

TIẾP CẬN KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO CỦA DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT DỰA TRÊN RỦI RO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP VIỆT NAM THỰC HIỆN

Đào Minh Hằng

Khoa Kế toán - Tài chính

Email: hangdm@dhhp.edu.vn

Ngày nhận bài: 04/10/2019

Ngày PB đánh giá: 27/10/2019

Ngày duyệt đăng: 25/11/2019

TÓM TẮT: Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán (CMKT) Việt Nam hiện hành đã có thay đổi đáng kể so với CMKT cũ, trước hết về cách tiếp cận kiểm toán hệ thống sang tiếp cận dựa trên rủi ro (RR). Sự thay đổi này đưa ra những định hướng kiểm toán phù hợp để phát hiện, đánh giá sai sót trong báo cáo tài chính (BCTC), xác định trọng tâm giúp cuộc kiểm toán đạt hiệu quả cao, tuy nhiên quy định mới lại không được nhiều doanh nghiệp kiểm toán (DNKT) tuân thủ.

Từ khóa: doanh nghiệp sản xuất, kiểm toán hàng tồn kho, rủi ro, tiếp cận kiểm toán

A RISK-BASED APPROACH TO AUDITING INVENTORY OF MANUFACTURING ENTERPRISES IN FINANCIAL STATEMENT AUDITS BY VIETNAMESE EXTERNAL AUDIT FIRMS

ABSTRACT: The current version of Vietnamese Standards on Auditing (VSA) has changed significantly *as compared with the* earlier version, first of all, *the system* based audit approach was replaced by the risk based audit approach. The new standards provides direction *for the* auditor's evaluation of the *likelihood of material* financial statement misstatements and audit focus in order to improve the efficiency of the audit, however, the new regulations are not in full compliance by many auditing firms.

Keys: manufacturing enterprise, inventory audit, risk, audit approach

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Từ năm 1940 đến nay, thế giới đã có 4 phương pháp tiếp cận cơ bản áp dụng trong kiểm toán BCTC được phát triển theo thời gian [9]. Một là *hướng tiếp cận truyền thống*: kiểm toán các khoản mục trên bảng cân đối kế toán, ít chú ý đến lợi nhuận nên kiểm toán bị giới hạn. Hai là *tiếp cận theo chu kỳ*, hiệu quả hơn so với tiếp cận khoản mục bởi KTV tập trung

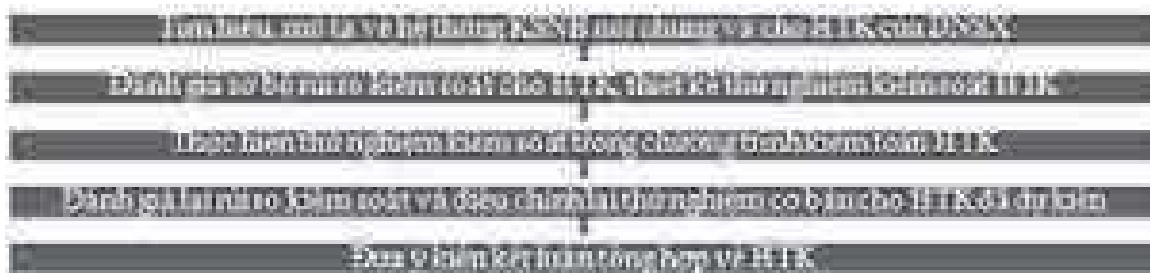
kiểm tra giao dịch, hạn chế kiểm tra khoản mục không cần thiết. Ba là *tiếp cận dựa trên hệ thống*, RR tài chính nhằm có hiểu biết tổng thể về DNSX; đánh giá kiểm soát nội bộ (KSNB); thực hiện phân tích để thấy mối quan hệ của xu hướng hoạt động và tình hình tài chính. Chương trình kiểm toán nhấn mạnh nhân tố RR tài chính trọng yếu, còn RR kinh doanh của ngành nghề mà DNSX ở lĩnh vực đặc thù khác

nhau phải đối mặt lại không được xem xét. *Bốn là tiếp cận dựa trên RR kinh doanh* được áp dụng cuối thập kỷ 90 của thế kỷ XX, xem xét nhiều hơn RR kinh doanh khách hàng phải ứng phó có ảnh hưởng tới việc hạch toán, đòi hỏi KTV phải nắm bắt chiến lược kinh doanh, kế hoạch xử lý, kiểm soát, thay đổi trong môi trường kinh doanh,... giúp kiểm toán hệ thống hơn. Tuy nhiên hướng tiếp cận này không phù hợp với các yêu cầu của CMKT thời điểm đó (được xây dựng để kiểm toán dựa trên RR tài chính). Vì vậy, năm 2009, CMKT quốc tế được chỉnh sửa để tiếp cận kiểm toán dựa trên RR, đến năm 2012, Việt Nam cập nhật và ban hành chuẩn mực mới có hiệu lực từ năm 2013.

2. Phương pháp tiếp cận kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính

Khi tiếp cận kiểm toán BCTC nói chung và HTK nói riêng theo các phương pháp khác nhau sẽ có điểm khác biệt ở việc tập trung triển khai phương pháp, thủ tục kiểm toán.

Tiếp cận kiểm toán HTK của DNSX dựa trên hệ thống là việc KTV đánh giá hệ thống KSNB cho HTK (được ban giám đốc thiết lập nhằm kiểm soát hoạt động, đảm bảo tính bền vững), từ đó thiết kế, thực hiện kiểm toán và đưa ý kiến. Ở DNSX quy mô lớn, đây là phương pháp mang tính chuẩn tắc, tùy vào đặc điểm hoạt động và BCTC, KSNB đa phần được thiết kế và thực hiện rất chặt chẽ, thuận lợi cho việc tiếp cận kiểm toán dựa trên hệ thống:



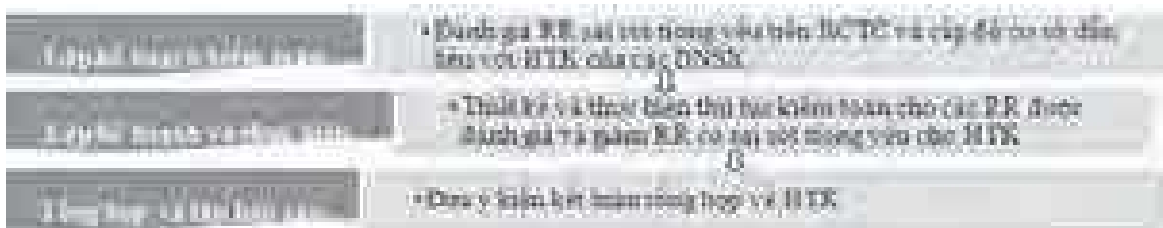
Sơ đồ 1: Tiếp cận kiểm toán HTK dựa trên hệ thống

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Nội dung kiểm toán là thu thập và đánh giá thông tin về DNSX và HTK; kiểm tra hoạt động KSNB với HTK để xác định liệu KSNB có tồn tại điểm yếu, ảnh hưởng đến hiệu lực, độ tin cậy của thông tin kế toán về HTK. KTV phải có sự đảm bảo về chất lượng và tính toàn vẹn của thông tin kế toán, do đó

phải đảm bảo các điểm mạnh của KSNB được vận hành hiệu quả.

Phương pháp tiếp cận kiểm toán HTK của DNSX dựa trên RR gồm ba bước, trong đó có những công việc được thực hiện cả trong giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện:



Sơ đồ 2: Tiếp cận kiểm toán HTK dựa trên RR

Nguồn: Tác giả tổng hợp

KTV phải hiểu RR kinh doanh mà DNSX gặp phải, RR tác động đến hạch toán dựa trên tìm hiểu chiến lược kinh doanh, kế hoạch của DNSX nhằm đối phó với thay đổi của môi trường kinh doanh từng lĩnh vực. Việc tập trung tìm hiểu RR kinh doanh dẫn đến tiếp cận kiểm toán một cách hệ thống và chiến lược hơn, kết quả này cũng được thể hiện ở nghiên cứu của Asare và Wright (2004) [2]. KTV kiểm tra các nghiệp vụ bất thường, ước tính kế toán và đánh giá của ban quản trị/ ban giám đốc vì đây là những vấn đề có thể tạo nên sai sót trọng yếu về HTK. Ở DNSX quy mô lớn, công ty niêm yết, phương pháp này thể hiện tính ưu việt hơn so với tiếp cận hệ thống. Bởi nếu KTV không xác định và đánh giá khu vực có RR sai sót trọng yếu thì nhóm kiểm toán sẽ dàn trải đều thời gian, nguồn lực cho các loại HTK, dẫn đến vẫn kiểm toán các khoản mục không trọng yếu, không RR. Cách tiếp cận này giúp KTV phân bổ nguồn lực phù hợp cho mức độ RR và trọng yếu của HTK, thiết kế và thực hiện thủ tục hiệu quả nhất để xử lý RR đồng thời giảm RR kiểm toán, đưa ý kiến phù hợp về HTK.

Thủ tục đánh giá RR tiến hành xuyên suốt cuộc kiểm toán: (1) đánh giá RR tổng thể BCTC qua tìm hiểu DNSX, môi trường; (2) đánh giá RR thiết kế và thực hiện kiểm soát theo chu trình HTK và RR khoản mục HTK; (3) đánh giá RR giá thành qua phân tích biến động HTK, chi phí; (4) đánh giá và kiểm soát RR được phát hiện thông qua thử nghiệm kiểm toán. Việc đánh giá RR kinh doanh nhằm đánh giá RR có sai sót trọng yếu và xử lý RR ở cấp độ BCTC hoặc cơ sở dẫn liệu cho giao dịch, số dư HTK, thông tin thuyết minh. Tuy nhiên, dù có RR sai sót trọng yếu hay không, KTV vẫn phải thiết kế, thực hiện thử nghiệm cơ bản với từng nhóm giao dịch, số dư và thông tin thuyết minh [3] vì xuất phát từ thực tế việc

đánh giá RR mang tính xét đoán và hạn chế tiềm tàng của KSNB. Như vậy, nếu KTV xác định HTK không có RR sai sót trọng yếu nhưng khoản mục là trọng yếu trên BCTC thì vẫn phải thực hiện thử nghiệm cơ bản với thái độ hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán chuyên môn: (1) Đối chiếu số liệu HTK trên BCTC với sổ; (2) Kiểm tra bút toán trọng yếu, điều chỉnh khác về HTK. Việc tăng cường các thử nghiệm cơ bản được khẳng định ở nghiên cứu của Zimbelman, 1997; Graham, 2003; Hammersley, 2011 [8], và nếu có rủi ro gian lận do sự thông đồng của lãnh đạo DNSX, KTV có thể bỏ qua thử nghiệm kiểm soát, tăng cường thử nghiệm cơ bản [7].

3. Phương pháp nghiên cứu

** Phương pháp nghiên cứu:* Tác giả khảo sát về việc tiếp cận kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC tại DNSX do DNKT ở Việt Nam thực hiện trong phân tích bối cảnh hoạt động kiểm toán hiện nay. Phương pháp nghiên cứu là định tính, nghiên cứu trường hợp điển hình kết hợp với thống kê định lượng. Nguồn dữ liệu sử dụng các số liệu thu thập từ các DNKT ở Việt Nam, và phỏng vấn phi cấu trúc KTV, sử dụng phiếu khảo sát giai đoạn 2016-2018.

** Nội dung, đối tượng và cỡ mẫu khảo sát:* Tác giả chia nội dung khảo sát thành 2 phần: Phần thứ nhất là khảo sát về việc triển khai áp dụng phương pháp luận vào thực tiễn của DNKT trên cơ sở phỏng vấn sâu các thành viên chủ chốt của các DNKT. Phần thứ hai, tác giả khảo sát về mức độ tiếp cận kiểm toán HTK tại DNSX của các DNKT theo quy định của CMKT hiện hành tác giả xây dựng thang đo và biến dựa vào nghiên cứu định tính về việc áp dụng kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC dựa trên RR, người được khảo sát sẽ lựa chọn câu trả lời ở 5 cấp theo thang đo Likert - 5 điểm từ mức 1. *Rất thấp* đến mức 5. *Rất cao*:

Bảng 1: Thang đo và biến quan sát về mức độ tiếp cận kiểm toán HTK dựa trên rủi ro của DNKT

TT	Thang đo	Biến	Mã
1	Đánh giá RR tổng thể	1. KTV tìm hiểu sơ bộ về DNSX	TT1
		2. KTV tìm hiểu môi trường hoạt động của DNSX	TT2
		3. Đánh giá RR kinh doanh dựa trên hiểu biết về DNSX	TT3
		4. Thiết kế chương trình kiểm toán HTK phù hợp dựa trên rủi ro	TT4
2	Đánh giá RR có sai sót trọng yếu với HTK	1. Đánh giá RR tiềm tàng với HTK	RR1
		2. Đánh giá RR trong thiết kế KSNB với HTK	RR2
		3. Đánh giá các hoạt động kiểm soát với HTK	RR3
		4. Đánh giá RR có sai sót trọng yếu cho khoản mục HTK	RR4
		5. Đánh giá RR về giá thành	RR5
3	Đánh giá RR thông qua các thử nghiệm	1. Đánh giá và kiểm soát RR được phát hiện thông qua các thử nghiệm kiểm soát	TN1
		2. Đánh giá và kiểm soát RR được phát hiện thông qua phân tích biến động	TN2
		3. Đánh giá và kiểm soát RR được phát hiện thông qua kiểm tra chi tiết	TN3
		4. Đánh giá và kiểm soát RR được phát hiện thông qua các thủ tục kiểm tra khác	TN4

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Theo Hair (2006), cỡ mẫu xác định dựa vào: (1) mức tối thiểu (min= 50) và (2) số biến của mô hình. Mô hình có 3 thang đo, mỗi thang đo có 4-5 biến phân tích, tỷ lệ của số mẫu so với 1 biến $k = 5/1$, số mẫu tối thiểu là $n = 5*4+5*5+5*4 = 65$ quan sát. Kết quả khảo sát từ năm 2016-2018, tác giả thu thập được phản hồi từ 84 KTV thuộc 28 DNKT. Các DNKT được phân loại dựa vào doanh thu: (1) Big Four (gồm 4 DNKT hàng đầu là Deloitte, EY, KPMG, PwC, doanh thu bình quân trên 500 tỷ đồng/năm); (2) DNKT quy mô vừa (non Big

Four, doanh thu từ 100-300 tỷ đồng/ năm gồm 9 DNKT như AASC, A&C, Grant Thornton, SRM ...) và (3) DNKT quy mô nhỏ (doanh thu 30 -100 tỷ đồng/ năm, gồm 15 DNKT như IFC, AISC, VACO, ACC, AAT, DKF, VAE,...). Tác giả không khảo sát các DNKT siêu nhỏ (doanh thu dưới 10 tỷ đồng) do chủ yếu cung cấp dịch vụ kế toán, soát xét BCTC, đào tạo,...

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Về việc áp dụng phương pháp luận kiểm toán tiếp cận dựa trên rủi ro tại các DNKT

- Về phương pháp luận áp dụng tại các DNKT

Bảng 2 : Kết quả khảo sát về phương pháp luận sử dụng

Sử dụng phương pháp luận	Số lượng DNKT							% trên tổng DNKT khảo sát
	Big four	%	DNKT quy mô vừa	%	DNKT quy mô nhỏ	%	Tổng	
Do DNKT xây dựng phù hợp với điều kiện của Việt Nam	4	80	1	20	-	-	5	17,8
DNKT sử dụng của hãng, hiệp hội kiểm toán mà DN là thành viên	4	44,4	5	55,6	-	-	9	32,1
DNKT dựa theo hướng dẫn của hiệp hội nghề nghiệp VACPA	2	7,7	9	32,1	15	53,6	26	92,8
Lưu ý: DNKT có thể sử dụng hệ phương pháp luận từ nhiều phương thức								

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả khảo sát

Các DNKT thuộc Big Four có nghiên cứu thiết lập hệ phương pháp luận phù hợp với điều kiện ở Việt Nam trên cơ sở vận dụng đồng thời hướng dẫn toàn cầu của công ty mẹ và của VACPA, do đó phương pháp luận khá chặt chẽ, làm tiền đề cho kỹ thuật kiểm toán. Ví dụ, phương pháp kiểm toán toàn cầu GAM của EY hướng dẫn kiểm toán toàn diện, đưa ra ý kiến kiểm toán về BCTC và KSNB đối với HTK, bao gồm xác định RR có thể xảy ra trong chu trình HTK và thủ tục kiểm toán tương ứng. Việc áp dụng trên phạm vi toàn cầu cho phép EY có công cụ kiểm toán thống nhất, đáp ứng được yêu cầu kế toán, kiểm toán tại mọi thị trường vốn với cơ sở dữ liệu GAM sẵn có, sử dụng linh hoạt cho các khách hàng ở quốc gia khác nhau; kế hoạch và các thủ tục kiểm toán được thiết kế theo ngành. Tương tự, các phương pháp kiểm toán HTK tại DNSX của KPMG tập trung vào các vấn đề kinh doanh của DNSX, các vấn đề trọng yếu của HTK ảnh

hưởng đến BCTC, đồng thời duy trì các thủ tục kiểm toán liên quan. Phương pháp luận của KPMG cung cấp nền tảng tiếp cận kiểm toán nhất quán trên toàn thế giới và tiếp cận đa ngành, cho phép KTV tập trung vào các khu vực then chốt của RR, KSNB và gian lận tiềm ẩn, nhấn mạnh tầm quan trọng của các thủ tục đánh giá RR.

Các DNKT nội có thể tham gia các Hiệp hội của các hãng kiểm toán quốc tế để được hỗ trợ phát triển nguồn lực, kỹ năng của KTV, cải thiện dịch vụ bằng cách chia sẻ các phương pháp luận, kỹ thuật thực hành,... Ở Việt Nam, số lượng DNKT đủ điều kiện là thành viên của hãng kiểm toán quốc tế khá ít, do chưa đủ các tiêu chí cơ bản để được kết nạp thành viên nên những lợi ích như sử dụng chung thương hiệu, logo, dịch vụ, thông tin khách hàng, biểu giá phí,... cũng như việc sử dụng hệ phương pháp luận tiên tiến không được tận dụng.

- Về việc hướng dẫn, tổ chức thực hiện, áp dụng phương pháp luận vào quá trình kiểm toán

Bảng 3 : Kết quả khảo sát về việc vận dụng phương pháp luận

Hướng dẫn, triển khai phương pháp luận	Số lượng DNKT							% trên tổng DNKT khảo sát
	Big four	%	DNKT quy mô vừa	%	DNKT quy mô nhỏ	%	Tổng	
Quy định bằng văn bản	4	50	4	50	-	-	8	28,6
Đào tạo trực tiếp cho KTV	4	40	6	60	-	-	10	35,7
KTV tự nghiên cứu	4	14,3	9	32,1	15	53,6	28	100
Lưu ý: DNKT có thể sử dụng hệ phương pháp luận từ nhiều phương thức								

Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả khảo sát

Big Four triển khai khá bài bản việc hướng dẫn, sử dụng phương pháp luận cho toàn thể KTV theo cả ba phương thức là ban hành văn bản, tổ chức khóa, đợt đào tạo KTV cũng như yêu cầu KTV có ý thức tự nghiên cứu thông qua các nguồn tài liệu. Ở Deloitte, hệ thống quản lý EMS có các sổ tay về phương pháp tiếp cận kiểm toán, hoạt động như một công hướng dẫn, hỗ trợ thực hành và đào tạo phát triển trên toàn cầu cũng để nâng cao chất lượng và tính thống nhất trên tất cả các cuộc kiểm toán. Ở nhóm non Big Four thì có một số ít ban hành các tài liệu cụ thể, tổ chức giảng dạy, còn lại chủ yếu là KTV tự tìm hiểu. Còn các DNKT quy mô nhỏ thì gần như 100% là KTV tự nghiên cứu. Tuy nhiên việc tự nghiên cứu này nhiều khi dẫn tới chênh lệch kiến thức về phương pháp luận, chưa nói tới việc có thể áp dụng sai do không được định hướng đầy

đủ; vì vậy dẫn đến tình trạng, khi kiểm toán, hầu hết vẫn duy trì cách tiếp cận kiểm toán truyền thống trên hệ thống mặc dù hồ sơ kiểm toán phổ biến là tiếp cận dựa trên rủi ro, là một cách để đối phó nếu bị kiểm soát chất lượng từ bên ngoài.

4.2. Khảo sát mức độ tiếp cận kiểm toán hàng tồn kho dựa trên rủi ro

Kiểm tra độ tin cậy bằng Cronbach Alpha cho thấy các thang đo có hệ số CA lớn hơn 0,6, hệ số tương quan biến - tổng lớn hơn 0,3; thang đo đủ độ tin cậy. Phân tích EFA xác định các nhân tố phù hợp nhằm đánh giá mức độ tiếp cận kiểm toán HTK dựa trên RR, chỉ số KMO= 0,713 chứng tỏ phân tích thích hợp của. Biến RR5, TN4 bị loại do hệ số tải nhân tố nhỏ hơn 0,5. Ba thang đo đưa vào khảo sát gồm: (1) Đánh giá RR tổng thể; (2) Đánh giá RR có sai sót trọng yếu với HTK; (3) Đánh giá và kiểm soát RR thông qua thử nghiệm.

- Về việc đánh giá RR tổng thể

Bảng 4: Kết quả khảo sát về việc đánh giá RR tổng thể

Đánh giá RR tổng thể	Số lượng KTV khảo sát					
	Big four		DNKT quy mô vừa		DNKT quy mô nhỏ	
<i>M: mean; D: Std. Deviation</i>	M	D	M	D	M	D
KTV tìm hiểu sơ bộ về DNSX	4.19	.694	3.47	.842	2.77	.665
KTV tìm hiểu môi trường hoạt động của DNSX	4.27	.767	3.28	.781	2.19	.749
Đánh giá RR kinh doanh dựa trên hiểu biết về DNSX	4.23	.887	3.19	.635	1.76	.724
Thiết kế chương trình kiểm toán HTK phù hợp	4.15	.865	3.46	.881	2.12	.779

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả từ phần mềm SPSS 22.0

** Tìm hiểu về DNSX, môi trường hoạt động của DNSX*

Hiểu biết về DNSX là cơ sở quan trọng để KTV đưa ra xét đoán chuyên môn, hỗ trợ KTV đánh giá RR và xác định các vấn đề đáng chú ý; lập kế hoạch và đánh giá bằng chứng kiểm toán hiệu quả. Nhận thức được điều này, Big Four khá chú trọng đánh giá RR tổng thể. 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; hồ sơ kiểm toán năm trước; trao đổi với Ban Giám đốc, kế toán trưởng, nhân viên của DNSX; trao đổi với KTV nội bộ, 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 cùng lĩnh vực sản xuất; khảo sát thực tế kho bãi, nhà xưởng của DNSX. Tương tự, 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 RR tổng thể; Deloitte đòi hỏi phải phát triển sự hiểu biết về tình hình kinh doanh của DNSX và áp dụng vào thiết kế và thực hiện kiểm toán. Để kế hoạch kiểm toán chặt chẽ, KPMG tham khảo các nhân tố kinh doanh bên ngoài có ảnh hưởng đến tiêu thụ HTK của khách hàng. Với thông tin thu thập được, KTV đánh giá môi trường kinh doanh, xu hướng phát triển của nền kinh tế có ảnh hưởng lớn đến dự trữ HTK, sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, đây là tiền đề quan trọng để KTV xây dựng các thủ tục kiểm toán tiếp cận theo hướng rủi ro có thể xảy ra.

Ngược lại, nhiều DNKT quy mô vừa và nhỏ, 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 và môi trường hoạt động của DNSX chưa phù hợp, chủ yếu thu thập trên giấy phép đăng ký kinh doanh, qua điện thoại nên chưa đánh giá được tổng thể môi trường kinh doanh của

ngành, môi trường pháp lý, đặc điểm ngành nghề kinh doanh, đặc tính sản phẩm... Điều này dẫn tới có thể KTV không thu nhận được tất cả thông tin có khả năng liên quan tới xác định RR ở các DN này.

** Đánh giá RR kinh doanh dựa trên hiểu biết về DNSX*

Khi đánh giá RR kinh doanh, Big Four kết hợp phỏng vấn, quan sát và phân tích thông tin môi trường kinh tế vĩ mô liên quan tới ngành, đặt DNSX trong mối quan hệ đó, làm cơ sở xác định RR có thể có với HTK như biến động giá vật liệu, tỷ giá hối đoái ở DNSX có xuất nhập khẩu,... Còn KTV nhóm non-Big Four được khảo sát đa phần mới chỉ kiểm tra tài liệu sẵn có để đánh giá hiệu quả. DNKT quy mô nhỏ thì chưa thể hiện các thủ tục đánh giá RR kinh doanh trong hồ sơ. Bản thân các công ty này chưa nhận thức việc thay đổi mô hình kiểm toán là thay đổi cách thức chứ không chỉ khái niệm kiểm toán truyền thống. Nhiều KTV cho rằng không khác biệt về đánh giá RR giữa CMKT mới và cũ do khi chưa có CMKT mới, KTV cũng phải tìm hiểu về tình hình kinh doanh, RR kinh doanh tác động tới BCTC. Trước đây, đánh giá RR kinh doanh không được thực hiện trong mọi cuộc kiểm toán với mọi khách hàng do áp lực cạnh tranh, thời gian nên KTV thường không đi sâu, chỉ tìm hiểu sơ bộ ngành nghề, môi trường kinh doanh để đánh giá RR tiềm tàng và RR kiểm soát dựa trên hệ thống KSNB. Việc không đánh giá đầy đủ RR kinh doanh, thậm chí không cảnh báo được RR về khả năng hoạt động liên tục dẫn đến DNSX ngừng hoạt động ngay sau kiểm toán vẫn xảy ra.

** Thiết kế chương trình kiểm toán HTK dựa trên RR*

Chương trình kiểm toán được thiết kế gồm (1) thử nghiệm kiểm soát (dựa vào kết

quả đánh giá ban đầu về CR của HTK khi CR không ở mức cao) và (2) thử nghiệm cơ bản (nhằm đánh giá độ tin cậy của giao dịch, số dư và thuyết minh về HTK trên một mẫu).

Việc thiết kế chương trình kiểm toán của Big Four theo tiếp cận rủi ro đã được áp dụng từ lâu theo mạng lưới toàn cầu, còn các DNKT quy mô vừa có xu hướng kết hợp giữa truyền thống và phương pháp mới. Tại AASC, sau khi đánh giá RR, KTV sẽ đưa ra phương pháp tiếp cận kiểm toán HTK: nếu HTK của DNSX có giá trị lớn, RR cao, KTV 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 RR với HTK của DNSX nếu được đánh giá trung bình, KTV sẽ ưu tiên các thủ tục kiểm toán: thu thập tài liệu kiểm kê; xem xét đánh giá RR khi kiểm kê HTK tại phân xưởng; xem xét phương pháp tính giá thành và kết chuyển giá vốn; đánh giá giá trị thuần có thể thực hiện được của HTK; kiểm tra sau niên độ;... Tuy nhiên ở các DNKT quy mô nhỏ thì chương trình kiểm toán thường tập trung vào thử nghiệm cơ bản (kiểm tra chi tiết nghiệp vụ, số dư HTK), thử nghiệm kiểm soát chiếm tỷ lệ rất thấp.

Về thử nghiệm cơ bản, 100% các KTV cho rằng các cuộc kiểm toán đều áp dụng. Trong đó Big Four và ½ số KTV thuộc non - Big Four được khảo sát xác định phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro là cơ sở để DNKT thiết kế thử nghiệm cơ bản theo hướng xác định vùng rủi ro, thiết kế thủ tục xử lý rủi ro (căn cứ vào chương trình kiểm toán mẫu và đặc điểm HTK của DNSX), chọn mẫu để kiểm tra chi tiết. Ở các DNKT quy mô nhỏ, phân bổ thử nghiệm kiểm toán bao gồm thủ tục phân tích, kiểm tra chi tiết nghiệp vụ, số dư về HTK và gần như áp dụng chung cho mọi DNSX, không quan tâm tới đặc điểm sản xuất và HTK.

Về việc đánh giá RR có sai sót trọng yếu với HTK

Rủi ro có sai sót trọng yếu đối với HTK được xác định thông qua kết quả đánh giá rủi ro tiềm tàng (IR) và rủi ro kiểm soát (CR). KTV có thể đánh giá độc lập IR, CR hoặc đánh giá RR kết hợp, từ đó xác định mức rủi ro có sai sót trọng yếu trong HTK.

Bảng 5: Kết quả khảo sát về việc đánh giá RR tổng thể

Đánh giá RR có sai sót trọng yếu với HTK	Số lượng KTV khảo sát					
	Big four		DNKT quy mô vừa		DNKT quy mô nhỏ	
<i>M: mean; D: Std. Deviation</i>	M	D	M	D	M	D
Đánh giá RR tiềm tàng với HTK	4.35	.913	3.46	.668	2.65	.645
Đánh giá RR trong thiết kế KSNB với HTK	4.08	.860	3.22	.853	1.81	.749
Đánh giá các hoạt động kiểm soát với HTK	4.15	.813	3.25	.861	1.73	.845
Đánh giá RR có sai sót trọng yếu cho HTK	4.23	.787	3.5	.768	1.62	.752

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả từ phần mềm SPSS 22.0

* Đánh giá IR

Với nhóm Big Four và non-Big Four, KTV dựa trên kinh nghiệm, xét đoán, thông tin ban đầu, hồ sơ kiểm toán năm trước để đánh giá IR trên phương diện nghiệp vụ và số dư HTK. Do việc đánh giá phức tạp nên chủ nhiệm/ trưởng nhóm kiểm toán xem xét về bản chất sai sót có thể xảy ra với HTK; số dư HTK, tỷ trọng số dư HTK/ tài sản (tỷ trọng lớn thì IR cao); tác động của sự thay đổi phương pháp tính giá HTK; sai sót báo cáo về quyền sở hữu của DNSX với HTK. Ví dụ, tại EY, khi kiểm toán DNSX có chu kỳ sản xuất dài, KTV nhận thấy công ty đang sản xuất mật độ cao nhưng phần lớn là chi phí sản xuất dở dang, có rủi ro do việc xác định giá trị thành phẩm phức tạp, do vậy IR cao. Hoặc ở DNKT nhóm 2 là AASC, KTV phân tích sơ bộ biến động số dư HTK trên bảng cân đối

kế toán, thông tin HTK trên thuyết minh BCTC để đánh giá bản chất biến động, xác định nguyên nhân, tìm hiểu đặc điểm sản xuất kinh doanh để xác định khả năng sai sót. Thường KTV cho rằng DNSX có xu hướng ghi giá trị HTK cao hơn thực tế bằng cách ghi tăng số lượng/ đơn giá, do đó, KTV chú ý khả năng sai sót về tính có thật, tính giá và thể hiện mức độ của IR trên giấy tờ làm việc.

Trong khi đó việc đánh giá IR ở các DNKT quy mô nhỏ không được quan tâm, lý do nhiều DNKT chấp nhận kiểm toán với giá phí thấp do đó không quan tâm tới đánh giá tình hình kinh doanh, đặc điểm nhân viên, và KTV cũng cho rằng khách hàng là các DNSX quy mô nhỏ, nghiệp vụ hạch toán đơn giản nên chỉ cần tiến hành kiểm tra chi tiết.

* Đánh giá CR (dựa vào đánh giá RR thiết kế KSNB, các hoạt động KSNB với HTK)

Khi đánh giá yếu tố liên quan tới thiết kế KSNB như môi trường kiểm soát, KTV sẽ phải đánh giá tính hữu hiệu của môi trường chính trực, giá trị đạo đức; cơ cấu tổ chức; phân công phân nhiệm; năng lực, thái độ ban giám đốc với KSNB. Tuy nhiên, ở các DNKT nhỏ và nhiều DNKT quy mô vừa, KTV mới chỉ đánh giá Môi trường kiểm soát một cách hình thức.

Việc đánh giá CR dựa trên hiểu biết của KTV về KSNB của DNSX, quá trình đánh giá KSNB với HTK lại tùy thuộc vào từng nhóm DNKT. Ở nhóm Big Four và non - Big Four, căn cứ vào đánh giá KSNB với HTK thông qua bảng hỏi với câu trả lời “có/không” (đa phần các DNKT) hoặc bảng tường thuật (Deloitte) và đặc điểm, chủng loại của HTK, quy mô của DNSX. Với một số DNSX đặc thù như xăng, dầu, KTV cho rằng CR với HTK cao, KTV không tin tưởng KSNB hoặc với DNSX quy mô nhỏ, CR cũng được đánh giá cao hơn trung bình. Ở một số DNKT nhỏ, việc đánh giá CR cũng căn cứ vào các mô tả về KSNB trên bảng hỏi/ bảng tường thuật để xác định điểm yếu trong thiết kế, vận hành KSNB nhưng

kết quả thường chưa thực sự đúng đắn do các DNKT này không hướng dẫn về đánh giá hoặc có hướng dẫn nhưng KTV không tuân thủ, nhiều trường hợp KTV cho rằng KSNB tại các DNSX nhỏ hiệu lực không cao nên không đánh giá KSNB, khẳng định CR rất thấp. Đa số KTV không mô tả được chu trình kinh doanh nói chung và chu trình HTK của DNSX; chưa xác định kiểm soát quan trọng, dẫn đến chưa gắn kết được lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

** Đánh giá RR có sai sót trọng yếu*

Dựa vào kết quả đánh giá IR, CR hoặc RR kết hợp, KTV kết luận về RR có sai sót trọng yếu của HTK. KTV Big Four thể hiện đánh giá mức độ RR có sai sót trọng yếu của HTK theo quy định của Hãng toàn cầu mà DNKT là thành viên. Ở các DNKT quy mô vừa, KTV sử dụng hướng dẫn của VACPA trên chương trình kiểm toán mẫu từ đó xác định công việc tiếp theo. Các DNKT còn lại, do phương pháp tiếp cận kiểm toán không rõ rệt hoặc thiên về đánh giá hệ thống nên phần lớn không kết luận về RR sai sót trọng yếu trên hồ sơ kiểm toán.

- Về việc đánh giá và kiểm soát RR của HTK thông qua các thử nghiệm

Bảng 6: Kết quả khảo sát về đánh giá và kiểm soát RR thông qua các thử nghiệm

Đánh giá và kiểm soát RR được phát hiện thông qua thử nghiệm kiểm toán	Số lượng KTV khảo sát					
	Big four		DNKT quy mô vừa		DNKT quy mô nhỏ	
<i>M: mean; D: Std. Deviation</i>	M	D	M	D	M	D
Thông qua các thử nghiệm kiểm soát	4.23	.687	3.31	.692	1.62	.852
Thông qua phân tích biến động	4.26	.782	3.41	.765	1.92	.759
Thông qua kiểm tra chi tiết cho HTK	3.99	.918	3.65	.851	3.38	.844

Nguồn: Tác giả tổng hợp kết quả từ phần mềm SPSS 22.0

** Thử nghiệm kiểm soát*

Tùy tần xuất của hoạt động kiểm soát, KTV xác định mẫu nhằm đánh giá mức hiệu

lực, liên tục của các hoạt động này, đánh giá lại KSNB với cách thức khác nhau. Tại Big Four, KTV sử dụng thử nghiệm kiểm soát khác biệt

giữa DNSX có và không có phần mềm quản lý kho, sử dụng ý kiến chuyên gia công nghệ nếu phức tạp. Đa phần KTV Big Four, non - Big Four tiến hành “walk through” (kiểm tra từ đầu đến cuối nghiệp vụ HTK) nhằm khẳng định lại kết luận ban đầu về KSNB, nếu cần sẽ thực hiện thêm kiểm tra chứng từ, quan sát thực tế, trao đổi với ban giám đốc, kế toán trưởng đưa ra kết luận chính xác về CR, qua đó điều chỉnh chương trình kiểm toán phù hợp. Ở DNKT nhỏ, KTV chủ yếu kiểm tra chi tiết văn bản, tài liệu về quy trình kiểm soát HTK kết hợp phỏng vấn kế toán về quy trình hạch toán, phương pháp tính giá HTK; phỏng vấn thủ kho về cách thức nhập, xuất, lưu kho hàng; phỏng vấn... kết quả của quá trình thu thập thông tin và đánh giá được thể hiện thông qua giấy tờ làm việc, KTV không tiến hành walk through với lý do (1) tiết kiệm chi phí kiểm toán do giá phí thấp, (2) không tin tưởng vào KSNB của DNSX được kiểm toán, cần tăng cường kiểm tra chi tiết.

** Thủ tục phân tích*

Ở nhóm Big Four và non - Big Four, KTV phân tích nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán về khả năng xảy ra sai sót, từ đó giảm khối lượng kiểm tra chi tiết bằng cách kiểm tra các chính sách kế toán HTK, tính giá, phân tích số dư, thông tin phi tài chính như diện tích lưu trữ HTK,... phục vụ đánh giá dự phòng giảm giá HTK, rủi ro HTK lưu trữ bên thứ ba. Tuy nhiên KTV của AASC, AISC,... cho rằng nếu thông tin tài chính không tuân theo quy luật cụ thể, KTV sẽ không đi sâu phân tích. Còn ở các DNKT nhỏ thì phần lớn phân tích sơ sài về HTK, không đưa ra được định hướng cụ thể nội dung kiểm toán, chủ yếu do KTV cho rằng có sự trùng lặp ở thủ tục phân tích giai đoạn thực hiện và lập kế hoạch hoặc do năng lực của KTV.

** Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và số dư HTK*

Nhìn chung, trình tự của thủ tục kiểm tra chi tiết ở các nhóm DNKT là giống nhau, chỉ khác biệt về cách thức và mức độ thực hiện. Các thủ tục kiểm toán số dư HTK đầu năm;

kiểm tra vật chất HTK; xác nhận về HTK được lưu trữ ở bên thứ ba; kiểm tra về dự phòng giảm giá HTK và hao hụt HTK được nhóm Big Four và non - Big Four thực hiện khá tốt và đầy đủ. Đặc biệt, Big Four là các DNKT hoạt động theo mạng lưới toàn cầu, do đó, khi xác định được hàng gửi bán cho bên thứ ba ở nước ngoài là trọng yếu, Big Four có thể chuyển giao một phần công việc cho các công ty thành viên ở nước sở tại đánh giá sự phù hợp của thông tin mà KTV ở Việt Nam nghi ngờ. Với các DNKT quy mô nhỏ thì thường không đánh giá kỹ hồ sơ kiểm toán năm trước và không tiếp cận KTV tiền nhiệm, không chứng kiến kiểm kê hay thủ tục thay thế kiểm kê; gửi thư xác nhận chủ yếu mang tính hình thức. Về thủ tục kiểm tra chi tiết nghiệp vụ tăng - giảm HTK, KTV của DNKT nhỏ thực hiện khối lượng khá nhiều so với KTV của 2 nhóm còn lại. Lý do chính là do các DNKT này chưa vận dụng được tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro, KTV không xác định được khả năng sai sót ở khu vực trọng yếu nào, dẫn tới tăng cường kiểm tra chi tiết để tránh bỏ sót sai phạm, làm giảm hiệu quả cuộc kiểm toán.

Qua khảo sát, tác giả nhận định các DNKT quy mô nhỏ và một số DNKT quy mô vừa vẫn chưa tuân thủ CMKT, chưa cập nhật phương thức kỹ thuật kiểm toán mới khiến chất lượng kiểm toán chưa đảm bảo. Nếu các DNKT này không điều chỉnh, sẽ ảnh hưởng lớn tới sự tồn tại của mình trong quá trình cạnh tranh gay gắt của ngành kiểm toán hiện nay.

5. Đề xuất về kiểm toán hàng tồn kho tại doanh nghiệp sản xuất dựa trên rủi ro

5.1. Về việc tiếp cận kiểm toán hàng tồn kho theo hướng dựa trên rủi ro

Đánh giá RR kinh doanh là nguồn dữ liệu cần thiết để đánh giá RR sai sót trọng yếu trên BCTC do đó tác giả đưa ra phương hướng vận dụng đánh giá RR kinh doanh đối với DNSX theo trình tự sau:

(1) Xem xét các nhân tố ảnh hưởng tới môi trường kinh doanh của DNSX trên ba phạm

ví: toàn cầu, quốc gia và doanh nghiệp. Ví dụ, với DNSX có sử dụng vật liệu nhập khẩu, KTV cần xem xét mối quan hệ giữa giá xây dựng với giá thị trường thế giới/ khu vực/nội địa. Tương quan này thể hiện qua cách tính giá của các DNSX trong nước: giá bán dựa trên mức bình quân từ giá vật liệu nhập khẩu cũ và mới. Việc phụ thuộc vào nguyên liệu nhập khẩu khiến cho các DNSX này dù mua được vật liệu giá thấp vẫn phải tính giá bán theo giá nguyên liệu thế giới để khi dòng tiền quay về vẫn đủ để mua vật liệu giá cao. Do vậy dù ưu tiên dùng nguyên liệu nội địa thì giá bán thành phẩm vẫn phải điều chỉnh và biến động theo xu hướng chung của thị trường thế giới. Điều này cũng đúng với các DNSX bằng nguyên liệu tự nhiên khai thác ở trong nước, nếu nguồn cung trong nước hạn chế về số lượng, chất lượng. Bên cạnh đó, do chịu tác động mạnh từ sự thay đổi giá trên thị trường nguyên liệu thế giới nên các DNSX còn bị ảnh hưởng bởi việc tăng tỷ giá ngoại tệ khi đồng VNĐ mất giá.

(2) *Tìm hiểu môi trường kinh doanh ngành*: lĩnh vực kinh doanh, khả năng sinh lời, cơ cấu đầu tư; mối quan hệ giữa lĩnh vực kinh doanh và môi trường kinh doanh; RR kinh doanh; các vấn đề lớn phải đối mặt;... Ví dụ, các RR lớn mà DNSX thép chịu ảnh hưởng thường là RR tỷ giá hối đoái, RR biến động nguyên liệu đầu vào, RR lãi suất bởi

đặc thù sản xuất có nguyên vật liệu chính là phôi/ thép phế nhập khẩu phần lớn, vì vậy hoạt động kinh doanh phụ thuộc nhiều vào biến động giá thép thế giới. Giá phôi/ thép phế tăng cao, các nguyên vật liệu khác cũng biến động tăng như giá than và điện kéo theo chi phí đầu vào tăng lên đáng kể.

Việc xem xét các nhân tố ảnh hưởng tới môi trường kinh doanh và tìm hiểu môi trường (xem xét các RR vĩ mô từ nội tại DNSX và RR vĩ mô từ môi trường kinh doanh mà ban giám đốc/quản trị DNSX không thể tác động), KTV có thể sử dụng các phân tích PEST, SWOT,...

(3) *Đánh giá RR kinh doanh*: KTV sử dụng thông tin về lĩnh vực kinh doanh để phát hiện các RR có thể tác động đến hoạt động trong tương lai.

(4) *Đánh giá sự ứng phó của DNSX với RR kinh doanh*: KTV phải tìm hiểu chắc chắn liệu DN có nhận thức và giám sát RR kinh doanh; nếu có thì có thể kiểm soát chúng hay không. Trên cơ sở đó KTV quyết định liệu có kiểm tra các thủ tục kiểm soát RR kinh doanh, xem xét DNSX có biện pháp hạn chế các RR, 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, ...



Sơ đồ 3: Đánh giá RR kinh doanh, RR có sai sót trọng yếu cho HTK của DNSX

KTV phải chú ý các sự kiện có thể dẫn đến RR kinh doanh: (1) thay đổi trọng yếu trong tổ chức của DNSX: mua lại, tái cấu trúc, trở thành công ty niêm yết, sự kiện bất thường khác; (2) chuyển địa điểm; (3) ngành sản xuất thay đổi trọng yếu; (3) sản phẩm mới/ trọng yếu mà DNSX không thể kinh doanh; (4) nền kinh tế không ổn định. Việc áp dụng triệt để tiếp cận kiểm toán dựa trên RR sẽ mang lại nhiều hiệu quả cao trong kiểm toán BCTC.

5.2. Về việc đánh giá rủi ro cho khoản mục hàng tồn kho

Đánh giá RR thường do KTV cao cấp thực hiện, do đó KTV, trợ lý kiểm toán gần như không nắm được cụ thể hướng kiểm toán sau đánh giá, khiến thủ tục kiểm toán theo bảng công việc có sẵn, theo kinh nghiệm mà không quan tâm RR. Hơn nữa, đánh giá RR bằng định lượng phức tạp, KTV có thể đánh giá định tính theo các mức độ như bảng sau:

Bảng 7: Hướng dẫn KTV đánh giá RR kiểm toán cho HTK theo định tính [1]

TT	Đánh giá của KTV về các yếu tố ảnh hưởng tới RR của HTK	Nhận định về RR
1	Đánh giá của KTV về sai sót trọng yếu trước khi xem xét KSNB về HTK của DNSX / IR của HTK	Nhiều sai sót/ RR cao
2	Đánh giá của KTV về hiệu quả của KSNB trong ngăn chặn, phát hiện sai sót về HTK của DNSX / CR của HTK	Hiệu quả thấp / RR cao
3	Sự chấp nhận của KTV với sai sót trọng yếu về HTK của DNSX tồn tại sau khi kiểm toán/ RR kiểm toán có thể chấp nhận	Chấp nhận ở mức thấp / RR thấp
4	Mức độ bằng chứng kiểm toán liên quan tới số dư, nghiệp vụ HTK của DNSX mà KTV cần thu thập / RR phát hiện dự tính	Mức độ cao/ RR 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 IR của HTK cao. Ngoài việc tăng cường bằng chứng kiểm toán khi IR cao, DNKT cần chỉ định KTV có kinh nghiệm kiểm tra chi tiết hơn để xem xét giá trị thuần của HTK và đánh giá kỹ lưỡng kết quả kiểm toán.

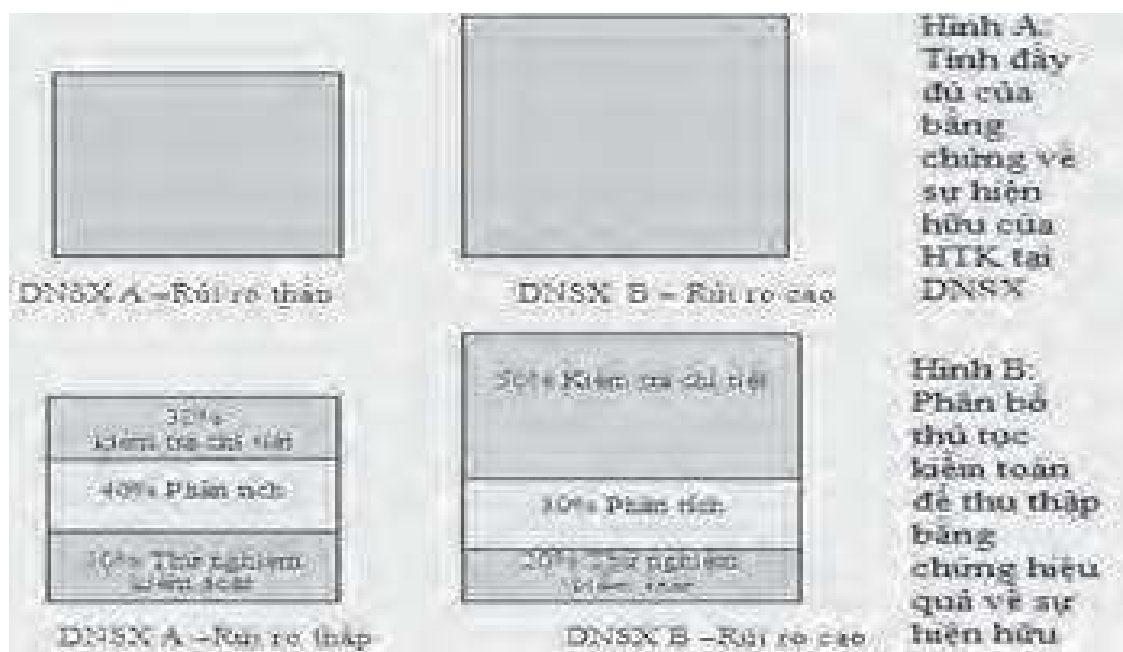
CR thể hiện đánh giá của KTV về RR có sai sót trọng yếu xảy ra ở cơ sở dẫn liệu liên quan tới kiểm soát HTK và không được KSNB ngăn chặn hay phát hiện kịp thời. Nếu KTV kết luận KSNB với HTK không hiệu quả thì CR cao và có thể đưa ra mức 100% để kiểm soát. Có thể xem xét ví dụ đánh giá

CR nghiệp vụ xuất kho theo một ma trận bằng cách xác định và dự kiến kiểm soát chính ảnh hưởng lớn nhất tới đáp ứng các mục tiêu kiểm toán. Mỗi thủ tục kiểm soát sẽ đáp ứng một hoặc nhiều mục tiêu kiểm toán liên quan như nghiệp vụ ghi sổ có thật; được ghi nhận đầy đủ, kịp thời; số liệu xuất kho chính xác;.... KSNB với nghiệp vụ xuất có thể là việc xuất kho phải được phê duyệt; phiếu xuất phải được lập đúng với phiếu lĩnh vật tư; kế toán phải đối chiếu chứng từ xuất và nhận,... Các thủ tục kiểm soát này liệu có đáp ứng các mục tiêu kiểm toán hay không, nếu đáp ứng ít, CR sẽ được đánh giá cao và ngược lại.

5.3. Về chương trình kiểm toán HTK dựa trên xác định RR có sai sót trọng yếu

Chương trình kiểm toán được một số công ty áp dụng đã có thay đổi theo hướng dựa trên RR, tuy nhiên việc xác định mức độ tiến hành các thủ tục kiểm toán sau khi đã có đánh giá dự kiến về RR thì chưa có hoặc không trao đổi chi tiết với KTV trực tiếp thực hiện. Tác giả đề xuất, sau khi đã có hiểu biết về RR có sai sót trọng yếu, KTV phân bổ thủ tục kiểm toán thích hợp,

tỷ lệ thuận với RR. Chương trình kiểm toán theo hướng: tiến hành thử nghiệm kiểm soát, phân tích chi tiết ở mức trung bình và cuối cùng thực hiện sâu kiểm tra chi tiết. Nếu RR của HTK cao, KTV sẽ muốn có nhiều bằng chứng trực tiếp từ kiểm tra chi tiết. Ngược lại, nếu RR thấp và tin rằng kiểm soát của DNSX 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 1: Thực hiện các thử nghiệm khi kiểm toán tiếp cận dựa trên RR

Ví dụ trên về thiết kế chương trình kiểm toán dựa trên RR liên quan tới cơ sở dẫn liệu “sự hiện hữu” của HTK. RR của DNSX A thấp hơn B thì khung bằng chứng cần thiết phải thu thập của A sẽ ít hơn B, phân bổ đều tỷ lệ các thủ tục kiểm toán cần tiến hành. KTV cần lưu ý các tỷ lệ % là tương đối xét về bản chất; không nhất thiết áp dụng ở mọi cuộc kiểm toán. Đề xuất này mang tính hướng dẫn KTV có định hướng phù hợp nhằm áp dụng hiệu quả các thủ tục kiểm toán. Việc thiết kế, phân bổ thời lượng thủ tục kiểm toán cần được chủ

nhiệm/ trưởng nhóm kiểm toán xác định thích hợp và phổ biến tới tất cả các thành viên trong nhóm.

4. KẾT LUẬN

Việc tuân thủ hoàn toàn theo CMKT khi tiếp cận kiểm toán dựa trên RR là yêu cầu bắt buộc và cũng nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán mà DNKT cung cấp. Trong các nghiên cứu tiếp theo, tác giả sẽ tiếp tục đi sâu tìm hiểu về tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro áp dụng cho toàn bộ BCTC với hy vọng đưa ra các đề xuất thực tiễn nhằm cải thiện cách thức kiểm toán.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Alvin A. Arens, Randal J.Elder, Mark S. Beasley (2012), *Auditing and assurance services: An integrated approach*, 15/e, Prentice Hall, Bussiness, Inc.
2. Asare&Wright (2004) 'The effectiveness of alternative risk assessment planning tools in a fraud setting', *Contemporary Accounting Research*, vol. 21, no.2, pp325-352.
3. Bộ Tài chính (2012), *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, Hà Nội.
4. DNKT (2016-2018), *Hồ sơ kiểm toán của các DNKT được khảo sát*
5. IASB (2009), *International Standards of Auditing*.
6. IASB (2012), *International Accounting Standards Board - A Guide to the IFRS for SMEs*.
7. Leonard, W.Vona (2011), *Fraud Auditing The Fraud Audit: Responding to the*
8. *Risk of Fraud in Core Business Systems*, Willey Press.
9. Tạ Thu Trang (2017), Luận án tiến sĩ kinh tế “Kiểm toán gian lận trong kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam”, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
10. O.Ray Whittington và Kurt Pany (2008), *Principles of Auditing*, McGraw Hill Publishers, International Edition.