xác định các giải pháp hoàn thiện phương pháp và quy trình kiểm toán HTK tại các DNSX thép trong từng nhóm công ty kiểm toán.

Bước 5: Đề xuất các điều kiện thực hiện giải pháp trên cơ sở các vấn đề cần hoàn thiện.



2.2. XÂY DỰNG CÁC GIẢ THUYẾT NGHIÊN CỨU CỦA LUẬN ÁN

2.2.1. Giả thuyết về mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng và hoạt động kiểm toán HTK tại DNSX thép

2.2.1.1. Xác định biến phụ thuộc trong giả thuyết nghiên cứu

Hoạt động kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng được nhìn nhận và đánh giá trên nhiều khía cạnh theo các góc độ khác nhau, từ chính chủ thể thực hiện kiểm toán là KTV/ nhóm kiểm toán, rộng hơn là từ phía công ty kiểm toán, hoặc từ phía bên ngoài là các đối tượng sử dụng thông tin trên BCTC, hiệp hội nghề nghiệp. Trong luận án chỉ xem xét vấn đề kiểm toán trên khía cạnh nào là phù hợp theo góc nhìn từ phía KTV, công ty kiểm toán do đây mới chính là các chủ thể trực tiếp kiểm toán, sẽ có các đánh giá khách quan và đáng tin cậy.

Kết quả phỏng vấn các chuyên gia, nhà khoa học, KTV, ban giám đốc một số công ty kiểm toán cho thấy các vấn đề về kiểm toán HTK được đánh giá trên bốn khía cạnh cơ bản: (1) khả năng phát hiện và báo cáo sai sót trọng yếu về HTK; (2) đưa ra ý kiến kiểm toán đúng đắn, phù hợp về HTK; (3) quá trình kiểm toán HTK được thực hiện đảm bảo tuân thủ các chuẩn mực, qui định; (4) sự thỏa mãn của các đối tượng sử dụng thông tin về tính khách quan, độ tin cậy của kết quả kiểm toán HTK. Căn cứ vào kết quả phỏng vấn, tác giả xác định biến “kiểm toán HTK tại DNSX thép” được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ từ mức 1- hoàn toàn không đồng ý đến mức 5 – hoàn toàn đồng ý.

2.2.1.2. Xác định các biến độc lập trong giả thuyết nghiên cứu

Việc xác định các nhân tố và mức độ ảnh hưởng của chúng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam tại các DNSX thép dưới góc nhìn của các KTV thuộc các công ty kiểm toán có kiểm toán HTK của DNSX thép. Do vậy, để có cơ sở thiết kế bảng khảo sát nhận thức và đánh giá của KTV về vấn đề này, cần xác định các nhân tố ảnh hưởng quan trọng dựa trên phân tích thực trạng và kế thừa, phát triển hệ thống các nhân tố từ các nghiên cứu trước. Mục 1.3 đã xác định năm nhân tố chính ảnh hưởng tới kiểm toán HTK là nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK, nhóm nhân tố thuộc về KTV, nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán, nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép được kiểm toán, nhóm nhân tố thuộc về môi trường hoạt động kiểm toán.

➤ *Nhóm nhân tố thuộc về quá trình thực hiện kiểm toán HTK tại DNSX thép*

Một là, nhân tố thuộc về việc áp dụng thích hợp các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán HTK tại DNSX thép. Việc triển khai các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán

như thế nào sẽ phụ thuộc vào phương pháp tiếp cận kiểm toán là dựa trên đánh giá rủi ro liên quan tới HTK của DNSX thép hay tiếp cận hệ thống khi đánh giá KSNB về HTK. Các kỹ thuật thu thập bằng chứng khi kiểm toán HTK tại DNSX thép được xác định có (1) các thủ tục đánh giá rủi ro liên quan tới HTK; (2) thử nghiệm kiểm soát về HTK và (3) thử nghiệm cơ bản về số dư, nghiệp vụ HTK. Đối với các phương pháp lấy mẫu kiểm toán, có hai phương pháp là lấy mẫu thống kê và lấy mẫu phi thống kê được áp dụng khi tiến hành các thử nghiệm kiểm toán.

Bảng 2.1: Các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại các DNSX thép ở Việt Nam

Phân nhóm	Nhân tố	Số biến
Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK	1. Áp dụng các phương pháp, kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán HTK thích hợp tại DNSX thép	5
	2. Quy trình kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép	5
Nhóm nhân tố thuộc về KTV thực hiện kiểm toán HTK	3. Kinh nghiệm và khả năng chuyên sâu của KTV về kiểm toán HTK tại DNSX thép	3
	4. Trình độ chuyên môn nghề nghiệp của KTV	3
	5. Ý thức tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, đạo đức, thái độ nghề nghiệp của KTV	5
	6. Áp lực kiểm toán của KTV	3
Nhóm nhân tố thuộc về Công ty kiểm toán	7. Quy mô và danh tiếng của Công ty kiểm toán	3
	8. Bố trí nhân sự kiểm toán HTK tại DNSX thép	2
	9. Điều kiện làm việc của KTV	4
	10. Phí kiểm toán /thời gian hoàn thành kiểm toán HTK tại DNSX thép	2
	11. Hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán	2
Nhóm nhân tố thuộc về môi trường hoạt động của kiểm toán	12. Môi trường pháp lý cho kiểm toán HTK	3
	13. Môi trường kinh tế và văn hóa ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại DNSX thép	3
Nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép (khách thể kiểm toán)	14. Đặc điểm DNSX thép	5
	15. Ý thức, trình độ ban giám đốc, ban quản trị DNSX thép	4

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Hai là, nhân tố thuộc về việc thực hiện qui trình kiểm toán HTK tại DNSX thép: KTV khi thực hiện cuộc kiểm toán tại khách hàng trong một khuôn khổ thích hợp theo một quy trình phù hợp với phần hành HTK cho DNSX thép; xây dựng được một kế hoạch thời gian nghiêm ngặt cho cuộc kiểm toán và mong muốn mọi người thực hiện. Việc đảm bảo kiểm toán theo một quy trình chuẩn, phù hợp với nội dung kiểm toán và từng DNSX thép được kiểm toán sẽ hỗ trợ các nhân tố khác nhằm đảm bảo chất lượng, hiệu quả kiểm toán. Thực trạng Việt Nam cho thấy, việc xây dựng

và cập nhật, hướng dẫn quy trình kiểm toán, nhất là quy trình kiểm toán chuyên sâu tại các công ty kiểm toán nhỏ chưa tốt khiến chất lượng bị hạn chế [14].

➤ ***Nhóm nhân tố thuộc về KTV trực tiếp kiểm toán HTK tại DNSX thép***

KTV là người trực tiếp kiểm toán, có trách nhiệm phát hiện và báo cáo các sai sót trọng yếu của HTK, vì vậy, dù các nhân tố khác như môi trường kinh tế không thuận lợi, ban lãnh đạo lập BCTC thiếu trung thực bởi nhưng với năng lực và tính độc lập khách quan của các KTV, hoạt động kiểm toán vẫn có thể được đảm bảo.

Một là, kinh nghiệm và khả năng chuyên sâu của KTV

Yêu cầu này đòi hỏi KTV đã được giao kiểm toán tại DNSX thép nhiều năm, có hiểu biết chuyên sâu về rủi ro, cơ hội và thực tế kế toán của DNSX thép. Để đo lường, tác giả sử dụng các tiêu chí: (1) kinh nghiệm kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép; (2) khả năng dự đoán rủi ro kinh doanh ngành thép và xét đoán, phát hiện sai sót trọng yếu về HTK; (3) khả năng nghiên cứu chuyên sâu về kế toán, kiểm toán với lĩnh vực sản xuất thép. Thực tế, khả năng chuyên sâu và kinh nghiệm của KTV/nhóm kiểm toán tại các công ty kiểm toán của Việt Nam được đánh giá thấp [32]. Nếu KTV/nhóm kiểm toán càng có chuyên sâu, kinh nghiệm kiểm toán HTK thì độ tin cậy của kết quả kiểm toán càng được đảm bảo.

Hai là, trình độ của KTV

Trình độ chuyên môn thể hiện ở bằng cấp, kinh nghiệm làm việc (trình độ đại học về kế toán, kiểm toán; đã vượt qua kỳ thi CPA; hiểu biết về chuẩn mực kế toán, kiểm toán) và liên tục cập nhật, nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, để KTV thực hiện công việc thành thạo trong các môi trường chuyên nghiệp. Như vậy, nếu KTV đáp ứng các yêu cầu về trình độ chuyên môn nghề nghiệp sẽ có ảnh hưởng trực tiếp tới kết quả kiểm toán HTK.

Ba là, ý thức, thái độ, đạo đức của KTV khi kiểm toán HTK tại DNSX thép

KTV và nhóm kiểm toán cam kết kiểm toán với tiêu chuẩn đạo đức cao, như tính bảo mật, tư cách nghề nghiệp, sự chính trực, khách quan, đảm bảo thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp và cam kết độc lập. Các tiêu chí đo lường gồm: (1) tư cách đạo đức nghề nghiệp của KTV; (2) ý thức tuân thủ CMKT, chuẩn mực đạo đức trong kiểm toán HTK thuộc kiểm toán BCTC; (3) thái độ chính trực, công bằng, khách quan; (4) thái độ thận trọng khi thực hiện kiểm toán HTK và cân nhắc các khía cạnh trọng yếu trước khi kết luận về HTK trên BCTC; (5) đánh giá độ tin cậy của các tài liệu, giải trình của DNSX thép; (6) đảm bảo độc lập về mặt tư tưởng và hình thức trong quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán HTK tại DNSX thép.

Theo kết quả KSCL, một số công ty kiểm toán không chú trọng giáo dục ý thức nghề nghiệp cho KTV, khiến chất lượng kiểm toán không đạt yêu cầu [14]. Sự thận trọng và ý thức tuân thủ đạo đức nghề nghiệp đòi hỏi KTV thực hiện đúng yêu cầu kiểm toán HTK tại DNSX thép một cách cẩn thận, kỹ lưỡng, kịp thời nhằm tuân thủ cao nhất các chuẩn mực kế toán, kiểm toán. Bên cạnh đó, hoạt động kiểm toán BCTC nói chung, kiểm toán HTK nói riêng tại DNSX thép trong thời điểm “nhạy cảm” hiện nay, ngành thép vẫn chưa có tín hiệu khả quan sau ảnh hưởng khủng hoảng kinh tế, có thể khiến KTV chịu nhiều áp lực do ảnh hưởng đến lợi ích của một hay nhiều nhóm đối tượng. Thực tế, cam kết tính độc lập tại công ty kiểm toán nhỏ không triệt để, nguyên nhân là do phí kiểm toán thấp, hoặc cắt giảm chi phí thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết để thỏa mãn khách hàng về giá phí, đồng thời số KTV có khả năng hành nghề ít [14], [32]. Do vậy, việc đảm bảo độc lập của KTV và công ty kiểm toán là một thách thức đối với họ. Tính độc lập càng cao sẽ giúp KTV và công ty kiểm toán không chịu áp lực trong việc báo cáo sai sót trọng yếu của HTK mà KTV phát hiện được trong quá trình kiểm toán.

Bốn là, áp lực đối với KTV/ nhóm kiểm toán khi kiểm toán DNSX thép

Nhiều công ty kiểm toán chỉ đáp ứng số lượng tối thiểu KTV hành nghề để cung cấp dịch vụ kiểm toán, trong khi đó, các DNSX thép ở Việt Nam hạch toán theo năm tài chính trùng với năm dương lịch, số công ty thép là DN niêm yết, DN nhà nước/ có vốn góp của nhà nước phải kiểm toán theo luật định không ít dẫn đến mùa kiểm toán BCTC dồn vào quý I, IV của năm tài chính đã tạo nên các áp lực: (1) thời gian kiểm toán và nhiều khách hàng phải kiểm toán đồng thời; (2) từ khách hàng là DNSX thép; (3) từ ban giám đốc công ty kiểm toán để hoàn thiện hồ sơ kiểm toán. Nếu KTV chịu quá nhiều áp lực có thể bỏ qua các thủ tục kiểm toán cần thiết và kiểm toán nhanh chóng, ảnh hưởng đến độ tin cậy của kết quả kiểm toán.

➤ *Nhóm Nhân tố thuộc về công ty kiểm toán có kiểm toán DNSX thép*

Tại Việt Nam, đa số công ty kiểm toán non trẻ, ít kinh nghiệm, chưa xây dựng được uy tín trên thị trường kiểm toán, chỉ kiểm toán tại một hoặc một vài DNSX thép qui mô nhỏ. Do vậy, nhân tố thuộc công ty kiểm toán được xác định ảnh hưởng quan trọng tới kiểm toán HTK tại các DNSX thép: (1) bố trí nhân sự kiểm toán HTK tại DNSX thép; (2) quy mô và danh tiếng công ty kiểm toán; (3) điều kiện làm việc của KTV; (4) KSCL; (5) phí/ thời gian kiểm toán HTK tại DNSX thép.

Một là, bố trí nhân sự kiểm toán HTK tại DNSX thép

Kiểm toán HTK là một phần hành được đánh giá là phức tạp và có ảnh hưởng

quan trọng tới các phần hành khác trong kiểm toán BCTC của DNSX nói chung và DNSX thép nói riêng. Khi bố trí nhân sự kiểm toán phần hành này, thông thường các KTV có kinh nghiệm thường được phân công thực hiện công việc. Bên cạnh đó, một thủ tục kiểm toán cần thiết là chứng kiến kiểm kê và kiểm kê chọn mẫu HTK đòi hỏi công ty kiểm toán có đủ nhân lực để thực hiện, nhất là với DNSX thép có số lượng lớn nhiều chủng loại HTK (đa số là các loại phôi/ thép trọng lượng lớn, công kênh) được lưu trữ, cách thức kiểm kê lại khác nhau. Vì vậy vấn đề về bố trí nhân sự phù hợp và có đủ nhân lực tham gia quá trình kiểm toán là một yếu tố có ảnh hưởng đến kiểm toán HTK tại DNSX thép.

Hai là, quy mô và danh tiếng của các công ty kiểm toán

Theo nhiều nghiên cứu thì quy mô kiểm toán và danh tiếng hãng kiểm toán có ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán, vì thường các công ty kiểm toán có qui mô lớn với danh tiếng đã tạo được sẽ có một đội ngũ KTV chuyên nghiệp, có kinh nghiệm kiểm toán và có điều kiện kiểm toán tốt hơn. Với các DNSX thép có quy mô lớn, xu hướng lựa chọn các công ty có danh tiếng để kiểm toán BCTC nhằm làm tăng uy tín của doanh nghiệp đối với các cổ đông, người góp vốn,... Tuy nhiên, điều này còn phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác nhất là về Ý thức đạo đức nghề nghiệp của KTV.

Theo quan sát thực tế và kết quả KSCL tại các công ty kiểm toán, chất lượng kiểm toán tại các công ty có quy mô nhỏ, ít danh tiếng là thấp. Quy mô và danh tiếng của công ty kiểm toán thể hiện ở các tiêu chí cơ bản sau (1) quy mô vốn, nhân viên và doanh thu của công ty kiểm toán; (2) danh tiếng của công ty kiểm toán; (3) danh tiếng của hãng quốc tế mà công ty kiểm toán là thành viên.

Ba là, điều kiện làm việc của Công ty đối với KTV/ nhóm kiểm toán

Điều kiện làm việc của KTV/nhóm kiểm toán thể hiện lớn ở *phương pháp, công cụ kiểm toán chuyên nghiệp*: nếu công ty kiểm toán thiết kế và áp dụng một phương pháp và công cụ kiểm toán chuyên nghiệp, ví dụ tiếp cận kiểm toán HTK theo hướng phù hợp, chương trình kiểm toán HTK mẫu phù hợp với đối tượng là DNSX,... sẽ giúp KTV thực hiện kiểm toán BCTC dễ dàng hơn. Ngoài ra, các yếu tố: môi trường văn hóa trong công ty; phương tiện làm việc cá nhân của KTV; chế độ đãi ngộ cho KTV càng thuận lợi thì cuộc kiểm toán càng được đảm bảo.

Bốn là, giá phí kiểm toán/thời gian hoàn thành kiểm toán HTK tại DNSX thép

Khi áp lực căng thẳng, rủi ro nghề nghiệp cao, KTV vẫn phải tuân thủ hệ thống chuẩn mực và qui định hiện hành, nếu phí kiểm toán thấp, thời gian kiểm toán gấp, tất yếu sẽ ảnh hưởng tới kiểm toán. Các biến được xác định là (1) giá phí

kiểm toán trên thời gian hoàn thành kiểm toán HTK tại DNSX thép; (2) thời gian kiểm toán HTK chiếm tỷ lệ cao trên tổng thời gian kiểm toán BCTC tại DNSX thép. Tại thị trường kiểm toán Việt nam, nhiều công ty kiểm toán nhỏ có xu hướng hạ giá phí kiểm toán tới mức rất thấp nhằm thu hút khách hàng [14]. Vì vậy nhân tố phí kiểm toán và thời gian hoàn thành kiểm toán HTK được xác định là nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép.

Nhằm là, hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán

Công ty kiểm toán phải xây dựng và thực hiện các chính sách và thủ tục KSCL cho toàn bộ hoạt động kiểm toán, với từng cuộc kiểm toán BCTC nhằm đảm bảo cuộc kiểm toán tiến hành phù hợp với CMKT Việt Nam hoặc quốc tế, thể hiện ở hai nội dung cơ bản: (1) qui định và qui trình về KSCL; (2) vai trò của bộ phận, cá nhân thực hiện KSCL. Nếu công ty có hệ thống KSCL hiệu quả sẽ giúp tăng ý thức, trách nhiệm của KTV, qua đó, chất lượng cuộc kiểm toán nâng cao hơn.

➤ ***Nhóm nhân tố thuộc về khách hàng là DNSX thép***

Các yếu tố liên quan tới DNSX thép được kiểm toán có ảnh hưởng đến kiểm toán BCTC nói chung và khoản mục HTK nói riêng của chính DN đó. Ban quản trị/ ban giám đốc DNSX thép có trách nhiệm hạch toán, cung cấp thông tin trung thực, hợp lý về HTK, KTV có trách nhiệm kiểm tra và đưa ý kiến về mức độ trung thực hợp lý đó. Do vậy, nhân tố thuộc về khách hàng là rất quan trọng ảnh hưởng tới chất lượng thông tin BCTC và tác động đến cuộc kiểm toán. Tại Việt Nam, có các trường hợp liên quan tới ý thức, hiểu biết, tính chính trực của ban quản trị, ban giám đốc DNSX thép dẫn đến các sai lệch về thông tin trên BCTC, thậm chí có hành vi gian lận, giả mạo giấy tờ, hồ sơ. Bên cạnh đó, vấn đề về sự khiếm khuyết trong KSNB của DNSX thép cũng là một yếu tố có thể làm tăng rủi ro kiểm toán.

Đặc điểm về quy mô của DNSX thép: DNSX thép quy mô càng lớn, nhiều công ty con, công ty liên kết thì việc kiểm toán càng phức tạp, do đó cũng sẽ có ảnh hưởng tới quá trình kiểm toán.

Tính phức tạp trong lĩnh vực sản xuất thép và quy trình sản xuất. Đặc điểm ngành nghề, hoạt động kinh doanh của DNSX thép cũng ảnh hưởng nhất định đến chất lượng BCTC. Ngành thép Việt Nam chủ yếu sản xuất thép xây dựng nhưng tình trạng đầu tư, xây dựng bất động sản khó khăn, thép sản xuất tồn kho khó tiêu thụ, chưa chủ động được nguyên liệu đầu vào mà phần lớn nhập khẩu từ nước ngoài do đó dễ chịu ảnh hưởng tiêu cực của điều kiện kinh tế vĩ mô. Bên cạnh đó, quy trình sản xuất thép nếu qua nhiều công đoạn phức tạp, quá trình hạch toán HTK tại

các DNSX thép dễ xảy ra tình trạng sai sót, ảnh hưởng tới thông tin HTK và do đó ảnh hưởng đến khả năng phát hiện sai sót trọng yếu về HTK.

Tính phức tạp của khoản mục/ nghiệp vụ về HTK trên BCTC của DNSX thép

Khoản mục/nghiệp vụ HTK của DNSX thép càng phức tạp sẽ gây khó khăn cho KTV trong việc thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Nghiên cứu về thực trạng các báo cáo kiểm toán ở Việt Nam đã chỉ ra đây là nguyên nhân KTV đưa ra các ý kiến ngoại trừ, gây ảnh hưởng tới chất lượng ý kiến [32].

Kết quả hoạt động kinh doanh của DNSX thép

Qua thực tế hoạt động của các DNSX thép hiện nay cho thấy, nếu có kết quả hoạt động kinh doanh không khả quan thì khả năng DN có thể có hành vi che giấu và báo cáo sai lệch về các thông tin liên quan tới HTK, từ đó tác động đến các chỉ tiêu khác trên BCTC, gây khó khăn cho chính KTV khi kiểm toán.

Trình độ, hiểu biết của ban quản trị/ ban giám đốc về luật pháp, chuẩn mực và các quy định pháp lý hiện hành có liên quan

Ban quản trị/ ban giám đốc của DNSX thép càng hiểu biết về luật pháp, chuẩn mực và các quy định pháp lý liên quan đến thiết lập, trình bày và công bố BCTC, cũng như công việc kiểm toán của KTV, sẽ càng giúp chất lượng các BCTC trước kiểm toán minh bạch hơn, sự phức tạp mà KTV gặp phải khi kiểm toán sẽ giảm.

Tính chính trực của ban lãnh đạo DNSX thép về trách nhiệm công bố thông tin một cách trung thực và hợp lý

Ban quản trị/ ban giám đốc của DNSX thép có thể phải chịu nhiều sức ép từ cổ đông, nhà đầu tư nhất là vào những thời điểm khó khăn. Nếu HTK là phôi, thép thành phẩm sản xuất không tiêu thụ được, có nguy cơ phá sản hoặc thu hẹp quy mô kinh doanh, dẫn đến thua lỗ, nhưng DN lại vẫn muốn có một BCTC đẹp để làm hài lòng nhà đầu tư sẽ có thể tạo nên sức ép cho ban quản trị/ ban giám đốc trong việc thiết lập và trình bày thông tin trung thực và hợp lý. Nếu ban quản trị/ban giám đốc chính trực sẽ giúp BCTC trở nên đáng tin cậy hơn, đảm bảo kết quả kiểm toán.

Kiểm soát nội bộ về HTK tại DNSX thép.

KSNB nói chung và một hệ thống kế toán cho HTK phù hợp là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến chất lượng thông tin HTK trên BCTC, do đó có khả năng ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán. Hiện nay, chưa có nhiều DNSX thép có thể khẳng định KSNB nói chung và KSNB về HTK của mình là đảm bảo độ tin cậy, do đó KTV cũng không thể dựa vào KSNB để đưa ý kiến kiểm toán phù hợp.

➤ **Nhóm nhân tố thuộc về môi trường hoạt động cho kiểm toán HTK**

Một là, môi trường pháp lý cho kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC

Môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng được hiểu là khung pháp lý cho kiểm toán, gồm hệ thống Luật, chuẩn mực và văn bản hướng dẫn về kế toán, kiểm toán, quy định KSCL kiểm toán được ban hành. Thực tế khung pháp lý này còn có những vấn đề chưa rõ ràng, dẫn đến nhận thức khác nhau giữa KTV và người lập BCTC. Môi trường pháp lý đầy đủ và phù hợp về chuẩn mực kế toán, kiểm toán BCTC, cùng với các quy định kiểm soát chất lượng của cơ quan quản lý và một chế tài xử phạt rõ ràng sẽ có ảnh hưởng thuận chiều mang tính tích cực tới quá trình kiểm toán và ngược lại.

Hai là, môi trường kinh tế vĩ mô

Các yếu tố vĩ mô như biến động tỷ giá hối đoái, suy thoái kinh tế, lạm phát, lãi suất ảnh hưởng trực tiếp tới hoạt động của DNSX thép, từ đó ảnh hưởng gián tiếp tới chất lượng BCTC. Tại Việt Nam, từ năm 2008 đến nay, do điều kiện kinh tế vĩ mô không thuận lợi, ảnh hưởng tiêu cực đến tình hình tài chính, kết quả kinh doanh khiến một vài DNSX thép có thể có hành vi gian lận khi trình bày số dư HTK, trích lập dự phòng giảm giá HTK, giá vốn hàng bán,... gây áp lực và khó khăn cho KTV trong việc phát hiện và báo cáo sai sót trọng yếu của HTK tại DNSX thép.

Ba là, môi trường văn hóa

Ở Việt Nam, các đối tượng sử dụng thông tin trên BCTC của DNSX thép, nhất là các nhà đầu tư cá nhân hầu hết chưa nhận thức được vai trò của kiểm toán, quyền lợi sử dụng dịch vụ và trách nhiệm từ phía DNSX thép trong việc cung cấp BCTC và từ phía công ty kiểm toán trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán. Chính vì thế các KTV và công ty kiểm toán nhiều khi chỉ thực hiện kiểm toán theo cam kết, nghĩa vụ trong hợp đồng, chưa chú trọng để kiểm toán một cách hiệu quả nhất.

Thang đo cho các biến độc lập nói trên (các nhóm nhân tố được xác định ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại DNSX thép) với 5 mức độ của thang đo Likert từ mức 1 - ảnh hưởng *rất ít* tới mức 5 - ảnh hưởng *rất nhiều*.

2.2.1.3. Xác định giả thuyết nghiên cứu

Mô hình nghiên cứu xác định những nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại DNSX thép gồm: (1) nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép; (2) nhân tố thuộc về KTV kiểm toán HTK tại DNSX thép; (3) nhân tố thuộc về công ty kiểm toán có kiểm toán DNSX thép; (4) nhân tố thuộc về môi trường hoạt động kiểm toán; (5) nhân tố thuộc về khách hàng là DNSX thép. Tác giả kiểm định giả thuyết từ H1 đến H5, trả lời cho câu hỏi nghiên cứu “ Tác động của các nhân tố ảnh

hướng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam tại DNSX thép là thuận chiều hay nghịch chiều?” Cụ thể:

Giả thuyết H1: Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép tác động dương tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép

Giả thuyết H2: Nhóm nhân tố thuộc về KTV kiểm toán DNSX thép tác động dương tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép.

Giả thuyết H3: Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán kiểm toán DNSX thép tác động dương tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép.

Giả thuyết H4: Nhóm nhân tố thuộc môi trường hoạt động kiểm toán tác động dương tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép.

Giả thuyết H5: Nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép được kiểm toán tác động dương tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép.

2.2.2. Giả thuyết nghiên cứu về sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam

2.2.2.1. Xác định các biến đo lường mức độ thực hiện các phương pháp và thủ tục trong qui trình kiểm toán HTK tại DNSX thép

Việc khảo sát thực trạng kiểm toán HTK tại DNSX thép được tiến hành với hai nhóm công ty kiểm toán (phân loại dựa theo tiêu chí về quy mô, doanh thu, số lượng KTV, số lượng khách hàng) trên hai vấn đề chính:

Vấn đề thứ nhất được khảo sát là phương pháp, kỹ thuật kiểm toán khi kiểm toán HTK tại DNSX thép:

Một là, phương pháp tiếp cận được KTV và công ty kiểm toán sử dụng khi kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép. KTV sẽ sử dụng phương pháp tiếp cận nào để làm định hướng cho việc triển khai các phương pháp kiểm toán và các thủ tục khi tiến hành kiểm toán.

Hai là, các kỹ thuật thu thập bằng chứng nhằm (1) đánh giá rủi ro liên quan tới HTK của DNSX thép; (2) đánh giá KSNB của DNSX thép về HTK hay (3) thử nghiệm cơ bản với HTK.

Ba là, áp dụng các kỹ thuật lấy mẫu khi kiểm toán HTK, luận án xem xét mức độ KTV lấy mẫu thống kê và phi thống kê khi chọn mẫu để thực hiện thử nghiệm kiểm soát; kiểm tra chi tiết số dư HTK hay nghiệp vụ của DNSX thép.

Vấn đề thứ hai: việc thực hiện đầy đủ và phù hợp các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép:

Một là, việc xây dựng quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép. Luận án khảo sát liệu các công ty có xây dựng quy trình và chương trình kiểm toán HTK cụ thể và yêu cầu KTV tuân thủ, thực hiện hướng dẫn hay không.

Hai là, việc KTV thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán HTK: thu thập thông tin về HTK phục vụ đánh giá rủi ro, KSNB; đánh giá rủi ro cấp cơ sở dẫn liệu và xác định mức trọng yếu cho HTK.

Ba là, các thủ tục kiểm toán ở giai đoạn thực hiện kiểm toán HTK. Luận án khảo sát mức độ thực hiện phân tích chi tiết HTK, kiểm tra chi tiết nghiệp vụ; chứng kiến kiểm kê và thủ tục bổ sung khi kiểm tra chi tiết số dư HTK của KTV.

Bốn là, các thủ tục kiểm toán ở giai đoạn hoàn thành kiểm toán HTK được khảo sát gồm: xem xét các sự kiện về HTK phát sinh sau ngày khóa sổ có ảnh hưởng đến thông tin trên BCTC; thu thập giải trình của ban giám đốc về các thông tin cần thiết liên quan tới HTK; đối chiếu mức trọng yếu với sai sót phát hiện được của HTK; đánh giá tổng thể quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán về HTK.

Thang đo cho các biên đo lường mức độ thực hiện các phương pháp, thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK là thang đo khoảng với 5 mức độ từ mức 1 – thực hiện *rất thấp* tới mức 5 – thực hiện *rất cao*.

2.2.2.2. Xác định giả thuyết nghiên cứu

Thông qua tìm hiểu và nghiên cứu định tính, việc thực hiện kiểm toán HTK tại các DNSX thép được đánh giá là khác nhau giữa các nhóm công ty kiểm toán của Việt Nam ở hai khía cạnh: (1) Phương pháp, kỹ thuật kiểm toán áp dụng trong kiểm toán HTK tại DNSX thép, (2) Quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép. Chính những sự khác biệt đó chỉ ra các hạn chế trong việc thực hiện kiểm toán của KTV trong từng nhóm công ty kiểm toán. Với quan điểm trên, tác giả đề xuất giả thuyết H6, H7. Các giả thuyết này nhằm trả lời cho câu hỏi nghiên cứu: “Sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán? Những hạn chế trong quá trình kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện?”.

Giả thuyết H6: Có sự khác biệt trong việc áp dụng các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán của Việt Nam.

Giả thuyết H7: Có sự khác biệt trong việc thực hiện các thủ tục kiểm toán trong quy trình kiểm toán HTK thuộc kiểm toán BCTC tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán của Việt Nam.

Kết quả kiểm định các giả thuyết này sẽ giúp xác định các khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa các nhóm công ty kiểm toán về việc tiếp cận, phương pháp, kỹ thuật và các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK. Kết hợp với nghiên cứu định tính, luận án đưa ra các nhận định, đánh giá về các vấn đề còn tồn tại và xác định nguyên nhân cụ thể.

2.3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.3.1. Phương pháp nghiên cứu định tính

Mục đích của phương pháp nghiên cứu định tính nhằm (1) thu thập các thông tin cơ bản để thiết kế mô hình và xác định các biến trong mô hình nghiên cứu; (2) xác định tác động giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc để làm cơ sở xây dựng các giả thuyết nghiên cứu; (3) xây dựng bộ thang đo cho nghiên cứu định lượng phù hợp với đề tài nghiên cứu và thực tiễn; (4) xác định phương hướng và giải pháp hoàn thiện kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện. Tác giả tiến hành tìm hiểu và hệ thống hóa thông tin từ nhiều công trình nghiên cứu khoa học trong và ngoài nước có liên quan đến các khía cạnh khác nhau của luận án mà cụ thể là lý luận về kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC; tìm hiểu hoạt động kiểm toán của các hãng kiểm toán lớn trên thế giới, từ đó rút ra được những bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. Trong nội dung của luận án, tác giả cũng thực hiện nghiên cứu trường hợp điển hình là các công ty kiểm toán và phỏng vấn trực tiếp dạng phi cấu trúc với các chuyên gia kiểm toán, các nhà khoa học, thành viên ban giám đốc công ty kiểm toán, KTV chính, ban giám đốc và kế toán DNSX thép.

2.3.1.1. Nghiên cứu tổng quan lịch sử (nghiên cứu desk study)

Luận án thực hiện bước nghiên cứu sơ khởi với phương pháp nghiên cứu chủ yếu là bàn giấy (desk study) còn được gọi là nghiên cứu thứ cấp [31] về tổng quan lịch sử, tức là tổng lược các công trình, các bài báo, các nghiên cứu có liên quan bàn về kiểm toán HTK, kiểm toán BCTC, ... Từ tổng quan các tài liệu nghiên cứu lý thuyết cũng như thực tiễn của các công trình, đề tài đã từng được nghiên cứu và đề xuất, luận án nhận diện các vấn đề cần nghiên cứu về kiểm toán HTK tại DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện.

2.3.1.2. Nghiên cứu trường hợp điển hình

Nghiên cứu trường hợp điển hình được thực hiện tại các công ty kiểm toán AASC và công ty kiểm toán IFC để thu thập thông tin chi tiết về quá trình thực hiện kiểm toán HTK tại các DNSX thép. Đây là hai công ty có thể đại diện cho hai nhóm

công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam nếu phân loại dựa trên quy mô vốn, doanh thu, quy mô KTV và khách hàng để luận án tìm hiểu chi tiết thực trạng kiểm toán:

- Công ty kiểm toán AASC (đại diện nhóm 1): thường kiểm toán tại các DNSX thép có quy mô lớn và vừa, công nghệ sản xuất từ trung bình đến hiện đại, quy trình sản xuất thép có thể là cả ba hoặc một công đoạn (luyện gang, đúc phôi, cán thép).

- Công ty kiểm toán IFC (đại diện nhóm 2): thường kiểm toán tại DNSX thép có quy mô nhỏ, công nghệ sản xuất trung bình, lạc hậu, quá trình sản xuất chỉ có một giai đoạn là cán và gia công thép.

Tác giả thu thập dữ liệu thứ cấp là các tài liệu, hồ sơ kiểm toán BCTC tại DNSX thép do các công ty kiểm toán thực hiện từ năm 2012 đến năm 2015. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, luận án chỉ ra điểm giống và khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa hai công ty đại diện cho hai nhóm công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam, kết hợp với khảo sát trên tổng thể để đưa kết luận.

2.3.1.3. Thực hiện phỏng vấn phi cấu trúc

Các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam và các DNSX thép được lựa chọn để phỏng vấn là những DN có quy mô, đặc điểm khác nhau. Mục đích phỏng vấn các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam nhằm tìm hiểu tình hình hoạt động và các vấn đề liên quan tới kiểm toán HTK cho DNSX thép. Với DNSX thép, các công ty được phỏng vấn là các công ty thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam và một số công ty thép quy mô nhỏ để tìm hiểu tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh thép, thuận lợi và khó khăn trong kinh doanh cũng như tình hình quản lý, hạch toán HTK tại các công ty này. Đối tượng được phỏng vấn sâu là ban giám đốc, chủ nhiệm của các công ty kiểm toán; ban giám đốc, kế toán trưởng của các DNSX thép.

Nội dung phỏng vấn được soạn thảo dựa trên khung lý thuyết và tổng quan nghiên cứu về kiểm toán HTK tại DNSX, kết hợp với tình hình thực tế của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam và DNSX thép được kiểm toán. Nội dung phỏng vấn được gửi trước cho người trả lời qua email để giúp việc thực hiện phỏng vấn sẽ được diễn ra thuận lợi khi người trả lời đã có thời gian tìm hiểu, chuẩn bị trả lời cho nội dung phỏng vấn. Nếu nội dung phỏng vấn có vấn đề chưa được trình bày phù hợp, rõ ràng, tác giả có xin ý kiến của người trả lời để chỉnh sửa và hoàn thiện nội dung, phục vụ cho các cuộc phỏng vấn tiếp theo.

Khi phỏng vấn chính thức, trong trường hợp người phỏng vấn không đồng ý việc ghi âm, tác giả thu thập thông tin từ cuộc phỏng vấn bằng cách ghi chép lại nguyên mẫu nội dung phỏng vấn. Sau khi thực hiện phỏng vấn, nếu có các vấn đề

phát sinh, tác giả thực hiện trao đổi thêm với người trả lời thông qua email hoặc điện thoại. Các dữ liệu phỏng vấn sẽ được tập hợp theo từng câu hỏi và thống kê tỷ lệ câu hỏi, vấn đề được trả lời cũng như đánh giá liệu có khác biệt nào trong các câu trả lời của từng đối tượng được phỏng vấn sâu.

Trên cơ sở kết quả các nội dung khảo sát với các đối tượng trên, luận án tổng hợp, phân tích và đánh giá thực tế về kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện tại các DNSX thép.

2.3.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

2.3.2.1. Lựa chọn và xác định đối tượng khảo sát

Hiện tại không có số liệu thống kê chính thức về các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam có kiểm toán BCTC tại các DNSX thép nên luận án không thể xác định được số lượng phần tử của tổng thể. Vì vậy, để xác định danh sách các công ty kiểm toán trong tổng thể nghiên cứu, tác giả tìm kiếm thông tin trên các website của các công ty kiểm toán và Hội KTV hành nghề Việt Nam nhằm xác định số lượng công ty đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán tại thời điểm khảo sát, kết quả thu được là 140 công ty kiểm toán độc lập. Trong số 140 công ty này, vì phạm vi của luận án giới hạn các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam, do đó tiếp tục loại bớt 05 công ty 100% vốn nước ngoài, 04 công ty có vốn nước ngoài và 01 công ty thuộc Big Four là Deloitte Việt Nam, còn 130 công ty (trong đó có 01 công ty hợp danh). Tuy nhiên không phải tất cả các công ty trên đều kiểm toán BCTC cho DNSX thép, tác giả đã tra cứu thông tin trên các báo cáo minh bạch của các công ty kiểm toán. Trường hợp các công ty kiểm toán không công khai báo cáo minh bạch, nếu có thông tin liên lạc trên website, thì tiếp tục liên hệ để xác định liệu công ty có kiểm toán DNSX thép. Sau khi tổng hợp thông tin, số lượng công ty kiểm toán của Việt Nam được xác định có kiểm toán DNSX thép khoảng 33 công ty. Luận án khảo sát đối tượng là KTV tại các công ty kiểm toán trên với các lý do sau:

- Đối tượng khảo sát là những người tham gia trực tiếp vào cuộc kiểm toán BCTC, có thực hiện kiểm toán HTK, có hiểu biết rõ nhất về các nhân tố ảnh hưởng tới công việc do chính họ thực hiện đồng thời các KTV được khảo sát phải có kinh nghiệm kiểm toán BCTC tại các DNSX thép, do đó họ là người hiểu biết rõ nhất về vấn đề được khảo sát nên sẽ đảm bảo độ tin cậy của kết quả khảo sát.
- Mục tiêu khảo sát nhằm xác định: (1) mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến kiểm toán HTK tại DNSX thép dưới góc nhìn của các KTV, (2) tìm hiểu về mức độ thực hiện các phương pháp, thủ tục kiểm toán HTK mà KTV thực hiện, nên sẽ

đảm bảo tính khách quan của kết quả khảo sát.

Đối với khách hàng là DNSX thép, luận án khảo sát với mục đích thu thập các thông tin cơ bản về tổ chức quản lý, sử dụng và hạch toán HTK của DNSX thép, những thuận lợi và khó khăn trong quá trình hạch toán, không nhằm đánh giá chất lượng kiểm toán trên quan điểm thỏa mãn của người sử dụng dịch vụ kiểm toán.

Đặc điểm của các KTV tại các DNSX thép được khảo sát như sau:

- Là các KTV thuộc công ty kiểm toán của Việt Nam có thực hiện kiểm toán BCTC nói chung và HTK nói riêng của DNSX thép.
- Kiểm toán HTK tại DNSX thép là phần hành phức tạp, quan trọng do đó, các KTV kiểm toán phần hành này hầu hết đều có nhiều kinh nghiệm kiểm toán, cũng có thể là trưởng nhóm kiểm toán, trưởng, phó các bộ phận trong công ty kiểm toán.

Khi xác định số lượng mẫu khảo sát bao nhiêu là phù hợp, luận án đã tìm hiểu các tài liệu đề cập về kích thước mẫu khảo sát phù hợp. Tuy nhiên hiện nay chưa có một lý thuyết thống kê nào để xác định chính xác cỡ mẫu tối thiểu (N) trong phân tích nhân tố bao nhiêu là đủ. Có rất nhiều công trình khoa học nghiên cứu đề xuất nhiều giá trị khác nhau về cỡ mẫu nhưng có thể gộp chung thành hai hướng:

Cách 1: Một số tác giả trong đó tiêu biểu là Hair (1979) ủng hộ hướng *Lấy giá trị tuyệt đối cho tập mẫu khảo sát (N)* khuyến cáo cỡ mẫu ít nhất là 100 [75], [88].

Cách 2: Các tác giả theo hướng *dựa trên tỷ số N/p* (N là số mẫu và p là số biến quan sát) đưa ra đề nghị tỷ lệ N/p biến thiên từ 2:1 đến 20:1 [59], [82], [88].

Luận án đã chọn cách tiếp cận số mẫu khảo sát có lượng tối thiểu là 100, phù hợp với điều kiện của luận án là vấn đề còn mới ở Việt Nam, số lượng công ty kiểm toán của Việt Nam (luận án giới hạn phạm vi khảo sát, loại trừ nhóm Big Four và công ty có vốn nước ngoài) cho DNSX thép được xác định chỉ có khoảng 33 công ty; các đối tượng khảo sát phù hợp là các KTV có kiểm toán phần hành HTK tại DNSX thép trong giai đoạn khảo sát không nhiều. Vì vậy luận án sau khi loại bỏ các phiếu không hợp lệ đã thu thập được tổng mẫu khảo sát là 103 và sử dụng chúng trong các phân tích tiếp theo.

2.3.2.2. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu

Tác giả đã thu về 103 phiếu khảo sát hợp lệ là phản hồi của KTV thuộc 28 công ty có kiểm toán DNSX thép được khảo sát. Kết quả thống kê mô tả như sau:

- Về cơ cấu KTV trả lời khảo sát (**phụ lục 2.1**):

Giới tính: trong số 103 phiếu, có 69 phiếu phản hồi là KTV nam, chiếm 67% và 34 phiếu là nữ, chiếm 33%. Điều này phản ánh đúng thực tiễn trong hoạt động kiểm

toán, do đặc thù nghề nghiệp khá vất vả, KTV phải đi công tác nhiều, mức độ cạnh tranh và áp lực trong công việc lớn, khả năng đào thải cao.

Độ tuổi: Số lượng KTV dưới 30 tuổi là 31 người, chiếm 30%; từ 30 tuổi đến dưới 40 là 59 người, chiếm 57,3%, trên 40 tuổi là 13, chiếm 12,4%.

Kinh nghiệm của KTV: qua khảo sát, số lượng KTV có kinh nghiệm tham gia kiểm toán tại các DNSX thép từ 1 đến 5 năm là 71 KTV, chiếm 68,9% và số KTV có kinh nghiệm trên 5 năm là 32 người, 31,1%, không có KTV nào chưa từng kiểm toán tại DNSX thép hoặc kinh nghiệm kiểm toán dưới 1 năm.

Qua cơ cấu về độ tuổi và kinh nghiệm kiểm toán DNSX thép cho thấy các KTV trả lời khảo sát đều là những người đã có quá trình công tác kiểm toán và kiểm toán tại DNSX thép ít nhất 1 năm. Tuy nhiên số KTV có kinh nghiệm lâu dài kiểm toán tại DNSX thép chiếm tỷ lệ không nhiều do nhiều nguyên nhân: số lượng DNSX thép hoạt động ở Việt Nam không cao (gần 200 DN gồm các công ty có vốn nhà nước, công ty cổ phần, công ty TNHH hai thành viên, liên doanh và DN tư nhân), số công ty kiểm toán DNSX thép cũng tương đối ít, thường tập trung vào các công ty kiểm toán quốc tế (Big Four) và công ty kiểm toán lớn của Việt Nam như AASC.

- Về cơ cấu các công ty kiểm toán có KTV tham gia khảo sát (**phụ lục 2.2**):

Trong số 28 công ty kiểm toán có 27 công ty TNHH hai thành viên trở lên, 1 công ty hợp danh. Các công ty này chủ yếu kiểm toán các DNSX thép có quy mô vừa và nhỏ; công nghệ trung bình, lạc hậu với quy trình sản xuất thép phổ biến là 1 giai đoạn cán thép; một số ít DNSX thép có quy trình sản xuất 2 giai đoạn là đúc phôi và cán thép và 3 giai đoạn từ luyện gang, đúc phôi và cán thép.

Về quy mô doanh thu, số lượng khách hàng, số lượng KTV, do các KTV được khảo sát không phải ai cũng là thành viên ban giám đốc nên có thể không nắm được các thông tin này; tác giả căn cứ vào các Báo cáo minh bạch của công ty kiểm toán được công khai trên website của công ty kiểm toán, Báo cáo tổng kết của hiệp hội VACPA để phân nhóm các công ty kiểm toán có kiểm toán DNSX thép như sau:

- Nhóm 1- các công ty kiểm toán của Việt Nam có doanh thu bình quân 40- 100 tỷ đồng/năm, lượng khách hàng: 400 - 1000 đơn vị/năm, lượng KTV 30- 50 người, gồm 10 công ty: công ty kiểm toán AASC, A & C, DTL, AISC, AAC, AFC...

- Nhóm 2- các công ty kiểm toán của Việt Nam có doanh thu dưới 40 tỷ đồng/năm, lượng khách hàng khoảng 400 đơn vị/năm, có dưới 30 KTV, gồm 18 công ty, tiêu biểu là các công ty VACO, CPA- Việt Nam, IFC, UHY, DFK,...

2.3.2.3. Phương pháp thu thập dữ liệu

Để thu thập số liệu và thông tin phục vụ đánh giá rõ nét hơn thực trạng kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX thép của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam những năm qua và phân tích mối quan hệ giữa các nhóm nhân tố tới kiểm toán HTK, tác giả đã phỏng vấn trực tiếp hoặc gửi thư điện tử *bảng câu hỏi khảo sát dành cho KTV* đến các công ty có kiểm toán DNSX thép trong cả nước. Các câu hỏi trong phiếu khảo sát là các câu hỏi đóng; được định lượng theo thang đo Likert 5 bậc. Vấn đề xác định mức ảnh hưởng của các nhân tố tới kiểm toán trả lời từ mức 1- ảnh hưởng *rất ít* đến mức 5 - ảnh hưởng *rất nhiều*. Về vấn đề mô tả thực trạng kiểm toán HTK, tác giả sử dụng 5 mức độ để đánh giá việc thực hiện các phương pháp và thủ tục kiểm toán từ mức 1- *rất thấp* đến mức 5- *rất cao*. Trên cơ sở các biến và thang đo xây dựng, tác giả thu thập dữ liệu sơ cấp như sau:

Bước 1: Thiết kế và khảo sát thử để chỉnh sửa, hoàn thiện phiếu khảo sát

Để đánh giá tính phù hợp, khoa học và hiệu quả các các phiếu khảo sát, tác giả căn cứ vào mô hình và giả thuyết nghiên cứu đã thiết kế nhằm xác định các thông tin cần thu thập và phỏng vấn sâu một số cá nhân là các chuyên gia kiểm toán, các nhà khoa học, KTV, ban giám đốc, chủ nhiệm kiểm toán nhằm phát hiện ra các hạn chế của câu hỏi, các vấn đề cần lược bớt hay bổ sung. Sau khi khảo sát thử, phiếu khảo sát sẽ được tổng hợp và điều chỉnh lại nội dung, vấn đề, các thang đo.

Bước 2: Thực hiện phát phiếu khảo sát tới các KTV

Phiếu khảo sát được gửi tới KTV của các công ty kiểm toán có kiểm toán DNSX thép qua phỏng vấn trực tiếp, mạng internet, qua đường bưu điện hoặc tiếp cận KTV tại lớp học cập nhật kiến thức do hiệp hội nghề nghiệp tổ chức (trường hợp này tác giả phát phiếu ngẫu nhiên do khó xác định KTV có thuộc công ty có kiểm toán DNSX thép). Thời gian phát phiếu từ tháng 10/2013 đến 12/2015 với số lượng phiếu phát ra là 411 phiếu (bản cứng và bản mềm cho từng cá nhân).

Bước 3: Thu thập phản hồi và cập nhật thông tin

Các phiếu trả lời sẽ được xử lý trước khi cập nhật vào phần mềm SPSS phiên bản 22.0 nhằm tóm tắt và trình bày các dữ liệu liên quan, thống kê mô tả các yếu tố thể hiện thực trạng kiểm toán HTK tại DNSX thép, ảnh hưởng của các nhân tố tới kiểm toán HTK. Khi KTV phản hồi bằng công cụ Google Driver, họ chỉ có thể gửi lại kết quả sau khi đã trả lời tất cả các thông tin bắt buộc trên phiếu, do đó không có tình trạng phiếu khảo sát không đủ thông tin. Trường hợp KTV trả lời trực tiếp trên bản cứng hoặc email, phiếu trả lời nào không đầy đủ, tác giả liên hệ với người trả lời để bổ sung. Sau khi hoàn tất kiểm tra, dữ liệu được mã hóa trước khi nhập liệu.

Bước 4: Làm sạch dữ liệu

Tác giả làm sạch dữ liệu nhằm giảm thiểu những lỗi có thể xảy ra ở quá trình nhập liệu như missing: khuyết thông tin, thông tin sai hoặc không hợp logic. Sử dụng thống kê mô tả Descriptives và bảng Frequency nhằm tìm kiếm những giá trị được nhập ngoài khoảng cho phép, xác định được giá trị trung bình cho các biến liên tục, từ đó phát hiện những bất thường xảy ra để điều chỉnh nếu cần thiết.

2.3.2.4. Phương pháp kiểm định các giả thuyết trong nghiên cứu định lượng

Bước 1: Thực hiện thống kê mô tả:

Luận án sử dụng thống kê mô tả nhằm đánh giá sơ bộ về cơ cấu KTV khảo sát (giới tính, kinh nghiệm, trình độ); công ty kiểm toán (quy mô, cơ cấu, đặc điểm DNSX thép đã kiểm toán) đồng thời xác định phân phối chuẩn của dữ liệu.

Bước 2: Kiểm tra độ tin cậy của thang đo (analyse-scale-reliability analysis)

Hệ số Alpha của Cronbach's là phép kiểm định thống kê về mức độ chặt chẽ mà các biến trong thang đo tương quan với nhau, giúp loại bỏ biến rác trước khi phân tích nhân tố dựa vào hệ số kiểm định Cronbach's Alpha của các thành phần thang đo và hệ số Cronbach's Alpha của mỗi biến đo lường.

Bước 3: Thực hiện phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis – EFA) và kiểm định độ tin cậy của các nhân tố tạo thành

Phương pháp EFA để xác định các nhóm nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK cũng như phân nhóm các phương pháp, thủ tục kiểm toán KTV thực hiện tại DNSX thép. Phương pháp này thuộc nhóm phân tích đa biến phụ thuộc lẫn nhau, không có biến phụ thuộc và biến độc lập mà dựa vào mối tương quan giữa các biến; dùng để rút gọn một tập k biến thành một tập F ($F < k$) các nhân tố ý nghĩa hơn. Cơ sở của việc rút gọn dựa vào mối quan hệ tuyến tính của các nhân tố với các biến, chúng ràng buộc nhau bằng cách xoay các vector trực giao nhau để không xảy ra hiện tượng tương quan (giữa các biến có thể có liên hệ tuyến tính, nếu tương quan chặt sẽ dẫn đến đa cộng tuyến). Luận án sử dụng phương pháp trích nhân tố là Principal component với phép xoay Varimax để có ma trận nhân tố sau khi xoay (Rotated component matrix), đồng thời loại bỏ các biến có hệ số tải nhân tố thấp [37]. Các nhân tố tạo thành tiếp tục được kiểm tra độ tin cậy của bộ thang đo.

Bước 4: Kiểm định các giả thuyết bằng các phương pháp thích hợp

Giả thuyết H1 đến H5 được thực hiện kiểm định theo trình tự như sau:

Kiểm định hệ số tương quan đơn Pearson xem xét việc có tồn tại hay không mối quan hệ giữa các nhóm nhân tố với biến phụ thuộc để làm cơ sở sử dụng phương

pháp hồi quy tuyến tính đa biến nhằm xác định mức độ tác động của các yếu tố đến kiểm toán HTK tại DNSX thép. Biến phụ thuộc là “kiểm toán HTK tại DNSX thép” và biến độc lập là các yếu tố được rút ra từ quá trình phân tích EFA và có ý nghĩa trong phân tích tương quan Pearson. Mô hình hồi quy có thể là:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \beta_3 X_{3i} + \dots + \beta_k X_{ki} + i e$$

Trong đó: Y_i : biến phụ thuộc; X_k : các biến độc lập; β_0 : hằng số;

β_k : các hệ số hồi quy; $i e$: thành phần ngẫu nhiên hay yếu tố nhiễu.

Kiểm định sự phù hợp của mô hình thông qua hệ số R^2 - chỉ số thống kê thích hợp về mức độ giải thích của các biến độc lập với biến phụ thuộc ($0 < R^2 < 1$). Khi $R^2 = 0$ thì các biến độc lập không giải thích gì cho biến phụ thuộc; $R^2 = 1$ thì toàn bộ biến thiên của biến phụ thuộc được giải thích bằng biến độc lập. Tùy theo dữ liệu là chuỗi thời gian hay dữ liệu chéo mà R^2 có giá trị được cho là tốt (Robert, 1981).

Để sử dụng mô hình hồi quy bội, có thêm giả thuyết là các biến độc lập không có tương quan hoàn toàn với nhau do đó luận án thực hiện ba kiểm định:

(1) Kiểm định đa cộng tuyến xem có sự tồn tại ít nhất một mối quan hệ tuyến tính giữa một biến giải thích với tất cả hay với một biến khác trong mô hình, gây ra nhiều hậu quả như là tăng sai số chuẩn, dấu của các ước lượng hệ số hồi quy sai, ...

(2) Kiểm định Spearman về phương sai của sai số thay đổi (xảy ra do bản chất của các mối quan hệ kinh tế; công cụ và phương pháp thu thập dữ liệu; mô hình hồi quy sai; dữ liệu nhập lỗi;... khiến kết quả tạo ra không hiệu quả.

(3) Kiểm định tự tương quan (hiện tượng các sai số ngẫu nhiên có mối liên hệ tương quan nhau, khiến các ước lượng bình phương nhỏ nhất - Ordinary Least Square vẫn là ước lượng tuyến tính không chệch nhưng không hiệu quả (vì phương sai không nhỏ nhất); hay phương sai của các ước lượng là chệch, vì vậy các kiểm định T và F không hiệu quả; dự báo về biến phụ thuộc không chính xác.

Giả thuyết H6, H7 được kiểm định bằng phương pháp kiểm định giả thuyết về trị trung bình của hai mẫu độc lập (Independent samples T- test) để xem xét mức độ khác biệt trung bình giữa các nhóm công ty kiểm toán trong quá trình tiếp cận và áp dụng phương pháp và thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK.

Trong kiểm định Independent-samples T-test, ta cần dựa vào kết quả kiểm định sự bằng nhau của 2 phương sai tổng thể (diễn tả mức độ đồng đều hoặc không đồng đều (độ phân tán) của dữ liệu quan sát) bằng kiểm định Levene. Luận án thực hiện kiểm định giả thuyết với độ tin cậy kiểm định 95%, nghĩa là mức $\alpha = 0,05$. Nếu giá trị Sig. của kiểm định F trong kiểm định Levene lớn hơn mức α thì phương sai của 2

tổng thể đồng đều, do đó luận án sử dụng kết quả kiểm định t trong trường hợp không có sự khác nhau giữa phương sai của hai tổng thể. Trường hợp ngược lại, luận án sử dụng kết quả kiểm định t trong trường hợp có sự khác nhau giữa phương sai của hai tổng thể. Các giả thuyết con được đặt ra:

H₀: Trung bình của các tổng thể bằng nhau (nghĩa là không có sự khác biệt về mức độ thực hiện các phương pháp và các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa hai nhóm công ty kiểm toán)

H₁: Có ít nhất một cặp có trung bình tổng thể khác nhau (nghĩa là có sự khác biệt về mức độ thực hiện các phương pháp và các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép giữa hai nhóm công ty kiểm toán).

Nếu giá trị sig. của kiểm định t nhỏ hơn mức ý nghĩa α thì có thể khẳng định giữa 2 trung bình tổng thể có giá trị khác biệt và tiếp tục kiểm tra sự tác động của tổng thể đó tới biến định lượng bằng giá trị mean.

Sau khi có kết quả kiểm định, tác giả kết hợp số liệu thống kê và nghiên cứu định tính nhằm kết luận về sự khác biệt trong quá trình kiểm toán HTK giữa các nhóm công ty kiểm toán của Việt Nam, từ đó xác định hạn chế trong hoạt động này.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trong chương 2, luận án đã xây dựng được mô hình nghiên cứu và thiết kế các phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với nghiên cứu định lượng dựa trên mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu của đề tài. Cụ thể:

Phương pháp nghiên cứu định tính nhằm mục đích thu thập các thông tin cơ sở để xác định các biến và mối quan hệ giữa các biến trong mô hình nghiên cứu. Đồng thời tác giả cũng nghiên cứu trường hợp điển hình là các công ty kiểm toán đại diện cho hai nhóm công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam.

Phương pháp nghiên cứu định lượng được áp dụng nhằm kiểm định các giả thuyết trong mô hình nghiên cứu. Các kết quả kiểm định sẽ chỉ ra sự ảnh hưởng của các nhân tố tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của DNSX thép và sự khác biệt giữa các nhóm công ty kiểm toán trong quá trình kiểm toán HTK.

CHƯƠNG 3: KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN

3.1. ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CỦA CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VIỆT NAM

3.1.1. Cơ cấu tổ chức của các doanh nghiệp kiểm toán

Theo Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12, các DN kiểm toán được kinh doanh dịch vụ kiểm toán gồm công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH) hai thành viên trở lên; Công ty hợp danh; DN tư nhân và chi nhánh DN kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam (Công ty TNHH một thành viên) được kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật (không còn DN nhà nước và công ty cổ phần). Cụ thể:

Công ty TNHH hai thành viên trở lên là loại hình công ty có nhiều thành viên (tổ chức hoặc cá nhân) và các thành viên này phải chịu trách nhiệm về các khoản nợ, nghĩa vụ tài sản khác của DN trong phạm vi vốn cam kết. Công ty kiểm toán có thể tăng quy mô vốn thông qua huy động vốn trên thị trường chứng khoán (không phát hành cổ phần) nên đa số các DN kiểm toán được thành lập theo loại hình này.

Công ty hợp danh gồm hợp danh vô hạn (ít nhất hai thành viên là chủ sở hữu chung, kinh doanh dưới một tên chung - thành viên hợp danh) và hữu hạn (vừa có thành viên hợp danh vừa có thành viên góp vốn). Nước ta mới chỉ có một công ty hợp danh do loại hình này tuy có tư cách pháp nhân cho phép báo cáo kiểm toán phát hành rộng rãi, có tính pháp lý nhưng không được phát hành chứng khoán mà các thành viên góp vốn điều lệ theo cam kết nên khó mở rộng, đa dạng hóa dịch vụ.

DN tư nhân về kiểm toán là DN do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm về mọi hoạt động kinh doanh. Ở Việt Nam chưa có DN tư nhân kiểm toán do những rủi ro có thể xảy ra trong quá trình hoạt động liên quan tới chủ DN, không được phát hành chứng khoán (không thể tận dụng nguồn vốn bên ngoài) và không có tư cách pháp nhân, ảnh hưởng tới sự tin cậy của người quan tâm tới báo cáo kiểm toán.

Chi nhánh công ty kiểm toán có 100% vốn đầu tư nước ngoài (công ty TNHH một thành viên) là DN thuộc sở hữu của các hãng kiểm toán quốc tế. Các công ty này tại Việt Nam tuy ít nhưng đều được đầu tư về vốn, tài sản, công nghệ, nhân sự

rất lớn nên có ưu thế cạnh tranh và đứng hàng đầu, trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán (KPMG, Ernts & Young, PWC, Grant Thronton).

Với các DN kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế (ở nước ta thường là công ty TNHH) theo các mô hình: công ty mạng lưới, hiệp hội và liên kết. Các hãng kiểm toán quốc tế theo mô hình mạng lưới (tổ chức lớn hướng tới việc chia sẻ lợi nhuận, chi phí, hoặc cùng được sở hữu, kiểm soát, có chung chính sách, thủ tục KSCL, chiến lược kinh doanh, chung thương hiệu hoặc một phần đáng kể nguồn lực chuyên môn) hoạt động tại Việt Nam là Big Four, Grant Thronton, BDO, DTL. Bên cạnh mô hình này, mô hình Hiệp hội các công ty uy tín tại các quốc gia rất phổ biến trong các hãng kiểm toán quốc tế. Các công ty kiểm toán được công nhận là thành viên Hãng quốc tế cũng tăng nhẹ, năm 2011 có 27 công ty, năm 2012 tăng 4%, năm 2013 tăng 12%. Các hãng quốc tế lớn đã vào Việt Nam, các hãng còn lại hầu như nhỏ, không đủ uy tín hấp dẫn công ty kiểm toán Việt Nam gia nhập.

Bảng 3.1: Cơ cấu các công ty kiểm toán theo loại hình doanh nghiệp

Loại hình DN	Năm	2001		2005		2010, 2011		2012		2013		2014	
		Số lương	%	Số lương	%	Số lương	%	Số lương	%	Số lương	%	Số lương	%
DN 100% vốn nước ngoài		5	14,7	4	4,6	5	3,2	4	2,6	4	3,0	5	3,5
DN có vốn đầu tư nước ngoài		1	2,9	-	0	3	1,9	5	3,2	5	3,8	4	2,8
Công ty TNHH		20	58,8	61	70,9	141	93	145	93,5	120	92,3	131	93
Công ty hợp danh				5	5,8	3	1,9	1	0,7	1	0,9	1	0,7
DN tư nhân								-	0	-	0	-	0
DNNN		7	20,5	3	3,5	-	0						
Công ty cổ phần		1	3,1	3	15,2	-	0						
Tổng		34	100	86	100	152	100	155	100	130	100	141	100

Nguồn: Tác giả tổng hợp

3.1.2. Tình hình về loại hình dịch vụ và doanh thu

Cùng với sự phát triển về số lượng công ty và quy mô từng công ty, các dịch vụ do các công ty kiểm toán cung cấp đã không ngừng được đa dạng hóa theo hướng mở rộng dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ đảm bảo (kiểm toán BCTC, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành, công tác soát xét BCTC...); mở rộng dịch vụ tư vấn (tư vấn về kế toán, tài chính, quản lý, thuế, đầu tư, luật, sáp nhập, tư vấn định giá cổ phần hoá DN, tư vấn tái cấu trúc; tư vấn xây dựng KSNB,...); dịch vụ đào tạo, bồi dưỡng kiến thức.

Trong hoàn cảnh khó khăn chung của nền kinh tế, ngành kiểm toán độc lập vẫn duy trì được tốc độ tăng trưởng về doanh thu, giá phí khách hàng có tăng, có giảm nhưng bình quân vẫn là tăng. Theo VACPA, tổng doanh thu toàn ngành kiểm toán độc lập năm 2011 là 3046 tỷ, năm 2012 tăng 23% và năm 2013 tăng 11% so với

năm trước, năm 2014 là 4583 tỷ đồng. Lượng khách hàng năm 2011 là 31.054, năm 2012 tăng 0% và năm 2013 tăng 8% so với năm trước. Như vậy tốc độ tăng doanh thu vẫn nhanh hơn tốc độ tăng khách hàng, vì giá phí bình quân cũng tăng khá.

Năm 2014, khách hàng và doanh thu có xu hướng tập trung vào các công ty lớn, nhất là Big Four (55% doanh thu) và tập trung 10 công ty lớn nhất chiếm 69%, 124 công ty còn lại chỉ chiếm 31% doanh thu hoặc tập trung doanh thu vào 43 DN đủ điều kiện kiểm toán niêm yết, chiếm 85% doanh thu. Tốc độ tăng trưởng doanh thu bình quân của ngành là 11% thì Big Four tăng 12% (có 2 công ty tăng 16%).

3.1.3. Đội ngũ kiểm toán viên

Các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam hầu hết đã quan tâm đến việc tuyển dụng và đào tạo đội ngũ KTV. Các công ty lớn (Big Four) có các quy chế thi tuyển chặt chẽ và tuyển dụng nhân viên qua nhiều bước. Tuy nhiên, chỉ có những công ty kiểm toán lớn đã xây dựng được chương trình và nội dung đào tạo theo chuyên ngành và theo cấp bậc của nhân viên. Các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ, mới thành lập thì chưa có chương trình, nội dung đào tạo hoặc nếu có cũng chỉ bó hẹp về bồi dưỡng nghiệp vụ và hầu hết chưa thành lập một bộ phận đào tạo riêng.

Năm 2012, nước ta có 155 công ty kiểm toán với lượng nhân viên bình quân là 65 người, năm 2013 số công ty giảm mạnh, còn 134 công ty (giảm 14%) nhưng số nhân viên bình quân là 78 người, tăng 20% so với năm 2012. Số KTV hành nghề năm 2012 giảm 5% so với năm 2011, năm 2013 lại tăng 12%. Năm 2012 giảm có thể do năm đầu tiên thực hiện Luật kiểm toán độc lập, điều kiện đăng ký hành nghề chặt hơn, hoặc KTV đủ điều kiện hành nghề nhưng làm tại công ty không đủ điều kiện hành nghề kiểm toán nên không có trong số liệu báo cáo. Đầu năm 2015, nước ta có khoảng gần 2000 người có chứng chỉ KTV, tuy nhiên bình quân KTV làm việc tại các công ty kiểm toán chỉ khoảng 9 người/ công ty, chưa đáp ứng nhu cầu kiểm toán, số KTV có chứng chỉ CPA Việt Nam và quốc tế chủ yếu ở nhóm Big Four.

3.1.4. Hệ thống văn bản pháp lý cho hoạt động kiểm toán độc lập Việt Nam

Hệ thống văn bản pháp lý cho hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam trước năm 2011 gồm các nghị định: 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 về kiểm toán độc lập, 133/2005/NĐ-CP ngày 31/10/2005 và Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004. Bộ Tài chính có 7 đợt ban hành 37 CMKT quy định những nguyên tắc, thủ tục, phương pháp kiểm toán áp dụng trong thực hành kiểm toán. Về cơ bản, hệ thống pháp lý đã tạo cơ sở cho việc thành lập và hoạt động của các công ty kiểm toán độc lập; hình thành đội ngũ KTV, bồi dưỡng, thi cấp chứng chỉ và quản lý đội

ngũ KTV, tạo môi trường lành mạnh cho sự hoạt động và phát triển, từng bước mở cửa và hội nhập về dịch vụ kiểm toán độc lập. Tuy nhiên, do nhiều bất cập đòi hỏi phải chỉnh sửa bổ sung, ngày 29/3/2011, Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 được thông qua và trở thành cơ sở pháp lý quy định nguyên tắc, điều kiện, phạm vi, hình thức hoạt động kiểm toán độc lập và quyền, nghĩa vụ của KTV hành nghề, DN kiểm toán, có hiệu lực từ 01/01/2012. Bên cạnh đó, để phù hợp và hội nhập với xu thế phát triển của thế giới, Chính phủ và Bộ Tài chính đã ban hành gần như đầy đủ, đồng bộ hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán độc lập, gồm: 2 Nghị định (17/2012/NĐ-CP, 105/2013/NĐ-CP) và 12 Thông tư, kèm theo 42 CMKT mới được ban hành thay thế các CMKT cũ, quy định và hướng dẫn gần như tất cả các mặt từ quản lý Nhà nước đến phương pháp, kỹ thuật kiểm toán và dịch vụ đảm bảo. Tuy nhiên, đến nay, thời gian có hiệu lực của văn bản chưa đủ dài để đánh giá tính tuân thủ và tác động của pháp luật tới thực tế hoạt động kiểm toán độc lập.

Sau 25 năm hoạt động của kiểm toán độc lập, có thể thấy sự phát triển nhanh chóng cả về quy mô và chất lượng, tuy nhiên lại thực sự chưa đáp ứng được nhu cầu của xã hội. Số lượng các công ty kiểm toán và KTV có đủ điều kiện hành nghề, cung cấp dịch vụ kiểm toán liên tục thay đổi qua các quý, các năm (thường theo xu hướng giảm do tác động của việc nâng cao điều kiện hành nghề kiểm toán theo Luật Kiểm toán độc lập có hiệu lực từ 01/01/2013). Do đó, để kiểm toán độc lập Việt Nam phát triển bền vững, cần có sự tham gia tích cực cùng nhau hợp tác của tất cả các DN kiểm toán, hiệp hội nghề nghiệp, KTV và cơ quan quản lý của Nhà nước.

3.2. ĐẶC ĐIỂM HÀNG TỒN KHO VÀ QUY TRÌNH SẢN XUẤT THÉP CỦA CÁC DNSX THÉP TẠI VIỆT NAM ẢNH HƯỞNG TỚI KIỂM TOÁN

Thép là vật tư chiến lược không thể thiếu của ngành công nghiệp, xây dựng và quốc phòng, có vai trò quan trọng trong sự nghiệp công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước. Ngành thép Việt Nam được xác định là ngành công nghiệp ưu tiên phát triển.

Hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất thép

- Vật liệu chính: quặng, phế liệu các loại (sắt, thép,...), gang, phôi thép.
- Vật liệu phụ tiêu hao thường xuyên:
 - + Giai đoạn luyện phôi (đúc): Vật liệu chịu lửa, dầu mỡ bôi trơn, pép phun sương, má ôm điện cực, ống phun than, ống thổi oxy, ống đồng kết tinh, que nhiệt độ, điện cực, vôi, than, trấu, huỳnh thạch, sạn Magie, các loại Ferro, oxy, gas, khí Argon, nước thủy tinh, dầu thực vật, dầu FO, dầu DO,...
 - + Giai đoạn cán thép: Dầu FO, dầu DO, dầu mỡ bôi trơn, trục cán, vòng cán, con

lăn, dẫn hướng, dao cụ, lõi lọc, chổi than, vòng bi,...

- Vật tư nhỏ lẻ phát sinh
- Thành phẩm cuối cùng: Thép dài và thép dẹt

Thép dài: thép thanh (thanh vằn, thanh tròn trơn, thép hình (H, I, U)); thép cuộn (HR, CR), thép dây; xà gồ thép, thép góc.

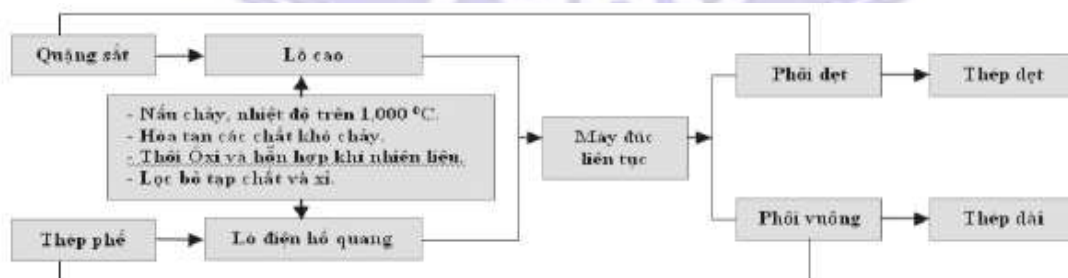
Thép dẹt: thép tấm, lá cuộn cán nóng; thép tấm, lá cuộn cán nguội; ống thép.

- Phế phẩm: SH1, SH2, đầu mẫu thành phẩm, phế thanh, thép rôi 06, 08,...
- SPDD: thép đã cắt nhưng chưa được uốn thành ống, hình,... (do đặc thù của sản xuất thép nếu DN chỉ sản xuất thép cán thông thường thì rất hiếm có SPDD).

Như vậy HTK trong các DNSX thép (nhất là DNSX thép trải qua nhiều công đoạn trong quy trình sản xuất) rất phong phú và đa dạng, đầu ra của công đoạn sản xuất này có thể là vật liệu đầu vào của công đoạn sau với quy trình sản xuất phức tạp. Giá thành sản phẩm thép chịu ảnh hưởng nhiều của giá phôi, thép trên thị trường thế giới và các yếu tố đầu vào khác như điện, xăng dầu... Điều này tác động trực tiếp đến DNSX thép, nhu cầu tiêu dùng thép, ảnh hưởng tới khả năng dự trữ sản phẩm. Mặt khác, thép có trọng lượng lớn, công kênh; chi phí vận chuyển, xếp dỡ lớn, khi tiêu thụ ở thị trường xa nơi sản xuất làm tăng giá thành do cước phí vận chuyển lớn. Vì vậy khi kiểm toán HTK, đặc biệt kiểm tra việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành, xác định giá vốn hàng bán, KTV cần bóc tách từng loại chi phí vật liệu chính, phụ trực tiếp; tính toán xác định hao hụt phát sinh trong quá trình sản xuất; các sản phẩm hỏng, thiệt hại trong sản xuất tạo thành có được loại trừ,...

Quy trình sản xuất tại doanh nghiệp sản xuất thép

Sản xuất thép chia thành các nhóm có quy trình sản xuất cơ bản: (1) thực hiện một công đoạn: cán thép từ phôi thép; (2) thực hiện hai công đoạn: đúc phôi từ thép phế liệu và cán thép; (3) thực hiện ba công đoạn: luyện gang, luyện phôi thép, cán thép thành phẩm. Quy trình sản xuất thép hoàn chỉnh qua các công đoạn: (1) thiêu kết, (2) luyện cốc, (3) luyện gang, (4) luyện thép, (5) đúc thép, (6) cán thép.



Sơ đồ 3.1: Sơ đồ quy trình sản xuất thép

Nguồn: Hiệp hội Thép Việt Nam - VSA

Giai đoạn 1: Xử lý quặng (chuẩn bị nguyên vật liệu)

Các nguyên liệu đầu vào như: quặng viên, quặng sắt, quặng thiêu kết, và các chất phụ gia như than cốc, đá vôi được đưa vào lò nung. Nếu là phế liệu cũng sẽ được nung nóng tới nhiệt độ nhất định để thành dòng kim loại nóng chảy.

Giai đoạn 2: Tạo dòng thép nóng chảy: dòng kim loại nóng chảy hình thành từ giai đoạn 1 được dẫn tới lò cơ bản hoặc lò hồ quang điện. Tại đây, kim loại nóng được xử lý, tách tạp chất và tạo ra sự tương quan giữa các thành phần hoá học, là cơ sở quyết định mẻ thép tạo ra cho loại sản phẩm nào, thuộc mác thép nào.

Giai đoạn 3: Đúc tiếp liệu: Dòng kim loại được đưa tới lò đúc phôi:

Phôi thanh: loại phôi có tiết diện 100×100, 125×125, 150×150 dài 6-9-12, thường dùng để cán kéo thép cuộn xây dựng, thép thanh vằn.

Phôi phiến: loại phôi thường dùng để cán ra thép cuộn cán nóng, thép tấm cán nóng, thép cuộn cán nguội hoặc thép hình.

Phôi Bloom: loại phôi có thể sử dụng thay thế phôi thanh và phôi phiến.

- Sau khi phôi được đúc xong có thể để ở hai trạng thái:

+ Trạng thái nóng: duy trì phôi ở một nhiệt độ cao sau khi ra khỏi quá trình hình thành phôi để đưa thẳng vào quá trình cán sản phẩm.

+ Trạng thái nguội của phôi để chuyển tới các nhà máy khác và sẽ được làm nóng lại tại các nhà máy đó để đưa vào quá trình cán sản phẩm.

Giai đoạn 4: Cán (phôi được đưa vào các nhà máy để cán ra các sản phẩm thép)

- Đưa phôi vào nhà máy thép hình để cán ra các sản phẩm thép: thép ray; thép cừ lòng máng; thép hình các loại; thép thanh xây dựng.

- Đưa phôi vào nhà máy thép trơn để cán ra thép cuộn trơn xây dựng.

- Đưa phôi vào nhà máy thép tấm để cán ra thép tấm đúc.

- Đưa phôi vào nhà máy thép cán nóng, phôi sẽ được cán ra thép cuộn cán nóng hoặc thép tấm cắt (cắt ngay kho ra cuộn và đóng kiện). Trong quá trình cán ra thép nóng, thép cuộn đang ở nhiệt độ cao, nếu muốn cán ra thép nguội thì hạ nhiệt độ cuộn thép xuống nhiệt độ thích hợp và tiếp tục cán giảm độ dày. Như vậy, ở giai đoạn này sản xuất ra thép cuộn cán nguội và thép cuộn cán nóng.

- Từ các nhà máy thép cán nóng có thể đưa thẳng tới nhà máy cán thép ống hàn.

- Đưa phôi vào nhà máy cán thép ống đúc để sản xuất ra thép ống đúc.

Giai đoạn 5: Nghiệm thu và nhập kho: sản phẩm cán được nghiệm thu và phân loại theo tiêu chuẩn, thép hợp cách được nhập kho thành phẩm sau đó xuất bán.

Với quy trình sản xuất như vậy có thể thấy HTK trong các nhóm DNSX thép có

thể khác biệt về thành phẩm. Với DNSX thép từ phôi thép thì nguyên vật liệu chính là phôi thép và thành phẩm là thép. Với DN đúc phôi rồi mới cán thép thì nguyên vật liệu chính lại là quặng sắt và thép phế.

Công nghệ sản xuất thép Việt Nam hiện nay khá lạc hậu (40% thiết bị thuộc công nghệ lạc hậu), tính đồng bộ không cao. Sự lạc hậu về công nghệ làm các chỉ tiêu tiêu hao nguyên liệu, thời gian sản xuất cao, từ đó làm tăng giá thành. Mặc dù đã có nhiều nỗ lực hiện đại hóa nhưng nhìn chung công nghệ sản xuất thép của các DNSX thép trên cả nước vẫn ở trình độ trung bình so với thế giới, tình trạng sản xuất nhỏ, phân tán, thiếu bền vững, phụ thuộc vào lượng phôi thép và bán thành phẩm nhập khẩu. Chi phí sản xuất lớn, năng suất lao động thấp, mức tiêu hao nguyên liệu, năng lượng cao, chất lượng sản phẩm chưa ổn định, xuất khẩu hạn chế.

Do chi phí đầu tư ban đầu lớn, đa phần DNSX thép tại Việt Nam lựa chọn phương án cán thép (công đoạn cuối của quá trình sản xuất thép). Năm 2013 chỉ có Công ty Gang thép Thái Nguyên sản xuất thép theo một quy trình từ đầu tới cuối. Với năng lực sản xuất của các nhà máy trong nước, đã có thể đáp ứng 100% nhu cầu thép thanh, thép hình cỡ nhỏ, ống thép hàn, thép mạ kim loại, thép phủ màu và thép cuộn cán nguội làm nguyên liệu cho các nhà máy mạ kim loại và phủ màu ở Việt Nam. Tuy nhiên các chủng loại khác như thép cuộn cán nóng, thép hợp kim, thép chế tạo cơ khí, thép tấm cán nóng/ nguội... còn phải nhập khẩu.

Với tình hình khó khăn của ngành thép hiện nay, nguồn cung vượt cầu, các DNSX thép không sản xuất hết công suất, sản phẩm thép sản xuất ra không tiêu thụ được, KTV cần chú ý đánh giá các rủi ro có thể phát sinh liên quan tới HTK.

Bên cạnh đó, thép và gang thép là các sản phẩm kim loại chịu tác động lớn từ môi trường tự nhiên, bị ăn mòn kim loại làm ảnh hưởng tới tính chất hóa học, vật lý. Do đó, KTV khi tham gia chứng kiến kiểm kê hoặc đánh giá giá trị thuần của HTK tại DNSX thép cần lưu ý tới chất lượng của HTK để có căn cứ xem xét việc trích lập dự phòng giảm giá HTK.

3.3. MỐI QUAN HỆ GIỮA CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG VÀ KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BCTC TẠI DNSX THÉP

3.3.1. Thực hiện kiểm định chất lượng thang đo của các biến

Thang đo được chấp nhận và đánh giá tốt đòi hỏi 2 điều kiện: hệ số Cronbach's Alpha của tổng thể lớn hơn 0,6 và hệ số tương quan qua biến tổng nhỏ hơn 0,3. Nếu không thỏa mãn, tác giả loại lần lượt các biến quan sát đó [82]. Căn cứ kết quả kiểm định cho từng thành phần nhân tố (phụ lục 3.1), kết luận về độ tin cậy thang đo:

- **Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép**

Thang đo *Áp dụng phương pháp, kỹ thuật kiểm toán HTK tại DNSX thép* và thang đo *Quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép* đều có 5 biến, Cronbach's Alpha nhóm lần lượt là 0,829 và 0,818; hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn Cronbach's Alpha nhóm. Kết luận 2 thang đo đạt độ tin cậy.

- **Nhóm nhân tố thuộc về KTV** có 4 thang đo, cụ thể:

Thang đo *Kinh nghiệm, chuyên sâu*, thang đo *Trình độ* và thang đo *Áp lực* đều có 3 biến quan sát, hệ số Cronbach's Alpha nhóm lần lượt là 0,810; 0,692 và 0,787; các biến đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn Cronbach's Alpha nhóm. Kết luận cả 3 thang đo trên đều đạt độ tin cậy.

Thang đo *Ý thức, thái độ và đạo đức nghề nghiệp của KTV* có 5 biến quan sát, hệ số Cronbach's Alpha nhóm là 0,835; các biến quan sát có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,835. Thang đo đạt độ tin cậy.

- **Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán** có 5 thang đo, cụ thể:

Thang đo *Bố trí nhân sự kiểm toán HTK*, có 2 biến quan sát Cronbach's Alpha nhóm 0,699. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và do chỉ có 2 biến nên không có hệ số Alpha nếu bỏ đi mục hỏi, thang đo đạt độ tin cậy.

Thang đo *Quy mô và danh tiếng*, có 3 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm là 0,723; các biến quan sát có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,723. Kết luận tất cả các biến trong nhóm đều đạt độ tin cậy.

Thang đo *Điều kiện làm việc của KTV*, có 4 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,679, biến “Chế độ đãi ngộ” có hệ số Alpha nếu bỏ đi mục hỏi lớn hơn 0,679 nên bị loại. Trong lần kiểm định thứ hai, Cronbach's Alpha nhóm 0,719, các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,719. Kết luận 3 biến còn lại của thang đo đạt độ tin cậy.

Thang đo *Giá phí/ thời gian hoàn thành kiểm toán HTK* và thang đo *Hệ thống KSCL*, đều có 2 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm lần lượt là 0,908 và 0,622, các biến quan sát có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và do chỉ có 2 biến nên không có hệ số Alpha nếu bỏ đi mục hỏi. Kết luận hai thang đo đạt độ tin cậy.

- **Nhóm nhân tố thuộc về môi trường hoạt động kiểm toán,**

Thang đo *môi trường pháp lý*, có 3 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,784. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,784. Kết luận tất cả các biến đều đạt độ tin cậy.

Thang đo *môi trường kinh tế vĩ mô và văn hóa*, có 3 biến quan sát, tuy nhiên Cronbach's Alpha nhóm $0,434 < 0,6$, do đó thang đo bị loại.

- ***Nhóm nhân tố thuộc về khách hàng là DNSX thép***

Thang đo *Đặc điểm của DNSX thép*, có 5 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,902. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,902. Kết luận thang đo đạt độ tin cậy.

Thang đo *Ý thức, trình độ của BQT, BGD và kế toán* và thang đo *KSNB về HTK*, mỗi thang đo có 2 biến quan sát, hệ số Cronbach's Alpha nhóm 0,913 và 0,917; các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3. Do chỉ có 2 biến nên không có hệ số Alpha nếu bỏ đi mục hỏi. Kết luận 2 thang đo đạt độ tin cậy.

Kiểm tra độ tin cậy của biến phụ thuộc:

Biến phụ thuộc “Kiểm toán HTK tại DNSX thép” có 4 biến, Cronbach's Alpha nhóm 0,766; các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,766. Kết luận tất cả các biến đều đạt độ tin cậy.

Như vậy, sau khi kiểm định độ tin cậy của thang đo, luận án đã loại 1 thang đo (gồm 3 biến) và 1 biến quan sát trong các thang đo riêng biệt (**phụ lục 3.2**).

Mô hình điều chỉnh sau khi phân tích Cronbach's Alpha

Sau khi kiểm định Cronbach's Alpha, một thang đo không đủ độ tin cậy nên bị loại khỏi nghiên cứu. Vì thế, mô hình nghiên cứu điều chỉnh có 5 nhóm biến độc lập là *Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép*, *Nhóm nhân tố thuộc về KTV kiểm toán HTK của DNSX thép*, *Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán*, *Nhóm nhân tố thuộc về môi trường pháp lý kiểm toán*, *Nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép được kiểm toán* tác động tới biến *Kiểm toán HTK tại DNSX thép*.

3.3.2. Thực hiện phân tích nhân tố EFA

Mục đích phân tích là khám phá nhân tố ảnh hưởng kiểm toán HTK tại DNSX thép và kiểm định sự hội tụ của biến với nhân tố tạo thành để giải thích cho khái niệm nhân tố được đặt. Theo Hair và cộng sự (2006): (1) Hệ số KMO từ 0,5 đến 1 thể hiện phân tích nhân tố phù hợp; (2) Kiểm định Bartlett có ý nghĩa thống kê ($\text{sig} < 0,05$), chứng tỏ các biến có tương quan với nhau trong tổng thể; (3) Hệ số tải nhân tố (Factor Loading) là chỉ tiêu đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của EFA $\geq 0,55$ khi cỡ mẫu khoảng 100 – 350; (4) Tổng phương sai trích (Total Variance Explained) đạt giá trị từ 50%; Eigenvalue (đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi nhân tố) lớn hơn 1 thì nhân tố rút ra có ý nghĩa tóm tắt thông tin tốt nhất [60].

3.3.2.1. Phân tích nhân tố (EFA) cho biến độc lập

Tác giả thực hiện phân tích nhân tố cho từng nhóm biến độc lập như sau:

- **Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép**

Kiểm định tích thích hợp của mô hình phân tích nhân tố EFA, thước đo KMO có giá trị 0,841 thỏa điều kiện, vì vậy phân tích nhân tố phù hợp với dữ liệu thực tế.

Sử dụng kiểm định Bartlett kiểm định giả thuyết Ho (mức tương quan của các biến bằng 0), kết quả kiểm định Bartlett's Test có giá trị Sig. = 0,000 < 0,05. Kết luận: các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố.

Kiểm định phương sai trích của các yếu tố: tổng phương sai trích ở dòng Component số 2 và cột Cumulative % có giá trị phương sai cộng dồn của các yếu tố là 67,176% > 50% (67,176% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến).

Hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều thỏa điều kiện khi phân tích nhân tố lớn hơn 0,55 và số nhân tố tạo ra khi phân tích nhân tố là 2 nhân tố.

Hệ số Cronbach's Alpha tổng thể của 2 thang đo của các nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán đều có giá trị lớn hơn 0,6 nên thang đo đạt tiêu chuẩn và có ý nghĩa thống kê. Phân tích nhân tố EFA cho thang đo của biến độc lập *Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK* tạo thành 2 nhân tố độc lập đảm bảo yêu cầu phân tích:

QTKT1- Áp dụng phương pháp và thủ tục kiểm toán HTK: QTKT11, QTKT12, QTKT13, QTKT14, QTKT15, QTKT24, QTKT25

QTKT2- Xây dựng và thực hiện kế hoạch kiểm toán HTK: QTKT21 đến QTKT23

- **Nhóm nhân tố thuộc về KTV trực tiếp kiểm toán HTK tại DNSX thép**

Thước đo KMO có giá trị 0,688; như vậy phân tích nhân tố là phù hợp với dữ liệu thực tế. Kết quả kiểm định Bartlett' có giá trị Sig. là 0,000 < 0,05: các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố. Tổng phương sai trích ở dòng Component số 4 và cột Cumulative % có giá trị phương sai cộng dồn các yếu tố là 68,506% > 50% (68,506% thay đổi của các nhân tố được giải thích bởi các biến).

Kết quả phân tích EFA cho các biến: hệ số tải nhân tố của các biến đều thỏa điều kiện và số nhân tố tạo ra khi phân tích nhân tố là 4 nhân tố. Hệ số Cronbach's Alpha tổng thể của 4 nhân tố đều lớn hơn 0,6: đạt tiêu chuẩn và có ý nghĩa thống kê.

Phân tích nhân tố EFA cho thang đo của biến độc lập KTV tạo thành 4 nhân tố độc lập đảm bảo yêu cầu phân tích bao gồm các nhân tố sau:

KTV1- Ý thức, thái độ của KTV: KTV 41, KTV42, KTV43, KTV44, KTV45

KTV2- Kinh nghiệm, chuyên sâu của KTV: KTV11, KTV12, KTV13

KTV3- Áp lực của KTV: KTV51, KTV52, KTV53

KTV4- Trình độ của KTV: KTV21, KTV22, KTV23

Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán

Kiểm định tích thích hợp của mô hình phân tích nhân tố EFA, $KMO = 0,597$ thỏa điều kiện, phân tích nhân tố là phù hợp với dữ liệu thực tế. Kiểm định Bartlett có giá trị $Sig. = 0,000 < 0,05$. Trong bảng kết quả, tổng phương sai trích ở dòng Component số 4 và có giá trị phương sai cộng dồn các yếu tố là $67,130\% > 50\%$.

Kết quả phân tích EFA cho thấy hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều thỏa điều kiện và số nhân tố tạo ra khi phân tích là 4 nhân tố, giảm 1 nhân tố.

Hệ số Cronbach's Alpha tổng thể của 4 thang đo của các nhân tố thuộc về công ty kiểm toán đều có giá trị lớn hơn 0,6 nên thang đo đạt tiêu chuẩn và có ý nghĩa thống kê. Phân tích nhân tố EFA cho thang đo của biến nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán tạo thành 4 nhân tố độc lập đảm bảo yêu cầu phân tích:

DNKT1 - Nhân sự kiểm toán HTK và điều kiện làm việc: DNKT31, DNKT32, DNKT33, DNKT21, DNKT22

DNKT2 - Giá phí/thời gian hoàn thành kiểm toán: DNKT41, DNKT42

DNKT3 - Quy mô và danh tiếng: DNKT11, DNKT12, DNKT13

DNKT4 - Kiểm soát chất lượng: DNKT51, DNKT52

- Nhóm nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán

Thước đo KMO có giá trị 0,724 thỏa điều kiện, phân tích nhân tố là phù hợp với dữ liệu thực tế. Kết quả kiểm định Bartlett's Test có giá trị $Sig. = 0,000 < 0,05$, các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố. Tổng phương sai trích ở dòng Component số 1 và giá trị phương sai cộng dồn là $75,135\% > 50\%$.

Kết quả phân tích EFA cho nhân tố thuộc về môi trường pháp lý là hệ số Factor Loading $\geq 0,55$ và số nhân tố tạo ra khi phân tích nhân tố là 1 nhân tố. Các biến trong nhân tố đã thỏa điều kiện phân tích Cronbach's Alpha.

- Nhân tố thuộc về khách hàng là các DNSX thép

Thước đo KMO có giá trị 0,807, phân tích nhân tố là phù hợp với dữ liệu thực tế. Kết quả kiểm định Bartlett's Test có giá trị $Sig. = 0,000 < 0,05$, các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố. Tổng phương sai trích ở dòng Component số 2 và giá trị phương sai cộng dồn của các yếu tố là $78,346\% > 50\%$. Kết quả phân tích EFA cho nhân tố thuộc về DNSX thép là hệ số Factor Loading lớn hơn 0,55 và số nhân tố tạo ra khi phân tích nhân tố là 2 nhân tố, giảm 1 nhân tố so với ban đầu, không có biến quan sát nào bị loại.

3.3.2.2. Phân tích nhân tố (EFA) cho biến phụ thuộc

Kiểm định tích thích hợp của mô hình EFA, thước đo KMO có giá trị 0,626, như vậy phân tích nhân tố phù hợp với dữ liệu thực tế. Giá trị Sig. của kiểm định Bartlett = 0,000 < 0,05, các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố. Trong bảng kết quả phân tích, tổng phương sai trích giá trị phương sai cộng dồn của các yếu tố là 58,820 % > 50%, có nghĩa 58,820 % thay đổi của nhân tố được giải thích bởi các biến quan sát. Kết quả phân tích EFA cho các nhân tố của biến phụ thuộc tạo ra 1 nhân tố, không có biến quan sát nào bị loại. Các biến trong nhân tố tạo thành đã thỏa điều kiện phân tích Cronbach's Alpha.

Bảng 3.2: Tổng hợp kết quả phân tích nhân tố EFA

Nhóm nhân tố	KMO	Bartlett's Test: Sig.	Số nhân tố tạo thành	Tổng phương sai trích
Biến độc lập				
Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK	0,841	0,000	2	67,176%
Nhóm nhân tố thuộc về KTV	0,688	0,000	4	68,506%
Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán	0,597	0,000	4	67,130%
Nhóm nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán	0,724	0,000	1	75,135%
Nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép	0,807	0,000	2	78,346%
Biến phụ thuộc				
Kiểm toán HTK tại DNSX thép	0,626	0,000	1	58,820%

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả phân tích dữ liệu từ SPSS 22.0

Thông tin chi tiết về phân tích nhân tố được trình bày ở phụ lục 3.3.

3.3.3. Kiểm định tương quan tuyến tính giữa các biến độc lập và biến phụ thuộc trong mô hình

L luận án kiểm định giả thuyết tương quan giữa các biến độc lập (nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK - QTKT, nhóm nhân tố thuộc về KTV - KTV, nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán - DNKT, nhóm nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán - MTPL, nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép - DNSX) ảnh hưởng tới biến phụ thuộc (kiểm toán HTK tại DNSX thép).

3.3.3.1. Kiểm định hệ số tương quan đơn Pearson Correlations Coefficient

Mục đích kiểm định tương quan Pearson là kiểm tra mối tương quan tuyến tính chặt chẽ giữa biến phụ thuộc và các biến độc lập (bởi điều kiện để thực hiện hồi quy trước hết là biến độc lập - phụ thuộc phải có tương quan) đồng thời giúp nhận diện vấn đề đa cộng tuyến khi các biến độc lập cũng có tương quan mạnh (bảng 3.3).

Ma trận cho biết tương quan giữa biến phụ thuộc KTHTK với từng biến độc lập và tương quan giữa các biến độc lập với nhau. Kết quả cho thấy giữa biến 5 độc lập và biến phụ thuộc có tương quan với nhau với mức ý nghĩa < 0,01. Hệ số tương

quan giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc đều lớn hơn 0,2 (thấp nhất là 0,387 và cao nhất là 0,763). Như vậy ta có thể kết luận các biến độc lập này có thể đưa vào mô hình để giải thích cho biến KTHTK. Nhưng có một số biến độc lập cũng có tương quan với nhau (cả tương quan trung bình và tương quan mạnh), do đó cần kiểm tra vai trò của các biến độc lập trên mô hình hồi quy tuyến tính đa biến được xây dựng nhằm xác định có tồn tại hay không hiện tượng đa cộng tuyến.

Bảng 3.3: Ma trận tương quan giữa biến độc lập – biến phụ thuộc

Correlations (Tương quan)		KTV	DNKT	QTKT	MTPL	DNSX	KTHTK
KTV	Pearson Correlation	1					
	Sig. (2-tailed)						
DNKT	Pearson Correlation	.208*	1				
	Sig. (2-tailed)	.035					
QTKT	Pearson Correlation	.591**	.125	1			
	Sig. (2-tailed)	.000	.209				
MTPL	Pearson Correlation	.448**	.146	.640**	1		
	Sig. (2-tailed)	.000	.141	.000			
DNSX	Pearson Correlation	.502**	.133	.579**	.487**	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.181	.000	.000		
KTHTK	Pearson Correlation	.664**	.387**	.763**	.666**	.629**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
N		103	103	103	103	103	103

*. Tương quan có ý nghĩa thống kê ở mức 0,05 (kiểm định 2 phía)

**. Tương quan có ý nghĩa thống kê ở mức 0,01 (kiểm định 2 phía)

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả phân tích dữ liệu từ SPSS 22.0

3.3.3.2. Sử dụng mô hình hồi quy tuyến tính đa biến xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến kiểm toán HTK tại DNSX thép

- Kiểm định hệ số hồi quy (Coefficients)

Dựa trên kết quả kiểm định, có thể nhận diện các biến độc lập có ý nghĩa:

Giá trị Sig kiểm định t của các biến độc lập: KTV, DNKT, QTKT, MTPL, DNSX có giá trị Sig < 0.05 cho thấy các biến này có tương quan với biến KTHTK:

Bảng 3.4: Kết quả kiểm định hệ số hồi quy

Model	Coefficients ^a		Hệ số chuẩn hóa	t	Sig.	Collinearity Statistics (Thông kê cộng tuyến)	
	Hệ số chưa chuẩn hóa	Std. Error				Beta	Tolerance
1							
(Constant)	-1.384	.298		-4.641	.000		
KTV	.277	.083	.207	3.327	.001	.598	1.673
DNKT	.321	.064	.248	5.017	.000	.952	1.050
QTKT	.460	.093	.361	4.948	.000	.436	2.294
DNSX	.184	.057	.190	3.229	.002	.673	1.485
MTPL	.200	.056	.228	3.588	.001	.576	1.735

a. Biến phụ thuộc: KTHTK

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả phân tích dữ liệu từ SPSS 22.0

- Kiểm định mức độ phù hợp mô hình

- Mức độ giải thích của mô hình (sử dụng R^2 điều chỉnh)

Model Summary^b

Model	R	R ²	Adjusted R ²	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.880 ^a	.774	.763	.31218	1.731

a. Predictors: (Constant), MTPL, DNKT, DNSX, KTV, QTKT

b. Biến phụ thuộc: KTHTK

R² điều chỉnh = 0,763 (kiểm định F, Sig 0.05) có nghĩa 76,3% thay đổi của KTHTK được giải thích bởi 5 biến độc lập KTV, DNKT, QTKT, MTPL, DNSX.

- **Mức độ phù hợp mô hình: Phân tích phương sai ANOVA**

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression (hồi qui)	32.454	5	6.491	66.602	.000 ^b
	Residual (phần dư)	9.453	97	.097		
	Tổng	41.908	102			

a. Biến phụ thuộc: KTHTK. b. Predictors: (Constant), MTPL, DNKT, DNSX, KTV, QTKT

Trị thống kê F được tính từ giá trị R² của mô hình đầy đủ, giá trị sig. rất nhỏ (sig < 0,01) do đó bác bỏ giả thuyết Ho là tất cả hệ số hồi quy B = 0 (ngoại trừ hằng số), chứng tỏ mô hình lý thuyết phù hợp với thực tế. Các biến độc lập có tương quan tuyến tính với biến phụ thuộc trong mô hình.

Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến (Multiple Collinearity)

Bảng 3.4 nêu trên cho thấy giá trị Variance inflation Factor (độ phóng đại phương sai) VIF < 10, đồng thời giá trị Tolerance (độ chấp nhận của biến) không quá nhỏ khi R² lớn. Như vậy không có hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình.

Kiểm định hiện tượng tự tương quan của phần dư (Autocorrelation)

Luận án sử dụng kiểm định d của Durbin-Watson cho kết quả:

Trị số thống kê (d) = 1,731; Số quan sát = 103, số tham số (k-1) = 5

Với mức ý nghĩa 0.01 (99%), tra Bảng thống kê Durbin – Watson, dL (Trị số thống kê dưới) = 1,441 và du (Trị số thống kê trên) = 1,647.

du = 1,441 < d = 1,731 < (4 - du = 2,353). Như vậy giá trị d rơi vào miền chấp nhận giả thuyết không có chuỗi tương quan bậc nhất.

Kết luận: Không có hiện tượng tự tương quan giữa các phần dư trong mô hình, mô hình có ý nghĩa thống kê.

Kiểm định phương sai của sai số không đổi (Heteroskedasticity)

Luận án sử dụng kiểm định Spearman kiểm tra từng biến độc lập có ý nghĩa thống kê với giá trị tuyệt đối của *số dư được chuẩn hóa- standardized residuals*.

Kết quả ma trận tương quan ở bảng 3.5 cho thấy: Các hệ số tương quan hạng Spearman giữa các biến độc lập và biến trị tuyệt đối của phần dư chuẩn hóa có mức ý nghĩa Sig. > 0,05 nên có thể kết luận: các biến đảm bảo không có hiện tượng phương sai của phần dư thay đổi, mô hình có ý nghĩa thống kê.

Bảng 3.5: Kiểm định hệ số tương quan hạng Spearman

Correlations (Tương quan)			KTV	DNKT	QTKT	MTPL	DNSX	Standardized Residual
Spearman's rho	KTV	Correlation Coefficient	1.000					
		Sig. (2-tailed)	.					
	DNKT	Correlation Coefficient	.242*	1.000				
		Sig. (2-tailed)	.014	.				
	QTKT	Correlation Coefficient	.614**	.122	1.000			
		Sig. (2-tailed)	.000	.218	.			
	MTPL	Correlation Coefficient	.463**	.155	.629**	1.000		
		Sig. (2-tailed)	.000	.117	.000	.		
	DNSX	Correlation Coefficient	.429**	.147	.527**	.446**	1.000	
		Sig. (2-tailed)	.000	.138	.000	.000	.	
Standardized Residual	Correlation Coefficient	.010	.041	.006	.044	.051	1.000	
	Sig. (2-tailed)	.918	.681	.952	.658	.612	.	
N			103	103	103	103	103	

*. Tương quan có ý nghĩa thống kê ở mức 0,05 (kiểm định 2 phía)

**.. Tương quan có ý nghĩa thống kê ở mức 0,01 (kiểm định 2 phía)

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả phân tích dữ liệu từ SPSS 22.0

Sau khi kiểm định các giả thuyết, mô hình hồi quy về các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK tại DNSX thép được xây dựng:

$$Y = -1,384 + 0,277KTV + 0,321DNKT + 0,46QTKT + 0,184DNSX + 0,2MTPL$$

Trong đó: Dấu (+) chỉ quan hệ thuận chiều (tác động dương) giữa biến độc lập (các nhóm nhân tố thuộc về KTV; công ty kiểm toán; quá trình kiểm toán HTK; DNSX thép; môi trường pháp lý) và biến phụ thuộc (kiểm toán HTK tại DNSX thép). Như vậy kết quả kiểm định chấp nhận giả thuyết H1 đến H5 của luận án.

Xác định tầm quan trọng của biến độc lập tới biến phụ thuộc

Luận án sử dụng hệ số hồi quy chuẩn hóa (*Standardized Coefficients Beta*) xác định vị trí ảnh hưởng của các biến độc lập, các hệ số có thể chuyển đổi với dạng % để xác định tầm quan trọng của các biến độc lập tới biến phụ thuộc:

Bảng 3.6: Ảnh hưởng của biến độc lập tới biến phụ thuộc

Stt	Biến	Standard.Beta	%	Thứ tự ảnh hưởng
1	KTV	.207	16,8 %	3
2	DNKT	.248	20,1 %	2
3	QTKT	.361	29,2 %	1
4	DNSX	.190	15,4 %	5
5	MTPL	.228	18,5%	4
Tổng		1,234	100%	

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả phân tích dữ liệu từ SPSS 22.0

Thông qua các kiểm định, các yếu tố ảnh hưởng kiểm toán HTK tại DNSX thép theo thứ tự tầm quan trọng là: (QTKT) Nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK, (DNKT) Nhân tố thuộc về công ty kiểm toán, (KTV) Nhân tố thuộc về KTV, (MTPL) Nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán, (DNSX)

Nhân tố thuộc về DNSX thép được kiểm toán. Nhân tố có tác động lớn nhất là nhân tố QTKT. Do đó, trong phần tiếp theo, luận án khảo sát quá trình kiểm toán HTK tại DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện ở hai khía cạnh (1) các phương pháp, kỹ thuật khi kiểm toán HTK; (2) các thủ tục thực hiện trong quy trình kiểm toán HTK. Việc xác định ảnh hưởng của các nhân tố tới kiểm toán HTK tại DNSX thép là cơ sở để luận án kiểm định các hạn chế trong thực trạng cũng như nguyên nhân, từ đó đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện công tác kiểm toán.

3.4. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÁC DNSX THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN

3.4.1. Thực hiện kiểm định chất lượng thang đo của các biến

Căn cứ kết quả kiểm định Cronbach's Alpha cho từng thành phần nhân tố được trình bày trong bảng phụ lục 3.4, kết luận về độ tin cậy thang đo và dữ liệu như sau:

- Thành phần “Áp dụng thích hợp các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán HTK tại DNSX thép” có 8 thang đo:

Thang “Phương pháp tiếp cận khi kiểm toán HTK tại DNSX thép” có 2 biến quan sát, hệ số Cronbach's Alpha nhóm 0,787; các biến đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3. Kết luận thang đo đạt độ tin cậy.

Thang “Kỹ thuật thu thập bằng chứng đánh giá rủi ro cho HTK của DNSX thép” và thang đo “Kỹ thuật thu thập bằng chứng đánh giá KSNB cho HTK của DNSX thép” có 4 biến, hệ số Cronbach's Alpha nhóm lần lượt là 0,838 và 0,758; các hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ mục hỏi nhỏ hơn Cronbach's Alpha nhóm. Kết luận 2 thang đo đều đạt độ tin cậy.

Thang đo “Mô tả KSNB cho HTK tại DNSX thép” và “Kỹ thuật phân tích” đều có 3 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm lần lượt là 0,708 và 0,808. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn Cronbach's Alpha nhóm. Kết luận tất cả các biến đều đạt độ tin cậy.

Thang đo “Kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm tra chi tiết HTK”, có 5 biến, Cronbach's Alpha nhóm 0,885. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,885. Thang đo đạt độ tin cậy.

Thang đo “Lấy mẫu phi thống kê”, có 3 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,789. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,789. Kết luận thang đo đạt độ tin cậy.

Thang đo “Lấy mẫu thống kê”, có 4 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,85. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,85. Kết luận tất cả các biến trong nhóm đều đạt độ tin cậy.

- Thành phần “Quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép” có 4 thang đo:

Thang đo “Xây dựng quy trình kiểm toán HTK” và thang đo “Kế hoạch kiểm toán HTK” đều có 2 biến quan sát, hệ số Cronbach's Alpha nhóm lần lượt là 0,911 và 0,812; hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3. Kết luận 2 thang đo đều đạt độ tin cậy.

Thang đo “Thực hiện kiểm toán HTK”, có 9 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,915. Các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3 và Alpha nếu bỏ đi mục hỏi nhỏ hơn 0,915. Kết luận thang đo đạt độ tin cậy.

Thang đo “Hoàn thành kiểm toán HTK”, có 3 biến quan sát, Cronbach's Alpha nhóm 0,670; biến “Thu thập giải trình của ban giám đốc, ban quản trị về HTK” có Alpha nếu bỏ đi mục hỏi lớn hơn 0,670 nên bị loại khỏi thang đo. Lần kiểm định thứ hai, Cronbach's Alpha nhóm là 0,693; các biến quan sát đều có hệ số tương quan biến lớn hơn 0,3. Kết luận các biến còn lại trong nhóm đều đạt độ tin cậy.

Như vậy sau khi kiểm tra độ tin cậy của thang đo có 1 biến không đảm bảo điều kiện bị loại (**phụ lục 3.5**). Các biến còn lại của các thang đo được đưa vào mô hình phân tích nhân tố khám phá và thực hiện kiểm định sự khác biệt trung bình tổng thể.

3.4.2. Kết quả khảo sát về phương pháp, kỹ thuật áp dụng trong kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất thép

3.4.2.1. Thực hiện phân tích nhân tố EFA

Khi phân tích EFA có 1 biến quan sát bị loại là PP34 (Kỹ thuật thực hiện lại), do có hệ số Factor loading $< 0,55$ và phân tích EFA cho các biến còn lại, kết quả thu được mô hình có khả năng giải thích tốt nhất (**phụ lục 3.6**).

Kiểm định thích hợp của mô hình phân tích nhân tố EFA: Thước đo KMO có giá trị $= 0,759$, phân tích nhân tố là phù hợp với dữ liệu thực tế.

Kiểm định tính tương quan giữa các biến, giá trị Sig. $= 0,000 < 0,05$, các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố.

Trong bảng kết quả phân tích, tổng phương sai trích ở dòng Component số 8 và giá trị phương sai cộng dồn của các yếu tố là $73,580\% > 50\%$ đáp ứng tiêu chuẩn.

Kết quả phân tích EFA cho các biến độc lập của ma trận xoay nhân tố trên cho thấy, hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều $\geq 0,55$ và số nhân tố tạo ra khi phân tích nhân tố là 8 nhân tố. Hệ số Cronbach's Alpha tổng thể của các thang đo của biến đều có giá trị $> 0,6$ nên thang đo đạt tiêu chuẩn và có ý nghĩa thống kê.

Phân tích nhân tố EFA cho thang đo của biến độc lập tạo thành 8 nhân tố độc lập đảm bảo yêu cầu phân tích bao gồm các nhân tố sau:

PP1 - Kỹ thuật kiểm tra chi tiết HTK: PP61, PP62, PP63, PP64, PP65

PP2- Lấy mẫu thống kê: PP81, PP82, PP83, PP84

PP3- Kỹ thuật đánh giá rủi ro: PP21, PP22, PP23, PP24

PP4 - Kỹ thuật phân tích: PP51, PP52, PP53

PP5 - Lấy mẫu phi thống kê: PP71, PP72, PP73

PP6 - Mô tả KSNB: PP41, PP42, PP43

PP7- Kỹ thuật đánh giá KSNB: PP31, PP32, PP33

PP8- Phương pháp tiếp cận kiểm toán HTK: PP11, PP12

3.4.2.2. Kết quả khảo sát thực trạng việc áp dụng phương pháp, kỹ thuật khi kiểm toán HTK tại DNSX thép của các công ty kiểm toán

Kết quả kiểm định cho thấy có khác nhau về mức độ áp dụng thích hợp các phương pháp, kỹ thuật trong kiểm toán HTK giữa các nhóm công ty kiểm toán đối với các nhóm biến rút trích từ phân tích nhân tố EFA. Bảng 3.7 tổng hợp kết quả kiểm định Independent samples T-Test (chi tiết được trình bày ở **phụ lục 3.7**):

Bảng 3.7. Kết quả kiểm định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát

Nhóm biến quan sát	Kiểm định Levene	Kiểm định t				Kết luận
		Phương sai đồng nhất		Phương sai không đồng nhất		
	Sig.	Sig	Mean Diff	Sig	Mean Diff	
Phương pháp tiếp cận kiểm toán	.314	.006	.46061			Có sự khác biệt đáng kể giữa 2 nhóm. Mức độ thực hiện nhóm N1 cao hơn nhóm N2
Áp dụng các kỹ thuật đánh giá rủi ro cho HTK	.087	.009	.39063			
Áp dụng các kỹ thuật đánh giá KSNB về HTK	.019			.000	1.02412	
Mô tả KSNB về HTK	.291	.004	.37992			
Áp dụng các kỹ thuật kiểm tra chi tiết HTK	.825	.000	.63841			
Kỹ thuật Phân tích HTK	.072	.000	.65758			
Áp dụng lấy mẫu thống kê	.173	.000	.85009			Có sự khác biệt đáng kể giữa 2 nhóm. Mức độ thực hiện nhóm N2 cao hơn nhóm N1
Áp dụng lấy mẫu phi thống kê	.020			.000	-.38485	

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu SPSS 22.0

Thứ nhất, phương pháp tiếp cận dựa trên đánh giá rủi ro khi kiểm toán HTK tại DNSX thép

Theo kết quả khảo sát ở **phụ lục 3.7**, giá trị mean của mức độ quy định và vận dụng phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro của nhóm **1** là $mean N1 = 3,3333$ (thang điểm cho mức thực hiện từ 1 đến 5) cho thấy các công ty kiểm toán nhóm **1** đã bước đầu vận dụng theo CMKT mới trong việc đánh giá rủi ro kết hợp với tìm hiểu hệ thống làm phương pháp tiếp cận kiểm toán. Trong khi đó, giá trị $mean N2 = 2,8727$, chênh lệch giá trị trung bình giữa N1 và N2 là $0,46061$, có nghĩa các công ty nhóm **1** có mức độ vận dụng phương pháp tiếp cận rủi ro cao hơn nhóm **2**.

Tại AASC, KTV sau khi đánh giá các rủi ro có sai sót trọng yếu, rủi ro phân tích; KTV sẽ đưa ra phương pháp tiếp cận kiểm toán. Với DNSX thép, khoản mục HTK (chi phí sản xuất kinh doanh dở dang) thường được đánh giá là giá trị lớn, rủi ro cao nên tập trung vào kiểm tra KSNB, phân tích và kiểm tra chi tiết số dư HTK với thời gian kiểm toán chiếm tỷ lệ lớn trong tổng thời gian kiểm toán BCTC. Trường hợp rủi ro với HTK của DNSX thép nếu được đánh giá trung bình, KTV sẽ ưu tiên các thủ tục kiểm toán gồm: thu thập tài liệu kiểm kê SPDD; xem xét đánh giá rủi ro trong việc kiểm kê HTK tại phân xưởng sản xuất phôi/ thép; xem xét phương pháp tính giá thành phôi/ thép và kết chuyển giá vốn khi xuất bán; đánh giá giá trị thuần có thể thực hiện được của HTK hoặc rủi ro; kiểm tra sau niên độ;...

Một số các công ty nhóm **2** được khảo sát đã bắt đầu chú trọng tới việc đánh giá rủi ro nhưng nhiều công ty vẫn tiếp cận dựa vào hệ thống thông qua xem xét và đánh giá KSNB để thực hiện kiểm toán khoản mục HTK và chu trình theo hệ thống toàn diện, làm hạn chế chất lượng kiểm toán BCTC. Bản thân các công ty này chưa nhận thức việc thay đổi mô hình kiểm toán là thay đổi cách thức kiểm toán, không phải thay đổi khái niệm kiểm toán truyền thống. Nhiều KTV khi được phỏng vấn đã cho rằng không có sự khác biệt trong đánh giá rủi ro giữa CMKT mới và cũ do khi chưa ban hành CMKT mới, KTV cũng cần phải tìm hiểu về tình hình kinh doanh, các rủi ro trong kinh doanh có thể xảy ra tác động tới BCTC của khách hàng. Thực tế, trước đây, đánh giá rủi ro kinh doanh không được thực hiện trong mọi cuộc kiểm toán với mọi khách hàng do áp lực cạnh tranh, thời gian nên các công ty kiểm toán thường không đi sâu, chỉ tìm hiểu sơ bộ ngành nghề, môi trường kinh doanh để đánh giá rủi ro tiềm tàng và đánh giá rủi ro kiểm soát dựa trên hệ thống KSNB. Việc không đánh giá đầy đủ rủi ro kinh doanh trong quy trình đánh giá rủi ro kiểm toán, thậm chí không cảnh báo được rủi ro về khả năng hoạt động liên tục dẫn đến DNSX thép phá sản hoặc mất khả năng thanh toán ngay sau kiểm toán vẫn xảy ra.

Thứ hai, kỹ thuật kiểm toán thu thập bằng chứng về HTK tại DNSX thép

➤ **Kỹ thuật kiểm toán thu thập bằng chứng về rủi ro với HTK tại DNSX thép**

Khi thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro, các công ty kiểm toán nhóm 1 có chú trọng đến kết hợp các kỹ thuật phỏng vấn, quan sát và phân tích các thông tin liên quan đến môi trường kinh tế vĩ mô liên quan tới ngành thép, đặt DNSX thép trong mối quan hệ đó, làm cơ sở xác định các rủi ro có thể có với HTK như: rủi ro về biến động giá vật liệu, rủi ro về tỷ giá hối đoái đối với phôi, thép phế nhập khẩu. Giá trị mean về mức độ thực hiện các kỹ thuật này của KTV nhóm 1 đều từ 3,6 đến 3,8 – thực hiện ở mức trung bình đến rất cao). Các KTV của nhiều công ty nhóm 2 được khảo sát đa phần mới chỉ tập trung vào việc thu thập và kiểm tra tài liệu sẵn có (mean N2= 3,7) để xác định các rủi ro có thể có với HTK, chưa chú ý kết hợp với các kỹ thuật khác để đánh giá rủi ro hiệu quả. Phần lớn các công ty kiểm toán chưa thể hiện các thủ tục đánh giá rủi ro cho các sai sót do gian lận, vì vậy không có cơ sở xây dựng các thủ tục kiểm toán nhằm phát hiện sai sót do nhầm lẫn hay gian lận.

➤ **Kỹ thuật kiểm toán thu thập bằng chứng về KSNB với HTK tại DNSX thép**

Khi tìm hiểu và đánh giá, kiểm tra KSNB với HTK, với các DNSX thép là khách hàng mới, KTV của các công ty kiểm toán đều quan tâm đến việc sử dụng các kỹ thuật như quan sát việc thực hiện kiểm soát khoản mục; phỏng vấn nhân viên công ty liên quan đến thiết kế và áp dụng các thủ tục kiểm soát HTK; kiểm tra các tài liệu (với các thủ tục kiểm soát để lại dấu vết trực tiếp trên tài liệu); thực hiện lại một số thủ tục kiểm soát có để lại dấu vết gián tiếp); walk-through. Với khách hàng thường niên phần lớn ít áp dụng các kỹ thuật kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng về KSNB cho HTK không nhiều, đặc biệt là nhóm 2. Lý do chủ yếu là KTV cho rằng hệ thống KSNB tại các DNSX thép quy mô nhỏ hiệu lực không cao nên không đánh giá KSNB, chỉ kiểm tra chi tiết HTK để tránh mất thời gian, chi phí. Hoặc nếu có thực hiện thử nghiệm kiểm soát thì tiến hành đồng thời khi kiểm tra chi tiết để đáp ứng cả mục tiêu kiểm tra kiểm soát và kiểm toán số dư HTK. Tuy nhiên việc thực hiện như vậy có thể dẫn đến KTV không thể rút gọn các thử nghiệm cơ bản nếu thu thập được bằng chứng chứng minh kiểm soát của DNSX thép có hiệu quả.

KTV thường chỉ xác nhận KSNB về HTK của khách hàng có thay đổi gì ở các chính sách và thủ tục kiểm soát cụ thể thông qua phỏng vấn ban giám đốc, các cá nhân liên quan. Nhiều KTV nhóm 2 thường bỏ qua phép thử walk-through để tìm hiểu KSNB theo chu trình HTK. Trong bảng thống kê mô tả, mức độ thực hiện phép thử này của nhóm 2 có giá trị mean= 3,05, trong đó KTV đa phần lựa chọn mức 1 và 2 (thực hiện thấp và rất thấp); trong khi mean N1 = 4,13 (phụ lục 3.8). Một số

khác thường kết hợp kỹ thuật này với thử nghiệm cơ bản cho HTK, nghĩa là tiến hành walk-through sau giai đoạn lập kế hoạch thường để phục vụ cho KTV có đủ căn cứ để đánh giá liệu còn có vấn đề gì về KSNB ảnh hưởng tới việc hạch toán, không làm cơ sở để phục vụ cho thiết kế thử nghiệm cơ bản phù hợp.

Việc mô tả KSNB nói chung và HTK nói riêng vẫn chủ yếu được cả 2 nhóm công ty thực hiện bằng các bảng câu hỏi (*mean N1 = 3,49; mean N2 = 3,98*) và bảng tường thuật (*mean N1 = 2,94; mean N2 = 2,9*); ít sử dụng lưu đồ (*mean N1 = 2,62; mean N2 = 2,56*). Chẳng hạn, tại AASC, KTV thu thập bằng chứng về KSNB cho HTK (phụ lục 3.9) như sau:

- Sử dụng sơ đồ mô tả về kho (vật tư, thành phẩm, hàng hóa), mua và bán hàng, tính giá thành kèm theo các văn bản quy định của DNSX thép hoặc ghi chép lại các thủ tục mà DNSX thép áp dụng, Cập nhật các thay đổi qua các năm (nếu có).

- Tóm tắt về KSNB của DNSX thép với các thủ tục tìm hiểu về môi trường kiểm soát, nhân sự kế toán và sử dụng các câu hỏi đánh giá KSNB về kho bãi, bán hàng, mua hàng, quản lý sản xuất.

- Mô tả các thủ tục kiểm soát về kho bãi, bán hàng, mua hàng, quản lý sản xuất và thiết lập các GTLV về thử nghiệm kiểm soát.

Các kỹ thuật chủ yếu được KTV sử dụng khi thử nghiệm kiểm soát nhằm đạt được cái nhìn hoàn thiện nhất về KSNB và đưa ra sự thuyết phục về việc dựa vào thông tin của KSNB cho HTK là:

- Thu thập và kiểm tra: các quy định, quy chế, chính sách đối với từng khoản mục; các quy định về mở sổ chi tiết theo dõi cho HTK của DNSX thép...);

- Thu thập văn bản, thông tin về KSNB và quy trình KSNB với từng nghiệp vụ nhập, xuất HTK, tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành phôi/ thép từ khi phát sinh đến khi kết thúc;

- Lựa chọn một số nghiệp vụ, mô phỏng lại từng bước trong quy trình kiểm soát để kiểm tra tính chính xác và đáng tin cậy của những thông tin trên, đồng thời đánh giá được tính hiệu quả của quy trình kiểm soát đó.

Tại IFC, KTV thực hiện mô tả KSNB cho HTK bằng bảng tường thuật (phụ lục 3.10) nhưng các GTLV này thường được hoàn thiện sau khi kết thúc kiểm toán. Đa số không mô tả được chu trình kinh doanh nói chung và chu trình HTK của DNSX thép; chưa xác định các kiểm soát quan trọng liên quan đến cuộc kiểm toán, dẫn đến chưa gắn kết được việc lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

➤ **Kỹ thuật thu thập bằng chứng khi thực hiện thử nghiệm cơ bản HTK**

Phương pháp phân tích trong kiểm toán BCTC đều được các công ty kiểm toán áp dụng nhưng đa phần chỉ dừng lại ở phân tích sự biến động của chỉ tiêu hoặc phân tích chi tiết. Các công ty nhóm 1 thực hiện kỹ thuật phân tích cho từng loại HTK chi tiết theo từng tháng để xác định thay đổi và những bất thường ở HTK đồng thời KTV xem xét trên sơ đồ thể hiện các biến động tăng, giảm của HTK (giá trị mean mức độ thực hiện của N1 là khá cao: 4,27). Trong khi đó nhiều công ty nhóm 2 thường chỉ phân tích số liệu tổng hợp của từng loại HTK trong năm, không phân tích chi tiết; chưa sử dụng nhiều phân tích tỷ suất, so sánh với số trung bình ngành... Phương pháp này thường chỉ được KTV kết hợp với kiểm tra chi tiết giúp thu thập bằng chứng có độ tin cậy hơn nhưng sẽ tốn thời gian, chi phí với một số trường hợp KTV chỉ cần sử dụng phân tích đã đảm bảo có bằng chứng tin cậy.

Thủ tục phân tích chi tiết Substantive Analytical Procedures – SAP hầu như không được áp dụng để thu thập bằng chứng về giá trị ghi nhận của HTK tại DNSX thép ($mean N1 = 2,67$; $mean N2 = 2,33$). Đây là phương pháp không tiến hành trực tiếp trên chứng từ hay các ghi chép của kế toán mà sử dụng các nguồn số liệu độc lập để xây dựng một mô hình ước tính số dư HTK mà KTV định kiểm tra. KTV ước tính số dư hay số phát sinh kỳ vọng, từ đó so sánh với số dư HTK tương ứng trên báo cáo, nếu chênh lệch nhỏ hơn mức độ cho phép thì KTV có thể bỏ qua. SAP là phương pháp hiệu quả và tiết kiệm trong kiểm tra chi tiết nhưng KTV phải đảm bảo điều kiện nhất định: nguồn số liệu KTV sử dụng là độc lập, KTV am hiểu kiến thức kế toán và đặc điểm sản xuất, kinh doanh của DN... Khi không đủ điều kiện thỏa mãn, KTV phải chuyển sang chọn mẫu kiểm tra chi tiết để đảm bảo mức độ thích hợp với từng khách hàng cụ thể. Như vậy, do việc phân tích này đòi hỏi KTV ước tính mô hình phân tích độc lập, phức tạp nên các công ty hiếm khi thực hiện.

Khi kiểm tra chi tiết HTK, điểm chung của KTV các công ty kiểm toán là áp dụng các kỹ thuật chủ yếu được KTV sử dụng vẫn là kiểm tra tài liệu, tính toán lại kết hợp với phỏng vấn kế toán về tính giá HTK; trong khi đó gần như bỏ qua kỹ thuật lấy xác nhận từ bên ngoài trường hợp HTK được lưu trữ ở bên thứ ba ($mean N1 = 3,46$; $mean N2 = 2,85$). Việc áp dụng kỹ thuật kiểm tra hiện vật với HTK cũng hạn chế, đặc biệt với các công ty nhóm 2 ($mean N1 = 4,02$; $mean N2 = 3,47$), có nhiều trường hợp công ty kiểm toán không đáp ứng được nhân sự khi tham gia chứng kiến kiểm kê hoặc không thể bố trí việc chứng kiến việc kiểm kê một cách hiệu quả tại các kho hàng của DNSX thép.

Thứ ba, các kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán áp dụng

➤ **Lấy mẫu kiểm toán cho thử nghiệm kiểm soát cho HTK**

Việc lấy mẫu khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát với HTK được áp dụng đều là các phương pháp lấy mẫu phi thống kê ($mean N1 = 3,5$; $mean N2 = 3,88$), ít sử dụng lấy mẫu thống kê ($mean N1 = 2,58$; $mean N2 = 1,84$). Các công ty kiểm toán nhóm 1 nếu có thực hiện thử nghiệm kiểm soát thì thường chọn 20- 30 mẫu không phụ thuộc vào quy mô, bản chất kinh doanh hay loại hình nghiệp vụ cũng như rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức độ nào. Việc cố định số mẫu lựa chọn như vậy là chưa phù hợp, với DNSX thép quy mô nhỏ là quá nhiều còn DNSX thép lớn thì có thể là chưa đủ. Ở các công ty nhóm 2, KTV nếu có thực hiện thử nghiệm kiểm soát với HTK thì chủ yếu dùng xét đoán theo kinh nghiệm để lựa chọn mẫu cho kiểm tra kiểm soát, chủ yếu tập trung vào các kiểm soát chính, bỏ qua các kiểm soát gián tiếp mà không xem xét các kiểm soát đó có thể có ảnh hưởng trọng yếu.

➤ **Lấy mẫu kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và số dư HTK**

Các công ty nhóm 1 khi lấy mẫu kiểm toán, KTV có sử dụng phương pháp lấy mẫu thông kê để chọn mẫu kiểm tra chi tiết nhưng trên thực tế, các phương pháp này lại không được KTV đánh giá kết quả mẫu bằng các kỹ thuật thống kê. Chẳng hạn, tại công ty A & C, để tính số mẫu chọn, KTV cần tỷ lệ giữa giá trị số dư tổng thể (Population-P) và mức trọng yếu thực hiện (PM). Dựa trên giá trị P/PM và rủi ro tương ứng với HTK đã xác định trong giai đoạn lập kế hoạch, đối chiếu với bảng số lượng mẫu, KTV xác định được số mẫu cần chọn (N). Sau đó, KTV tính khoảng cách mẫu để lấy mẫu cụ thể trong sổ cái HTK để kiểm tra chi tiết. Tương tự, tại AASC, KTV chọn mẫu dựa trên bảng hệ số rủi ro mà công ty thiết lập để xác định rủi ro tương ứng cho HTK, làm cơ sở xác định khoảng cách mẫu theo công thức:

$$\text{Khoảng cách mẫu} = \text{Mức trọng yếu HTK} / \text{hệ số rủi ro cho HTK}$$

Khi HTK tại DNSX thép được đánh giá có rủi ro cao thì khoảng cách mẫu giảm, KTV dự kiến số lượng mẫu nhiều hơn để kiểm tra chi tiết và ngược lại.

Các công ty kiểm toán nhóm 2 đa phần lấy mẫu chủ yếu dựa vào kinh nghiệm, thường là nghiệp vụ nhập, xuất HTK có số tiền lớn, hoặc nếu KTV đánh giá là bất thường. Số lượng nghiệp vụ kiểm tra tùy thuộc vào mức độ rủi ro của tài khoản HTK được đánh giá trong kế hoạch kiểm toán. Các nghiệp vụ nhập, xuất HTK được chọn sẽ đối chiếu với sổ sách, phiếu nhập, xuất HTK, phỏng vấn người ghi sổ và kế toán trưởng. Phương pháp này tương đối đơn giản, thuận lợi và phù hợp với các DNSX thép quy mô nhỏ, nghiệp vụ ít, giúp tiết kiệm thời gian và chi phí. Nhưng nếu

kiểm toán DNSX thép có quy mô vừa và lớn, lượng nghiệp vụ phát sinh nhiều thì phương pháp lấy mẫu như vậy sẽ không đảm bảo phát hiện các rủi ro kiểm toán.

3.4.3. Kết quả khảo sát về việc thực hiện các thủ tục trong quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất thép

3.4.3.1. Phân tích nhân tố EFA

Căn cứ kết quả phân tích nhân tố EFA được trình bày ở **phụ lục 3.11**:

Thước đo KMO có giá trị 0,837: phân tích nhân tố phù hợp với dữ liệu thực tế.

Sử dụng kiểm định Bartlett, Sig. = 0,000 < 0,05, các biến quan sát có tương quan với nhau trong mỗi nhóm nhân tố. Tổng phương sai trích ở dòng Component số 3 và giá trị phương sai cộng dồn của các yếu tố là 70,225% > 50% đáp ứng tiêu chuẩn.

Kết quả phân tích EFA cho các biến độc lập của ma trận xoay nhân tố trên cho thấy, hệ số tải nhân tố của các biến quan sát đều thỏa điều kiện $\geq 0,55$ và số nhân tố tạo ra khi phân tích nhân tố là 3 nhân tố. Hệ số Cronbach's Alpha tổng thể của 3 thang đo của biến đều > 0,6 nên thang đo đạt tiêu chuẩn và có ý nghĩa thống kê.

Phân tích nhân tố EFA cho thang đo của biến độc lập tạo thành 3 nhân tố độc lập đảm bảo yêu cầu phân tích bao gồm các nhân tố sau:

QT1- Thực hiện kiểm toán HTK tại DNSX thép: QT31 đến QT39

QT2- Xây dựng quy trình và kế hoạch kiểm toán HTK: QT11, QT12, QT21, QT22

QT3- Hoàn thành kiểm toán HTK tại DNSX thép: QT41, QT42

3.4.3.2. Kết quả khảo sát quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam

Kết quả kiểm định cho thấy có khác nhau về mức độ thực hiện các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK giữa các nhóm công ty kiểm toán đối với các nhóm biến rút trích từ phân tích nhân tố EFA. Bảng 3.8 tổng hợp kết quả kiểm định Independent Samples T-Test (chi tiết được trình bày ở **phụ lục 3.12**):

Bảng 3.8. Kết quả kiểm định khác biệt giữa các đối tượng khảo sát

Nhóm biến quan sát	Kiểm định Levene	Kiểm định t				Kết luận
		Phương sai đồng nhất		Phương sai không đồng nhất		
	Sig.	Sig.	Mean Diff	Sig.	Mean Diff	
Xây dựng quy trình và kế hoạch kiểm toán HTK	.000			.000	.54853	Có sự khác biệt đáng kể giữa 2 nhóm. Mức độ thực hiện nhóm N1 cao hơn nhóm N2
Thực hiện kiểm toán HTK	.000			.000	1.04110	
Hoàn thành kiểm toán HTK	.327	.000	.58845			

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu SPSS 22.0

a. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thép

Thứ nhất, thu thập thông tin cơ sở liên quan tới DNSX thép

Ngành thép đang gặp khó khăn do số lượng DNSX thép tạo ra nguồn cung dồi dào cho thị trường, trong khi đó, từ sau khủng hoảng tài chính năm 2008, cầu về thép, đặc biệt là thép xây dựng giảm do thị trường xây dựng đóng băng; thép tồn kho lớn, nhiều DNSX thép phá sản. Vì vậy, KTV phải thu thập thông tin về DNSX thép nhằm có hiểu biết đầy đủ về hoạt động và môi trường của DN, gồm KSNB và các vấn đề tiềm ẩn, từ đó xác định trọng tâm cuộc kiểm toán. Khi kiểm toán HTK của DNSX thép, KTV được khảo sát đều thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý, hiểu biết chung về nền kinh tế, lĩnh vực sản xuất, kinh doanh thép và tổ chức, dây chuyền sản xuất của các DN này. Nguồn thông tin chủ yếu từ hồ sơ kiểm toán năm trước, phương tiện thông tin đại chúng hoặc KTV trực tiếp đến trụ sở khách hàng làm việc. Nếu DNSX thép là khách hàng thường xuyên, KTV sẽ nghiên cứu các thông tin chung về khách thể, về HTK qua hồ sơ kiểm toán năm trước, hồ sơ kiểm toán chung và cập nhật thay đổi trong hoạt động, chính sách, các yếu tố kinh tế, xã hội có ảnh hưởng xu hướng hoạt động của khách hàng. Tuy nhiên, nhiều công ty nhóm 2 kiểm toán DNSX thép quy mô nhỏ, công nghệ sản xuất trung bình, lạc hậu, ở giai đoạn lập kế hoạch ít xuống trực tiếp khách hàng để khảo sát, tham quan nhà xưởng, kho bãi. Việc tìm hiểu DNSX thép và môi trường hoạt động của DNSX thép chưa phù hợp, chủ yếu qua điện thoại nên chưa đánh giá được tổng thể môi trường kinh doanh của ngành thép, môi trường pháp lý, đặc điểm ngành nghề kinh doanh thép, đặc tính sản phẩm thép, phôi thép... Điều này dẫn tới có thể KTV không thu nhận được tất cả thông tin có khả năng liên quan tới xác định rủi ro ở các DN này.

Thứ hai, thực hiện thủ tục phân tích sơ bộ

Các công ty kiểm toán đều thực hiện thủ tục phân tích nhưng hầu như mới chỉ dừng lại ở phân tích các chỉ tiêu tổng hợp trên BCTC để xác định biến động tăng, giảm của các chỉ tiêu, còn việc xem xét tính logic các thông tin đã thu thập và đạt hiểu biết về BCTC của các DNSX thép, từ đó đánh giá khả năng xảy ra và vùng xảy ra sai phạm trên BCTC cũng như khả năng hoạt động liên tục thì không nhiều công ty thực hiện. Chỉ tiêu liên quan tới HTK đều được các công ty kiểm toán thực hiện phân tích sơ bộ là chỉ tiêu HTK trên bảng CĐKT và số vòng quay HTK.

KTV của AASC phân tích bảng CĐKT của một DNSX thép, trong đó HTK tăng 36,78% với năm trước vì năm nay lượng chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tăng cao do quá trình sản xuất gặp khó khăn, ngừng sản xuất (sự cố điện lưới gây hỏng

hóc thiết bị), sản lượng hoàn thành thấp và không kịp tiến độ; bên cạnh đó lượng hàng mua đi đường tăng cao. Sau khi phân tích báo cáo KQKD, KTV nhận định:

(1): Tổng doanh thu giảm 9,66% (từ 7.462.185.780.594 đ năm 2013 còn 6.741.178.701.788 đ năm 2014) được công ty giải thích là do chịu ảnh hưởng việc kiểm soát trọng tải xe trên đường bộ, chi phí vận chuyển tăng cao, ảnh hưởng tới tiêu thụ; đồng thời thị trường thép xây dựng cạnh tranh ngày càng khốc liệt, các DNSX thép liên tục giảm giá chiếm thị phần cũng như tác động thép nhập khẩu giá rẻ từ Trung Quốc.

(2): Giá vốn hàng bán giảm 10,03 % (6.140.050.776.702 đ) so với năm trước (6.824.653.255.763 đ) với tỷ lệ giảm nhiều hơn so với doanh thu có thể do năm nay sản lượng tiêu thụ giảm và tiêu hao chi phí sản xuất của công ty giảm (tiêu hao kim loại, điện cực, dầu FO trong cán thép), sản xuất được thép chống lò từ nguyên liệu phối chính công ty sản xuất nên giá thành hạ.

(3): Lợi nhuận gộp vẫn giảm do phần giảm giá vốn không cao hơn nhiều so với phần giảm doanh thu và trong năm có phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu.

Với các tỷ suất tài chính và hệ số liên quan đến hiệu quả hoạt động, AASC phân tích một số tỷ suất cho công ty thép như hệ số khả năng thanh toán, hệ số khả năng thanh toán nhanh và hai hệ số liên quan trực tiếp đến HTK:

Chỉ tiêu	Năm 2013	Năm 2014
Số vòng quay các HTK (lần)	4,91	4,89
(ngày)	73,35	73,55
Tỷ lệ lãi gộp /doanh thu (%)	8,54%	8,92%

Thứ ba, đánh giá trọng yếu cho khoản mục HTK

Theo chương trình kiểm toán mẫu VACPA, cơ sở sử dụng để ước tính mức trọng yếu là Lợi nhuận trước thuế (tỷ lệ 5 - 10%), Doanh thu (0,5 - 3%), Tổng tài sản và vốn (2%). Cách tính bằng khoảng tỷ lệ theo các chỉ tiêu được nhiều công ty như AASC, A&C, AAC,... áp dụng (có thể không giống tỷ lệ của VACPA). sử dụng cơ sở nào để xác lập giá trị trọng yếu tổng thể- PM có thể được công ty kiểm toán đưa ra hướng dẫn cụ thể hoặc có hướng dẫn nhưng chưa rõ ràng. Theo bảng thống kê mô tả về việc thực hiện các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK (phụ lục 3.13), các công ty nhóm 1 có tỷ lệ xác định mức trọng yếu cho HTK ở mức cao $mean N1 = 3,96$, trong khi $mean N2 = 2,87$ (KTV chủ yếu thực hiện ở mức thấp đến trung bình).

Công ty kiểm toán AASC: trước đây, sau khi ước lượng ban đầu về tính trọng yếu, KTV phân bổ cho các khoản mục trên Bảng CĐKT dựa trên chi phí thu thập bằng chứng. Do chi phí thu thập bằng chứng về HTK được nhận định là cao nhất so với công nợ các TK khác nên sai số có thể chấp nhận theo thứ tự từ cao xuống thấp: HTK, công nợ, khoản mục khác. Do đó, KTV thường phân bổ: HTK hệ số 3, công

nợ hệ số 2, các TK khác hệ số 1 (trừ lợi nhuận chưa phân phối). Trên thực tế, tùy vào sự đánh giá của KTV, mức trọng yếu được phân bổ cho HTK có thể bằng hoặc dưới 3. Sau năm 2013, AASC không phân bổ mức trọng yếu mà sử dụng mức trọng yếu thực hiện theo tỷ lệ % trên mức trọng yếu tổng thể toàn BCTC dựa trên rủi ro (**phụ lục 3.14**). Lý do để AASC lựa chọn tiêu chí xác định mức trọng yếu thực hiện:

Căn cứ lựa chọn tỷ lệ	Mức rủi ro kiểm toán được đánh giá	Tỷ lệ % MTY thực hiện/ MTY tổng thể
Rủi ro kiểm toán	Cao	50%
	Trung bình	70%
	Thấp	80%

Công ty kiểm toán IFC: với một số công ty nhóm 2 như IFC, VACO,... có kế thừa phần mềm kiểm toán AS2 của Deloitte, KTV nhập giá trị làm cơ sở tính trọng yếu được chủ nhiệm kiểm toán ấn định cụ thể theo hệ số trọng yếu. GTLV của IFC xác định mức trọng yếu công ty thép ở **phụ lục 3.15**.

Thứ tư, đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu

Về việc thực hiện các thủ tục đánh giá, nhận diện, khoanh vùng rủi ro, qua khảo sát: các công ty chưa trình bày vấn đề này phù hợp trong hồ sơ; chưa sử dụng các thủ tục đánh giá rủi ro để thiết kế các thủ tục kiểm toán mà chủ yếu chỉ phân tích tình hình tài chính của DNSX thép, đặc biệt là nhóm 2 (*mean N2 = 2,89*).

Hầu hết các công ty kiểm toán đều xây dựng sẵn Bảng câu hỏi tương ứng với các nội dung: sự liêm khiết, kinh nghiệm và hiểu biết của ban giám đốc; trình độ và kinh nghiệm của kế toán trưởng, nhân viên kế toán; đặc điểm hoạt động như quy trình công nghệ, vốn; và các vấn đề về KSNB cho HTK.... Các câu hỏi được một số công ty thiết kế lại để đánh giá về năm yếu tố của KSNB theo CMKT mới. Sau đó, KTV tổng hợp để trả lời các câu hỏi đánh giá rủi ro tiềm tàng và kiểm soát trên toàn bộ BCTC và khoản mục HTK.

Về rủi ro phát hiện, do chưa chú trọng thực hiện đúng quy trình đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu, phần lớn công ty xác định rủi ro này là trung bình nhưng không thể hiện cơ sở đánh giá trên GTLV mà mang tính chủ quan của KTV.

Công ty kiểm toán AASC: với HTK, các nghiệp vụ nhập, xuất, tính giá HTK là trọng tâm mà KTV tìm hiểu về quy trình luân chuyển chứng từ, thủ tục kiểm soát liên quan. Sau khi kiểm tra từ đầu đến cuối chu trình HTK, KTV đánh giá điểm mấu chốt có khả năng xảy ra sai sót trọng yếu ở các quy trình đó. KTV cũng dựa vào xét đoán để đưa kết luận phù hợp về KSNB, xác định rủi ro kiểm soát (**phụ lục 3.16**).

Sau khi đánh giá, KTV thường xác định do đặc thù ngành sản xuất, kinh doanh thép nên lượng HTK của DNSX thép rất phong phú, gồm nhiều loại sản phẩm,

nguyên liệu, công cụ, đòi hỏi điều kiện bảo quản nhất định nên việc phân loại và đánh giá HTK của DNSX thép là phức tạp. Vì vậy, KTV có cơ sở nghi ngờ HTK có thể bị phân loại sai hay giải thích không chính xác, từ đó phương thức áp dụng để xác định giá trị HTK không chính xác và giá trị HTK có thể bị ghi tăng... KTV đánh giá các mục tiêu kiểm soát đầy đủ, hiện hữu, đúng kỳ, quyền và nghĩa vụ với HTK có CR thấp (KSNB hiệu quả, đáng tin cậy) còn với mục tiêu chính xác cơ học và phân loại, CR được đánh giá trung bình (KSNB hiệu quả nhưng không tin cậy).

Tại công ty IFC, KTV sử dụng GTLV 1824 của phần mềm AS/2 để đánh giá rủi ro cho HTK. Cụ thể, KTV xem xét các yếu tố có thể dẫn đến rủi ro sai sót trọng yếu của HTK bằng cách đưa ra các câu hỏi về số dư HTK như *có giao dịch bất thường nào liên quan tới HTK; đã từng xảy ra các sai sót trong số dư HTK mà KTV các năm trước đánh giá là trọng yếu không; đặc điểm của ngành công nghiệp (sản xuất thép) có dẫn tới rủi ro nào liên quan,...* (phụ lục 3.17). Tuy nhiên các câu hỏi được áp dụng sẵn gần như cho mọi khách hàng, GTLV không thể hiện chi tiết câu trả lời mà chỉ tổng hợp việc KTV đánh giá liệu có hay không rủi ro sai sót trọng yếu với HTK.

Thứ năm, Tìm hiểu và đánh giá về kiểm soát nội bộ với HTK

Với DNSX thép là khách hàng cũ, KTV đều dựa vào kết quả kiểm toán các năm trước và phân tích bộ máy quản lý, hoạt động KSNB năm nay để đánh giá. Do đánh giá KSNB mang nặng xét đoán nghề nghiệp, khó xây dựng tiêu chuẩn nên hầu hết KTV đánh giá *trung bình*, chương trình kiểm toán vẫn dựa trên thử nghiệm cơ bản.

Công ty kiểm toán AASC: KTV tổng hợp thông tin HTK của DNSX thép, hầu hết các DNSX thép là khách hàng của AASC đều hạch toán HTK theo phương pháp kê khai thường xuyên, tính giá xuất HTK theo bình quân gia quyền, một số DNSX thép có phôi và thép phế nhập khẩu tính giá thực tế đích danh,... KTV đánh giá KSNB và rủi ro với HTK, chi phí sản xuất, từ đó kết luận ban đầu về KSNB.

Công ty kiểm toán IFC, bên cạnh phần mềm kiểm toán hỗ trợ AS2, công ty có áp dụng chương trình kiểm toán mẫu. Do công ty thép là khách hàng quen thuộc của IFC, nên KTV chỉ trao đổi với khách hàng (qua điện thoại) xem có thay đổi trong KSNB. Nếu là khách hàng mới, giám đốc hoặc trưởng nhóm kiểm toán xuống khảo sát tại khách hàng. Tuy nhiên, do thời gian trực tiếp làm việc tại trụ sở của DNSX thép là ngắn nên KTV thường sử dụng nguyên mẫu của GTLV theo chương trình mẫu và hoàn thiện hồ sơ sau khi đã hoàn tất kiểm toán.

Thứ sáu, thiết kế chương trình kiểm toán hàng tồn kho

Chương trình kiểm toán HTK các công ty thường sử dụng là chương trình kiểm toán mẫu của VACPA và có điều chỉnh cho phù hợp với đặc thù của đơn vị. Chương trình kiểm toán của AASC có ghi rõ tài liệu KTV cần thu thập từ DNSX thép khi kiểm toán HTK; xây dựng các thủ tục kiểm toán HTK từ lập biểu tổng hợp đối chiếu số dư HTK; kiểm tra các chính sách kế toán HTK áp dụng; các kiểm soát liên quan tới HTK; thực hiện thủ tục phân tích và kiểm tra chi tiết; rà soát tổng thể (**phụ lục 3.18**). Các thủ tục kiểm tra chi tiết chủ yếu là chứng kiến kiểm kê HTK, kiểm tra tính giá và lập dự phòng giảm giá HTK; kiểm tra ghi chép HTK đúng niên độ và thu thập bằng chứng về quyền sở hữu HTK của DNSX thép. Còn tại IFC, chương trình kiểm toán có ba thủ tục cơ bản: tổng hợp HTK (thực chất là phân tích số liệu HTK), chứng kiến kiểm kê và kiểm tra nhập xuất tồn (**phụ lục 3.19**).

b. Giai đoạn thực hiện kiểm toán hàng tồn kho

➤ Thực hiện thử nghiệm kiểm soát

Công ty kiểm toán AASC: KTV khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho phân hành kho sẽ kết hợp với phân hành *mua hàng, bán hàng* để xem xét chính sách KSNB cho HTK của DNSX thép khi nhập kho vật tư mua về, xuất vật tư sản xuất thép, quá trình sản xuất thép và tập hợp chi phí, bảo quản ở kho (**phụ lục 3.20**). Các thử nghiệm kiểm soát cho HTK như kiểm tra tính liên tục của các phiếu nhập, phiếu xuất, phỏng vấn và quan sát kế toán sử dụng chứng từ đánh số trước. KTV sẽ trình bày về yêu cầu quản lý HTK, mô tả KSNB đối với yêu cầu tương ứng và các công việc cụ thể để kiểm tra kiểm soát trên GTLV (**phụ lục 3.21**).

Ở các công ty nhóm 2, hầu hết KTV nhận thấy KSNB tồn tại và có hiệu lực thì mới thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho khách hàng mới. Hoạt động chính của các DNSX thép là sản xuất phôi thép và thép, nên các thử nghiệm kiểm soát với chu trình HTK chủ yếu tập trung vào quá trình sản xuất. Sau khi tìm hiểu KSNB của công ty thép, KTV của IFC kiểm tra KSNB với HTK, giá vốn hàng bán (**phụ lục 3.22**). Vì là khách hàng quen thuộc nên KTV bỏ qua thử nghiệm kiểm soát, chỉ xem xét có thay đổi gì trong KSNB, chủ yếu thử nghiệm cơ bản ở cấp độ *trung bình*.

➤ Thực hiện thủ tục phân tích HTK

KTV phân tích tổng quát đến chi tiết nhằm phát hiện sự biến động bất thường và đánh giá tính phù hợp với thay đổi trong hoạt động kinh doanh của khách hàng.

Công ty kiểm toán AASC: KTV phân tích biến động từng loại HTK của công ty thép. Ví dụ, tại công ty sản xuất thép X, KTV nhận thấy HTK năm 2014 có biến động nhiều so với năm 2013, đặc biệt là chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tăng

đột biến do công ty gặp sự cố lưới điện làm hư hại thiết bị sản xuất, dẫn tới ngừng sản xuất, sản lượng hoàn thành không kịp tiến độ. Với nguyên nhân này, KTV cần nhắc việc liệu các chi phí sản xuất được tập hợp để tính giá thành thép có bị tăng cao do các chi phí thiệt hại ngừng sản xuất, chi phí khấu hao ở giai đoạn này được đưa vào giá thành. Lượng hàng mua đi đường tăng tương đối lớn, cần xem có phải do công ty mua nhiều vật tư, hàng hóa phục vụ sản xuất phôi/ thép không.

KTV tiếp tục phân tích biến động phát sinh nợ, có trên các TK HTK, xác định nguyên nhân biến động phát sinh nợ, có của TK 152 là có những tháng, công ty nhận được nhiều đơn hàng thép thành phẩm do đó phần HTK nhập và xuất tăng lên trong các tháng đó. TK 153, 154, 155 được KTV phân tích theo cách thức tương tự và cho thấy không có bất thường (**phụ lục 3.23**).

Việc phân tích được AASC tiến hành khá chi tiết nhằm khoanh vùng các bất thường, khả năng xảy ra sai sót trong từng TK của HTK. Ở các công ty kiểm toán còn lại, thủ tục phân tích khá đơn giản, chưa thực sự chi tiết tới từng TK, từng tháng.

Công ty kiểm toán IFC: KTV tập trung phân tích cụ thể theo từng chỉ tiêu, chỉ có so sánh biến động qua 2 năm phân tích chứ chưa đi sâu vào phân tích đánh giá và dự kiến nguyên nhân cơ bản những biến động đó. Qua phân tích KTV nhận xét tỷ trọng NVL giảm đáng kể trong cơ cấu HTK trong khi giá trị thành phẩm tăng lên. KTV tìm hiểu được khách hàng giải thích do năm nay công ty bắt đầu mở rộng sản xuất sau khi tìm được các đơn hàng về thép mới (**phụ lục 3.24**).

➤ ***Kiểm tra số dư đầu năm của HTK***

Mặc dù các KTV được khảo sát đều trả lời có thực hiện kiểm tra số dư đầu năm của HTK nhưng thực tế khi xem xét hồ sơ kiểm toán cho thấy, các công ty kiểm toán thường không lập GTLV thể hiện việc kiểm tra số dư đầu năm hay thu thập các bằng chứng kiểm toán cho số dư đầu năm. KTV cũng rất ít trao đổi với KTV tiền nhiệm; không xem xét hồ sơ hoặc sử dụng tư liệu của KTV tiền nhiệm (*mean N1 = 3,13; mean N2 = 2,22*) chủ yếu do chưa có quy định pháp lý rõ ràng về trách nhiệm cung cấp, trao đổi các vấn đề của KTV tiền nhiệm với KTV năm hiện hành.

➤ ***Xác định số liệu tổng hợp trên các tài khoản***

Công ty kiểm toán AASC: KTV lập biểu tổng hợp HTK cho HTK, đối chiếu số dư đầu năm trên biểu tổng hợp, bảng cân đối số phát sinh, số cái HTK với số dư cuối năm trước hoặc hồ sơ kiểm toán năm trước; đối chiếu số cuối kỳ trên biểu tổng hợp với số cái, số chi tiết HTK (**phụ lục 3.25**). Tiếp theo KTV lập biểu tổng hợp đối ứng TK nhằm phát hiện đối ứng bất thường (**phụ lục 3.26**).

Công ty kiểm toán IFC: KTV tổng hợp số liệu, đối chiếu so sánh trên BCTC, bảng tổng hợp nhập- xuất- tồn để kiểm tra sự phân loại, trình bày của HTK (**phụ lục 3.27**). Tại công ty thép được kiểm toán, các CCDC như máy hàn điện, máy khoan, máy phát, dao đánh lưới thép,... mua về sử dụng ngay nên công ty hạch toán thẳng vào TK 142, 242 và định kỳ phân bổ vào TK 627, không hạch toán trên TK 153.

➤ ***Chứng kiến kiểm kê vật chất hàng tồn kho***

Các công ty kiểm toán chủ yếu vận dụng chương trình kiểm toán của VACPA: chứng kiến kiểm kê HTK cuối năm nhằm xác định sự hiện hữu của HTK để lập Bảng tổng hợp kết quả kiểm kê, đối chiếu sổ chi tiết HTK, định giá trị và rủi ro.

Công ty kiểm toán AASC: khi khách hàng tổ chức kiểm kê (có thể ở tất cả các kho tại trụ sở, kho tại các nhà máy phôi/ thép hoặc chỉ kiểm kê tại một số địa điểm), KTV đều được bố trí tham gia chứng kiến kiểm kê kho theo chương trình quan sát, chứng kiến kiểm kê của công ty (**phụ lục 3.28**). KTV đánh giá việc liệu khách hàng có kiểm kê nghiêm túc, có đại diện ban giám đốc, bảo đảm HTK kiểm kê tại chỗ, được cân, đo, đếm và ghi chép vào biên bản kiểm kê không. Trường hợp phát hiện thừa hoặc thiếu HTK trong quá trình kiểm kê (công ty thép X phát hiện thừa số HTK các loại, tổng giá trị 4.890.830.539 đ), KTV yêu cầu công ty kiểm tra nguyên nhân chênh lệch và điều chỉnh trước khi chốt số liệu lập BCTC (**phụ lục 3.29**). Đối với các kho vật tư sản xuất thép, kho thành phẩm phôi/ thép, kho bán thành phẩm,... mà KTV không thể chứng kiến kiểm kê, KTV đánh giá độ tin cậy của tài liệu kiểm kê khách hàng thực hiện và đối chiếu biên bản với số dư HTK trên sổ.

Công ty kiểm toán IFC: KTV tham gia chứng kiến kiểm kê HTK tại ngày 31/12/2014 và có ghi lại biên bản kiểm kê do KTV tổng hợp lại ở **phụ lục 3.30**.

➤ ***Thực hiện thủ tục đối chiếu số dư HTK trên sổ với kết quả kiểm kê***

Công ty kiểm toán AASC: trước hết KTV đối chiếu số liệu khi chứng kiến kiểm kê với số liệu trên danh mục HTK của DN. Tại thời điểm kiểm kê, công ty thép phát hiện thừa các loại HTK với giá trị lớn và đã kiểm tra nguyên nhân để điều chỉnh, do đó số liệu trên Báo cáo nhập xuất tồn và BCTC đã được công ty điều chỉnh. Tiếp theo, KTV đối chiếu số dư đầu năm ở Báo cáo nhập- xuất- tồn với số dư cuối năm trước; số dư cuối kỳ với Biên bản kiểm kê, sổ chi tiết HTK xác định có còn chênh lệch giữa Báo cáo và Biên bản kiểm kê, sổ chi tiết (**phụ lục 3.31**).

Công ty kiểm toán IFC: sau khi xem xét biên bản kiểm kê, đối chiếu số liệu và phỏng vấn, KTV phát hiện số chênh lệch và xem xét nguyên nhân, nếu chênh lệch rất nhỏ, KTV có thể kết luận số liệu kiểm kê khớp ghi sổ (**phụ lục 3.32**).

➤ **Thực hiện thủ tục tịnh tiến số liệu (roll-forward và roll-backward)**

Các công ty kiểm toán nhóm 1 như AASC có tịnh tiến số liệu khi không thể chứng kiến kiểm kê tại khách hàng để bổ sung kết quả cho thủ tục đối chiếu số dư giữa biên bản kiểm kê và sổ kế toán, đồng thời cung cấp bằng chứng về sự phát sinh nghiệp vụ nhập, xuất kho từ ngày kiểm kê đến kết thúc năm. Tuy nhiên nhìn chung, việc thực hiện thủ tục này *không cao* ở tất cả các công ty nhóm 1 (*mean N1=3,25*). Cùng mẫu đã chọn để đối chiếu số dư, KTV roll-forward dựa trên các phiếu nhập và xuất kho hợp lệ. Nếu tại 31/12, AASC có chứng kiến kiểm kê và đã đảm bảo độ tin cậy của các tài liệu kiểm kê ở các khu vực mà KTV không tham gia quan sát do DNSX thép cung cấp thì KTV sẽ không thực hiện thủ tục này với HTK nữa.

Các công ty kiểm toán nhóm 2 trong các trường hợp KTV không tham gia chứng kiến kiểm kê tại ngày khóa sổ và KTV không tin tưởng vào KSNB của khách hàng thì không phải lúc nào KTV cũng tiến hành thủ tục này mà chủ yếu bỏ qua, không áp dụng các thủ tục kiểm toán thay thế. Bảng thống kê thể hiện mức độ thực hiện thủ tục này của nhóm 2 có giá trị mean thấp: *mean N2= 2,31* (KTV trả lời khảo sát mức thực hiện từ *rất thấp* đến *trung bình*).

➤ **Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ nhập, xuất kho**

Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ nhập kho

- Các công ty kiểm toán nhóm 1: KTV lựa chọn khoản mục HTK hoặc kiểm tra các bằng chứng liên quan với toàn bộ tổng thể; đánh giá kết quả kiểm tra chi tiết nhằm kết luận KTV có đạt được mức độ đảm bảo cơ bản mong muốn về sai sót tiềm tàng có thể xảy ra trong sổ dư HTK hoặc giải trình và cân nhắc những đánh giá về rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu theo yêu cầu duy trì ở mức độ phù hợp.

Công ty kiểm toán AASC:

HTK của các DNSX thép có thể được nhập kho do mua ngoài hoặc do quá trình sản xuất của công ty. Với HTK nhập do mua ngoài, những chứng từ liên quan là: quyết định mua, hợp đồng kinh tế, hóa đơn GTGT, biên bản giao nhận hàng, biên bản kiểm nhận, phiếu nhập kho... Trường hợp nhập khẩu thép phế/phôi thép, cần thu thập các chứng từ: Packing list, Bill of Lading, tờ khai hải quan, giám định hàng hóa,... Các DNSX thép có nguyên vật liệu tăng chủ yếu do mua vào vì vậy KTV kết hợp kiểm tra nghiệp vụ mua hàng và thanh toán; các nghiệp vụ nhập công cụ dụng cụ thực hiện tương tự. KTV cũng đối chiếu sổ chi tiết HTK với chứng từ gốc nhằm xác minh tính đúng đắn của các nghiệp vụ mua. Với HTK nhập do tự sản xuất như phôi/ thép thành phẩm, ngoài phiếu nhập kho, KTV còn phải thu thập phiếu kiểm

định chất lượng,... Tất cả các chứng từ thu thập được đều là bằng chứng kiểm toán, KTV ghi lại vào GTLV, những bằng chứng quan trọng như các hợp đồng lớn thì KTV còn phải photocopy 1 bản để lưu vào hồ sơ cứng.

KTV chọn mẫu một số nghiệp vụ HTK để kiểm tra chứng từ, xem xét tính đầy đủ, hợp lý, hợp lệ của các chứng từ, tính có thật của các nghiệp vụ (**phụ lục 3.33**) Qua kiểm tra, KTV phát hiện nhiều trường hợp các DNSX thép không ghi nhận chi phí vận chuyển nội địa, chi phí thanh toán với hàng nhập khẩu,... vào giá gốc nhập kho hàng mua về (chủ yếu là nguyên vật liệu). Trong kỳ, có những DNSX thép sau khi kết thúc sản xuất còn thừa nguyên vật liệu hoặc các khoản phế liệu, phế phẩm thu hồi đã cho nhập lại kho nhưng kế toán không ghi nhận. Điều này làm giá trị nguyên vật liệu giảm, KTV yêu cầu kế toán các DN này phải điều chỉnh bổ sung.

- Các công ty kiểm toán nhóm 2: KTV thường chọn các nghiệp vụ nhập HTK có số tiền lớn, hoặc bất thường để đối chiếu với các sổ sách chứng từ liên quan, phỏng vấn người thực hiện và kế toán trưởng, số lượng nghiệp vụ tùy thuộc vào mức độ rủi ro của HTK được đánh giá trong kế hoạch kiểm toán tổng thể.

Công ty kiểm toán IFC: KTV kiểm tra chi tiết các TK 152, 153, 156 dựa trên tổng hợp nhập - xuất- tồn để ước tính giá trị, do đó trên GTLV về HTK chỉ thể hiện phần kiểm tra về tính giá, đầy đủ của HTK, không có GTLV riêng kiểm tra cho các nghiệp vụ nhập, xuất HTK mà thể hiện trên GTLV về giá vốn.

Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ xuất kho

Công ty kiểm toán AASC: KTV thường chọn 1 tháng để kiểm tra tính chính xác của giá xuất HTK và giá trị tồn kho cuối kỳ của các loại HTK. KTV cũng đối chiếu số liệu trên các Bảng kê xuất vật tư với số liệu trên bảng phân bổ vật tư và sổ chi tiết để xem nghiệp vụ xuất kho sản xuất có được ghi chép đầy đủ (**phụ lục 3.34**). KTV tham chiếu GTLV của người kiểm toán chi phí, đưa ra kết quả kiểm tra nghiệp vụ xuất cho sản xuất. Với nghiệp vụ xuất phôi/ thép tiêu thụ, KTV kiểm tra các lô hàng gửi bán để chắc chắn DN chưa ghi nhận vào giá vốn trong kỳ mà vẫn trình bày trong khoản mục HTK. KTV tham chiếu tới giấy tờ của người thực hiện kiểm toán giá vốn hàng bán để đưa kết luận về tính trung thực, hợp lý của nghiệp vụ xuất bán.

Công ty kiểm toán IFC: đối với nghiệp vụ xuất kho của DNSX thép được kiểm toán, KTV kiểm tra chi tiết chọn mẫu đối với từng nghiệp vụ xuất kho phục vụ sản xuất thép còn các nghiệp vụ về xuất thép thành phẩm đem bán thì được KTV tham khảo kết quả kiểm toán của chu kỳ bán hàng và thu tiền (**phụ lục 3.35**).

➤ **Thực hiện thủ tục chia cắt niên độ HTK**

Theo kết quả khảo sát, mức độ thực hiện thủ tục này có chênh lệch giữa KTV của 2 nhóm công ty: $mean N1 = 3,95$ (KTV thực hiện ở mức *trung bình đến rất cao*); $mean N2 = 3,49$ (thực hiện ở mức *thấp đến cao*).

KTV của AASC thường chọn các nghiệp vụ xuất, nhập lớn từ thời điểm tháng 12 năm kiểm toán hiện hành đến cuối tháng 1 năm sau để kiểm tra chứng từ gốc gồm phiếu nhập, xuất kho và thực hiện thủ tục chia cắt niên độ HTK với kho của trụ sở và các nhà máy phân/ thép (**phụ lục 3.36**). Từ đó kiểm tra ngày phát sinh nghiệp vụ và tính hợp lệ của chứng từ. Nếu có bằng chứng cho thấy nghiệp vụ nhập, xuất kho bị ghi nhận sai kỳ kế toán, KTV yêu cầu công ty điều chỉnh do đó, tính hiện hữu và tính đầy đủ của các TK 152, 153, 155 một lần nữa đạt được.

KTV của IFC kiểm tra các nghiệp vụ nhập HTK tháng 1 năm sau trên sổ cái TK 152, 156 và chứng từ để xác định DNSX thép được kiểm toán năm hiện hành có ghi nhận sai kỳ hay không. Tuy nhiên trên GTLV chỉ thể hiện thủ tục thực hiện mà không ghi chép về các nghiệp vụ đã được KTV kiểm tra. Theo phỏng vấn KTV trực tiếp thực hiện thì chỉ khi nào hoàn tất các hồ sơ kiểm toán (chủ yếu phục vụ cho quá trình kiểm tra chất lượng dịch vụ), các thông tin chi tiết mới được ghi chép bổ sung. Điều này hiện nay đang diễn ra khá phổ biến với nhiều công ty kiểm toán nhóm 2, hoàn thiện GTLV mới chỉ mang tính chất ứng phó với việc kiểm tra.

➤ **Thực hiện thủ tục kiểm tra giá HTK**

Công ty kiểm toán AASC: Kiểm tra giá HTK do KTV thực hiện tại DNSX thép gồm: kiểm tra giá nhập, xuất của HTK, kiểm tra việc tập hợp chi phí sản xuất và đánh giá SPDD, giá thành phân/thép và giá vốn hàng bán. So với DN thương mại hay các DNSX có quy trình sản xuất đơn giản thì thủ tục kiểm tra giá HTK của DNSX thép phức tạp, đòi hỏi KTV có nghiệp vụ hơn.

Kiểm tra tính giá thành phân/thép rất phức tạp và đòi hỏi KTV kiểm toán phân bổ chi phí chung và kiểm toán bước chuyển đổi giá trị dở dang sang thành phẩm thép. Trong kỳ, giá trị SPDD hoàn thành và đưa làm thành phẩm phải bằng số thép thành phẩm tăng. KTV bóc tách chi phí sản xuất chung và phân bổ lại để tính đơn giá của SPDD. Việc xác định tính hiện hữu, đầy đủ và tính giá của các chi phí này được KTV kiểm toán chi phí sản xuất kiểm soát. KTV phần HTK thu thập báo cáo sản xuất hàng ngày, báo cáo cuộn và đóng mác thép, hoàn thành sản phẩm do nhà máy cung cấp và tập hợp chi phí. Số liệu tập hợp phải bằng số mà KTV thực hiện phân chi phí tổng hợp. KTV mục HTK không trực tiếp kiểm tra mà sử dụng số này và đánh tham chiếu sang phần của KTV chi phí. Kiểm tra phân bổ chi phí thể hiện

trong GTLV “Kiểm tra phân bổ chi phí sản xuất” để KTV xác định các yếu tố cấu thành đơn giá SPDD và thành phẩm thép đã tập hợp chính xác chưa (**phụ lục 3.37**).

Để kiểm tra số phát sinh trên TK 154, KTV kiểm tra số phát sinh TK 621, 622, 627. Kiểm tra phát sinh Có trên TK 152 đã đồng thời thỏa mãn phần lớn mục tiêu cho phát sinh Nợ trên TK 621, 627. Trên cơ sở đánh giá việc ghi nhận đúng đắn giá trị NVL, CCDC, KTV kiểm tra giá thành thép và SPDD cuối kỳ. KTV kiểm tra các chi phí sản xuất, phương pháp tính giá và giá vốn tại các NDX thép như sau:

- Kiểm tra tính đúng đắn của đối tượng và phương pháp tập hợp chi phí sản xuất của DNSX thép để xem xét các chi phí sản xuất được tập hợp theo phân xưởng sản xuất phôi/ thép, chủ yếu theo phương pháp trực tiếp hay phương pháp nào.
- Kiểm tra chi phí nguyên vật liệu dùng cho nhà máy đúc / cán thép: chỉ kiểm tra các nghiệp vụ xuất trực tiếp NVL cho đúc phôi/cán thép không qua kho do tính chính xác của giá trị NVL xuất kho đã được thực hiện ở bước công việc trên. Cụ thể:

KTV kiểm tra số lượng nhập, xuất, tồn NVL chính:

- + Đối chiếu số lượng tồn đầu kỳ trên biên bản kiểm kê tại thời điểm cuối năm (ngày khóa sổ, lập báo cáo) xem có khớp số lượng tồn kho và tồn phân xưởng.
- + So sánh số lượng nhập, xuất kho trên bảng kê tính giá với số lượng nhập trên báo cáo nhập xuất tồn có khớp số liệu hay không.
- + So sánh số lượng tồn kho cuối kỳ trên bảng kê tính giá với số lượng kiểm kê tại thời điểm cuối năm.

Về mặt giá trị: KTV so sánh tổng giá trị nhập trên bảng kê tính giá với phát sinh nợ của các TK chi tiết của TK 152 và so sánh tổng giá trị tồn đầu kỳ trên bảng kê tính giá với Dư Nợ đầu kỳ TK 152.

KTV kiểm tra phương pháp tính giá của đơn vị, xác định phương pháp tính giá xuất của NVL có chính hợp lý và chính xác:

- Kiểm tra chi phí nhân công: sử dụng kết quả chu trình tiền lương và nhân viên.
- Kiểm tra chi phí sản xuất chung: KTV dựa trên kết quả kiểm toán tiền lương, tài sản cố định, đánh giá chi phí vật tư đã thực hiện, kiểm tra tính đúng đắn của các tiêu thức phân bổ. Chi phí nào phân định được đối tượng chịu chi phí thì yêu cầu hạch toán thẳng cho đối tượng đó, còn các chi phí liên quan tới nhiều đối tượng được phân bổ theo chi phí nguyên vật liệu chính. KTV kiểm tra các chi phí phát sinh trong thời gian ngừng sản xuất như chi phí duy trì hoạt động (tiền công, khấu hao TSCĐ, lãi vay), chi phí vận hành lại dây truyền sản xuất có được công ty coi là thiệt hại ngừng sản xuất (không phân biệt nguyên nhân khách quan và chủ quan) và hạch

toán 1 lần vào chi phí sản xuất chung mà không trích trước hay không (đây là sai sót hay gặp phải trong hạch toán tại các DNSX thép được AASC kiểm toán). Đồng thời chi phí sản xuất chung liệu có bị ghi nhận tăng do DNSX thép hạch toán cả các loại thuế, phí tài nguyên, môi trường, phòng cháy chữa cháy,...

Một số trường hợp khi kiểm toán các DNX thép đang gặp khó khăn trong tiêu thụ thép, KTV phát hiện kế toán không xác định chi phí sản xuất chung cố định phân bổ trong khi chỉ sản xuất 60-70% công suất thiết kế nhưng vẫn tính hết chi phí khấu hao vào giá thành phôi/thép. Bên cạnh đó, KTV phát hiện trong quá trình sản xuất thép có phát sinh sản phẩm hỏng (chế phẩm sau luyện - các mẫu thép ngắn, dài có thể bán được và phế phẩm - phẩm cấp không cao, phải được thu gom và nhập lại kho nguyên liệu) nhưng DNSX thép không xây dựng định mức sản phẩm hỏng ở khâu đầu ra của sản phẩm hỏng, không xác định giá trị thực tế và hạch toán toàn bộ chi phí sản phẩm hỏng vào chi phí sản xuất chung, làm tăng giá thành thép.

Toàn bộ các khoản chi phí bị sai sót trên, sau khi được phát hiện, KTV của AASC đều yêu cầu khách hàng điều chỉnh.

- Kiểm tra phương pháp tính giá thành và giá vốn:

Các DNSX thép mà AASC kiểm toán thường có điểm chung là tập hợp chi phí sản xuất theo yếu tố, tính ra tổng chi phí thực tế tạo nên giá thành. Do đặc thù sản phẩm ngành thép phong phú, đa dạng về kích cỡ, độ dài, kiểu dáng nên DNSX thép cũng thường lựa chọn đối tượng tính giá thành theo loại sản phẩm; tính giá thành theo phương pháp trực tiếp, kỳ tính giá thành theo tháng. Việc đánh giá SPDD của DNSX thép có thể dựa trên chi phí nguyên vật liệu chính hay chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (gồm vật liệu chính, phụ),... Cách xác định SPDD cuối kỳ chủ yếu ở DNSX thép là các loại thép sau khi đã kết thúc giai đoạn sản xuất theo kế hoạch mà chưa xong. Giá trị SPDD cuối kỳ nếu có hầu như chỉ bao gồm giá trị nguyên vật liệu chính, được các DNSX thép giải thích nguyên nhân là do tỷ trọng giá trị nguyên vật liệu chính so với giá thành thép là lớn. Giá trị nguyên vật liệu chính của SPDD được tính dựa vào định mức khối lượng từng loại vật liệu sử dụng để sản xuất 1 sản phẩm thép, nhân với giá xuất bình quân gia quyền của vật liệu đó trong năm.

Sau khi xác định lại toàn bộ chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung, KTV xác định phương pháp đánh giá SPDD và tính giá thành của DNSX thép được kiểm toán có hợp lý hay không.

Công ty kiểm toán IFC: KTV kiểm tra đơn giá xuất HTK (phụ lục 3.38, 3.39) còn việc kiểm tra giá thành được thực hiện với giá vốn hàng bán trên GTLV kiểm

toán Giá vốn (**phụ lục 3.40**). Nếu DNSX thép không có SPDD thì KTV chỉ kiểm tra chi phí sản xuất phát sinh và tính lại giá thành dựa trên phân chi phí đã đánh giá.

➤ **Kiểm tra trích lập dự phòng giảm giá HTK**

Trong tình hình hiện nay của ngành thép, thép tồn kho nhiều, không tiêu thụ được, biến động giá phôi và thép trong nước và thế giới, việc HTK bị giảm giá trị có diễn ra, nhiều khi tới giá trị lớn. Qua trao đổi, nhiều KTV các công ty nhóm 2 chưa quan tâm kiểm tra lại các ước tính kế toán về trích lập dự phòng giảm giá HTK hoặc không thu thập các bằng chứng để đảm bảo không tồn tại các khoản giảm giá HTK nhưng vẫn đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận toàn phần (*mean N1=3,77; mean N2=3,15*: nhiều KTV lựa chọn mức độ thực hiện là 2- *thấp* và 3- *trung bình* khi được khảo sát). Thực tế trong kế hoạch kiểm toán có phần “ phạm vi” - giới hạn không thực hiện kiểm kê HTK nên chỉ những loại HTK mà DN trích lập mà thiếu chứng từ gốc thì KTV mới loại khỏi giá trị dự phòng. KTV chủ yếu kiểm tra cộng dồn ghi sổ, chưa kiểm tra được sự hiện hữu, phát sinh, chưa có thủ tục kiểm toán để tìm kiếm thêm các loại HTK theo quy định cần phải trích lập. Mặt khác, khi kiểm tra giá trị thị trường, do đặc thù của HTK, KTV chưa thể kiểm tra hết giá HTK trên thị trường vào thời điểm cuối năm (trừ một số mặt hàng phổ biến như thép thành phẩm các loại, KTV mới có được nhận xét), việc kiểm toán còn chứa đựng nhiều rủi ro. Khi KTV được bổ nhiệm kiểm toán sau ngày kết thúc kì kế toán, không giám sát chứng kiến kiểm kê thì cũng khó xác định được số dự phòng giảm giá HTK.

Công ty kiểm toán AASC: KTV thu thập các chính sách của đơn vị về xác định HTK (chủ yếu là thép thành phẩm) bị giảm giá, mức trích lập dự phòng. Qua kiểm kê và theo dõi các sổ kế toán HTK để xác định mặt hàng lỗi thời, chậm luân chuyển, giảm giá; KTV kiểm tra cơ sở trích lập dự phòng giảm giá HTK tại DNSX thép, xác định có cần phải trích lập dự phòng hay không.

KTV của *IFC* thu thập bảng kê bán hàng tháng 01 năm sau và so sánh với giá bán cuối năm kiểm toán hiện hành để xem xét trích lập dự phòng cho mặt hàng có giá ghi sổ lớn hơn giá trị thuần. Sau khi tổng hợp, KTV xác định DNSX thép được kiểm toán có trích lập dự phòng thừa/ thiếu cho nhiều mặt hàng thép không hoặc bị giảm giá do đó đề nghị điều chỉnh giảm/ tăng mức dự phòng đã lập (**phụ lục 3.41**).

➤ **Kiểm tra hàng mua đi đường và hàng gửi bán**

Mức độ KTV thực hiện các thủ tục lấy xác nhận về hàng mua đi đường và hàng gửi bán của DNSX thép ở cả 2 nhóm công ty không cao: *mean N1= 3,63* (thực hiện từ mức *trung bình* đến *cao*); *mean N2= 2,68* (từ *thấp* đến *trung bình*).

Công ty kiểm toán AASC

KTV xác định hàng mua đi đường có số dư lớn, trọng yếu và khả năng rủi ro thì KTV mới chọn những hóa đơn mua hàng có giá trị lớn, còn lại sẽ chọn ngẫu nhiên. Với mẫu chọn ra, KTV sẽ kiểm tra chi tiết các hóa đơn mua hàng, hợp đồng và phiếu nhập kho tương ứng với từng nghiệp vụ. KTV kiểm tra sự phù hợp về chủng loại, số lượng, đơn giá và giá trị của hàng mua tương ứng từ hợp đồng tới hóa đơn và đối chiếu với số lượng và ngày tháng trên phiếu nhập. Số tiền trên hóa đơn phải khớp với số ghi sổ, có thể không khớp với số trên hợp đồng nhưng phải phù hợp với bản chất và nội dung và thời gian của hợp đồng. Số lượng trên hóa đơn buộc phải khớp với số lượng trên phiếu nhập. Ngày tháng của các hóa đơn phải trước ngày kết thúc năm. Ngày tháng nhập kho của TK 151 phải là sau ngày khóa sổ, với TK 152 là trước ngày kết thúc niên độ. Bên cạnh đó, KTV thực hiện gửi thư xác nhận với bên bán về số lượng, giá trị hàng đang trong quá trình vận chuyển để xác định liệu có đúng số hàng này đều được nhập vào đầu năm sau. Trường hợp khách hàng có số dư hàng mua đang đi đường không lớn thì KTV không thực hiện tiếp thủ tục kiểm tra chi tiết số dư đối với hàng mua đang đi đường và cũng không gửi thư xác nhận mà chỉ kiểm tra xem số hàng này đã được nhập kho sau ngày 31/12.

Công ty kiểm toán IFC: DNSX thép do IFC kiểm toán không có hàng mua đi đường và chỉ có phương thức bán hàng trực tiếp do đó không có hàng ký gửi nên KTV không thực hiện kiểm tra đối với hàng hóa do bên thứ ba nắm giữ.

c. Giai đoạn hoàn thành kiểm toán hàng tồn kho

Trưởng nhóm kiểm toán kiểm tra, tổng hợp toàn bộ thông tin, số liệu và ý kiến của KTV đồng thời phân tích tính trọng yếu của các sai sót đã phát hiện, xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày ký BCTC; lập biên bản tổng hợp kết quả. Sau khi đã tổng hợp toàn bộ kết quả kiểm toán, KTV trao đổi với DN các vấn đề còn vướng mắc về hạch toán HTK để đi đến thống nhất và lập dự thảo báo cáo và thư quản lý. Cuối cùng, là soát xét, hoàn thiện BCKT và thư quản lý.

Công ty kiểm toán AASC: KTV kiểm toán HTK soát xét GTLV của mình về tính chính xác, đầy đủ và hợp lý của các bằng chứng kiểm toán; bổ sung thêm bằng chứng mới hoặc nếu thiếu cần hoàn thiện ngay. KTV chính sẽ lập GTLV tổng hợp HTK và chuyển trưởng nhóm và các cấp soát xét cao hơn soát xét trên các mặt sau:

- Đảm bảo các mục tiêu kiểm toán được xác định và thỏa mãn.
- Quá trình kiểm toán thực hiện phù hợp với CMKT và quy định của công ty.

- GTLV được trình bày đúng, đầy đủ, thích hợp cho từng bước công việc, được đánh tham chiếu đầy đủ.
- Đảm bảo các bằng chứng thu thập đầy đủ, khách quan và phản ánh trung thực thông tin về hoạt động sản xuất kinh doanh của khách hàng. Đồng thời, các bằng chứng thu được cũng phải đảm bảo tính thống nhất và hỗ trợ cho ý kiến kiểm toán.

KTV tổng hợp các vấn đề phát sinh và đề xuất bút toán điều chỉnh:

- Công tác quản lý chứng từ HTK: kết luận việc các chứng từ (phiếu nhập, xuất kho vật tư, ...) được lập có đảm bảo tính hợp lý, hợp lệ hay không; quy trình luân chuyển chứng từ tại DNSX thép có đúng nguyên tắc.
- Công tác quản lý HTK có đảm bảo khoa học trong việc xác quản lý HTK hay không (ví dụ: không có hiện tượng phát hiện thừa/ thiếu trong kiểm kê, ...)
- Sau khi đối chiếu, xem xét về giá trị các sai sót phát hiện được với mức trọng yếu thực hiện và ngưỡng sai sót có thể bỏ qua, KTV đề nghị điều chỉnh tăng cho các khoản HTK bị ghi giảm do không ghi nhận phần phế liệu, phế phẩm thu hồi; không phản ánh các chi phí thu mua HTK; đồng thời thực hiện điều chỉnh giảm giá trị HTK do ghi nhận tăng các khoản chi phí sản xuất chung (có thuế, phí, giá trị sản phẩm hỏng, thiệt hại ngừng sản xuất, ...).

Sau khi phía DNSX thép được AASC kiểm toán đã thực hiện điều chỉnh toàn bộ theo ý kiến của KTV, KTV kết luận *chấp nhận toàn phần*: cơ sở dẫn liệu cho HTK là thích hợp trên các khía cạnh trọng yếu.

Thời gian từ khi khách hàng khóa sổ lập BCTC đến khi KTV ký báo cáo kiểm toán có thể phát sinh sự kiện ảnh hưởng đến BCTC của DN. Để đảm bảo tính thận trọng nghề nghiệp, KTV phải đánh giá ảnh hưởng (có thể trọng yếu hoặc không) của những sự kiện đó đến BCTC và báo cáo kiểm toán. KTV sẽ tìm hiểu, đánh giá các sự kiện trên với phần hành HTK tại khách hàng, nếu nhận thấy không có sự kiện bất thường nào xảy ra, KTV sẽ kết luận tính trung thực và hợp lý của các thông tin HTK trình bày trên BCTC và Báo cáo kiểm toán không bị ảnh hưởng trọng yếu.

Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, GTLV của KTV được soát xét chặt chẽ theo 4 cấp: trưởng nhóm kiểm toán, chủ nhiệm kiểm toán, chủ phần hùn phụ trách hợp đồng kiểm toán và một chủ phần hùn độc lập thực hiện soát xét lại để đảm bảo công tác kiểm soát chất lượng và hiệu quả kiểm toán.

Công ty kiểm toán IFC: KTV chính xem xét các GTLV do KTV phân hành thực hiện và tổng hợp lại để đưa ra bút toán điều chỉnh đối với khoản trích lập dự phòng và số dư HTK (phụ lục 3.42).

Tuy nhiên nhiều công ty nhóm 2 chưa thực hiện thủ tục xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ liên quan tới HTK nói riêng và BCTC nói chung (mức độ thực hiện thường chủ yếu là *thấp* và *trung bình: mean N2=3,69*) hoặc có thực hiện nhưng mang tính hình thức, không ghi chép và lưu lại bằng chứng trong hồ sơ kiểm toán, cũng không thu thập và phân loại, đánh giá bằng chứng để xem xét đó là sự kiện có ảnh hưởng trực tiếp hay gián tiếp đến BCTC.

Các thư giải trình của ban giám đốc mà các KTV thu thập cũng không phải là bản gốc mà là bản copy; thư giải trình cũng sơ sài, chỉ mang tính hình thức mà chưa đi vào nội dung cụ thể của DNSX thép được kiểm toán như: cam kết về việc công bố đầy đủ thông tin, cam kết các cơ sở, ước tính kế toán như dự phòng giảm giá HTK, cam kết về thông tin đầy đủ của bên liên quan, các sự kiện bất thường,...

➤ Tổng hợp kết quả kiểm toán

Công ty kiểm toán AASC: Trưởng nhóm kiểm toán tổng hợp kết quả kiểm toán HTK của DNSX thép và đưa ra danh mục các bút toán điều chỉnh, bút toán phân loại lại (nếu có). được sự chấp thuận của khách hàng sẽ lập GTLV để thuyết minh các chênh lệch sau kiểm toán. GTLV sẽ thể hiện phần bút toán điều chỉnh cho HTK và trình bày số liệu các TK của HTK trước và sau kiểm toán.

Về cơ bản, các công ty kiểm toán đều có đưa ra bút toán điều chỉnh đối với các sai sót liên quan tới HTK (dù không phải là sai sót trọng yếu) trong thư quản lý, nhưng nhiều công ty nhóm 2 không đánh giá tổng ảnh hưởng của các sai sót trọng yếu để làm cơ sở đưa ra ý kiến. Nhiều công ty ký hợp đồng kiểm toán sau ngày kết thúc năm tài chính, không chứng kiến kiểm kê nhưng cũng không thực hiện các thủ tục thay thế mà đưa ngay ra ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần (thường là ý kiến ngoại trừ) đối với các khoản mục HTK.

3.5. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN

3.5.1. Ưu điểm

Thứ nhất là việc tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro

Một số công ty kiểm toán (nhóm 1) đã bước đầu có sự tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro kinh doanh kết hợp với hệ thống theo yêu cầu của CMKT mới. Có thể nói đây là cố gắng không nhỏ của các công ty kiểm toán trong điều kiện việc kiểm toán dựa trên hệ thống KSNB được xem là cách tiếp cận truyền thống, khó thay đổi ngay cũng như sự đáp ứng của nguồn nhân lực ở Việt Nam còn chưa cao.

Thứ hai là quy trình kiểm toán linh hoạt, phù hợp với đặc điểm của khách hàng

Các công ty kiểm toán đa số vận dụng theo chương trình kiểm toán mẫu do VACPA ban hành có điều chỉnh cho phù hợp với đặc thù của công ty kiểm toán và của khách hàng. Về cơ bản, quy trình khá chặt chẽ thường bao gồm 3 giai đoạn, mỗi giai đoạn được chia thành nhiều khâu khác nhau rõ ràng và logic; giúp KTV có thể nắm bắt được bản chất, mục đích của công việc từ đó xác định cụ thể được những công việc phải thực hiện và mức độ hoàn thành như thế nào. Đó là một trong những yếu tố quan trọng giúp nâng cao chất lượng kiểm toán và đạt được tiến độ công việc. Mặt khác do các khâu trong mỗi giai đoạn được xác định rõ ràng giúp cho việc phân chia công việc diễn ra tốt hơn và tạo môi trường làm việc theo nhóm, tăng hiệu quả làm việc của mỗi KTV, đặc biệt đối với những KTV còn thiếu kinh nghiệm.

Thứ ba là áp dụng các phương pháp kiểm toán HTK chặt chẽ và thận trọng

HTK luôn được các công ty kiểm toán đánh giá là khoản mục trọng yếu. Do đó, các thủ tục kiểm tra được thiết kế rất chặt chẽ, đầy đủ và bổ sung cho nhau. Không chỉ dừng lại ở thủ tục chứng kiến kiểm kê vật chất HTK, một số công ty kiểm toán yêu cầu KTV thực hiện thêm thủ tục tịnh tiến số liệu nếu thời điểm kiểm kê sớm hơn ngày kết thúc niên độ nhằm khẳng định số dư HTK trên BCTC là hợp lý. Điều này thể hiện tính thận trọng và trách nhiệm nghề nghiệp cao. Bên cạnh đó, các thủ tục kiểm tra giá HTK, kiểm tra giá trị thuần HTK hay chia cắt niên độ HTK đều cung cấp các bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về số dư HTK cuối kỳ. Có thể thấy, các thủ tục kiểm toán được thiết kế đều tập trung vào các cơ sở dẫn liệu quan trọng của HTK gồm tính hiện hữu, tính đầy đủ, định giá và quyền và nghĩa vụ.

Thứ tư là việc phân công công việc

Một nhóm kiểm toán luôn gồm một trưởng nhóm kiểm toán, KTV, các trợ lý kiểm toán. Do nhận thức được tính chất phức tạp và trọng yếu của HTK nên khoản mục này luôn thuộc trách nhiệm của trưởng nhóm hoặc KTV chính, có nhiều kinh nghiệm và kiến thức chắc chắn để thực hiện các thủ tục với khoản mục HTK.

3.5.2. Hạn chế

Bên cạnh những ưu điểm được trình bày ở trên, kiểm toán HTK tại các DNSX thép vẫn còn tồn tại nhiều hạn chế mà có thể nhìn nhận một phần thông qua kết quả kiểm toán HTK được công bố. Ngay cả những công ty đầu đàn của kiểm toán Việt cũng chưa thực sự thể hiện rõ được sự đảm bảo chất lượng kiểm toán qua các báo cáo kiểm toán. Cụ thể, báo cáo kiểm toán năm 2014 của công ty Cổ phần Gang thép Thái Nguyên phải điều chỉnh hồi tố theo kết quả kiểm toán của Kiểm toán Nhà

nước trên số liệu kiểm toán năm 2013 riêng với khoản mục HTK là tăng 2.578.588.180 đ; giá vốn hàng bán giảm 22.390.785.990 đ (do nhiều nguyên nhân khách quan và chủ quan). Trong nội dung này, luận án đề cập tới những hạn chế trong kiểm toán HTK tại các DNSX thép đồng thời chỉ ra lý do của các hạn chế đó.

3.5.2.1. Về việc áp dụng các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán

Kết quả phân tích định lượng (**phụ lục 3.7, 3.8**) và nghiên cứu định tính đã chỉ ra việc áp dụng các phương pháp và kỹ thuật thu thập bằng chứng cho HTK và lấy mẫu thống kê của các công ty kiểm toán nhóm 1 ở mức độ cao hơn so với các công ty nhóm 2, đồng thời cho thấy hạn chế trong vấn đề này:

Thứ nhất, về phương pháp tiếp cận khi kiểm toán hàng tồn kho

Việc vận dụng theo CMKT trong việc đánh giá rủi ro làm phương pháp tiếp cận kiểm toán chưa được các công ty kiểm toán áp dụng triệt để, việc tuân thủ các bước của quy trình đánh giá rủi ro không phải lúc nào cũng áp dụng với mọi cuộc kiểm toán, KTV vẫn tiếp cận dựa vào hệ thống nhiều hơn. Hơn nữa, mặc dù các công ty kiểm toán có thể xây dựng được quy định và hướng dẫn cho KTV thực hiện tiếp cận theo phương pháp dựa trên rủi ro, nhưng thực tế việc KTV tuân thủ theo hướng dẫn và vận dụng đúng phương pháp lại không được đảm bảo.

Thứ hai, các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán cho hàng tồn kho

Các công ty về cơ bản chưa xây dựng được các hướng dẫn cụ thể cho KTV sử dụng các kỹ thuật kiểm toán nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán một cách hiệu quả, khiến các kỹ thuật chưa được vận dụng đồng bộ, khoa học. KTV không xác định được rõ ý nghĩa, tác dụng của từng kỹ thuật kiểm toán; cần thu thập bằng chứng như thế nào từ các kỹ thuật đó cũng như thời điểm và mức độ sử dụng... Chính vì sự khác biệt tương đối lớn trong việc vận dụng kỹ thuật thu thập bằng chứng dẫn đến chất lượng kiểm toán không đồng đều giữa chính các KTV, các nhóm kiểm toán trong cùng một công ty, chưa nói đến các nhóm công ty kiểm toán.

Việc thu thập bằng chứng từ đánh giá rủi ro và KSNB, thực hiện thử nghiệm kiểm soát nhằm giảm bớt các thử nghiệm cơ bản chưa được các công ty (chủ yếu là nhóm 2) quan tâm đúng mức. Hầu hết các công ty kiểm toán đều đưa ra mức đánh giá trung bình, do đó chương trình kiểm toán HTK chủ yếu là thử nghiệm cơ bản.

Thứ ba, các kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán

KTV chủ yếu áp dụng lấy mẫu phi thống kê, cũng không thể hiện trên GTLV các xét đoán chuyên môn để chọn mẫu. Một số có áp dụng kỹ thuật thống kê để chọn mẫu nhưng lại không đánh giá kết quả mẫu và đo lường các rủi ro lấy mẫu,

khiến việc chọn mẫu chỉ thực hiện để giảm khối lượng công việc, còn việc có đảm bảo bao quát rủi ro hay không thì không chắc chắn. Hơn nữa, trong hồ sơ kiểm toán chưa được các công ty kiểm toán thể hiện các GTLV ghi nhận lại cách thức lấy mẫu, các xét đoán của KTV về mẫu chọn. Các nguyên nhân cơ bản được xác định: (1) hầu hết các công ty chưa có phần mềm kiểm toán tích hợp lấy mẫu phù hợp bởi chi phí đầu tư phần mềm cao; (2) bản thân KTV, trợ lý kiểm toán không phải ai cũng có đầy đủ kiến thức và kinh nghiệm lấy mẫu thống kê; (3) nhiều công ty kiểm toán quy mô nhỏ còn chạy theo doanh thu, kiểm toán với giá phí quá thấp do đó không thực hiện đầy đủ các thủ tục cần thiết (4) trường hợp kiểm toán DNSX thếp quy mô nhỏ thì tiến hành lấy mẫu thống kê có thể làm tăng chi phí kiểm toán.

3.5.2.2. Về việc thực hiện các thủ tục trong quy trình kiểm toán hàng tồn kho

Căn cứ vào bảng kết quả thống kê mô tả về tình hình thực hiện các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thếp và kết quả kiểm định sự khác biệt giữa các đối tượng khảo sát là hai nhóm công ty kiểm toán (**phụ lục 3.12, 3.13**), luận án xác định nhiều công ty nhóm 2 chưa thực sự tập trung thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết mà mới chỉ làm mang tính hình thức, cho đủ thủ tục.

a. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thếp

Thứ nhất, đánh giá rủi ro và trọng yếu cho HTK

Đa phần các công ty chỉ đánh giá rủi ro và mức trọng yếu cho toàn bộ tổng thể BCTC mà chưa chú ý tới việc xác định riêng cho từng khoản mục để làm cơ sở thiết kế và xác định mức độ thực hiện của các thủ tục kiểm toán. Đánh giá rủi ro ở các công ty kiểm toán thường do KTV cao cấp thực hiện, do đó hầu hết KTV và trợ lý kiểm toán gần như không nắm được cụ thể hướng kiểm toán sau khi có đánh giá. Điều này có thể khiến cho bản thân những người trực tiếp thực hiện kiểm toán phân hành như HTK thường tiến hành các thủ tục kiểm toán theo bảng công việc đã có sẵn, theo kinh nghiệm mà không quan tâm tới rủi ro được đánh giá. Một số công ty nhóm 2 chưa có hướng dẫn về việc xác định và sử dụng mức trọng yếu nên có khi KTV không xác định mức trọng yếu hoặc nếu có chỉ mang tính hình thức, không sử dụng mức trọng yếu đã xác định để đưa ra ý kiến kiểm toán, thiết kế thủ tục kiểm tra chi tiết HTK, xác định cỡ mẫu và chưa xem xét lại khi hoàn thành kiểm toán

Thứ hai, thiết kế chương trình kiểm toán HTK dựa trên cơ sở xác định rủi ro có sai sót trọng yếu

Nhiều công ty kiểm toán nhóm 2 có chương trình kiểm toán mẫu nhưng KTV lại không dựa vào đó để xác định các thủ tục cần tiến hành mà dựa vào *bảng chấm*

điểm chất lượng kiểm toán của VACPA để xác định các công việc. Điều này có thể dẫn tới việc nhóm kiểm toán thực hiện các thủ tục cho đủ theo quy định mà không thực sự hiểu bản chất và trình tự tiến hành các thủ tục cần thiết.

Chương trình kiểm toán HTK cũng không được các công ty thiết kế riêng biệt, cụ thể cho từng loại DNSX hoặc không chỉnh sửa cho phù hợp, hầu hết đều áp dụng một chương trình chung; nhiều thủ tục không thực hiện, đánh tham chiếu không đầy đủ, rõ ràng. Bên cạnh đó, chương trình kiểm toán được một số công ty xây dựng và áp dụng đã có thay đổi theo hướng dựa trên rủi ro, nhưng việc xác định mức độ tiến hành các thủ tục kiểm toán sau khi đã có đánh giá dự kiến về rủi ro thì chưa có hoặc không được trao đổi chi tiết với KTV trực tiếp thực hiện phân hành.

Thứ ba, thu thập thông tin cơ sở liên quan tới HTK

Việc thu thập thông tin cơ sở chỉ mang tính hình thức, KTV không xuống trực tiếp khách hàng để khảo sát ban đầu, tham quan nhà xưởng, kho bãi mà chỉ thu thập thông tin qua trao đổi trực tiếp với nhân viên, ban giám đốc của khách hàng mà ít tìm hiểu, nghiên cứu sách, tạp chí chuyên ngành, internet, ít quan sát trực tiếp hoạt động kinh doanh khiến thông tin không đảm bảo khách quan.

b. Giai đoạn thực hiện kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thép

Thứ nhất, thử nghiệm kiểm soát

Thử nghiệm kiểm soát hầu hết chỉ tiến hành khi KTV nhận thấy hệ thống KSNB tồn tại và hiệu lực và KTV thường chỉ xác nhận lại xem KSNB về HTK của khách hàng thường niên có thay đổi gì so với năm ngoái bằng phỏng vấn. Ngay cả trong các trường hợp DNSX thép là khách hàng quen thuộc, KTV có tin tưởng vào KSNB nhưng vẫn bỏ qua thủ tục này để đi vào kiểm tra chi tiết.

Thứ hai, thực hiện thủ tục tính tiến số liệu và kiểm tra tính đúng kỳ

Qua khảo sát cho thấy KTV hay bỏ qua các thủ tục này hoặc thực hiện một cách sơ sài, khoảng thời gian KTV lựa chọn kiểm tra rất ngắn, không trình bày trên GTLV. Chưa kể, nhiều trường hợp, KTV cho rằng, năm trước khách hàng nếu đã ghi sai kỳ một số loại nghiệp vụ thì năm nay cũng cho phép như vậy.

Thứ ba, kiểm tra giá và giá trị thuần của HTK

Thủ tục này đánh giá giá trị thuần của HTK nhằm xác định khả năng phải trích lập dự phòng giảm giá HTK cuối năm (khi giá trị thuần của HTK nhỏ hơn giá trị trên sổ hay giá vốn HTK). Giá trị thuần của HTK được xác định là giá bán sau khi trừ đi các chi phí cần thiết để bán được hàng. Tuy nhiên, trong thủ tục kiểm tra, đa số các công ty kiểm toán coi giá trị thuần được xác định bằng với giá bán (trên hóa

đơn hoặc trên báo giá của khách hàng). Như vậy, KTV đã bỏ qua các chi phí khác cần thiết để bán được hàng nên tính tin cậy của thủ tục đã giảm đi.

Mặt khác, do khi chứng kiến kiểm kê, KTV thường khó xác định chất lượng và tình trạng HTK, không xác định được giá trị thuần có thể thực hiện được của những hàng hóa đó. Vì vậy, khi kiểm toán, KTV không có cơ sở để kiểm tra HTK trong năm cần lập dự phòng không và nếu cần thì trích lập bao nhiêu?

Thứ tư, một số hạn chế khác

➤ Kiểm tra số dư đầu năm của HTK

Các công ty kiểm toán thường không lập GTLV thể hiện việc kiểm tra số dư đầu năm hay thu thập các bằng chứng kiểm toán cho số dư đầu năm. Các KTV cũng không thực hiện việc trao đổi với KTV tiền nhiệm; không xem xét hồ sơ hoặc sử dụng tư liệu của KTV tiền nhiệm trường hợp kiểm toán năm đầu tiên.

➤ Chứng kiến kiểm kê HTK

Phần lớn KTV và trợ lý kiểm toán thường thiếu hiểu biết về đặc điểm, tính chất các loại HTK, yêu cầu về điều kiện bảo quản khác nhau gây khó khăn cho KTV khi kiểm kê vật chất. Bên cạnh đó, một số lượng không nhỏ các cuộc kiểm toán KTV không trực tiếp chứng kiến kiểm kê vào thời điểm kết thúc niên độ làm giảm độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Mặt khác, do thời gian kiểm kê thường vào cuối năm nên không đủ nhân lực, các công ty kiểm toán phải sử dụng sinh viên chưa có kinh nghiệm, có thể khiến việc thu thập bằng chứng giai đoạn này không đảm bảo.

➤ Kiểm tra hàng mua đi đường và hàng gửi bán

KTV thường không trực tiếp gửi thư xác nhận đối với hàng hóa do bên thứ ba nắm giữ mà thường chấp nhận thư do khách hàng xác nhận với bên thứ ba. Mặc dù KTV có nhận được phản hồi tuy nhiên việc KTV kiểm tra hàng mua đi đường, hàng gửi bán theo cách thức trên làm giảm độ tin cậy của thủ tục.

c. Giai đoạn hoàn thành kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thép

Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, nhiều công ty chưa có quy trình đánh giá tổng thể quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán thông qua việc vận dụng và thực hiện các CMKT đã ban hành. Việc so sánh các sai sót phát hiện trong quá trình kiểm toán HTK với mức trọng yếu xác định không được thể hiện trên GTLV.

Việc xem xét các sự kiện sau giai đoạn thực hiện kiểm toán và các sự kiện phát sinh sau ngày ký báo cáo kiểm toán chưa được chú ý nhiều. Các sự kiện này có thể là các sự kiện cung cấp bổ sung thông tin liên quan đến các sự việc đã xảy ra trước ngày kết thúc niên độ kế toán hoặc các sự kiện mới phát sinh sau ngày kết thúc niên

độ kế toán mà có ảnh hưởng đến khoản mục HTK. Các sự kiện này có thể làm thay đổi BCTC do vậy ảnh hưởng tới ý kiến của KTV đối với khoản mục HTK trên Báo cáo kiểm toán. Thông thường thì nhà quản lý đơn vị phải có trách nhiệm thông báo cho KTV về các sự kiện này nhưng trên thực tế bản thân doanh nghiệp và KTV cũng phải thật quan tâm theo dõi và đánh giá các sự kiện này thật thận trọng.

Việc lập GTLV thường được thực hiện lại sau khi KTV đã hoàn tất kiểm toán. Đây là thực trạng chung ở nhiều công ty kiểm toán do sức ép về thời gian không cho phép các KTV có thể hoàn thiện ngay GTLV tại thời điểm thực hiện kiểm toán.

3.5.3. Nguyên nhân của những hạn chế

Mục tiêu kiểm toán HTK là nhằm đánh giá rủi ro và KSNB đối với HTK và nhằm xác định tính hiện hữu, tính đầy đủ của HTK, quyền và nghĩa vụ với HTK đã ghi sổ, khẳng định tính chính xác và đúng đắn của các con số trên sổ kế toán HTK và bảo đảm sự trình bày và khai báo về HTK là hợp lý. Tuy nhiên, mục tiêu kiểm toán có thể không đạt được nếu chất lượng kiểm toán không được đảm bảo. Qua khảo sát, khi được hỏi *đánh giá về chất lượng kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng tại các DNSX thép ở Việt Nam*, có 71% số KTV được khảo sát cho rằng, chất lượng kiểm toán chỉ ở mức *bình thường*, còn lại được đảm bảo ở mức *thấp*. Tất cả KTV đều cho rằng cần hoàn thiện công tác kiểm toán và đưa ra đánh giá về những tồn tại của các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán (**phụ lục 3.43**).

Qua kết quả khảo sát, người phỏng vấn các thành viên ban giám đốc, trưởng/phó phòng kiểm toán một số công ty kiểm toán đã có các ý kiến nhận định về những tồn tại của một số nhân tố bên trong và bên ngoài ảnh hưởng tới kiểm toán:

Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán: trả lời cho nhận định *Việc thực hiện các phương pháp và thủ tục trong chương trình kiểm toán HTK khi kiểm toán BCTC tại DNSX thép chưa đầy đủ, phù hợp và hiệu quả*, kết quả khảo sát có 44,21% ý kiến đồng ý ở mức *bình thường* và trên 23% ý kiến đồng ý ở mức *cao*.

Nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán: gần 40% đồng ý *cao* với nhận định *Các công ty kiểm toán nhỏ chưa thực sự chú trọng tới việc xây dựng điều kiện làm việc hiệu quả cho KTV*; gần 30% đồng ý *cao* với nhận định *KSCL chưa được chú trọng và công ty kiểm toán chịu sức ép mùa vụ, khối lượng công việc, giá phí*. Các yếu tố này là một trong các nguyên nhân khiến hoạt động kiểm toán chưa đảm bảo.

Nhóm nhân tố thuộc về KTV: đối với các nhận định về *KTV ít kinh nghiệm kiểm toán DNSX thép*; *KTV chưa có ý thức tuân thủ CMKT, nguyên tắc đạo đức*; *KTV chưa đảm bảo độc lập, thái độ thận trọng, hoài nghi nghề nghiệp*; các ý kiến

khảo sát đều đưa ra mức độ đồng ý *cao* trên 23%, đồng ý ở mức *bình thường* là trên 42%. Còn với nhận định *KTV chưa đáp ứng trình độ, hiểu biết chuyên sâu*, các ý kiến đồng ý ở mức *bình thường* là 57,14%, ở mức *thấp* là 28,57%.

Nguyên nhân của những hạn chế xuất phát từ KTV và công ty kiểm toán

Về các thông tin được thu thập không được khách quan: Do giới hạn thời gian kiểm toán nên KTV ít tìm hiểu, nghiên cứu các sách báo, tạp chí, Internet... cũng như quan sát trực tiếp hoạt động. Ngoài ra, lượng thông tin trên Internet rất lớn và đa phần chưa được kiểm chứng, nên để tránh thông tin gây nhiễu, không chính xác, KTV mất thời gian chọn lọc và đánh giá thông tin mà không hiệu quả.

Về chương trình kiểm toán: các công ty kiểm toán chưa quan tâm chú trọng xây dựng một chương trình kiểm toán mẫu đầy đủ cho tất cả các khoản mục trên BCTC nói chung và các khoản mục HTK nói riêng.

Lấy mẫu kiểm toán: Hầu hết các công ty chưa có phần mềm chọn mẫu phục vụ kiểm toán do chi phí khá cao và khách hàng thường là DN nhỏ, vừa và không nhiều sự phức tạp, bất thường, nên chủ yếu chọn mẫu theo kinh nghiệm KTV.

Sự thiếu hụt nhân viên: Cơ sở vật chất của các công ty kiểm toán thường chưa đầy đủ, khó tuyển nhân viên. Hơn nữa, công ty kiểm toán thường chỉ rất bận và có doanh thu chủ yếu trong một khoảng thời gian, nên nếu tuyển thêm nhân viên sẽ làm tăng chi phí. Mặt khác, kiểm toán là nghề vất vả nên số KTV trụ lại với nghề không cao, nhiều công ty thường lâm vào tình trạng thiếu hụt nhân lực trầm trọng. Ngoài ra, chi phí đào tạo lấy các chứng chỉ như CPA, ACCA khá cao nên công ty cũng chỉ hỗ trợ một phần hoặc hỗ trợ về thời gian nhưng vẫn hạn chế.

Đối với các nhân tố bên ngoài (môi trường pháp lý và DNSX thép)

Khi được hỏi về thực trạng của các nhân tố bên ngoài, bao gồm (1) *Môi trường pháp lý*; (2) *KSCL từ bên ngoài*; (3) *Ý thức trung thực khi lập BCTC của ban quản trị/ban giám đốc DNSX thép*; (4) *Việc tuân thủ chuẩn mực, quy định kế toán của DNSX thép*; các ý kiến đồng ý *cao* đều trên 40%, cụ thể (1) 42,86%; (2) 42,60%; (3) 56,88%; (4) 42,86%. Kết quả này phần nào phù hợp với thực tế hiện nay: môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán là các chuẩn mực và quy định về kế toán, kiểm toán vẫn đang được Bộ Tài chính và Hiệp hội nghề nghiệp hoàn thiện, chỉnh sửa do vẫn chưa theo kịp và phù hợp với thông lệ quốc tế. Bên cạnh đó kết quả hoạt động KSCL từ bên ngoài của VACPA thông qua các cuộc kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán hàng năm tại các công ty kiểm toán cho thấy Hiệp hội chưa thực sự thể hiện được vai trò KSCL. Hơn nữa, trên thị trường Việt Nam, dữ kiện của ngành

để KTV có thể so sánh với dữ liệu của khách hàng chưa thực sự thống nhất. Do quản lý chưa chặt chẽ, khoa học của cấp quản lý ngành, dẫn đến tình trạng dữ kiện ngành trong các tài liệu của các cơ quan chủ quản có khi không đồng nhất. Trong khi đó, với tình hình hiện nay của ngành thép cũng như ý thức, năng lực của ban giám đốc/ ban quản trị cùng đội ngũ kế toán và người lập BCTC của DNSX thép còn có hiện tượng không đảm bảo trung thực khi lập báo cáo, việc hạch toán chưa thực sự tuân thủ đúng chuẩn mực, quy định kế toán. Các DNSX thép chưa nhận thức được vai trò của kiểm toán trong việc giúp đỡ chính DN trong hạch toán, quản lý tài chính mà chỉ xem như một yêu cầu bắt buộc là kiểm toán theo luật định. Bản thân khách hàng còn coi trọng tiêu thức giá phí để lựa chọn kiểm toán. Nhiều nhân viên khách hàng tỏ thái độ thiếu tích cực, gây khó khăn cung cấp tài liệu cho KTV (kiểm kê HTK vào thời gian KTV không thể chứng kiến dù đã trao đổi trước,...).

Như vậy, qua khảo sát ý kiến KTV về các nhận định về thực trạng các nhân tố ảnh hưởng tới kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại các DNSX thép, các nhân tố bên trong và bên ngoài quá trình kiểm toán còn nhiều vấn đề tồn tại; cần có các giải pháp tác động vào các nhân tố nhằm hoàn thiện công tác kiểm toán.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 đã tổng hợp dữ liệu thứ cấp về tình hình và hoạt động của các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam đồng thời xác định được ảnh hưởng của các nhân tố tới kiểm toán HTK tại các DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện bằng mô hình hồi quy tuyến tính đa biến.

Luận án minh họa thực trạng kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC của các DNSX thép ở Việt Nam trên hai trường hợp điển hình là các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam. Chương 3 đã chỉ ra các kết quả kiểm định thống kê về phương pháp, kỹ thuật kiểm toán và các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK ở DNSX thép, kết luận về sự khác biệt giữa các nhóm công ty kiểm toán. Đây là cơ sở để đánh giá về thực trạng hoạt động kiểm toán HTK của các DNSX thép và phân tích các nguyên nhân dẫn đến những hạn chế trong kiểm toán HTK.

CHƯƠNG 4: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN

4.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN HỆ THỐNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM PHÙ HỢP VỚI THÔNG LỆ, CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN QUỐC TẾ

Mặc dù đã có những bước phát triển quan trọng, song hoạt động của hệ thống kiểm toán độc lập nói riêng và toàn bộ hệ thống nói chung vẫn còn có nhiều hạn chế. Nhà nước đã xác định mục tiêu, định hướng phát triển hệ thống kiểm toán và phải thực hiện đồng bộ các giải pháp cho sự phát triển và phát huy vai trò của kiểm toán đối với nền kinh tế. Mục tiêu và định hướng này phải phù hợp với mục tiêu tiếp tục đổi mới nền kinh tế theo cơ chế thị trường định hướng XHCN, đổi mới phù hợp sâu sắc hơn với thông lệ và CMKT quốc tế; hướng đến mục tiêu được khu vực và quốc tế thừa nhận, làm cơ sở vững chắc cho việc thiết lập hệ thống thông tin kinh tế, tài chính, giúp công khai, minh bạch thị trường tài chính Việt Nam.

Thứ nhất, quán triệt đường lối của Đảng và tuân thủ pháp luật của Nhà nước về phát triển hệ thống kiểm toán độc lập ở Việt Nam theo đúng định hướng, là công cụ không thể thiếu trong hoạt động kiểm tra, giám sát tài chính nhằm xây dựng nền tài chính quốc gia minh bạch và vững bền.

Thứ hai, phát triển đồng bộ hệ thống kiểm toán, để mỗi phân hệ kiểm toán dù có tính độc lập tương đối nhưng vẫn có các hoạt động đan xen, tác động lẫn nhau và tác động đến các đơn vị được kiểm toán cũng như nền kinh tế; xây dựng kiểm toán độc lập là công cụ mạnh có thể đáp ứng được nhu cầu của xã hội.

Thứ ba, tiếp tục đổi mới và hoàn thiện hệ thống văn bản pháp luật do Quốc hội, Chính phủ và Bộ Tài chính công bố trên cơ sở phù hợp hơn với chuẩn mực và thông lệ quốc tế mới nhất, giao và phối hợp với các tổ chức nghề nghiệp ban hành các tài liệu hướng dẫn chuyên môn với quyền hạn và pháp luật như hướng dẫn về Chuẩn mực kế toán, kiểm toán, về KSCL; cập nhật kiến thức cho người hành nghề...

Thứ tư, tổ chức phổ biến, triển khai thực hiện, trong đó tăng cường đào tạo, cập nhật kiến thức cho đội ngũ cán bộ hiện có và đào tạo mới, nâng cao trong các

trường đại học, cơ sở đào tạo; mở rộng hơn chủ trương đào tạo thực hành kế toán, kiểm toán trên các phương tiện kỹ thuật tiên bộ như sử dụng phần mềm hữu hiệu.

Thứ năm, phát triển hơn nữa thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán; tập trung đào tạo và nâng cao yêu cầu thi chứng chỉ KTV để tăng nhanh hơn về số lượng (đến năm 2020 đạt 7000 người có chứng chỉ CPA Việt Nam) và nâng cao chất lượng của chứng chỉ, được ASEAN thừa nhận (chứng chỉ ACPA - Asian Certified Public Accountants); mở rộng quy mô và chất lượng DN kế toán, kiểm toán, xây dựng 1-2 công ty kiểm toán Việt Nam quy mô lớn và chất lượng tương đương với Big Four tại Việt Nam; chấn chỉnh lại tổ chức các công ty kế toán, kiểm toán theo hướng sáp nhập tăng quy mô và chất lượng dịch vụ; nâng cao chất lượng bài học, bài thi chứng chỉ KTV theo hướng gần với thực tế hơn [23]; quản lý hoạt động theo hướng chuyên nghiệp, kết hợp rộng hơn giữa cơ quan Nhà nước với tổ chức nghề nghiệp,...

Thứ sáu, tăng cường quản lý nhà nước, phát huy vai trò của các tổ chức nghề nghiệp lĩnh vực kiểm toán trong việc xây dựng định hướng phát triển, thiết lập hệ thống pháp luật, môi trường pháp lý và các điều kiện cần thiết khác để xây dựng và phát triển hệ thống kiểm toán, chú trọng kiểm tra, giám sát thực thi pháp luật, chuẩn mực từ việc hoàn thiện các quy chế kiểm tra định kỳ, đột xuất, tự kiểm tra, kiểm tra từ bên ngoài, đặc biệt là kiểm tra của VACPA, xử lý các sai phạm để duy trì chất lượng dịch vụ đồng đều, thúc đẩy hoạt động tự kiểm tra chất lượng kế toán, kiểm toán của chính các DN; tăng cường KSCL và xử lý sai phạm của cơ quan Nhà nước; tăng cường KSCL và tư vấn chuyên môn của tổ chức nghề nghiệp... nhằm rút ngắn khoảng cách chất lượng giữa các nhóm công ty kiểm toán.

Thứ bảy, tăng cường, mở rộng quan hệ hợp tác quốc tế, nâng cao vị thế của kế toán, kiểm toán Việt Nam thông qua các quan hệ hợp tác, học tập kinh nghiệm của quốc tế, như ký các biên bản hợp tác có nội dung thiết thực; phối hợp tổ chức truyền thông, tọa đàm; cung cấp thông tin, tư vấn; kêu gọi dự án quốc tế hỗ trợ,...

Thứ tám, phát triển nguồn nhân lực chất lượng cao, có trình độ chuyên môn và kinh nghiệm quốc tế thông qua các chương trình đào tạo, cập nhật kiến thức, thi cấp chứng chỉ chuyên môn và quản lý hành nghề.

Xuất phát từ tầm quan trọng của thông tin kinh tế, tài chính, tính trung thực và phù hợp thông lệ quốc tế của thông tin trong nền kinh tế thị trường cạnh tranh mà cần thiết phải tiếp tục duy trì và phát triển hoạt động kiểm toán Việt Nam như định hướng trên, hướng đến mục tiêu phù hợp cao nhất với thông lệ và CMKT quốc tế mới nhất và sớm được thế giới, khu vực thừa nhận chứng chỉ kiểm toán Việt Nam.

4.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT THÉP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP CỦA VIỆT NAM THỰC HIỆN

Theo kết quả phân tích hồi quy đa biến về sự ảnh hưởng của các nhân tố tới kiểm toán HTK tại DNSX thép do các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện, mô hình hồi quy được xây dựng:

$$Y = -1,384 + 0,277KTV + 0,321DNKT + 0,46QTKT + 0,184DNSX + 0,2MTPL$$

Trong đó, $\beta_{KTV} = 0,277$; $\beta_{DNKT} = 0,321$; $\beta_{QTKT} = 0,46$; $\beta_{DNSX} = 0,184$; $\beta_{MPTL} = 0,2$ có nghĩa, khi đánh giá về các nhóm nhân tố thuộc về KTV, công ty kiểm toán, quá trình kiểm toán HTK, DNSX thép được kiểm toán và môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán tăng thêm 1 điểm, kiểm toán HTK tại DNSX thép tăng thêm với số điểm tương ứng của hệ số β . Các yếu tố ảnh hưởng kiểm toán HTK tại DNSX thép theo thứ tự tầm quan trọng là: Nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK: 29,2%; Nhân tố thuộc về công ty kiểm toán: 20,1%; Nhân tố thuộc về KTV: 16,8%; Nhân tố thuộc về môi trường pháp lý cho hoạt động kiểm toán: 18,5%; Nhân tố thuộc về DNSX thép được kiểm toán: 15,4%. Nhóm nhân tố thuộc về quá trình kiểm toán HTK có tầm ảnh hưởng quan trọng nhất do đó luận án sẽ tập trung đưa ra các giải pháp hoàn thiện việc thực hiện các phương pháp, kỹ thuật và các thủ tục thuộc quy trình kiểm toán HTK khi KTV tiến hành kiểm toán tại DNSX thép.

4.2.1. Hoàn thiện các phương pháp, kỹ thuật trong kiểm toán hàng tồn kho tại DNSX thép

4.2.1.1. Hoàn thiện việc tiếp cận kiểm toán HTK theo hướng dựa trên rủi ro

Để đánh giá đúng mức rủi ro sai sót trọng yếu và rủi ro do gian lận buộc KTV thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro: KTV phải có hiểu biết về mục tiêu và chiến lược quản lý của các DNSX thép với các rủi ro có thể dẫn đến sai sót trọng yếu của BCTC, đặc biệt là các sai sót về HTK. Tuy nhiên hiện nay, nhiều công ty kiểm toán vẫn chưa áp dụng triệt để việc tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro mà chủ yếu dựa trên hệ thống. Để giải quyết vấn đề này, luận án đưa ra phương hướng hoàn thiện việc vận dụng đánh giá rủi ro kinh doanh đối với DNSX thép.

Việc đánh giá rủi ro kinh doanh của DNSX thép là một nguồn dữ liệu cần thiết để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trên BCTC nhằm ba mục tiêu: đạt hiểu biết về chiến lược kinh doanh của DNSX thép; phân loại rủi ro kinh doanh; nắm bắt khả năng phản ứng trước các biến động môi trường kinh doanh thép của DN. Để đánh giá đúng rủi ro kinh doanh, KTV nên thực hiện phân tích theo trình tự:

(1) Xem xét các nhân tố ảnh hưởng tới môi trường kinh doanh của DNSX thép trên ba phạm vi: toàn cầu, quốc gia và doanh nghiệp.

Ví dụ, KTV cần xem xét mối quan hệ giữa giá thép xây dựng với giá phôi thép trên thị trường thép thế giới, thị trường thép khu vực cũng như thị trường thép nội địa. Tương quan này thể hiện qua cách tính giá của các DNSX thép trong nước: giá bán thép được tính dựa trên mức bình quân từ giá phôi thép/thép phế nhập khẩu cũ cộng với giá phôi/thép phế nhập khẩu mới. Việc phụ thuộc vào nguồn nguyên liệu nhập khẩu khiến cho các DNSX thép dù mua được phôi /thép phế giá thấp vẫn phải tính giá bán thép theo giá nguyên liệu trên thị trường thép thế giới để khi dòng tiền quay về vẫn đủ để mua phôi /thép phế giá cao. Do vậy cho dù ưu tiên dùng phôi và thép phế nội địa cho sản xuất thì giá bán thép xây dựng thành phẩm vẫn phải điều chỉnh và biến động theo xu hướng giá chung của thị trường thép thế giới. Điều này cũng đúng với các DNSX thép bằng quặng sắt và than mỡ, khi nguồn cung trong nước hạn chế cả về số lượng lẫn chất lượng. Bên cạnh đó, do chịu tác động mạnh từ sự thay đổi giá trên thị trường nguyên liệu thép thế giới nên các doanh nghiệp SXKD thép còn bị ảnh hưởng bởi việc tăng tỷ giá ngoại tệ khi đồng VND mất giá.

(2) Tìm hiểu môi trường kinh doanh ngành thép: lĩnh vực kinh doanh, khả năng sinh lời và cơ cấu đầu tư; mối quan hệ giữa lĩnh vực kinh doanh thép và môi trường kinh doanh; rủi ro kinh doanh; các vấn đề lớn mà sản thép phải đối mặt;...

Chẳng hạn các rủi ro lớn mà DNSX thép chịu ảnh hưởng thường là rủi ro tỷ giá hối đoái, rủi ro biến động nguyên liệu đầu vào, rủi ro lãi suất,... Do đặc thù sản xuất có nguyên vật liệu chính là phôi thép (chiếm 90% giá thành) và phải nhập khẩu phần lớn, vì vậy hoạt động sản xuất kinh doanh của DNSX thép phụ thuộc rất nhiều vào biến động giá phôi thép trên thị trường thế giới. Giá phôi thép tăng cao kéo theo chi phí đầu vào của các DN này tăng lên đáng kể. Thêm vào đó, các nguyên vật liệu khác phục vụ sản xuất thép cũng biến động tăng như giá than và điện.

Việc xem xét các nhân tố ảnh hưởng tới môi trường kinh doanh và tìm hiểu môi trường (xem xét các rủi ro vi mô từ nội tại DNSX thép và các rủi ro vĩ mô từ môi trường kinh doanh thép mà ban giám đốc/ ban quản trị DNSX thép không thể tác động), KTV có thể sử dụng các phân tích PEST, SWOT,... (phụ lục 4.1, 4.2).

(3) Đánh giá rủi ro kinh doanh: KTV sử dụng thông tin về lĩnh vực kinh doanh để phát hiện các rủi ro có thể tác động đến hoạt động trong tương lai.

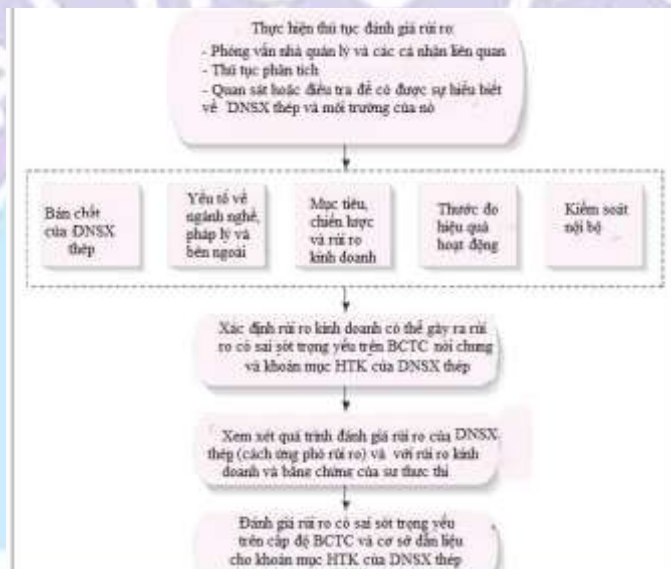
(4) Đánh giá sự ứng phó của DNSX thép với rủi ro kinh doanh: KTV phải tìm hiểu chắc chắn liệu DN có nhận thức và giám sát rủi ro kinh doanh không; nếu có

thì DN có thể kiểm soát chúng hay không. Trên cơ sở đó KTV sẽ đưa ra quyết định liệu có nên kiểm tra các thủ tục kiểm soát rủi ro kinh doanh của DN.

KTV có thể xem xét, DNSX thép có biện pháp hạn chế các rủi ro như rủi ro biến động nguyên vật liệu, nhằm ổn định đầu vào phục vụ sản xuất và xác định mức giá bán hợp lý đảm bảo bù đắp được biến động đầu vào, xây dựng nhà máy phôi, ...

Các kiến nghị cụ thể với từng nhóm công ty kiểm toán như sau:

- Các công ty nhóm 1: Áp dụng triệt để đánh giá rủi ro khi kiểm toán tại DNSX thép nhằm giúp cuộc kiểm toán được tiến hành theo chiến lược cụ thể, có hệ thống hơn.
- Các công ty nhóm 2: áp dụng việc tiếp cận tích hợp dựa trên đánh giá rủi ro với tìm hiểu hệ thống, sau đó chuyển sang tiếp cận dựa trên rủi ro hoàn toàn.



Sơ đồ 4.1: Đánh giá RSKD, rủi ro có sai sót trọng yếu cho HTK của DNSX thép

KTV phải chú ý các kiện có thể dẫn đến rủi ro kinh doanh của DNSX thép:

- DNSX thép di chuyển tới địa điểm mới hay những thay đổi trọng yếu trong tổ chức của DNSX thép như mua lại, tái cấu trúc, trở thành công ty đại chúng và niêm yết trên thị trường chứng khoán hoặc các sự kiện bất thường khác.

- Những thay đổi trọng yếu trong ngành sản xuất thép.

- Các sản phẩm mới hoặc trọng yếu mà DN không thể kinh doanh. Chẳng hạn những DNSX thép có nguyên vật liệu chính là phôi thép và thép phế. Tuy nhiên hiện nay, số lượng DNSX thép có quy trình sản xuất gồm 3 hoặc 4 công đoạn, từ việc khai thác than, cốc, quặng đến luyện gang, luyện phôi và cán thép là rất ít. Hiện nay, thị trường trong nước thiếu phôi thép, gang và than để sản xuất thép, tuy nhiên để sản xuất ra các sản phẩm được coi là trọng yếu cho quá trình sản xuất thép này thì cần vốn đầu tư rất lớn nên ít DNSX thép thực hiện được.

- Nền kinh tế không ổn định, chịu khủng hoảng, suy thoái khiến hoạt động sản xuất kinh doanh thép, đặc biệt là lĩnh vực sản xuất thép xây dựng bị ngưng trệ do chịu tác động bởi tình trạng đóng băng của thị trường bất động sản.

Việc áp dụng triệt để phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng của các DNSX thép theo hướng dựa trên rủi ro được đánh giá là phương pháp tiếp cận mang lại nhiều hiệu quả cao trong kiểm toán BCTC. Trong điều kiện các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam hiện nay, đòi hỏi các công ty có hướng dẫn chi tiết để KTV tiếp cận thích hợp, đảm bảo chất lượng kiểm toán.

4.2.1.2. Hoàn thiện kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán HTK tại DNSX thép

➤ Hoàn thiện các kỹ thuật thu thập bằng chứng về KSNB cho HTK

Một là, các công ty kiểm toán cần tăng cường mở rộng kỹ thuật thu thập bằng chứng trong giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán như thủ tục walk-through cho chu trình HTK (kiểm tra từ đầu tới cuối).

Qua khảo sát, nhiều công ty kiểm toán bỏ qua thủ tục này hoặc mức độ thực hiện là *thấp* và *trung bình*, có thể do bản thân KTV, trợ lý không nắm được bản chất, vai trò của thủ tục khi kết hợp các thủ tục đánh giá rủi ro khác sẽ giúp KTV có được bằng chứng về việc thiết kế và thực hiện các kiểm soát cho HTK của DNSX thép (D & I Testing). Các KTV cần nắm rõ các lợi ích khi sử dụng walk-through:

- Cung cấp cho KTV cơ sở quyết định liệu có kiểm tra hiệu quả hoạt động kiểm soát với HTK của DNSX thép, từ đó xác định bản chất, thời gian và phạm vi thử nghiệm cơ bản cho HTK và chỉ cần thực hiện walk-through trên một mẫu.
- KTV có thể có thông tin hữu ích về kiểm soát cấp độ toàn DNSX thép (kiểm soát chung, không áp dụng để kiểm soát cho giao dịch trong chu trình cụ thể nhưng có thể ngăn chặn, phát hiện sai sót trọng yếu ở một số chu trình). Ví dụ: ở DNSX thép quy mô nhỏ, sự tham gia kiểm soát mức độ cao của ban giám đốc/ ban quản trị có thể là kiểm soát quan trọng cho việc kiểm soát chi phí sản xuất, doanh thu; do đó KTV có thể sử dụng walk-through kết hợp phỏng vấn và quan sát hoạt động của ban giám đốc/ ban quản trị DNSX thép nhằm đạt hiểu biết về KSNB cho HTK.
- Thông tin thu được từ kết quả walk-through năm trước có thể hỗ trợ trong thiết kế walk-through năm nay và xác định liệu các thay đổi đã xảy ra có ảnh hưởng đến sự phù hợp của thông tin cũ cho mục tiêu kiểm toán hiện hành.

KTV nên sử dụng thủ tục walk-through để (1) theo dõi một giao dịch liên quan tới HTK từ nguồn qua hệ thống thông tin của DNSX thép đến khi giao dịch được ghi sổ kế toán HTK; (2) xác nhận hiểu biết về các hệ thống thông tin (chứng thực

cho các lưu đồ về hệ thống hoặc bản tường thuật về chu trình HTK thông qua điều tra nhân viên); (3) xác định nguyên nhân của sai sót trọng yếu có thể xảy ra với HTK khi KTV có được hiểu biết về DNSX thép và môi trường của nó.

Để sử dụng walk-through hiệu quả, KTV lưu ý các vấn đề sau đây:

- Walk-through không nhất thiết cung cấp bằng chứng kiểm toán cho mọi cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, kiểm tra một tài liệu về HTK có thể không cung cấp bằng chứng kiểm toán về việc DNSX thép có quyền sở hữu HTK đó và giá trị HTK. Vì vậy, KTV phải xác định rõ cơ sở dẫn liệu của HTK cần giải quyết bằng walk-through.
- Các bằng chứng kiểm toán từ walk-through có thể bị giới hạn khi nhân viên của khách hàng có thể thay đổi hành vi do biết KTV đang quan sát.
- Walk-through cần phải thực hiện bởi KTV có chuyên môn và kinh nghiệm nếu nội dung kiểm toán phức tạp hoặc có rủi ro cao. Ngoài ra, khi hệ thống thông tin trên máy vi tính của DNSX thép được đánh giá là khá phức tạp, có thể cần KTV có chuyên môn và kinh nghiệm cả về công nghệ thông tin.

Hai là, khi tìm hiểu và mô tả lại KSNB của DNSX thép, KTV cần kết hợp sử dụng hài hòa Bảng câu hỏi, Bảng tường thuật và lưu đồ, giúp KTV có cái nhìn sâu sắc hơn về KSNB với HTK của DNSX thép, trên cơ sở đó đánh giá đúng đắn về KSNB cũng như rủi ro có thể xảy ra khi KSNB với HTK không hữu hiệu. Cụ thể:

- *Bảng câu hỏi về KSNB cho HTK* cần được công ty kiểm toán điều chỉnh cho từng loại DNSX thép: dựa theo năm kiểm toán (khách hàng thường niên và khách hàng năm đầu); theo quy mô hoạt động (nhỏ, vừa, lớn); theo loại hình DN (cổ phần, TNHH, tư nhân,...); theo qui trình sản xuất thép (một hay nhiều công đoạn: khai thác than, luyện gang, đúc phôi, cán thép)... KTV nên gửi trước bảng hỏi và hướng dẫn cụ thể để khách hàng trả lời ngay tại thời điểm interim (tiền kiểm toán). Tùy từng DNSX thép được kiểm toán có cột “Không áp dụng” câu hỏi cho khách hàng đó.
- *Sử dụng Bảng tường thuật* để mô tả bằng văn bản về KSNB với HTK của DNSX thép nhằm cung cấp thêm sự phân tích về kiểm soát giúp KTV hiểu đầy đủ hơn về KSNB. Để sử dụng hiệu quả, KTV cần hiểu rõ qui trình quản lý, sử dụng, hạch toán HTK tại DNSX thép, đảm bảo trình bày đầy đủ 4 điểm sau trong Bảng tường thuật:
 - + Nguồn gốc của chứng từ và sổ sách HTK. Ví dụ: đơn đặt hàng của DNSX thép phải nêu rõ đến từ đâu, các hoá đơn bán hàng phát sinh thế nào? ...
 - + Tất cả các quá trình đã xảy ra trong khoản mục HTK: từ việc nhập mua vật tư phục vụ sản xuất phôi/ thép; tổ chức sản xuất phôi/ thép và các sản phẩm phụ của quá trình sản xuất thép; nhập kho và tiêu thụ thành phẩm; ...

+ Sự chuyển giao mọi chứng từ, sổ sách trong hệ thống. Ví dụ: việc lưu trữ, giữ chứng cho khách hàng, huỷ bỏ đều phải được trình bày.

+ Chỉ rõ các hoạt động kiểm soát thích hợp với quá trình đánh giá rủi ro kiểm soát. Ví dụ: tách biệt về trách nhiệm, phê chuẩn, kiểm tra độc lập trong nội bộ...

- *Sử dụng lưu đồ* mô tả KSNB với các quá trình luân chuyển chứng từ nhập, xuất HTK, quá trình sản xuất gang/ phôi thép/ thép/ thép thành phẩm bằng các ký hiệu và biểu đồ về chứng từ, tài liệu cùng quá trình vận động của chúng giúp KTV khái quát và súc tích về toàn bộ hệ thống kế toán HTK, cho thấy mối liên hệ giữa các bộ phận, các chứng từ, sổ kế toán, từ đó nhận xét chính xác hơn về thủ tục kiểm soát HTK mà DNSX thép đang áp dụng. Căn cứ lập lưu đồ là các thông tin đã thu thập được trong suốt quá trình kiểm toán: các chứng từ, tài liệu, hiểu biết về KSNB, ... Khi kết hợp lưu đồ với ghi chú hệ thống HTK, KTV có thể giảm bớt nhiều công việc trong mô tả KSNB HTK của DNSX thép (**phụ lục 4.3, 4.4**).

Tuỳ từng DNSX thép có thể có nhiều công đoạn trong quá trình sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, KTV phải thiết kế hệ thống lưu đồ riêng, do đó, phương pháp này nên áp dụng với DNSX thép là khách hàng quen thuộc, KTV đã hiểu kỹ về KSNB. KTV tận dụng mô tả hệ thống, các thông tin trong ghi chú hệ thống từ kiểm toán năm trước để lập lưu đồ. Đến kỳ kiểm toán năm sau, khi thu thập thêm thông tin, có những thay đổi KTV sẽ bổ sung trực tiếp trên lưu đồ, do đó dễ dàng nhận biết được những thủ tục đã được đơn vị bổ sung hoặc giảm bớt so với kỳ trước. Nếu KTV có khả năng thì công ty có thể khuyến khích thực hiện với khách hàng năm đầu vì qua mô tả kiểm soát HTK bằng lưu đồ sẽ có cái nhìn chung và thấu đáo nhất đối với hoạt động của khách hàng, nhận xét chính xác hơn về các thủ tục kiểm soát được áp dụng đối với các hoạt động và là một công cụ phân tích giúp nhận diện những thiếu sót của từng thủ tục, chỉ ra các thủ tục kiểm soát bổ sung. Trường hợp khách hàng có sẵn lưu đồ, KTV nên tận dụng.

- Các công ty kiểm toán nhóm **1**: hiện nay có nhiều phần mềm vẽ lưu đồ hiện đại có thể áp dụng trong kiểm toán, nếu các công ty này có đủ nguồn lực, có thể đầu tư và sử dụng trong các cuộc kiểm toán (**phụ lục 4.5**).

- Các công ty kiểm toán nhóm **2**: phần lớn eo hẹp về kinh phí, có thể sử dụng các tiện ích phụ vụ vẽ lưu đồ ngay trên các ứng dụng văn phòng như MS word,...

Mỗi phương pháp có ưu và nhược điểm riêng, KTV nên kết hợp dựa trên kinh nghiệm để có hiểu biết tốt hơn về KSNB trong quản lý HTK của DNSX thép.

➤ **Áp dụng phương pháp phân tích phù hợp khi thực hiện thử nghiệm cơ bản cho HTK tại DNSX thép**

Qua khảo sát, phần lớn các công ty kiểm toán chỉ phân tích chi tiết từng loại HTK theo từng tháng hoặc phân tích số liệu tổng hợp từng loại HTK trong cả năm mà không áp dụng phương pháp phân tích chi tiết SAP, dẫn tới việc KTV quá chú trọng vào kiểm tra chi tiết để thu thập bằng chứng.

Lợi ích trước hết của việc thực hiện SAP là KTV có thể giảm các thủ tục kiểm toán bổ sung cũng như kiểm tra chi tiết tốn kém. KTV không tiến hành SAP trực tiếp trên chứng từ, sổ kế toán mà sử dụng các nguồn số liệu độc lập để xây dựng mô hình ước tính số dư HTK mà KTV muốn kiểm tra. Do đó, SAP có thể giúp KTV phát hiện những bất thường, không lệ thuộc quá nhiều vào tài liệu của DNSX thép. KTV có thể kết hợp phân tích và kiểm tra chi tiết hoặc chỉ kiểm tra chi tiết nhưng cần lưu ý rằng nếu thông qua SAP, KTV nhận thấy khoản mục HTK là trọng yếu thì các bằng chứng cần thu thập từ các thủ tục kiểm tra của chi tiết có thể giảm bớt.

- Các công ty kiểm toán nhóm 1: KTV nên sử dụng phân tích chi tiết SAP trong việc ước tính các dữ liệu về giá thành sản phẩm, xác định chi phí trong và vượt định mức sản xuất, ... Để thực hiện hiệu quả, KTV cần tìm nguồn dữ liệu độc lập:

+ Báo cáo quy trình tổ chức sản xuất gang/phôi thép/ thép/ thép thành phẩm, thống kê chi phí, vật tư sử dụng, vật tư dùng không hết, ... của các nhà máy luyện cốc/gang, nhà máy phôi, nhà máy cán.

+ Báo cáo nhập kho thành phẩm phôi/ thép cán/ thép uốn/hình, SPDD sau từng công đoạn sản xuất, sản phẩm hỏng chờ bán phế liệu, ... của bộ phận kho.

+ Báo cáo, biên bản về đánh giá chất lượng sản phẩm, số lượng sản phẩm hỏng trong / vượt định mức (chế phẩm sau luyện hay phế phẩm), ... của bộ phận KSCL.

+ Các tiêu chuẩn, định mức kỹ thuật để sản xuất 1 tấn phôi/ thép thành phẩm do bộ phận kỹ thuật của DNSX thép xây dựng.

+ Kế hoạch sản xuất trong năm, theo quý, theo tháng, theo từng nhóm sản phẩm phôi/ thép của bộ phận kế hoạch/tổng hợp của DNSX thép.

Sau khi đã có nguồn dữ liệu độc lập trên và kiểm định các thông tin thu được, KTV ước tính chi phí sản xuất, giá thành phôi/thép, ... dựa trên xử lý thống kê các nguồn dữ liệu. So sánh số liệu ước tính với số liệu của DNSX thép được kiểm toán để xác định chênh lệch. Nếu kỳ vọng của KTV khác biệt đáng kể với số liệu của khách hàng (chênh lệch lớn hơn ngưỡng sai sót có thể bỏ qua), KTV phải theo dõi

và thực hiện đủ thủ tục kiểm tra chi tiết thích hợp. Nếu kỳ vọng không khác biệt đáng kể với sổ kế toán, KTV có thể giảm thủ tục kiểm tra chi tiết sẽ thực hiện.

Đây là phương pháp phức tạp, đòi hỏi KTV có chuyên môn, kinh nghiệm và khả năng xét đoán tốt, phù hợp khi thực hiện cuộc kiểm toán tại DNSX thép quy mô lớn, lượng nghiệp vụ, chứng từ HTK phát sinh quá nhiều, khó kiểm tra chi tiết.

- Các công ty kiểm toán nhóm **2**: khách hàng của các công ty này thường là các DNSX thép có quy mô vừa và nhỏ; công nghệ ở mức trung bình, lạc hậu; do đó KTV nên áp dụng thường xuyên hơn các kỹ thuật phân tích chi phí sản xuất, giá vốn bằng kỹ thuật Pivot table và Pivot chart (**phụ lục 4.6**).

Việc phân tích nên thực hiện với từng dòng sản phẩm, quy trình sản xuất hoặc phân tích chi phí tổng hợp của toàn bộ khoản giá vốn hàng bán theo từng tháng. KTV phân tích mối quan hệ giữa chi phí vật liệu, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung so với tổng chi phí sản xuất phôi/ thép; so sánh theo thời gian và theo từng loại sản phẩm như gang/ phôi thép/ thép/ thép thành phẩm. Khi có tháng hoặc khoản nào phát sinh bất thường, quá lớn, KTV có thể khoanh vùng để kiểm tra chi tiết. Ví dụ khi phân tích các chi phí sản xuất cấu thành nên giá thành phôi thép SD, KTV phân tích dựa trên việc nhập dữ liệu cần thiết vào Pivot table, trên cơ sở đó ứng dụng sẽ tạo bảng dữ liệu theo từng tháng và đối ứng giữa TK 627 và các TK liên quan. Qua bảng dữ liệu, KTV có thể dễ dàng nhận ra các khoản chi phí bất thường thông qua màu sắc của ô dữ liệu cũng như việc phân chia công việc thực hiện theo ma trận kiểm tra định hướng - Directional Testing, KTV thực hiện kiểm tra chi tiết cho khoản mục chi phí sản xuất, HTK (KTV sẽ quan tâm đến hướng kiểm tra là bị understated – chi phí sản xuất và giá trị HTK bị khai báo thiếu). Trước khi kiểm tra chi tiết, KTV cũng cần kiểm tra tính hợp lý để ước lượng số dư tài khoản để xác định xem số liệu ước tính của KTV có gần số liệu của khách hàng. Ví dụ, nếu lượng mua vật tư phục vụ sản xuất thép và bán phôi, thép thành phẩm là tương đối ổn định qua các năm (với điều kiện DNSX thép có các đơn hàng ổn định, quá trình sản xuất ít chịu có các sự cố gây ngừng sản xuất, ...), KTV có thể so sánh số dư HTK với số dư của năm trước để xem chúng có tương đương, hoặc nếu có điểm khác nhau trọng yếu thì cần xem xét tại sao. Khi phân tích KTV cần lưu ý các trường hợp có thể là hệ quả của sai sót như tỷ lệ lãi gộp tăng đột biến; HTK tăng với tốc độ lớn hơn tăng doanh thu; chi phí sản xuất phôi/ thép phát sinh cao hoặc thấp hơn đáng kể so với mức chuẩn của ngành thép; tài sản tăng nhanh hơn so với các DNSX thép khác có cùng quy mô mà không có kế hoạch, chiến lược cụ thể.

4.2.1.3. Hoàn thiện các kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán

a. Lấy mẫu khi thử nghiệm kiểm soát cho HTK

Việc lấy mẫu khi thử nghiệm kiểm soát với HTK nếu có áp dụng đều là lấy mẫu phi thống kê. Các công ty kiểm toán thường chọn cố định số mẫu không phụ thuộc vào quy mô, bản chất kinh doanh hay loại hình nghiệp vụ cũng như rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức độ nào hoặc chỉ kiểm tra kiểm soát chính, thậm chí bỏ qua. Điều này khiến cỡ mẫu có thể không phù hợp với quy mô DNSX thép được kiểm toán; bỏ qua các kiểm soát gián tiếp mà không xem xét các kiểm soát đó có thể ảnh hưởng trọng yếu. Bản thân KTV còn lúng túng trong việc lựa chọn phương pháp lấy mẫu, xác định cỡ mẫu phù hợp. Luận án đưa ra các ý kiến hoàn thiện nhằm khắc phục tình trạng trên, nâng cao hiệu quả của quá trình lấy mẫu.

Thứ nhất, hoàn thiện việc xác định cỡ mẫu cho thử nghiệm kiểm soát

KTV nên dựa theo tính chất thường xuyên hay không của kiểm soát để xác định cỡ mẫu. Với giao dịch hàng ngày (kiểm soát về đối chiếu giữa thủ kho và kế toán vật tư, ...), chọn 25 mẫu; giao dịch hàng tháng và hàng quý: 2 mẫu (kiểm soát về hiện vật khi thực hiện kiểm kê định kỳ, ...), giao dịch hàng năm: 1 mẫu. Tuy nhiên số mẫu này không cố định trong mọi trường hợp mà có thể được bổ sung trong quá trình KTV thực hiện thử nghiệm. KTV cần đưa ra quyết định ở bốn trường hợp:

- Không phát hiện lỗi khi thử nghiệm kiểm soát với các kiểm soát về HTK cho phép KTV đánh giá kiểm soát HTK hiệu quả.
- Tồn tại một lỗi mà KTV phát hiện khi thử nghiệm có thể nhận định khả năng kiểm soát HTK không hiệu quả và rủi ro kiểm soát cao. KTV có thể quyết định thử nghiệm mẫu bổ sung.
- Nếu không có lỗi nào được phát hiện thêm khi thực hiện thử tục bổ sung, KTV có thể kết luận rằng kiểm soát HTK có hiệu quả.
- Nhiều lỗi được phát hiện có nghĩa kiểm soát HTK không hiệu quả và rủi ro kiểm soát cao với HTK.



Sơ đồ 4.2: Quy trình quyết định mở rộng lấy mẫu thử nghiệm kiểm soát

Thứ hai, áp dụng lấy mẫu thuộc tính trong thử nghiệm kiểm soát

Lấy mẫu thuộc tính là phương pháp lấy mẫu thống kê để ước tính *tỷ lệ thủ tục kiểm soát không đảm bảo* dựa trên lựa chọn một mẫu và thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp. Thông thường, các thuộc tính (đặc tính của tổng thể) KTV muốn kiểm tra là *một kiểm soát hoạt động có hiệu quả* để thu thập chứng cứ để trả lời các câu hỏi như "Phiếu xuất kho vật tư sản xuất phôi/ thép đã được phê duyệt hay chưa?" Hoặc "các chi phí vật liệu, định mức tiêu hao trong quá trình sản xuất có phù hợp với các tiêu chuẩn kỹ thuật sản xuất phôi/ thép của công ty hay không?". Các công ty kiểm toán nhóm 1 (đặc biệt là công ty lớn) có thể áp dụng như sau:

Bước 1: Xác định các thuộc tính quan trọng, đại diện và những yếu tố tạo nên sự thiếu sót trong kiểm soát.

Bước 2: Xác định tổng thể để lấy mẫu dựa vào các yếu tố sau: thời gian thực hiện các kiểm soát; các đơn vị lấy mẫu; tính đầy đủ của tổng thể.

Bước 3: Xác định cỡ mẫu tối ưu nhằm giảm thiểu rủi ro lấy mẫu và tăng hiệu quả kiểm toán. Những yếu tố ảnh hưởng đến việc xác định cỡ mẫu mà KTV cần lưu ý: (1) rủi ro lấy mẫu, (2) tỷ lệ sai sót chấp nhận được (sai sót có thể bỏ qua), và (3) tỷ lệ sai lệch kỳ vọng của tổng thể. Các bước xác định như sau:

- Chọn mức độ các rủi ro lấy mẫu cho phép dựa vào các yếu tố như rủi ro kiểm toán, và quan điểm riêng của KTV về KSNB. KTV có thể áp dụng bảng rủi ro của AICPA ban hành năm 2012 (phụ lục 4.7). Ví dụ, nếu rủi ro lấy mẫu (rủi ro độ tin cậy cao) là 5%, khi tỷ lệ sai lệch kỳ vọng của tổng thể là 0%, tỷ lệ sai sót chấp nhận được là 6% thì KTV cần lựa chọn 49 mẫu để kiểm tra.

- Xác định tỷ lệ sai sót có thể bỏ qua bằng cách đánh giá tỷ lệ độ khiêm khuyết trong kiểm soát và sai sót trọng yếu. Tỷ lệ sai sót có thể bỏ qua cần ở mức thấp hơn với các kiểm soát quan trọng (kiểm soát nguyên vật liệu, chi phí sản xuất dở dang).

- Xác định sai sót kỳ vọng của tổng thể bằng các hiểu biết về kết quả kiểm toán trước DNSX thép.

- Xác định cỡ mẫu trong bảng (căn cứ vào điểm giao nhau giữa tỷ lệ sai sót chấp nhận được và tỷ lệ sai lệch kỳ vọng của tổng thể).

Bước 4: Xác định phương pháp chọn mẫu như chọn mẫu ngẫu nhiên đơn giản, chọn mẫu hệ thống, chọn mẫu bất kỳ, hoặc chọn mẫu theo khối.

Bước 5: Chọn các mẫu và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát.

KTV chú ý nếu mẫu chọn ra không thích hợp hay không đại diện cho kiểm soát cần kiểm tra, cần thay thế bằng cách chọn ngẫu nhiên. KTV cũng nên giả định có

thể thủ tục kiểm soát không được áp dụng và là thiếu sót của KSNB. Nếu trước khi hoàn thành kiểm tra kiểm soát trên mẫu mà mẫu có quá nhiều tình trạng này, KTV cần kết luận không có sự tin cậy với thủ tục kiểm soát đó và chấm dứt thử nghiệm.

Bước 6: Đánh giá kết quả mẫu (đòi hỏi các công ty kiểm toán suy rộng ra tổng thể trước khi kết luận) và xem xét ảnh hưởng tới thủ tục kiểm toán đã dự kiến:

- **Đánh giá định lượng:** KTV phải xác định giới hạn trên của sai sót thực tế nếu vượt quá mức độ sai sót có thể bỏ qua thì phải thử nghiệm một kiểm soát khác để giảm rủi ro tương tự, hoặc điều chỉnh bản chất, thời gian, mức độ thử nghiệm cơ bản số dư HTK bị ảnh hưởng bởi kiểm soát đó. Khi thay đổi thử nghiệm cơ bản, KTV cần xem xét bản chất của lỗi trong kiểm soát và xác định ảnh hưởng tới sai sót trọng yếu trong BCTC (**phụ lục 4.8**). Ví dụ: khi rủi ro được xác định là 5% (KTV muốn hạn chế nguy cơ đến 5%), tỷ lệ sai sót thực tế trong tổng thể sẽ không vượt quá mức độ sai sót tổng thể chấp nhận được 6%, tương đương với độ tin cậy 95%. Với cỡ mẫu là 45, sai sót thực tế tìm thấy sau kiểm tra là 3, tra bảng *đánh giá kết quả mẫu* ở phụ lục 4.8, có số 16,4 – nghĩa là theo thiết lập của KTV thì tỷ lệ sai sót thực tế của tổng thể không quá 16,4%. Nói cách khác, với độ tin cậy 95%, chỉ có 5% cơ hội xảy ra việc tỷ lệ sai lệch tổng thể lớn hơn 16,4% và tỷ lệ này lớn hơn 6%. Do đó việc kiểm tra kiểm soát này không giúp KTV kết luận kiểm soát hiệu quả. KTV cần đánh giá lại rủi ro dự kiến và tiếp tục đánh giá định tính sai sót phát hiện.

- **Đánh giá định tính:** Khi thiếu sót trong kiểm soát được xác định, KTV cần phân tích là cố ý hay vô ý; ngẫu nhiên hay có hệ thống; có ảnh hưởng trực tiếp tới số liệu của HTK; hoặc có giá trị lớn mà KSNB không thể phát hiện được.

Bước 7: Lưu trữ tài liệu của tất cả các giai đoạn lấy mẫu làm bằng chứng thể hiện các nội dung mà KTV đã thực hiện và là tài liệu để KSCL kiểm toán.

Thứ ba, áp dụng lấy mẫu phi thống kê trong thử nghiệm kiểm soát

Nếu lấy mẫu phi thống kê để kiểm tra kiểm soát, KTV có thể sử dụng các khái niệm “không”, “ít”, và “nhiều” và xem xét ảnh hưởng của các nhân tố tới cỡ mẫu:

Nhân tố	Điều kiện để cỡ mẫu	
	Nhỏ	Lớn
Tỷ lệ sai sót có thể chấp nhận	Cao	Thấp
Tỷ lệ sai lệch kỳ vọng của tổng thể	Thấp	Cao
Rủi ro lấy mẫu	Cao	Thấp
Quy mô tổng thể	Ít ảnh hưởng	Ít ảnh hưởng

Tuy nhiên KTV vẫn nên xem xét áp dụng lấy mẫu thống kê hơn là phi thống kê do KTV khó có thể đánh giá định lượng được rủi ro khi đưa ra ý kiến không xác đáng trên mẫu chọn. Hoặc cần kết hợp lấy mẫu thống kê và phi thống kê để mẫu đại

diện cao hơn. Cụ thể, khi chọn mẫu ngẫu nhiên cho tổng thể quy mô trên 100 phần tử, xác định được mẫu, KTV cần tiếp tục bổ sung vào mẫu một số phần tử được chọn từ chọn mẫu phi thống kê (theo khối và theo nhận định nghề nghiệp). Khi chọn mẫu như vậy giúp cho KTV đảm bảo tính đại diện cho tổng thể hơn đồng thời khả năng phát hiện sai sót tiềm ẩn trong tổng thể nhanh và hiệu quả.

b. Lấy mẫu khi kiểm tra chi tiết số dư và nghiệp vụ của HTK

Các công ty kiểm toán sau khi sử dụng các kỹ thuật thống kê để xác định cỡ mẫu (trên phần mềm, ứng dụng excel) thì đều chọn mẫu theo kinh nghiệm, chủ yếu lựa chọn nghiệp vụ nhập, xuất HTK hoặc số dư HTK có số tiền lớn hay KTV đánh giá là có dấu hiệu bất thường. Đồng thời, việc đánh giá kết quả mẫu và đo lường rủi ro lấy mẫu không được thực hiện. Khi lấy mẫu như vậy sẽ dễ bỏ qua các khoản mục, nghiệp vụ có số tiền nhỏ nhưng tổng hợp lại có sai sót trọng yếu, không đảm bảo phát hiện các rủi ro kiểm toán. Do đó để lấy mẫu thực sự hiệu quả, giúp tiết kiệm chi phí cũng như hạn chế các rủi ro lấy mẫu, luận án đưa ra các đề xuất sau:

Thứ nhất, KTV cần sử dụng kết hợp cả lấy mẫu thống kê và phi thống kê. Khi sử dụng đúng cách, phương pháp lấy mẫu sẽ hiệu quả trong việc cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhưng KTV cần cân nhắc về mức độ và trường hợp sử dụng lấy mẫu phi thống kê bởi nó không cho phép các công ty kiểm toán kiểm soát về mặt thống kê cho việc đo lường rủi ro lấy mẫu. Đối với cả hai cách tiếp cận, KTV phải xem xét bản chất của sai sót trọng yếu được phát hiện trong mẫu, và kết luận trên tổng thể. Ngoài việc đánh giá kết quả của một mẫu định lượng, KTV cần xem xét các khía cạnh định tính của sai sót trọng yếu, là do sai sót, hay gian lận?

Thứ hai, tác giả đề xuất hướng dẫn cụ thể về các bước trong lấy mẫu kiểm tra chi tiết. Các bước cơ bản liên quan đến lấy mẫu để kiểm tra chi tiết là phương pháp lấy mẫu như nhau cho dù phi thống kê hay thống kê được sử dụng:

Bước 1: Xác định mục tiêu kiểm toán và xác định sai sót trọng yếu

Xác định mục tiêu sẽ giúp xác định tổng thể cần kiểm tra, cung cấp sự đảm bảo cho một hoặc nhiều cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, nếu mục tiêu là xác định tính có thật của số dư HTK của DNSX thếp, mẫu nên lựa chọn từ các số dư của HTK đã ghi sổ.

Công ty kiểm toán khác nhau có thể có cách tiếp cận khác nhau để xác định sai sót trọng yếu có thể bỏ qua và KTV có thể sử dụng ước lượng sai sót trọng yếu sẽ lớn hơn so với thực tế để giảm rủi ro dù sẽ tăng cỡ mẫu.

Bước 2: Xác định tổng thể lấy mẫu phù hợp bằng cách *phân tầng* tổng thể thành các tầng như nghiệp vụ nhập, xuất kho có giá trị lớn sẽ kiểm tra 100 %, các nghiệp

vụ còn lại sử dụng một trong các kỹ thuật lấy mẫu (KTV sử dụng lấy mẫu thống kê cho nghiệp vụ tầng giữa; các nghiệp vụ tầng thấp nhất sẽ lấy mẫu theo khối hoặc bất kỳ). KTV cần đảm bảo tổng thể được kiểm tra phù hợp với mục đích kiểm tra bằng cách xem xét khi sai sót kê khai *cao hơn* thực tế: tổng thể phù hợp là tổng thể đã ghi nhận trên BCTC, còn với sai sót kê khai *thấp hơn* thực tế: tổng thể phù hợp gồm tổng thể là số dư HTK đã ghi nhận trên BCTC và các tổng thể khác thuộc chu trình kinh doanh chủ yếu mà tổng thể đã ghi nhận ở trên BCTC có liên quan (chu trình mua hàng; bán hàng), nhằm tìm ra những khoản mục chưa ghi sổ. Theo quy ước, kiểm tra theo hướng khoản mục có sai sót kê khai *cao hơn* thực tế áp dụng cho các khoản mục tài sản và chi phí (HTK và chi phí sản xuất) do đó nếu sai sót của HTK thấp hơn thực tế, KTV sẽ xem xét các khoản mục đối ứng với HTK như công nợ, nguồn vốn. Ví dụ: mẫu chọn để kiểm tra tính hiện hữu của HTK tại DNSX thép sẽ không phù hợp để kiểm tra tính đầy đủ của việc ghi nhận giá trị HTK.

Bước 3: Xác định phương pháp chọn mẫu phù hợp.

Phương pháp tiếp cận lấy mẫu thống kê thông thường nhất để kiểm tra chi tiết có thể áp dụng là lấy mẫu theo đơn vị tiền tệ (Moneytary Unit Sampling - MUS). Để kiểm tra giá HTK của DNSX thép, KTV áp dụng MUS khi dự đoán tương đối ít sai sót trọng yếu và tổng thể được kỳ vọng là sẽ bị báo cáo thiếu ở mức không đáng kể. Tuy nhiên nếu sau khi chứng kiến kiểm kê tại DNSX thép và kiểm tra giá HTK mà KTV dự kiến một số lượng đáng kể các sai sót trọng yếu có thể vừa bị báo cáo thiếu, vừa bị báo cáo thừa thì KTV nên áp dụng phương pháp chọn mẫu khác.

Bước 4: Xác định cỡ mẫu.

Các công ty nhóm 1 có thể xác định cỡ mẫu bằng MUS theo AICPA [42]:

Các bước tính cỡ mẫu	Nguồn
1. Xác định ARIA (*)	Xác định dựa trên các yếu tố ở <i>Bảng 4.1</i>
2. Giá trị tổng thể	
3. Giá trị sai sót có thể chấp nhận	
4. Tỷ lệ giá trị sai sót trên giá trị tổng thể	
5. Giá trị sai sót ước tính của tổng thể	Căn cứ vào kết quả năm trước
6. Tỷ lệ sai sót ước tính trên tổng thể với sai sót có thể chấp nhận được	
7. Độ tin cậy	<i>Phụ lục 4.9</i> dựa trên ARIA và tỷ lệ sai sót ước tính có thể chấp nhận được
8. Tính toán cỡ mẫu	Độ tin cậy/ tỷ lệ % ước tính sai sót có thể chấp nhận được
9. Tính khoảng cách mẫu	Tổng thể / cỡ mẫu

(*) ARIA (Acceptable risk of incorrect acceptance) – *Rủi ro có thể chấp nhận của việc chấp nhận sai* là rủi ro mà các mẫu cung cấp kết luận rằng số dư HTK của

DNSX thép không có sai sót trọng yếu trong khi số dư đó thực sự sai sót trọng yếu. ARIA giúp KTV đảm bảo kỳ vọng về số dư HTK, thông thường KTV sẽ thiết lập ARIA ở mức thấp. ARIA có thể được thiết lập định lượng (5%, 10%), hoặc định tính (*thấp, trung bình, cao*). Nếu KTV chỉ chấp nhận ít rủi ro, cỡ mẫu càng lớn. Một yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến quyết định của KTV về ARIA là rủi ro kiểm soát được đánh giá cho HTK của DNSX thép. Khi KSNB hiệu quả, rủi ro kiểm soát giảm, cho phép KTV tăng mức độ của ARIA, dẫn đến giảm cỡ mẫu cần thiết cho kiểm tra chi tiết số dư HTK. Bên cạnh đó, ARIA chịu ảnh hưởng trực tiếp của rủi ro kiểm toán và tỷ lệ nghịch với việc áp dụng thử nghiệm cơ bản dự kiến hoặc đã thực hiện. Nếu thủ tục phân tích chỉ ra số dư HTK của DNSX thép là tương đối hợp lý, mức độ của ARIA cần đánh giá tăng lên (KTV cần cỡ mẫu nhỏ hơn để kiểm tra chi tiết nhằm đạt được rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận được). Bảng 4.1 thể hiện mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng tới ARIA và từ đó tác động đến cỡ mẫu.

Bảng 4.1: Mối quan hệ giữa các nhân tố ảnh hưởng tới ARIA, ARIA, cỡ mẫu

Nhân tố ảnh hưởng tới ARIA	ARIA	Cỡ mẫu
Hiệu quả KSNB/ rủi ro kiểm soát với HTK tại DNSX thép: nếu KSNB hiệu quả/ rủi ro kiểm soát thấp	Tăng	Giảm
Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ nhập, xuất HTK: nếu không có vấn đề	Tăng	Giảm
Rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận được với HTK của DNSX thép: cao	Tăng	Giảm
Thủ tục phân tích cho HTK của DNSX thép: chỉ ra không có vấn đề gì	Tăng	Giảm

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Dựa trên ARIA và tỷ lệ sai sót ước tính có thể chấp nhận, KTV sẽ xác định độ tin cậy trong việc thiết lập cỡ mẫu theo MUS (**phụ lục 4.9**). Ví dụ, nếu ARIA là 5%, tỷ lệ sai sót ước tính có thể chấp nhận là 0,05 thì độ tin cậy là 3,31.

Trường hợp các công ty nhóm 2 không kịp thời cập nhật các kiến thức quốc tế thông dụng về lấy mẫu, công ty nên hướng dẫn chi tiết cho KTV sử dụng bảng *yếu tố độ tin cậy – mức độ đảm bảo R* (confidence factor). Cụ thể: KTV cần xác định 03 *mức độ giảm thiểu rủi ro cần thiết*: cao, trung bình, thấp; dựa trên *Yếu tố tin cậy - R* sử dụng khi lấy mẫu. R càng cao, cỡ mẫu càng lớn và mức độ giảm thiểu rủi ro càng cao (**phụ lục 4.10**). Theo đó, khi kiểm tra chi tiết cho HTK của DNSX thép, để xác định R, KTV áp dụng ma trận dựa trên độ tin cậy của KTV vào KSNB sau khi đã thực hiện các thử nghiệm kiểm soát. Khi đã xác định rủi ro phát hiện xảy ra, KTV có thể giảm được rủi ro phát hiện bằng các thủ tục kiểm toán cụ thể, tùy theo từng trường hợp mà KTV xác định được khoảng độ tin cậy và R tương ứng.

Nếu chọn mẫu theo MUS thì KTV chỉ lấy mẫu trên tổng thể là số dư HTK hay các nghiệp vụ nhập, xuất HTK của DNSX thép sau khi đã loại trừ các giá trị lớn để

kiểm tra riêng. Trong một số trường hợp bằng chứng thu thập từ việc kiểm tra phần tử có giá trị lớn có thể KTV không cần thực hiện lấy mẫu kiểm tra.

Bước 5: Chọn mẫu và thực hiện kiểm tra chi tiết HTK

Xác định cỡ mẫu, phương pháp chọn mẫu và đánh giá kết quả mẫu phụ thuộc vào phương pháp tiếp cận lấy mẫu sử dụng. Dù phương thức nào, KTV cần xem xét đến rủi ro sai sót trọng yếu của HTK, rủi ro lấy mẫu, và đánh giá các sai sót có thể bỏ qua. Việc chọn mẫu có thể thực hiện trên phần mềm kiểm toán (nếu có) hoặc ứng dụng Excel, Visual basic, phần mềm SPSS làm công cụ.

Bước 6: Đánh giá kết quả mẫu: khi tổng sai sót trọng yếu của HTK ước tính vượt quá sai sót có thể bỏ qua với HTK, KTV có thể:

- Yêu cầu DNSX thép điều chỉnh những sai sót trọng yếu.
- Phân tích các sai sót trọng yếu phát hiện được: KTV tìm hiểu bản chất và nguyên nhân của sai sót, xác định xem sai sót trọng yếu có hệ thống hay không.
- Mở rộng mẫu: tính toán cỡ mẫu bổ sung cần thiết bằng cách thay thế các sai sót trọng yếu có khả năng nhất thu được từ đánh giá mẫu cho các sai sót trọng yếu dự kiến ban đầu trong khoảng lấy mẫu và xác định một khoảng mới, tổng cỡ mẫu dựa trên kỳ vọng mới. Số mẫu thêm vào bằng cỡ mẫu mới trừ đi số mẫu ban đầu.

Bước 7: Lưu trữ GTLV tất cả các giai đoạn của quá trình lấy mẫu: đây là công việc cơ bản KTV cần hoàn tất sau khi toàn bộ quá trình kiểm toán kết thúc, là bằng chứng thể hiện các nội dung mà KTV đã thực hiện và là tài liệu KSCL kiểm toán.

Luận án đưa ra ví dụ về lấy mẫu kiểm tra các nghiệp vụ nhập vật tư mua về để phục vụ sản xuất phôi/ thép. KTV cần xem xét các yếu tố sau khi lấy mẫu hóa đơn mua hàng (với các giả thiết đặt ra):

<u>Yếu tố cần xem xét</u>	<u>Biện pháp xử lý</u>
Mục đích kiểm tra	Đảm bảo tính hiện hữu và đúng đắn của HTK mua về thông qua kiểm tra hóa đơn mua hàng
Rủi ro có sai sót trọng yếu liên quan đến cơ sở dẫn liệu	Rủi ro với tính hiện hữu: THẤP Rủi ro với tính đúng đắn: THẤP
Tổng thể cần kiểm tra	190.457.928.000
Đơn vị lấy mẫu được áp dụng	Hóa đơn mua hàng phát sinh trong kỳ
Lấy mẫu	Thống kê
Xác định phần tử giá trị lớn kiểm tra riêng	6.802.068.857
Giảm rủi ro qua thử nghiệm kiểm soát	Không
Giảm rủi ro thông qua thủ tục khác	Trung bình, thông qua thủ tục phân tích chi tiết
Mức độ đảm bảo yêu cầu	Độ tin cậy 80%, mức độ đảm bảo 1.6, do đã đạt sự đảm bảo nhất định qua phân tích chi tiết.
Mức độ trọng yếu thực hiện	566.200.000

Tiếp theo KTV thực hiện chọn mẫu khoảng cách theo MUS:

F6		= (F1-F2)/F5						
A	B	C	D	E	F	G	H	
1	Tổng thể				190.457.928.000			
2	Giá trị phần tử lớn cần kiểm tra riêng				6.802.068.857			
3	Mức trọng yếu thực hiện				1.012.050.736			
4	Mức độ đảm bảo				2			
5	Khoảng cách mẫu J				632.531.710			
6	Cỡ mẫu				290.3504	290		
7	Điểm khởi đầu ngẫu nhiên				28.497.000			
8	Ngày tháng	Hóa đơn	Diễn giải	TK ĐƯ	Số tiền	Giá trị lấy kế	Khoảng cách mẫu lấy kế	Chọn vào mẫu
9	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6) = (5)-(7)	(7)	(8)
10	30-11-2014	HD0000790	Mua gạch Manhe Cac bon	1524-331	118.440.000	118.440.000	28.497.000	Có
11	30-11-2014	HD00005570	Mua than điện cực F450	1522-331	183.939.000	212.436.000	661.028.710	Không
12	01-12-14	HD0000337	Mua đồ lò mìn	1522-331	235.575.000	896.603.710	661.029.000	Có
13	01-12-14	HD0000607	Mua khí Oxy + argon	1522-331	72.492.000	733.521.000	1.293.560.710	Không
14	01-12-14	HD0001035	Mua vòi luyện kim	1522-331	205.464.000	1.499.024.710	1.293.561.001	Có
15	01-12-14	HD0000340	Mua thép phế	15214-331	377.175.000	1.670.736.001	2.964.297.001	Không

Hình 4.1: Giao diện lấy mẫu hóa đơn mua vật tư sản xuất thép bằng MUS

Do KTV không thực hiện thử nghiệm kiểm soát, nên khả năng giảm thiểu rủi ro thông qua thử nghiệm kiểm soát là 0, khiến số mẫu chọn quá lớn (290 mẫu), giảm tính hiệu quả kiểm toán. Tại DNSX thép, số lượng nghiệp vụ HTK phát sinh rất nhiều, KTV nên cân nhắc thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho HTK hoặc thực hiện các thủ tục thay thế khác nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Các nghiệp vụ nhập, xuất HTK có số phát sinh nhỏ như xuất vật liệu phụ (bột đất sét sống, oxy chai, sạn manhê, con lăn/ trục con lăn đỡ phôi đáy khuôn...), sẽ được phân thành tầng thấp nhất, KTV nên sử dụng lấy mẫu phi thống kê (lấy mẫu bất kỳ hoặc theo khối). Khi lấy mẫu bất kỳ, KTV cần tránh xảy ra thiên lệch hoặc định kiến chủ quan (ví dụ tránh phần tử khó tìm hay luôn chọn/ tránh các phần tử ở dòng đầu tiên hoặc dòng cuối của trang) và do đó đảm bảo tất cả các phần tử trong tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn. Việc áp dụng đa dạng các phương pháp lấy mẫu sẽ giúp KTV không phụ thuộc duy nhất vào chủ quan của mình, các nghiệp vụ có số phát sinh nhỏ vẫn có khả năng được chọn, giảm rủi ro kiểm toán, đảm bảo tính đặc trưng của mẫu. Đồng thời, KTV phải cân bằng các yếu tố: thời gian, chi phí, hiệu quả thu được để tránh ảnh hưởng tiến độ công việc và chi phí kiểm toán.

4.2.2. Hoàn thiện quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam

4.2.2.1. Hoàn thiện quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép

Các công ty chỉ đưa ra quy trình chung cho toàn bộ cuộc kiểm toán BCTC, chưa có quy trình cụ thể cho khoản mục, chu trình. Hoặc các thủ tục kiểm toán được nhiều công ty hướng dẫn cho KTV và trợ lý dựa trên bảng chấm điểm kỹ thuật của VACPA. Vì vậy mà bản thân người trực tiếp kiểm toán khó hình dung tổng thể quy trình kiểm toán. Luận án đề xuất giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán HTK tại DNSX thép trên cơ sở quy trình kiểm toán BCTC tổng quát như sau (**phụ lục 4.11**):

Giai đoạn 1, KTV sử dụng thông tin về lĩnh vực sản xuất kinh doanh thép, hiểu biết về ngành thép Việt Nam để đánh giá rủi ro kinh doanh ở lĩnh vực này và phân tích sơ bộ HTK, đánh giá rủi ro cho HTK. KTV sử dụng mức trọng yếu cho HTK, rủi ro kiểm toán chấp nhận được, rủi ro có sai sót trọng yếu, và bất kỳ rủi ro liên quan tới gian lận được xác định để làm rõ chiến lược, lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán chi tiết HTK tại DNSX thép.

Giai đoạn 2 và 3: KTV thực hiện kiểm toán. Việc chia làm hai giai đoạn là để KTV nhận thức rõ về việc tiến hành thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Do số lượng nghiệp vụ nhập, xuất HTK tại DNSX thép phát sinh nhiều, liên tục nếu DN đang trong thời gian cao điểm sản xuất (sản xuất các loại thép thanh vằn khi vào mùa xây dựng, phục vụ các công trình giao thông, ...), không chịu các yếu tố tác động gây ngừng sản xuất (các sự cố về lưới điện), KTV có thể kiểm tra kiểm soát và kiểm tra chi tiết trên cùng một nghiệp vụ nhập/ xuất HTK nhằm thu thập bằng chứng về các kiểm soát, góp phần đánh giá rủi ro kiểm soát. KTV nên tích hợp kiểm toán KSNB với HTK bằng thử nghiệm kiểm soát đồng thời thu thập bằng chứng xác minh tính đúng đắn của các nghiệp vụ này bằng thử nghiệm cơ bản. Khi kiểm soát HTK không hiệu quả hoặc KTV phát hiện sai lệch, kiểm tra chi tiết nghiệp vụ có thể mở rộng ở giai đoạn 2 hoặc 3, cùng với việc xem xét tác động của KSNB với BCTC. Lý do vì kết quả thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra chi tiết nghiệp vụ HTK là yếu tố quyết định quan trọng về mức độ kiểm tra chi tiết số dư HTK.

Ở giai đoạn 3: (1) Phân tích chi tiết HTK gồm đánh giá các thông tin liên quan tới HTK thông qua phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa các dữ liệu HTK và phi tài chính (số lượng từng chủng loại thép, phôi thép và các loại HTK khác; diện tích có thể lưu trữ các loại thép, phôi thép với đặc tính trọng lượng lớn, công kênh, ...); (2) Kiểm tra chi tiết số dư HTK để kiểm tra sai sót trọng yếu trong số dư HTK trên BCTC của DNSX thép bằng cách tính toán lại giá thành phôi/ thép, chi phí sản xuất thép dở dang; ước tính số liệu; lấy xác nhận về vật tư mua đang đi đường (thép phế/ phôi thép nhập khẩu), phôi/ thép gửi bán cho các đại lý, ...

Sau ba giai đoạn hoàn thành, KTV phải thu thập thêm các bằng chứng liên quan đến trình bày và công bố thông tin HTK, tóm tắt và đánh giá các kết quả sau khi hoàn thành kiểm toán HTK của DNSX thép ở giai đoạn 4.

Quy trình kiểm toán HTK sẽ đóng vai trò hướng dẫn chứ không áp đặt cho mọi cuộc kiểm toán. Tùy đặc điểm từng DNSX thép mà KTV linh hoạt áp dụng các thủ tục hợp lý, đảm bảo mục tiêu kiểm toán và tiết kiệm thời gian, chi phí.

4.2.2.2. Hoàn thiện giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán HTK tại DNSX thép

➤ Hoàn thiện việc đánh giá rủi ro cho khoản mục hàng tồn kho

Đánh giá rủi ro ở các công ty kiểm toán thường do KTV cao cấp thực hiện, do đó hầu hết KTV và trợ lý kiểm toán gần như không nắm được cụ thể hướng kiểm toán sau khi có đánh giá. Điều này có thể khiến cho bản thân những người trực tiếp kiểm toán phần hành HTK thường tiến hành các thủ tục kiểm toán theo bảng công việc đã có sẵn, theo kinh nghiệm mà không quan tâm tới rủi ro được đánh giá. Bên cạnh đó, đánh giá rủi ro bằng định lượng có thể phức tạp và khó xác định con số chính xác, KTV có thể đánh giá định tính theo các mức độ. Luận án đề xuất công ty kiểm toán có thể hướng dẫn KTV đánh giá định tính theo bảng:

Bảng 4.2: Hướng dẫn KTV đánh giá rủi ro kiểm toán cho HTK theo định tính

TT	Đánh giá của KTV về các yếu tố ảnh hưởng tới rủi ro của HTK	Nhận định về rủi ro
1	Đánh giá của KTV về sai sót trọng yếu trước khi xem xét KSNB về HTK của DNSX thép/ rủi ro tiềm tàng của HTK	Nhiều sai sót/ rủi ro cao
2	Đánh giá của KTV về hiệu quả của KSNB trong ngăn chặn, phát hiện sai sót về HTK của DNSX thép/ rủi ro kiểm soát của HTK	Hiệu quả thấp / rủi ro cao
3	Sự chấp nhận của KTV với sai sót trọng yếu về HTK của DNSX thép tồn tại sau khi kiểm toán/ rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận	Chấp nhận ở mức thấp / rủi ro thấp
4	Mức độ bằng chứng kiểm toán liên quan tới số dư, nghiệp vụ HTK của DNSX thép mà KTV cần thu thập / rủi ro phát hiện dự tính	Mức độ cao/ rủi ro thấp
...

Nếu KTV nhận thấy khả năng cao có sai sót trọng yếu như HTK bị giảm giá trị thuần nhưng không khai báo, ... KTV sẽ kết luận rủi ro tiềm tàng của HTK cao. Ngoài việc tăng cường bằng chứng kiểm toán khi rủi ro tiềm tàng cao, công ty kiểm toán cần chỉ định KTV có kinh nghiệm kiểm tra chi tiết hơn để xem xét giá trị thuần của HTK, khả năng hư hỏng của HTK và đánh giá kỹ lưỡng kết quả kiểm toán.

Rủi ro kiểm soát thể hiện đánh giá của KTV về rủi ro có sai sót trọng yếu xảy ra ở cơ sở dẫn liệu liên quan tới kiểm soát HTK và không được KSNB ngăn chặn hay phát hiện kịp thời. Nếu KTV kết luận KSNB với HTK hoàn toàn không hiệu quả thì rủi ro kiểm soát cao và có thể đưa ra mức 100% để kiểm soát rủi ro.

Mô hình rủi ro kiểm toán thể hiện mối quan hệ trực tiếp giữa rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận với rủi ro phát hiện, và mối quan hệ nghịch đảo giữa rủi ro kiểm toán chấp nhận được với bằng chứng dự kiến cần thu thập. Nếu KTV quyết định giảm mức độ của rủi ro kiểm toán, rủi ro phát hiện sẽ giảm và lượng bằng chứng cần thu thập phải tăng lên. Khi DNSX thép có HTK với rủi ro kiểm toán chấp nhận thấp, công ty kiểm toán cần sử dụng KTV có kinh nghiệm hoặc mở rộng rà soát chi tiết về HTK. Việc KTV đánh giá bốn yếu tố rủi ro trong mô hình rủi ro kiểm toán sẽ

có khác biệt. Với rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận, KTV quyết định các rủi ro mà công ty kiểm toán sẵn sàng chấp nhận rằng BCTC còn có sai sót sau khi hoàn thành kiểm toán dựa vào các yếu tố liên quan tới khách hàng. Ví dụ, khách hàng là DNSX thép lần đầu phát hành cổ phiếu ra công chúng, KTV sẽ chấp nhận rất ít rủi ro (*rủi ro kiểm toán chấp nhận thấp*); rủi ro sai sót trọng yếu dựa trên kỳ vọng, dự đoán của KTV về tình trạng của khách hàng (*rủi ro tiềm tàng cao khi các thành phẩm thép gần 2 năm vẫn không bán được do ảnh hưởng của khủng hoảng kinh tế*). Nếu khách hàng có KSNB là khá tốt thì rủi ro kiểm soát được KTV đánh giá thấp.

Có thể xem xét ví dụ đánh giá rủi ro kiểm soát trong nghiệp vụ xuất kho dựa vào bảng câu hỏi KSNB về HTK cũng như sử dụng lưu đồ, bản tường thuật về quản lý HTK theo ma trận (**phụ lục 4.12**). KTV phải xác định và dự kiến các kiểm soát chính ảnh hưởng lớn nhất tới đáp ứng các mục tiêu kiểm toán liên quan đến nghiệp vụ. Mỗi thủ tục kiểm soát sẽ đáp ứng một hoặc nhiều mục tiêu kiểm toán liên quan.

KTV cần chú ý đánh giá sự thiếu sót trong thiết kế và vận hành KSNB của DNSX thép khi đánh giá rủi ro kiểm soát liên quan tới HTK trên ba cấp độ:

1. *Khiếm khuyết trong kiểm soát HTK của DNSX thép* xảy ra khi thiết kế và hoạt động của kiểm soát HTK của DNSX thép không cho phép thủ kho ngăn chặn hoặc phát hiện sai sót trọng yếu (mất cắp, hư hỏng, hao hụt) kịp thời khi quản lý HTK. Cụ thể: (1) *Khiếm khuyết trong thiết kế KSNB* tồn tại nếu một kiểm soát cần thiết (tách biệt chức năng, nhiệm vụ của việc quản lý giá trị và quản lý hiện vật HTK) bị thiếu hoặc không đúng thiết kế; (2) *Khiếm khuyết trong kiểm soát HTK* tồn tại nếu một kiểm soát đã đề cập ở trên hoạt động không tốt như thiết kế hoặc người kiểm soát không đủ thẩm quyền (ví dụ giao cho thủ kho làm kế toán kho).

2. *Khiếm khuyết đáng kể* xảy ra nếu một hoặc nhiều kiểm soát về HTK của DNSX thép có sai sót ở mức độ ít nghiêm trọng hơn so với khiếm khuyết trọng yếu nhưng đủ để tác động tới số liệu HTK trên BCTC.

3. *Khiếm khuyết trọng yếu* tồn tại nếu một hoặc nhiều khiếm khuyết đáng kể dẫn đến KSNB của DNSX thép không thể ngăn chặn hoặc phát hiện kịp thời sai sót trọng yếu trong khoản mục HTK.

Để xác định khiếm khuyết KSNB của DNSX thép về HTK trọng yếu hay không thì KTV phải đánh giá theo hai khía cạnh: khả năng xảy ra và mức độ đáng kể của các khiếm khuyết qua 5 bước thực hiện:

1. Xác định các kiểm soát hiện có tại DNSX thép. Do các khiếm khuyết tồn tại vì không kiểm soát đầy đủ, KTV phải xem xét các kiểm soát HTK mà DN có.

2. Xác định sự thiếu hụt của các kiểm soát chính bằng bảng hỏi KSNB về HTK của DNSX thép; lưu đồ quá trình nhập vật tư do mua hàng, xuất vật tư phục vụ sản xuất phôi/ thép, tổ chức sản xuất phôi/ thép,.. và thực hiện walkthrough.

3. Xem xét khả năng thiếu sót kiểm soát chính với HTK nhưng có các kiểm soát phụ (DNSX thép không kiểm soát tại kho về vật tư phục vụ sản xuất phôi/ thép xuất khỏi kho nhưng có kiểm soát với bên nhận vật tư là các nhà máy phôi/ thép).

4. Sử dụng các đánh giá về khả năng tồn tại sai sót trọng yếu và mức trọng yếu xác định cho HTK để quyết định liệu có khiếm khuyết đáng kể hay trọng yếu.

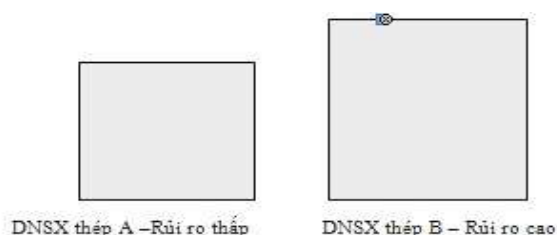
5. Xác định sai sót tiềm tàng có thể xảy ra từ các đánh giá của KTV về khiếm khuyết trọng yếu/ đáng kể liên quan tới HTK.

Nếu có thể tích hợp cuộc kiểm toán BCTC (tiếp cận dựa trên đánh giá rủi ro) với kiểm toán về KSNB cho khoản mục HTK thì công ty kiểm toán và KTV nên thực hiện kiểm toán theo hướng dẫn như trên. Đây cũng là xu hướng kiểm toán hiện nay trên thế giới, giúp đạt được đồng thời hai mục tiêu kiểm toán BCTC và đưa ra ý kiến về KSNB. Tuy nhiên để làm được như vậy cũng đòi hỏi về nhân lực và thời gian kiểm toán đồng thời cũng chỉ nên áp dụng với các cuộc kiểm toán có quy mô lớn (với các khách hàng là các DNSX thép có quy mô lớn).

➤ **Hoàn thiện chương trình kiểm toán HTK dựa trên xác định rủi ro có sai sót trọng yếu**

Chương trình kiểm toán được một số công ty xây dựng và áp dụng đã có thay đổi theo hướng dựa trên rủi ro, tuy nhiên việc xác định mức độ tiến hành các thủ tục kiểm toán sau khi đã có đánh giá dự kiến về rủi ro thì chưa có hoặc không trao đổi chi tiết với KTV trực tiếp thực hiện. Để giải quyết vấn đề, luận án đề xuất như sau:

Sau khi đã có hiểu biết về rủi ro có sai sót trọng yếu, KTV có thể xác định các thủ tục kiểm toán thích hợp, tỷ lệ thuận với rủi ro: lĩnh vực rủi ro cao hơn cần nhiều sự chú ý và tập trung kiểm toán. Công ty kiểm toán có thể xây dựng chương trình kiểm toán theo hướng: tiến hành thử nghiệm kiểm soát, sau đó phân tích chi tiết ở mức trung bình và cuối cùng thực hiện sâu rộng kiểm tra chi tiết. Nếu rủi ro đánh giá cho HTK của DNSX thép cao, KTV sẽ muốn có nhiều bằng chứng trực tiếp từ kiểm tra chi tiết. Ngược lại, KTV đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu về HTK là thấp và tin rằng kiểm soát của DNSX thép với HTK là tốt, KTV có thể có mức độ đảm bảo cao từ kiểm tra kiểm soát và phân tích, sau đó kiểm tra chi tiết với số lượng ít.



Hình A: Tinh đầy đủ của bằng chứng về sự hiện hữu của HTK tại DNSX thép



Hình B: cách tiếp cận các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng hiệu quả về sự hiện hữu của HTK

Hình 4.2: Thực hiện các thử nghiệm khi kiểm toán tiếp cận dựa trên rủi ro

Hình A cho thấy vì khác biệt trong rủi ro được đánh giá với HTK, khung bằng chứng cần có để kiểm tra sự tồn tại của HTK ở DNSX thép có rủi ro thấp hơn DNSX thép có nguy cơ cao. Hình B minh họa các cấp độ khác nhau của sự đảm bảo KTV sẽ đạt được từ thử nghiệm kiểm soát và kiểm tra cơ bản cho các cơ sở dẫn liệu của HTK. Khối lượng thực hiện cho các thủ tục được phân chia: do DNSX thép B có rủi ro cao hơn về sự hiện hữu của HTK, KTV sẽ thiết kế chương trình kiểm toán tập trung vào kiểm tra chi tiết để đạt được sự bảo đảm về việc thu thập bằng chứng đầy đủ cho cơ sở dẫn liệu *hiện hữu* của HTK. Đối với các cơ sở dẫn liệu khác, cách thức tương tự. Các công ty kiểm toán và KTV cần lưu ý các tỷ lệ % là tương đối xét đoán về bản chất; không nhất thiết áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán. Những đề xuất này mang tính hướng dẫn KTV có hướng áp dụng hiệu quả các thủ tục kiểm toán.

➤ Hoàn thiện khâu thu thập thông tin cơ sở liên quan tới hàng tồn kho

Các công ty kiểm toán nên chủ động tìm kiếm thông tin ở nhiều nguồn khác nhau, hoặc tìm biện pháp để kiểm định lại những thông tin do khách hàng cung cấp. KTV có thể cập nhật các thông tin do Hiệp hội Thép Việt Nam cung cấp, có thể tham khảo các thông tin từ các công ty tư vấn về kinh doanh chứng khoán, công ty quản lý rủi ro trong trường hợp DNSX thép là công ty đại chúng và có niêm yết trên thị trường chứng khoán. Với DNSX thép nếu có quy trình sản xuất thép khép kín, từ khai thác quặng, than đến sản xuất thép thành phẩm, nếu cần thiết, KTV nên tìm hiểu ý kiến chuyên gia để có hiểu biết nhất định về DNSX thép.

4.2.2.3. Hoàn thiện giai đoạn thực hiện kiểm toán HTK tại DNSX thép

➤ Hoàn thiện thử nghiệm kiểm soát hàng tồn kho

Kết quả khảo sát cho thấy mức độ thực hiện thử nghiệm kiểm soát của các KTV không cao, đa phần ở mức *thấp* đến *trung bình* do các công ty kiểm toán vẫn chỉ quan tâm tới việc thực hiện kiểm tra chi tiết số dư và nghiệp vụ. Điều này không chỉ do KSNB của DNSX thép được kiểm toán là kém hoặc không hữu hiệu mà có thể do KTV đã quen với việc thu thập bằng chứng từ kiểm tra chứng từ và đối chiếu số liệu, ít chú trọng đánh giá KSNB để giảm bớt khối lượng của kiểm tra chi tiết.

Để thử nghiệm kiểm soát hiệu quả với HTK của DNSX thép, KTV nên thực hiện theo nguyên tắc: khi các kiểm soát chính đã được xác định, KTV phải quyết định thử nghiệm như thế nào; đặc trưng của kiểm soát và cách xác định cỡ mẫu. Cụ thể thử nghiệm kiểm soát tại DNSX thép nên tiến hành theo nhóm nghiệp vụ:

Nghiệp vụ mua nguyên vật liệu phục vụ sản xuất phôi/ thép

- Xem xét có sự tồn tại một phòng độc lập chuyên thực hiện nhiệm vụ mua hàng hay không, sự tách biệt trách nhiệm của nhân viên thu mua với nhân viên kho và nhân viên kế toán tại các nhà máy phôi/ thép,...

- Xem xét việc xử lý đơn đề nghị mua hàng của các phân xưởng đúc, luyện phôi, cán,.. được thực hiện đúng quy trình không, có phù hợp với từng loại nguyên vật liệu như thép phế (phần lớn nhập khẩu từ các quốc gia sản xuất thép như Nga, Trung Quốc, Thổ Nhĩ Kỳ, ...), quặng, gang hay phôi thép (DNSX thép có thể sản xuất phôi thép làm nguyên vật liệu cho giai đoạn cán), ...

- Kiểm tra việc tồn tại, xử lý và phê chuẩn đối với phiếu yêu cầu mua vật liệu, có đúng thẩm quyền; chữ ký trên đơn đề nghị có của người chuyên trách không.

- Xem xét thủ tục nhận hàng và kiểm tra chất lượng có thực hiện đúng; kiểm tra chi tiết chứng từ để đảm bảo sự có thật của các nghiệp vụ mua vật liệu là cần thiết.

- Kiểm tra việc lưu trữ hồ sơ quá trình mua hàng đối với hợp đồng mua hàng nội địa và nhập khẩu (thép phế/ phôi).

Nghiệp vụ nhập kho, lưu trữ và bảo quản nguyên vật liệu, thành phẩm

- Kiểm tra phiếu nhập kho vật liệu mua; phiếu nhập phôi thép của nhà máy phôi; thép thành phẩm, phế liệu của nhà máy cán, báo cáo giao nhận, biên bản kiểm kê, biên bản kiểm tra chất lượng có đánh số thứ tự trước và liên tục.

- Quan sát kiểm kê, thực hiện kiểm kê lại. Đối chiếu giữa sổ cái, sổ chi tiết HTK, giữa sổ chi tiết với chứng từ gốc liên quan, giữa sổ kế toán với số liệu kiểm kê.

- Quan sát và đánh giá tính hiệu quả của hệ thống kho bãi; điều kiện bảo quản phù hợp với từng loại nguyên vật liệu như quặng, gang, thép phế liệu; dầu FO, DO, khí argon, phôi thép thành phẩm, thép thành phẩm, ...

- Quan sát và phỏng vấn về vấn đề phân ly trách nhiệm giữa người nhi sở HTK với người quản lý vật chất HTK.

- Điều tra, phỏng vấn và so sánh chi phí HTK với chi phí định mức.

- Kiểm tra việc cập nhật sổ sách, kiểm tra dấu vết của việc tính toán lại.

Nghiệp vụ xuất vật liệu cho phân xưởng luyện phôi, xuất phôi thép tự sản xuất cho phân xưởng cán

- Kiểm tra tính có thật của các yêu cầu sử dụng vật tư bằng việc kiểm tra lại các phiếu yêu cầu và sự phê chuẩn đối với các phiếu yêu cầu đó, kiểm tra số lượng trên phiếu xuất có khớp với yêu cầu sử dụng vật tư đã được phê duyệt.

- Kiểm tra các chứng từ, sổ sách có liên quan đến hạch toán nghiệp vụ xuất vật tư như lệnh sản xuất, đơn đề nghị mua hàng, phiếu xuất kho và các sổ chi tiết, sổ phụ nhằm khẳng định độ tin cậy trong thông tin được ghi nhận.

- Xem xét tính độc lập của thủ kho và người giao hàng, nhận hàng, kế toán, sự độc lập của người kiểm tra chất lượng với người giao hàng và nhà máy.

Nghiệp vụ sản xuất thép, phôi thép

- Xem xét việc tổ chức quản lý và theo dõi sản xuất ở từng phân xưởng, nhà máy phôi, nhà máy cán, quy trình và cách thức làm việc của nhân viên thống kê phân xưởng, sự giám sát của quản đốc có thường xuyên và chặt chẽ không.

- Xem xét việc ghi chép nhật ký sản xuất của từng bộ phận kiểm tra chất lượng ở phân xưởng và tính độc lập của bộ phận này với bộ phận kiểm nhận nhập kho.

- Phỏng vấn về việc xây dựng, sử dụng hệ thống chi phí định mức về vật liệu cho từng giai đoạn luyện phôi, giai đoạn cán, trên cơ sở đó kiểm tra dấu hiệu của việc sử dụng và hiệu quả của việc xây dựng định mức và dự báo.

- Phỏng vấn và quan sát các chính sách về việc thiết lập cũng như thực hiện các chuẩn mực kỹ thuật cùng chính sách KSCL cho phôi/ thép thành phẩm, thủ tục thực hiện, dấu vết công tác kiểm tra.

- Đánh giá hiệu quả và hiệu lực quản lý tại bộ phận kế toán, kho, phân xưởng..

➤ Hoàn thiện việc thực hiện thủ tục tính tiến số liệu và kiểm tra chia cắt niên độ hàng tồn kho

Về việc thực hiện thủ tục tính tiến số liệu HTK

Thủ tục này không được thực hiện đầy đủ (chủ yếu ở một số công ty nhóm 2) mặc dù thời điểm chứng kiến kiểm kê của KTV có thể xa ngày DNSX thép khóa sổ, lập báo cáo hoặc KTV không thể chứng kiến kiểm kê, ảnh hưởng tới việc xác minh tính hiện hữu của HTK. Do đó, luận án đưa ra kiến nghị về thủ tục này như sau:

- Các công ty kiểm toán nhóm 1: Tiếp tục duy trì thủ tục này nhằm cung cấp thêm bằng chứng về sự phát sinh của các nghiệp vụ nhập, xuất trong khoảng thời gian từ ngày kiểm kê đến ngày kết thúc năm. Nếu DNSX thép có quá nhiều nghiệp vụ phát sinh vào khoảng thời gian này, KTV có thể kiểm tra riêng rẽ nghiệp vụ giá trị lớn, bất thường, còn lại có thể chọn mẫu kết hợp giữa thống kê và phi thống kê.

- Các công ty kiểm toán nhóm 2:

Thủ tục roll-backward: KTV nên thực hiện khi khách hàng kiểm kê sau ngày kết thúc niên độ để có thể tịnh tiến số liệu từ ngày kiểm kê về ngày kết thúc năm. KTV phải xem xét tất cả các hóa đơn, phiếu nhập cho HTK nhập sau ngày 31/12 và loại trừ giá trị của những HTK này khỏi số liệu kiểm kê đồng thời xem xét các phiếu xuất tại thời điểm này và cộng vào số liệu kiểm kê. Nếu khi kiểm kê, KTV xác định HTK mới nhập đã được lưu kho tách biệt, KTV có thể so sánh các hoá đơn cho HTK mới để chắc chắn rằng lượng HTK này không bị kiểm kê.

Thủ tục roll-forward: KTV nên thực hiện khi khách hàng kiểm kê trước ngày kết thúc niên độ để có thể tịnh tiến số liệu từ ngày kiểm kê đến ngày kết thúc năm:

- Xem xét doanh thu cuối năm của các loại phôi/ thép của quá trình sản xuất tại DNSX thép mà có phát sinh nghiệp vụ xuất vào thời điểm từ khi kiểm kê đến 31/12 để chứng minh sự tồn tại HTK để loại trừ các số liệu này khỏi kết quả kiểm kê.

- Xem xét hóa đơn, phiếu nhập sau thời điểm kiểm kê đến ngày kết thúc năm để đánh giá tính có thật của nghiệp vụ nhập và tính chính xác của số liệu nhập kho.

- Lấy mẫu kiểm kê cho các loại vật tư và sản phẩm chính của DNSX thép (các loại quặng, thép phế, gang, phôi, thép thành phẩm) tại ngày hiện tại (thời điểm kiểm toán) để xem xét sự biến động ngược trở lại của số dư HTK cuối năm.

Nếu giá trị thu được sau khi áp dụng các thủ tục roll backward và roll forward khác với giá trị HTK ghi trong sổ sách của DNSX thép, KTV phải xác định các sai lệch. Một trong các lý do phổ biến nhất cho sự khác biệt là hao hụt, xảy ra nếu HTK hư hỏng hoặc do tính chất vật lý của HTK (các loại dầu, khí công nghiệp sử dụng trong sản xuất thép có thể bị bay hơi) hay bị loại bỏ, bị mất trộm (chế phẩm sau luyện, phế phẩm, ...). Nếu HTK bị hư hỏng, cần được loại trừ ngay khỏi sổ sách; Nếu có vấn đề về việc HTK bị mất trộm, KTV cần đánh giá về việc kiểm soát an ninh trong các kho bãi để đảm bảo tình trạng trên sẽ được hạn chế trong tương lai.

Về thủ tục kiểm tra chia cắt niên độ cho các nghiệp vụ về HTK

Để kết luận về tính đúng kỳ của các nghiệp vụ HTK, KTV chọn mẫu và kiểm tra tất cả các nghiệp vụ nhập, xuất kho phát sinh trước và sau ngày khóa sổ. Mức độ

kiểm tra chia cắt niên độ với HTK của KTV phải phụ thuộc vào đánh giá của KTV về KSNB của DNSX thép với việc ghi nhận nghiệp vụ đúng thời điểm. Nếu KTV có bằng chứng về việc khách hàng kiểm soát tốt đảm bảo các nghiệp vụ nhập, xuất HTK được ghi nhận kịp thời, đúng kỳ, KTV có thể thu hẹp việc kiểm tra chia cắt niên độ và ngược lại. Thông thường, với DNSX thép là công ty đại chúng và niềm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán, mục tiêu lợi nhuận đặt ra cao, khách hàng có thể có xu hướng ghi nhận sớm các nghiệp vụ bán để phát sinh doanh thu trong năm đồng thời ghi nhận muộn các nghiệp vụ mua hàng nhập kho để tránh phát sinh công nợ. Vì vậy để đảm bảo phát hiện ra được các sai sót này, KTV nên:

- Kiểm tra tính cắt kỳ sớm (early cutoff) của nghiệp vụ xuất kho: KTV chọn các nghiệp vụ được ghi sổ trong vòng n ngày trước khóa sổ, kiểm tra các phiếu xuất kho, báo cáo xuất kho và các chứng từ liên quan để khẳng định rằng các nghiệp vụ này thực sự phát sinh trong kỳ, không có sự ghi sớm nghiệp vụ.

- Kiểm tra tính cắt kỳ muộn (late cutoff) của nghiệp vụ nhập kho: KTV chọn một số nghiệp vụ phát sinh trong n ngày sau ngày khóa sổ, kiểm tra các phiếu nhập và đối chiếu với báo cáo nhập kho cũng như các chứng từ liên quan.

Trường hợp ngược lại, KTV có thể kiểm tra tính cắt kỳ sớm với nghiệp vụ nhập kho và tính cắt kỳ muộn với nghiệp vụ xuất kho. Khoảng thời gian để kiểm tra tính cắt kỳ sẽ phụ thuộc vào đánh giá của KTV về KSNB và tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh thực tế của DNSX thép được kiểm toán.

➤ Hoàn thiện việc kiểm tra giá và giá trị thuần của HTK

Vấn đề kiểm tra giá và giá trị thuần của HTK để xác định căn cứ và trích lập dự phòng giảm giá HTK hiện vẫn còn nhiều bất cập do KTV nhiều khi không đánh giá đúng giá trị thuần, chỉ căn cứ vào giá bán mà không quan tâm tới các chi phí cần thiết liên quan tới bán hàng. Ngoài ra, KTV không đánh giá được chất lượng và tình trạng của HTK nên việc xác định việc giảm giá trị của HTK là khó khăn.

Trích lập dự phòng không phải là nghiệp vụ kinh tế phát sinh mà là số liệu ước tính khoản thiệt hại có thể sẽ xảy ra. Nếu ban giám đốc DNSX thép thiếu liêm chính thì có thể lợi dụng đặc điểm này để tính sai số thực tế, làm mất tính chính xác của số liệu kế toán (cố tình trích lập dự phòng cho HTK có giá trị tăng) hoặc vì mục tiêu lợi nhuận mà không trích lập (thường xảy ra với DNSX thép là công ty đại chúng, có niềm yết trên thị trường chứng khoán). Khi đó, KTV không thể dựa vào giải trình nào của ban giám đốc và số liệu DNSX thép cung cấp. Thêm vào đó, ban giám đốc có trách nhiệm chính trong việc tạo ra một môi trường kiểm soát vững mạnh

của DNSX thép, những nghi ngại về tính liên chính có thể nghiêm trọng khiến KTV đưa ra ý kiến không phải chấp nhận toàn phần (ý kiến bác bỏ hay ngoại trừ).

Đánh giá là cơ sở dẫn liệu phức tạp nhất liên quan đến HTK tại DNSX thép vì khối lượng nghiệp vụ nhập, xuất; sự đa dạng của các loại thép thành phẩm; nhiều phương pháp hạch toán chi phí, giá thành và khó khăn trong việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện của HTK. Để định giá hiệu quả, KTV nên kết hợp kiểm tra chi tiết và phân tích chi tiết để xác minh các chi phí chính xác của HTK và kiểm tra liệu có sự thấp hơn giá gốc và giá thị trường. Một phần cơ sở dẫn liệu đánh giá về chi phí được kiểm tra bằng cách xem xét hoá đơn và sổ sách về các chi phí phân bổ. Kiểm tra dữ liệu thị trường thép hiện tại và thông tin khác nếu cho thấy sự sụt giảm trong giá bán của phôi/thép thành phẩm, cần lấy mẫu kiểm tra các hoá đơn, bảng kê chi phí, bảng phân bổ chi phí để xác định chi phí có ghi nhận chính xác. Phương pháp tính giá HTK ở các DNSX thép thường là bình quân gia quyền cả kỳ dự trữ, do đó với nghiệp vụ nhập mua, KTV cần kiểm tra hóa đơn của người bán để xác định các chi phí mua vào có hạch toán đúng đắn, làm cơ sở xác định giá xuất của HTK vào cuối kỳ. Bất kỳ sự khác biệt về số liệu nào cũng cần được xác định là sai sót và suy rộng trên tổng thể khi lấy mẫu thống kê để xem chúng có trọng yếu.

Do DNSX thép thường cho rằng hầu hết các mặt hàng thép vẫn có thể bán được với giá bán hiện hành và giá trị thuần có thể thực hiện được chỉ là một ước tính, để kiểm toán hiệu quả, KTV phải hiểu được quá trình quản lý HTK của DNSX thép được kiểm toán đối với việc xác định giá trị. KTV cần thu thập những bằng chứng về khả năng giảm giá trị của HTK từ một số nguồn bằng chứng hỗ trợ sau:

- Ghi chú về HTK của DNSX thép có khả năng kém phẩm chất khi quan sát kiểm kê HTK (chẳng hạn trong điều kiện các sản phẩm thép bị tồn kho quá lâu, điều kiện bảo quản không đảm bảo, thép có thể bị han, gỉ, ...)
- Tính toán doanh thu bán phôi/ thép, thời gian thanh lý toàn bộ HTK, ngày bán hoặc mua cuối cùng, và các kỹ thuật phân tích tương tự khác để xác định khả năng HTK bị giảm giá trị thuần có thể thực hiện được.
- Tính toán giá trị thuần có thể thực hiện với HTK bằng cách tham chiếu tới giá bán hiện tại, chi phí bán và chi phí hoa hồng bán hàng (các loại thép được ký gửi đại lý).
- Rà soát các nghiệp vụ mua bán và thông tin trên mạng Internet liên quan đến việc giới thiệu các sản phẩm thép cạnh tranh của các DNSX thép khác.
- Phỏng vấn nhà quản lý về cách tiếp cận để xác định và phân loại HTK hư hỏng.
- Rà soát thời gian bán hàng theo từng dòng sản phẩm phôi/ thép.

- So sánh doanh thu bán hàng hiện tại với doanh thu kế hoạch mà DNSX thép đã xây dựng từ đầu năm.
- Rà soát doanh thu của các sản phẩm riêng lẻ (từng loại thép mà công ty kinh doanh) hoặc dòng sản phẩm (thép cuộn, thép thanh, thép tấm, thép lá, ...) và so sánh doanh thu năm nay với các năm trước và những kỳ vọng cho giai đoạn hiện nay.
- Trường hợp các loại vật tư để phục vụ sản xuất phôi/ thép của DNSX thép có giá trị bị giảm so với giá gốc nhưng giá bán các sản phẩm phôi/ thép được sản xuất từ các vật tư này không giảm giá thì DNSX thép không được trích lập dự phòng.

➤ **Sử dụng các chuyên gia trong đánh giá giá trị HTK**

Các DNSX thép có những chủng loại HTK đa dạng và đặc thù riêng, từ những loại HTK có hình thức vật chất đơn giản dễ nhận dạng đến những loại phức tạp, khó xác định. Do giới hạn về hiểu biết nên trong mỗi cuộc kiểm toán, KTV thường chỉ có thể xác định được số lượng của các loại HTK, khó đánh giá được về giá trị thực tế, tình trạng sử dụng của các loại HTK. Nhiều trường hợp với những loại HTK mang tính đặc tính phức tạp bị hỏng hoặc không còn đầy đủ tính năng sử dụng vẫn được doanh nghiệp hạch toán đầy đủ mà KTV không phát hiện được, làm giảm tính hiệu lực của bằng chứng thu được. Do đó, khi kiểm toán khách hàng có danh mục HTK đặc thù, các công ty kiểm toán cần có chuyên gia giỏi trong lĩnh vực đó tham gia vào cuộc kiểm kê tại khách hàng để đánh giá giá trị HTK chính xác hơn:

- Các công ty nhóm **1**: xây dựng một đội ngũ chuyên gia trong nội bộ công ty với những lĩnh vực đặc thù của các khách hàng truyền thống, đặc biệt với công ty có khách hàng quen thuộc là các DNSX thép nhằm làm tăng tính chủ động của công ty, đảm bảo độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên, trong điều kiện hiện nay, giải pháp này chỉ có thể thực hiện khi công ty kiểm toán thực sự lớn mạnh về quy mô hoạt động và tổ chức, đáp ứng yêu cầu về kinh phí cũng như nguồn nhân lực.
- Các công ty nhóm **2**: với mỗi khách hàng, phân công KTV có kinh nghiệm trong từng lĩnh vực cụ thể để kiểm toán, giúp tiết kiệm chi phí và đánh giá giá trị HTK với độ chính xác cao, nếu khoản mục HTK của DNSX thép không quá phức tạp.

Tuy nhiên, trong trường hợp HTK khó đánh giá và mang tính trọng yếu cao, giải pháp sử dụng chuyên gia là cần thiết. Khi đó, các công ty kiểm toán cần liên hệ và thuê chuyên gia là các tổ chức, cá nhân bên ngoài và đảm bảo không vi phạm tính khách quan của cuộc kiểm toán. Cần lưu ý, KTV vẫn là người chịu trách nhiệm sau cùng về ý kiến đưa ra. Tùy thuộc từng đối tượng khách hàng, các công ty có thể lựa chọn phương pháp hợp lý nhất nhằm nâng cao hiệu quả đánh giá giá trị HTK.

4.3. ĐIỀU KIỆN ĐỂ THỰC HIỆN CÁC GIẢI PHÁP

Với những giải pháp đã đưa ra, vấn đề đặt ra phải có sự phối hợp giữa các bên Nhà nước và Hiệp hội nghề nghiệp, bản thân các công ty kiểm toán và cả các DNSX thép được kiểm toán để các giải pháp mang tính khả thi, hiệu quả.

4.3.1. Về phía Nhà nước và Hiệp hội nghề nghiệp

Nhà nước cần phát huy cao độ vai trò điều tiết vĩ mô nền kinh tế để đề ra những giải pháp nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán, hoàn thiện hành lang pháp lý cho hoạt động kiểm toán thông qua các chính sách hướng vào các vấn đề sau:

Thứ nhất, về hệ thống CMKT Việt Nam

Hệ thống CMKT Việt Nam ban hành năm 2012 thay thế cho hệ thống các CMKT ban hành từ năm 2001, đã giúp giải quyết được một số vấn đề còn tồn tại của các năm trước như quy định rõ trách nhiệm xem xét rủi ro gian lận trước hết thuộc về trách nhiệm của ban quản trị/ ban giám đốc đơn vị được kiểm toán; quy định thủ tục kiểm toán năm đầu tiên; trách nhiệm của KTV liên quan đến số dư đầu kỳ, các chính sách kế toán có nhất quán hay không; quy định những nội dung cho kiểm tra giao dịch và các số dư với các bên liên quan, các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kiểm toán, thu thập giải trình bằng văn bản [22]. Theo các chuyên gia trong lĩnh vực tài chính, kế toán, kiểm toán, trong hệ thống CMKT mới, cách tiếp cận đã thay đổi mang tính chất áp dụng các kỹ thuật tiên tiến hơn trước. Trước đây khi tổ chức một cuộc kiểm toán thường dựa vào phương pháp chọn mẫu, còn hiện nay nền kinh tế thị trường phát triển đa dạng, chuẩn mực mới yêu cầu phải dùng phương pháp tiếp cận, đánh giá và xác định rủi ro. Tức là đánh giá toàn bộ hệ thống KSNB của DNSX thép từ khâu ban hành nội quy, quy chế, quy trình xuất nhập, mua bán hàng hóa, tổ chức bộ máy,... xem khâu nào yếu, nhiều khả năng xảy ra rủi ro thì tập trung để kiểm toán. Cách tiếp cận mới này sẽ nâng cao kỹ năng xét đoán chuyên môn, kỹ năng đánh giá và nâng cao trách nhiệm của KTV. Trước và sau khi ban hành, vẫn còn có một số tranh luận, vướng mắc về CMKT mới đã được Bộ Tài chính, VACPA có các hướng dẫn và giải thích để KTV và các công ty kiểm toán áp dụng. Trong thời gian tới, Bộ Tài chính và hiệp hội nghề nghiệp cần tiếp tục hoàn thiện hệ thống CMKT nhằm phù hợp hơn nữa với thông lệ quốc tế.

Thứ hai, về hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam

Về hệ thống chuẩn mực và quy định kế toán, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 200/2014/TT-BTC về chế độ kế toán, trong đó quy định các thay đổi về hạch toán HTK như quy định về các nguyên tắc kế toán với HTK; bỏ phương pháp nhập

sau xuất trước LIFO, bổ sung phương pháp giá bán lẻ; lập dự phòng giảm giá HTK... Tuy nhiên hiện nay mới chỉ có thông tư này ban hành nhằm phù hợp hơn với thông lệ quốc tế, còn hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam vẫn chưa được thay thế trong khi chuẩn mực kế toán là cơ sở để KTV đánh giá việc lập, trình bày và công bố thông tin trên BCTC (trong đó có thông tin về HTK). Do đó, một trong những vấn đề mà KTV chú ý khi kiểm toán HTK cần được thể hiện trong chuẩn mực kế toán mới như: hướng dẫn cụ thể hơn về hạch toán ước tính kế toán như dự phòng giảm giá HTK nhằm giúp KTV tránh phải đưa ra ý kiến không phải ý kiến chấp nhận toàn phần (ý kiến ngoại trừ đối với khoản dự phòng giảm giá HTK của DNSX thép); với các DNSX thép thường xuyên nhập khẩu phôi thép, thép phế từ nước ngoài làm nguyên vật liệu chính, chịu ảnh hưởng lớn bởi sự thay đổi tỷ giá, chuẩn mực kế toán cần có quy định rõ về hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái,...

Thứ ba, về việc quy định các chế tài xử phạt

Bên cạnh việc hoàn thiện chuẩn mực và quy định kiểm toán, kế toán, Nhà nước cần quy định cụ thể về chế tài xử phạt với công ty kiểm toán và KTV vi phạm chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, hoặc đưa ý kiến không phù hợp về BCTC trong khi còn nhiều sai sót trọng yếu, gây hậu quả nghiêm trọng không được phát hiện, đánh giá.

Thứ tư, nâng cao vai trò của VACPA

VACPA là hiệp hội nghề nghiệp có vai trò hỗ trợ KTV và công ty kiểm toán, thực hiện KSCL từ bên ngoài đối với các công ty kiểm toán. Tuy nhiên, VACPA mới chỉ đảm bảo được vai trò hỗ trợ nâng cao chất lượng các công ty kiểm toán bằng cách tổ chức tọa đàm trao đổi kinh nghiệm, tổ chức cập nhật kiến thức cho KTV hàng năm và giải đáp thắc mắc. Còn hiệu quả đánh giá chất lượng kiểm toán từ bên ngoài vẫn chưa thể hiện rõ nét khi có ý kiến cho rằng việc KSCL hàng năm mới chỉ thực hiện chọn mẫu trên một số công ty kiểm toán, đa số tập trung vào các công ty kiểm toán nhỏ. Do đó, trong thời gian tới VACPA cần có kế hoạch cụ thể về việc triển khai KSCL hàng năm cho nhiều nhóm công ty kiểm toán, trên cơ sở kiểm tra, đánh giá để đưa ra các khuyến nghị về việc nâng cao chất lượng kiểm toán, tư vấn giúp các công ty xây dựng hệ thống KSCL nội bộ hiệu quả hơn.

Như vậy, môi trường pháp lý tốt sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho tất cả các thành viên trong xã hội và hệ thống kiểm toán sẽ căn cứ vào các văn bản, chế độ ban hành để thực hiện chức năng của mình, nâng cao hơn nữa tính chuẩn xác của số liệu kiểm toán. Khi đó kết quả kiểm tra giữa thuế, kiểm toán, thanh tra sẽ thống nhất giảm thiểu thủ tục phiền hà cho DN, nâng cao hiệu quả công tác kiểm tra của Nhà nước.

4.3.2. Về phía các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam và kiểm toán viên

Đối với nhóm nhân tố thuộc về công ty kiểm toán

Có 4 nhân tố được xác định ảnh hưởng đến kiểm toán HTK là (1) Nhân sự kiểm toán HTK và điều kiện làm việc; (2) KSCL; (3) Phí/ thời gian kiểm toán HTK; (4) Quy mô và danh tiếng. Kết quả khảo sát về mức độ đồng ý với các nhận định về *KSCL, sức ép về mùa vụ, phí kiểm toán, yêu cầu nhân sự* cho thấy vẫn còn nhiều tồn tại cần khắc phục. Để không ngừng phát triển và khẳng định vị thế trên thị trường khi sự cạnh tranh giữa các công ty kiểm toán ngày càng mạnh mẽ, hoạt động kiểm toán độc lập phải ngày càng nâng cao chất lượng. Theo đánh giá của các nhà nghiên cứu, quy mô thị trường kiểm toán của Việt Nam nhỏ, chưa tương xứng và đáp ứng được tiềm năng phát triển của nền kinh tế. Thêm vào đó, với việc tham gia và chiếm lĩnh phần lớn thị trường Việt Nam của các hãng kiểm toán quốc tế có tiềm lực mạnh đã làm sự cạnh tranh trên thị trường gay gắt hơn. Chính vì vậy, các công ty kiểm toán nội phải hoàn thiện hơn nữa chất lượng kiểm toán để gây dựng uy tín và nâng cao chất lượng cạnh tranh trong thị trường ngành, cụ thể:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán cần tiếp tục xây dựng và hoàn thiện hệ thống KSCL: cần có một quy trình KSCL kiểm toán hiệu quả và củng cố vị trí, vai trò của bộ phận kiểm soát cho từng cuộc kiểm toán. Việc KSCL từng cuộc kiểm toán phải tiến hành cho từng giai đoạn của cuộc kiểm toán, từ việc (1) chấp nhận, duy trì khách hàng và hợp đồng kiểm toán; (2) phân công nhóm kiểm toán; (3) thực hiện kiểm toán; (4) giám sát cho đến (5) hoàn thiện hồ sơ kiểm toán. Trong đó các quy định KSCL cần được xây dựng chi tiết các vấn đề: (1) trách nhiệm của ban giám đốc công ty kiểm toán về KSCL kiểm toán; (2) các yêu cầu và cam kết về đạo đức nghề nghiệp của KTV; (3) các cam kết về nhân sự tham gia kiểm toán; (4) ký kết hợp đồng kiểm toán; (5) soát xét chất lượng kiểm toán. Khi có một hệ thống KSCL đảm bảo các yêu cầu, nội dung trên thì chất lượng kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán HTK nói riêng sẽ được đảm bảo. Tuy nhiên, để thực hiện được, ban giám đốc các công ty kiểm toán cần có nâng cao ý thức và năng lực lãnh đạo để có thể thiết kế và vận hành chính sách quản lý và các thủ tục KSCL hiệu quả.

Thứ hai, các công ty kiểm toán cần xây dựng phương pháp luận kiểm toán làm nền tảng quá trình kiểm toán BCTC, cải thiện điều kiện làm việc cho KTV, trợ lý kiểm toán là một yêu cầu cần thiết. Các hãng thuộc Big Four đều xây dựng và áp dụng một hệ phương pháp luận phù hợp, tập trung vào các vấn đề kinh doanh của DNSX nói chung và từng lĩnh vực nói riêng (trong đó có lĩnh vực công nghiệp nặng

như sản xuất thép) nhằm đánh giá rủi ro, đánh giá rủi ro tồn tại trong KSNB và các vấn đề trọng ảnh hưởng đến BCTC, đồng thời duy trì các thủ tục kiểm toán cơ bản để kiểm tra các thông tin về HTK trên BCTC. Khi đã xây dựng được phương pháp luận phù hợp, các công ty kiểm toán sẽ hướng tới xây dựng các quy trình, chương trình kiểm toán mẫu chuyên sâu cho từng nhóm khách hàng (cùng ngành nghề, lĩnh vực sản xuất kinh doanh, quy mô) hiệu quả. Chương trình kiểm toán xây dựng cần theo yêu cầu của CMKT ban hành năm 2012, tiếp cận kiểm toán dựa trên đánh giá rủi ro, trong đó, khi kiểm toán HTK tại DNSX thép, KTV cần đánh giá KSNB của khách hàng ở tất cả các khâu, từ việc quy định các chính sách quản lý, sử dụng HTK; xây dựng các quy trình cụ thể cho nhập, xuất HTK; tổ chức sản xuất thép cho đến phân công, phân nhiệm. Trên cơ sở đánh giá KSNB, KTV xác định các khâu KSNB yếu kém, có khả năng xảy ra rủi ro lớn thì tập trung kiểm toán. Để thực hiện, các công ty kiểm toán rất cần sự hỗ trợ của Hiệp hội hoặc trở thành thành viên các hãng kiểm toán quốc tế, giúp giảm chi phí và tận dụng được kỹ thuật, phương pháp, công cụ chuyên gia của các hãng kiểm toán quốc tế.

Thứ ba, về vấn đề cốt lõi của các công ty kiểm toán - nhân lực. Công ty kiểm toán cần chú trọng chọn và giữ nhân viên có trình độ chuyên môn cao, có tư cách đạo đức tốt để hạn chế chi phí đào tạo, có chính sách thích hợp để giúp KTV cập nhật thông tin nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ. Thêm vào đó, ban lãnh đạo các công ty kiểm toán cần quan tâm nhiều hơn nữa tới đời sống của nhân viên, các điều kiện vật chất và tinh thần cho nhân viên, có quy định thưởng phạt rõ ràng. Tạo điều kiện cho nhân viên có cơ hội để học tập, nâng cao tầm hiểu biết, hằng năm, cử nhân viên đi học và thi chứng chỉ CPA, ACCA... là một cách rất tốt để khuyến khích họ và cũng là phần thưởng cho những cố gắng cho nhân viên.

Các công ty kiểm toán cũng cần chú trọng xác định các thị phần kiểm toán BCTC của các DN mà công ty đang hướng tới (kiểm toán DN thuộc lĩnh vực sản xuất công nghiệp (trong đó có DNSX thép), thương mại, dịch vụ,...) để có kế hoạch xây dựng, phát triển đội ngũ KTV chuyên sâu trong từng lĩnh vực.

Thứ tư, các công ty kiểm toán cần có trách nhiệm trong việc thường xuyên phổ biến, tuyên truyền và hướng dẫn cho các KTV về các CMKT, các quy định về đạo đức nghề nghiệp, đồng thời xây dựng một môi trường văn hóa DN lành mạnh.

Đôi với nhóm nhân tố thuộc về KTV

Các nhân tố thuộc về KTV được tổng hợp bao gồm (1) Ý thức, thái độ của KTV trong việc tuân thủ các CMKT, nguyên tắc đạo đức; (2) Kinh nghiệm, chuyên sâu

của KTV về kiểm toán HTK tại DNSX thép; (3) Áp lực của KTV khi kiểm toán DNSX thép; (4) Trình độ của KTV. Qua khảo sát, vẫn còn một bộ phận người làm kiểm toán chưa thực sự tuân thủ theo các CMKT, nguyên tắc đạo đức, chưa đảm bảo thái độ hoài nghi chuyên nghiệp và tính độc lập chưa cao. Do đó, để nâng cao chất lượng kiểm toán, KTV cũng như công ty kiểm toán cần làm thế nào để xây dựng được một đội ngũ KTV đáp ứng được các yêu cầu đặt ra. Cụ thể:

Thứ nhất, KTV cần nâng cao nhận thức và có ý thức tự giác trong việc đảm bảo tuân thủ các CMKT, nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp. Trong đó, KTV cần tiến hành kiểm toán HTK tại DNSX thép nói riêng và kiểm toán BCTC tại các DN nói chung với thái độ hoài nghi nghề nghiệp cao cao nhằm thu thập và đánh giá đầy đủ, đúng đắn các bằng chứng kiểm toán cần thiết; luôn kiểm toán với một thái độ công bằng, khách quan và tuân thủ mọi nguyên tắc, quy định kiểm toán, đạo đức nghề nghiệp. Bên cạnh ý thức tự giác của các KTV trong quá trình kiểm toán nhằm đảm bảo tính độc lập, công ty kiểm toán cần có chính sách KSCL hiệu quả nhằm yêu cầu các KTV cam kết và kiểm soát KTV thường xuyên duy trì tính độc lập trong công việc theo đúng chuẩn mực nghề nghiệp và chính sách của công ty, đồng thời có quy định cụ thể về việc kỷ luật, xử phạt các KTV không đảm bảo được cam kết.

Thứ hai, nâng cao kinh nghiệm, chuyên sâu về lĩnh vực sản xuất kinh doanh thép của DNSX thép được kiểm toán. Khi đáp ứng các yêu cầu về kinh nghiệm, khả năng nghiên cứu chuyên sâu, KTV có thể đưa ra các dự đoán và nhận biết rủi ro của DNSX thép, xét đoán và phát hiện các sai sót trọng yếu,... Để thực hiện được, các KTV cần nhận thức đúng đắn vai trò của việc nghiên cứu chuyên sâu về lĩnh vực mình kiểm toán và tự giác trau dồi các kinh nghiệm, chuyên sâu trong nghề nghiệp.

Thứ ba, không ngừng nâng cao trình độ, năng lực chuyên môn, tự giác tham gia các khóa cập nhật kiến thức dành cho KTV với thái độ cầu thị, nghiêm túc, tránh việc học mang tính chất đối phó, tính giờ cập nhật. Kiểm toán là một nghề đòi hỏi KTV phải có trình độ, những chứng chỉ như CPA Việt Nam hay CPA Úc, ACCA, ACPA, CMA... rất cần thiết và hữu ích cho quá trình hành nghề của KTV, vì vậy, KTV cần tự giác nâng cao trình độ bằng cách học và thi lấy các chứng chỉ đó.

4.3.3. Về phía khách hàng là các doanh nghiệp sản xuất thép

Kết quả khảo sát cho thấy nhóm nhân tố thuộc về DNSX thép có mức độ ảnh hưởng đáng kể đến kiểm toán HTK tại các DN này. Bên cạnh đó, khảo sát mức độ đồng ý về việc *DNSX thép do nhiều lý do có xu hướng hạch toán, báo cáo không trung thực; DNSX thép chưa tuân thủ các chuẩn mực, quy định kế toán trong hạch*

toán HTK cho kết quả đồng ý ở mức cao đều trên 40%. Các DNSX thép được kiểm toán hiện nay chủ yếu là kiểm toán theo luật định chứ không phải do tự nguyện. Mặt khác, hiểu biết của chính các DNSX thép về lĩnh vực kiểm toán còn hạn chế, chưa có thói quen sử dụng dịch vụ tư vấn thay cho hướng dẫn của cơ quan Nhà nước nên việc nâng cao chất lượng kiểm toán cũng phụ thuộc nhiều vào khách hàng.

Nhiều DNSX thép còn coi trọng tiêu thức giá phí, lựa chọn công ty kiểm toán dựa trên mức phí thấp. Vì vậy, khách hàng cần tôn trọng hoạt động kiểm toán hơn và lựa chọn sáng suốt các DN kiểm toán để có được những BCTC trung thực nhất đồng thời hiểu rằng, mục đích của kiểm toán BCTC là đánh giá tính trung thực hợp lý của BCTC, nhưng quan trọng hơn nữa, KTV sẽ phát hiện những vấn đề còn yếu kém trong hoạt động và sẽ có những ý kiến tư vấn để DN hoạt động hiệu quả.

Để hỗ trợ các công ty kiểm toán hoàn tất công việc, khách hàng phải cung cấp đầy đủ các tài liệu, giấy tờ, giải trình mà KTV yêu cầu. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải luôn được ghi chép, phản ánh thực chất và tuân theo luật, chuẩn mực kế toán hiện hành. Việc hỗ trợ các công ty kiểm toán không những DN sẽ nhanh chóng chứng minh được tính trung thực, hợp lý của BCTC, tạo niềm tin và thu hút các nhà đầu tư mà còn nâng cao được khả năng cạnh tranh của mình với các DN khác.

Ngoài ra, các DNSX thép cần duy trì và nâng cao KSNB của mình, đặc biệt trong quản lý HTK và tổ chức quá trình sản xuất phôi/ thép, luôn kiểm soát, giám sát chặt chẽ. Như vậy, không chỉ tránh những gian lận, chiếm đoạt tài sản của DN, tiết kiệm chi phí mà còn đẩy nhanh tiến độ của cuộc kiểm toán.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Luận án đã mạnh dạn đưa ra những giải pháp, kiến nghị nhằm hoàn thiện kiểm toán HTK của các DNSX thép ở Việt Nam:

Thứ nhất, trình bày các mục tiêu, định hướng phát triển hệ thống kiểm toán độc lập của Việt Nam nhằm phù hợp với thông lệ và chuẩn mực kiểm toán quốc tế.

Thứ hai, luận án xây dựng một số giải pháp nhằm hoàn thiện phương pháp, kỹ thuật thu thập bằng chứng và các thủ tục trong quy trình kiểm toán HTK tại các DNSX thép ở Việt Nam ở hiện tại và trong tương lai.

Thứ ba, đưa ra các điều kiện cần thiết để thực hiện giải pháp từ phía KTV và các công ty kiểm toán, Nhà nước và hiệp hội nghề nghiệp, các DNSX thép.

KẾT LUẬN CHUNG

Trong luận án, nghiên cứu sinh đã phát triển lý luận theo hướng cụ thể hóa lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC nói chung và phương pháp và quy trình kiểm toán HTK nói riêng của các DNSX; xác định các nhân tố ảnh hưởng tới chất lượng kiểm toán HTK tại các DNSX và đưa ra bài học kinh nghiệm cho kiểm toán HTK tại DNSX dựa trên những nghiên cứu về các hãng kiểm toán quốc tế. Trên cơ sở lý luận, nghiên cứu sinh trực tiếp tham gia vào một số cuộc kiểm toán BCTC của các DNSX thép và gửi phiếu khảo sát kết hợp phỏng vấn KTV, ban kiểm soát, kế toán trưởng của DNSX thép nhằm nghiên cứu thực tế hoạt động của DNSX thép ở Việt Nam và những đặc điểm của HTK của các DN này để xem xét sự tác động đến kiểm toán HTK. Bên cạnh đó, luận án phân tích tình hình thực tế kiểm toán HTK của các DNSX thép ở Việt Nam thông qua khảo sát thực tế kiểm phân tích, đánh giá các mặt đã đạt được, những mặt còn hạn chế và nguyên nhân dẫn đến những hạn chế với kiểm toán HTK của các DNSX thép của các công ty kiểm toán của Việt Nam để làm cơ sở hình thành các giải pháp ở chương 4. Luận án mạnh dạn nêu ra các giải pháp hoàn thiện kiểm toán HTK của các DNSX thép và các kiến nghị đối với Nhà nước, Hiệp hội, công ty kiểm toán và KTV, DNSX thép nhằm đảm bảo cho sự khả thi của các giải pháp, góp phần hoàn thiện và nâng cao chất lượng kiểm toán.

Tuy đạt được một số các kết quả nghiên cứu trình bày trong nội dung công trình song nghiên cứu sinh nhận thấy luận án vẫn còn một số hạn chế cơ bản sau:

- Vấn đề nghiên cứu thực hiện với đối tượng là kiểm toán HTK tại các DNSX thép ở Việt Nam do kiểm toán độc lập của Việt Nam thực hiện tuy nhiên luận án cần làm rõ hơn về đặc điểm của khách thể tác động tới hoàn thiện kiểm toán HTK.
- Quy mô mẫu chọn điều tra còn chưa nhiều, phạm vi điều tra chủ yếu tại các công ty kiểm toán thành lập dưới hình thức công ty TNHH và chủ yếu trên một số địa bàn các thành phố lớn chứ chưa có điều kiện mở rộng đa dạng.

Những nội dung nghiên cứu trên là nỗ lực và cố gắng của nghiên cứu sinh trong thời gian vừa qua, là sản phẩm, thành quả làm việc nghiêm túc trên tinh thần cầu thị và cố gắng trong nghiên cứu khoa học của nghiên cứu sinh. Tuy vậy với kinh nghiệm và kiến thức của mình, luận án chắc chắn sẽ vẫn còn nhiều điểm khuyết điểm, hạn chế và thiếu sót, do vậy nghiên cứu sinh kính mong nhận được sự chia sẻ, góp ý của các thầy, cô để nội dung luận án thực sự hoàn thiện hơn.



DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Đào Minh Hằng (2012), “Đánh giá thực trạng và đề xuất một số giải pháp phát triển văn hóa kinh doanh trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Hải Phòng”, đề tài cấp thành phố (thành viên, thư ký đề tài), quyết định 08/QĐ-SKHCHN của Sở khoa học công nghệ Hải Phòng, nghiệm thu ngày 10/1/2012.
2. Đào Minh Hằng, Đào Văn Hiệp (2013), “Đánh giá tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính tại các công ty kiểm toán độc lập hiện nay”, *Tạp chí Kinh tế và phát triển*, số 187 (II), tháng 1-2013, tr.25-33.
3. Đào Minh Hằng (2013), “Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ theo từng yếu tố cấu thành trong kiểm toán hàng tồn kho”, *Tạp chí Khoa học*, tập 1, tháng 11-2013, tr. 46-60.
4. Đào Minh Hằng (2014) “Sự khác biệt giữa chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 400 với chuẩn mực kiểm toán mới số 315. Phương hướng vận dụng chuẩn mực mới trong kiểm toán BCTC”, *Tạp chí Khoa học*, số 3, tháng 5-2014, tr.52-60.
5. Đào Minh Hằng (2015), “Ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán và giảng dạy kiểm toán hiện nay”, *Tạp chí Khoa học*, số 9, tháng 3-2015, tr. 41-46.
6. Đào Minh Hằng (2015), “Chọn mẫu kiểm toán khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát trong kiểm toán báo cáo tài chính”, *Tạp chí Khoa học*, số 12, tháng 9-2015, tr.26-34.
7. Đào Minh Hằng (2015), “Lấy mẫu kiểm toán cho kiểm tra chi tiết trong kiểm toán báo cáo tài chính”, *Tạp chí Khoa học Thương Mại*, số 86+87, tháng 10+11-2015, tr. 123-135.
8. Đào Minh Hằng (2016), “Áp dụng kỹ thuật lấy mẫu trong kiểm toán báo cáo tài chính tại các công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam”, *Tạp chí nghiên cứu khoa học kiểm toán*, số 106, tháng 8 -2016, tr. 43- 49.
9. Đào Minh Hằng (2016), “Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp sản xuất thép”, *Tạp chí Khoa học Thương Mại*, số 97, tháng 9-2016, tr. 37-49.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tài liệu tham khảo tiếng Việt

1. Hoàng Thị Lan Anh (2009), “Kiểm toán khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính”, *Tạp chí Kiểm toán*, số 106, tr. 19-21.
2. Nguyễn Thị Lan Anh (2013), "*Hoàn thiện Hệ thống kiểm soát nội bộ tại Tập đoàn Hoá chất Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
3. Alvin A. Arens và James K.Loebbecke (2000), *Kiểm toán*, NXB thống kê, Hà Nội.
4. AFA Research & Education (2013), *Tài liệu KTV chuyên nghiệp*, Hà Nội.
5. Bộ Tài chính (2004), *Hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán Việt Nam*, NXB tài chính, Hà Nội.
6. Bộ Tài chính (2006), Quyết định số 15/QĐ – BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp.
7. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB tài chính, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2012), Thông tư số 214/2012/TT-BTC ban hành về hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, Hà Nội.
9. Đậu Ngọc Châu, Nguyễn Việt Lợi (2011), *Giáo trình Kiểm toán Báo cáo tài chính*, NXB Tài chính, Hà Nội.
10. Chứng khoán Phương Nam (2014), "*Báo cáo phân tích ngành thép năm 2013*", TP. Hồ Chí Minh.
11. Phạm Thị Bích Chi (2005), "*Hoàn thiện hạch toán kế toán hàng tồn kho trong doanh nghiệp Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
12. Deloitte Việt Nam (2009), *Những rủi ro thường gặp trong kiểm toán*, Hà Nội.
13. Hà Thị Ngọc Hà (2012), "Kiểm toán độc lập các đơn vị có lợi ích công chúng", *Tạp chí chứng khoán*, số 5, tr.17.
14. Hà Thị Ngọc Hà (2012), đề tài cấp ngành "*Các giải pháp hoàn thiện, tăng cường kiểm soát chất lượng công tác kiểm toán báo cáo tài chính các đơn vị có lợi ích công chúng*", Bộ Tài chính.
15. Nguyễn Thị Hải Hà (2010), “Chất lượng kiểm toán độc lập tại Việt Nam: thực trạng và giải pháp”, *Tạp chí Kiểm toán*, số 110, tr. 51-54.
16. Lê Thị Thu Hà (2011), "*Tổ chức kiểm toán nội bộ tại các công ty tài chính Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
17. Bùi Thị Minh Hải (2012), "*Hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ trong các doanh nghiệp may mặc Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
18. Lê Thị Thanh Hải (2006), "*Hoàn thiện kế toán hàng tồn kho trong các DNSX công nghiệp thuộc sở hữu nhà nước*", Luận án tiến sĩ, Đại học Thương mại, Hà Nội.

19. Nguyễn Thu Hằng (2009), "Những điều kiện cần chú ý khi kiểm toán báo BCTC trong điều kiện khủng hoảng tài chính", *Tạp chí Kế toán*, số 81, tr. 30-32.
20. Vương Đình Huệ (2009), "Hệ thống kiểm toán Việt nam thực trạng, định hướng và giải pháp phát triển", *Tạp chí phát triển kinh tế*, số 220, Hà Nội.
21. Phạm Tiến Hưng (2009), "*Hoàn thiện kiểm toán cáo tài chính doanh nghiệp xây lắp của các tổ chức kiểm toán độc lập*", Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính, Hà Nội
22. <http://kiemtoan.com.vn/news/phongvan/ChuanmuckiemtoanmoiGopphannangcaotrachnhiemcacbenlienquan2853/> *đăng lúc: Chủ nhật - 05/05/2013, 23:28*, truy cập ngày 22/01/2014, trang web <http://kiemtoan.com.vn>.
23. <http://www.vacpa.org.vn/Page/Detail.aspx?newid=4681/> Tiếp tục duy trì và phát triển hệ thống kế toán, kiểm toán Việt Nam phù hợp với thông lệ và chuẩn mực quốc tế mới nhất /*đăng 27/11/2013*, truy cập ngày 5/12/2013, trang web: <http://www.vacpa.org.vn>.
24. Phan Trung Kiên (2008), "*Hoàn thiện tổ chức kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp xây dựng Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
25. Cao Hồng Loan (2011), "*Kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính các doanh nghiệp thương mại tại các công ty kiểm toán độc lập*", Luận văn thạc sĩ, trường Đại học Thương mại, Hà Nội.
26. Đặng Thị Loan (2006), *Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
27. Ngô Đức Long (2002), "*Những giải pháp nâng cao chất lượng kiểm toán độc lập ở Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Thương mại, Hà Nội.
28. Nguyễn Thị Mỹ (2012), "*Hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
29. Đoàn Thanh Nga (2011), "*Nghiên cứu đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng hoạt động trong các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
30. Nguyễn Thị Minh Tâm (2010), "*Nâng cao chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của kiểm toán độc lập đối với ngân hàng thương mại Việt Nam trong xu thế hội nhập*", *Tạp chí Kiểm toán*, số 117, tr. 57-62.
31. Nguyễn Đình Thọ (2012), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*, Nhà xuất bản Lao động – Xã hội, Hà Nội
32. Bùi Thị Thủy (2013), "*Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính tại các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán ở Việt Nam*", Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.

33. Nguyễn Quang Quỳnh, Ngô Trí Tuệ (2008), *Kiểm toán tài chính*, Trường Đại học Kinh tế quốc dân Hà Nội, Hà Nội.
34. Nguyễn Quang Quỳnh, Nguyễn Thị Phương Hoa (2008), *Lý thuyết kiểm toán*, Trường Đại học Kinh tế quốc dân Hà Nội, Hà Nội.
35. Lưu Đức Tuyên, Đậu Ngọc Châu, (2010), *Giáo trình Kiểm toán Báo cáo tài chính*, NXB Tài chính, Hà Nội.
36. Đoàn Thị Ngọc Trai (2003), "*Hoàn thiện tổ chức kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp ở Việt Nam*", Luận án tiến sĩ, trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
37. Hoàng Trọng, Chu Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*, Nhà xuất bản Hồng Đức, TP.HCM
38. Thịnh Văn Vinh (2000), "*Phương pháp kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản hoàn thành*", Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
38. VACPA (2010), "Báo cáo kết quả kiểm tra tình hình hoạt động năm 2009 của 35 công ty kiểm toán (kèm theo Công văn số 902/VACPA ngày 28/01/2010)", Hà Nội
39. VACPA (2011), "Báo cáo tổng kết 20 năm hoạt động kiểm toán nội lập (1991-2011) và định hướng phát triển nền năm 2021", Hà Nội
40. VACPA (2015), "Báo cáo kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán độc lập 2014", Hà Nội
41. Hồ sơ kiểm toán BCTC các doanh nghiệp sản xuất thép của các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam (2011-2014)
- Tài liệu tham khảo tiếng Anh**
42. AICPA (1983), *Audit Sampling Guide*, New York.
43. ACCA (1995), *The Audit framework*, Foulks Lynch Ltd, Feltham.
44. Magdalene Ang (2012), " Audit of inventories", *Highligh of techical clinics*, No 12/2012, p. 36- 39
45. Alvin A. Arens, Randal J.Elder, Mark S. Beasley (2012), *Auditing and assurance services: An integrated approach*, 15/e, Prentice Hall, Bussiness, Inc.
46. Nicholas Apostolou và D. Larry Crumbley (2008), "Auditors' Responsibilities with Respect to Fraud: A Possible Shift?" , *The CPA Journal online*, No 2.
47. Behn et al (1997), "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms, Accounting Horizons", *American Accounting Association*, p.7-24.
48. K. Boon, McKinnon, J. & Ross (2008), "Audit Service Quality in Compulsory Audit Tendering: Preparer Perceptions and Satisfaction ", *Accounting Research Journal*, Volume 21, Number 2, pp. 93-122.
49. Bradshaw (2001), "Do Analysts and Auditors use infomation in accruals?", *Journal of Accounting Research* 39 (1): 45-73.

50. Victor Z. Brink và Herbert Witt (1941), *Modern Internal Auditing : Appraising Operations and Controls*, Prentice Hall, Business, Inc.
51. Attila Chikan (2012), "An empirical analysis of managerial approaches to the role of inventories" , *International Journal of Production Economics*.
52. COSO (1992) (2013), *Báo cáo COSO* , New York.
53. L.E DeAngelo (1981), "Auditor Independence, "Lowballing" and Disclosure Regulation", *Journal of Accounting and Economics*. 3(113-127).
54. L.E DeAngelo (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*. 3, tr. 183-199.
55. Angus Duff (2004), "Dimensions of audit quality"(University of Paisley).
56. Sandra J. Forbes (2010), *Independent Audits: Where Perception and Reality Hit the Road*, New York.
57. Gurdarshan Gill, Graham Conserat (1992), *Modern Auditing*, John Wiley & Sons.
58. Grant Gay và Roger Simnett (2012), *Auditing & Assurance Services in Australia*, 5/e, Mc Graw-Hill, Sydney.
59. Hair, J., Anderson, R., and Tatham, R. (1978). *Multivariate Data Analysis: With Readings*. Tulsa, Oklahoma: PPC Books.
60. Hair, J., Black, B. Babin, B., Anderson, R. and Tatham, R. (2006). *Multivariate Data Analysis* (6th edition). Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
61. Karla M. Johnstone, Audrey A. Gramling, and Larry E. Rittenber (2014), *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit*, Ninth Edition, South-Western.
62. Keith Houghton, Christine Jubb, Michael Kend (2011), "Materiality in the context of audit: the real expectations gap" , *Managerial Auditing Journal*, No 26, p.25-32.
63. IFAC, IAASB, *International Accounting, Standard*.
64. IFAC, IAASB, *International Standard of Auditing.e*
65. IASB (2012), *International Accounting Standards Board - A Guide to the IFRS for SMEs*.
66. IASC (1998a), Preface to Statements of International of Accounting Standards approved in November 1982, *International Accounting Standards 1998*, London: International of Accounting Standards Committee
67. IASC (1998b), IASC Constitution, *International Accounting Standards*
68. IASC Foundation (2010), *International Financial Reporting Standard*.
69. Lai.K (2009), "Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities?" , *Journal of Accounting and Public Policy*, No 28(1), p 33-50.
70. Paul Kimmel., Jerry W., Donald Kieso (2010), *Accounting Principles*, John Wiley & Sons.

71. Paul Kimmel., Jerry W., Donald Kieso (2012), *Financial Accounting*, John Wiley & Sons.
72. Johnson, Kaplan (1987), *The Rise and Fall of Management Accounting*, Prentice Hall International, Inc.
73. S Lam và S. Chang (1994), "Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 3: 103-114.
74. John R. L., Vinita R. (2013), "Improving Internal Controls Over Inventory With Radio Frequency Identification Technology", *Review of Business Information Systems*, No 17/2, p. 59-64.
75. MacCallum, R. C., Widaman, K. F., Zhang, S., & Hong, S. (1999). Sample size in factor analysis. *Psychological Methods*, 4, 84-99.
76. Nabayinda Mary (2012), *"Internal controls and inventory management - case study of Roofings limited"*, Makerere University, India.
77. William F. Messier. (1998), *Auditing and assurance services*, Mc Graw-Hill, New York.
78. Mock & Samet (1982), "A multivariate -attribute model for audit evaluation", An Proceeding of the VI University of Kansas Audit Symposium
79. Z. Palmrose (1988), "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *The Accounting Review* 63: 55-73.
80. Needles, Powers, Crosson (2010), *Principles of Accounting*, Cengage Western
81. Needles, Powers, Crosson, *Principles of Financial Accounting*, Houghton Mifflin Company, Boston.
82. Nunnally, J. C. (1978). *Psychometric theory* (2nd ed.). New York, McGraw-Hill
83. J. Pratt (2011), *Financial Accounting in an Economic Context*, John Wiley & Sons.
84. Quy Hoa Pham (2009), *"A Study of audit quality in Vietnam"*, Ph.D Thesis, Argosy University.
85. Prem Sikka, Steven Filling, Pik Liew (2009), "The audit crunch: reforming financial auditing", *Managerial Auditing Journal*, No 24, p. 135 -155.
86. Sutton & Lampe (1990), "Formulating a process measurement system for audit quality", the University of Southern California Audit Judgment Symposium.
87. Sutton (1993), "Toward an understanding of factors effecting the quality of the audit process", *Decision science*, Vol 24, p.88-105.
88. Velicer, W. F. & Fava, J. L. (1998). Effects of variable and subject sampling on factor pattern recovery. *Psychological Methods*, 3, 231-251.
89. O. Ray Whittington và Kurt Pany (2008), *Principles of Auditing*, McGraw Hill Publishers. International Edition.



