



**ĐÁNH GIÁ VIỆC VẬN DỤNG
CÁC PHƯƠNG PHÁP KỸ THUẬT KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH
DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ THẨM ĐỊNH GIÁ VIỆT NAM THỰC HIỆN**

Đặng Quỳnh Mai

Trường Đại học Sư phạm kỹ thuật Hưng Yên

Ngày tòa soạn nhận được bài báo: 26/10/2018

Ngày phân biên đánh giá và sửa chữa: 19/11/2018

Ngày bài báo được duyệt đăng: 06/12/2018

Tóm tắt:

Nghiên cứu đã tiến hành đánh giá thực trạng việc vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán của các kiểm toán viên trong công ty AVA chỉ ra kết quả và các vấn đề còn tồn tại. Từ đó tác giả đề xuất 6 giải pháp bao gồm Kiểm toán viên nên tham gia kiểm kê cùng với đơn vị khách hàng; Công ty AVA cần có những hướng dẫn cụ thể cho các kiểm toán viên của mình về lựa chọn đối tượng phỏng vấn; khi thực hiện thủ tục phân tích, kiểm toán viên nên sử dụng thêm nhiều tỷ suất tài chính; khi thực hiện chọn mẫu kiểm toán, kiểm toán viên cũng cần phải chú ý tới các phân tử nhỏ hơn... Các giải pháp này nhằm nâng cao chất lượng vận dụng phương pháp kiểm toán báo cáo tài chính do công ty AVA thực hiện.

Từ khóa: kiểm toán BCTC, kỹ thuật kiểm toán BCTC.

1. Đặt vấn đề

1.1. Tính cấp thiết của vấn đề nghiên cứu

Yếu tố dẫn đến thành công của nhà đầu tư trên thị trường chính là việc ra quyết định đúng vào đúng thời điểm. Thông tin đáng tin cậy, chính xác chính là điều kiện cần để nhà đầu tư ra quyết định đúng. Cùng với sự phát triển của xã hội, khối lượng thông tin không ngừng gia tăng và tính chất của các nguồn thông tin cũng ngày càng phức tạp. Từ đó đặt ra yêu cầu cho việc nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán để nhà đầu tư nói riêng, những người sử dụng thông tin đã kiểm toán để ra quyết định đúng, giành thắng lợi trong đầu tư.

Nằm trong xu thế phát triển của nền kinh tế, các công ty kiểm toán cần không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ, Công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam cũng không nằm ngoài xu thế phát triển.

Một trong các giải pháp để nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán chính là việc áp dụng linh hoạt và khoa học các phương pháp kỹ thuật kiểm toán. Việc vận dụng linh hoạt và khoa học các phương pháp kỹ thuật kiểm toán không chỉ đem lại hiệu quả trong công tác kiểm toán, tiết kiệm chi phí và thời gian kiểm toán mà còn phù hợp với tính chất đa dạng phức tạp của các nguồn thông tin.

1.2. Mục tiêu nghiên cứu

Đánh giá thực trạng vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và thẩm định giá Việt Nam (AVA), đề xuất một số giải pháp hoàn thiện việc vận dụng các kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính do công ty AVA thực hiện.

1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu: Việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong kiểm toán báo cáo tài chính công ty TNHH kiểm toán và thẩm định giá Việt Nam (AVA)

Phạm vi nghiên cứu: Tại công ty AVA.

1.4. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp thu thập dữ liệu: phỏng vấn KTV qua bảng câu hỏi, kiểm tra chi tiết hồ sơ kiểm toán.

Các phương pháp thống kê: so sánh, tổng hợp, phân tích ... Nhằm tổng hợp, phân tích kết quả của phiếu điều tra.

2. Thực trạng việc vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam thực hiện

Công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam (AVA) được thành lập vào năm 2006 theo yêu cầu của Chính phủ tại Nghị định số 105/NĐ-CP ngày 30 tháng 03 năm 2004 và hoạt động theo mô hình Công ty TNHH hai thành viên trở lên trong lĩnh vực Kiểm toán, Thẩm định giá, Xác định giá trị doanh nghiệp và Tư vấn. AVA là thành viên của hãng kiểm toán quốc tế MGI (MGI là 1 trong 15 công ty kiểm toán lớn nhất thế giới có trụ sở chính tại Portland House Bressenden Place London SW1E 5RS United Kingdom). AVA có đội ngũ kiểm toán viên, thẩm định viên nhiều kinh nghiệm và các nhân viên có tính chuyên nghiệp cao trong lĩnh vực Kiểm toán – Định giá và Tư vấn tài chính - kế toán. [1]

Hiện nay, AVA có trụ sở chính tại TP. Hà Nội, Chi nhánh tại TP Hồ Chí Minh, Chi nhánh tại Hà Nội, Chi nhánh tại Quảng Ninh và văn phòng đại diện tại TP. Vinh - Nghệ An với tổng số 145 cán bộ nhân viên, trong đó có 27 Kiểm toán viên, 19 Thẩm định viên, 09 người có học vị Tiến sỹ, thạc sỹ; AVA là một trong 10 Công ty Kiểm toán độc lập lớn nhất tại Việt Nam có doanh thu và số lượng kiểm toán viên và Thẩm định viên đông nhất (theo thống kê của Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam và Bộ Tài chính tổng kết hoạt động kiểm toán năm 2017). AVA đã và đang cung cấp dịch vụ kiểm toán và tư vấn cho hơn 400 khách hàng truyền thống hoạt

động trên phạm vi toàn lãnh thổ Việt Nam thuộc nhiều lĩnh vực và nhiều loại hình sở hữu.[1]

2.1. Nội dung cơ bản về kiểm toán BCTC do AVA thực hiện

a/ Nội dung cơ bản quy trình kiểm toán chung về kiểm toán báo cáo tài chính do Công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam (AVA) thực hiện

Dù trình tự của bản thân mỗi hoạt động kiểm toán riêng biệt khác nhau nhưng quy trình chung với ba giai đoạn là:

- Giai đoạn 1: Chuẩn bị kiểm toán bao gồm tất cả các công việc khác nhau nhằm tạo được cơ sở pháp lý, kế hoạch kiểm toán cụ thể và các điều kiện vật chất cho công tác kiểm toán.

- Giai đoạn 2: Thực hiện kiểm toán bao gồm tất cả các công việc thực hiện chức năng xác minh của kiểm toán để khẳng định được thực chất của đối tượng và khách thể kiểm toán cụ thể.

- Giai đoạn 3: Hoàn tất kiểm toán bao gồm các công việc đưa ra kết luận kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán và giải quyết các công việc phát sinh sau khi lập báo cáo kiểm toán, hoàn thiện hồ sơ kiểm toán. [1]

Bảng 1. Tổ chức công tác kiểm toán tại AVA

Giai đoạn	Bước công việc	Người thực hiện	Công việc cụ thể	Kết quả
1 - Chuẩn bị kiểm toán	Trước khi lập kế hoạch kiểm toán	Ban giám đốc	Quá trình ký kết hợp đồng, thỏa thuận dịch vụ kiểm toán	Hợp đồng kiểm toán (thư hẹn kiểm toán)
	Lập kế hoạch kiểm toán	Ban giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán	Tổng hợp, xây dựng kế hoạch kiểm toán	Chương trình kiểm toán
2 - Thực hiện kiểm toán	Thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán	Chủ nhiệm kiểm toán, Kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán	Cuộc kiểm toán tại đơn vị	Bảng chứng kiểm toán – cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán
		Chủ nhiệm kiểm toán, ban cố vấn	Tổng hợp và xử lý kết quả kiểm toán	Dự thảo Báo cáo kiểm toán
		Ban giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán	Phát hành dự thảo báo cáo kiểm toán	Dự thảo báo cáo kiểm toán gửi cho khách hàng
3 - Hoàn tất cuộc kiểm toán	Kết thúc kiểm toán	Ban giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán	Tổng hợp, xử lý các vấn đề số liệu sau kiểm toán	
		Ban giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán	Phát hành báo cáo kiểm toán	Báo cáo kiểm toán, Thư quản lý
	Hoàn thiện hồ sơ kiểm toán	Ban giám đốc và chủ nhiệm kiểm toán	Xử lý sau phát hành báo cáo kiểm toán, hậu hợp đồng	Hồ sơ kiểm toán

Nguồn: Phòng kiểm toán nghiệp vụ 6 – Công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam

b/ Nội dung thực hiện kiểm toán

Công ty AVA sẽ thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của khách hàng cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12, tuân theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, các chuẩn mực Quốc tế được thừa nhận ở Việt Nam. Nội dung thực hiện kiểm toán là việc kiểm toán viên:

+ Thực hiện các thủ tục kiểm toán theo như kế hoạch kiểm toán đã lập, đánh giá, nhận xét về việc quản lý, sử dụng tài sản, nguồn vốn của đơn vị.

+ Thực hiện các thủ tục kiểm toán theo như kế hoạch kiểm toán đã lập, đánh giá, nhận xét về việc chấp hành các chế độ quản lý kinh tế tài chính - kế toán thống kê của Nhà nước.

c/ Sự vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán

Các phương pháp kỹ thuật kiểm toán được sử dụng như là các công cụ giúp kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán. Các phương pháp kỹ thuật kiểm toán này không chỉ được sử dụng với mục đích thu thập bằng chứng để giúp kiểm toán

viên đưa ra ý kiến, mà các kỹ thuật này còn được sử dụng trong việc thu thập thông tin liên quan tới doanh nghiệp (đơn vị được kiểm toán) giúp kiểm toán viên có thêm hiểu biết về bản thân đơn vị được kiểm toán, góp phần củng cố ý kiến đưa ra của kiểm toán viên.

- Giai đoạn 1: Những thông tin cần thu thập trong giai đoạn này là: Thu thập thông tin cơ sở và địa vị pháp lý của khách hàng; tình hình kinh doanh của khách hàng trong năm trước và năm nay (Hiểu biết chung về nền kinh tế, hiểu biết về môi trường và lĩnh vực hoạt động của khách hàng, hiểu biết về nhân tố nội tại của khách hàng); Nghiên cứu và đánh giá khái quát về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng, xác định sơ bộ rủi ro có sai sót trọng yếu... Các phương pháp kiểm toán mà kiểm toán viên áp dụng chủ yếu là: phỏng vấn, quan sát, phân tích. Tuy nhiên thủ tục phân tích chỉ dừng lại ở mức độ cơ bản về xu hướng biến động của chỉ tiêu giữa số năm nay với số năm trước để khoanh vùng, dự kiến phạm vi thực hiện kiểm toán.[2]

Bảng 2. Kết quả khảo sát vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán giai đoạn chuẩn bị

Kết quả khảo sát	Nhóm khách hàng năm đầu		Nhóm khách hàng lâu năm	
	Số lượng	Phần trăm	Số lượng	Phần trăm
Kiểm toán viên có vận dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ để tìm hiểu xác định rủi ro có sai sót trọng yếu hay không				
a. Có	10	100%	40	100%
b. Không	0	0%	0	0%
Trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, Kiểm toán viên thu thập thông tin về những nội dung nào sau đây:				
a. Xem xét chấp nhận khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng	10	100%	40	100%
b. Đặc điểm kinh doanh và môi trường hoạt động, rủi ro kinh doanh của khách hàng	10	100%	40	100%
c. Hệ thống kiểm soát nội bộ ở cấp độ toàn doanh nghiệp	10	100%	40	100%
d. Hệ thống kiểm soát nội bộ ở cấp độ từng chu trình kinh doanh, khoản mục chủ yếu	10	100%	40	100%
Khi thu thập các thông tin trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, kiểm toán viên sử dụng thủ tục nào sau đây:				
a. Phòng vấn Ban giám đốc, người chịu trách nhiệm cung cấp thông tin của khách hàng; kết hợp quan sát	10	100%	30	75%
b. Gửi thư cho kiểm toán viên tiền nhiệm	10	100%	7	17.5%
c. Phân tích biến động	10	100%	3	7.5%
d. Không áp dụng thủ tục nào	0	0%	0	0%

- Giai đoạn 2: Các bước công việc trong giai đoạn này chính là việc vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để kiểm toán viên đưa ra ý kiến trả lời cho các câu hỏi sau:

+ Các thông tin tài chính có được lập trên cơ sở các chế độ tài chính, kế toán hiện hành của Nhà nước Việt Nam hay không? Các chế độ này có được áp dụng một cách nhất quán và kịp thời không?

+ Các thông tin trên Báo cáo tài chính có phản ánh một cách trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu về tình hình tài chính của đơn vị tại thời điểm kết thúc niên độ kế toán; về tình hình hoạt động của đơn vị trong niên độ kế toán? Có trích lập các khoản dự phòng, đánh giá các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm tài chính.

+ Cuộc kiểm toán cũng đòi hỏi phải đưa ra các ý kiến nhận xét về hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống kế toán của đơn vị, bao gồm các nhận xét về:

- Có các quy định về công tác ghi chép chứng từ kế toán, luân chuyển chứng từ kế toán, ghi sổ kế toán, soát xét các bút toán tổng hợp và công tác quản lý, lưu trữ các chứng từ kế toán.
- Các quy định có được đưa vào áp dụng

trong thực tế hoạt động của đơn vị.

- Các quy định có được thiết kế và vận hành một cách hữu hiệu trong việc phát hiện, ngăn chặn và sửa chữa kịp thời các sai phạm.

Khi thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên kết hợp linh hoạt phương pháp kiểm toán tuân thủ và phương pháp kiểm toán cơ bản theo xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên và theo thực tế tại đơn vị khách hàng. Nếu trong bước lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên đánh giá rằng hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng hoạt động không có hiệu lực, hiệu quả thì kiểm toán viên sẽ tiến hành các phương pháp kiểm toán cơ bản mà không tiến hành phương pháp kiểm toán tuân thủ. Trong trường hợp, kiểm toán viên đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng hoạt động hữu hiệu thì kiểm toán viên sẽ thực hiện thêm phương pháp kiểm toán tuân thủ với mục đích khẳng định lại sự hoạt động hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ, qua đó xác định lại phạm vi tiến hành các thủ tục kiểm toán cơ bản. Thủ tục kiểm toán chủ yếu để thu thập bằng chứng về hệ thống kiểm soát nội bộ trong giai đoạn này là Phòng vấn kết hợp quan sát, kiểm tra tài liệu về kiểm soát nội bộ của từng chu trình kinh doanh.[2]

Bảng 3. Kết quả khảo sát vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong giai đoạn thực hiện

Kết quả khảo sát	Nhóm khách hàng kiểm toán năm đầu tiên		Nhóm khách hàng kiểm toán lâu năm	
	Số lượng	Phần trăm	Số lượng	Phần trăm
1. Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về những nội dung nào sau đây				
a. Căn cứ lập, trình bày báo cáo tài chính	10	100%	40	100%

b. Tính trung thực, hợp pháp của thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính	10	100%	40	100%
c. Căn cứ để trích lập các khoản dự phòng	10	100%	40	100%
d. Tính nhất quán về việc áp dụng các quy định, phương pháp kế toán trong niên độ kế toán	10	100%	40	100%
e. Các soát xét tổng hợp khác	10	100%	40	100%
2. Để khảo sát về tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ Kiểm toán viên thực hiện những thủ tục nào sau đây:				
a. Phòng vấn kết hợp quan sát, kiểm tra tài liệu về kiểm soát nội bộ của từng chu trình kinh doanh	10	100%	10	33.33%
b. Phòng vấn người cung cấp thông tin của khách hàng về hoạt động kiểm soát nội bộ	0	0%	20	66.67%
c. Không thực hiện thủ tục kiểm toán nào	0	0%	0	0%
3. Kiểm toán viên thu thập loại bằng chứng kiểm toán nào về hệ thống kiểm soát nội bộ:				
a. Sự tồn tại của các văn bản, quy định mà đơn vị khách hàng đang áp dụng	10	100%	40	100%
b. Tính có thực của việc áp dụng các văn bản quy định đã được ban hành	10	100%	40	100%
c. Tính hữu hiệu của việc áp dụng các văn bản, quy định	10	100%	40	100%
d. Sự cập nhật, điều chỉnh các văn bản quy định của đơn vị cho phù hợp pháp luật hiện hành và thực tế tại đơn vị	10	100%	40	100%
4. Công ty có dựa và kết quả thử nghiệm kiểm soát để điều chỉnh kế hoạch kiểm toán ban đầu hay không				
a. Có	10	100%	40	100%
b. Không	0	0%	0	0%

- Giai đoạn 3: trong giai đoạn này kiểm toán viên sử dụng kết hợp các phương pháp kỹ thuật kiểm toán để đánh giá lại các sai phạm đã phát hiện trong giai đoạn 2, đối chiếu với mức trọng yếu để xem xét việc có áp dụng các thủ tục kiểm toán bổ sung hay không.

Qua khảo sát, các kiểm toán viên trong AVA thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán về các khía cạnh sự hoạt động liên tục của đơn vị, xem xét các khoản nợ tiềm tàng, các khoản cam kết, căn cứ ghi

nhận các bút toán tổng hợp trên báo cáo tài chính. Trong giai đoạn này, kiểm toán chủ yếu thực hiện kết hợp các thủ tục như phỏng vấn Ban giám đốc, kiểm tra tài liệu, thư giải trình, kết hợp quan sát và thủ tục phân tích. Tuy nhiên có một số khách hàng lâu năm, kiểm toán viên có mức độ tin cậy cao đối với tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng thì kiểm toán viên thường sử dụng thủ tục phỏng vấn ban giám đốc.[2]

Bảng 4. Kết quả khảo sát vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong giai đoạn kết thúc

Kết quả khảo sát	Nhóm khách hàng kiểm toán năm đầu tiên		Nhóm khách hàng kiểm toán lâu năm	
	Số lượng	Phần trăm	Số lượng	Phần trăm
Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, Kiểm toán viên có đánh giá lại mức trọng yếu, rủi ro của các sai phạm đã phát hiện trong giai đoạn trước không?				
a. Có	10	100%	40	100%
b. Không	0	0%	0	0%

Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán về các nội dung nào:				
a. Bút toán tổng hợp trên BCTC	10	100%	40	100%
b. Đánh giá khả năng hoạt động liên tục	10	100%	40	100%
c. Soát xét các tài sản, nợ tiềm tàng và các khoản cam kết	10	100%	40	100%
Trong giai đoạn này, kiểm toán viên vận dụng thủ tục nào sau đây				
a. Thực hiện kết hợp các thủ tục như phỏng vấn Ban giám đốc, kiểm tra tài liệu, thư giải trình, kết hợp quan sát, phân tích	10	100%	20	66.67%
b. Chỉ thực hiện phỏng vấn ban giám đốc	0	0%	10	33.33%

Qua nghiên cứu thực trạng vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính do AVA thực hiện, tác giả nhận thấy việc vận dụng kỹ thuật kiểm toán tại AVA có những ưu điểm sau:

Thứ nhất, về thiết kế chương trình kiểm toán.

Các khoản mục, thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính đề có các thủ tục kiểm với mục đích thu thập bằng chứng cho từng mục tiêu kiểm toán riêng biệt. Việc thiết kế chương trình kiểm toán theo hướng chi tiết hoá các thủ tục kiểm toán đã giúp cho kiểm toán viên dễ dàng tiếp cận các kỹ thuật thu thập bằng chứng khác nhau để hạn chế những rủi ro tương ứng.

Thứ hai, về sự kết hợp các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán khác nhau. Kiểm toán viên của AVA thường có sự kết hợp giữa các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán để có được bằng chứng với độ tin cậy cao hơn. Cụ thể, khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát đối với các khoản mục, kiểm toán viên vừa kết hợp cả kỹ thuật kiểm tra đối chiếu tài liệu với kỹ thuật phỏng vấn để đảm bảo các thủ tục kiểm soát được thực hiện một cách đúng đắn. Hoặc khi tiến hành kiểm toán tiền gửi ngân hàng, kiểm toán viên tiến hành gửi thư xác nhận đồng thời so sánh số dư trên sổ sách kế toán với số dư trên báo cáo của ngân hàng, và số dư trên bản đối chiếu với ngân hàng.

Thứ ba, về cách ghi chép trên giấy tờ làm việc. Tại AVA, Kiểm toán viên luôn tuân thủ nghiêm túc các quy định của công ty trong việc ghi chép giấy tờ làm việc theo tuần tự các bước thủ tục kiểm toán đã nêu trong chương trình kiểm toán. Chỉ cần thông qua giấy tờ làm việc của các kiểm toán viên, người kiểm tra, soát xét có thể thấy rõ kiểm toán viên đã thực hiện những kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán nào, và việc thực hiện những kỹ thuật đó thu thập được những gì, quá trình thực hiện các kỹ thuật đó được tiến hành như thế nào và kết luận ra sao. Tất cả đều được thực hiện một cách có trình tự và rõ ràng, việc đánh tham chiếu được thực hiện trong mọi cuộc kiểm toán. Việc ghi chép giấy tờ làm việc khoa học và dễ hiểu còn giúp cho người làm báo cáo kiểm toán và thư quản lý giảm bớt được thời gian và hiệu quả công việc cũng được tăng lên.

Bên cạnh những kết quả đạt được, việc vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán còn tồn tại những hạn chế sau:

Thứ nhất, hạn chế áp dụng kỹ thuật kiểm tra vật chất (kiểm kê): Khi kiểm toán khoản mục tiền kiểm toán viên chủ yếu tập trung vào kỹ thuật kiểm tra tài liệu với các chứng từ, sổ sách về tiền: các phiếu thu, phiếu chi, cùng các chứng từ đính kèm các phiếu thu, phiếu chi, các loại sổ về tiền mặt vì kiểm toán viên cho rằng mục đích chủ yếu của kiểm toán tiền mặt là để nhận xét về công tác chứng từ của doanh nghiệp. Trong khi đó lại ít quan tâm đến tính có thật về số tồn quỹ thực tế tại khách hàng. Qua phỏng vấn tác giả nhận thấy có một số lượng khách hàng mà Kiểm toán viên tiến hành kiểm toán chỉ thu thập biên bản kiểm kê quỹ cuối kỳ do đơn vị khách hàng đã tiến hành kiểm kê mà ít khi tham gia trực tiếp kiểm kê cùng khách hàng.

Thứ hai, hạn chế về kỹ thuật điều tra phỏng vấn bằng bảng câu hỏi: Khi thực hiện khảo sát kiểm soát, kiểm toán viên có lập ra bảng câu hỏi về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với tiền và yêu cầu kế toán trưởng trả lời, tuy nhiên các câu hỏi phần lớn là câu hỏi đóng, chỉ trả lời có hoặc không. Đối tượng tiến hành phỏng vấn ở đây là kế toán trưởng, nhân viên kế toán ngoài ra kiểm toán viên không tiến hành phỏng vấn một nhân viên bộ phận nào khác để đánh giá về hoạt động kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng. Như vậy có thể nói là thiếu tính khách quan, hoàn toàn chỉ là những người trong đơn vị khách hàng. Các câu hỏi sử dụng chủ yếu là câu hỏi đóng và sau khi trả lời, kiểm toán viên đồng ý với ý kiến và ghi nhận vào giấy tờ làm việc mà không tỏ thái độ hoài nghi và sử dụng các câu hỏi mở để thu được các câu trả lời chi tiết và đầy đủ. Các câu hỏi này tuy có thể tiến hành nhanh chóng và không bỏ sót các vấn đề quan trọng nhưng lại không phù hợp với mọi loại hình doanh nghiệp, kết quả trả lời thường không chính xác so với thực tế bởi khách thể được hỏi thường có xu hướng trả lời là tốt về đối tượng được thẩm tra.

Thứ ba, hạn chế về kỹ thuật quan sát: Quan sát mà kiểm toán viên tiến hành ở đây là tại thời điểm kiểm toán tại đơn vị khách hàng. Các nhân viên này đều biết sự có mặt của các kiểm toán viên đang tiến hành kiểm toán nên phương pháp này

không cho hiệu quả cao bởi không biết các kết quả thu được từ quan sát có chắc chắn thực hiện tại các thời điểm khác không.

Thứ tư, về việc áp dụng thủ tục phân tích: Tại AVA, thủ tục phân tích được sử dụng thường xuyên là phân tích xu hướng. Thông tin phân tích chỉ là thông tin tài chính. Đối với từng khoản mục, kiểm toán viên thường chỉ phân tích chênh lệch về số tương đối và số tuyệt đối của số dư khoản mục đó trong kỳ được kiểm toán với kỳ trước. Phân tích tỷ suất chỉ thể hiện chưa giấy làm việc nhằm phân tích cơ cấu.

Thứ năm, về chọn mẫu kiểm toán. Kiểm toán viên AVA thường chọn mẫu chủ yếu trên cơ sở khoản mục lớn với mức bao phủ tổng thể trên 60%, có thể dẫn đến rủi ro khi kiểm toán viên không tiến hành thêm các thử nghiệm kiểm toán bổ sung vì vẫn còn 40% phần tử của tổng thể chưa được kiểm toán là một con số đáng kể.

Thứ sáu, chương trình kiểm toán và giấy làm việc, AVA chưa xây dựng được quy chuẩn cho chương trình kiểm toán, còn đang áp dụng lẫn lộn chương trình kiểm toán mẫu của Hiệp hội Kiểm toán hành nghề và chương trình kiểm toán của hãng kiểm toán quốc tế mà AVA đang là thành viên.

3. Một số giải pháp nâng cao chất lượng vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam thực hiện

Thứ nhất, Kiểm toán viên nên tham gia kiểm kê cùng với đơn vị khách hàng trong trường hợp số dư cuối kỳ tiền mặt của đơn vị khách hàng là khá lớn.

Thứ hai, Công ty AVA cần có những hướng dẫn cụ thể cho các kiểm toán viên của mình về:

- Lựa chọn đối tượng phỏng vấn: là những người có kiến thức, có trình độ chuyên môn, có tính độc lập tương đối, am hiểu về lĩnh vực kế toán, hoạt động tài chính trong Công ty...

- Cách đặt các câu hỏi: các câu hỏi đưa ra phải rõ ràng, cô đọng, dễ hiểu, đi thẳng vào vấn đề quan tâm.

- Cách tiếp thu câu trả lời: cần phải chú ý lắng nghe câu trả lời để có thể đặt ra được các câu hỏi tiếp sau thích hợp. Với mỗi câu trả lời, kiểm toán viên cần phải cân nhắc kỹ, không chấp nhận ngay và cũng như không nên bác bỏ ngay.

Bên cạnh đó để khắc phục nhược điểm của bảng câu hỏi đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là không sát với tình hình thực tế nên ngoài bảng câu hỏi đó kiểm toán viên nên lập các lưu đồ và bảng tường thuật về hệ thống kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên có hiểu biết đầy đủ hơn về hệ thống kiểm soát nội bộ. Bên cạnh đó đối với hệ thống câu hỏi tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng nên áp dụng thêm các câu hỏi mở nhằm thu thập được sự hiểu biết hoàn chỉnh và đầy đủ hơn.

Thứ ba, trước khi bắt đầu cuộc kiểm toán, Trưởng phòng kiểm toán của AVA cần đến đơn vị khách hàng và thảo luận với Ban giám đốc để đánh giá rủi ro chính và tham quan sự làm việc của đơn vị khách hàng, để đảm bảo các quan sát cho kết quả cao, trong nhiều trường hợp, Trưởng phòng thỏa

thuận với ban giám đốc không thông báo với các phòng ban của khách hàng sự có mặt của kiểm toán viên. Như vậy kết quả quan sát sẽ được nâng lên.

Thứ tư, khi thực hiện thủ tục phân tích, kiểm toán viên nên sử dụng thêm nhiều tỷ suất tài chính hơn nữa như: tỷ suất quay vòng bình quân các khoản phải thu, tỷ suất lợi tức trên tổng cộng tài sản...

Khi đã có số liệu về phân tích ngang và phân tích dọc thì kiểm toán viên phải đưa ra những nhận định về dữ liệu đó. Kiểm toán viên nên so sánh thêm các thông tin tài chính của doanh nghiệp với các thông tin của các đơn vị trong cùng ngành có cùng quy mô hoạt động, hoặc số liệu thống kê, định mức bình quân của toàn ngành (như: tỷ suất đầu tư, tỷ lệ lãi gộp...), qua đó sẽ thấy được mức độ 3 phần đầu cũng như khả năng phát triển trong tương lai của đơn vị khách hàng.

Ngoài việc xem xét mối quan hệ giữa các thông tin tài chính với nhau (ví dụ: mối quan hệ giữa lãi gộp với doanh thu, doanh thu với giá vốn...) kiểm toán viên cần phải xem xét cả mối quan hệ giữa thông tin tài chính và phi tài chính. Cụ thể là: xem xét mối quan hệ giữa sản lượng cung ứng, tính kịp thời của việc cung ứng, chất lượng sản phẩm cung ứng, mức độ đổi mới sản phẩm hay dịch vụ trong kỳ với doanh thu, lãi gộp; mối quan hệ giữa chi phí nhận công với số lượng nhân viên...

Kiểm toán viên nên sử dụng phần mềm EXCEL vẽ các đồ thị trong quá trình phân tích như: đồ thị hình cột biểu thị xu hướng, đồ thị hình tròn biểu thị tỷ suất. Thông qua việc vẽ đồ thị, kiểm toán viên sẽ có cái nhìn toàn diện về xu hướng biến động của từng đối tượng phân tích chung, đồng thời lại nắm được các xu hướng biến đổi riêng của từng đối tượng nhỏ hơn. Từ đó, kiểm toán viên sẽ đưa ra được những kết luận và dự đoán chính xác hơn cho đối tượng phân tích. Việc kiểm toán viên sử dụng đồ thị phân tích giúp cho người làm xét hồ sơ kiểm toán theo dõi nắm bắt thông tin nhanh chóng và dễ dàng hơn

Thứ năm, khi thực hiện chọn mẫu kiểm toán, ngoài việc lựa chọn các phần tử lớn để kiểm tra, kiểm toán viên cũng cần phải chú ý tới các phần tử nhỏ hơn bởi tổng mức sai phạm của các phần tử này có thể trọng yếu. Kiểm toán viên có thể thực hiện phân tổ tổng thể để chọn mẫu. Kiểm toán viên cần chú ý đến những sai sót thường xuyên lặp lại, sai sót nhỏ nhưng mang tính ảnh hưởng dây chuyền như sai sót ở Doanh thu, chi phí, lợi nhuận.

Thứ sáu, Công ty cần thống nhất chương trình kiểm toán áp dụng chung. Thiết kế các giấy làm việc theo từng bước công việc trong chương trình kiểm toán. Việc áp dụng thống nhất chương trình và mẫu giấy làm việc giúp việc soát xét hồ sơ kiểm toán thuận lợi hơn. Các KTV dễ dàng kiểm soát được các bước công việc đang thực hiện có bị bỏ sót hay không.

Ngoài ra còn một số giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán để nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán

Về việc xác định mức độ trọng yếu, rủi ro và số lượng bằng chứng cần thu thập

Việc xác định mức trọng yếu, rủi ro để từ đó dự trữ số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu

thập là rất quan trọng đối với toàn bộ quy trình kiểm toán. Vì đánh giá của kiểm toán viên về mức trọng yếu liên quan đến số dư các tài khoản và các giao dịch chủ yếu sẽ giúp kiểm toán viên xác định được các khoản mục cần kiểm tra và quyết định nên áp dụng thủ tục chọn mẫu hay thủ tục phân tích. Việc đánh giá mức trọng yếu cũng sẽ giúp kiểm toán viên lựa chọn những thủ tục kiểm toán thích hợp và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán thích hợp đó với nhau sẽ làm giảm được rủi ro kiểm toán tới mức độ có thể chấp nhận được.

Nhận thức rõ tầm quan trọng của vấn đề nêu trên nên AVA đã xây dựng một quy trình đánh giá mức độ trọng yếu thống nhất trong toàn Công ty gồm 5 bước. Theo phương pháp này, để hỗ trợ việc lập kế hoạch thu thập bằng chứng kiểm toán. Đầu tiên, kiểm toán viên xây dựng ước lượng ban đầu cho toàn bộ Báo cáo tài chính về mức độ trọng yếu. Tiếp đó, phân bổ ước lượng về mức độ trọng yếu Ban đầu cho các khoản mục nhằm xác định các bằng chứng thích hợp cần thu thập.

Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện kiểm toán đối với một số khách hàng có quy mô nhỏ, kiểm toán viên của AVA thường chỉ đánh giá ở mức độ khái quát về tính trọng yếu và việc đánh giá tính trọng yếu được thể hiện đầy đủ trên giấy tờ làm việc. Điều này làm giảm hiệu quả công việc và gây khó khăn cho kiểm toán viên khi xác định quy mô bằng chứng cần thu thập để đảm bảo thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp và tránh cho kiểm toán viên Công ty kiểm toán gặp rủi ro sau cuộc kiểm toán, kiểm toán viên của AVA cần đánh giá mức độ trọng yếu theo đúng quy trình mà Công ty đã xây dựng.

Tại AVA, kiểm toán viên căn cứ vào đặc thù doanh nghiệp, tình hình và triển vọng kinh doanh của khách hàng để đánh giá rủi ro kiểm toán mong muốn, căn cứ vào đặc điểm của khách hàng để đánh giá rủi ro cố hữu và căn cứ vào những hiểu biết của mình về hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá rủi ro kiểm soát. Kiểm toán viên sử dụng các mức định tính: thấp, trung bình, cao, để đánh giá rủi ro nhưng không có căn cứ đi kèm hoặc trình bày không rõ ràng. Bên cạnh đó, kiểm toán viên chưa gắn việc xác định rủi ro phát hiện và số lượng bằng chứng kiểm toán phải thu thập. Do đó, để nâng cao hiệu

quả công tác kiểm toán, kiểm toán viên nên sử dụng những kết quả đánh giá rủi ro để quyết định số bằng chứng kiểm toán cần phải thu thập

Về việc sử dụng các bằng chứng kiểm toán đặc biệt

Theo nguyên tắc kiểm toán Quốc tế số 18 – sử dụng tư liệu của các chuyên gia: Trình độ học vấn và kinh nghiệm của bản thân sẽ giúp kiểm toán viên nắm bắt được các vấn đề kinh doanh nói chung nhưng kiểm toán viên không thể là những chuyên gia thông thạo của các chuyên ngành khác. Khi thực hiện kiểm toán một khách hàng có các nghiệp vụ phức tạp, kiểm toán viên có thể thu thập các ý kiến đánh giá và ý kiến xác định của các chuyên gia.

Tại AVA khi thực hiện kiểm toán tài chính, Công ty ít sử dụng ý kiến của các chuyên gia để đánh giá chính xác giá trị của một số khoản mục như: hàng tồn kho, tài sản cố định. Trong hầu hết các doanh nghiệp, việc xác định giá trị của hai khoản mục này đôi khi gặp nhiều khó khăn. Chính vì vậy, trong một số trường hợp kiểm toán viên nên sử dụng ý kiến của các chuyên gia để có thể đưa ra ý kiến một cách chính xác nhất.

4. Kết luận

Thông qua kết quả đánh giá thực trạng việc vận dụng phương pháp kỹ thuật kiểm toán của các kiểm toán viên trong công ty AVA chỉ ra các vấn đề còn tồn tại. Từ đó tác giả đề xuất 6 giải pháp bao gồm Kiểm toán viên nên tham gia kiểm kê cùng với đơn vị khách hàng; Công ty AVA cần có những hướng dẫn cụ thể cho các kiểm toán viên của mình về lựa chọn đối tượng phỏng vấn; khi thực hiện thủ tục phân tích, kiểm toán viên nên sử dụng thêm nhiều tỷ suất tài chính; khi thực hiện chọn mẫu kiểm toán, kiểm toán viên cũng cần phải chú ý tới các phần tử nhỏ hơn... Các giải pháp này nhằm nâng cao chất lượng vận dụng phương pháp kiểm toán báo cáo tài chính do công ty AVA thực hiện.

Lời cảm ơn

Nghiên cứu này được tài trợ bởi Trung tâm Nghiên cứu Ứng dụng Khoa học và Công nghệ, Trường Đại học Sư phạm kỹ thuật Hưng Yên mã số đề tài UTEHY.T004.P1718.05.

Tài liệu tham khảo

- [1]. Hồ sơ năng lực của công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam (AVA).
- [2]. Hồ sơ kiểm toán khách hàng của công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam (AVA).

EVALUATION OF THE APPLICATION OF TECHNICAL METHODS OF AUDIT FINANCIAL REPORT BY VIETNAM AUDITING AND VALUATION COMPANY LIMITED

Abstract:

The study carried out the assessment of the using of auditing techniques by AVA auditors to show results and issues. Since then the author proposed 6 solutions including Auditor should participate in the inventory with the customer unit; AVA needs specific guidelines for its auditors to select interviewees; when carrying out analytical procedures, auditors should use more financial ratios; When selecting an auditing sample, auditors also need to pay attention to smaller elements ... These solutions are aimed at improving the quality of applying auditing method of financial statements performed by AVA company.

Keywords: financial statement audit, auditing method, Vietnam auditing and valuation company limited.