

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

Lương Thị Hồng Ngân

**KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC CÔNG TY NIÊM YẾT
TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM
DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN**

Luận án tiến sĩ kinh tế

Hà Nội, năm 2026

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

Lương Thị Hồng Ngân

**KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC CÔNG TY NIÊM YẾT
TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM
DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN**

**Chuyên ngành: Kế toán
Mã số: 934.03.01**

Luận án tiến sĩ kinh tế

Người hướng dẫn khoa học: PGS. TS. Nguyễn Phú Giang

Hà Nội, năm 2026

LỜI CAM ĐOAN

NCS cam đoan toàn bộ nội dung trình bày trong luận án là kết quả từ quá trình nghiên cứu độc lập và nghiêm túc của cá nhân. Số liệu và dữ liệu khảo sát được sử dụng là hoàn toàn chính xác, trung thực và phục vụ đúng mục đích nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu là duy nhất và chưa từng được công bố trong bất kỳ ấn phẩm khoa học nào của tác giả khác.

Tác giả luận án

Lương Thị Hồng Ngân

LỜI CẢM ƠN

Nghiên cứu sinh xin gửi lời cảm ơn chân thành tới Ban Giám hiệu, Viện Sau Đại học, Viện Kế toán - Kiểm toán, Bộ môn Kiểm toán Trường đại học Thương mại nơi nghiên cứu sinh công tác và sinh hoạt chuyên môn đã luôn tạo điều kiện thuận lợi nhất, hỗ trợ, động viên và góp ý về chuyên môn trong suốt quá trình nghiên cứu khoa học, thực hiện luận án.

Nghiên cứu sinh xin trân trọng gửi lời tri ân đến Cục Quản lý và Giám sát kế toán kiểm toán Bộ Tài chính, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), toàn thể lãnh đạo, các kiểm toán viên hành nghề tại các công ty kiểm toán độc lập tham gia khảo sát, cũng như các chuyên gia trong ngành đã nhiệt tình đóng góp ý kiến và cung cấp những dữ liệu quý báu thông qua trả lời các bảng câu hỏi và phỏng vấn chuyên sâu.

Đặc biệt, nghiên cứu sinh xin dành lời tri ân sâu sắc nhất đến giáo viên hướng dẫn khoa học, PGS.TS Nguyễn Phú Giang. Sự tận tâm chỉ bảo, những góp ý xác đáng và sự động viên tinh thần của cô là kim chỉ nam giúp nghiên cứu sinh vượt qua những thách thức trong suốt quá trình thực hiện luận án này.

Nghiên cứu sinh cũng xin trân trọng cảm ơn sâu sắc đến quý thầy, cô và các nhà khoa học trong các Hội đồng đánh giá chuyên đề tiến sĩ, luận án tiến sĩ cấp tiểu ban, luận án tiến sĩ cấp Bộ môn, phản biện độc lập đã có những đóng góp cụ thể, chi tiết về chuyên môn giúp luận án được hoàn thiện.

Cuối cùng, nghiên cứu sinh xin khắc ghi tình cảm và sự ủng hộ từ gia đình, bạn bè và các đồng nghiệp đã luôn là hậu phương vững chắc, sẻ chia và tạo mọi điều kiện thuận lợi nhất để nghiên cứu sinh hoàn thành công trình nghiên cứu này.

Tác giả luận án

Lương Thị Hồng Ngân

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
MỤC LỤC	iii
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT	vii
DANH MỤC HÌNH, BẢNG BIỂU, SƠ ĐỒ	viii
PHẦN MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Tổng quan và nhận diện khoảng trống nghiên cứu	3
2.1. Tổng quan chung theo trục lượng thư mục	4
2.2. Tổng quan theo chủ đề	7
2.2.1. Các nghiên cứu về bản chất và rủi ro của các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính. 8	
2.2.2. Các nghiên cứu về phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán	10
2.2.3. Các nghiên cứu về nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán ...	13
2.2.4. Các nghiên cứu về trách nhiệm của kiểm toán viên trong kiểm toán các ước tính kế toán	
.....	15
2.2.5. Các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán	
.....	18
2.3. Nhận diện khoảng trống và hướng tiếp cận các vấn đề nghiên cứu.....	21
3. Mục tiêu nghiên cứu	23
4. Câu hỏi nghiên cứu	23
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu	24
5.1. Đối tượng nghiên cứu.....	24
5.2. Phạm vi nghiên cứu	24
6. Tổng quan về phương pháp nghiên cứu.....	24
7. Đóng góp của luận án	24
8. Kết cấu của luận án.....	25
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH	26
1.1. Ước tính kế toán trên báo cáo tài chính	26
1.1.1. Bản chất và đặc điểm của ước tính kế toán	26
1.1.2. Ảnh hưởng của đặc điểm ước tính kế toán đến kiểm toán các ước tính kế toán	30
1.2. Các lý thuyết nền liên quan đến kiểm toán các ước tính kế toán	31
1.2.1. Lý thuyết đại diện (Agency Theory)	32

1.2.2. Lý thuyết thể chế (Institutional Theory).....	33
1.2.3. Lý thuyết xét đoán và ra quyết định (Judgment and Decision-Making Theory)	34
1.2.4. Lý thuyết hành vi hoạch định (Theory of Planned Behavior - TPB)	35
1.3. Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính.....	35
1.3.1. Một số vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán các ước tính kế toán	35
1.3.1.1. Mục tiêu và yêu cầu trong kiểm toán các ước tính kế toán	36
1.3.1.2. Phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán.....	38
1.3.1.3. Nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán	40
1.3.1.4. Trách nhiệm của kiểm toán viên trong kiểm toán các ước tính kế toán	48
1.3.2. Các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán.....	50
Tiểu kết nội dung Chương 1	54
CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	55
2.1. Cách tiếp cận tổng thể nghiên cứu	55
2.2. Quy trình nghiên cứu	55
2.3. Nghiên cứu định tính	57
2.3.1. Dữ liệu và phương pháp thu thập dữ liệu	57
2.3.2. Đối tượng khảo sát và phương pháp chọn mẫu trong nghiên cứu định tính.....	58
2.3.3. Quy trình và phương pháp phân tích, xử lý dữ liệu	60
2.4. Nghiên cứu định lượng.....	61
2.4.1. Dữ liệu và phương pháp thu thập dữ liệu	61
2.4.2. Đối tượng khảo sát và phương pháp chọn mẫu trong nghiên cứu định lượng	61
2.4.3. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu.....	62
2.4.4. Quy trình và phương pháp phân tích, xử lý dữ liệu	67
Tiểu kết nội dung Chương 2	70
CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN CỦA CÁC CÔNG TY NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN.....	71
3.1. Đặc điểm của các công ty niêm yết ảnh hưởng đến kiểm toán các ước tính kế toán	71
3.1.1. Về khung pháp lý và môi trường giám sát	71
3.1.2. Về ngành nghề, quy mô hoạt động và tình hình tài chính.....	72
3.1.3. Về tổ chức bộ máy hoạt động tài chính - kế toán	73
3.2. Kiểm toán các ước tính kế toán theo quy định của khuôn khổ pháp lý Việt Nam...	75
3.2.1. Các quy định về ước tính kế toán trên báo cáo tài chính.....	75
3.2.2. Các quy định về kiểm toán các ước tính kế toán	76

3.3. Thực trạng kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện.....	78
<i>3.3.1. Các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính</i>	<i>78</i>
<i>3.3.2. Cơ sở thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán</i>	<i>80</i>
<i>3.3.3. Phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán</i>	<i>84</i>
<i>3.3.4. Nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán</i>	<i>86</i>
<i>3.3.4.1. Nhận diện rủi ro và phân tích thông tin liên quan đến đơn vị được kiểm toán.....</i>	<i>87</i>
<i>3.3.4.2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán các ước tính kế toán</i>	<i>93</i>
<i>3.3.4.3. Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu</i>	<i>97</i>
<i>3.3.4.4. Tổng hợp kết quả và trao đổi với đơn vị được kiểm toán</i>	<i>110</i>
<i>3.3.5. Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến kiểm toán các ước tính kế toán....</i>	<i>116</i>
3.4. Kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán	119
<i>3.4.1. Thống kê mô tả kết quả mẫu nghiên cứu.....</i>	<i>120</i>
<i>3.4.2. Kết quả nghiên cứu các yếu tố và mức độ ảnh hưởng</i>	<i>120</i>
<i>3.4.2.1. Kết quả đánh giá chất lượng thang đo</i>	<i>121</i>
<i>3.4.2.2. Kết quả phân tích nhân tố khám phá.....</i>	<i>122</i>
<i>3.4.2.3. Kết quả phân tích tương quan</i>	<i>123</i>
<i>3.4.2.4. Kết quả phân tích hồi quy đa biến.....</i>	<i>124</i>
<i>3.4.3. Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu</i>	<i>126</i>
<i>3.4.4. Kết quả kiểm định One-way ANOVA</i>	<i>126</i>
Tiểu kết nội dung Chương 3	126
CHƯƠNG 4: ĐÁNH GIÁ VÀ BÀN LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU	127
4.1. Đánh giá từ kết quả định tính về thực trạng kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện.....	127
<i>4.1.1. Đánh giá về các quy định trong khung pháp lý hiện hành.....</i>	<i>127</i>
<i>4.1.1.1. Những nội dung đạt được</i>	<i>127</i>
<i>4.1.1.2. Những hạn chế tồn tại và nguyên nhân.....</i>	<i>128</i>
<i>4.1.2. Đánh giá thực trạng kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện</i>	<i>130</i>
<i>4.1.2.1. Những nội dung đạt được</i>	<i>130</i>
<i>4.1.2.2. Những hạn chế tồn tại và nguyên nhân.....</i>	<i>132</i>

4.2. Đánh giá từ kết quả định lượng các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện..	136
<i>4.2.1. Đánh giá kiểm định các giả thuyết</i>	<i>136</i>
<i>4.2.2. Đánh giá kiểm định sự khác biệt</i>	<i>140</i>
Tiểu kết nội dung Chương 4	140
CHƯƠNG 5: GIẢI PHÁP VÀ KHUYẾN NGHỊ HOÀN THIỆN	141
5.1. Quan điểm và các nguyên tắc định hướng hoàn thiện.....	141
5.2. Các giải pháp và khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu	141
<i>5.2.1. Các giải pháp hoàn thiện từ kết quả nghiên cứu</i>	<i>141</i>
<i>5.2.1.1. Hoàn thiện phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán</i>	<i>141</i>
<i>5.2.1.2. Hoàn thiện nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán.....</i>	<i>143</i>
<i>5.2.1.3. Nâng cao trách nhiệm của kiểm toán viên độc lập trong thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán.....</i>	<i>151</i>
<i>5.2.2. Các khuyến nghị hoàn thiện từ kết quả nghiên cứu</i>	<i>152</i>
<i>5.2.2.1. Đối với cơ quan quản lý Nhà nước (Bộ Tài chính, UBCKNN).....</i>	<i>152</i>
<i>5.2.2.2. Đối với công ty kiểm toán.....</i>	<i>154</i>
<i>5.2.2.3. Đối với tổ chức nghề nghiệp.....</i>	<i>155</i>
<i>5.2.2.4. Đối với kiểm toán viên</i>	<i>157</i>
5.3. Điều kiện thực hiện giải pháp	158
<i>5.3.1. Về phía cơ quan quản lý Nhà nước.....</i>	<i>158</i>
<i>5.3.2. Về phía các công ty kiểm toán</i>	<i>158</i>
<i>5.3.3. Về phía tổ chức nghề nghiệp.....</i>	<i>158</i>
<i>5.3.4. Về phía các kiểm toán viên.....</i>	<i>159</i>
Tiểu kết nội dung Chương 5	159
KẾT LUẬN	160
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

STT	Ký hiệu	Nội dung
1	AICPA	Hội kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (American Institute of Certified Public Accountants)
2	BCTC	Báo cáo tài chính
3	BGD	Ban giám đốc
4	CLKT	Chất lượng kiểm toán
5	CTNY	Công ty niêm yết
6	CTKT	Công ty kiểm toán
7	CMKT	Chuẩn mực kiểm toán
8	FASB	Hội đồng Chuẩn mực kế toán tài chính (Financial Accounting Standards Board)
9	HNNN	Hoài nghi nghề nghiệp
10	IAASB	Hội đồng Chuẩn mực kiểm toán và đảm bảo quốc tế (The International Auditing and Assurance Standards Board)
11	IFAC	Liên đoàn Kế toán Quốc tế (International Federation of Accountants)
12	IFIAR	Diễn đàn quốc tế các cơ quan quản lý kiểm toán độc lập (International Forum of Independent Audit Regulators)
13	IFRS	Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (International Financial Reporting Standards)
14	ISA	Chuẩn mực Kiểm toán Quốc tế (International Standards on Auditing)
15	GTHL	Giá trị hợp lý
16	KAM	Các vấn đề kiểm toán trọng yếu (Key Audit Matters)
17	KTDL	Kiểm toán độc lập
18	KSCL	Kiểm soát chất lượng
19	KTV	Kiểm toán viên
20	PCAOB	Ủy ban Giám sát hoạt động kiểm toán đối với các công ty đại chúng (Public Company Accounting Oversight Board)
21	SSTY	Sai sót trọng yếu
22	UBCKNN	Ủy ban Chứng khoán Nhà nước
23	UTKT	Ước tính kế toán
24	VACPA	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (Vietnam Association of Certified Public Accountants)
25	VAS	Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (Vietnamese Accounting Standards)
26	VSA	Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam (Vietnamese Standards on Auditing)

DANH MỤC HÌNH, BẢNG BIỂU, SƠ ĐỒ

DANH MỤC HÌNH

Hình 1. Bản đồ trực quan mạng lưới nghiên cứu giữa các quốc gia.....	5
Hình 2. Bản đồ mật độ của mạng lưới đồng xuất hiện từ khóa	5
Hình 3. Mối tương quan giữa các nghiên cứu theo nội dung nghiên cứu	6
Hình 4. Trực quan hóa lớp phủ của chủ đề nghiên cứu	7

DANH MỤC BẢNG

Bảng 2.1. Mã hóa các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp	68
Bảng 3.1. Tổng quan tình hình tài chính của các CTNY phi tài chính năm 2024	73
Bảng 3.2. Thống kê các CTNY phi tài chính có chênh lệch LNST trước và sau kiểm toán... ..	74
Bảng 3.3. Các UTKT và chuẩn mực, quy định kế toán có liên quan tại Việt Nam.....	75
Bảng 3.4. Thống kê mức độ phổ biến của các khoản mục ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty niêm yết phi tài chính giai đoạn 2019 - 2024	79
Bảng 3.5. Thống kê số lượng doanh nghiệp có chênh lệch trước và sau kiểm toán	80
Bảng 3.6. Thống kê kết quả về việc đầu tư trang thiết bị cho kiểm toán các UTKT	83
Bảng 3.7. Thống kê tình hình sử dụng các phương pháp kiểm toán của các nhóm công ty kiểm toán trong kiểm toán các UTKT	85
Bảng 3.8. Đánh giá mức độ tìm hiểu về môi trường kinh doanh và rủi ro tại đơn vị khách hàng	88
Bảng 3.9. Đánh giá mức độ thực hiện của KTV về tìm hiểu, đánh giá các khía cạnh nội dung trong quy trình tìm hiểu chu trình kinh doanh chủ yếu của đơn vị khách hàng	90
Bảng 3.10. Bảng mô tả chọn mẫu trong thử nghiệm kiểm soát công ty ABC1	92
Bảng 3.11. Trích dẫn giấy tờ làm việc liên quan đến đánh giá rủi ro có SSTY tại công ty kiểm toán ABC2.....	95
Bảng 3.12. Trích dẫn giấy tờ làm việc về xác định và đánh giá rủi ro đáng kể công ty ABC2	96
Bảng 3.13. Trích dẫn giấy tờ làm việc về ma trận xác định rủi ro của công ty ABC1.....	97
Bảng 3.14. Thủ tục kiểm toán các UTKT công ty ABC2	98
Bảng 3.15. Thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ trong chương trình kiểm toán TSCĐ của công ty kiểm toán ABC2	101
Bảng 3.16. Thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ trong chương trình kiểm toán TSCĐ của công ty kiểm toán ABC1	101

Bảng 3.17. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng của công ty kiểm toán ABC1	103
Bảng 3.18. Trích dẫn giấy tờ làm việc của công ty kiểm toán về phân tích xu hướng liên quan đến dự phòng phải thu khó đòi của công ty ABC2	104
Bảng 3.19. Trích dẫn giấy tờ làm việc về đánh giá tính thích hợp các ước tính dự phòng nợ phải thu khó đòi của công ty kiểm toán ABC2	104
Bảng 3.20. Thủ tục kiểm toán các khoản dự phòng giảm giá đầu tư trong chương trình kiểm toán các khoản đầu tư tài chính của công ty kiểm toán ABC2	105
Bảng 3.21. Thủ tục kiểm toán các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho của công ty kiểm toán ABC1	107
Bảng 3.22. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải trả tại công ty kiểm toán ABC1	108
Bảng 3.23. Chương trình soát xét thay đổi chính sách kế toán, UTKT và sai sót của công ty kiểm toán ABC2	113
Bảng 3.24. Các nội dung liên quan đến các UTKT trong ý kiến không chấp nhận toàn phần	114
Bảng 3.25. Thống kê tỷ lệ các UTKT trọng yếu thường gặp trên BCTC của CTNY phi tài chính	117
Bảng 3.26. Tổng hợp kết quả đánh giá chất lượng thang đo	121
Bảng 3.27. Kết quả phân tích hồi quy đa biến	125

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1. Khung nghiên cứu của đề tài	23
Sơ đồ 1.1. Quy trình thực hiện kiểm toán các UTKT theo chuẩn mực ISA 540	41
Sơ đồ 1.2. Nội dung tìm hiểu về đơn vị và môi trường có liên quan đến các UTKT	41
Sơ đồ 1.3. Nội dung tìm hiểu về KSNB liên quan đến các UTKT	42
Sơ đồ 1.4. Nội dung các phương pháp được sử dụng để thực hiện các thủ tục cơ bản	45
Sơ đồ 1.5. Nội dung kiểm tra cách thức BGĐ lập các UTKT	46
Sơ đồ 2.1. Quy trình nghiên cứu	56
Sơ đồ 2.2. Mô hình nghiên cứu đề xuất	64

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Các ước tính kế toán (UTKT) là nền tảng không thể thiếu để tuân thủ nguyên tắc kế toán dồn tích, cho phép doanh nghiệp đo lường và trình bày các khoản mục phức tạp như dự phòng tổn thất, giá trị hợp lý (GTHL) của tài sản và các khoản trích trước. Tuy nhiên, bản chất cố hữu của UTKT gắn liền với mức độ phán đoán và tính chủ quan cao từ phía Ban giám đốc (BGĐ) trong việc lựa chọn các giả định đầu vào và mô hình ước tính. Theo lý thuyết đại diện, chính sự bất cân xứng thông tin giữa BGĐ với tư cách là người lập báo cáo tài chính (BCTC) và nhà đầu tư với tư cách là người sử dụng thông tin đã tạo điều kiện để BGĐ khai thác tính linh hoạt vốn có của các UTKT nhằm phục vụ mục tiêu quản trị lợi nhuận. Các UTKT vì vậy trở thành khu vực đặc biệt nhạy cảm trên BCTC. Một sai lệch trong giả định, dữ liệu hoặc phương pháp đo lường trong các UTKT có thể làm biến động trọng yếu, lan tỏa và thậm chí có chủ đích trên nhiều chỉ tiêu tài chính quan trọng như lợi nhuận, tổng tài sản và vốn chủ sở hữu. Trong bối cảnh đó, kiểm toán độc lập (KTĐL) đóng vai trò là một cơ chế giám sát thiết yếu giúp giảm thiểu chi phí đại diện và nâng cao độ tin cậy của thông tin tài chính thông qua việc bảo đảm tính trung thực của các khoản mục UTKT (DeAngelo, 1981). Kiểm toán viên (KTV) không chỉ có trách nhiệm thẩm định tính toán cơ học mà còn phải phản biện một cách hệ thống các dấu hiệu thiên lệch quản lý và thực hiện các thủ tục kiểm toán thích hợp. Nếu sự hoài nghi nghề nghiệp và xét đoán chuyên môn không đủ sâu, hệ thống tài chính sẽ đối mặt với rủi ro sai sót trọng yếu (SSTY) có tính hệ thống, làm suy giảm niềm tin của các nhà đầu tư và tính hiệu quả của thị trường.

Xét trên phương diện lý luận, kiểm toán các UTKT không chỉ là một quy trình kỹ thuật mà còn là thách thức trọng tâm đối với các nguyên lý nền tảng của kiểm toán BCTC. Đây là khu vực hội tụ ba đặc trưng cốt lõi tạo nên tính phức tạp của kiểm toán hiện đại, bao gồm: sự bất định đo lường, tính xét đoán chủ quan và nguy cơ thiên lệch của BGĐ. Sự tương tác cộng hưởng giữa các yếu tố này đã đặt ra những câu hỏi mang tính bản chất về giới hạn của bằng chứng kiểm toán và cấu trúc của hoài nghi nghề nghiệp (HNNN). Tính cấp thiết của vấn đề được khẳng định mạnh mẽ khi Hội đồng Chuẩn mực Kiểm toán và Đảm bảo Quốc tế (IAASB) phải ban hành ISA 540 (Sửa đổi) năm 2018, đánh dấu một bước chuyển dịch tư duy từ kiểm tra số liệu sang thẩm định xét đoán và mô hình. Dù chuẩn mực đã được nâng cấp, nhưng khoảng cách giữa yêu cầu chuẩn mực và thực tiễn thực thi vẫn là một bài toán chưa có lời giải hoàn chỉnh. Báo cáo thanh tra gần đây của Ủy ban giám sát kế toán công ty đại chúng (PCAOB) và khảo sát phát hiện của diễn đàn quốc tế các cơ quan giám sát kiểm toán độc lập (IFIAR) tiếp tục xác định kiểm toán các UTKT là khu vực có rủi ro cao và dễ phát sinh thiếu sót trong thực

hiện kiểm toán BCTC (IFIAR, 2024; PCAOB, 2025). Hơn nữa, trong bối cảnh kế toán dựa trên nguyên tắc, sự gia tăng của các UT gắn với GTHL, tổn thất tín dụng dự kiến và việc ứng dụng công nghệ hiện đại trong định giá đang đặt ra yêu cầu hoàn thiện khung lý thuyết kiểm toán mới. Trong bối cảnh đó, nghiên cứu chuyên sâu về kiểm toán các UTKT đóng góp giá trị khoa học quan trọng trong việc làm sáng tỏ cơ chế vận hành của xét đoán chuyên môn, giúp củng cố khung lý thuyết về HNNN trước những biến động bất định của thị trường tài chính hiện đại.

Về phương diện thực tiễn, các bằng chứng thực nghiệm cũng cho thấy các khoản mục UTKT luôn đứng đầu trong danh sách khu vực phát sinh sai phạm nghiêm trọng. Theo báo cáo khảo sát thực trạng thanh tra hàng năm của diễn đàn quốc tế các cơ quan giám sát kiểm toán độc lập (IFIAR, 2023, 2024), UTKT và đo lường GTHL thường xuyên ghi nhận tỷ lệ sai sót cao nhất trong các cuộc kiểm toán BCTC của các khách thể có lợi ích công chúng. Kết quả cụ thể là tỷ lệ hồ sơ có ít nhất một phát hiện vi phạm dao động từ 25% đến 32%. Bằng chứng tại các thị trường tài chính phát triển cũng cho thấy những lỗ hổng thực thi chuẩn mực nghiêm trọng, ngay cả trong hệ thống quản trị minh bạch. PCAOB (2024, 2025) xác định việc kiểm chứng các mô hình định giá và giả định dòng tiền là khu vực rủi ro trọng yếu nhất. Các sai phạm mang tính hệ thống tập trung vào việc kiểm tra tính toán cơ học thay vì thẩm định tính hợp lý của các dữ liệu đầu vào không quan sát được. Sự phụ thuộc quá mức vào kết quả của chuyên gia định giá và thiếu sự xét đoán độc lập dẫn đến hàng loạt điều chỉnh tài chính trọng yếu. Những minh chứng này khẳng định năng lực phân tích và hiểu được các ước tính mang tính chủ quan vẫn là thách thức lớn nhất đối với chất lượng kiểm toán trên phạm vi toàn cầu.

Tại Việt Nam, những thách thức nêu trên không chỉ hiện hữu mà còn bị trầm trọng hơn bởi sự thiếu hụt dữ liệu thị trường minh bạch và áp lực quản trị lợi nhuận đặc thù của các công ty niêm yết (CTNY). Thực tiễn kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC đối mặt nhiều thách thức cả về thể chế và thực thi. *Thứ nhất*, về thể chế và cơ sở hạ tầng, VSA 540 (2012) hiện hành vẫn theo phiên bản cũ, tạo ra một khoảng cách về khung pháp lý so với ISA 540 (Sửa đổi, 2018). Cùng với đó là sự thiếu hụt chuyên gia định giá, nguồn dữ liệu thị trường đáng tin cậy, công cụ mô hình và năng lực tích hợp bằng chứng đa nguồn là thực trạng tại không ít công ty kiểm toán. Những hạn chế này tạo thành điểm nghẽn khiến yêu cầu của chuẩn mực khó được thực hiện một cách thực chất và hiệu quả. *Thứ hai*, là áp lực từ thực trạng quản trị lợi nhuận của các CTNY. Nhóm công ty này chịu áp lực lớn về việc duy trì chỉ số tài chính để huy động vốn hoặc tránh bị hủy niêm yết. Dữ liệu từ Sở giao dịch chứng khoán (HOSE và HNX, 2024) ghi nhận tần suất đáng kể các chênh lệch lợi nhuận trọng yếu giữa BCTC tự lập và BCTC sau kiểm toán, trong đó phần lớn bắt nguồn từ các UTKT nhạy cảm như dự phòng nợ phải thu và tổn thất lợi thế thương mại. Thực trạng chênh lệch lợi nhuận trước và sau kiểm toán khi KTV yêu cầu trích lập bổ sung các khoản dự phòng

là minh chứng cho việc UTKT đang bị lạm dụng làm công cụ điều tiết kết quả kinh doanh. Thứ ba, là lỗ hổng trong thực thi và giám sát chất lượng. Báo cáo kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán của Bộ Tài chính (2024) chỉ ra một thực tế đáng báo động là tỷ lệ hồ sơ kiểm toán BCTC của các CTNY đạt yêu cầu vẫn ở mức thấp, với nhiều sai phạm nghiêm trọng liên quan đến việc thu thập bằng chứng về các UTKT. Việc cơ quan quản lý đình chỉ tư cách KTV và xử phạt công ty kiểm toán do thiếu sót trong thẩm định các giả định tài chính trên BCTC của các CTNY đã khẳng định rằng việc tuân thủ chuẩn mực trong thực hiện kiểm toán tại khu vực này đang tồn tại các hạn chế.

Tổng hợp các phương diện cả về lý luận và thực tiễn, nghiên cứu xác lập ba vấn đề cấp thiết: (i) Tồn tại khoảng cách thực thi đáng kể giữa yêu cầu khắt khe của chuẩn mực quốc tế và năng lực đáp ứng nội tại; (ii) Sự gia tăng đột biến của rủi ro thông tin tài chính xuất phát từ các UTKT theo lộ trình áp dụng IFRS (đặc biệt là IFRS 9 và 13) do các mô hình đo lường phức tạp hơn; (iii) Áp lực minh bạch thực chất từ các cơ quan giám sát và thị trường vốn. Bên cạnh đó, khi tổng quan các nghiên cứu về chủ đề này, NCS cũng nhận thấy mặc dù đã hình thành một dòng nghiên cứu phong phú về kiểm toán các UTKT nhưng vẫn còn các khoảng trống then chốt cần có các nghiên cứu để thu hẹp. Một là, thiếu bằng chứng thực tế quy mô lớn gắn với dữ liệu hồ sơ kiểm toán và kết quả giám sát. Hai là, các thước đo và mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT chưa nhất quán, chưa phản ánh đầy đủ đặc thù rủi ro mô hình và giả định. Ba là, các tổng thuật mang tính tích hợp cao về các lý thuyết đại diện, thông tin bất cân xứng, tín hiệu và HNNN gắn với bối cảnh đổi mới công nghệ trí tuệ nhân tạo (AI), máy học (machine learning), dữ liệu lớn (Big data) còn hạn chế. Với bối cảnh đặc thù của nền kinh tế Việt Nam, khoảng trống này ghi nhận càng rõ nét hơn vì thực trạng các nghiên cứu về kiểm toán UTKT còn phân tán, thiên về mô tả từng trường hợp. Các nghiên cứu toàn diện sử dụng phương pháp hỗn hợp, trong đó: (i) Phương pháp định tính nhằm mô tả thực trạng phương pháp, nội dung, các bước thực hiện và cơ chế kiểm soát CLKT các UTKT; (ii) Phương pháp định lượng nhằm nghiên cứu, đánh giá mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến thực hiện kiểm toán các UTKT vẫn còn hạn chế, thường chỉ được đề cập gián tiếp trong các nghiên cứu về CLKT BCTC nói chung.

Xuất phát từ các lý do đã phân tích trên, NCS đã lựa chọn đề tài ***“Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện”*** cho quá trình nghiên cứu làm luận án tiến sĩ nhằm nhận diện điểm nghẽn; đồng thời đo lường tác động của các yếu tố đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC hướng tới gợi mở các giải pháp thể chế, nghề nghiệp khả thi cho Việt Nam.

2. Tổng quan và nhận diện khoảng trống nghiên cứu

Tổng quan các nghiên cứu là khâu mang tính chiến lược và không thể thay thế nhằm mục

tiêu: (i) Lập bản đồ các nghiên cứu về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC; (ii) Tổng hợp có hệ thống kết quả nghiên cứu theo các trục nội dung nghiên cứu gắn liền với kiểm toán các UTKT; (iii) Nhận diện rõ các khoảng trống ở bình diện quốc tế và trong bối cảnh Việt Nam để làm nền tảng cho nội dung, mô hình và phương pháp nghiên cứu của luận án.

Để tổng quan, luận án tập trung vào các nghiên cứu học thuật, báo cáo giám sát và bằng chứng thực chứng về kiểm toán UTKT trong kiểm toán BCTC, nhấn mạnh vai trò KTĐL và tham chiếu ISA 540, VSA 540. Khung thời gian được lựa chọn là giai đoạn 2014-2025, với lát cắt so sánh trước và sau khi ban hành ISA 540 (sửa đổi, 2018) để nhận diện sự dịch chuyển chủ đề và thay đổi trong thực hành kiểm toán. Với giới hạn nội dung và phạm vi đó, toàn bộ dữ liệu để tổng quan là 755 nghiên cứu học thuật từ các kho lưu trữ dữ liệu toàn cầu có uy tín như Scopus; ScienceDirect, SpringerLink và ProQuest trên cơ sở tìm kiếm các từ khóa bằng tiếng Anh như “audit” AND “accounting estimate” OR “audit” AND “fair value”, được dịch ra là “kiểm toán các UTKT”; “kiểm toán giá trị hợp lý”. Trong đó, có 165 bài nghiên cứu thuộc danh mục Scopus, còn lại là từ các nguồn khác. Có nhiều phương pháp tổng quan nhưng để có cái nhìn vừa khái quát và vừa chi tiết về bức tranh toàn cảnh các nghiên cứu kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC, NCS đã áp dụng mô hình hai tầng tổng quan. Cụ thể là:

(i) *Tầng 1* là tầng tổng quan chung theo tầng trắc lượng thư mục (bibliometric). Luận án dùng phần mềm hỗ trợ VOSviewer phân tích dữ liệu để nhận diện các chủ đề, tác giả trụ cột, phân bố địa lý và sự phát triển của chủ đề theo thời gian. Qua đó mô tả khách quan cấu trúc động và xác định các chủ đề nghiên cứu cần đào sâu tổng quan ở bước tiếp theo.

(ii) *Tầng 2* là tổng quan theo chủ đề (thematic narrative). Luận án tổng quan chi tiết theo các cụm chủ đề đã được nhận diện từ tổng quan tầng 1. Ở tầng tổng quan chi tiết, luận án thực hiện chuẩn hóa trích xuất (tác giả, năm, mẫu, phương pháp, kết quả, hạn chế, hàm ý cho Việt Nam) và nhận diện khoảng trống sau mỗi chủ đề nghiên cứu làm cơ sở để thiết kế nghiên cứu.

2.1. Tổng quan chung theo trắc lượng thư mục

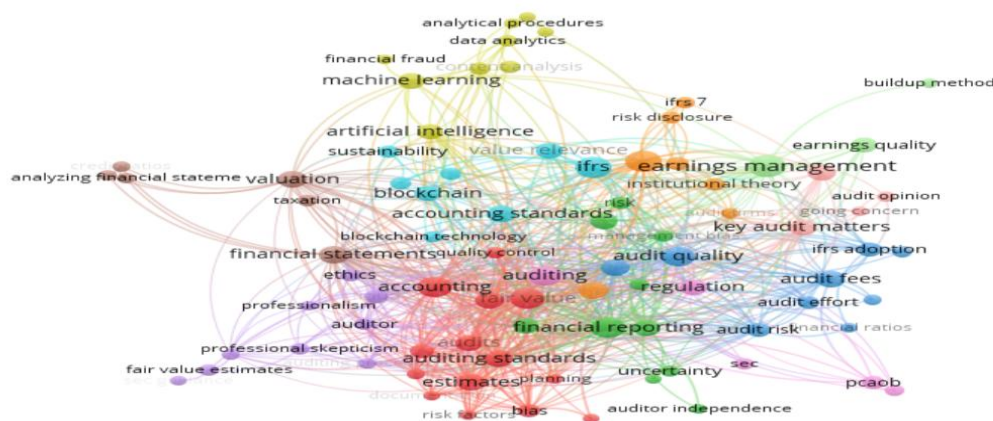
Kết quả phân tích tổng quan chung theo trắc lượng thư mục cho thấy chủ đề này thu hút mạnh mẽ từ giới học thuật, đặc biệt là sự bùng nổ các nghiên cứu sau năm 2019 khi số lượng công bố tăng từ 46 (2019) lên 127 (2023) và vẫn giữ được sự quan tâm trong giai đoạn 2024-2025 với 109 nghiên cứu trên các nguồn học thuật uy tín. Tại Việt Nam, các nghiên cứu được công bố trên các tạp chí quốc tế uy tín từ năm 2021 và cũng ghi nhận xu hướng gia tăng.

Kết quả phân bố địa lý về chủ đề nghiên cứu

Sự phân bố của các nghiên cứu giữa các quốc gia trên phạm vi toàn cầu (Hình 1) cho thấy sự chênh lệch đáng kể về số lượng giữa các quốc gia, trong đó, Hoa Kỳ là nước dẫn đầu (197 nghiên cứu), tiếp theo là Anh, Trung Quốc (lần lượt là 118, 107 nghiên cứu). Các nước

động của động cơ quản trị lợi nhuận và bối cảnh quản trị công ty, dễ phát sinh thiên lệch và rủi ro mô hình, qua đó làm tăng rủi ro có sai sót trọng yếu.

Cụm 2 - Cụm nghiên cứu tập trung vào hành vi, năng lực, đạo đức của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT. Các thuật ngữ financial statement audits (kiểm toán BCTC), auditors (KTV), risk assessment (quy trình đánh giá rủi ro), professional skepticism (tính HNNN), auditor independence (tính độc lập của KTV), ethics (đạo đức nghề nghiệp) kết nối trực tiếp với thuật ngữ accounting estimates (UTKT) và fair value (GTHL) cho thấy vai trò trung tâm của tính HNNN, tính độc lập, đạo đức nghề nghiệp và đánh giá rủi ro trong kiểm toán UTKT theo ISA 540.



Hình 3. Mối tương quan giữa các nghiên cứu theo nội dung nghiên cứu

Nguồn: Phân tích dữ liệu từ VOSviewer

Cụm 3 - Cụm nghiên cứu tập trung vào phương pháp, nội dung, thủ tục và những rào cản khi thực hiện quy trình kiểm toán để đảm bảo tính tuân thủ CMKT. Sự xuất hiện của các thuật ngữ như thủ tục phân tích (analytical procedures), phân tích dữ liệu (data analytics), máy học (machine learning) và trí tuệ nhân tạo (AI) cho thấy mối liên hệ ngày càng chặt chẽ giữa công nghệ phân tích hiện đại với kiểm toán các UTKT và kiểm toán GTHL. Các thuật ngữ này bao quát các nội dung trọng yếu trong ba hướng tiếp cận của ISA 540, đồng thời gắn với các thủ tục kiểm toán cốt lõi như kiểm định mô hình, đánh giá giả định và dữ liệu đầu vào; phân tích độ nhạy và dải ước tính; nhận diện bằng chứng mâu thuẫn; sử dụng chuyên gia và hồ sơ hóa các xét đoán kiểm toán.

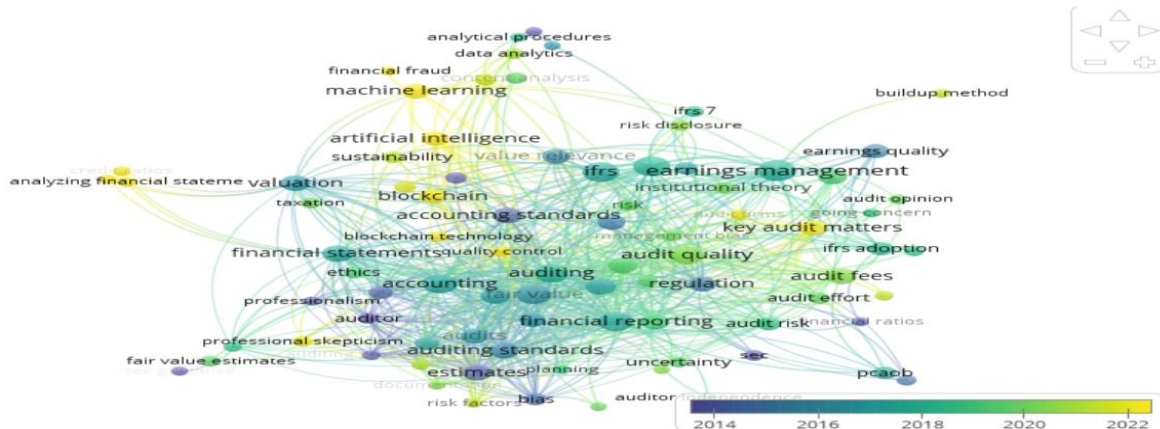
Cụm 4 - Cụm nghiên cứu tập trung vào mối liên kết giữa kiểm toán các UTKT và CLKT BCTC. Các thuật ngữ regulation (quy định); PCAOB và SEC; inspections (sự kiểm tra, giám sát); quality control (kiểm soát chất lượng) có kết nối trực tiếp với thuật ngữ audit quality, KAM (CLKT, các vấn đề kiểm toán trọng yếu). Điều này cho thấy dưới góc nhìn lý thuyết thể chế, áp lực cưỡng chế và chuẩn tắc là cơ chế quan trọng thúc đẩy KTV tăng cường chiều sâu của các thủ tục kiểm toán đối với các UTKT, từ đó ảnh hưởng trực tiếp đến CLKT các UTKT.

Kết quả phân bố các nhóm chủ đề được thể hiện rõ nét hơn khi phân tích bản đồ trực quan hóa lớp phủ (Hình 4) trong giai đoạn 2014-2025. Cụ thể:

(i) Giai đoạn 2014-2016, đây là giai đoạn nền tảng (màu lam), các chủ đề cốt lõi tập trung vào BCTC, kế toán và kiểm toán các UTKT, ước tính GTHL, cùng các khái niệm phương pháp luận như hoài nghi nghề nghiệp, rủi ro kiểm toán. Đây là thời kỳ định hình khung đo lường và chuẩn mực cho các UTKT, chuẩn bị tiền đề cho thay đổi cách tiếp cận kiểm toán.

(ii) Giai đoạn 2016-2019, đây là giai đoạn điều chỉnh theo chuẩn mực và chất lượng (màu xanh lục), các thuật ngữ IFRS, fair value, audit quality, regulation, SEC, PCAOB, management bias, financial reporting tăng mật độ kết nối. Điểm nhấn là sự dịch chuyển sang đánh giá rủi ro UTKT và CLKT trong bối cảnh áp dụng IFRS và GTHL, phù hợp với nhịp triển khai ISA 540 vào hướng tiếp cận kiểm định mô hình, giả định, dữ liệu và tăng cường tính HNNN của KTV.

(iii) Giai đoạn 2019-2025, đây là giai đoạn minh bạch và tích hợp công nghệ (màu vàng/xanh nhạt), nổi bật hai hướng nghiên cứu: *Một là*, các nghiên cứu tập trung vào phản ứng kiểm toán đối với các UT có rủi ro cao thông qua các vấn đề kiểm toán trọng yếu (KAM), phí kiểm toán, nỗ lực kiểm toán, ý kiến kiểm toán nhằm hạn chế hành vi quản trị lợi nhuận. *Hai là*, các nghiên cứu mở rộng sang công nghệ và dữ liệu thể hiện qua sự xuất hiện của các thuật ngữ như AI, máy học, phân tích dữ liệu và phương pháp xây dựng các UT cho thấy xu hướng tăng cường công nghệ trong kiểm định mô hình, đánh giá giả định trong kiểm toán các UT phức tạp.



Hình 4. Trực quan hóa lớp phủ của chủ đề nghiên cứu

Nguồn: Phân tích dữ liệu từ VOSviewer

2.2. Tổng quan theo chủ đề

Kết quả tổng quan chung theo trắc lượng thư mục ở tầng 1 đã nhận diện được cấu trúc tổng quát của dòng nghiên cứu trên phạm vi toàn cầu thông qua bốn cụm chủ đề lớn. Tuy nhiên, cách tiếp cận này mới dừng lại ở việc phác thảo bức tranh nghiên cứu qua các từ khóa và mối liên kết thư mục. Để nhận diện rõ hơn cách thức các nghiên cứu trước đã tiếp cận, phân tích và đóng góp về mặt học thuật đối với chủ đề kiểm toán các UTKT, NCS tiếp tục thực hiện tổng quan chi tiết theo chủ đề tại tầng 2. Ở tầng tổng quan này, bốn cụm chủ đề định hướng ban đầu

được phát triển thành năm chủ đề phân tích chi tiết hơn. Trong đó, cụm thứ nhất được chuyển hóa thành nội dung phân tích hệ thống về bản chất và rủi ro đo lường cổ hữu của các UTKT trên BCTC. Cụm thứ hai được mở rộng theo hướng làm rõ trách nhiệm xét đoán, năng lực và yêu cầu đạo đức nghề nghiệp của KTV. Cụm thứ ba được tách thành hai nội dung độc lập, gồm phương pháp tiếp cận kiểm toán và quy trình thực hiện kiểm toán, nhằm làm rõ cách thức chuẩn mực được triển khai trong thực tế. Cuối cùng, kế thừa mối liên kết giữa UTKT, CLKT và các yếu tố ảnh hưởng tại cụm 4, NCS thực hiện phân tích tổng thuật sâu hơn về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC. Cách tiếp cận năm chủ đề này giúp tổng quan có tính hệ thống hơn, đồng thời tạo cơ sở để nhận diện các khoảng trống thực chứng, xác lập câu hỏi nghiên cứu và phát triển mô hình nghiên cứu ở các phần tiếp theo.

2.2.1. Các nghiên cứu về bản chất và rủi ro của các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính

Các nghiên cứu về chủ đề này tập trung phân tích bản chất kế toán của UTKT, các rủi ro cổ hữu trong đo lường và hệ quả dẫn đến sự gia tăng áp lực xét đoán đối với KTV.

Bản chất đo lường của các UTKT

Theo khung lý thuyết ra quyết định trong điều kiện không chắc chắn, Lipshitz và Strauss (1997) đã phân loại ba dạng không chắc chắn, bao gồm: hiểu biết chưa đầy đủ, thông tin không đầy đủ và các phương án thay thế khó phân biệt. Chiếu theo khung này, UTKT về bản chất là sự không chắc chắn đa diện, bao hàm cả ba dạng nêu trên (Ciurdas, 2024) vì việc xác định giá trị của chúng luôn phụ thuộc vào mô hình, giả định và dữ liệu đầu vào trong điều kiện không tồn tại một giá trị đúng duy nhất. Nhận định này phù hợp với các nghiên cứu đã xem sự bất định trong đo lường là đặc trưng cốt lõi của UTKT và của các khoản mục GTHL, đồng thời nhấn mạnh mối liên hệ giữa sự bất định trong đo lường này với khả năng thiên lệch quản lý như kết quả trong các nghiên cứu của Christensen và cộng sự (2012); Bell và Griffin (2012); Bratten và cộng sự (2013); Glover và cộng sự (2017); Cannon và Bedard (2017); Lau (2021).

Rủi ro đa diện của các UTKT

Ở giai đoạn 2010-2018, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào sự dịch chuyển từ mô hình giá gốc (historical cost) sang GTHL (fair value) theo IFRS 13 và áp dụng tổn thất tín dụng kỳ vọng theo quy định của IFRS 9. Việc chuyển đổi này làm tăng tính thích hợp của thông tin nhưng đồng thời làm gia tăng sự bất định đo lường, mức độ chủ quan trong BCTC, làm suy giảm độ tin cậy do mức độ phụ thuộc lớn hơn vào các đầu vào không quan sát được (Ighian, 2011; Sapkauskienė và Orlovskij, 2017). Trên cơ sở đó, nhiều nghiên cứu tiếp tục cảnh báo rằng UTKT không chỉ hàm chứa rủi ro dữ liệu, mà còn gắn với rủi ro mô hình, giả định và khả năng bị khai thác điều chỉnh các UTKT cho mục tiêu lợi nhuận, đặc biệt khi các doanh nghiệp áp dụng IFRS 13, IFRS 9 (Abad và Suarez, 2017; Resende và cộng sự, 2024). Nghiên cứu của Alharasis và cộng sự (2020) cho thấy sự tranh luận quanh GTHL xoay quanh hai mặt: một mặt

là trong việc nâng cao tính liên quan của thông tin; mặt khác là trong việc mở rộng không gian xét đoán và làm gia tăng nguy cơ thao túng thông qua mô hình định giá và giả định đầu vào.

Hệ quả giám sát và áp lực xét đoán của KTV

Ở bình diện giám sát, các báo cáo hằng năm của PCAOB liên tục ghi nhận thiếu sót lặp lại khi kiểm toán UTKT (không đủ hiểu mô hình/giả định, không kiểm tra đầu vào trọng yếu, xử lý chưa đầy đủ bằng chứng mâu thuẫn) (PCAOB, 2019, 2020). Điều này làm gia tăng áp lực nâng cao chuẩn mực và yêu cầu tập trung sâu hơn vào rủi ro trong kiểm toán các UTKT. Kết quả này nhất quán với bằng chứng về các vấn đề kiểm toán trọng yếu liên quan đến bất định đo lường và thiên lệch quản lý xuất hiện nổi bật, phản ánh mức rủi ro kiểm toán cao ở các khoản UTKT (Lau, 2021; Sirois và cộng sự, 2018). Những rủi ro này đặt ra áp lực đáng kể đối với KTV trong xét đoán và ra quyết định (Ciurdas, 2024; Thanh, 2018).

Các nghiên cứu về chủ đề này cũng có sự khác biệt bối cảnh. Ở các nền kinh tế phát triển, nghiên cứu tập trung vào rủi ro mô hình, chất lượng thuyết minh, hiệu quả giám sát và mức độ siết chặt về thể chế và giám sát. Nổi bật là việc ban hành chuẩn mực AS 2501 để tăng cường cách tiếp cận dựa trên rủi ro. Stuber và Hogan (2021) cũng cung cấp bằng chứng cho thấy các cuộc thanh tra của PCAOB thực sự cải thiện độ chính xác của các UTKT. Shust và Weiss (2022) còn phân tách ảnh hưởng của tính thích hợp và độ tin cậy trong bối cảnh bất định cao như COVID-19. Tuy nhiên, tại các nền kinh tế mới nổi, các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào thực trạng khan hiếm dữ liệu thị trường và sự thiếu hụt chuyên gia định giá độc lập. Những yếu tố này làm cho việc áp dụng GTHL gặp nhiều rào cản về thể chế, hạ tầng dữ liệu và năng lực chuyên môn (Ibidunni và Okere, 2019; Pandya và cộng sự, 2021). Tại Việt Nam, hệ thống hướng dẫn đo lường các UT chưa thật cụ thể (Anh, 2012) tạo không gian cho phương pháp phi thị trường. Trong khi đó, bằng chứng thực tế cho thấy các UTKT dễ bị tận dụng cho mục tiêu lợi nhuận đặc biệt trong bối cảnh kinh tế khó khăn (Tuyết, 2021). Các phân tích về lộ trình áp dụng IFRS cho thấy việc mở rộng đo lường theo GTHL và mô hình tổn thất tín dụng dự kiến có thể làm gia tăng cả lợi ích thông tin và chi phí, cũng như rủi ro trong quá trình lập BCTC (Khuong, 2022; Tùng, 2022). Đối với các thị trường mới nổi như Việt Nam, các nghiên cứu đều thống nhất rằng các rủi ro càng đáng chú ý do dữ liệu thị trường, nguồn tham chiếu độc lập và chuẩn đối chiếu cho các giả định UT còn hạn chế. Vì vậy, khi kiểm toán các UTKT, KTV không chỉ đối mặt với yêu cầu hiểu và đánh giá mô hình đo lường, mà còn chịu áp lực xét đoán cao hơn trong việc thẩm định giả định của BGĐ, dữ liệu đầu vào và tính hợp lý của kết quả ước tính.

Các nghiên cứu gần đây trong giai đoạn 2023-2025 cho thấy rủi ro đo lường UTKT và áp lực xét đoán lên KTV không hề suy giảm, thậm chí còn mở rộng sang các lĩnh vực mới gắn

với phát triển bền vững và các yếu tố ESG (Environmental, Social, Governance). Các vấn đề nổi bật như mức độ liên quan về giá trị của thông tin ESG, chất lượng lợi nhuận, rủi ro khí hậu và tác động của doanh nghiệp đến cộng đồng đang làm gia tăng mức độ phức tạp trong việc đo lường, trình bày và kiểm toán các thông tin có tính ước tính (Chau và cộng sự, 2025; Di Martino và cộng sự, 2024). Cùng với xu hướng đó, các nghiên cứu trong giai đoạn này cũng nhận định rằng việc các công ty áp dụng AI, máy học trong định giá công cụ tài chính làm gia tăng rủi ro tiềm tàng, buộc KTV phải tăng cường đánh giá khả năng giải thích của mô hình, đối chiếu dữ liệu và kiểm tra ngược để đáp ứng các yêu cầu của bằng chứng kiểm toán theo chuẩn mực (KPMG, 2024; PCAOB, 2018; Vashishth và cộng sự, 2025). Các bằng chứng thực nghiệm trong giai đoạn này cũng thống nhất rằng UTKT là khu vực hội tụ rủi ro đo lường cao, dễ bị chi phối bởi thiên lệch quản lý và tạo ra áp lực xét đoán đối với KTV. Chính những đặc điểm đó lý giải vì sao UTKT trở thành một đối tượng kiểm toán trọng yếu và phức tạp trong kiểm toán BCTC. Luận án kế thừa các nghiên cứu về bất định đo lường và thiên lệch quản lý, đồng thời mở rộng phân tích sang tác động của các rủi ro này đối với thực hiện kiểm toán UTKT trong bối cảnh Việt Nam.

2.2.2. Các nghiên cứu về phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán

Các nghiên cứu về chủ đề này tập trung phân tích và phản biện các bằng chứng thực nghiệm về việc lựa chọn và vận dụng phương pháp kiểm toán UTKT, với trọng tâm là so sánh giữa lý thuyết chuẩn mực và thực hành. Đây là chủ đề nhận được nhiều tranh luận từ đông đảo các nhà nghiên cứu, đặc biệt là xung quanh thời điểm ban hành ISA 540 (2018). Các nghiên cứu trước khi ban hành chuẩn mực như của Glover và cộng sự (2017) đã cung cấp bằng chứng sâu rộng về các thất bại và rào cản hệ thống trong thực hành. ISA 540 (2018) được ban hành chính là một phản ứng chính sách trực tiếp nhằm giải quyết các rào cản này, bằng cách yêu cầu KTV tăng cường tính HNNT và thực hiện các thủ tục phản biện mạnh mẽ hơn đối với các giả định của BGĐ bằng các phương pháp kiểm toán thích hợp. Các nghiên cứu tiếp tục trong giai đoạn 2020-2025 cho thấy các rào cản này không biến mất mà đang chuyển sang dạng thức khác, trở nên phức tạp hơn trong bối cảnh áp dụng công nghệ mới (AI, Blockchain) và áp lực giám sát (Elmaasrawy và cộng sự, 2025; Gold và cộng sự, 2024; Kokina và cộng sự, 2025). Để tổng quan chi tiết hơn, NCS tổng quan theo hai nội dung cụ thể, bao gồm: (i) Các phương pháp kiểm toán và sự dịch chuyển kỹ thuật; (ii) Lựa chọn và thực hiện phương pháp kiểm toán; *Phương pháp kiểm toán các UTKT và sự dịch chuyển kỹ thuật*

ISA 540 (2018) cho phép KTV lựa chọn một hoặc kết hợp ba phương pháp kiểm toán: (1) Kiểm tra quy trình của BGĐ; (2) Phát triển một ước tính độc lập; (3) Rà soát các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Tuy nhiên, các nghiên cứu thực nghiệm cho thấy việc vận dụng

các phương pháp này trong thực tế còn mất cân đối, với xu hướng nghiêng rõ về phương pháp (1) ở cả thị trường phát triển và thị trường mới nổi. Bằng chứng trong các nghiên cứu của Glover và cộng sự (2017) khi khảo sát các công ty kiểm toán tại Mỹ, Thanh (2018) khi thực hiện khảo sát và mô tả thực trạng kiểm toán các UTKT tại Việt Nam đều chỉ ra rằng KTV thường dựa nhiều vào quy trình, dữ liệu và bằng chứng do khách hàng cung cấp, thay vì chủ động phát triển UT độc lập hoặc mở rộng kiểm tra với các nguồn bằng chứng thay thế. Sự lựa chọn này xuất phát từ xu hướng phụ thuộc (Joe và cộng sự, 2017), tính dễ phòng thủ khi lập hồ sơ và tâm lý dễ phụ thuộc vào các giả định của khách hàng (Bratten và cộng sự, 2013). Trong khi đó, phương pháp (2) dễ bị KTV ngăn ngại sử dụng (Glover và cộng sự, 2017) do yêu cầu chuyên môn sâu về định giá và chi phí nguồn lực lớn. Bằng chứng từ nghiên cứu của Bu và cộng sự (2025) đã gián tiếp ủng hộ nhận định này. Kết quả cho thấy việc sử dụng chuyên gia định giá giúp cải thiện CLKT đối với các UT về GTHL phức tạp, hàm ý rằng KTV sẽ gặp nhiều khó khăn nếu thiếu hỗ trợ chuyên môn. Cuối cùng phương pháp (3) được xem là cung cấp nguồn bằng chứng đáng tin cậy, nhưng lại có phạm vi áp dụng hạn chế, đặc biệt là khó vận dụng đối với các UT dài hạn và phức tạp như suy giảm lợi thế thương mại hoặc GTHL dựa trên dữ liệu đầu vào không quan sát được (Martin và cộng sự, 2006).

Lựa chọn và thực hiện phương pháp kiểm toán

Các nghiên cứu thực nghiệm không chỉ dừng ở việc xác định phương pháp kiểm toán được KTV lựa chọn, mà còn phân tích cách thức các phương pháp này được triển khai trong thực tế. Với phương pháp kiểm tra quy trình lập UT của BGĐ, trọng tâm thủ tục là thẩm định giả định, dữ liệu đầu vào và mô hình UT. Đáng chú ý là nghiên cứu thực nghiệm của Joe và cộng sự (2017) phát hiện rằng khi đối mặt với các UTKT phức tạp, KTV có xu hướng tránh các giả định chủ quan để tập trung nỗ lực vào các dữ liệu định lượng dễ kiểm chứng, từ đó vô tình bỏ qua rủi ro thiên lệch. Van Landuyt (2017) cũng cho biết việc chuẩn mực nhấn mạnh thiên lệch quản lý cũng có thể vô tình làm KTV giảm sự nhạy bén đối với sự thiếu chính xác trong đo lường. Ở một nghiên cứu khác, Bhattacharjee và cộng sự (2022) phát hiện cả KTV cấp cao và quản lý kiểm toán đều có thể bị tác động bởi các dữ liệu do khách hàng cung cấp. Phát hiện này hàm ý rằng khi kiểm toán các UTKT phức tạp, KTV cần đánh giá thận trọng hơn tính phù hợp của dữ liệu so sánh, đối chiếu các giả định với đặc điểm của khách hàng, cũng như phân công nhân sự phù hợp hơn với mức độ phức tạp của nhiệm vụ kiểm toán.

Các nghiên cứu về phương pháp kiểm toán cũng dành sự quan tâm đáng kể đến chủ đề sử dụng chuyên gia theo ISA 620 trong kiểm toán các UTKT. Nghiên cứu của Boritz và Timoshenko (2024) thừa nhận rằng KTV thường thiếu hụt kiến thức chuyên môn trong các lĩnh vực phức tạp, đặc biệt là định giá, vì thế, việc sử dụng ý kiến chuyên gia là vô cùng cần thiết.

Các nghiên cứu không chỉ xem xét vai trò của việc sử dụng ý kiến chuyên gia, mà còn tập trung phân tích sự tương tác giữa KTV và chuyên gia trong quá trình kiểm toán các UTKT. Chẳng hạn như nghiên cứu của Gold và cộng sự (2024) phát hiện rằng xét đoán của KTV có thể bị ảnh hưởng bởi địa vị xã hội của chuyên gia nhiều hơn là bởi chất lượng các giả định chuyên môn mà chuyên gia đưa ra. Phát hiện này củng cố kết quả nghiên cứu định tính trước đó của Griffith và cộng sự (2019), nghiên cứu này cho rằng KTV trong một số trường hợp có xu hướng điều chỉnh hoặc diễn giải công việc của chuyên gia theo hướng phù hợp với quan điểm định sẵn của nhóm kiểm toán.

Một hướng nghiên cứu khác liên quan đến phương pháp kiểm toán còn tập trung vào tác động của công nghệ và dữ liệu đối với kiểm toán các UTKT. Khi doanh nghiệp ứng dụng AI, máy học hoặc Blockchain trong quá trình lập các ước tính, bản chất rủi ro kiểm toán có thể thay đổi do dữ liệu đầu vào, mô hình xử lý và cơ chế kiểm soát trở nên phức tạp hơn. Điều này đòi hỏi KTV không chỉ vận dụng các thủ tục kiểm toán truyền thống, mà còn phải điều chỉnh phương pháp tiếp cận để đánh giá độ tin cậy của dữ liệu, khả năng giải thích của thuật toán, tính hữu hiệu của KSNB công nghệ và khả năng thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp. Nghiên cứu của Elmaasrawy và cộng sự (2025) thông qua khảo sát KTV tại Trung Đông, cho thấy việc ứng dụng Blockchain có thể làm thay đổi đánh giá của KTV về rủi ro cố hữu và rủi ro kiểm soát trong kiểm toán các UTKT. Fang và cộng sự (2025) cũng xác nhận rằng chuyển đổi số làm tăng đáng kể nỗ lực kiểm toán cần thiết.

Các nghiên cứu thực nghiệm cũng chỉ ra thất bại trong thực thi phương pháp kiểm toán. Tại các nền kinh tế phát triển, rào cản trong kiểm toán các UTKT phức tạp không chỉ xuất phát từ yêu cầu kỹ thuật, mà còn nổi bật ở áp lực giám sát pháp lý và kỳ vọng của cơ quan thanh tra. Sự khác biệt quan điểm giữa KTV và cơ quan thanh tra trong việc đánh giá mức độ đầy đủ của bằng chứng kiểm toán có thể tạo ra khoảng cách trong kiểm toán GTHL (Glover và cộng sự, 2019; Otterskog và Wanning, 2020). Do đó, KTV có thể có xu hướng gia tăng thủ tục và hồ sơ hóa theo hướng phòng vệ pháp lý hoặc nhằm đáp ứng kỳ vọng thanh tra, thay vì tập trung đầy đủ vào việc nâng cao chất lượng xét đoán chuyên môn và giá trị thực chất của bằng chứng kiểm toán (Fingland và cộng sự, 2023; Pickerd và Piercey, 2021). Nghiên cứu cũng cảnh báo rằng việc trình bày một UTKT như một vấn đề kiểm toán trọng yếu có thể tạo ra tác động ngoài dự kiến và làm giảm mức độ kiên quyết của KTV khi đề nghị điều chỉnh các sai lệch liên quan đến khoản mục này (Asbahr và Ruhnke, 2019).

Ở bối cảnh nền kinh tế mới nổi, rào cản đối với kiểm toán các UTKT rõ nét hơn do thiếu hụt thị trường hoạt động và khan hiếm dữ liệu đối chiếu. Điều này khiến KTV nhiều khi phải dựa vào các giả định nội bộ khó kiểm chứng của doanh nghiệp khi đánh giá tính hợp lý của

UTKT (Abdullatif, 2016). Bên cạnh đó, các nghiên cứu trong bối cảnh này cũng cho thấy hạn chế về năng lực kỹ thuật của KTV vẫn là vấn đề đáng chú ý (Le và cộng sự, 2022). Việc áp dụng phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro chỉ ở mức độ vừa phải, phản ánh rằng quy trình kiểm toán các UTKT chưa thực sự hoàn thiện về tính hệ thống và chiều sâu chuyên môn.

Như vậy, mặc dù ISA 540 đã tăng cường yêu cầu đối với kiểm toán các UTKT, những hạn chế trong lựa chọn và vận dụng phương pháp kiểm toán vẫn tồn tại trong thực tiễn. Các nghiên cứu thực nghiệm đã nhận diện nhiều rào cản trong quá trình thực hiện, đặc biệt các bối cảnh cụ thể. Trên cơ sở đó, luận án kế thừa các phát hiện về sự mất cân đối và những hạn chế trong lựa chọn, vận dụng phương pháp, đồng thời mở rộng nghiên cứu để xem xét thực trạng lựa chọn và vận dụng các phương pháp này trong bối cảnh Việt Nam.

2.2.3. Các nghiên cứu về nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Các nghiên cứu về chủ đề này phản ánh quá trình phát triển của nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT trong thực tiễn nghề nghiệp. Trước năm 1990, các nghiên cứu chuyên biệt về UTKT còn khá hạn chế. Giai đoạn 1990-2010 ghi nhận sự hình thành rõ hơn của các công cụ đánh giá rủi ro và kiểm tra dựa trên dữ liệu, tiêu biểu là mô hình kiểm toán rủi ro đối với các khoản mục phức tạp của Houston và cộng sự (1999). Sau năm 2010, dòng nghiên cứu này được mở rộng nhiều hơn, đặc biệt khi ISA 540 tích hợp các yêu cầu cụ thể về kiểm toán UTKT và kiểm toán GTHL. Kết quả tổng quan theo chủ đề này nổi bật các khía cạnh sau:

Thứ nhất, nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT gắn liền với tiến trình nhận thức và ra quyết định của KTV. Quá trình này bắt đầu từ việc xác định cơ sở pháp lý của UT, tiếp đến là tìm hiểu cách thức khách hàng tính toán, ghi nhận và trình bày các UTKT. Trọng tâm của quá trình kiểm toán là nhận diện và xử lý các nguồn bất định có khả năng dẫn đến rủi ro SSTY. Ở giai đoạn kết luận, KTV cần đánh giá tính hợp lý của số liệu, nội dung thuyết minh và thu thập giải trình của BGĐ về các giả định cốt lõi làm cơ sở cho các UT.

Thứ hai, các nghiên cứu về chủ đề này chủ yếu được thực hiện tại các nền kinh tế phát triển, đặc biệt là Hoa Kỳ và châu Âu. Nghiên cứu của Montague (2010) cho rằng trong quy trình thu thập bằng chứng, KTV không phải lúc nào cũng xử lý thông tin hoàn toàn khách quan. Cụ thể, hành vi tìm kiếm thông tin của KTV (thể hiện qua thời gian xem, số lượt xem và bằng chứng được lưu lại) có thể bị ảnh hưởng đáng kể từ các định hướng ban đầu. Phát hiện này cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho thấy các bước khởi đầu trong quy trình kiểm toán có thể tác động đến xét đoán và kết quả kiểm toán cuối cùng. Bên cạnh đó, một số nghiên cứu khác cũng tập trung làm rõ trình tự thực hiện thủ tục, quyết định dựa trên bằng chứng và các vấn đề phát sinh trong kiểm toán các UTKT (Cannon và Bedard, 2017; Griffith và cộng sự, 2012). Trong đó, Griffith và cộng sự (2012) đã thực hiện các cuộc phỏng vấn bán cấu trúc qua

điện thoại với các KTV có kinh nghiệm. Người tham gia được yêu cầu mô tả quá trình kiểm toán thông qua việc xác định các bước chính đã thực hiện, đồng thời trình bày những vấn đề xét đoán quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán. Ở cấp độ tổng thể, nghiên cứu cho thấy các bước kiểm toán được KTV mô tả nhìn chung phù hợp với quy định của các CMKT. Cannon và Bedard (2017) mở rộng nghiên cứu quy trình kiểm toán bằng cách tập trung vào ba nội dung: (i) Các đặc điểm của UTKT đặt ra thách thức trong quá trình kiểm toán; (ii) Các quyết định về bằng chứng kiểm toán, bao gồm đánh giá rủi ro vốn có và quyết định sử dụng chuyên gia; (iii) Kết quả kiểm toán cuối cùng, bao gồm các đề xuất điều chỉnh của KTV và kết quả xử lý các đề xuất đó.

Thứ ba, một điểm nhấn trong các nghiên cứu gần đây về chủ đề này là sự đổi mới của nội dung và các bước thực hiện kiểm toán luôn gắn với sự tiến bộ của công nghệ thông tin. Nói cách khác, cách thức kiểm toán các UTKT không ngừng được điều chỉnh nhằm đáp ứng mức độ phức tạp ngày càng cao của các khoản mục UT và sự phát triển của các công cụ phân tích hiện đại. Griffith và cộng sự (2015) nhấn mạnh vai trò của việc khai thác dữ liệu lớn và phân tích định lượng trong hỗ trợ KTV nhận diện các giả định bất hợp lý và đánh giá tính nhất quán của bằng chứng. Aobdia (2016) cũng cho thấy vai trò ngày càng lớn của các công cụ phân tích dữ liệu và AI trong việc hỗ trợ KTV đánh giá, xác minh các khoản mục UT, qua đó làm thay đổi cách tiếp cận truyền thống. Điều này phù hợp với tinh thần của ISA 540, khi nhấn mạnh việc đánh giá phương pháp, giả định, dữ liệu đầu vào và bằng chứng kiểm toán trên cơ sở xét đoán và HNNN. Trọng tâm của kiểm toán vì vậy không chỉ là thu thập bằng chứng, mà còn là đánh giá giá trị và mối liên hệ giữa các bằng chứng để hình thành hướng kiểm toán phù hợp.

Trong bối cảnh nền kinh tế mới nổi, nhiều quốc gia đối mặt với những thách thức như thiếu thị trường hoạt động, bản chất phức tạp của thủ tục định giá và kỹ năng kỹ thuật không đầy đủ (Alharasis, 2024; Kumarasiri và Fisher, 2011). Việc triển khai quy trình kiểm toán, đặc biệt là đối với các UTKT phức tạp gây khó khăn, dẫn đến thời gian và chi phí kiểm toán cao hơn (Alharasis, 2021). Ở Việt Nam, các nghiên cứu về chủ đề này mặc dù phổ biến nhưng thường bị giới hạn phạm vi tại một công ty kiểm toán đơn lẻ và chủ yếu dừng lại ở mức độ mô tả quy trình theo chuẩn mực VSA 540 cũ như nghiên cứu của Đại (2012). Thanh (2018) tập trung khai thác kinh nghiệm từ các hãng kiểm toán lớn trên thế giới mang tính định hướng chung, chưa đi vào chi tiết. Các nghiên cứu này nhìn chung chưa đi sâu phân tích việc KTV áp dụng các thủ tục theo chuẩn mực tiệm cận với ISA 540, đặc biệt là việc duy trì thái độ HNNN khi phát hiện các dấu hiệu thiên lệch từ BGD (Phước, 2021).

Như vậy, các nghiên cứu về chủ đề này cho thấy dù đã được chuẩn mực hóa, nội dung và các bước thực hiện kiểm toán UTKT vẫn thiếu nhất quán do định kiến nhận thức và lựa

chọn phương pháp chưa tối ưu. Tại Việt Nam, các bằng chứng thực nghiệm về cách thức vận hành kiểm toán các UTKT còn chưa đầy đủ, cần thêm các nghiên cứu nhằm làm rõ thực trạng về vấn đề này và đề xuất các giải pháp phù hợp để nâng cao CLKT. Luận án sẽ kế thừa các nghiên cứu trước để tiếp tục xem xét thực trạng triển khai các nội dung và các bước kiểm toán các UTKT trong bối cảnh Việt Nam.

2.2.4. Các nghiên cứu về trách nhiệm của kiểm toán viên trong kiểm toán các ước tính kế toán

Các nghiên cứu về chủ đề này tập trung vào các tranh luận học thuật về mức độ thực hiện trách nhiệm của KTV khi kiểm toán các UTKT. Các đặc điểm về bản chất và rủi ro của UTKT như đã phân tích ở phần trước chính là cơ sở tạo ra các quan điểm khác nhau về mức độ thực hiện trách nhiệm khi thực hiện kiểm toán khoản mục này. Các nghiên cứu tiền nhiệm đã phác thảo trách nhiệm này của KTV thông qua sự giao thoa của ba trụ cột trách nhiệm cốt lõi là nền tảng lý luận cho việc nâng cao chất lượng thực hiện kiểm toán UTKT. Đó là: (i) Duy trì thái độ HNNN (Hành vi); (ii) Năng lực chuyên môn; (iii) Đạo đức (Chuẩn mực).

Trách nhiệm về tính hoài nghi nghề nghiệp

Các nghiên cứu giai đoạn 2014-2025 cho thấy một xu hướng nhận thức quan trọng là duy trì HNNN chỉ có thể được nâng cao khi HNNN không chỉ dừng lại ở cấp độ thái độ, mà cần được chuyển hóa thành các hành vi kiểm toán cụ thể, có thể quan sát, đo lường và hồ sơ hóa. Griffith và cộng sự (2015); Bucaro (2019) mở rộng khung lý thuyết khi chứng minh rằng HNNN hiệu quả không chỉ là sự gia tăng nghi ngờ, mà là kết quả của huấn luyện tư duy hệ thống. Cụ thể hơn, việc kích hoạt tư duy phân tích giúp KTV kiểm soát các phán đoán nhanh mang tính trực giác, từ đó nhận diện tốt hơn các tín hiệu mâu thuẫn và các giả định then chốt trong mô hình UT. Dựa trên lý thuyết xử lý kép, Griffith và cộng sự (2019) cho rằng cá nhân thường mặc định xử lý thông tin dựa trên trực giác hoặc kinh nghiệm, trừ khi có yếu tố kích hoạt tư duy phân tích. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất khung cải thiện xét đoán kiểm toán phức tạp gồm ba điều kiện: (i) Có tri thức phù hợp để xử lý phân tích; (ii) Nhận biết thời điểm cần chuyển sang xử lý phân tích; (iii) Có đủ năng lực nhận thức để duy trì quá trình này. Nhóm tác giả này cũng cho rằng cả ba điều kiện cùng xuất hiện mới tạo ra sự thay đổi hành vi hoài nghi thực sự.

Bên cạnh yếu tố nội tại về nhận thức, một khía cạnh khác cũng được bàn luận rộng rãi là tác động của cơ chế giám sát thể chế đối với trách nhiệm thực thi tính HNNN. Austin và cộng sự (2020) cho thấy trong cơ chế trách nhiệm giải trình tập trung vào chất lượng xét đoán, KTV được yêu cầu tài liệu hóa một cách cân bằng cả bằng chứng ủng hộ và bằng chứng phản bác các giả định của BGĐ. Cơ chế này giúp giảm xu hướng bác bỏ bằng chứng mâu thuẫn và nâng cao khả năng đánh giá các UTKT có độ bất định cao. Nghiên cứu của Tegeler (2025) còn chứng

minh thêm rằng khi các cơ quan thanh tra nhấn mạnh vào chất lượng xét đoán, KTV sẽ có xu hướng tư duy thận trọng và đưa ra các phán đoán sắc sảo hơn. Ngược lại, nếu trọng tâm giám sát chỉ thiên về thủ tục, KTV có xu hướng tài liệu hóa phòng vệ hơn là nâng cao chất lượng phán đoán thực chất. Đáng chú ý, các công bố gần đây của PCAOB tiếp tục nhấn mạnh rằng HNNN khi kiểm toán UT vẫn là điểm yếu cần được khắc phục, đặc biệt tại các khu vực có mức độ xét đoán cao. PCAOB cảnh báo rằng thiên lệch nhận thức có thể làm suy giảm khả năng KTV cân nhắc đầy đủ các bằng chứng mâu thuẫn. Đồng thời, cơ quan này yêu cầu KTV phải phát triển các kỳ vọng độc lập khi thực hiện thủ tục phân tích đối với những khoản mục có tính xét đoán cao (PCAOB, 2023, 2024). Mặc dù khung lý thuyết quốc tế đã cung cấp nhiều luận giải quan trọng về hành vi xét đoán và các can thiệp nhận thức nhằm tăng cường tính HNNN, nhưng việc vận dụng các mô hình này trong bối cảnh thị trường mới nổi, trong đó có Việt Nam, vẫn còn là một khoảng trống nghiên cứu đáng kể. Trong điều kiện dữ liệu thị trường thiếu minh bạch, mối quan hệ giữa yêu cầu duy trì tư duy phân tích sâu và áp lực về chi phí, thời gian kiểm toán trở thành vấn đề then chốt cần được tiếp tục làm rõ (Alharasis và cộng sự, 2024).

Trách nhiệm về năng lực chuyên môn

Năng lực chuyên môn của KTV đang chịu nhiều thách thức do bản chất của các UTKT phụ thuộc nhiều vào xét đoán và sự phổ biến của các mô hình định giá phức tạp. Glover và cộng sự (2017) cho rằng KTV cần tăng cường năng lực định giá và hiểu biết sâu về mô hình khi đánh giá tính hợp lý của giả định, dữ liệu đầu vào và cấu trúc mô hình của khách hàng. Trong bối cảnh mua bán và sáp nhập, Gong và cộng sự (2024) cũng ghi nhận các thiếu sót còn tồn tại của KTV khi kiểm tra GTHL phục vụ phân bổ giá mua dựa trên dữ liệu thị trường thực. Để cải thiện khả năng đánh giá này, các công ty kiểm toán và cơ quan quản lý cần chú trọng nâng cao kiến thức chuyên môn, hiểu biết về tài sản và đặc thù ngành cho KTV thông qua đào tạo chuyên sâu, huấn luyện tư duy phân tích, cũng như cơ chế soát xét tập trung vào chất lượng xét đoán. Theo đó, KTV không chỉ cần được khuyến khích thách thức các giả định của BGĐ, mà còn phải được trang bị năng lực phân tích phản biện đối với giả định, dữ liệu đầu vào và phương pháp định giá được sử dụng trong quá trình lập UTKT. Điều này góp phần nâng cao khả năng đánh giá tính hợp lý của UT, nhận diện thiên lệch và phát hiện các SSTY liên quan.

Ở một khía cạnh khác, khi thiếu năng lực nội tại để đánh giá các mô hình định giá phức tạp, việc sử dụng chuyên gia trở thành một lựa chọn cần thiết. Tuy nhiên, sự phụ thuộc vào chuyên gia cũng có thể làm phát sinh rủi ro dựa dẫm quá mức. Các báo cáo thanh tra từ PCAOB vẫn chỉ ra nhiều sai sót lặp lại khi KTV thất bại trong việc hiểu mô hình, chưa đánh giá thích đáng công việc của chuyên gia hoặc chưa xem xét đầy đủ các bằng chứng mâu thuẫn trong quá trình kiểm toán. Do đó, sử dụng chuyên gia không làm giảm trách nhiệm xét đoán của KTV,

mà đòi hỏi KTV phải có năng lực đánh giá và soát xét phù hợp với công việc của chuyên gia.

Nghiên cứu của Glover và cộng sự (2019) cho biết thêm sự khác biệt trong kết luận giữa KTV, cơ quan thanh tra và chuyên gia có thể bắt nguồn từ sự khác nhau về định hướng chú ý và ngưỡng chấp nhận bằng chứng. Phát hiện này nhấn mạnh yêu cầu phải nâng cao tính minh bạch trong hồ sơ kiểm toán, theo đó KTV cần giải trình rõ cách thức đánh giá trọng số của từng loại bằng chứng và cơ sở chấp nhận các giả định trọng yếu. Đặc biệt, trong bối cảnh các thị trường mới nổi, rủi ro này càng trở nên nghiêm trọng do sự khan hiếm dữ liệu thị trường đáng tin cậy và các chuẩn so sánh độc lập. Điều này cũng làm tăng chi phí kiểm chứng giả định và khiến việc đánh giá công việc của chuyên gia trở nên khó khăn hơn. Vì vậy, kiểm toán các UTKT về GTHL đòi hỏi một quy trình làm việc với chuyên gia chặt chẽ hơn, bao gồm việc giao việc rõ ràng, đánh giá mô hình, phân tích độ nhạy, đối chiếu tham số độc lập và tài liệu hóa đầy đủ các xét đoán quan trọng (Glover và cộng sự, 2017).

Trách nhiệm về tuân thủ đạo đức và tính độc lập

Các nghiên cứu về chủ đề này nhấn mạnh rằng trách nhiệm tuân thủ đạo đức nghề nghiệp và duy trì tính độc lập của KTV có ý nghĩa đặc biệt quan trọng do các khoản mục này thường phụ thuộc nhiều vào giả định và xét đoán từ BGD. Dưới góc nhìn lý thuyết đại diện, các nghiên cứu thực nghiệm cho thấy những áp lực thương mại như duy trì khách hàng, áp lực thời gian, phí kiểm toán có thể làm suy giảm tính khách quan và độc lập trong xét đoán nghề nghiệp của KTV. Khi đối mặt với các UTKT có biên độ xét đoán rộng và mức độ bất định cao, KTV có thể bị dịch chuyển từ vai trò phản biện độc lập sang xu hướng thương lượng với khách hàng, qua đó làm gia tăng rủi ro bỏ sót SSTY liên quan (Glover và cộng sự, 2017). Các bằng chứng về phí kiểm toán và phí dịch vụ phi kiểm toán tiếp tục củng cố lo ngại này. Carcello và cộng sự (2020) cho thấy các khoản phí kiểm toán có thể làm suy yếu tính độc lập của KTV, đặc biệt trong việc đánh giá suy giảm giá trị lợi thế thương mại - một khoản mục UTKT nhạy cảm với xét đoán và điều chỉnh của BGD. Phát hiện này phù hợp với lo ngại của các cơ quan quản lý như SEC và PCAOB rằng sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng, kể cả đối với các dịch vụ được phép sau Đạo luật Sarbanes-Oxley, vẫn có thể ảnh hưởng đến tính khách quan của KTV khi kiểm toán các UTKT về GTHL đòi hỏi mức độ xét đoán cao.

Trong bối cảnh đó, duy trì HNNN cần được xem là một biểu hiện quan trọng của trách nhiệm đạo đức, gắn với tính chính trực, khách quan và thận trọng nghề nghiệp của KTV. Các cơ chế can thiệp như tư duy hệ thống của Bucaro (2019) hay của Austin và cộng sự (2020) được kỳ vọng có thể hỗ trợ KTV duy trì thái độ phản biện và giảm nguy cơ bị chi phối bởi thiên lệch của BGD hoặc áp lực thương mại. Tuy nhiên, hiệu quả của việc thực hiện này bị giới hạn bởi các điều kiện như mức độ phụ thuộc vào phí hoặc nhiệm kỳ KTV hoặc cường độ sự

giám sát (như Tegeler (2025) đã chỉ ra). Vì vậy, trách nhiệm tuân thủ đạo đức và tính độc lập trong kiểm toán các UTKT không chỉ dừng lại ở việc đáp ứng hình thức các quy định nghề nghiệp, mà còn đòi hỏi KTV phải bảo đảm khả năng xét đoán độc lập, thái độ HNNN thực chất và sự khách quan trong đánh giá bằng chứng kiểm toán. Một điểm đáng lưu ý trong nghiên cứu gần đây là HNNN của KTV có thể suy giảm theo thời gian khi mối quan hệ với khách hàng kéo dài. Mặc dù KTV thể hiện mức độ HNNN ban đầu cao hơn đối với các khách hàng có rủi ro cao nhưng mức suy giảm HNNN theo thời gian cũng có thể lớn hơn ở nhóm khách hàng này. Điều này làm gia tăng lo ngại rằng chính những khách hàng có rủi ro cao lại có thể là nhóm chịu tác động mạnh hơn từ sự suy giảm HNNN trong quá trình kiểm toán (Gopalan và cộng sự, 2024).

Tóm lại, tổng quan các nghiên cứu về trách nhiệm của KTV trong kiểm toán các UTKT cho thấy rào cản thực thi chủ yếu gắn với ba trụ cột thuộc về chủ thể kiểm toán: Duy trì HNNN, năng lực chuyên môn và tính độc lập nghề nghiệp. Đây là những điểm yếu cấu trúc cần tiếp tục được mổ xẻ bằng các bằng chứng thực tế và định lượng. Một thực tế khách quan được ghi nhận là bất chấp nỗ lực cải cách không ngừng từ các cơ quan thiết lập chuẩn mực (FASB, 2018; IAASB, 2018; IASB, 2021), KTV vẫn đối mặt với nhiều vấn đề và thách thức đáng kể khi kiểm toán các UT (Ciurdas, 2024). Những cảnh báo của PCAOB về giới hạn của tính HNNN hoàn toàn có cơ sở thực chứng khi UTKT tiếp tục là tâm điểm của các sai phạm lặp lại trong các báo cáo kiểm tra chất lượng. Việc cơ quan giám sát yêu cầu chuyển dịch hoài nghi từ tuyên bố mang tính nguyên tắc thành các hành vi có thể kiểm tra trong hồ sơ đã thúc đẩy các nghiên cứu định tính xem xét các hành vi trong hồ sơ kiểm toán thực tế. Đồng thời, yêu cầu này cũng đặt ra nhu cầu về các bằng chứng thực nghiệm nhằm làm rõ cách KTV thẩm định công việc chuyên gia và kiểm định mô hình khi nguồn dữ liệu đầu vào bị khan hiếm.

Trên cơ sở đó, luận án kế thừa các nghiên cứu về trách nhiệm của KTV trên ba phương diện HNNN, năng lực chuyên môn và tính độc lập nghề nghiệp; đồng thời mở rộng để xem xét thực trạng thực hiện các trách nhiệm này khi kiểm toán UTKT trong bối cảnh Việt Nam.

2.2.5. Các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Tổng quan các nghiên cứu kiểm toán các UTKT nhìn chung thống nhất rằng đây là một trong những khu vực rủi ro và phức tạp cao trong kiểm toán BCTC (Griffith và cộng sự, 2015; Bucaro, 2018). Đối với khoản mục này, khó khăn của kiểm toán không chỉ nằm ở việc lựa chọn thủ tục phù hợp, mà còn nằm ở cách KTV thực sự vận dụng xét đoán như thế nào trong điều kiện bất định cao. Sau các bê bối tài chính lớn như Enron, cơ quan thiết lập chuẩn mực, cơ quan giám sát và các học giả như Krishnan và Schauer (2001) đã cho rằng để đánh giá việc thực hiện kiểm toán chỉ nhìn vào kết quả là chưa đầy đủ, bởi cách tiếp cận này chưa phản ánh

được vai trò của các yếu tố đầu vào và quá trình thực hiện kiểm toán. Theo cách tiếp cận này, việc đánh giá thực hiện kiểm toán cần gắn với mức độ tuân thủ chuẩn mực và các điều kiện bảo đảm chất lượng của quá trình kiểm toán. Trong đó, các yếu tố thuộc về KTV và công ty kiểm toán; yếu tố thuộc về đơn vị được kiểm toán; và yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài được xem là những nhóm yếu tố đầu vào quan trọng, ảnh hưởng trực tiếp đến việc thực hiện kiểm toán nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng. Đây là cơ sở để luận án lựa chọn cách tiếp cận đo lường phù hợp trong bối cảnh Việt Nam, nơi dữ liệu quan sát trực tiếp về hành vi kiểm toán còn hạn chế và các chỉ báo gián tiếp dựa trên kết quả báo cáo chưa phản ánh đầy đủ bản chất của quá trình thực hiện kiểm toán. Trên nền tảng đó, luận án cũng tổng quan các nhóm yếu tố ảnh hưởng đến kiểm toán các UTKT theo hướng tiếp cận đầu vào và quá trình.

❖ Nhóm yếu tố thuộc về công ty kiểm toán và KTV

Đây là nhóm yếu tố được xem là có ảnh hưởng trực tiếp và quan trọng đến các xét đoán và hành vi của KTV (Bonner và cộng sự, 2018), trong đó năng lực và kinh nghiệm chuyên môn là yếu tố được đề cập nhiều nhất. Khung lý thuyết của Bratten và cộng sự (2013), dựa trên Bonner (2008), xác định yếu tố con người bao gồm kiến thức và kinh nghiệm là nền tảng của xét đoán. Các nghiên cứu thực nghiệm khẳng định rằng các UTKT phức tạp đòi hỏi KTV phải có trình độ chuyên môn cao và kinh nghiệm đa lĩnh vực (Griffith, 2015; Martin và cộng sự, 2006). Griffith và cộng sự (2019) còn gợi ý một khuôn khổ ba trụ cột để cải thiện xét đoán. Trong đó, KTV phải: (i) có kiến thức chuyên môn; (ii) nhận ra thời điểm cần áp dụng kiến thức; (iii) có năng lực nhận thức để hoàn thành phân tích. Tại Việt Nam, các nghiên cứu của Thanh (2018); Trinh (2018); Hung (2022) cũng đi đến kết luận tương tự, nhấn mạnh rằng năng lực và kinh nghiệm là yếu tố then chốt, đặc biệt trong bối cảnh thị trường thiếu dữ liệu đầu vào đáng tin cậy. Năng lực và kinh nghiệm có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Yếu tố thứ hai tác động đến thực hiện kiểm toán các UTKT là tính HNNN của KTV. Yếu tố này được xem là một yêu cầu bắt buộc để giảm thiểu rủi ro do thiên lệch của BGĐ (Nelson, 2009). Hurtt (2010) đã phát triển một thang đo chuẩn hóa cho đặc điểm này. Bratten và cộng sự (2013) chỉ ra hoài nghi và kiến thức định giá là hai yếu tố cá nhân ảnh hưởng mạnh nhất đến kiểm toán GTHL. Các nghiên cứu tại thị trường mới nổi như Hung (2022) cũng xác nhận đây là yếu tố quan trọng để phát hiện SSTY trong các UTKT. Như vậy, các nghiên cứu thực nghiệm đều đồng thuận rằng HNNN có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Yếu tố thứ ba tác động đến thực hiện kiểm toán các UTKT là quy trình kiểm toán. Yếu tố này đo lường phương pháp luận và các hướng dẫn thực hiện nhiệm vụ cụ thể của công ty kiểm toán. Một quy trình được thiết kế chặt chẽ có thể chuẩn hóa các bước thực hiện và định

hướng hành vi xét đoán của KTV. Cohen và cộng sự (2022) nhận định rằng khi KTV được hướng dẫn theo mục tiêu song phương, tức là tìm kiếm cả bằng chứng ủng hộ và bằng chứng phản bác giả định của BGĐ sẽ có xu hướng thu thập nhiều bằng chứng mâu thuẫn hơn và thể hiện HNNN thực chất hơn. Griffith và cộng sự (2015) cũng chỉ ra rằng các can thiệp trong quy trình, như kích hoạt tư duy thận trọng, giúp KTV phát hiện hiệu quả hơn các UT bất hợp lý. Vì vậy, một quy trình kiểm toán rõ ràng và định hướng rủi ro được kỳ vọng có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Yếu tố thứ tư tác động đến thực hiện kiểm toán các UTKT là hệ thống KSCL nội bộ. Yếu tố này là có cấu trúc cấp độ công ty, bao gồm các cơ chế soát xét, tham vấn, giám sát và hỗ trợ chuyên môn. Knechel và cộng sự (2013) cho rằng các cơ chế này là nền tảng quan trọng bảo đảm CLKT. Tại Việt Nam, các báo cáo giám sát của UBCKNN năm 2022, 2023 thường chỉ ra các thiếu sót trong KSCL nội bộ. Những thiếu sót này có thể góp phần dẫn đến hạn chế trong kiểm toán các UTKT (UBCKNN, 2022, 2023). Vì vậy, một số nghiên cứu như Ashfaq và cộng sự (2023); Linh và Trang (2023) xem đây là một biến độc lập then chốt, được kỳ vọng có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

❖ Nhóm yếu tố thuộc về đơn vị được kiểm toán

Yếu tố tiên quyết thuộc về đơn vị được kiểm toán là tính bất định của UTKT. Nelson và cộng sự (2005) cho rằng tính bất định bắt nguồn từ hai khía cạnh chính: (i) mức độ chủ quan của dữ liệu đầu vào; (ii) mức độ thiếu chính xác của kết quả UT đầu ra. Glover và Prawitt (2014) cũng chỉ ra rằng KTV gặp nhiều thách thức khi các UTKT thiếu dữ liệu thị trường có thể quan sát được. Tại Việt Nam, bối cảnh này càng trầm trọng hơn do thị trường vốn chưa phát triển, dẫn đến khó khăn trong việc thu thập thông tin (Khánh, 2013). Vì vậy, mức độ bất định của các UTKT được xem là một nguồn rủi ro quan trọng và được kỳ vọng có tác động tiêu cực (-) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Yếu tố thứ hai là tính hữu hiệu của KSNB khách hàng. Tổng quan tài liệu về yếu tố này cho thấy một sự mâu thuẫn rõ rệt, tạo nên một khoảng trống nghiên cứu quan trọng. Theo hướng tiếp cận chuẩn tắc, ISA 540 yêu cầu KTV tìm hiểu KSNB của khách hàng liên quan đến các UTKT. Theo hướng tiếp cận này, Janvrin (2008) cho rằng KSNB hiệu quả giúp giảm rủi ro và tăng độ tin cậy của bằng chứng. Tuy nhiên, một số nghiên cứu thực tế lại cho thấy kết quả chưa thống nhất. Glover và cộng sự (2017) phát hiện rằng KTV (Big 4) thường không dựa vào KSNB của khách hàng khi kiểm toán UTKT (vì chúng vốn đã chủ quan). Tương tự, tại các thị trường mới nổi, Amanamah (2024) lập luận rằng KSNB của khách hàng thường yếu và không đáng tin cậy để KTV có thể dựa vào một cách đáng kể. Như vậy, lý thuyết chuẩn tắc (Janvrin, 2008) dự kiến một tác động tích cực (+), trong khi một số bằng chứng thực nghiệm

lại cho thấy sự mâu thuẫn, ngụ ý tác động này có thể không đáng kể hoặc phụ thuộc vào bối cảnh (Amanamah, 2024; Glover và cộng sự, 2017). Kế thừa các kết quả nghiên cứu này, luận án xác định đây là biến quan trọng cần được kiểm định trong bối cảnh Việt Nam.

❖ **Nhóm yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài**

Yếu tố đầu tiên là môi trường pháp lý. Acar (2023), khi tổng quan về ISA 540, chỉ ra rằng dù chuẩn mực đã cải thiện nhưng nhiều quy định vẫn mang tính định tính, gây khó khăn cho KTV. Montague (2010) cũng cung cấp bằng chứng cho thấy các hướng dẫn kiểm toán khác nhau sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến xét đoán của KTV. Khi KTV được thực hiện kiểm toán trong môi trường pháp lý rõ ràng và có tính khả thi cao, KTV sẽ dễ dàng áp dụng hơn. Do đó, yếu tố này được kỳ vọng có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Yếu tố thứ hai là giám sát từ cơ quan quản lý. Yếu tố này tạo ra động lực tuân thủ thông qua cơ chế trách nhiệm giải trình như đã phân tích trước đó. Tân (2011) lập luận rằng việc kiểm soát chất lượng chặt chẽ từ bên ngoài (từ UBCKNN và VACPA) sẽ thúc đẩy các công ty kiểm toán (CTKT) nâng cao chất lượng. Glover và Prawitt (2014), thông qua phỏng vấn các thành viên BGD phụ trách kiểm toán tại các CTKT, cũng xác nhận rằng các hướng dẫn và sự giám sát của cơ quan quản lý là yếu tố hàng đầu ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT phức tạp. Theo đó, sự giám sát chặt chẽ từ cơ quan quản lý được kỳ vọng có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Yếu tố thứ ba là sự hỗ trợ từ chuyên gia. Trong bối cảnh các UTKT ngày càng phức tạp, vai trò của chuyên gia định giá trở nên then chốt. Các nghiên cứu gần đây đã chuyển trọng tâm từ việc có hay không sử dụng chuyên gia sang cách thức sử dụng hiệu quả ý kiến chuyên gia. Nghiên cứu thực nghiệm của Van Landuyt (2017) cung cấp bằng chứng mạnh mẽ rằng việc các công ty kiểm toán áp dụng chính sách tham vấn chuyên gia bắt buộc sẽ làm tăng đáng kể mức độ hoài nghi và khả năng thẩm định của KTV đối với kết luận của chuyên gia bên ngoài. Các nghiên cứu khác của Albawwat và cộng sự (2021); Parluhutan và cộng sự (2022) cũng khẳng định sự hỗ trợ từ chuyên gia giúp nâng cao độ tin cậy và giảm thiểu sự không chắc chắn. Theo đó, sự sẵn có và việc sử dụng hiệu quả sự hỗ trợ từ chuyên gia được kỳ vọng có tác động tích cực (+) đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Luận án sẽ kế thừa kết quả này và kiểm định lại mối quan hệ trong bối cảnh Việt Nam.

2.3. Nhận diện khoảng trống và hướng tiếp cận các vấn đề nghiên cứu

Kết quả tổng quan đã làm nổi bật bức tranh về những khó khăn, hạn chế trong thực hiện kiểm toán các UTKT, đồng thời cũng giúp nhận diện khoảng trống cần nghiên cứu thu hẹp.

Khoảng trống lớn đầu tiên là vẫn cần thêm các bằng chứng thực nghiệm, đặc biệt là nghiên cứu định tính nhằm giải thích đầy đủ cơ chế thực hiện kiểm toán các UTKT trên thực tế và logic

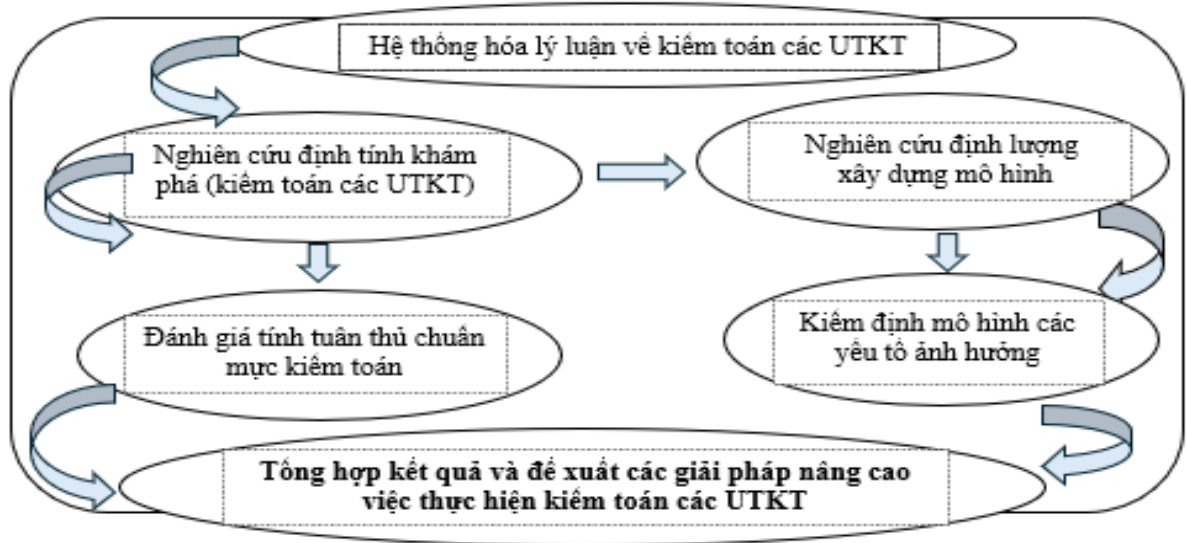
xét đoán của KTV. Các nghiên cứu trước, dù đã làm rõ hai nguồn rủi ro cốt lõi của UTKT gồm bất định đo lường và thiên lệch của BGD, vẫn còn hạn chế trong việc giải thích cơ chế KTV vận dụng xét đoán và thực hiện các yêu cầu của chuẩn mực trong thực tế, đặc biệt tại các nền kinh tế mới nổi. Về thực tiễn, khoảng cách giữa yêu cầu của ISA 540 và khả năng thực thi vẫn tồn tại, nhất là trong điều kiện hạn chế về dữ liệu thị trường, định giá và hạ tầng thông tin. Do đó, luận án kế thừa và sử dụng nghiên cứu định tính để làm rõ thực trạng và cơ chế thực hiện kiểm toán các UTKT trong bối cảnh Việt Nam.

Khoảng trống lớn thứ hai là cần thêm các nghiên cứu để hoàn thiện mô hình thực nghiệm tích hợp và kiểm định trong các bối cảnh khác để giải thích các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Mặc dù các nghiên cứu trước đã xác định các yếu tố cơ bản như năng lực, đạo đức, hệ thống kiểm soát chất lượng nội bộ, sự hỗ trợ của chuyên gia và quy trình kiểm toán tích hợp năng lực công nghệ (Matta và cộng sự, 2025), nhưng các yếu tố này thường được nghiên cứu riêng lẻ, chưa phản ánh đồng thời tác động của các cấp độ cá nhân, tổ chức và môi trường. Trong khi đó, sự gia tăng của bất định của các UT, công nghệ, áp lực pháp lý và giám sát càng đặt ra yêu cầu về một cách tiếp cận tích hợp hơn. Trên cơ sở kế thừa các yếu tố và mối quan hệ đã được nghiên cứu, luận án xây dựng mô hình tổng hợp và kiểm định lại trong bối cảnh Việt Nam.

Khoảng trống lớn thứ ba là khoảng trống về bối cảnh thực nghiệm chuyên biệt đối với kiểm toán các UTKT tại các CTNY ở Việt Nam. Các nghiên cứu nền tảng chủ yếu được thực hiện tại các nền kinh tế phát triển, trong khi nghiên cứu tại Việt Nam còn hạn chế về quy mô mẫu và mức độ chuyên sâu, khi UTKT thường chỉ được xem xét như một bộ phận của kiểm toán BCTC nói chung. Về thực tiễn, những hạn chế về dữ liệu tham chiếu, thị trường định giá và điều kiện thể chế làm gia tăng khó khăn trong kiểm toán các UTKT. Trên cơ sở kế thừa các kết quả nghiên cứu trước ở các bối cảnh khác nhau, luận án bổ sung bằng chứng thực nghiệm thông qua việc làm rõ thực trạng, đồng thời xác định và kiểm định các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC các CTNY trên thị trường chứng khoán Việt Nam; qua đó đề xuất các giải pháp phù hợp với đặc thù của thị trường và môi trường kiểm toán trong nước.

Hướng tiếp cận các vấn đề nghiên cứu (Khung phân tích)

Để thu hẹp các khoảng trống lý luận và thực nghiệm đã nhận diện, nghiên cứu được triển khai theo một khung phân tích hệ thống (Sơ đồ 1), bao gồm bốn giai đoạn cốt lõi: (i) Nghiên cứu và hệ thống hóa hệ thống lý luận hiện hành về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC; (ii) Nghiên cứu thực trạng kiểm toán các UTKT do các KTV độc lập tại Việt Nam thực hiện; (iii) Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC; (iv) Tổng hợp kết quả và gợi mở các giải pháp hoàn thiện.



Sơ đồ 1. Khung nghiên cứu của đề tài

Nguồn: Tác giả tổng hợp

3. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu tổng quát của luận án là nghiên cứu một cách hệ thống về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY tại Việt Nam, thông qua việc kết hợp phương pháp định tính và định lượng, nhằm làm rõ thực trạng kiểm toán các UTKT, kiểm định các yếu tố ảnh hưởng, từ đó đề xuất giải pháp nâng cao CLKT và cải thiện độ tin cậy của thông tin BCTC.

Để đạt được mục tiêu tổng quát nêu trên, mục tiêu nghiên cứu cụ thể được đặt ra là:

Một là, hệ thống hóa cơ sở lý luận về kiểm toán các UTKT, xây dựng khung phân tích và mô hình nghiên cứu nhằm thu hẹp khoảng trống về lý thuyết trong kiểm toán các UTKT.

Hai là, phân tích và đánh giá thực trạng kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY tại Việt Nam, đồng thời kiểm định thực nghiệm mô hình nghiên cứu, qua đó bổ sung bằng chứng thực nghiệm trong bối cảnh nghiên cứu còn hạn chế tại Việt Nam.

Ba là, trên cơ sở kết quả nghiên cứu, đề xuất các giải pháp và khuyến nghị nhằm hoàn thiện kiểm toán các UTKT theo hướng nâng cao CLKT, tăng cường tính minh bạch và độ tin cậy của thông tin, đồng thời góp phần thu hẹp các khoảng trống nghiên cứu đã xác lập.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Để thực hiện mục tiêu nghiên cứu, luận án tập trung phân tích và trả lời các câu hỏi:

Câu 1: Cơ sở lý luận về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC hiện nay như thế nào?

Câu 2: Thực trạng kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY trên TTCK Việt Nam do KTĐL thực hiện như thế nào?

Câu 3: Các yếu tố và mức độ ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY trên TTCK Việt Nam?

Câu 4: Mức độ tuân thủ chuẩn mực kiểm toán khi thực hiện kiểm toán các UTKT trong

kiểm toán BCTC tại các CTNY trên TTCK Việt Nam như thế nào?

Câu 5: Giải pháp và khuyến nghị góp phần nâng cao việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC các công ty niêm yết trên TTCK Việt Nam?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

5.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của luận án là các vấn đề lý luận và thực tiễn về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY trên TTCK Việt Nam do KTĐL thực hiện.

5.2. Phạm vi nghiên cứu

Về nội dung: Luận án không tiếp cận kiểm toán các UTKT như một quy trình riêng biệt, mà xem đây là một nội dung trọng yếu, được tích hợp xuyên suốt trong quy trình kiểm toán BCTC. Trọng tâm nghiên cứu tập trung vào cơ chế thực hiện các thủ tục kiểm toán và cách thức KTV vận dụng xét đoán chuyên môn khi xử lý các khoản mục chứa UTKT có mức độ bất định cao và tiềm ẩn rủi ro SSTY. Trên cơ sở đó, việc thực hiện kiểm toán các UTKT được đánh giá trên hai phương diện là mức độ tuân thủ chuẩn mực và hiệu quả thực thi.

Về không gian: Luận án giới hạn phạm vi nghiên cứu ở kiểm toán BCTC tại các CTNY phi tài chính trên TTCK Việt Nam. Việc loại trừ nhóm đơn vị tài chính (như ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm) nhằm đảm bảo tính đồng nhất về khung pháp lý kế toán và đặc thù của các UTKT. Hơn nữa, tại Việt Nam, các CTNY phi tài chính chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số các CTNY, có mức độ đa dạng về ngành nghề và quy mô. Điều này tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá một cách toàn diện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC.

Về thời gian: Luận án nghiên cứu cơ sở lý luận về kiểm toán các UTKT trong giai đoạn kiểm toán hiện đại khi có sự quốc tế hóa của các CMKT. Thời gian thu thập dữ liệu về thực tiễn liên quan đến kiểm toán UTKT trong giai đoạn 2022-2026 với các số liệu liên quan đến kiểm toán các UTKT cho năm tài chính từ 2014-2024.

6. Tổng quan về phương pháp nghiên cứu

Luận án áp dụng thiết kế nghiên cứu hỗn hợp (Mixed Methods). Cụ thể, phương pháp định tính nhằm đánh giá thực trạng kiểm toán các UTKT của các công ty niêm yết; kỹ thuật phỏng vấn bán cấu trúc để hiệu chỉnh hệ thống thang đo, đảm bảo độ tương thích cao nhất với bối cảnh nghiên cứu. Kế thừa kết quả đó, phương pháp định lượng được triển khai thông qua khảo sát diện rộng và phân tích hồi quy tuyến tính, tích hợp các biến số mới nhằm xác định đo lường các yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT của các CTNY trên thị trường chứng khoán Việt Nam do KTĐL thực hiện để thu hẹp các khoảng trống còn tồn tại.

7. Đóng góp của luận án

Với việc sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp, luận án không chỉ giúp thu hẹp khoảng trống nghiên cứu đã chỉ ra, mà còn đạt được những đóng góp mới trên cả ba phương

diện: lý luận, thực tiễn và phương pháp nghiên cứu.

Thứ nhất, về mặt lý luận, luận án góp phần làm rõ cơ chế vận hành của kiểm toán các UTKT. Trên cơ sở tích hợp các lý thuyết nền như lý thuyết đại diện, lý thuyết thể chế, lý thuyết xét đoán và ra quyết định, luận án không chỉ giải thích các yêu cầu của chuẩn mực mà còn làm rõ logic hành vi và cơ chế xét đoán của KTV trong điều kiện bất định cao. Đặc biệt, luận án bổ sung bằng chứng định tính nhằm lý giải “như thế nào” và “tại sao” KTV gặp khó khăn trong việc vận dụng chuẩn mực vào thực tiễn, qua đó khắc phục khoảng trống nghiên cứu về cơ chế thực thi trong kiểm toán UTKT. Đồng thời, luận án phát triển một mô hình nghiên cứu tích hợp, kết nối các yếu tố cá nhân, tổ chức và hỗ trợ kỹ thuật, góp phần hoàn thiện khung lý thuyết về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC gắn liền với bối cảnh mới.

Thứ hai, về mặt thực tiễn, luận án cung cấp bằng chứng thực nghiệm về thực trạng và các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY tại Việt Nam. Kết quả nghiên cứu không chỉ phản ánh rõ đặc thù môi trường kiểm toán tại Việt Nam như mức độ phụ thuộc vào tuân thủ, hạn chế về dữ liệu và giai đoạn chuyển đổi IFRS, mà còn chỉ ra vai trò ngày càng quan trọng của các yếu tố mới như sự tham gia của chuyên gia và năng lực công nghệ trong kiểm toán UTKT. Trên cơ sở đó, luận án đề xuất các hàm ý chính sách và giải pháp có tính khả thi, góp phần hoàn thiện chuẩn mực, nâng cao CLKT các UTKT và hỗ trợ các công ty kiểm toán tối ưu hóa quy trình, đặc biệt trong xử lý khoản mục có mức độ bất định cao.

Thứ ba, về mặt phương pháp nghiên cứu, luận án là một trong số ít các công trình tại Việt Nam áp dụng thiết kế nghiên cứu hỗn hợp để nghiên cứu chuyên sâu về kiểm toán các UTKT. Việc kết hợp nghiên cứu định tính nhằm khám phá cơ chế xét đoán và nghiên cứu định lượng nhằm kiểm định mô hình đã cho phép giải quyết đồng thời các câu hỏi “cái gì”, “như thế nào” và “tại sao”, qua đó khắc phục hạn chế của các nghiên cứu trước vốn chủ yếu tập trung vào một phương pháp đơn lẻ. Cách tiếp cận này không chỉ nâng cao độ tin cậy và tính toàn diện của kết quả nghiên cứu, mà còn tạo ra một khuôn mẫu phương pháp có thể áp dụng cho nhiều nghiên cứu tiếp theo trong lĩnh vực kiểm toán tại các nền kinh tế đang phát triển.

8. Kết cấu của luận án

Bố cục của luận án được triển khai với năm chương, bên cạnh phần mở đầu, kết luận, danh mục hình, sơ đồ, bảng biểu và tài liệu tham khảo.

Chương 1: Cơ sở lý luận về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán báo cáo tài chính

Chương 2: Phương pháp nghiên cứu

Chương 3: Thực trạng kiểm toán các UTKT của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện

Chương 4: Đánh giá và bàn luận kết quả nghiên cứu

Chương 5: Giải pháp và khuyến nghị hoàn thiện

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1. Ước tính kế toán trên báo cáo tài chính

Theo IAASB (2018), UTKT là bộ phận không thể tách rời của BCTC, được sử dụng để ghi nhận và trình bày các giá trị kinh tế không thể xác định chính xác tại thời điểm lập báo cáo, nên luôn gắn liền với mức độ không chắc chắn và xét đoán của BGĐ (Ciurdas, 2024; Shatskov, 2024). Chính đặc điểm này khiến UTKT trở thành một trong những khoản mục có rủi ro SSTY cao nhất trên BCTC và làm gia tăng tính phức tạp của hoạt động kiểm toán. Vì vậy, trước khi nghiên cứu cơ sở lý luận trọng tâm về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC, cần làm rõ các vấn đề nền tảng liên quan đến bản chất, đặc điểm và ảnh hưởng của UTKT đối với quá trình kiểm toán. Đây là cơ sở để lý giải nguồn gốc của rủi ro kiểm toán, khó khăn trong thu thập bằng chứng, cũng như yêu cầu về phương pháp tiếp cận và xét đoán nghề nghiệp của KTV khi kiểm toán các khoản mục này.

1.1.1. Bản chất và đặc điểm của ước tính kế toán

❖ *Bản chất của các UTKT*

Sự hình thành và phát triển của các UTKT song hành với tiến trình phát triển của kế toán đương đại, nhằm đáp ứng yêu cầu ghi nhận các giá trị kinh tế mang tính bất định mà không thể đo lường chính xác tại ngày lập báo cáo. Trong giai đoạn trước những năm 1990, khi kế toán dựa chủ yếu trên cơ sở giá gốc, UTKT được xem như một công cụ kỹ thuật tất yếu nhằm tuân thủ các nguyên tắc kế toán cơ bản và chưa được nhìn nhận như một phạm trù lý thuyết độc lập (Cyert và cộng sự, 1962). Giai đoạn 1990-2010, cùng với các tranh luận về hạn chế của mô hình kế toán giá gốc và yêu cầu nâng cao tính thích hợp của thông tin tài chính (Chambers, 1994), vai trò của UTKT dần được nhìn nhận trong các nghiên cứu học thuật. Healy và Wahlen (1999) nhận diện rằng chính tính linh hoạt và sự xét đoán vốn có trong UTKT là cơ chế chính để BGĐ thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận, làm dịch chuyển bản chất UTKT từ vấn đề kỹ thuật sang công cụ quản trị. Bước sang giai đoạn sau năm 2010, dưới tác động của IFRS và sự phát triển của công nghệ tài chính, kế toán quốc tế ngày càng ưu tiên tính thích hợp của thông tin, đặc biệt thông qua việc mở rộng áp dụng GTHL (Díaz và Ramírez, 2018). Điều này đồng thời làm gia tăng các tranh luận về rủi ro thiên lệch, mức độ không chắc chắn và tính chủ quan trong đo lường, từ đó thúc đẩy các cơ quan lập chuẩn quốc tế tăng cường hoàn thiện khuôn khổ chuẩn mực liên quan đến UTKT và kiểm toán UTKT (Bratten và cộng sự, 2013).

Sự hội tụ giữa CMKT (ISA 540) và chuẩn mực kế toán (IAS 8) đã hình thành một quan điểm tương đối thống nhất về bản chất của UTKT. Theo đó, UTKT được hiểu là các giá trị tiền tệ được xác định thông qua xét đoán của BGĐ trên cơ sở lựa chọn phương pháp đo lường, dữ

liệu và giả định phù hợp nhằm phản ánh hợp lý giá trị của khoản mục tại thời điểm lập BCTC trong điều kiện tồn tại sự không chắc chắn. Cách tiếp cận thống nhất này làm rõ sự phân định trách nhiệm giữa các chủ thể liên quan: (i) BGD chịu trách nhiệm thực hiện các xét đoán chuyên môn để lựa chọn mô hình, dữ liệu và giả định phù hợp nhằm lập và trình bày khoản mục; (ii) KTV có trách nhiệm đánh giá tính hợp lý của quá trình xét đoán đó, bao gồm việc xem xét phương pháp, dữ liệu, giả định và nguy cơ thiên lệch quản lý. Việc đồng bộ hóa quan điểm giữa kế toán và kiểm toán không chỉ mang ý nghĩa kỹ thuật, mà còn tạo nền tảng cho cơ chế trách nhiệm giải trình và nâng cao tính minh bạch của thông tin tài chính. Từ đó, bản chất của UTKT có thể được khái quát qua ba khía cạnh: (i) Được hình thành trên cơ sở xét đoán chuyên môn trong điều kiện không chắc chắn; (ii) Phụ thuộc đáng kể vào mô hình đo lường và các giả định chủ quan; (iii) Có khả năng tác động trọng yếu đến chất lượng thông tin tài chính. Chính những đặc điểm bản chất này vừa là nguồn gốc của các rủi ro cố hữu gắn liền với UTKT, vừa đặt ra những yêu cầu đặc thù đối với hoạt động kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC.

❖ *Đặc điểm của các ước tính kế toán*

✓ *Sự đa dạng của các ước tính kế toán*

Hệ thống chuẩn mực kế toán hiện hành phản ánh sự đa dạng của các UTKT thông qua các mục tiêu đo lường và yêu cầu ghi nhận khác nhau đối với từng khoản mục trên BCTC. Theo cách tiếp cận của chuẩn mực kế toán quốc tế, các UTKT có thể được khái quát thành hai nhóm chủ yếu gắn với hai mô hình đo lường cơ bản: (i) Các UTKT dựa trên giá gốc và nguyên tắc phân bổ như ước tính thời gian sử dụng hữu ích, phương pháp khấu hao (IAS 16), dự phòng nợ phải thu khó đòi, hàng tồn kho lỗi thời hoặc nghĩa vụ bảo hành (IAS 37); (ii) Các UTKT dựa trên mô hình đo lường GTHL, áp dụng đối với các khoản mục đòi hỏi kỹ thuật định giá phức tạp như công cụ tài chính không niêm yết, bất động sản đầu tư, tài sản và nợ phải trả trong hợp nhất kinh doanh hoặc các giao dịch phi tiền tệ. Sự khác biệt về cơ sở đo lường giữa hai nhóm này làm gia tăng đáng kể mức độ không chắc chắn và xét đoán gắn liền với từng loại UTKT.

Bên cạnh đó, các nghiên cứu học thuật cũng tiếp cận sự đa dạng của UTKT dưới nhiều góc độ khác nhau, phổ biến nhất là phân loại theo bản chất kinh tế của khoản mục hoặc theo mức độ không chắc chắn trong đo lường.

Thứ nhất, theo nội dung kinh tế của các UTKT (Alexander và Nobes, 2004; Kartashov, 2024), các UTKT được hệ thống hóa thành các nhóm trọng yếu sau: (i) UTKT về giá trị tài sản và dự phòng giảm giá; (ii) UTKT về nghĩa vụ nợ phải trả và dự phòng; (iii) UTKT về phân bổ chi phí và doanh thu; (iv) UTKT về giá trị hợp lý.

Thứ hai, theo mức độ bất định của các UTKT (FASB - ASC 820; IASB - IFRS 13; Bratten

và cộng sự, 2013; PCAOB, 2018; CPAB, 2021), các UTKT được chia thành hai nhóm đối lập: (i) Các UTKT có độ bất định thấp bao gồm các UTKT có đầu vào có thể quan sát được, dựa trên các mô hình đơn giản, dữ liệu lịch sử đáng tin cậy của nội bộ, hoặc giá niêm yết tại các thị trường hoạt động; (ii) Các UTKT có độ bất định cao bao gồm các UTKT phức tạp, GTHL cấp độ 3 dựa trên các đầu vào không thể quan sát được như suy giảm lợi thế thương mại, tổn thất tín dụng dự kiến, các công cụ tài chính phái sinh phức tạp, dự phòng pháp lý. Đây là các UT có biên độ xét đoán rộng, tạo không gian thuận lợi cho hành vi quản trị lợi nhuận và thiên lệch quản lý (Healy và Wahlen, 1999).

Như vậy có thể thấy sự đa dạng của các UTKT thể hiện ở sự khác biệt về bản chất kinh tế, mức độ không chắc chắn và rủi ro đo lường gắn liền với từng khoản mục.

✓ *Sự phức tạp trong phương pháp kỹ thuật xác định các ước tính kế toán*

Trong khuôn khổ các chuẩn mực kế toán hiện hành, việc xác định UTKT không phải là phép tính thuần túy, mà là một quá trình đo lường mang tính kỹ thuật và xét đoán, được thực hiện trên cơ sở các nguyên tắc đo lường khác nhau được chuẩn mực thừa nhận, như giá gốc, GTHL, giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị thuần có thể thực hiện được. Quá trình này đòi hỏi sự kết hợp giữa việc lựa chọn mô hình đo lường phù hợp, sử dụng dữ liệu đầu vào đáng tin cậy nhất và vận dụng xét đoán chuyên môn để xử lý các yếu tố không chắc chắn gắn liền với từng khoản mục. Trong khuôn khổ IFRS/IAS, các phương pháp kỹ thuật xác định UTKT có thể được hệ thống hóa thành năm nhóm chủ yếu, phản ánh các cách tiếp cận đo lường được thừa nhận rộng rãi và tạo thành nền tảng kỹ thuật cho các yêu cầu kiểm toán theo ISA 540.

Thứ nhất, nhóm kỹ thuật định giá dựa trên mô hình. Các kỹ thuật chủ đạo là: (i) Mô hình chiết khấu dòng tiền (DCF), quy đổi các dòng tiền hoặc dòng lợi ích kỳ vọng trong tương lai về hiện tại bằng một tỷ lệ chiết khấu phản ánh giá trị thời gian của tiền và rủi ro; (ii) Phương pháp so sánh thị trường, sử dụng các bội số tài chính và các giao dịch tương tự để suy ra giá trị cho đối tượng cần đo lường; (iii) Các mô hình định giá quyền chọn đối với các công cụ tài chính phức tạp. Việc áp dụng nhóm kỹ thuật này đòi hỏi những xét đoán quan trọng trong lựa chọn mô hình, xác định dữ liệu đầu vào và hiệu chỉnh các giả định kinh tế.

Thứ hai, nhóm phương pháp dựa trên phân tích xu hướng và kinh nghiệm, sử dụng dữ liệu lịch sử đã được điều chỉnh để phản ánh điều kiện hiện tại và triển vọng tương lai. Trong mọi trường hợp, dữ liệu lịch sử chỉ là điểm khởi đầu, còn việc điều chỉnh theo xu hướng, chu kỳ và điều kiện hiện hành vẫn đòi hỏi xét đoán của BGD.

Thứ ba, phương pháp sử dụng chuyên gia của đơn vị trong những trường hợp bản chất khoản mục đòi hỏi năng lực chuyên môn vượt ra ngoài lĩnh vực kế toán - tài chính thông thường. Các kỹ thuật điển hình bao gồm định giá bảo hiểm, tính toán nghĩa vụ phúc lợi xác

định trên cơ sở giả định nhân khẩu học và tài chính; ước tính trữ lượng địa chất làm cơ sở khấu hao theo sản lượng; hoặc định giá tài sản chuyên dụng, ít giao dịch trên thị trường. Theo ISA 620, chất lượng thông tin của các ước tính này phụ thuộc trọng yếu vào năng lực, tính khách quan và phạm vi công việc của chuyên gia, đồng thời KTV phải đánh giá một cách độc lập các khía cạnh đó khi sử dụng công việc của chuyên gia.

Thứ tư, các kỹ thuật thống kê và mô phỏng xác suất được ưu tiên áp dụng đối với những ước tính có độ bất định cao, đặc biệt trong bối cảnh thực thi IFRS 9 và IFRS 13 cho các đầu vào cấp độ 3. Hệ thống kỹ thuật này bao gồm: Mô hình tổn thất tín dụng dự kiến dựa trên bộ tham số xác suất vỡ nợ; Các kỹ thuật giá trị kỳ vọng khi tồn tại nhiều kịch bản kết quả có khả năng xảy ra; Phương pháp mô phỏng nhằm xây dựng phân phối kết quả cho các mô hình định giá phức tạp. Đặc trưng cốt lõi của hướng tiếp cận này là sự chuyển dịch từ ước tính điểm đơn lẻ sang ước tính dựa trên phân phối xác suất, từ đó cho phép nhận diện và lượng hóa trực diện độ không chắc chắn gắn liền với giá trị ước tính.

Cuối cùng, nhóm ước tính dựa trên chi phí phản ánh nguyên tắc thay thế theo IFRS 13, được sử dụng khi dữ liệu thị trường trực tiếp không sẵn có. Các kỹ thuật bao gồm chi phí thay thế hiện hành, tức là số tiền cần bỏ ra để có được một tài sản mới có công năng tương đương; Chi phí thay thế đã khấu hao - chi phí thay thế hiện hành đã được điều chỉnh cho hao mòn vật lý, lỗi thời chức năng và lỗi thời kinh tế; Và các phương pháp chỉ số hóa, điều chỉnh giá gốc lịch sử theo chỉ số giá chuyên ngành.

Nhìn chung, các phương pháp kỹ thuật xác định UTKT đều có đặc điểm chung là phụ thuộc vào mô hình, dữ liệu và giả định, qua đó làm gia tăng mức độ không chắc chắn và biên độ xét đoán trong đo lường.

❖ ***Ảnh hưởng trọng yếu của ước tính kế toán đến thông tin trên báo cáo tài chính***

Trên nền tảng cơ sở dồn tích, các UTKT đóng vai trò then chốt trong việc lượng hóa các giá trị kinh tế mang tính bất định tại ngày lập BCTC. Nghiên cứu của Dechow (1994) cho rằng các UTKT giúp thông tin kế toán không chỉ phản ánh các dòng tiền quá khứ mà còn thể hiện đầy đủ hơn lợi ích, nghĩa vụ và hiệu quả kinh tế của doanh nghiệp. Theo đó, các UTKT góp phần nâng cao tính phù hợp của thông tin tài chính, đặc biệt trong bối cảnh chuẩn mực kế toán ngày càng nhấn mạnh việc phản ánh thực chất kinh tế của giao dịch và sự kiện. Các ước tính đo lường theo GTHL, tổn thất tài sản, dự phòng hoặc phân bổ chi phí cho phép BCTC phản ánh tốt hơn điều kiện kinh tế hiện tại và triển vọng tương lai của đơn vị (Díaz và Ramírez, 2018).

Tuy nhiên, chính vai trò này cũng khiến UTKT trở thành khu vực có ảnh hưởng trọng yếu đến chất lượng thông tin tài chính. Trước hết, các UTKT tác động trực tiếp đến giá trị ghi

nhận của nhiều khoản mục quan trọng như tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Chỉ một thay đổi nhỏ trong giả định, dữ liệu đầu vào hoặc phương pháp đo lường cũng có thể làm biến động đáng kể các chỉ tiêu trên BCTC, ngay cả khi điều kiện kinh tế thực tế không thay đổi tương ứng. Đồng thời, nhiều UTKT có tác động lan tỏa đến các tỷ số tài chính quan trọng, qua đó ảnh hưởng đến đánh giá của người sử dụng về khả năng sinh lời, khả năng thanh toán và mức độ rủi ro của doanh nghiệp.

Mặt khác, do phụ thuộc đáng kể vào xét đoán của BGĐ, các UTKT có thể làm suy giảm tính trung thực, tính trung lập, khả năng kiểm chứng và khả năng so sánh của thông tin tài chính nếu các giả định và phương pháp không được lựa chọn một cách phù hợp. Trong điều kiện tồn tại động cơ quản trị lợi nhuận hoặc áp lực về kết quả, BGĐ có thể điều chỉnh giả định, dữ liệu hoặc mô hình ước tính theo hướng có lợi cho mục tiêu quản trị, từ đó làm gia tăng rủi ro SSTY trên BCTC.

Như vậy, các UTKT vừa nâng cao tính hữu ích, tính phù hợp của thông tin tài chính trong điều kiện không chắc chắn, vừa là khu vực nhạy cảm làm phát sinh rủi ro thông tin tài chính.

1.1.2. Ảnh hưởng của đặc điểm ước tính kế toán đến kiểm toán các ước tính kế toán

Các đặc điểm vốn có của UTKT như đã phân tích ở mục 1.1.1 làm cho kiểm toán các khoản mục này trở thành một trong những lĩnh vực có mức độ rủi ro và phức tạp cao trong kiểm toán BCTC. Theo ISA 540, mức độ không chắc chắn trong đo lường, sự phụ thuộc vào xét đoán của BGĐ và tính phức tạp của các mô hình định giá làm gia tăng đáng kể rủi ro SSTY, từ đó đặt ra yêu cầu KTV phải áp dụng phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro và tăng cường xét đoán nghề nghiệp trong toàn bộ quá trình kiểm toán.

Thứ nhất, mức độ không chắc chắn cao trong đo lường làm gia tăng khó khăn trong việc thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán. Đối với nhiều UTKT, KTV không thể kiểm tra trực tiếp một giá trị đã phát sinh, mà phải đánh giá tính hợp lý của các giả định, dữ liệu và dự báo tương lai được sử dụng để xác định giá trị tại ngày lập BCTC. Điều này làm cho bằng chứng kiểm toán đối với UTKT thường có tính suy đoán cao hơn so với các khoản mục dựa trên giao dịch lịch sử.

Thứ hai, sự phụ thuộc vào xét đoán và giả định chủ quan của BGĐ làm gia tăng nguy cơ thiên lệch quản lý và động lực thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận. Trong điều kiện tồn tại khoảng trống xét đoán lớn, BGĐ có thể lựa chọn mô hình, dữ liệu hoặc giả định theo hướng có lợi cho mục tiêu tài chính của doanh nghiệp. Vì vậy, kiểm toán UTKT đòi hỏi KTV phải duy trì mức độ HNNN ở mức cao, đặc biệt khi đánh giá các giả định trọng yếu và các thay đổi trong phương pháp đo lường.

Thứ ba, sự đa dạng của các loại UTKT và sự phức tạp trong phương pháp kỹ thuật xác

định UTKT làm gia tăng yêu cầu về năng lực chuyên môn và khả năng sử dụng chuyên gia hỗ trợ kiểm toán. Nhiều UTKT hiện đại được xây dựng dựa trên các mô hình định giá, mô hình xác suất hoặc dữ liệu phi quan sát, khiến KTV không chỉ cần hiểu chuẩn mực kế toán mà còn phải có khả năng đánh giá mô hình, phân tích dữ liệu và kiểm tra tính hợp lý của các giả định kỹ thuật.

Cuối cùng, do UTKT thường có ảnh hưởng trọng yếu đến nhiều chỉ tiêu trên BCTC, sai sót trong các khoản mục này có thể làm sai lệch đáng kể tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Điều này khiến UTKT trở thành khu vực trọng tâm trong đánh giá rủi ro SSTY và đòi hỏi KTV thiết kế các thủ tục kiểm toán chuyên sâu theo yêu cầu của ISA 540.

1.2. Các lý thuyết nền liên quan đến kiểm toán các ước tính kế toán

Kiểm toán ra đời và phát triển gắn liền với sự vận động của các hoạt động kinh tế, nhu cầu đánh giá và xác nhận về tính tin cậy của thông tin tài chính ngày càng cao. Mặc dù có nhiều góc nhìn khác nhau nhưng bản chất của kiểm toán được hiểu chung là một quá trình có hệ thống, do các KTV độc lập và có năng lực thực hiện nhằm thu thập và đánh giá các bằng chứng về thông tin được kiểm toán, từ đó báo cáo về mức độ phù hợp của các thông tin này với các chuẩn mực đã thiết lập (Arens và cộng sự, 2011, 2015). Trong đó, kiểm toán BCTC là loại hình kiểm toán cơ bản và quan trọng khi phân loại kiểm toán dựa trên tiêu chí đối tượng kiểm toán. Về bản chất, kiểm toán BCTC là quá trình KTV thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán nhằm đưa ra ý kiến xác nhận về việc liệu BCTC của đơn vị được kiểm toán có được lập và trình bày trung thực, hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không.

Được xây dựng trên nền tảng đó, kiểm toán các UTKT được hiểu là quá trình KTV độc lập, có năng lực chuyên môn, thực hiện thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán nhằm xem xét tính hợp lý của các khoản mục ước tính và các thuyết minh liên quan trên BCTC. Do các UTKT thường gắn với mức độ bất định trong đo lường, phụ thuộc vào giả định, dữ liệu đầu vào và xét đoán của BGĐ, KTV cần đánh giá liệu các ước tính này có được lập và trình bày trung thực, hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không. Đây được xem là một bộ phận cấu thành quan trọng và không thể tách rời trong quy trình kiểm toán BCTC.

Tổng thuật các công trình nghiên cứu đều cho thấy kiểm toán UTKT là một lĩnh vực phức tạp, đòi hỏi sự kết hợp giữa phân tích định tính để làm rõ hành vi ứng phó rủi ro và nghiên cứu định lượng để đánh giá các yếu tố ảnh hưởng. Nhằm thiết lập cơ sở khoa học vững chắc thay vì chỉ kế thừa các biến số rời rạc, luận án thực hiện hệ thống hóa các lý thuyết nền tảng

với vai trò kép trong thiết kế nghiên cứu hỗn hợp. Các học thuyết nền tảng đóng vai trò là lăng kính định hướng hệ thống câu hỏi phỏng vấn, đồng thời cung cấp căn cứ để giải thích cơ chế “như thế nào” và “tại sao” KTV thực hiện các hành vi chuyên môn trong bối cảnh thực tế. Trong khi đó, lý thuyết hành vi hoạch định cùng các học thuyết hỗ trợ tạo tiền đề lý luận để biện minh cho việc xác lập mô hình hồi quy, giúp lựa chọn hệ thống các biến độc lập và phát triển các giả thuyết nghiên cứu một cách có hệ thống.

1.2.1. Lý thuyết đại diện (Agency Theory)

Lý thuyết đại diện trong kinh tế và quản lý được phát triển bởi Meckling và Jensen (1976) lập luận rằng sự tách biệt giữa quyền sở hữu và quyền điều hành tạo ra xung đột lợi ích do tình trạng bất cân xứng thông tin (Boučková, 2015). Sự không đồng ý và sự không chắc chắn có thể nảy sinh khi mục tiêu và lợi ích của các bên liên quan không hoàn toàn tương đồng (Noorhosseini Niyaki và cộng sự, 2025). Trong quan hệ đại diện, có nguy cơ mà bên đại diện có thể hành động theo cách thiên vị hoặc không tốt đối với bên được đại diện, chẳng hạn như tối ưu hóa lợi ích cá nhân thay vì lợi ích của toàn bộ công ty. Lý thuyết này cũng chỉ ra rằng tình trạng thông tin không cân xứng này cũng khiến cho rủi ro thông tin tăng lên, theo đó các nhà đầu tư sẽ yêu cầu một tỷ lệ lợi tức cao hơn để bù đắp cho rủi ro, làm phát sinh chi phí đại diện. Trong bối cảnh xét đoán kế toán, sự bất đối xứng có thể trở nên nghiêm trọng hơn với các UTKT phức tạp, nơi nhà quản lý có thể thể hiện quyền tùy ý cao trong việc lựa chọn dữ liệu đầu vào không quan sát được để thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận (Healy và Wahlen, 1999).

Nhằm giảm thiểu chi phí đại diện và rủi ro thông tin, kiểm toán độc lập đóng vai trò là cơ chế giám sát bên thứ ba góp phần xác nhận tính hợp lý của các xét đoán kế toán trên BCTC. Dưới lăng kính này, mục tiêu của kiểm toán không chỉ là tuân thủ thủ tục mà phải cung cấp sự đảm bảo hợp lý về việc liệu BCTC có còn chứa đựng SSTY do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, phù hợp với tinh thần của ISA 200. Đối với kiểm toán các UTKT, yêu cầu này đòi hỏi KTV phải duy trì thái độ HNNN ở mức thích hợp để đánh giá, kiểm chứng và khi cần thiết thách thức các giả định chủ quan của BGĐ (Nelson, 2009).

Lý thuyết đại diện cũng yêu cầu các phương pháp kiểm toán cần được thiết kế nhằm hạn chế tác động của quyền tùy ý của BGĐ. Chính điều này định hình cách tiếp cận dựa trên rủi ro, trong đó KTV cần nhận diện những điểm nhạy cảm của mô hình, giả định, dữ liệu, đồng thời tập trung nguồn lực vào các UT chịu tác động của động cơ quản trị lợi nhuận. Trên cơ sở đó, kiểm toán không dừng ở tuân thủ thủ tục, mà phải tạo được bằng chứng có sức phản bác đối với các giả định chủ chốt của BGĐ. Các phương pháp cần được ưu tiên như: Phát triển UT độc lập để so sánh; tam giác hóa dữ liệu (tìm nguồn độc lập thay vì chỉ dựa vào dữ liệu nội bộ); phân biện có cấu trúc đối với các giả định (Cohen và cộng sự, 2022). CLKT các UTKT được

nâng cao khi KTV có khả năng phát hiện và xử lý các trường hợp BGD lạm dụng tính linh hoạt của UTKT để phục vụ lợi ích riêng. Khi cần thiết, KTV có thể sử dụng chuyên gia định giá và tham vấn nội bộ nhưng KTV vẫn phải chịu trách nhiệm thẩm định năng lực, tính khách quan, phạm vi công việc và chất lượng giả định, dữ liệu mà chuyên gia sử dụng.

Lý thuyết đại diện cũng được sử dụng để lập luận rằng với tư cách là cơ chế giám sát được ủy quyền, KTV phải đáp ứng các tiêu chuẩn khắt khe về năng lực hành nghề và chuẩn mực đạo đức. Cụ thể, sự hội tụ của các yếu tố như trình độ chuyên môn sâu, tính độc lập, thái độ HNNN và sự tuân thủ quy trình chặt chẽ là điều kiện tiên quyết để phát hành ý kiến kiểm toán phù hợp, qua đó gia tăng độ tin cậy cho các thông tin trên BCTC. Lý thuyết này cung cấp nền tảng quy phạm để định hướng các thủ tục kiểm toán UTKT, nơi có độ bất định cao và động cơ quản trị lợi nhuận. KTV cần ưu tiên thiết lập điểm ước tính độc lập và thử nghiệm độ nhạy, qua đó giúp kiểm toán thực hiện đúng chức năng kinh tế là giảm thiểu chi phí đại diện và củng cố tính minh bạch cho thị trường tài chính.

1.2.2. Lý thuyết thể chế (Institutional Theory)

Lý thuyết thể chế của DiMaggio và Powell (1983) và Meyer và Rowan (1977) cho rằng hành vi của tổ chức và cá nhân không chỉ được dẫn dắt bởi tối đa hóa lợi ích kinh tế mà còn bởi mục tiêu đạt được và duy trì tính chính danh trong một môi trường thể chế gồm luật lệ, chuẩn mực nghề nghiệp, giá trị xã hội và cơ chế giám sát (Pamela, 1999). Tính chính danh ở đây là sự công nhận của xã hội rằng các quy trình và cấu trúc của công ty kiểm toán là đúng đắn, hợp lý và phù hợp. Trong bối cảnh UTKT, động lực chính danh khiến các CTNY, KTV, công ty kiểm toán chịu áp lực thực hiện nhằm thỏa mãn kỳ vọng của các bên trong thị trường.

Thứ nhất, là áp lực chuẩn tắc, phải tuân thủ các chuẩn mực của nghề nghiệp. Các chuẩn mực kế toán, chuẩn mực đạo đức và quy định nội bộ tạo ra một bộ khuôn khổ thể chế mà các KTV phải tuân theo.

Thứ hai, là áp lực cưỡng chế từ cơ quan quản lý/giám sát, kiểm tra chất lượng có thể khiến KTV dịch chuyển trọng tâm từ nâng chất lượng xét đoán sang nhấn mạnh việc hoàn thiện hồ sơ để đạt yêu cầu hình thức, đặc biệt với UTKT rủi ro cao. Hiện tượng này lý giải vì sao đôi khi bằng chứng mâu thuẫn chưa được theo dõi đầy đủ, hoặc UT độc lập chưa được thực hiện tương xứng với rủi ro.

Thứ ba, là áp lực bắt chước mô hình thực hành tốt. Trong trường hợp kiểm toán các UTKT phức tạp, các công ty kiểm toán và KTV có xu hướng bắt chước các phương pháp, biểu mẫu của các công ty kiểm toán dẫn dắt, phần mềm hỗ trợ, hoặc chuẩn mực quốc tế mới. Quá trình này mặc dù giúp tăng chính danh nhưng vừa tiềm ẩn rủi ro máy móc hóa nếu thiếu năng lực thẩm định. Chính sự xung đột này lý giải cho sự cần thiết khám phá các phản ứng thể chế.

Ở một mặt khác, theo lý thuyết này, muốn nâng CLKT các UTKT cần đồng thời xử lý động lực chính danh và năng lực thực chất. Với định hướng mục tiêu đó, KTV phải có kiến thức sâu rộng về các chuẩn mực kế toán và kiểm toán (là những thể chế quan trọng trong lĩnh vực này). Bản thân nghề nghiệp kiểm toán và các công ty kiểm toán cũng là những thực thể hoạt động theo các quy tắc và chuẩn mực thể chế nghiêm ngặt. Lý thuyết thể chế tạo ra áp lực về việc củng cố hạ tầng thể chế thị trường, khuyến khích dữ liệu tham chiếu nội địa, mạng lưới chuyên gia định giá độc lập và kỳ vọng công bố các vấn đề kiểm toán trọng yếu cụ thể về UTKT để tăng trách nhiệm giải trình. Lý thuyết này cũng cung cấp lý do bối cảnh bổ sung cho lý thuyết đại diện khi cho rằng CLKT UTKT không chỉ phụ thuộc vào động cơ và kỹ thuật, mà còn vào cách các tác nhân kiểm tìm chính danh dưới ràng buộc thể chế. Do đó, cải thiện kiểm toán UTKT đòi hỏi vừa định hình chuẩn tắc và vừa giảm khoảng cách giữa hình thức và thực chất, để xét đoán chuyên môn trở thành chuẩn mực hành động, không chỉ là ngôn ngữ hồ sơ.

1.2.3. Lý thuyết xét đoán và ra quyết định (Judgment and Decision-Making Theory)

Lý thuyết xét đoán và ra quyết định giải thích hành vi cá nhân khi thực hiện kiểm toán các UTKT vì nó xuất phát từ luận điểm về tính hợp lý có giới hạn của Simon (1957); Tversky và Kahneman (1974) lập luận rằng con người (bao gồm KTV) không thể xử lý đầy đủ mọi thông tin trong bối cảnh phức tạp, nên thường dựa vào các lối tắt tư duy (Hammond, 1980). Các lối tắt này giúp tiết kiệm công sức nhưng dễ tạo ra lệch lạc nhận thức, đặc biệt khi nhiệm vụ ít có cấu trúc và phức tạp vì đặc trưng của các UTKT có nhiều giả định, dữ liệu đầu vào không quan sát được (Hogarth, 2010).

Trong kiểm toán các UTKT, lý thuyết này được nhiều nhà nghiên cứu sử dụng để giải thích các thiên lệch nhận thức có thể ảnh hưởng đến xét đoán của KTV. Xét đoán của KTV có thể bị kéo về mô hình UT ban đầu hoặc quan điểm do BGĐ cung cấp (Tversky và Kahneman, 1974). KTV cũng có thể chịu ảnh hưởng của thiên lệch xác nhận, thể hiện ở xu hướng tìm kiếm, lựa chọn và diễn giải bằng chứng theo hướng ủng hộ các giả định ban đầu, trong khi xem nhẹ hoặc chưa đánh giá đầy đủ các bằng chứng mâu thuẫn (Austin và cộng sự, 2020). Khi sử dụng chuyên gia định giá, KTV có thể không thẩm định đủ các giả định, phạm vi và dữ liệu đầu vào (Griffith, 2015). Các nghiên cứu còn chỉ ra KTV có xu hướng ủy quyền xét đoán dựa trên địa vị xã hội của chuyên gia, thay vì thực chất của các giả định mà chuyên gia đó sử dụng (Gold và cộng sự, 2024). Các thiên vị này được chỉ ra bám theo chu trình kiểm toán các UTKT như trong giai đoạn lập kế hoạch có thể dựa vào kết quả kiểm toán năm trước làm hạ mức đánh giá rủi ro (Griffith, 2015); hoặc trong thiết kế đến thực hiện thủ tục, xu hướng xác nhận khiến KTV thiếu các thủ tục phản biện (Austin và cộng sự, 2020). Lý thuyết xét đoán và ra quyết định được sử dụng trong nghiên cứu này là cung cấp cơ sở định hướng cho việc thiết kế câu

hỏi, tiêu chí nhận diện hoài nghi hành vi ngay trong hồ sơ kiểm toán.

1.2.4. Lý thuyết hành vi hoạch định (*Theory of Planned Behavior - TPB*)

Lý thuyết hành vi hoạch định (TPB) (Ajzen, 1991) là một lý thuyết nền tảng trong tâm lý học xã hội, được sử dụng để giải thích cơ chế hình thành ý định và hành vi của cá nhân. Theo lý thuyết này, hành vi của chủ thể chịu ảnh hưởng trực tiếp bởi ý định thực hiện hành vi; trong khi đó, ý định được hình thành từ ba nhóm nhận thức chính: thái độ đối với hành vi, chuẩn mực chủ quan và kiểm soát hành vi cảm nhận. Thái độ phản ánh đánh giá tích cực hoặc tiêu cực của cá nhân đối với việc thực hiện hành vi; chuẩn mực chủ quan thể hiện nhận thức về áp lực xã hội, tổ chức hoặc nghề nghiệp; còn kiểm soát hành vi cảm nhận phản ánh nhận thức của cá nhân về năng lực, nguồn lực và điều kiện cần thiết để thực hiện hành vi. Trong bối cảnh kiểm toán các UTKT, lý thuyết này hàm ý rằng để lý giải hành vi thực hiện kiểm toán chất lượng, cần xem xét nhận thức của KTV về giá trị của việc thực hiện kiểm toán chất lượng, áp lực tuân thủ từ môi trường nghề nghiệp và khả năng thực tế của KTV trong việc vận dụng xét đoán, thu thập bằng chứng và xử lý các ước tính phức tạp.

Lý thuyết này cung cấp cơ sở lý luận học thuật để lựa chọn các biến cho mô hình hồi quy tuyến tính dựa trên khảo sát nhận thức. Nó cung cấp cơ sở lý thuyết giải thích vì sao các nhóm biến độc lập nhận thức về thái độ, chuẩn mực chủ quan và kiểm soát hành vi cảm nhận đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT và đo lường ảnh hưởng của chúng. Vận dụng lý thuyết này, luận án đo lường việc thực hiện kiểm toán các UTKT bằng chính cội nguồn của hành vi, tức là các nhận thức của KTV về thái độ, chuẩn mực chủ quan và kiểm soát hành vi.

1.3. Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính

1.3.1. Một số vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán các ước tính kế toán

Phần này tập trung phân tích các vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán UTKT trên các khía cạnh như mục tiêu, yêu cầu, trách nhiệm nghề nghiệp, phương pháp kiểm toán cũng như nội dung và các bước thực hiện kiểm toán UTKT dưới cả hai góc độ: khuôn khổ chuẩn mực kiểm toán hiện hành và các quan điểm học thuật liên quan.

Thứ nhất, dưới góc độ khuôn khổ chuẩn tắc, hoạt động kiểm toán UTKT được định hình bởi một hệ thống chuẩn mực toàn diện, bao gồm: Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế quy định cơ sở ghi nhận và đo lường các UTKT (như IFRS 13, IFRS 9, IAS 36); hệ thống chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA), trong đó ISA 540 giữ vai trò trung tâm và được hỗ trợ bởi các chuẩn mực liên quan như ISA 315, ISA 330 và ISA 620; cùng với bộ quy tắc đạo đức nghề nghiệp và chuẩn mực quốc tế về quản lý chất lượng ISQM. Các khuôn khổ này tạo thành nền tảng chuẩn mực cho việc nhận diện rủi ro, thiết kế thủ tục kiểm toán và đánh giá tính hợp lý của các UTKT trên BCTC.

Thứ hai, phần cơ sở lý luận cũng tiếp cận kiểm toán UTKT dưới góc độ học thuật nhằm luận giải sâu hơn cơ sở hình thành các yêu cầu chuẩn mực và đánh giá tính hiệu quả của việc vận dụng trong thực tiễn. Các nghiên cứu học thuật cung cấp nền tảng lý thuyết và bằng chứng thực nghiệm liên quan đến rủi ro xét đoán, hành vi thiên lệch quản lý, hoài nghi nghề nghiệp, chất lượng bằng chứng kiểm toán và CLKT các UTKT. Trên cơ sở đó, khung lý luận của nghiên cứu được phát triển xoay quanh năm nội dung cốt lõi của kiểm toán UTKT nhằm giảm thiểu rủi ro SSTY và nâng cao độ tin cậy của thông tin tài chính.

1.3.1.1. Mục tiêu và yêu cầu trong kiểm toán các ước tính kế toán

❖ *Mục tiêu của kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC*

Sự sụp đổ của các công ty tên tuổi như Enron và WorldCom vào đầu những năm 2000 đã gây ra một cuộc khủng hoảng niềm tin nghiêm trọng của công chúng vào thị trường tài chính và tính minh bạch của BCTC. Giới học thuật chỉ ra rằng, một trong những nguyên nhân cốt lõi của các vụ bê bối này là hành vi quản trị lợi nhuận tinh vi. BGĐ đã lạm dụng sự linh hoạt của các chính sách kế toán và dựa vào xét đoán cá nhân (Abo-Donia và Elgendy, 2023), đặc biệt là trong các khoản mục UTKT, để bóp méo kết quả kinh doanh. Phản ứng trước cuộc khủng hoảng này, Đạo luật SOX năm 2002 đã được ban hành tại Hoa Kỳ mặc dù không trực tiếp đề cập chi tiết đến kiểm toán UTKT nhưng đã khởi xướng một sự thay đổi triết lý nền tảng cho toàn bộ ngành kiểm toán. Đó là sự dịch chuyển cách tiếp cận kiểm toán từ tuân thủ sang cách tiếp cận dựa trên rủi ro (Risk Based Audit - RBA). Cách tiếp cận này được giới học thuật xem là một khuôn khổ mới (Anh và Tai, 2020) và là một phương pháp hiệu quả để nâng cao CLKT (Abo-Donia và Elgendy, 2023). Triết lý này cũng đã được thể chế hóa trong các CMKT quốc tế như ISA 315 (Nhận diện và đánh giá rủi ro) và ISA 330 (Các biện pháp ứng phó của KTV).

Dù không tồn tại mục tiêu tách rời khỏi cuộc kiểm toán BCTC tổng thể, sự ra đời của ISA 540 (2018) đã tái định nghĩa cốt lõi của kiểm toán UTKT theo hướng tiếp cận rủi ro triệt để. Mục tiêu tổng thể của KTV khi kiểm toán UTKT không còn tập trung vào việc xác nhận tính chính xác của một con số đơn lẻ, mà là thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu các UTKT và các thuyết minh liên quan có được lập, trình bày hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không. Để đạt được điều này, KTV phải thiết kế các thủ tục nhằm nhận diện và ứng phó trực tiếp với hai nguồn rủi ro đặc thù:

(i) Một là, rủi ro từ sự không chắc chắn. Đây là rủi ro phát sinh từ sự phức tạp của mô hình, sự kiện tương lai không thể đoán định và tính chủ quan cố hữu trong các giả định (Hemati và cộng sự, 2025). Giới học thuật xem đây là yếu tố có ảnh hưởng tiêu cực tiềm tàng đến chất lượng báo cáo (Abo-Donia và Elgendy, 2023).

(ii) Hai là, rủi ro từ sự thiên lệch của BGD. Đây là rủi ro phát sinh từ sự thiếu trung lập của BGD khi đưa ra các xét đoán, dù là cố ý hay vô ý. Các nghiên cứu học thuật thường xem xét rủi ro này trong bối cảnh BGD lạm dụng sự tùy ý trong kế toán các UTKT để quản trị lợi nhuận (Abo-Donia và Elgendy, 2023).

Để hiện thực hóa mục tiêu tổng thể, khi kiểm toán các UTKT, KTV phải xác lập các mục tiêu cụ thể gắn liền với các cơ sở dẫn liệu trọng yếu, bao gồm:

(i) Mục tiêu về đánh giá và phân bổ (Valuation and Allocation): Đảm bảo các phương pháp kỹ thuật, mô hình toán học và các giả định đầu vào là phù hợp với bản chất kinh tế và quy định của khuôn khổ kế toán.

(ii) Mục tiêu về tính đầy đủ (Completeness): Đảm bảo tất cả các sự kiện kinh tế có liên quan đòi hỏi phải lập UTKT đều đã được đơn vị nhận diện và ghi nhận đầy đủ, không bị bỏ sót các nghĩa vụ tiềm tàng.

(iii) Mục tiêu về trình bày và thuyết minh (Presentation and Disclosure): Đảm bảo các yếu tố về mức độ bất định, các giả định then chốt và các xét đoán quan trọng đều được giải trình minh bạch, giúp người sử dụng BCTC hiểu rõ cơ sở của các giá trị UT.

Như vậy, thông qua việc thực hiện các mục tiêu cụ thể này, KTV đạt được mục tiêu là phát hiện và ứng phó hiệu quả với các SSTY, từ đó nâng cao chất lượng, độ tin cậy của BCTC và bảo vệ lợi ích của các bên có liên quan (Le và cộng sự, 2022).

❖ ***Yêu cầu của kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC***

Kiểm toán các UTKT đòi hỏi một cách tiếp cận có hệ thống nhằm đạt được các mục tiêu đã đề ra. ISA 540 quy định một loạt các yêu cầu mà KTV cần tuân thủ, được tổ chức một cách logic. Các yêu cầu này có thể được khái quát theo các nhóm chính bao gồm:

Thứ nhất, là yêu cầu về sự hiểu biết và đánh giá ban đầu. Chuẩn mực yêu cầu KTV phải đạt được hiểu biết đầy đủ về đơn vị, môi trường, KSNB liên quan và quy trình lập UT của BGD. Trên cơ sở đó, KTV xác định và đánh giá rủi ro SSTY liên quan đến các UT ở cấp độ cơ sở dẫn liệu (đặc biệt là các cơ sở dẫn liệu về đánh giá, chính xác, trình bày và công bố), chú trọng rủi ro đáng kể phát sinh từ sự bất định và tính chủ quan. Quan điểm học thuật cũng cho rằng yêu cầu này là nền tảng của phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro (Abo-Donia và Elgendy, 2023; Le và cộng sự, 2022). Moradi và cộng sự (2025) và Hemati và cộng sự (2025) cũng nhấn mạnh rằng KTV phải đặc biệt chú trọng các yếu tố rủi ro cố hữu như tính chủ quan và sự không chắc chắn trong đo lường vì đây là những nguồn gốc chính của rủi ro SSTY trong UTKT. Công việc này cũng yêu cầu KTV duy trì tính HNNN và xét đoán chuyên môn trong suốt quá trình kiểm toán. Giới học thuật xem đây là một thách thức lớn, bởi KTV có thể bị ảnh hưởng bởi các thách thức hành vi và các thiên kiến nhận thức ngay

cả trong giai đoạn lập kế hoạch (Li, 2022, được trích dẫn trong Arij và cộng sự (2025)).

Thứ hai, là yêu cầu về thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp. Chuẩn mực yêu cầu KTV thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán ứng phó với rủi ro đã đánh giá nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các UTKT. Các thủ tục này có thể bao gồm kiểm tra sự kiện sau kỳ, đánh giá quy trình của BGD hoặc phát triển UT độc lập của KTV. Abo-Donia và Elgendy (2023) cho rằng đánh giá quy trình của BGD tiềm ẩn nguy cơ KTV bị ảnh hưởng vào các giả định đó. Trong khi phát triển UT độc lập được xem là biểu hiện mạnh mẽ nhất của sự hoài nghi nhưng tốn kém và đòi hỏi năng lực chuyên môn cao hơn (Glover và cộng sự, 2017). Toàn bộ quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán, KTV cũng được yêu cầu phải được lập hồ sơ kiểm toán đầy đủ và rõ ràng.

Thứ ba, là yêu cầu về đánh giá cơ sở lập các UT và kết quả của các UT. Yêu cầu KTV đánh giá tính hợp lý của UTKT bằng cách kiểm tra và đánh giá cơ sở lập UT của BGD, bao gồm phương pháp, các giả định quan trọng và dữ liệu đầu vào. Việc này nhằm kết luận về tính trung thực, hợp lý của UT và tính đầy đủ, phù hợp của thuyết minh liên quan, tương ứng với việc đánh giá các cơ sở dẫn liệu về đánh giá, chính xác, trình bày và công bố. Đồng thời, KTV phải xem xét các dấu hiệu về khả năng thiên lệch của BGD (nếu có). Abo-Donia và Elgendy (2023) xem đây là yêu cầu cốt lõi để hạn chế hành vi quản trị lợi nhuận.

Thứ tư, là yêu cầu về tuân thủ chuẩn mực và các quy định có liên quan, đặc biệt là tuân thủ chuẩn mực ISA 540, cùng các quy định pháp luật cụ thể được áp dụng cho các UTKT. Trước hết, tính HNNN và xét đoán chuyên môn đặc biệt được yêu cầu duy trì liên tục trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán. Chuẩn mực định nghĩa hoài nghi không phải là một thái độ thụ động mà là một hành vi chủ động đòi hỏi KTV phải thẩm định một cách nghiêm ngặt các giả định và bằng chứng (cả ủng hộ lẫn mâu thuẫn) do BGD cung cấp, thay vì chỉ chấp nhận chúng. Điều này hoàn toàn tương đồng với các kêu gọi từ giới học thuật, yêu cầu KTV phải có một tư duy thẩm định và tích cực tìm kiếm bằng chứng mâu thuẫn. Các nghiên cứu về tâm lý học kiểm toán chỉ ra rằng việc duy trì HNNN là rất khó khăn do áp lực thời gian và tâm lý muốn duy trì quan hệ tốt với khách hàng. Nghiên cứu của Arij và cộng sự (2025) tập trung vào các yếu tố thúc đẩy hành vi hoài nghi, như động lực của KTV và năng lực của KTV. Tác giả coi đó là yếu tố cấu thành quan trọng để thực thi tiếp cận dựa trên rủi ro hiệu quả. Bên cạnh đó, KTV cũng được yêu cầu thực hiện trao đổi các vấn đề quan trọng liên quan đến các UT với BGD, ban quản trị.

1.3.1.2. Phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán

❖ Phương pháp tiếp cận kiểm toán

Lịch sử ngành kiểm toán ghi nhận sự hình thành của ba cách tiếp cận nền tảng, bao gồm: tiếp cận dựa trên thử nghiệm cơ bản, tiếp cận dựa trên đánh giá hệ thống kiểm soát và tiếp cận theo mô hình rủi ro. Tuy nhiên, CMKT quốc tế và CMKT của nhiều quốc gia hiện hành đều cho rằng phương pháp tiếp cận trên cơ sở định hướng rủi ro là phương pháp ưu việt, đang được áp dụng trong thực hành kiểm toán ở nhiều quốc gia, trong đó có Việt Nam. Phương pháp này được thể chế hóa trong ISA 315 và ISA 330, đã trở thành tư duy kiểm toán bắt buộc. Đối với UTKT, phương pháp tiếp cận rủi ro là phương pháp phù hợp về mặt logic, là một triết lý giúp KTV ứng phó hiệu quả với hành vi quản trị lợi nhuận của BGD (Abo-Donia và Elgendy, 2023).

❖ *Phương pháp kiểm toán*

Để ứng phó với các khoản mục có rủi ro cố hữu cao như UTKT, ISA 540 quy định các cách tiếp cận kiểm toán mà KTV có thể vận dụng riêng lẻ hoặc kết hợp các phương pháp sau nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp, bao gồm:

(1) Kiểm tra quy trình lập ước tính của BGD

Đây là cách tiếp cận trọng tâm nhằm đánh giá tính phù hợp của quy trình lập UTKT của đơn vị với khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng. Theo ISA 540, khi kiểm tra cách thức BGD lập UTKT, KTV cần tập trung đánh giá ba cấu phần cốt lõi: (i) Về phương pháp đo lường, đánh giá sự phù hợp của mô hình hoặc phương pháp định giá và tính nhất quán trong việc áp dụng qua các kỳ; (ii) Về các giả định, kiểm tra tính hợp lý của các giả định quan trọng (như tỷ lệ chiết khấu, tỷ lệ hư hỏng...) và nhận diện các dấu hiệu thiên lệch quản lý từ BGD; (iii) Về dữ liệu, kiểm tra tính chính xác, đầy đủ và thích hợp của dữ liệu đầu vào.

Điểm nổi trội của phương pháp này là giúp KTV hiểu sâu về KSNB và quy trình kinh doanh của khách hàng. Tuy nhiên, rủi ro lớn nhất của phương pháp là sự phụ thuộc vào logic của BGD. Bratten và cộng sự (2013) cảnh báo nếu thiếu thái độ HNNN đúng mực, KTV dễ rơi vào định kiến xác nhận và bị cuốn theo tư duy thiên lệch quản lý của BGD.

(2) Phát triển ước tính độc lập của kiểm toán viên

Theo ISA 540, thay vì kiểm tra quy trình của đơn vị, KTV tự xây dựng một mô hình độc lập (hoặc sử dụng chuyên gia của KTV) để đưa ra một giá trị UT (ước tính điểm) hoặc một khoảng GTHL. Sau đó, KTV so sánh kết quả này với giá trị ghi sổ của đơn vị để xác định sai sót. Phương pháp này đặc biệt hữu hiệu khi: (i) Kiểm soát nội bộ của đơn vị đối với quy trình lập UT bị đánh giá là yếu kém; (ii) Mô hình UTKT quá phức tạp hoặc thiếu minh bạch; (iii) Hoặc có dấu hiệu rõ ràng về sự thiên lệch của BGD với việc đo lường và ghi nhận các UTKT.

Các nghiên cứu thực nghiệm như Christensen và cộng sự (2012) chỉ ra rằng phát triển UT độc lập cung cấp bằng chứng kiểm toán khách quan và là cơ chế hữu hiệu để phát hiện sai sót trong các UT phức tạp, nhạy cảm với giả định.

(3) Xem xét các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán

Theo ISA 540, phương pháp này dựa trên bằng chứng thực tế xảy ra sau ngày khóa sổ nhưng trước ngày lập báo cáo kiểm toán để xác nhận lại tính chính xác của ước tính. Chẳng hạn như số tiền thực thu được từ khách hàng vào tháng 1 năm sau là bằng chứng tốt nhất cho UT dự phòng phải thu khó đòi tại ngày 31/12. ISA 540 cho rằng đây là phương pháp cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao vì nó dựa trên thực tế thay vì phỏng đoán. Tuy nhiên, phạm vi áp dụng hạn chế vì không phải ước tính nào cũng có kết quả rõ ràng trong thời gian ngắn, chẳng hạn như dự phòng bảo hành dài hạn hay các vụ kiện tụng kéo dài.

(4) Lựa chọn hoặc kết hợp các phương pháp

ISA 540 không yêu cầu bắt buộc mà cho phép KTV sử dụng xét đoán chuyên môn để lựa chọn hoặc kết hợp các phương pháp dựa trên mức độ rủi ro cố hữu, tính phức tạp của mô hình, tính khả kiểm của dữ liệu, dấu hiệu thiên lệch của BGĐ và năng lực của công ty kiểm toán. Việc vận dụng này được gắn liền với ba giai đoạn của quy trình kiểm toán dựa trên rủi ro: (i) Trong giai đoạn đánh giá rủi ro, KTV phải hiểu quy trình lập UTKT của BGĐ, xác định UTKT trọng yếu và đánh giá rủi ro cố hữu và rủi ro kiểm soát riêng biệt; (ii) Trong giai đoạn xử lý rủi ro, KTV thiết kế và áp dụng một hoặc kết hợp ba phương pháp kiểm toán UTKT nhằm thu thập bằng chứng thích hợp. Với rủi ro thấp, KTV có thể xem xét sự kiện sau niên độ hoặc kiểm tra quy trình lập các UT của BGĐ. Với rủi ro cao hoặc mô hình phức tạp, KTV thường phải kết hợp kiểm tra giả định (Phương pháp 1), xem xét sự kiện sau niên độ (Phương pháp 3) và phát triển UT độc lập (Phương pháp 2); (iii) Trong giai đoạn kết luận và lập báo cáo, KTV đánh giá tổng thể xem các bằng chứng thu thập được từ các phương pháp trên có đủ để kết luận về tính trung thực và hợp lý của các ước tính hay không (ISA 540).

1.3.1.3. Nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

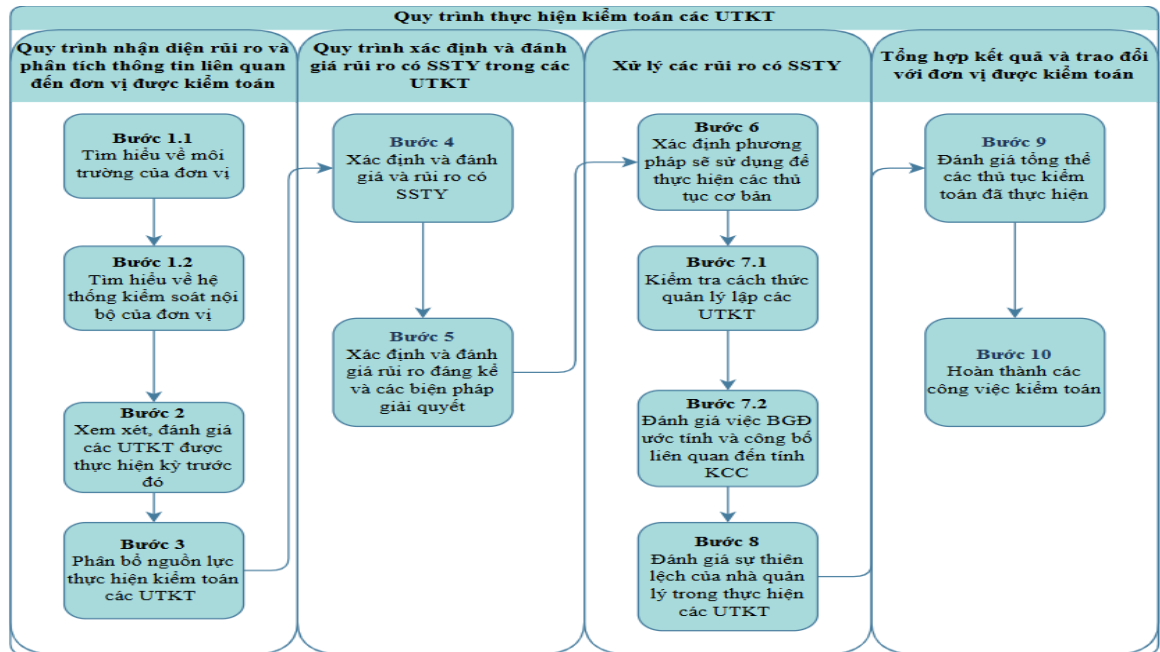
Luận án không xây dựng quy trình kiểm toán các UTKT như kiểm toán BCTC tổng thể (đã được trình bày chi tiết trong phạm vi nghiên cứu). Tuy vậy, nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT vẫn được xem xét trong mối liên hệ với các giai đoạn cơ bản của một cuộc kiểm toán BCTC, bao gồm lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và hoàn thành kiểm toán. Toàn bộ nội dung kiểm toán các UTKT được mô tả với các giai đoạn và 10 bước cụ thể như Sơ đồ 1.1 và Phụ lục 01. Cấu trúc này là một chuỗi logic chặt chẽ, thể hiện sự vận hành hóa của triết lý kiểm toán dựa trên rủi ro.

a. Nhận diện rủi ro và phân tích thông tin liên quan đến đơn vị được kiểm toán

Đây là giai đoạn nền tảng, được thực hiện lồng ghép trong tổng thể chung của giai đoạn lập kế hoạch, quyết định toàn bộ chiến lược và phạm vi của cuộc kiểm toán, bao gồm ba bước cơ bản: Bước 1 - Tìm hiểu đơn vị và hệ thống KSNB của đơn vị; Bước 2 - Xem xét, đánh giá các UTKT được thực hiện của các kỳ trước đó; Bước 3 - Phân bổ nguồn lực thực hiện.

❖ Bước 1. Tìm hiểu đơn vị và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến UTKT

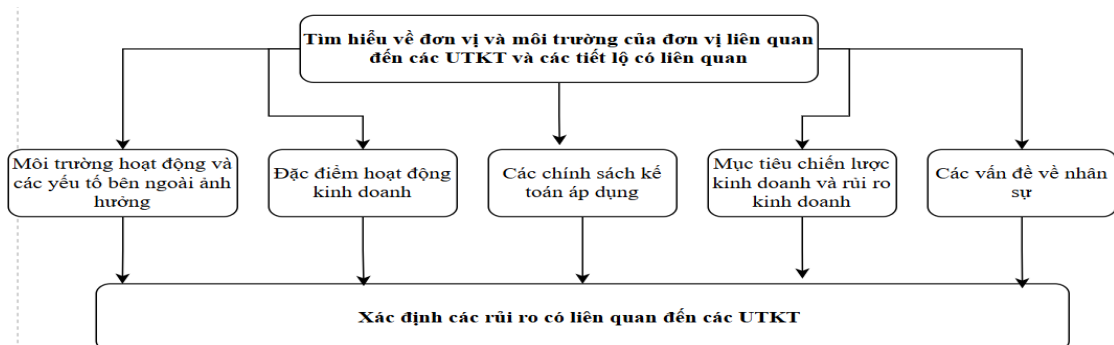
(bao gồm hai bước 1.1 và 1.2)



Sơ đồ 1.1. Quy trình thực hiện kiểm toán các UTKT theo chuẩn mực ISA 540

Nguồn: NCS tổng hợp từ ISA 540

Trong bước 1.1 (Sơ đồ 1.2), KTV phải tìm hiểu sâu về đơn vị, môi trường hoạt động và các yếu tố liên quan thông qua việc phân tích năm khía cạnh chính, bao gồm: Môi trường hoạt động; đặc điểm hoạt động kinh doanh; chính sách kế toán; mục tiêu chiến lược, rủi ro kinh doanh; và các vấn đề về nhân sự để từ đó xác định rủi ro tiềm tàng liên quan đến các UTKT.



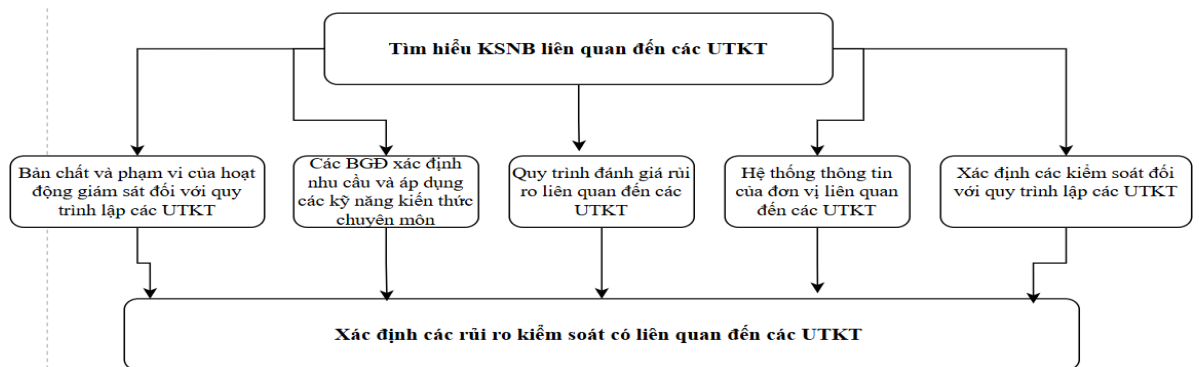
Sơ đồ 1.2. Nội dung tìm hiểu về đơn vị và môi trường có liên quan đến các UTKT

Ở bước tiếp theo (Sơ đồ 1.3), KTV phải tìm hiểu KSNB liên quan đến các UTKT. Đây là bước cần thiết để xác định rủi ro kiểm soát. Quá trình này được thực hiện thông qua việc phân tích: Bản chất hoạt động giám sát đối với quy trình lập các UTKT; cách BGD xác định và áp dụng các kỹ năng và kiến thức chuyên môn; quy trình đánh giá rủi ro liên quan đến các UTKT; hệ thống thông tin của đơn vị liên quan đến các UTKT; xác định các kiểm soát đối với quy trình lập UTKT để từ đó xác định các rủi ro kiểm soát có liên quan đến các UTKT. Để thực hiện được bước công việc này, KTV cần thực hiện quy trình tìm hiểu song song giữa đặc

điểm của đơn vị được kiểm toán và hệ thống KSNB có liên quan đến quá trình lập, ghi nhận, đo lường và trình bày các UTKT.

Thứ nhất, đối với việc tìm hiểu đơn vị và môi trường của đơn vị, KTV tập trung vào các thủ tục trọng tâm bao gồm: (i) Rà soát khuôn khổ pháp lý và khuôn khổ lập, trình bày BCTC được áp dụng; (ii) Thực hiện phỏng vấn trực tiếp các cá nhân chịu trách nhiệm thiết lập, soát xét và phê duyệt các UTKT; (iii) Đánh giá những thay đổi trong hoạt động kinh doanh có thể tác động đến các giả định ước tính; (iv) Thực hiện các thủ tục phân tích để nhận diện các biến động bất thường hoặc các mối quan hệ thiếu tính nhất quán trong dữ liệu tài chính.

Thứ hai, đối với việc tìm hiểu hệ thống KSNB, KTV cần nhận diện và đánh giá đầy đủ các thành phần cấu thành KSNB của đơn vị có liên quan đến quá trình lập UTKT. Quá trình này không chỉ dừng lại ở việc thu thập thông tin mà còn đòi hỏi KTV thực hiện các thủ tục cần thiết để đánh giá liệu các kiểm soát liên quan có được thiết kế phù hợp và được thực hiện trong thực tế hay không.



Sơ đồ 1.3. Nội dung tìm hiểu về KSNB liên quan đến các UTKT

Nguồn: NCS tổng hợp từ ISA 540

❖ **Bước 2. Xem xét, đánh giá các UTKT của các kỳ trước**

Bước 2 được thực hiện nhằm xác định và đánh giá rủi ro có SSTY kỳ hiện tại thông qua việc xem xét kết quả và cách thức xử lý các UTKT ở kỳ trước. Nội dung xem xét bao gồm: Xem xét kết quả các UTKT kỳ trước; Đặc điểm về bản chất các UTKT; Các nghi vấn và xét đoán liên quan đến các UTKT kỳ trước nhằm xác định và đánh giá rủi ro SSTY kỳ hiện tại.

Để thực hiện bước công việc này, KTV cần thực hiện quy trình xem xét và đánh giá các UTKT của kỳ trước thông qua một chuỗi các thủ tục mang tính hệ thống, bao gồm:

Trước hết, KTV tiến hành rà soát lại kết quả của các UTKT đã được ghi nhận trong BCTC kỳ trước hoặc đánh giá lại các ước tính này trên cơ sở dữ liệu và sự kiện thực tế phát sinh trong kỳ hiện tại. Thủ tục này giúp KTV nhận diện được mức độ chính xác của các xét đoán đã được sử dụng và xác định liệu có sự chênh lệch đáng kể nào giữa giá trị UT trước đây và kết quả thực tế được xác định sau đó hay không.

Tiếp theo, KTV tập trung phân tích nguyên nhân dẫn đến các sai lệch (nếu có), đồng thời đánh giá xem những thay đổi này bắt nguồn từ sự thay đổi khách quan của môi trường kinh doanh hay là dấu hiệu của sự thiên lệch từ phía BGĐ. Kết quả từ việc đánh giá các UTKT kỳ trước không chỉ cung cấp bằng chứng về tính hiệu quả của quy trình lập UTKT của đơn vị, mà còn là căn cứ quan trọng để KTV xác định và đánh giá rủi ro có SSTY cho các UTKT tương tự trong kỳ kiểm toán hiện hành.

❖ Bước 3. Phân bổ nguồn lực thực hiện kiểm toán các UTKT đảm bảo các yêu cầu về kỹ năng và kiến thức chuyên môn

Đây là bước quan trọng nhằm bảo đảm sự phù hợp giữa năng lực của nhóm kiểm toán với mức độ phức tạp và rủi ro của các UTKT đã được đánh giá trước đó. Theo ISA 540 và ISA 220, việc phân bổ nguồn lực phải được thực hiện trên cơ sở yêu cầu về kỹ năng, kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm cần thiết để kiểm toán các UTKT có mức độ xét đoán cao.

Việc huy động nhân sự có kinh nghiệm hoặc sử dụng chuyên gia thường trở nên cần thiết khi UTKT được xây dựng trên các mô hình định giá phức tạp, dữ liệu đầu vào khó quan sát hoặc các giả định mang tính kỹ thuật chuyên sâu. Đồng thời, việc BGĐ sử dụng chuyên gia trong quá trình xác định UTKT cũng là dấu hiệu cho thấy KTV cần có năng lực chuyên môn tương xứng để đánh giá độc lập tính hợp lý của phương pháp, dữ liệu và giả định được BGĐ sử dụng. Đối với các UTKT có rủi ro đáng kể, công ty kiểm toán cần bố trí KTV cấp cao hoặc chuyên gia phù hợp tham gia trực tiếp vào quá trình kiểm toán và rà soát kết quả kiểm toán.

Việc phân bổ nguồn lực phù hợp không chỉ bảo đảm yêu cầu về năng lực chuyên môn mà còn là một cơ chế kiểm soát chất lượng quan trọng nhằm giảm thiểu rủi ro phát hiện đối với các UTKT có mức độ không chắc chắn và xét đoán cao.

b. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán các UTKT

Đây là nội dung cốt lõi của giai đoạn lập kế hoạch, được thực hiện dựa trên kết quả của bước tìm hiểu đơn vị và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Trong tổng thể kiểm toán BCTC, việc đánh giá rủi ro đối với UTKT không được thực hiện độc lập mà nhằm mục tiêu xác định mức độ rủi ro đáng kể của các khoản mục này ảnh hưởng đến tính trung thực của BCTC.

❖ Bước 4. Xác định và đánh giá rủi ro có SSTY

Đây là giai đoạn trọng tâm của quy trình kiểm toán UTKT theo phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro được quy định trong ISA 540. Việc đánh giá rủi ro đối với UTKT không được thực hiện tách biệt mà là một bộ phận của quy trình đánh giá rủi ro tổng thể đối với BCTC, tập trung vào hai khía cạnh chính: (i) Đánh giá rủi ro tiềm tàng - tức rủi ro SSTY phát sinh từ bản chất của UTKT trước khi xem xét tác động của KSNB; (ii) Đánh giá rủi ro kiểm soát - tức rủi ro mà hệ thống KSNB của đơn vị không có khả năng ngăn ngừa hoặc phát hiện và sửa chữa kịp thời

các sai sót phát sinh.

Để đánh giá rủi ro tiềm tàng, KTV sử dụng các thông tin thu thập được từ các bước trước nhằm xem xét mức độ không chắc chắn trong đo lường, tính phức tạp của mô hình, mức độ chủ quan của giả định và khả năng tồn tại thiên lệch của BGĐ. Trong trường hợp cần thiết, KTV có thể thực hiện thêm các thủ tục như quan sát, phỏng vấn, kiểm tra tài liệu hoặc phân tích bổ sung để làm rõ các yếu tố rủi ro liên quan đến UTKT.

Để đánh giá rủi ro kiểm soát, KTV cần xem xét việc thiết kế, thực hiện và hiệu quả hoạt động của các kiểm soát liên quan đến quy trình lập, soát xét và phê duyệt các UTKT. Việc phân tách và đánh giá riêng rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát giúp KTV nhận diện rõ hơn nguồn gốc của rủi ro có SSTY, tập trung nguồn lực vào các UTKT có mức độ bất định cao hoặc phụ thuộc nhiều vào xét đoán của BGĐ, từ đó thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp để ứng phó với các rủi ro đã được xác định.

❖ Bước 5. Xác định, đánh giá rủi ro đáng kể và các biện pháp giải quyết

Sau khi xác định và đánh giá các rủi ro SSTY ở bước 4, KTV phải tiếp tục sử dụng xét đoán chuyên môn để xác định liệu các rủi ro đó có cấu thành rủi ro đáng kể hay không theo yêu cầu của ISA 315 và ISA 540. Đây là bước quan trọng vì các UTKT có rủi ro đáng kể sẽ đòi hỏi mức độ HNNN cao hơn, thủ tục kiểm toán chuyên sâu hơn và sự tham gia của các KTV có năng lực phù hợp. Việc xác định rủi ro đáng kể thường tập trung vào các UTKT có: (i) Mức độ không chắc chắn cao trong đo lường; (ii) Mô hình định giá phức tạp; (iii) Dữ liệu đầu vào khó quan sát hoặc phụ thuộc lớn vào giả định chủ quan; (iv) Nguy cơ thiên lệch của BGĐ; hoặc (v) Dấu hiệu gian lận theo hướng dẫn của ISA 240. Ngoài ra, các thay đổi lớn trong phương pháp đo lường, giao dịch bất thường hoặc các khoản mục có ảnh hưởng trọng yếu đến lợi nhuận và tình hình tài chính cũng là các chỉ báo quan trọng cho việc xác định rủi ro đáng kể.

Để đánh giá các rủi ro đáng kể, KTV thường thực hiện kết hợp nhiều phương pháp như: phỏng vấn BGĐ và các bộ phận liên quan; xem xét hồ sơ, tài liệu và quy trình lập UTKT; phân tích biến động và xu hướng; đánh giá các thay đổi trong giả định và mô hình so với kỳ trước; đối chiếu với dữ liệu thị trường hoặc thông tin ngành; và xem xét khả năng tồn tại thiên lệch quản lý trong quá trình xác định UTKT. Khi một UTKT được xác định là có rủi ro đáng kể, ISA 540 yêu cầu KTV phải đánh giá riêng các kiểm soát liên quan đến rủi ro đó. Theo đó, KTV cần: (i) Xác định các kiểm soát then chốt mà BGĐ thiết kế trong quy trình lập và phê duyệt UTKT; (ii) Đánh giá tính phù hợp trong thiết kế của các kiểm soát nhằm xem xét liệu chúng có khả năng ngăn ngừa hoặc phát hiện SSTY hay không; và (iii) Kiểm tra việc triển khai thực tế của các kiểm soát này thông qua quan sát, phỏng vấn, kiểm tra tài liệu hoặc thực hiện thủ tục Walkthrough (kiểm tra xuyên suốt).

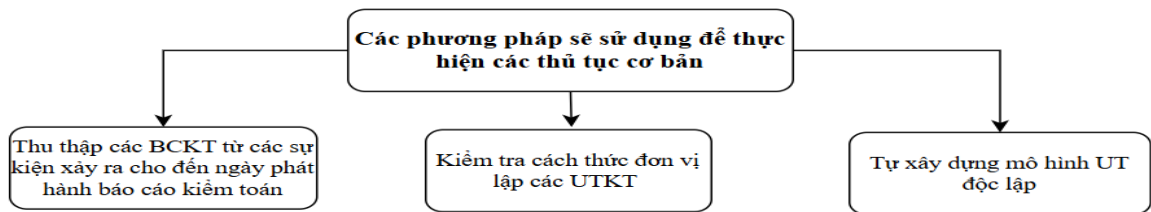
Kết quả đánh giá rủi ro đáng kể là cơ sở để KTV quyết định mức độ mở rộng thủ tục kiểm toán, lựa chọn phương pháp kiểm toán phù hợp, phân bổ nguồn lực chuyên môn và xác định nhu cầu sử dụng chuyên gia hoặc các kỹ thuật kiểm toán chuyên sâu.

c. Xử lý với các rủi ro có sai sót trọng yếu

Đây là nội dung trọng tâm của giai đoạn thực hiện kiểm toán, nơi KTV triển khai các thủ tục cụ thể để xử lý các rủi ro đã nhận diện ở giai đoạn lập kế hoạch. Trong tổng thể kiểm toán BCTC, việc xử lý rủi ro đối với UTKT không được thực hiện tách biệt mà phải đảm bảo tính tương thích với chiến lược kiểm toán chung.

❖ Bước 6. Xác định phương pháp sẽ sử dụng để thực hiện các thủ tục cơ bản

Theo yêu cầu của ISA 330, các thủ tục kiểm toán của KTV phải phù hợp với các rủi ro SSTY đã được đánh giá ở cả cấp độ tổng thể và cấp độ cơ sở dẫn liệu của khoản mục, trong đó có xét đến các lý do dẫn đến các đánh giá rủi ro đó như Sơ đồ 1.4.



Sơ đồ 1.4. Nội dung các phương pháp được sử dụng để thực hiện các thủ tục cơ bản

Nguồn: NCS tổng hợp từ ISA 540

Ba cách tiếp cận có thể được sử dụng riêng lẻ hoặc lựa chọn kết hợp trong quá trình kiểm toán. Trong đó, xem xét các sự kiện sau ngày kết thúc (a) là bằng chứng thuyết phục nhất vì nó khách quan và vô hiệu hóa mọi xét đoán. Xem xét sử dụng cách tiếp cận kiểm tra quy trình lập UTKT của BGĐ (b) khi quy trình của BGĐ được đánh giá là đáng tin cậy (chẳng hạn như KSNB tốt, UTKT mang tính lặp lại, ít xét đoán chủ quan). Trong khi đó, xem xét sử dụng cách tiếp cận phát triển UT độc lập (c) khi rủi ro cao, đặc biệt là rủi ro chủ quan hoặc rủi ro thiên vị. Kỹ thuật này được yêu cầu khi KSNB của BGĐ yếu, quy trình không đáng tin cậy, hoặc KTV cần một bằng chứng đối trọng mạnh mẽ. Sự lựa chọn giữa (b) và (c) là một xét đoán kiểm toán quan trọng. Kỹ thuật (b) hiệu quả về chi phí nhưng tiềm ẩn nguy cơ KTV bị thiên kiến vào số liệu của BGĐ (Glover và cộng sự, 2017). Kỹ thuật (c) được xem là phương pháp không chịu sự phụ thuộc vào số liệu của BGĐ mạnh nhất, là biểu hiện cao của sự HNNN nhưng đòi hỏi năng lực KTV cao hơn (Arij và cộng sự, 2025).

❖ Bước 7. Kiểm tra và đánh giá các UTKT của đơn vị

Bước công việc này bao gồm: Kiểm tra cách thức BGĐ lập các UTKT của đơn vị; Đánh giá việc BGĐ ước tính và công bố liên quan về tính không chắc chắn của các UTKT.

Bước 7.1. Kiểm tra cách thức quản lý lập các UTKT của đơn vị.

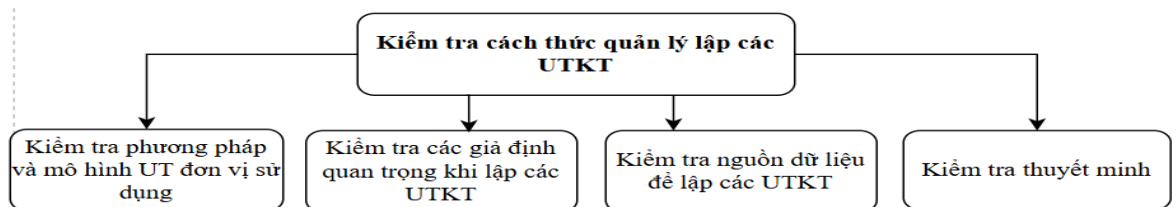
Đây là một trong ba phương pháp kiểm toán cốt lõi theo ISA 540 nhằm ứng phó với các rủi ro SSTY liên quan đến UTKT. Theo phương pháp này, KTV thực hiện việc đánh giá có hệ thống toàn bộ quy trình mà BGĐ sử dụng để xác định và trình bày UTKT. Nội dung kiểm tra tập trung vào bốn thành phần chủ yếu như trình bày tại Sơ đồ 1.5, bao gồm: (i) Kiểm tra phương pháp và mô hình xác định UTKT; (ii) Kiểm tra các giả định trọng yếu; (iii) Kiểm tra nguồn dữ liệu được sử dụng để lập UTKT; và (iv) Kiểm tra các thuyết minh liên quan trên BCTC.

Đối với phương pháp và mô hình xác định UTKT, KTV cần trao đổi với BGĐ để làm rõ cơ sở lựa chọn mô hình đo lường, đánh giá mức độ phù hợp của phương pháp với yêu cầu của chuẩn mực kế toán và xem xét tính nhất quán trong áp dụng giữa các kỳ. Đối với các mô hình UTKT phức tạp, KTV còn phải xem xét việc kiểm soát, phê duyệt và xác thực mô hình mà đơn vị đã sử dụng.

Đối với các giả định trọng yếu, KTV thực hiện đánh giá tính hợp lý và mức độ nhất quán của các giả định được sử dụng trong mô hình xác định UTKT. Các thủ tục thường bao gồm phân tích độ nhạy, so sánh với dữ liệu thị trường, thông tin ngành hoặc các bằng chứng khách quan khác nhằm xem xét liệu các giả định có phản ánh hợp lý điều kiện kinh tế tại thời điểm lập BCTC hay không, đồng thời đánh giá khả năng tồn tại thiên lệch của BGĐ.

Đối với nguồn dữ liệu sử dụng để lập UTKT, KTV cần kiểm tra tính đầy đủ, chính xác và độ tin cậy của dữ liệu đầu vào thông qua đối chiếu với chứng từ, hồ sơ kế toán, hợp đồng hoặc các nguồn thông tin độc lập. Việc kiểm tra này đặc biệt quan trọng đối với các UTKT phụ thuộc nhiều vào dữ liệu không thể quan sát được hoặc dữ liệu dự báo trong tương lai.

Cuối cùng, KTV đánh giá các thuyết minh liên quan đến UTKT trên BCTC nhằm xem xét liệu doanh nghiệp đã trình bày đầy đủ các phương pháp, giả định trọng yếu, mức độ không chắc chắn và các thay đổi liên quan đến UTKT theo yêu cầu của chuẩn mực kế toán hay chưa. Đây là cơ sở quan trọng để bảo đảm tính minh bạch và khả năng hiểu được của thông tin tài chính đối với người sử dụng BCTC.



Sơ đồ 1.5. Nội dung kiểm tra cách thức BGĐ lập các UTKT

Nguồn: NCS tổng hợp từ ISA 540

Bước 7.2. Đánh giá việc BGĐ ước tính và công bố liên quan về tính không chắc chắn

Theo ISA 540, KTV phải đánh giá liệu BGĐ đã nhận diện, xem xét và xử lý phù hợp mức độ không chắc chắn trong đo lường của UTKT hay chưa. Nội dung đánh giá không chỉ tập

trung vào giá trị UTKT được ghi nhận mà còn bao gồm việc xem xét tính đầy đủ và minh bạch của các thuyết minh liên quan đến sự không chắc chắn trong đo lường các UTKT trên BCTC.

Để thực hiện bước công việc này, KTV cần đánh giá liệu BGĐ đã hiểu rõ bản chất của sự không chắc chắn, xem xét các kịch bản và giả định hợp lý, đồng thời lựa chọn điểm ước tính hoặc khoảng ước tính phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày BCTC hay chưa. KTV cũng phải xem xét liệu các thuyết minh đã phản ánh đầy đủ mức độ nhạy cảm của UTKT đối với các thay đổi trong giả định, nguồn dữ liệu hoặc điều kiện kinh tế liên quan hay không. Để đưa ra kết luận, KTV thường thực hiện các thủ tục như: xem xét tài liệu và phân tích của BGĐ; đánh giá các giả định và kịch bản thay thế có thể xảy ra; thực hiện phân tích độ nhạy nhằm xác định mức độ biến động của UTKT khi thay đổi các giả định trọng yếu; đồng thời đối chiếu các thuyết minh với bằng chứng kiểm toán và các thông tin thu thập được trong quá trình kiểm toán.

ISA 540 yêu cầu KTV phải áp dụng mức độ HNNN và mức độ thẩm định đối với thuyết minh về sự không chắc chắn tương đương với việc kiểm tra chính giá trị UTKT được ghi nhận. Trường hợp KTV nhận thấy BGĐ chưa xử lý đầy đủ sự không chắc chắn trong đo lường, KTV phải yêu cầu đơn vị thực hiện các thủ tục bổ sung, điều chỉnh UTKT hoặc mở rộng thuyết minh liên quan. Nếu phản hồi của BGĐ không thỏa đáng, KTV có thể phải tự phát triển một UT hoặc khoảng UT độc lập để đối chứng, đồng thời xem xét liệu hạn chế này có phản ánh sự yếu kém của hệ thống KSNB hay không và thực hiện trao đổi với BGĐ theo hướng dẫn của ISA 265.

Bước 8. Đánh giá sự thiên lệch của nhà quản lý trong thực hiện các UTKT

Đây là bước đánh giá quan trọng, nhận thức then chốt trong quy trình tiếp cận dựa trên rủi ro, nhằm ứng phó trực tiếp với rủi ro gian lận thông qua các ước tính (theo ISA 240). KTV không chỉ thẩm định các UTKT riêng lẻ mà phải thực hiện đánh giá tổng thể để nhận diện các dấu hiệu thiên lệch có hệ thống thông qua hai khía cạnh: (i) Nhận diện khuynh hướng nhất quán, KTV chủ động phân tích liệu BGĐ có duy trì các giả định lạc quan (hoặc bi quan) một cách phi lý nhằm phục vụ các mục tiêu tài chính cụ thể hay không; (ii) Thẩm định hành vi quản trị lợi nhuận, KTV đánh giá việc lựa chọn các ước tính điểm tại các vị trí cực biên trong khoảng hợp lý. Ngay cả khi các UT riêng lẻ có vẻ hợp lý, sự hội tụ của chúng theo một hướng nhất định vẫn được xem là chỉ báo về quản trị lợi nhuận. Khi phát hiện các dấu hiệu này, KTV có trách nhiệm đánh giá tác động lũy kế của chúng lên toàn bộ BCTC, từ đó điều chỉnh bản chất và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo để đảm bảo tính trung thực và khách quan.

d. Tổng hợp kết quả và trao đổi với đơn vị và các bên có liên quan về kết quả kiểm toán

Đây là giai đoạn kết thúc, khép lại quy trình kiểm toán một cách logic và có hệ thống. Trong tổng thể kiểm toán BCTC, kết quả kiểm toán UTKT là một phần quan trọng để hình thành ý kiến kiểm toán chung về BCTC.

❖ **Bước 9. Đánh giá tổng thể dựa trên các thủ tục kiểm toán đã được thực hiện**

Đây là bước tổng hợp cuối cùng trong quy trình tiếp cận dựa trên rủi ro nhằm đưa ra xét đoán chuyên môn toàn diện trước khi phát hành báo cáo kiểm toán. Giai đoạn này tập trung vào các nội dung cốt lõi: (i) KTV đối chiếu toàn bộ bằng chứng thu thập được để đánh giá lại tính phù hợp của rủi ro SSTY ban đầu. Nếu phát hiện thông tin mới, KTV bắt buộc phải nâng mức rủi ro cố hữu trên phổ rủi ro và điều chỉnh chiến lược kiểm toán tương ứng; (ii) Trường hợp tồn tại sự khác biệt giữa UT của đơn vị và bằng chứng của KTV, một sai sót sẽ được ghi nhận. Cụ thể, nếu UT của đơn vị nằm ngoài khoảng hợp lý do KTV thiết lập, giá trị sai sót tối thiểu được xác định là khoảng cách giữa con số của đơn vị và điểm gần nhất trong khoảng hợp lý của KTV; (iii) KTV thực hiện đánh giá nghiêm ngặt tính tuân thủ của các UTKT đối với khuôn khổ lập BCTC. Trọng tâm là đảm bảo các thuyết minh về tính bất định đo lường đạt được sự minh bạch, không gây hiểu lầm và phản ánh đúng bản chất kinh tế. Kết quả của giai đoạn này là cơ sở để KTV xác định mức độ ảnh hưởng của các sai sót lũy kế và sự thiên lệch quản lý, từ đó hình thành ý kiến kiểm toán phù hợp theo quy định của ISA 705.

❖ **Bước 10. Hoàn thành các công việc kiểm toán các UTKT**

Đây là giai đoạn hoàn tất quy trình kiểm toán nhằm hệ thống hóa toàn bộ các xét đoán chuyên môn vào hồ sơ kiểm toán theo yêu cầu của ISA 230 và ISA 540. Mục tiêu trọng tâm của hồ sơ kiểm toán là tái hiện một cách logic phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro, tập trung vào các nội dung cốt lõi: (i) Minh chứng về quy trình đánh giá và ứng phó rủi ro, hồ sơ phải phản ánh rõ cơ sở đánh giá rủi ro SSTY, đồng thời chứng minh tính tương xứng của các thủ tục kiểm toán đã thiết kế để phản hồi các rủi ro đó; (ii) Lưu trữ các xét đoán trọng yếu, KTV bắt buộc phải ghi chép lại các vấn đề phức tạp nhất, đặc biệt những phân tích về các chỉ báo thiên lệch của BGD, tác động lũy kế của chúng, đồng thời là cách thức KTV xử lý khi đơn vị không giải quyết thỏa đáng tính bất định đo lường. Việc lập hồ sơ khoa học không chỉ tuân thủ chuẩn mực mà còn là căn cứ pháp lý khẳng định tính hợp lý của kết luận kiểm toán cuối cùng đối với các khoản mục ước tính và thuyết minh có liên quan.

1.3.1.4. Trách nhiệm của kiểm toán viên trong kiểm toán các ước tính kế toán

Về mặt lý luận, trách nhiệm của KTV xuất phát từ lý thuyết đại diện vì khi đó KTV đóng vai trò là bên thứ ba độc lập, có trách nhiệm giảm thiểu bất cân xứng thông tin giữa BGD và các cổ đông. Trong bối cảnh các UTKT vốn có tính chủ quan cao và rủi ro trọng yếu nhất, trách nhiệm cốt lõi của KTV đã dịch chuyển từ trách nhiệm kiểm tra sang trách nhiệm đánh giá chính sự xét đoán của BGD (Abo-Donia và Elgendy, 2023). ISA 540 cũng đưa ra các quy định cụ thể để đảm bảo rằng KTV thực hiện trách nhiệm đánh giá sự xét đoán này.

❖ *Trách nhiệm trong giai đoạn lập kế hoạch và đánh giá rủi ro cố hữu:* Trong giai đoạn lập kế hoạch và đánh giá rủi ro, chuẩn mực ISA 315, ISA 540 đã đặt ra trách nhiệm nền tảng

cho KTV là phải thấu hiểu quy trình lập UTKT của đơn vị. Dưới góc độ học thuật, trách nhiệm này không phải là việc thu thập thông tin đơn thuần mà KTV có trách nhiệm phân tích các yếu tố rủi ro có hữu là yếu tố có ảnh hưởng lớn nhất đến CLKT (Le và cộng sự, 2022). Cụ thể, KTV phải đánh giá riêng biệt về sự không chắc chắn; tính phức tạp của mô hình hoặc dữ liệu; tính chủ quan, mức độ dựa vào xét đoán của BGĐ khi thiếu vắng dữ liệu khách quan. Nghiên cứu của Moradi và cộng sự (2025) chỉ ra rằng việc KTV không nhận diện đúng các yếu tố này là nguyên nhân trực tiếp dẫn đến rủi ro kiểm toán cao.

❖ *Trách nhiệm trong thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán với các rủi ro đã đánh giá:* ISA 330, ISA 540 quy định KTV có trách nhiệm thiết kế các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng về tính hợp lý của các UTKT. Trách nhiệm quan trọng nhất trong giai đoạn này là thực thi tính HNNN trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán. Giới học thuật chỉ ra rằng đây là trách nhiệm khó khăn nhất, vì KTV phải chống lại các thiên kiến nhận thức. Khi KTV kiểm tra quy trình của BGĐ, KTV dễ bị ảnh hưởng bởi các giả định của BGĐ, bởi vậy, trách nhiệm của KTV là phải chủ động phá bỏ định kiến phụ thuộc này (Glover và cộng sự, 2017). Việc sử dụng chuyên gia không làm giảm trách nhiệm của KTV đối với ý kiến kiểm toán mà phải có trách nhiệm đánh giá năng lực, tính khách quan và quan trọng nhất là sự hợp lý của các giả định mà chuyên gia sử dụng (ISA 620).

❖ *Trách nhiệm trong việc đánh giá kết quả và đưa ra kết luận:* Trong giai đoạn cuối cùng, KTV đánh giá tổng thể tính hợp lý của các UTKT dựa trên hiểu biết toàn diện về đơn vị và bối cảnh kinh doanh. KTV phải xem xét đầy đủ và thích hợp các thuyết minh liên quan, đảm bảo rằng chúng tuân thủ đúng khuôn khổ BCTC. Dựa trên các bằng chứng đã thu thập, KTV đưa ra ý kiến kiểm toán về tính trung thực và hợp lý của BCTC (ISA 700, đoạn 11). Dưới lăng kính học thuật, trách nhiệm này là bước đánh giá quan trọng cuối cùng để phát hiện hành vi quản trị lợi nhuận (Abo-Donia và Elgendy, 2023). KTV phải đánh giá xem các xét đoán của BGĐ khi tổng hợp lại có tạo ra một sự thiên vị có chủ đích hay không.

❖ *Trách nhiệm giao tiếp với các bên có liên quan:* KTV có trách nhiệm giao tiếp rõ ràng các vấn đề quan trọng với những người phụ trách đơn vị, bao gồm các ước tính có tính không chắc chắn cao và các dấu hiệu thiên lệch của BGĐ nếu có (ISA 260, đoạn 16). Các thiếu sót trong KSNB cũng cần được báo cáo kịp thời để cải thiện hoạt động của đơn vị được kiểm toán (ISA 265, đoạn 9).

❖ *Trách nhiệm liên quan đến tài liệu kiểm toán:* Trách nhiệm hoàn thiện hồ sơ kiểm toán là yêu cầu bắt buộc ở khâu cuối cùng. KTV cần ghi nhận chi tiết mọi dữ liệu làm việc, bao gồm các thử nghiệm, bằng chứng chứng minh và các phán đoán liên quan đến UTKT nhằm thiết lập nền tảng cho sự minh bạch và khả năng truy soát lại quá trình kiểm toán liên quan đến đánh giá CLKT (ISA 230, đoạn 8; ISA 540, đoạn 27).

1.3.2. Các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Kế thừa quan điểm của các nhà lập quy IAASB, cơ quan giám sát PCAOB và các nhà học thuật như đã phân tích ở phần tổng quan, việc thực hiện kiểm toán các UTKT được xem xét chủ yếu trên tiêu chí về mức độ tuân thủ toàn diện chuẩn mực kiểm toán. Đây là định hướng cơ bản để đo lường biến phụ thuộc thực hiện kiểm toán các UTKT trong mô hình các yếu tố ảnh hưởng. Các biến quan sát được thiết kế hướng đến tính tuân thủ toàn diện để phản ánh mức độ thực thi các yêu cầu kiểm soát chất lượng quy trình và kết quả theo các yêu cầu của hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (VSA) và quốc tế (ISA). Các biến quan sát bao quát các khía cạnh: (i) Tính tuân thủ quy trình hệ thống (Đánh giá mức độ KTV thực hiện đầy đủ các bước tìm hiểu đơn vị, nhận diện rủi ro SSTY và thiết kế thủ tục ứng phó); (ii) Tính tuân thủ yêu cầu về bằng chứng kiểm toán (Đánh giá việc thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp (từ nguồn nội bộ và bên ngoài) để phản biện tính hợp lý của các ước tính theo yêu cầu của chuẩn mực); (iii) Tính tuân thủ phương pháp và kỹ thuật (Đánh giá việc vận dụng đúng các kỹ thuật chuẩn mực như: thử nghiệm cách thức lập ước tính, phát triển khoảng ước tính độc lập hoặc thử nghiệm sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán); (iv) Tính tuân thủ mục tiêu phát hiện sai sót (Đánh giá mức độ hoàn thành mục tiêu cao nhất của chuẩn mực là nhận diện, báo cáo đầy đủ các SSTY và các dấu hiệu thiên lệch của BGĐ). Trên cơ sở xác lập việc thực hiện kiểm toán các UTKT gắn liền với tính tuân thủ chuẩn mực, luận án giải thích các yếu tố chi phối mức độ tuân thủ này thông qua các khung lý thuyết về CLKT hiện đại. Việc lựa chọn các yếu tố ảnh hưởng không được thực hiện rời rạc mà kế thừa trực tiếp từ khung lý luận của các tổ chức lập quy quốc tế.

Theo khuôn mẫu của IAASB (IAASB's Framework for Audit Quality), thực hiện kiểm toán các UTKT có tính tuân thủ cao chịu ảnh hưởng bởi năm thành phần, bao gồm:

(i) Yếu tố đầu vào: Nhấn mạnh các giá trị đạo đức, thái độ nghề nghiệp và đặc biệt là hệ thống kiến thức, kỹ năng, kinh nghiệm của KTV. Đây là cơ sở lý luận trực tiếp cho nhóm biến số về năng lực.

(ii) Quy trình: Tập trung vào tính nghiêm ngặt của quy trình, đặc biệt là việc duy trì thái độ HNNN và các xét đoán chuyên môn. Đây là cơ sở đưa biến HNNN vào mô hình.

(iii) Kết quả đầu ra: Bao gồm các báo cáo và thông tin hữu ích, kịp thời cho các bên liên quan (như báo cáo kiểm toán, thư quản lý, trao đổi với ban quản trị).

(iv) Yếu tố bối cảnh: Khoanh vùng các tác động ngoại lai như môi trường pháp lý, khung quản trị đơn vị, kỳ vọng thị trường và vai trò của các tổ chức nghề nghiệp.

(v) Yếu tố tương tác: Khuôn mẫu nhấn mạnh tầm quan trọng của sự tương tác hiệu quả và phù hợp giữa KTV, công ty kiểm toán, ban quản trị, BGĐ và cơ quan quản lý đến CLKT.

Khuôn mẫu IAASB biện minh rằng các biến như năng lực, hoài nghi nghề nghiệp, quy trình kiểm toán là các thành phần cốt lõi, có cơ sở lý luận và chuẩn mực rõ ràng, ảnh hưởng trực tiếp đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT tuân thủ chuẩn mực và nâng cao CLKT.

Theo khuôn mẫu của cơ quan quản lý giám sát PCAOB, thực hiện kiểm toán các UTKT có tính tuân thủ cao được đề xuất chịu ảnh hưởng của các nhóm chỉ số sau:

(i) Nhóm chỉ số về nhân sự kiểm toán: Tập trung vào năng lực, kinh nghiệm, khối lượng công việc và mức độ tập trung của nhóm kiểm toán.

(ii) Nhóm chỉ số về quy trình kiểm toán: Nhấn mạnh vào cách thức cuộc kiểm toán được lập kế hoạch, thực hiện và giám sát.

(iii) Nhóm chỉ số về kết quả kiểm toán: Tập trung vào kết quả của cuộc kiểm toán và chất lượng báo cáo.

(iv) Nhóm chỉ số về bối cảnh: Khuôn khổ này cũng có lưu ý quan trọng rằng không thể xem xét việc thực hiện kiểm toán có chất lượng hay không một cách biệt lập. Các chỉ số cần được diễn giải trong bối cảnh cụ thể của công ty được kiểm toán và so sánh xu hướng theo thời gian hoặc với các công ty tương tự (nếu có dữ liệu).

Việc PCAOB nhấn mạnh vào các chỉ số định lượng càng củng cố tầm quan trọng của việc nghiên cứu các cấu trúc tiềm ẩn như năng lực trong mô hình khảo sát.

Kế thừa các nghiên cứu thực nghiệm ở phần tổng quan, các lý thuyết nền tảng và khuôn mẫu luận án phân loại các yếu tố ảnh hưởng thành bốn nhóm yếu tố, bao gồm:

(i) Nhóm yếu tố thuộc về KTV (trình độ chuyên môn, thái độ nghề nghiệp, tính độc lập)

Nhóm yếu tố thuộc về KTV được nhiều nghiên cứu và nhà lập quy đều xác định là nhóm yếu tố có ảnh hưởng trực tiếp nhất đến thực hiện kiểm toán UTKT, đặc biệt dưới góc độ lý thuyết xét đoán và ra quyết định (Judgment and Decision-Making Theory). Theo cách tiếp cận này, kiểm toán UTKT bản chất là một quá trình xử lý thông tin và đưa ra xét đoán trong điều kiện tồn tại mức độ không chắc chắn cao. Do đó, thực hiện kiểm toán UTKT phụ thuộc đáng kể vào năng lực nhận thức, kinh nghiệm và thái độ nghề nghiệp của KTV - những chủ thể trực tiếp đánh giá mô hình, dữ liệu và giả định mà BGĐ sử dụng để xác định UTKT.

Trước hết, năng lực chuyên môn của KTV được xem là điều kiện nền tảng bảo đảm chất lượng xét đoán kiểm toán. Đối với các UTKT phức tạp, KTV không chỉ cần hiểu các chuẩn mực kế toán và kiểm toán mà còn phải có kiến thức về định giá, tài chính, thống kê và phân tích dữ liệu để đánh giá tính hợp lý của các mô hình và giả định. KTV có trình độ chuyên môn cao sẽ có khả năng nhận diện rủi ro tốt hơn, xử lý các thông tin phức tạp hiệu quả hơn và qua đó hạn chế các sai sót trong xét đoán nghề nghiệp khi thực hiện kiểm toán. Ngược lại, sự hạn chế về kiến thức chuyên môn có thể khiến KTV phụ thuộc quá mức vào giải trình của BGĐ,

từ đó làm gia tăng rủi ro không phát hiện được SSTY.

Bên cạnh năng lực chuyên môn, kinh nghiệm kiểm toán cũng là yếu tố có ảnh hưởng quan trọng đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Các nghiên cứu thực nghiệm cho thấy KTV có nhiều kinh nghiệm thường có khả năng nhận diện dấu hiệu bất thường, đánh giá mức độ hợp lý của giả định và xử lý các tình huống phức tạp hiệu quả hơn so với các KTV ít kinh nghiệm. Kinh nghiệm giúp KTV tích lũy các mô hình nhận thức nghề nghiệp, qua đó nâng cao khả năng dự báo rủi ro và phản ứng phù hợp với các UTKT có mức độ xét đoán cao.

Cuối cùng, yếu tố thái độ HNNN cũng đóng vai trò quan trọng trong thực hiện kiểm toán các UTKT. Chính việc duy trì tư duy chất vấn giúp KTV chủ động tìm kiếm bằng chứng đối chứng, đánh giá khả năng thiên lệch của BGĐ và hạn chế sự phụ thuộc quá mức vào giải trình của BGĐ đơn vị được kiểm toán. Bên cạnh tính HNNN, tính độc lập và đạo đức nghề nghiệp cũng được cho là điều kiện quan trọng bảo đảm tính khách quan của các kết luận kiểm toán, đặc biệt đối với các UTKT có ảnh hưởng trọng yếu và biên độ xét đoán lớn.

(ii) Nhóm yếu tố thuộc về công ty kiểm toán (quy trình kiểm toán, thủ tục KSCL, công nghệ thông tin hỗ trợ)

Dưới góc độ lý thuyết đại diện, công ty kiểm toán được xem là cơ chế giám sát độc lập nhằm giảm thiểu tình trạng bất cân xứng thông tin giữa BGĐ và các bên sử dụng BCTC. Trong kiểm toán UTKT, vai trò này càng trở nên quan trọng do các khoản mục này phụ thuộc lớn vào xét đoán chủ quan và có mức độ không chắc chắn cao. Việc thực hiện kiểm toán UTKT có chất lượng không chỉ phụ thuộc vào năng lực của KTV mà còn chịu ảnh hưởng đáng kể từ nền tảng phương pháp, công nghệ và hệ thống kiểm soát chất lượng mà công ty kiểm toán thiết lập.

Trước hết, quy trình kiểm toán chuẩn hóa đóng vai trò là khung phương pháp giúp cuộc kiểm toán các UTKT được thực hiện một cách nhất quán, có hệ thống và phù hợp với yêu cầu của ISA 540. Các hướng dẫn nội bộ, chương trình kiểm toán mẫu và cơ chế rà soát giúp KTV xác định rõ các bước đánh giá rủi ro, lựa chọn phương pháp kiểm toán phù hợp và thu thập bằng chứng đầy đủ, đặc biệt là đối với các UTKT có mức độ phức tạp cao.

Bên cạnh đó, công nghệ thông tin hỗ trợ ngày càng trở thành yếu tố quan trọng trong kiểm toán UTKT, đặc biệt đối với các khoản mục dựa trên mô hình định giá, dữ liệu lớn hoặc kỹ thuật mô phỏng phức tạp. Việc ứng dụng các công cụ phân tích dữ liệu, phần mềm định giá, trí tuệ nhân tạo hoặc kỹ thuật phân tích dự báo giúp KTV nâng cao khả năng xử lý thông tin, đánh giá xu hướng và phát hiện các dấu hiệu bất thường trong UTKT.

Ngoài ra, hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty kiểm toán có vai trò bảo đảm rằng các xét đoán và kết luận kiểm toán được thực hiện phù hợp với chuẩn mực nghề nghiệp. Các thủ tục kiểm soát chất lượng như giám sát hợp đồng, rà soát hồ sơ kiểm toán, tham vấn chuyên

môn và kiểm tra nội bộ giúp phát hiện và khắc phục kịp thời các thiếu sót trong quá trình kiểm toán UTKT, qua đó nâng cao độ tin cậy của kết luận kiểm toán.

Nhìn chung, sự đầu tư của công ty kiểm toán vào quy trình chuyên môn, công nghệ hỗ trợ và hệ thống kiểm soát chất lượng không chỉ tạo nền tảng hỗ trợ cho KTV mà còn phản ánh cam kết nghề nghiệp trong việc bảo đảm việc thực hiện kiểm toán có chất lượng và bảo vệ lợi ích của công chúng và nhà đầu tư.

(iii) Nhóm yếu tố thuộc về công ty được kiểm toán (KSNB của đơn vị được kiểm toán)

Theo mô hình rủi ro kiểm toán, đặc điểm của đơn vị được kiểm toán là nguồn gốc của rủi ro tiềm tàng (IR) và rủi ro kiểm soát (CR), từ đó ảnh hưởng trực tiếp đến mức độ khó khăn trong việc thực hiện kiểm toán các UTKT. Trong bối cảnh các UTKT phụ thuộc lớn vào xét đoán của BGĐ, các yếu tố thuộc về đơn vị được kiểm toán trở thành nền tảng quyết định mức độ tin cậy của thông tin mà KTV sử dụng trong quá trình kiểm toán.

Trước hết, chất lượng của KSNB đối với quy trình lập UTKT của đơn vị có ảnh hưởng quan trọng đến tính đáng tin cậy của dữ liệu, giả định và quy trình đo lường mà BGĐ áp dụng. Một hệ thống KSNB hiệu quả sẽ hỗ trợ việc thu thập dữ liệu đầy đủ, kiểm soát các giả định trọng yếu, giảm thiểu sai sót và hạn chế nguy cơ thiên lệch trong quá trình xác định UTKT. Ngược lại, khi KSNB yếu kém hoặc thiếu các kiểm soát phù hợp đối với quy trình lập UTKT, rủi ro SSTY sẽ gia tăng, buộc KTV phải mở rộng phạm vi và mức độ của thủ tục kiểm toán.

Một yếu tố khác là bản chất cố hữu của UTKT (mức độ phức tạp của mô hình đo lường, tính chủ quan trong xét đoán và sự không chắc chắn của dữ liệu đầu vào) cũng ảnh hưởng trực tiếp đến thực hiện kiểm toán UTKT. Đối với các UTKT có đầu vào khó quan sát hoặc phụ thuộc nhiều vào giả định quản lý, lợi thế thông tin của BGĐ sẽ gia tăng đáng kể (Glover và cộng sự, 2017; Nelson và Tan, 2005), làm tăng khoảng cách thông tin giữa KTV và đơn vị được kiểm toán. Điều này khiến KTV phải tăng cường HNNN, sử dụng nhiều nguồn bằng chứng đối chứng hơn và trong nhiều trường hợp phải huy động chuyên gia hỗ trợ kiểm toán.

Ngoài ra, các yếu tố khác như mức độ minh bạch thông tin, văn hóa tuân thủ, động cơ quản trị lợi nhuận và áp lực về kết quả kinh doanh của công ty được kiểm toán cũng có thể ảnh hưởng đến tính trung thực của các UTKT trên BCTC. Nhìn chung, các đặc điểm của đơn vị được kiểm toán là yếu tố bối cảnh quan trọng, tác động trực tiếp đến mức độ rủi ro, phạm vi thủ tục kiểm toán và khả năng đạt được bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy.

(iv) Nhóm yếu tố môi trường bên ngoài (thị trường kiểm toán, hệ thống pháp luật)

Theo lý thuyết thể chế, hành vi của KTV không chỉ chịu ảnh hưởng bởi các yếu tố nội tại mà còn bị chi phối mạnh bởi môi trường thể chế bên ngoài, bao gồm hệ thống pháp luật, cơ chế giám sát nghề nghiệp, chuẩn mực đạo đức, áp lực cạnh tranh thị trường và kỳ vọng của các

bên sử dụng BCTC. Các yếu tố này tạo ra những áp lực pháp lý, chuẩn tắc và bắt buộc, qua đó định hình động lực tuân thủ chuẩn mực và chất lượng thực hiện kiểm toán các UTKT.

Trước hết, hệ thống pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp đóng vai trò là khuôn khổ chính thức điều chỉnh hành vi của KTV và công ty kiểm toán. Việc ban hành và cập nhật các chuẩn mực như ISA/VSA 540, ISA/VSA 315 hay các quy định về đạo đức nghề nghiệp giúp định hướng rõ trách nhiệm của KTV trong việc đánh giá rủi ro, thu thập bằng chứng và kiểm tra tính hợp lý của các UTKT. Bên cạnh đó, mức độ giám sát của cơ quan quản lý và chế tài xử phạt có ảnh hưởng trực tiếp đến động lực tuân thủ của các công ty kiểm toán. Các hoạt động kiểm tra chất lượng, thanh tra nghề nghiệp và công bố vi phạm từ cơ quan quản lý tạo áp lực buộc các công ty kiểm toán phải tăng cường hệ thống kiểm soát chất lượng và nâng cao tính thận trọng trong kiểm toán UTKT. Khi cơ chế giám sát đủ mạnh và chế tài có tính răn đe cao, mức độ tuân thủ chuẩn mực và chất lượng xét đoán kiểm toán có xu hướng được cải thiện đáng kể.

Ngoài ra, đặc điểm của thị trường kiểm toán như mức độ cạnh tranh, áp lực phí kiểm toán, uy tín nghề nghiệp và kỳ vọng của nhà đầu tư cũng ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Trong môi trường cạnh tranh cao, áp lực về thời gian và chi phí có thể làm suy giảm mức độ hoài nghi nghề nghiệp và phạm vi thủ tục kiểm toán. Ngược lại, áp lực duy trì danh tiếng và niềm tin của thị trường lại thúc đẩy các công ty kiểm toán đầu tư nhiều hơn vào năng lực chuyên môn, công nghệ và kiểm soát chất lượng.

Nhìn chung, môi trường thể chế và thị trường bên ngoài đóng vai trò là yếu tố định hướng và điều tiết hành vi nghề nghiệp của KTV, qua đó ảnh hưởng trực tiếp đến mức độ tuân thủ chuẩn mực và chất lượng thực hiện kiểm toán UTKT trong kiểm toán BCTC.

Tiểu kết nội dung Chương 1

Nội dung chương 1 đã hệ thống hóa nền tảng học thuật và kiến tạo khung phân tích đa chiều, đóng vai trò quyết định trong việc thiết lập căn cứ khoa học để giải quyết hệ thống câu hỏi nghiên cứu cho luận án. *Thứ nhất*, thông qua việc hệ thống hóa phương pháp và quy trình kiểm toán UTKT theo chuẩn mực quốc tế, chương 1 đã tạo lập tiền đề nội dung cho giai đoạn nghiên cứu định tính, nhằm làm rõ hơn các thực hành kiểm toán để trả lời cho câu hỏi nghiên cứu số 2. *Thứ hai*, bằng cách tổng thuật các lý thuyết nền tảng kết hợp với phân tích hệ thống CMKT, chương 1 đã kiến tạo các chuẩn đối sánh lý thuyết. Đây là căn cứ khoa học để định hướng đánh giá thực trạng và đo lường mức độ tuân thủ của KTV trong bối cảnh Việt Nam ở câu hỏi nghiên cứu 1 và 4. Cuối cùng, bằng việc vận dụng các lý thuyết nền tảng và khuôn mẫu từ các nhà lập quy, các tổ chức giám sát chất lượng, chương 1 đã cung cấp cơ sở lý luận cho việc xác lập các nhóm yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT, làm nền tảng cho kiểm định thực nghiệm nhằm trả lời câu hỏi nghiên cứu số 3.

CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. Cách tiếp cận tổng thể nghiên cứu

Luận án tiếp cận vấn đề một cách hệ thống, gồm hai giai đoạn có quan hệ kế thừa. Giai đoạn thứ nhất là việc tổng thuật chuyên sâu các nghiên cứu trước và hệ thống lý thuyết nền tảng về kiểm toán UTKT. Giai đoạn này đóng vai trò then chốt nhằm: (i) Kiến tạo khung lý thuyết vững chắc và nắm bắt bức tranh toàn cảnh về hiện trạng nghiên cứu về kiểm toán các UTKT; (ii) Phân tích các hạn chế và khoảng trống của các nghiên cứu trước để định hình vấn đề và định hướng mục tiêu nghiên cứu cụ thể; (iii) Tạo tiền đề khoa học cho giai đoạn thu thập và phân tích dữ liệu, đảm bảo tính nhất quán giữa lý luận và thực tiễn.

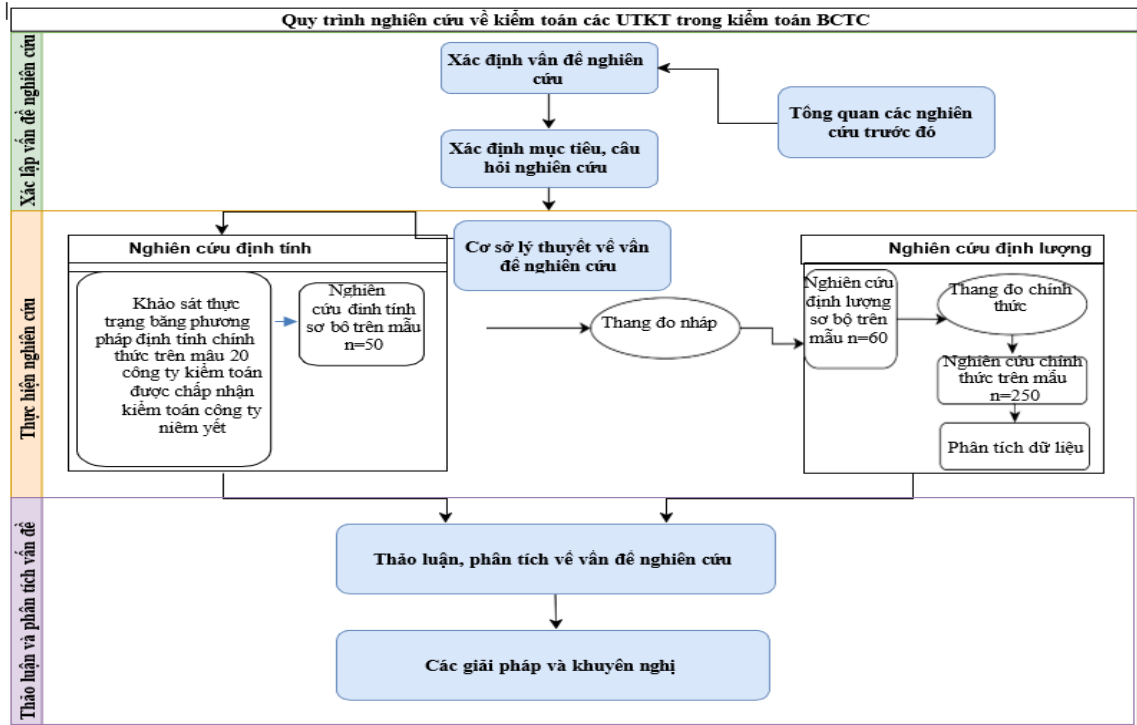
Giai đoạn thứ hai sử dụng cách tiếp cận hỗn hợp (Mixed Methods Research - MMR), kết hợp giữa nghiên cứu định tính và định lượng nhằm cung cấp cái nhìn toàn diện về kiểm toán UTKT trong kiểm toán BCTC. Đây là sự kế thừa quan điểm thực dụng khi cho rằng việc sử dụng phương pháp hỗn hợp sẽ tận dụng ưu điểm và khắc phục hạn chế của từng phương pháp, giúp giải quyết toàn diện và hiệu quả hơn các mục tiêu nghiên cứu (Creswell và Clark, 2007; Creswell và Plano Clark, 2023). Nghiên cứu cũng áp dụng thiết kế hỗn hợp khám phá tuần tự từ nghiên cứu định tính đến nghiên cứu định lượng. Việc lựa chọn thiết kế nghiên cứu này là phù hợp, xuất phát từ yêu cầu cần tìm hiểu sâu bản chất của vấn đề nghiên cứu trên các khía cạnh thực hành kiểm toán các UTKT, đồng thời nhận diện các yếu tố tiềm năng có liên quan đến việc thực hiện kiểm toán khoản mục này trong bối cảnh Việt Nam.

2.2. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu là tập hợp các bước từ xác lập vấn đề, mục tiêu nghiên cứu, sử dụng các phương pháp để thực hiện nghiên cứu cho đến việc thảo luận, phân tích và đưa ra giải pháp, khuyến nghị cho vấn đề nghiên cứu. Quy trình gồm ba giai đoạn: (i) Xác lập vấn đề nghiên cứu; (ii) Thực hiện nghiên cứu; (iii) Thảo luận và phân tích vấn đề nghiên cứu như Sơ đồ 2.1. Các phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng cũng được lồng ghép và sử dụng linh hoạt trong các giai đoạn của quy trình nhưng vẫn đảm bảo theo tuần tự khoa học.

❖ **Giai đoạn xác lập vấn đề nghiên cứu:** Việc xác lập vấn đề và mục tiêu nghiên cứu là giai đoạn khởi đầu nghiên cứu được thực hiện thông qua sự tích hợp đa chiều giữa lý thuyết và thực tiễn. Trước hết, thông qua tổng thuật có hệ thống, nghiên cứu đã trực quan hóa bức tranh toàn cảnh, phát hiện các khía cạnh còn chưa được nghiên cứu toàn diện trước đó. Bên cạnh đó, nghiên cứu kết hợp giữa việc phân tích khung cơ sở lý luận chuẩn tắc với quan sát thực chứng và tham vấn chuyên gia nhằm nhận diện các vấn đề phát sinh từ thực tế kiểm toán tại Việt Nam, từ đó cụ thể hóa các câu hỏi và mục tiêu nghiên cứu. Sự giao thoa giữa việc phê phán các nghiên cứu trước đó và am hiểu bối cảnh thực tiễn đảm bảo cho vấn đề nghiên cứu vừa có tính

kế thừa, vừa có giá trị đóng góp mới về mặt khoa học.



Sơ đồ 2.1. Quy trình nghiên cứu

Nguồn: Đề xuất của NCS

❖ **Giai đoạn thực hiện nghiên cứu:** Trong giai đoạn này, luận án được triển khai nghiên cứu với việc làm rõ cơ sở lý luận về vấn đề nghiên cứu và triển khai nghiên cứu kết hợp chặt chẽ giữa phương pháp định tính và định lượng nhằm đảm bảo tính toàn diện và độ tin cậy của kết quả nghiên cứu. Trong đó, nghiên cứu định tính giúp khám phá thực trạng kiểm toán các UTKT, đồng thời xây dựng thang đo cho nghiên cứu định lượng. Nghiên cứu định lượng kiểm định và xác thực mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

Dữ liệu trong nghiên cứu được thu thập thông qua nghiên cứu hồ sơ kiểm toán tại các công ty KTĐL được phép kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính trên TTCK Việt Nam trong giai đoạn từ 12/2022 đến 5/2026. Đồng thời, dữ liệu được bổ sung bằng phỏng vấn qua điện thoại và khảo sát trực tuyến nhằm khám phá và kiểm định các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Các công ty kiểm toán được phân loại thành ba nhóm theo danh sách do BTC công bố nhằm phản ánh đầy đủ sự phân tầng của thị trường kiểm toán Việt Nam và phục vụ phân tích sự khác biệt về cách tiếp cận khi thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC các CTNY phi tài chính. Cụ thể, việc phân loại được trình bày tại Phụ lục số 02.

✓ **Nhóm 1:** Các công ty Big 4 (EY, Deloitte, PwC, KPMG): bao gồm bốn công ty kiểm toán lớn nhất toàn cầu, có mạng lưới hoạt động rộng khắp, quy trình và nguồn lực được chuẩn hóa quốc tế. Nhóm này thường kiểm toán các tập đoàn lớn, phức tạp và có thể có những yêu cầu,

áp lực riêng trong việc kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết.

✓ **Nhóm 2:** Các công ty thành viên của hãng kiểm toán quốc tế (ngoài Big 4): nhóm này bao gồm các công ty kiểm toán là thành viên chính thức của các hãng kiểm toán quốc tế khác (nhưng không thuộc Big 4). Các công ty này cũng có lợi thế về việc tiếp cận phương pháp luận, đào tạo và hỗ trợ kỹ thuật từ mạng lưới quốc tế, nhưng có thể có sự khác biệt về quy mô, loại hình khách hàng so với nhóm công ty kiểm toán Big 4.

✓ **Nhóm 3:** Các công ty kiểm toán nội địa, là các công ty kiểm toán được thành lập và hoạt động tại Việt Nam, không phải là thành viên của bất kỳ hãng kiểm toán quốc tế nào.

Dữ liệu sau khi thu thập được làm sạch, phân loại và xử lý bằng Excel trước khi phân tích. Trong đó, dữ liệu định tính dùng để đánh giá thực trạng và mức độ tuân thủ chuẩn mực, trong khi dữ liệu định lượng phục vụ khám phá và kiểm định các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Luận án vẫn ưu tiên sử dụng phương pháp định tính là chính.

❖ **Giai đoạn kết luận và gợi mở các giải pháp, khuyến nghị:** Kết quả từ cả nghiên cứu định tính và định lượng sẽ được tích hợp để đưa ra những kết luận tổng thể nhằm đề xuất các giải pháp và khuyến nghị với các bên liên quan với mục đích cuối cùng là hoàn thiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính trên TTCK Việt Nam do KTĐL thực hiện. Các kết luận và khuyến nghị xuất phát từ nghiên cứu hỗn hợp vừa đảm bảo chiều sâu khám phá, vừa có cơ sở kiểm chứng thực nghiệm, từ đó góp phần nâng cao tính tin cậy và giá trị của nghiên cứu.

2.3. Nghiên cứu định tính

2.3.1. Dữ liệu và phương pháp thu thập dữ liệu

Với nghiên cứu định tính, luận án khai thác hệ thống dữ liệu cả sơ cấp và thứ cấp nhằm tận dụng ưu điểm của cả hai nguồn. Trong đó, dữ liệu sơ cấp cung cấp thông tin cập nhật và cụ thể cho nghiên cứu, dữ liệu thứ cấp cung cấp bối cảnh rộng hơn và hỗ trợ việc so sánh. Việc tích hợp hai nguồn dữ liệu này trong phân tích định tính giúp NCS nhận diện một cách thấu đáo và đa chiều về thực trạng kiểm toán UTKT trong kiểm toán BCTC tại các CTNY phi tài chính.

❖ **Dữ liệu thứ cấp:** Dữ liệu thứ cấp được thu thập từ các nguồn có sẵn và chính thống, bao gồm:

Thứ nhất, là hệ thống dữ liệu về BCTC và kết quả kiểm toán BCTC của các CTNY. NCS đã tiến hành truy xuất thông tin từ các cổng phân tích TTCK uy tín như Vietstock, CafeF, hoặc trực tiếp từ chuyên mục công bố thông tin trên website của UBCKNN, BTC về các CTNY phi tài chính. Bên cạnh đó, các nguồn dữ liệu trực tuyến về dữ liệu tài chính và quản trị doanh nghiệp cũng được tận dụng triệt để nhằm làm phong phú thêm cơ sở dữ liệu cho nghiên cứu.

Thứ hai, nghiên cứu kế thừa hệ thống dữ liệu từ các công trình học thuật như bài báo khoa học, luận văn và luận án chuyên sâu về kiểm toán UTKT trên phạm vi quốc tế. Việc khai thác nguồn tài liệu này giúp NCS hình thành khung lý thuyết vững chắc và nắm bắt được các

xu thế thực tiễn toàn cầu. Quy trình thu thập được thực hiện thông qua việc truy vấn trên các cơ sở dữ liệu học thuật uy tín như ScienceDirect, Scopus, ProQuest, cũng như kho lưu trữ luận án điện tử của Bộ Giáo dục và Đào tạo.

Thứ ba, dữ liệu thực nghiệm còn được khai thác từ các hồ sơ kiểm toán, bao gồm giấy tờ làm việc và chương trình kiểm toán chi tiết. Đây là những tài liệu trực tiếp từ các cuộc kiểm toán đã được các công ty KTĐL thực hiện và phản ánh chi tiết quy trình và phương pháp.

❖ **Dữ liệu sơ cấp:** Nguồn dữ liệu sơ cấp cung cấp các bằng chứng sống động về thực trạng từ góc nhìn của những người trong cuộc. Thông tin được tổng hợp từ khảo sát trực tiếp các KTV có nhiều kinh nghiệm cùng đội ngũ quản lý cấp cao tại các công ty kiểm toán được khảo sát. Bên cạnh đó, các chuyên gia tư vấn và nhà quản lý chính sách về CLKT cũng được mời đóng góp ý kiến, đảm bảo tính bao quát cho dữ liệu nghiên cứu cả về mặt thực thi kỹ thuật lẫn quản trị rủi ro.

Thứ nhất, là các dữ liệu từ kết quả của các cuộc phỏng vấn chuyên sâu với các đối tượng đã liệt kê ở trên để khai thác quan điểm và kinh nghiệm thực tiễn. Phỏng vấn được thực hiện bằng phương pháp trực tiếp hoặc qua điện thoại. Toàn bộ nội dung phỏng vấn được ghi chép trong nhật ký và số hóa, nhập và quản lý bằng Excel để phục vụ công tác phân tích chuyên sâu.

Thứ hai, là các dữ liệu từ kết quả tổng hợp khảo sát bằng bảng hỏi có cấu trúc, tập trung vào các khía cạnh: mục tiêu, chuẩn mực, nhận thức trách nhiệm, quy trình kỹ thuật và những thách thức thực tế trong kiểm toán UTKT, cũng như công tác kiểm soát chất lượng liên quan. NCS triển khai thu thập dữ liệu thông qua đa dạng hình thức như gặp gỡ trực tiếp, gửi thư điện tử hoặc khảo sát trực tuyến qua Google Forms. Danh sách các KTV và các công ty kiểm toán độc lập đủ điều kiện kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng được trích xuất từ cổng thông tin chính thức của BTC qua các năm, đảm bảo tính đại diện và hợp lệ cho mẫu nghiên cứu.

Thứ ba, là các dữ liệu từ nguồn NCS quan sát trực tiếp, phỏng vấn trực tiếp tại các công ty kiểm toán độc lập để hiểu rõ hơn về cách thức KTV thực hiện kiểm toán các UTKT được ghi chép lại trong các buổi được phép tiếp cận tại công ty kiểm toán cụ thể.

Thứ tư, là các dữ liệu tham vấn chuyên gia được thu thập qua phỏng vấn bán cấu trúc dựa trên khung lý thuyết đã tổng hợp về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Thông qua việc đặt ra các câu hỏi mở về tính đầy đủ, phù hợp của các biến và sự hiện diện của các yếu tố đặc thù trong bối cảnh Việt Nam, NCS có thể thu thập được những nhận định chuyên sâu từ cả góc độ lý luận lẫn thực tiễn. Mục tiêu cốt lõi của giai đoạn này là tinh chỉnh và hoàn thiện thang đo sơ bộ, đảm bảo nội dung bảng hỏi đạt độ giá trị nội dung trước khi triển khai khảo sát định lượng diện rộng.

2.3.2. Đối tượng khảo sát và phương pháp chọn mẫu trong nghiên cứu định tính

❖ *Đối tượng khảo sát*

Trong nghiên cứu định tính, đối tượng được chọn mẫu để thực hiện việc phỏng vấn chuyên sâu và gửi phiếu khảo sát đều là các chuyên gia có trình độ chuyên môn cao và có kinh nghiệm trong lĩnh vực KTĐL, kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng. Riêng đối với phỏng vấn chuyên sâu, nghiên cứu ưu tiên lựa chọn các KTV, KTV cấp cao là các chủ nhiệm kiểm toán, trưởng phòng kiểm toán, thành viên BGD của các công ty kiểm toán độc lập trong số các KTV được chấp nhận thực hiện kiểm toán BCTC các công ty niêm yết trên TTCK Việt Nam từ UBCKNN. Tiêu chí lựa chọn cho phỏng vấn chuyên sâu cũng cần có kinh nghiệm trực tiếp tham gia kiểm toán các khoản mục UTKT với số năm kinh nghiệm từ 3 năm trở lên để đảm bảo giá trị các câu phản hồi.

Đối với phỏng vấn chuyên gia để hiệu chỉnh mô hình và thang đo, nghiên cứu tiến hành mở rộng thêm đối tượng phỏng vấn và khảo sát là các giảng viên có nhiều năm công tác, nghiên cứu hoặc giảng dạy trong lĩnh vực kiểm toán, các chuyên gia từ Hội KTV hành nghề Việt Nam, chuyên viên cục quản lý giám sát chất lượng KTĐL của BTC, UBCKNN để đảm bảo bao phủ hết các góc nhìn.

❖ *Phương pháp chọn mẫu trong nghiên cứu định tính*

✓ *Với phỏng vấn tìm hiểu thực trạng kiểm toán các UTKT*: nhằm khai thác sâu các khía cạnh của thực trạng, NCS áp dụng phương pháp chọn mẫu có chủ đích vì cách tiếp cận này ưu tiên việc lựa chọn những đối tượng có khả năng cung cấp dữ liệu giàu tính thực chứng và chiều sâu thay vì mục tiêu đại diện về mặt thống kê (Patton và cộng sự, 2015). Đồng thời, nghiên cứu kết hợp kỹ thuật chọn mẫu đa dạng tối đa thông qua việc phân loại đối tượng theo vị trí công tác và quy mô tổ chức (thuộc ba nhóm công ty kiểm toán đã xác định). Việc thiết lập mẫu khảo sát dựa trên các bối cảnh và kinh nghiệm khác biệt này giúp thu thập được hệ thống quan điểm đa diện, đảm bảo tính toàn diện cho kết quả phân tích.

Phỏng vấn được thực hiện lần lượt với các đối tượng là KTV, chủ nhiệm kiểm toán, trưởng phòng kiểm toán hoặc là thành viên BGD trong các công ty KTĐL. Ban đầu số lượng KTV, KTV cấp cao này chưa được xác định cụ thể mà được quyết định bởi nguyên tắc bão hòa dữ liệu. Điều này có nghĩa là việc thu thập dữ liệu từ phỏng vấn sẽ dừng lại khi các cuộc phỏng vấn mới không còn cung cấp thêm thông tin mới, chủ đề hay góc nhìn mới đáng kể nào nữa (Guest và cộng sự, 2006; Thọ, 2013). Khi tiến hành phỏng vấn để thu thập dữ liệu sơ cấp cho nghiên cứu định tính, NCS thiết kế bảng hỏi với các nội dung như phụ lục số 03.a. Ban đầu, nghiên cứu thực hiện 33 cuộc phỏng vấn tại cả ba nhóm công ty kiểm toán, với các đối tượng/chức danh, kết quả cho thấy rằng kết quả từ ba cuộc phỏng vấn cuối không phát hiện thêm thông tin mới về thực trạng đại diện cho nhóm công ty kiểm toán so với các cuộc phỏng vấn trước. Tuy nhiên, để đảm bảo chắc chắn, nghiên cứu tiếp tục thực hiện thêm bằng cách phát phiếu khảo sát trực tuyến với nội dung tương tự thông qua Google Forms. Kết quả cho

thấy nghiên cứu thu về thêm 18 phiếu trả lời và kết quả các phản hồi bổ sung không tạo ra thêm điểm mới so với các cuộc phỏng vấn đã thực hiện trước đó. Hệ thống dữ liệu định tính phục vụ nghiên cứu thực trạng kiểm toán các UTKT bao gồm 51 phản hồi được thu thập từ toàn bộ các đối tượng tham gia. Nguồn dữ liệu này được tổng hợp thông qua các cuộc phỏng vấn đại diện của 20 trong số 27 công ty kiểm toán được chấp thuận kiểm toán đơn vị có lợi ích công chúng, đảm bảo tính đại diện đầy đủ cho cả ba nhóm quy mô doanh nghiệp (danh sách tại Phụ lục 04).

Bên cạnh đó, nghiên cứu cũng tiến hành thu thập thông tin về thực trạng kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC từ hồ sơ kiểm toán của các công ty KTĐL đại diện ba nhóm công ty kiểm toán nói trên. Tuy nhiên, do có sự hạn chế trong việc tiếp cận với các tài liệu nội bộ của Big 4, cũng như các công ty kiểm toán vì tính bảo mật thông tin theo quy định nên NCS chỉ thu thập được các phần thông tin và tài liệu tại một số công ty kiểm toán thuộc nhóm công ty kiểm toán này. Để tuân thủ nguyên tắc bảo mật thông tin, khi sử dụng hồ sơ kiểm toán của các công ty kiểm toán thuộc cả ba nhóm công ty kiểm toán trong phần minh họa cho thực trạng, nghiên cứu phải thực hiện mã hóa tên công ty kiểm toán theo nhóm, cụ thể là: Công ty kiểm toán ABC1 là các công ty kiểm toán thuộc nhóm công ty kiểm toán 1; Công ty kiểm toán ABC2 là các công ty kiểm toán thuộc nhóm công ty kiểm toán 2. Công ty kiểm toán ABC3 là các công ty kiểm toán đại diện cho nhóm công ty kiểm toán 3 (như danh sách tại Phụ lục 04).

✓ *Với phỏng vấn chuyên gia trong nghiên cứu định tính để hiệu chỉnh thang đo sơ bộ ban đầu:* Đối tượng được lựa chọn là các KTV, KTV cấp cao, các giảng viên có kinh nghiệm công tác, nghiên cứu và giảng dạy trong lĩnh vực kiểm toán, các chuyên gia từ Hội KTV hành nghề Việt Nam, chuyên viên Cục Quản lý giám sát chất lượng KTĐL của BTC, UBCKNN. Phương pháp chọn mẫu đối tượng thực hiện cũng giống như đã mô tả ở trên với các câu hỏi chi tiết ở bảng câu hỏi phỏng vấn chuyên gia Phụ lục số 03.b. Kết quả phỏng vấn cho mục tiêu này cho thấy đến cuộc phỏng vấn thứ 35 thì không phát hiện ra những điểm mới so với 34 cuộc phỏng vấn trước. Nhằm kiểm chứng độ tin cậy và xác nhận điểm bão hòa của dữ liệu, luận án đã tiến hành phỏng vấn bổ sung với một số chuyên gia khác. Kết quả cho thấy không phát sinh thêm các chủ đề hay khía cạnh mới, qua đó khẳng định tính đầy đủ của dữ liệu đã thu thập. Nghiên cứu đã dừng phỏng vấn sau khi thực hiện 50 cuộc phỏng vấn chuyên gia, cụ thể gồm: 22 KTV, 10 trưởng phòng kiểm toán, 15 giảng viên, 2 chuyên gia từ Hội KTV hành nghề Việt Nam và 1 chuyên viên của Cục quản lý giám sát chất lượng KTĐL của BTC và dùng kết quả phỏng vấn đó để hiệu chỉnh và hình thành thang đo mới cho các bước nghiên cứu tiếp theo. Toàn bộ kết quả của phỏng vấn này để hiệu chỉnh và hình thành thang đo chính thức cho nghiên cứu.

2.3.3. Quy trình và phương pháp phân tích, xử lý dữ liệu

Dữ liệu định tính (cả sơ cấp và thứ cấp) được xử lý thông qua quy trình phân tích nội dung hệ thống nhằm phục vụ hai mục tiêu cốt lõi. *Thứ nhất*, để phân tích thực trạng, dữ liệu

được mã hóa theo phương pháp từ dưới lên bắt đầu từ các chủ đề bám sát câu hỏi nghiên cứu đến các mã chi tiết phát sinh từ thực tế. Nghiên cứu thực hiện phân tích so sánh giữa các nhóm công ty kiểm toán để nhận diện sự tương đồng và khác biệt trong hành vi thực hành. Bên cạnh đó, kết quả phỏng vấn sơ cấp được lồng ghép và đối soát với dữ liệu thứ cấp từ hồ sơ kiểm toán và báo cáo kiểm tra chất lượng nhằm tối ưu hóa tính xác thực và khách quan của bằng chứng. *Thứ hai*, để hiệu chỉnh thang đo, dữ liệu phỏng vấn sâu được hệ thống hóa trên ma trận chủ đề để rà soát tính phù hợp của các nhóm yếu tố ảnh hưởng. Các ý kiến phản biện từ chuyên gia được sử dụng để trực tiếp bổ sung, lược bỏ hoặc hiệu chỉnh các biến số và thang đo đo lường các biến. Quá trình này đảm bảo mô hình nghiên cứu vừa có tính kế thừa lý thuyết, vừa phản ánh sát thực tiễn môi trường kiểm toán tại Việt Nam.

2.4. Nghiên cứu định lượng

Nghiên cứu này được triển khai với trọng tâm là phương pháp định tính nhưng phân tích định lượng vẫn đóng vai trò hỗ trợ nhằm cung cấp bằng chứng thực chứng giúp kiểm chứng và gia tăng độ tin cậy cho những phát hiện thu được từ quá trình phân tích định tính chuyên sâu. Đồng thời, việc thực hiện nghiên cứu định lượng còn bổ sung cho nghiên cứu định tính giúp luận án tiếp cận vấn đề một cách toàn diện hơn và đưa ra các đánh giá, khuyến nghị có cơ sở khoa học vững chắc hơn để hoàn thiện thực trạng kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC.

2.4.1. Dữ liệu và phương pháp thu thập dữ liệu

Trong nghiên cứu định lượng, dữ liệu sơ cấp thu thập từ đối tượng khảo sát thông qua bảng hỏi về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT, được xây dựng trên cơ sở kết quả nghiên cứu định tính trước đó. Bảng hỏi (Phụ lục 03.c) gồm hai phần: (i) Thông tin chung về người trả lời; (ii) Đánh giá mức độ tác động của các nhóm yếu tố đến thực hiện kiểm toán các UTKT, bao gồm: yếu tố thuộc về KTV, công ty kiểm toán, đơn vị được kiểm toán, môi trường bên ngoài và đánh giá chung về việc thực hiện kiểm toán các UTKT. Nghiên cứu lựa chọn thang đo Likert 5 mức (từ 1 đến 5) trong đo lường. Bảng hỏi được phát trực tiếp và trực tuyến cho 2 khảo sát: khảo sát sơ bộ ($n = 60$) và khảo sát định lượng chính thức ($n = 250$).

2.4.2. Đối tượng khảo sát và phương pháp chọn mẫu trong nghiên cứu định lượng

❖ *Đối tượng khảo sát*: Là các KTV, KTV cao cấp tại các công ty KTĐL đủ điều kiện kiểm toán BCTC các CTNY và các chuyên gia có kinh nghiệm tại cơ quan quản lý, giám sát CLKT BCTC và tổ chức nghề nghiệp. NCS lựa chọn các KTV đã trực tiếp tham gia kiểm toán UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính trên TTCK Việt Nam vì họ am hiểu thực tiễn quy trình, chất lượng và các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán đối với khoản mục này. Đồng thời, việc bổ sung ý kiến của các chuyên gia quản lý, giám sát CLKT BCTC giúp bổ trợ góc nhìn từ phía cơ quan kiểm tra, đánh giá chất lượng hàng năm, qua đó nâng cao độ tin cậy và tính toàn diện của kết quả khảo sát.

❖ *Phương pháp chọn mẫu:* Trong nghiên cứu định lượng, việc xác định kích thước mẫu cần vừa tuân thủ các khuyến nghị phương pháp luận, vừa phù hợp với bối cảnh tổng thể nghiên cứu. Hair và cộng sự (1998) cho rằng cỡ mẫu từ 100 trở lên là mức tối thiểu cho các nghiên cứu định lượng (Al-Swidi và cộng sự, 2023; Sari, 2024). Gorsuch (1983) khuyến nghị ít nhất 200 quan sát đối với phân tích yếu tố để đảm bảo tính ổn định của hệ số tải và độ tin cậy của cấu trúc yếu tố (NAM, 2024). Trong khi đó, Bollen (1989) nhấn mạnh đến nguyên tắc duy trì tỷ lệ tối thiểu là 5 quan sát cho mỗi biến. Với mô hình nghiên cứu gồm 9 biến (1 biến phụ thuộc, 1 biến kiểm soát, 7 biến độc lập), nguyên tắc 5 quan sát/biến dẫn tới yêu cầu tối thiểu khoảng 200 quan sát. Trên cơ sở đó, NCS lựa chọn ngưỡng an toàn là tối thiểu 200 mẫu hợp lệ, phù hợp với khuyến nghị của Gorsuch (1983).

Tuy nhiên, khả năng thu thập mẫu trong bối cảnh nghiên cứu này bị giới hạn bởi quy mô tổng thể nhỏ và chuyên biệt. Theo số liệu hiện hành (Phụ lục số 02), số KTV đủ điều kiện kiểm toán các CTNY chỉ khoảng 738 KTV, nhưng không phải tất cả các KTV này đều trực tiếp thực hiện kiểm toán các CTNY và trong số đó không phải tất cả đều tham gia kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC CTNY phi tài chính. Trong bối cảnh đó, NCS đã phát ra 250 bảng hỏi và hướng tới thu về ít nhất 200 bảng hợp lệ không chỉ đáp ứng các khuyến nghị về kích thước mẫu trong nghiên cứu định lượng, mà còn tương đối tiệm cận với mẫu mở rộng tối đa trong phạm vi tổng thể có thể tiếp cận, qua đó nâng cao tính tin cậy và giá trị suy rộng của kết quả.

2.4.3. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu

❖ Mô hình nghiên cứu

Trên cơ sở hệ thống hóa các lý thuyết nền tảng và kế thừa kết quả từ các nghiên cứu thực nghiệm trong và ngoài nước, NCS đã tiến hành xây dựng mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng với biến phụ thuộc được lựa chọn là “thực hiện kiểm toán các UTKT”. Sự lựa chọn này phù hợp trực tiếp với mục tiêu và phạm vi nội dung đã xác định. Luận án không tiếp cận kiểm toán các UTKT như một quy trình riêng biệt, mà xem đây là một nội dung trọng yếu, được tích hợp xuyên suốt trong quy trình kiểm toán BCTC. Cụ thể, luận án không nghiên cứu chất lượng kiểm toán các UTKT như chất lượng của cuộc kiểm toán BCTC, cũng không nghiên cứu đầy đủ các thuộc tính của chất lượng như chất lượng dịch vụ kiểm toán. Trọng tâm luận án tập trung vào cơ chế thực hiện các thủ tục kiểm toán và cách thức KTV vận dụng xét đoán chuyên môn khi xử lý các khoản mục có UTKT. Để đảm bảo mô hình không chỉ dừng lại ở tính kế thừa lý thuyết mà còn phản ánh sát thực tiễn đặc thù Việt Nam, luận án đã thực hiện bước hiệu chỉnh qua nghiên cứu định tính. Kết quả khảo sát bán cấu trúc để hiệu chỉnh mô hình như sau:

Thứ nhất, 50/50 chuyên gia đã xác nhận tính phù hợp của ba nhóm yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT, bao gồm: (i) Kiểm toán viên; (ii) Công ty kiểm toán; và (iii) Môi trường bên ngoài. Tuy nhiên, đối với nhóm thuộc về đơn vị được kiểm toán là tính hữu

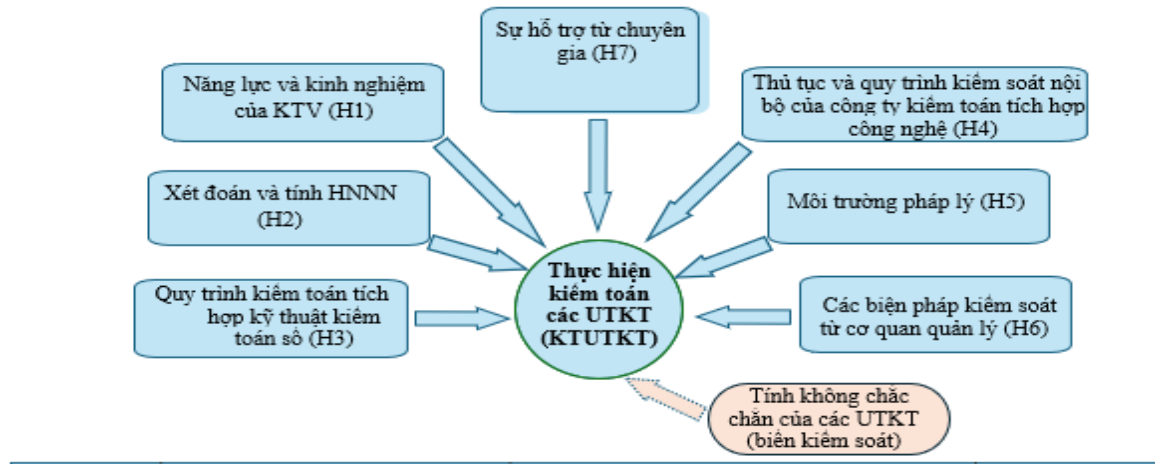
hiệu của KSNB liên quan đến các UTKT, các chuyên gia thống nhất rằng chỉ đóng vai trò là căn cứ để thiết lập chiến lược và nội dung các thủ tục kiểm toán tiếp theo. Mặc dù yếu tố này giúp gia tăng độ tin cậy của bằng chứng nội bộ, nhưng không là yếu tố quyết định trực tiếp đến chất lượng xét đoán của KTV. Kết hợp kết quả này với tổng thuật các nghiên cứu trước, nghiên cứu quyết định lược bỏ biến số “Tính hữu hiệu của KSNB” ra khỏi mô hình định lượng chính thức để tập trung vào các yếu tố có tính giải thích cao hơn.

Thứ hai, riêng với yếu tố tính không chắc chắn của các UTKT (cũng là yếu tố thuộc về đơn vị được kiểm toán), các chuyên gia cho rằng không có quan hệ nhân quả trực tiếp đến biến thực hiện kiểm toán các UTKT, tức là không thể kết luận rằng vì tính không chắc chắn cao nên chất lượng thực hiện kiểm toán là cao hay thấp. Đó là yếu tố bối cảnh, kết quả của các yếu tố này đòi hỏi các yếu tố khác phải điều chỉnh. Hay nói cách khác yếu tố này là điều kiện nền tảng để đánh giá đúng các yếu tố chính tác động đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Yếu tố này có chức năng kiểm soát, không phải là yếu tố tác động trực tiếp. Bởi vậy, nghiên cứu đã đưa biến này vào mô hình như là một biến kiểm soát. Điều này phù hợp với lý thuyết của Hair (2011), khi cho rằng biến kiểm soát được đưa vào mô hình nhằm điều chỉnh ảnh hưởng tiềm ẩn, giúp các hệ số của biến độc lập chính được ước lượng chính xác hơn, tránh sai lệch do bỏ sót biến.

Thứ ba, 30/50 chuyên gia được phỏng vấn đồng ý rằng không cần thiết đưa công nghệ như là một biến độc lập trong mô hình nghiên cứu. Các chuyên gia này cho rằng trong bối cảnh nền kinh tế số và sự gia tăng phức tạp của các hệ thống dữ liệu tài chính, các công ty kiểm toán đều nhận thức rõ vai trò then chốt của công nghệ thông tin đối với việc thực hiện kiểm toán các UTKT. Tuy nhiên, thay vì xem xét CNTT như một biến độc lập tách rời, những chuyên gia này cho rằng nên tích hợp yếu tố công nghệ vào các biến số liên quan trong mô hình. Các chuyên gia giải thích cách tiếp cận này dựa trên một số lý do sau: (i) *Thứ nhất*, CNTT có thể được tích hợp vào yếu tố “Năng lực và kinh nghiệm của KTV” dưới dạng kỹ năng khai thác dữ liệu lớn (Big data) và phần mềm kiểm toán chuyên dụng. Đồng thời CNTT cũng được tích hợp vào “Quy trình kiểm toán” thông qua việc áp dụng các thủ tục phân tích nâng cao và công cụ đối chứng mô hình tự động; (ii) *Thứ hai*, CNTT là một thành tố quan trọng của quy trình kiểm soát. Đối với kiểm toán các UTKT, công nghệ hiện nay là một phần không thể thiếu trong hệ thống kiểm soát của cả đơn vị được kiểm toán và công ty kiểm toán.

Trên cơ sở kết quả hiệu chỉnh mô hình, luận án tích hợp CNTT vào nhóm biến “Quy trình kiểm soát chất lượng”, “Quy trình kiểm toán” để đánh giá cách thức các công cụ số hóa giúp tối ưu hóa việc nhận diện rủi ro sai sót và kiểm chứng các giả định phức tạp. Cách tiếp cận này đảm bảo tính thực tiễn trong bối cảnh Việt Nam, khi việc ứng dụng CNTT tại các công ty kiểm toán có sự phân hóa lớn. Việc tích hợp này cho phép luận án đánh giá sâu sắc hơn mức độ CNTT hỗ trợ KTV tuân thủ chuẩn mực và nâng cao hiệu quả xét đoán, thay vì chỉ đo lường

sự hiện diện hình thức của các phương tiện kỹ thuật. Phụ lục 05 sẽ mô tả cụ thể các nhóm yếu tố tác động đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC với vai trò là biến độc lập, biến kiểm soát. Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp với các biến được trình bày tại Sơ đồ 2.2.



Sơ đồ 2.2. Mô hình nghiên cứu đề xuất

Nguồn: NCS đề xuất

Biến phụ thuộc là thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC;

Biến độc lập là năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV; xét đoán và tính HNNN của KTV; quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số; thủ tục và quy trình KSNB của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ; môi trường pháp lý liên quan đến các UTKT; các biện pháp kiểm soát từ các cơ quan quản lý; sự hỗ trợ từ các chuyên gia;

Biên kiểm soát là tính không chắc chắn của các UTKT.

❖ Giả thuyết nghiên cứu

Trên cơ sở mô hình nghiên cứu đã xác lập, các giả thuyết được luận giải theo từng nhóm yếu tố. Luận án không xây dựng giả thuyết riêng đối với biến kiểm soát, do biến này chỉ nhằm kiểm soát ảnh hưởng của bối cảnh khảo sát, không phải là yếu tố trọng tâm cần kiểm định.

Năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV phản ánh kiến thức nghề nghiệp, kỹ năng xử lý vấn đề, hiểu biết chuẩn mực và kinh nghiệm thực tiễn của KTV. Trong kiểm toán các UTKT, yếu tố này giúp KTV nhận diện rủi ro, đánh giá phương pháp, giả định và dữ liệu đầu vào của BGĐ. Các nghiên cứu của Bratten và cộng sự (2013), Knechel và cộng sự (2013), Griffith và cộng sự (2014), Griffith (2016), Thanh (2018), Trinh (2018) và Hung (2022) đều nhấn mạnh vai trò tích cực của năng lực, kinh nghiệm đối với CLKT. Theo lý thuyết xét đoán và ra quyết định, KTV có chuyên môn và kinh nghiệm cao sẽ xử lý thông tin tốt hơn trong điều kiện bất định. Trong bối cảnh Việt Nam, khi các UTKT tại CTNY phi tài chính ngày càng phức tạp, yếu tố này được kỳ vọng hỗ trợ KTV thực hiện kiểm toán các UTKT hiệu quả hơn. Do đó, luận án đề xuất:

H1 - Năng lực, kinh nghiệm chuyên môn của KTV có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Xét đoán nghề nghiệp và HNNN của KTV thể hiện khả năng vận dụng tri thức, kinh nghiệm và thái độ thận trọng khi đánh giá bằng chứng kiểm toán. Đối với UTKT, đây là yếu tố then chốt do các khoản mục này phụ thuộc nhiều vào giả định, dữ liệu dự báo và có nguy cơ chịu ảnh hưởng bởi thiên lệch của BGĐ. Nelson (2009), Hurtt (2010), Knechel và cộng sự (2013), Griffith và cộng sự (2014), Trinh (2018) và Hung (2022) cho thấy xét đoán và HNNN giúp KTV nâng cao chất lượng đánh giá rủi ro và bằng chứng. Theo lý thuyết xét đoán và ra quyết định, HNNN giúp hạn chế thiên lệch nhận thức và giảm sự phụ thuộc vào thông tin do khách hàng cung cấp. Tại Việt Nam, nhiều UTKT vẫn thiếu dữ liệu hỗ trợ đầy đủ, vì vậy yếu tố này được kỳ vọng có tác động tích cực đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Do đó, luận án đề xuất:

H2 - Xét đoán nghề nghiệp và hoài nghi nghề nghiệp của KTV có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Quy trình kiểm toán, đặc biệt là quy trình có tích hợp kỹ thuật kiểm toán số là hệ thống các bước, phương pháp và hướng dẫn nghiệp vụ giúp KTV nhận diện rủi ro, thiết kế thủ tục, thu thập bằng chứng và hình thành kết luận kiểm toán. Đối với UTKT, quy trình tích hợp kỹ thuật số rõ ràng giúp KTV tiếp cận có hệ thống việc kiểm tra phương pháp, giả định, dữ liệu đầu vào và thuyết minh liên quan. Các nghiên cứu của Dechow và cộng sự (1995), Healy và Wahlen (1999), Nelson và cộng sự (2000), Barth và cộng sự (2008), Knechel và cộng sự (2013), Griffith và cộng sự (2014), Trinh (2018) và Hung (2022) cho thấy quy trình kiểm toán định hướng rủi ro tích hợp kỹ thuật kiểm toán số góp phần nâng cao CLKT. Theo lý thuyết đại diện, quy trình kiểm toán giúp giảm bất cân xứng thông tin giữa BGĐ và người sử dụng BCTC. Trong bối cảnh Việt Nam, quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số phù hợp được kỳ vọng hỗ trợ KTV nâng cao thực hiện kiểm toán các UTKT. Do đó, luận án đề xuất:

H3 - Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Thủ tục và quy trình KSNB tích hợp công nghệ của công ty kiểm toán là các cơ chế kiểm soát ở cấp độ công ty kiểm toán nhằm bảo đảm chất lượng cuộc kiểm toán, bao gồm hướng dẫn nghiệp vụ, soát xét hồ sơ, tham vấn chuyên môn và kiểm soát chất lượng. Trong kiểm toán UTKT, yếu tố này giúp giảm rủi ro xét đoán sai khi KTV xử lý các khoản mục có mức độ bất định cao. Các hướng dẫn và nghiên cứu của PCAOB (2009), IFAC (2011), Christensen và cộng sự (2012), Knechel và cộng sự (2013), Dũng và Hồng (2015) cho thấy hệ thống KSCL nội bộ có vai trò quan trọng đối với CLKT. Theo lý thuyết đại diện, cơ chế kiểm soát của CTKT giúp bảo đảm KTV thực hiện đầy đủ vai trò xác nhận độc lập. Tại Việt Nam, khi kiểm toán các

UTKT đòi hỏi nhiều soát xét chuyên môn, yếu tố này được kỳ vọng có tác động tích cực. Do đó, luận án đề xuất:

H4 - Thủ tục và quy trình KSNB của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Môi trường pháp lý bao gồm hệ thống pháp luật, chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán và các quy định nghề nghiệp liên quan đến lập, trình bày và kiểm toán BCTC. Đối với UTKT, môi trường pháp lý định hướng yêu cầu nhận diện rủi ro, thu thập bằng chứng, đánh giá giả định và thuyết minh khoản mục ước tính. IFAC (2011), PCAOB (2010), Knechel và cộng sự (2013), Kumarasiri và Fisher (2011), Trinh (2018), Oyewo (2020) và Zyla (2020) cho thấy môi trường pháp lý có ảnh hưởng đến CLKT. Theo lý thuyết thể chế, môi trường pháp lý tạo áp lực tuân thủ và chuẩn tắc đối với chủ thể nghề nghiệp. Trong bối cảnh Việt Nam đang hoàn thiện khuôn khổ kế toán, kiểm toán và tiệm cận IFRS, yếu tố này được kỳ vọng có tác động tích cực đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Do đó, luận án đề xuất:

H5 - Môi trường pháp lý có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Các biện pháp kiểm soát từ cơ quan quản lý bao gồm kiểm tra, giám sát CLKT, thanh tra, xử lý vi phạm và ban hành hướng dẫn nghề nghiệp. Đối với UTKT, các biện pháp này tạo áp lực tuân thủ, thúc đẩy KTV chú trọng hơn đến đánh giá rủi ro, kiểm tra giả định, dữ liệu đầu vào và tài liệu hóa xét đoán kiểm toán. PCAOB (2010), IFAC (2011), IAASB (2013), Christensen và cộng sự (2012), Knechel và cộng sự (2013), Dũng và Hồng (2015) cho thấy giám sát nghề nghiệp có tác động đến hành vi kiểm toán và CLKT. Theo lý thuyết thể chế, cơ chế giám sát tạo áp lực cưỡng chế, nâng cao trách nhiệm giải trình của KTV. Tại Việt Nam, trong điều kiện CLKT còn khác biệt giữa các công ty kiểm toán, yếu tố này được kỳ vọng góp phần nâng cao thực hiện kiểm toán các UTKT. Do đó, luận án đề xuất:

H6 - Các biện pháp kiểm soát hoạt động kiểm toán từ cơ quan quản lý có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Sự hỗ trợ của chuyên gia là việc KTV sử dụng ý kiến hoặc kết quả công việc của chuyên gia trong các lĩnh vực như định giá, tài chính, kỹ thuật, pháp lý hoặc công nghệ. Đối với UTKT, sự hỗ trợ này cần thiết do nhiều khoản mục gắn với mô hình định giá, dữ liệu đầu vào khó quan sát và giả định phức tạp. Nelson và cộng sự (2000), Griffith và cộng sự (2014), Griffith (2019), Thanh (2018), cùng với khuyến nghị của IAASB và PCAOB, cho thấy chuyên gia có thể hỗ trợ KTV đánh giá phương pháp, giả định và dữ liệu đầu vào. Theo lý thuyết đại diện, chuyên gia là cơ chế hỗ trợ KTV nâng cao khả năng xác nhận độc lập trong điều kiện thông tin phức tạp. Tại Việt Nam, các UTKT như GTHL, suy giảm tài sản, dự phòng hoặc chi phí bảo hành công trình ngày càng đòi hỏi chuyên môn sâu, nên yếu tố này được kỳ vọng có tác động tích cực đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Do đó, luận án đề xuất:

H7 - Sự hỗ trợ từ các chuyên gia có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT

2.4.4. Quy trình và phương pháp phân tích, xử lý dữ liệu

Nghiên cứu định lượng nhằm khám phá, kiểm định và đo lường các yếu tố ảnh hưởng sử dụng dữ liệu thu thập từ bảng hỏi/phỏng vấn có cấu trúc với hai đợt khảo sát: khảo sát sơ bộ ($n = 60$) và khảo sát định lượng chính thức ($n = 250$). Dữ liệu được xử lý bằng phần mềm SPSS 26.0, với các kỹ thuật thống kê mô tả, kiểm định One-way ANOVA, hồi quy đa biến và phân tích nhân tố, phù hợp với mô hình nghiên cứu đã đề xuất. Các bước tiến hành xử lý dữ liệu trên SPSS:

❖ **Mã hóa dữ liệu:** Trước hết các biến được mã hóa thành các thuộc tính cụ thể (biến quan sát) để có thể đo lường và xử lý trên phần mềm như Bảng 2.1. Các thuộc tính cụ thể của các biến được xây dựng từ hai nguồn chính: (i) Kế thừa các thang đo đã được kiểm định trong các nghiên cứu trước, nhằm bảo đảm độ tin cậy, giá trị đo lường và khả năng so sánh học thuật (Hair, 2014); (ii) Hiệu chỉnh thông qua tham khảo và phỏng vấn chuyên gia (KTV, KTV cấp cao, giảng viên, chuyên gia KTĐL), để bảo đảm sự phù hợp với bối cảnh kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC do các công ty KTĐL tại Việt Nam thực hiện đối với các CTNY phi tài chính.

❖ **Thống kê mô tả:** Phương pháp phân tích thống kê mô tả được sử dụng để tổng hợp, biến đổi dữ liệu thành thông tin, mô tả các đặc tính cơ bản của mẫu và tạo nền tảng cho các phân tích định lượng tiếp theo. Nghiên cứu sử dụng các chỉ tiêu thống kê mô tả chủ yếu như: giá trị trung bình (Mean), tổng (Sum), độ lệch chuẩn (Std. Deviation), giá trị nhỏ nhất và lớn nhất (Minimum, Maximum), tần số (Df), sai số chuẩn (Std. Error) và trung vị (Median).

❖ Kiểm định giả thuyết nghiên cứu

✓ **Phân tích độ tin cậy của thang đo:** Theo khuyến nghị học thuật của Muñoz và cộng sự (2015), thang đo được xem là có độ tin cậy tốt khi Cronbach's Alpha đạt từ 0.70 trở lên nhưng không nên vượt quá 0.95 để tránh hiện tượng trùng lặp. Ngoài ra, để đảm bảo giá trị của từng biến quan sát, hệ số tương quan biến tổng phải đạt mức tối thiểu là 0.3.

✓ **Phân tích nhân tố khám phá (EFA):** Mức độ phù hợp của dữ liệu đối với phân tích nhân tố được đánh giá thông qua hệ số Kaiser Meyer Olkin (KMO), trong đó $KMO > 0,5$ cho thấy dữ liệu phù hợp để thực hiện EFA. Đồng thời, kiểm định Bartlett có ý nghĩa thống kê (Sig. $< 0,05$) cho thấy các biến quan sát có tương quan với nhau trong tổng thể. Kết quả EFA được xem là đạt yêu cầu khi: (i) các biến quan sát có hệ số tải nhân tố đủ lớn, thông thường $> 0,5$, nhằm bảo đảm ý nghĩa thực tiễn; và (ii) tổng phương sai trích $> 50\%$, cho thấy các nhân tố được trích giải thích được phần lớn sự biến thiên của tập biến quan sát (Trọng và Ngọc, 2008).

✓ **Phương pháp tương quan:** Hệ số tương quan Pearson (r), dao động từ -1 đến 1 , được sử

dụng để đo lường cường độ và chiều hướng của mối quan hệ tuyến tính giữa các biến định lượng (Trọng và Ngọc, 2008). Đây là công cụ hữu ích trong việc xây dựng mô hình và kiểm định giả thuyết thông qua việc xác định mức độ biến thiên nhất quán giữa các biến nghiên cứu.

✓ **Phương pháp phân tích hồi quy đa biến:** Phân tích hồi quy đa biến được sử dụng để đánh giá mức độ và chiều hướng tác động của các biến độc lập đến biến phụ thuộc KTUTKT. Mô hình hồi quy có dạng: $Y = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \dots + \beta_i X_i$. Trong đó: Y là biến phụ thuộc (biến KTUTKT); $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \dots, \beta_i$ là các hệ số hồi quy; $X_1, X_2, X_3, \dots, X_i$ là các biến độc lập (biến NL, HNNN, QTKT, QTKSNB, MTPL, KSCLKT và HTCG).

❖ **Để đánh giá độ tin cậy của mô hình**

NCS kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến thông qua chỉ số VIF ($VIF < 10$ cho thấy mô hình không có đa cộng tuyến đáng kể) và tự tương quan phần dư thông qua trị số Durbin-Watson. Theo Aw (2011), nếu giá trị DW nhỏ hơn 1 hoặc lớn hơn 3, điều này chỉ ra khả năng rất cao xảy ra hiện tượng tương quan chuỗi bậc nhất. Tuy nhiên, nếu DW nằm trong khoảng từ 1,5 đến 2,5 thì không có hiện tượng tự tương quan đáng kể, mức giá trị tiêu chuẩn này được sử dụng phổ biến trong các nghiên cứu hiện nay. Mức độ giải thích của mô hình được đo bằng hệ số R^2 và R^2 hiệu chỉnh; giá trị càng gần 1 cho thấy các biến độc lập giải thích tốt hơn biến phụ thuộc. Cuối cùng, kiểm định F được sử dụng để đánh giá sự phù hợp tổng thể của mô hình, với điều kiện Sig. $< 0,05$ cho thấy mô hình có ý nghĩa thống kê.

Bảng 2.1. Mã hóa các thuộc tính của các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp

Mã hóa	Các thuộc tính	Nguồn
I. BIẾN ĐỘC LẬP		
1. Năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV (NL)		
NL1	KTV có trình độ chuyên môn phù hợp, có chứng chỉ hành nghề kiểm toán và một số chứng chỉ chuyên môn khác	Carcello và cộng sự (1992), Samia Fekir và cộng sự (2023); Trinh (2018); Phòng vấn chuyên gia
NL2	KTV có kinh nghiệm và đã thực hiện kiểm toán các khoản mục chứa UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính	
NL3	KTV có kiến thức, khả năng để hiểu rõ về mô hình, giả định, cũng như quy trình, phương pháp lập và điều chỉnh các UTKT của các CTNY phi tài chính	
NL4	KTV được đào tạo, cập nhật chuẩn mực hàng năm trong đó có chuẩn mực liên quan đến các UTKT	
2. Xét đoán, tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV (HNNN)		
HNNN1	KTV có khả năng xét đoán độc lập, hợp lý trong các tình huống UTKT không có câu trả lời rõ ràng	Nelson (2009); Hurtt (2010), ISA 540; Griffith và cộng sự (2015); Hung (2022)
HNNN2	KTV không dễ dàng chấp nhận các UTKT do khách hàng cung cấp nếu chưa có bằng chứng đầy đủ	
HNNN3	KTV đặt ra các giả định thay thế để kiểm tra tính hợp lý của UTKT, phát hiện các dấu hiệu về sự thiên lệch của BGD trong các UTKT	
HNNN4	Các KTV xem xét, cân nhắc tất cả các khía cạnh khi kiểm toán các khoản	

	UTKT trước khi đưa ra ý kiến kết luận cuối cùng	
3. Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số (QTKT)		
QTKT1	Quy trình thực hiện kiểm toán các UTKT bao gồm đầy đủ các bước từ tìm hiểu đơn vị, đánh giá rủi ro, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện và đưa ra kết luận	Hurt (2010); PCAOB (2023); ISA 540 (Sửa đổi), IAASB (2018); Phòng vấn chuyên gia
QTKT2	Các phương pháp, kỹ thuật kiểm toán số được thiết kế phù hợp với hệ thống chuẩn mực kiểm toán hiện đại	
QTKT3	Các phương pháp kiểm toán khuyến khích các KTV thực hiện cuộc kiểm toán với một thái độ hoài nghi nghề nghiệp và có các đánh giá chuyên môn thích hợp	
QTKT4	Quy trình kiểm toán yêu cầu KTV thực hiện đánh giá rủi ro cụ thể đối với từng UTKT bằng các kỹ thuật kiểm toán số	
QTKT5	Hồ sơ kiểm toán có quy định cụ thể về bằng chứng kiểm toán cần thu thập đối với UTKT có tính chủ quan cao	
4. Thủ tục và quy trình KSNB của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ		
QTKSNB1	Công ty kiểm toán xây dựng quy trình và thủ tục KSNB có tích hợp công nghệ rõ ràng	Griffith và cộng sự (2015); PCAOB (2023); Cahyono và Hastuti (2024); Phòng vấn chuyên gia
QTKSNB2	Có bộ phận kiểm soát chất lượng độc lập thực hiện kiểm tra hồ sơ, trong đó có hồ sơ kiểm toán các UTKT trước khi phát hành BCKT	
QTKSNB3	Công ty có hướng dẫn cụ thể khi kiểm toán và có sự giám sát chất lượng đối với kiểm toán các UTKT	
5. Môi trường pháp lý liên quan đến UTKT (MTPL)		
MTPL1	Các văn bản pháp luật hiện hành liên quan đến các UTKT được quy định đầy đủ, rõ ràng, cụ thể giúp KTV có thể dễ dàng áp dụng trong quá trình kiểm toán.	Acar (2019); Samira Demirag và cộng sự (2023); Trinh (2018); Quý (2020); Hung (2022); Phòng vấn chuyên gia
MTPL2	Các văn bản pháp luật hiện hành liên quan đến các UTKT có sự thống nhất, tránh sự nhầm lẫn và khó khăn trong việc áp dụng.	
MTPL3	Các quy định pháp lý có liên quan đến các UTKT được cập nhật, tương đồng với các quy định của quốc tế.	
MTPL4	Các quy định pháp lý liên quan đến các UTKT được xây dựng và sửa đổi, bổ sung phù hợp với tình hình kinh tế xã hội tại Việt Nam.	
6. Các biện pháp kiểm soát CLKT các UTKT từ các cơ quan quản lý (KSCLKT)		
KSCLKT1	Các cơ quan quản lý ở Việt Nam tổ chức hội thảo, tọa đàm, các khóa học để cập nhật và nâng cao hiểu biết về kiểm toán UTKT	Glover và cộng sự (2015); Huyền (2014); Trinh (2018); Quý (2020); Phòng vấn chuyên gia
KSCLKT2	Các cơ quan quản lý ở Việt Nam ban hành các quy định, các biện pháp chế tài xử lý nghiêm với các vi phạm về CLKT.	
KSCLKT3	Việc kiểm tra giám sát từ các cơ quan quản lý được thực hiện hàng năm với các công ty KTĐL	
KSCLKT4	Việc kiểm tra giám sát từ các cơ quan quản lý giúp KTV nhận biết các hạn chế khiếm khuyết từ đó làm tăng CLKT UTKT.	
7. Sự hỗ trợ từ chuyên gia (HTCG)		
HTCG1	Có sự hỗ trợ của chuyên gia với kiến thức chuyên môn và nguồn dữ liệu sẵn có giúp KTV dễ dàng và thuận lợi hơn trong việc thực hiện kiểm toán các UTKT	Parluhutan và cộng sự (2022); Trinh (2018); Phòng vấn chuyên gia
HTCG2	Có sự hỗ trợ của chuyên gia có thể giúp KTV hiểu rõ và xem xét các mô hình, giả định, cũng như quy trình, phương pháp được BGĐ sử dụng để lập các UTKT.	

HTCG3	Có sự hỗ trợ của chuyên gia có thể giúp nâng cao tính khách quan và độ tin cậy của các bằng chứng thu được liên quan đến các UTKT.	
II. BIẾN KIỂM SOÁT		
KCC1	Dữ liệu đầu vào của các UTKT không đo lường được, gắn với các sự kiện tương lai, có mức độ không chắc chắn cao, gây khó khăn cho KTV khi thực hiện kiểm toán	Nelson và cộng sự (2005); Christoffer và cộng sự (2014); Trinh (2018); Hung (2022); Phòng vấn chuyên gia
KCC2	Dữ liệu đầu vào của các UTKT gắn liền với các phương pháp và giả định phức tạp đòi hỏi xét đoán chuyên môn của KTV	
KCC3	Dữ liệu đầu vào của các UTKT không sẵn có để KTV xây dựng đánh giá độc lập	
KCC4	Dữ liệu đầu vào của các UTKT có tính chủ quan cao do ảnh hưởng bởi sự thiên lệch của BGĐ	
III. BIẾN PHỤ THUỘC		
KTUTKT1	Kiểm toán phát hiện và báo cáo đầy đủ SSTY liên quan đến khoản mục các UTKT.	ISA 220; VSA 220;
KTUTKT2	Kiểm toán các UTKT tuân thủ các quy định và chuẩn mực nghề nghiệp.	Knechel và cộng sự (2013);
KTUTKT3	KTV thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở cho các kết luận liên quan đến kiểm toán các UTKT.	Trinh (2018); Hung (2022);
KTUTKT4	KTV sử dụng phương pháp và kỹ thuật kiểm toán các UTKT phù hợp và hiệu quả tương xứng với độ phức tạp và tính chủ quan của từng khoản mục	Phòng vấn chuyên gia

Nguồn: Tổng hợp của NCS

❖ Kiểm định sự khác biệt

Nghiên cứu sử dụng kiểm định One-way ANOVA để kiểm định sự khác biệt về giá trị trung bình giữa ba nhóm công ty kiểm toán phù hợp với biến phân nhóm gồm từ ba nhóm độc lập trở lên (Hair và cộng sự, 2021). Trước khi phân tích, giả định đồng nhất phương sai được kiểm tra bằng Levene's Test. Nếu $\text{Sig.} \geq 0,05$, sử dụng kết quả ANOVA truyền thống; nếu $\text{Sig.} < 0,05$, nghiên cứu chuyển sang sử dụng kiểm định Welch nhằm đảm bảo tính vững của kết quả khi phương sai không đồng nhất, theo khuyến nghị của Delarce và cộng sự (2017). Sự khác biệt giữa các nhóm được xác nhận nếu Sig. tương ứng $< 0,05$ (Navarro và Foxcroft, 2025).

Tiểu kết nội dung Chương 2

Chương 2 xác lập hệ thống phương pháp luận chặt chẽ, đóng vai trò là chiến lược thực thi để giải quyết các câu hỏi nghiên cứu, bao gồm: *Thứ nhất*, bằng cách tiếp cận phương pháp hỗn hợp với thiết kế tuần tự, nghiên cứu đã tạo ra một lộ trình logic, nhất quán nhằm đạt được mục tiêu nghiên cứu là sử dụng nghiên cứu định tính để nghiên cứu chuyên sâu thực trạng thực hiện kiểm toán (câu hỏi nghiên cứu 2) và nghiên cứu định lượng để kiểm định mô hình các yếu tố ảnh hưởng (câu hỏi nghiên cứu 3); *Thứ hai*, chương đã xác định rõ đối tượng, phương pháp chọn mẫu và chi tiết hóa quy trình khảo sát để đảm bảo tính đại diện cho cả nghiên cứu định tính và định lượng; *Thứ ba*, các kỹ thuật phân tích được thiết lập tương ứng với mục tiêu nghiên cứu, như việc sử dụng SPSS (EFA, Hồi quy bội, One-way ANOVA) cho phép đo lường tác động của các yếu tố và nhận diện sự khác biệt về việc thực hiện kiểm toán giữa các nhóm quy mô công ty kiểm toán làm cơ sở giải quyết cho câu hỏi nghiên cứu 5.

CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN CỦA CÁC CÔNG TY NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

3.1. Đặc điểm của các công ty niêm yết ảnh hưởng đến kiểm toán các ước tính kế toán

Thị trường chứng khoán Việt Nam đã và đang đóng vai trò là kênh huy động vốn trung và dài hạn quan trọng của nền kinh tế, với sự phát triển của các thị trường giao dịch tập trung và có tổ chức. Trong cấu trúc thị trường này, CTNY được hiểu là các công ty cổ phần có chứng khoán được chấp thuận niêm yết và giao dịch chính thức trên Sở Giao dịch Chứng khoán theo quy định của pháp luật chứng khoán, trên HOSE hoặc HNX. CTNY được phân loại thành hai nhóm chính: CTNY tài chính và CTNY phi tài chính, trong đó, nhóm CTNY phi tài chính được lựa chọn làm đối tượng nghiên cứu trọng tâm chiếm tỷ trọng áp đảo về số lượng và được coi là “xương sống” của nền kinh tế. Theo số liệu thực tế từ Tổng cục Thống kê (2024), nhóm công ty này có sự đa dạng cao về ngành nghề (từ sản xuất, bất động sản đến công nghệ như bảng thống kê tại Phụ lục số 07.a), quy mô (từ các tập đoàn lớn đến doanh nghiệp vừa) và đa dạng về cơ cấu sở hữu (sở hữu Nhà nước, tư nhân, các công ty có vốn đầu tư nước ngoài - FDI). Các CTNY có các đặc điểm khác nhau ở các khía cạnh như khung pháp lý; đặc điểm hoạt động; và đặc điểm tổ chức bộ máy, tạo ra một môi trường rủi ro đặc thù, ảnh hưởng trực tiếp đến độ phức tạp, rủi ro và quy trình kiểm toán.

3.1.1. Về khung pháp lý và môi trường giám sát

Hoạt động của các CTNY phi tài chính tại Việt Nam vận hành trong một hệ sinh thái pháp lý chặt chẽ, định hình trực tiếp quy trình và CLKT các UTKT. Theo Luật Chứng khoán 2019, Luật Kế toán 2015 và các thông tư hướng dẫn (Thông tư 96/2020/TT-BTC, Thông tư 68/2024/TT-BTC, Thông tư 99/2025/TT-BTC), các CTNY nói chung và CTNY phi tài chính nói riêng bắt buộc phải công bố BCTC đã được kiểm toán theo đúng chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và trong tương lai là IFRS. Yêu cầu này, cùng với lộ trình áp dụng IFRS (như IFRS 9, IFRS 13) đã làm gia tăng số lượng và độ phức tạp của các UTKT trọng yếu (như GTHL, tổn thất tín dụng dự kiến, suy giảm tài sản), đòi hỏi KTV không chỉ tuân thủ chặt chẽ khung pháp lý mà còn phải nâng cao tính HNNN khi đánh giá các xét đoán của BGĐ.

Bên cạnh đó, các CTNY hoạt động dưới sự giám sát chặt chẽ từ BTC, UBCKNN, VACPA đã tăng cường trách nhiệm giải trình và nâng cao yêu cầu đối với chất lượng thực hiện kiểm toán các UTKT. CLKT BCTC luôn là sự quan tâm hàng đầu của các cơ quan Quản lý và giám sát, trong đó các sai sót UTKT cũng được cho là nguy cơ thường gặp nhất dẫn đến việc BCTC bị ngoại trừ là nhận định được các cơ quan này đưa ra trong báo cáo kiểm tra hàng năm.

Tổng thể, khuôn khổ pháp lý và môi trường giám sát của các CTNY tại Việt Nam đang

tác động sâu rộng đến cách thức, quy trình thực hiện kiểm toán các UTKT, qua đó đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao tính minh bạch thông tin tài chính và đảm bảo lợi ích của nhà đầu tư.

3.1.2. Về ngành nghề, quy mô hoạt động và tình hình tài chính

Các đặc điểm hoạt động về ngành nghề, quy mô và tình hình tài chính của CTNY phi tài chính là nguồn gốc chính của rủi ro tiềm tàng và động cơ quản trị lợi nhuận.

Thứ nhất, phân loại theo chuẩn phân ngành Global Industry Classification Standard (GICS) cho thấy sự đa dạng của nhóm CTNY phi tài chính (Phụ lục số 07.a), trong đó ngành Công nghiệp chiếm 23,12%, Nguyên vật liệu chiếm 19,71% tạo ra các hồ sơ rủi ro UTKT đặc thù chẳng hạn như các công ty bất động sản có rủi ro ghi nhận doanh thu, dự phòng tồn kho; các công ty sản xuất có rủi ro liên quan đến dự phòng bảo hành. Điều này yêu cầu KTV phải có kiến thức chuyên sâu về ngành khi thực hiện kiểm toán các khoản mục này.

Thứ hai, số lượng CTNY trên cả hai sàn (Phụ lục số 06.a) có xu hướng ổn định và thanh lọc (giảm từ 745 công ty năm 2020 xuống 705 công ty năm 2024), phản ánh sự giám sát chặt chẽ hơn của cơ quan quản lý với nhóm công ty này. Tuy nhiên, quy mô thị trường (Phụ lục số 06.b; 06.c) và giá trị vốn hóa lại tăng trưởng mạnh, đạt 5.549 triệu tỷ đồng tính đến tháng 12/2024. Sự mở rộng về quy mô vốn và độ phức tạp trong hoạt động đặt ra thách thức lớn đối với cơ quan quản lý và KTV về tính minh bạch và độ tin cậy của BCTC. Nhiều công ty trên sàn quy mô lớn là các tập đoàn (như tập đoàn Hòa Phát - HPG, tập đoàn Masan - MSN) làm tăng khối lượng và độ phức tạp của UTKT (tập trung các UTKT như đánh giá lợi thế thương mại, dự án dài hạn), đòi hỏi các thủ tục kiểm toán nâng cao và có thể cần đến sự hỗ trợ của chuyên gia, cũng như áp dụng các thủ tục kiểm toán tích hợp công nghệ thông tin.

Thứ ba, đặc điểm tình hình tài chính của CTNY có thể phát sinh động cơ gian lận. Dữ liệu tài chính (Bảng 3.1) cho thấy áp lực tài chính rõ rệt. Các ngành có đòn bẩy tài chính cao (như Bất động sản 68,2% Nợ vay/VCSH; Công nghiệp 73,3%) hoặc lợi nhuận suy giảm (như Năng lượng -60,7% LNTT) có động cơ mạnh mẽ để BGĐ can thiệp vào các xét đoán UTKT chủ quan (chẳng hạn như làm giảm dự phòng, thay đổi thời gian khấu hao) nhằm đáp ứng các giao ước vay hoặc các kỹ thuật “làm đẹp” BCTC.

Tổng hợp các kết quả phân tích cho thấy, đặc thù ngành nghề và quy mô kinh doanh của các CTNY phi tài chính có tác động sâu rộng và trực diện đến toàn bộ quy trình kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng. Thực tế này đặt ra yêu cầu cấp thiết đối với KTV cần có kiến thức liên ngành và năng lực tư duy phân tích, nắm bắt sâu mô hình kinh doanh đặc thù và vận dụng linh hoạt các công nghệ kiểm toán tiên tiến trong quá trình thực hiện kiểm toán. Đây là những điều kiện tiên quyết để đảm bảo các đánh giá về UTKT đạt độ

tin cậy và phù hợp cao nhất, song hành với việc duy trì thái độ HNNN đúng mực.

Bảng 3.1. Tổng quan tình hình tài chính của các CTNY phi tài chính năm 2024

Ngành	% DTT	% LNST	% Tổng TS	% NPT	% VCSH	NPT/Tổng TS (%)	Nợ NH/VCSH	Nợ vay/VCSH
Năng lượng	-2,92	-60,67	6,66	12,88	2,07	45	65,22	33,11
Nguyên vật liệu	10,12	55,59	6,14	6,74	5,58	48,07	69,16	57,01
Công nghiệp	19,79	114,93	17,31	17,94	16,2	64,58	126,62	73,28
TD không thiết yếu	11,14	70,98	12,84	12	14,19	60,9	135,06	74,59
TD thiết yếu	-3,08	12,39	-5,96	-5,52	-6,48	55,55	92,01	75,92
Chăm sóc sức khỏe	-1,82	-0,28	3,51	3,73	3,39	38,76	53,79	31
Công nghệ thông tin	15,04	36,38	14,68	12,69	16,97	52,51	98,92	46,65
Dịch vụ viễn thông	19,07	317,52	15,97	21,7	10,33	52,07	90,35	30,12
Dịch vụ tiện ích	6,22	-11,19	0,52	0,46	0,68	46,24	45,35	51,56
Bất động sản	9,73	-0,22	16,47	19,97	9,9	67,22	140,53	68,16

Nguồn: <https://finance.vietstock.vn/>

3.1.3. Về tổ chức bộ máy hoạt động tài chính - kế toán

Một trong những yếu tố nội tại có ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng và độ tin cậy của các UTKT trên BCTC là cách thức tổ chức bộ máy tài chính - kế toán và mức độ chuyên nghiệp trong vận hành hệ thống kế toán tại các CTNY phi tài chính. Khảo sát thực tiễn tại thị trường Việt Nam ghi nhận sự phân hóa đáng kể về trình độ tổ chức và năng lực vận hành bộ máy tài chính - kế toán giữa các nhóm công ty. Sự khác biệt này thể hiện rõ khi so sánh giữa nhóm công ty có quy mô lớn, định hướng hội nhập và nhóm công ty có quy mô vừa, mới niêm yết hoặc hoạt động trong các lĩnh vực có tính đặc thù cao. Tại một số CTNY có quy mô lớn, bộ phận tài chính - kế toán đã được tổ chức tương đối chuyên nghiệp, có sự phân công chức năng rõ ràng, áp dụng các hệ thống quản trị tài chính hiện đại như ERP và thiết lập quy trình KSNB chặt chẽ hơn đối với việc ghi nhận, đo lường và trình bày thông tin kế toán. Trong các đơn vị này, việc lập các UTKT thường có cơ sở rõ ràng hơn, được hỗ trợ bởi dữ liệu nội bộ, dữ liệu thị trường, mô hình tính toán hoặc ý kiến tư vấn của chuyên gia định giá khi cần thiết. Điều này tạo điều kiện thuận lợi hơn cho KTV trong việc tìm hiểu quy trình lập UTKT, đánh giá tính hợp lý của giả định, kiểm tra dữ liệu đầu vào và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp.

Ngược lại, tại một số CTNY phi tài chính, bộ phận này vẫn còn mang tính bán thủ công và vận hành theo mô hình phân tán. Hệ thống KSNB liên quan đến quá trình lập và kiểm soát các UTKT tại các đơn vị này chưa thực sự hữu hiệu; Quy trình lập UTKT còn đơn giản, thiếu cơ sở dữ liệu lịch sử, chưa có mô hình định lượng rõ ràng và phụ thuộc đáng kể vào kinh

nghiệm chủ quan của kế toán trưởng hoặc BGĐ. Trong bối cảnh đó, các UTKT dễ được xác lập trên cơ sở xét đoán chủ quan, thiếu dữ liệu hỗ trợ hoặc chịu ảnh hưởng bởi định hướng quản trị của doanh nghiệp. Hệ quả là các UTKT có thể thiếu nhất quán giữa các kỳ, hạn chế khả năng kiểm chứng độc lập và làm gia tăng khó khăn cho KTV trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp cũng như đánh giá rủi ro SSTY liên quan đến các khoản mục UT.

Nhận định này có thể được xem xét bổ sung thông qua dữ liệu chênh lệch lợi nhuận trước và sau kiểm toán tại Bảng 3.2. Số lượng công ty có lợi nhuận sau kiểm toán thấp hơn lợi nhuận trước kiểm toán vẫn ở mức đáng kể, với 299 công ty năm 2023 và 253 công ty năm 2024. Kết quả này phản ánh sự tồn tại của các điều chỉnh kiểm toán làm giảm lợi nhuận tại một bộ phận công ty niêm yết, qua đó gợi ý rủi ro sai lệch trong quá trình ghi nhận, đo lường và trình bày thông tin kế toán trước kiểm toán. Đối với các khoản mục có tính xét đoán cao như UTKT, hiện tượng này gợi ý rằng KTV cần tăng cường đánh giá tính hợp lý của giả định, dữ liệu đầu vào, cơ sở xác định giá trị và khả năng tồn tại thiên lệch của BGĐ trong quá trình lập UTKT.

Bảng 3.2. Thống kê các CTNY phi tài chính có chênh lệch LNST trước và sau kiểm toán
(Dvt: công ty)

CL trước và sau kiểm toán	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
LN sau kiểm toán cao hơn trước kiểm toán	169	176	176	211	210	197	218	228	206	203	211
LN sau kiểm toán thấp hơn trước kiểm toán	174	202	231	239	262	292	259	224	283	299	253
Không thay đổi	125	127	130	136	144	140	167	205	174	132	175
Tham chiếu trên số lượng CTNY phi tài chính	468	505	537	586	616	629	644	657	663	634	639

Nguồn: NCS tổng hợp từ bộ dữ liệu tài chính doanh nghiệp

Dữ liệu phỏng vấn kế toán trưởng các CTNY cũng củng cố nhận định trên khi cho thấy các khó khăn nội tại của đơn vị (như thiếu nhân sự chuyên sâu, hạn chế tiếp cận chuyên gia, chi phí thuê cao) và tồn tại cả các bất đồng quan điểm có tính lặp lại giữa doanh nghiệp và KTV đối với một số phán đoán kế toán liên quan đến UTKT. Các bất đồng này không chỉ phản ánh sự khác biệt về lợi ích và quan điểm nghề nghiệp, mà còn cho thấy khoảng cách giữa cách thức đơn vị lập UT và yêu cầu của KTV trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp để đánh giá tính hợp lý của các UT đó.

Từ các phân tích trên có thể thấy đặc điểm tổ chức bộ máy và hoạt động tài chính - kế toán trong đơn vị là yếu tố bối cảnh quan trọng có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC. Với trách nhiệm cung cấp sự đảm bảo hợp lý cho người sử dụng BCTC, KTV cần đánh giá toàn diện các yếu tố này khi nhận diện và đánh giá rủi ro SSTY, thiết kế thủ tục kiểm toán phù hợp và đưa ra kết luận về tính hợp lý của các UTKT trên BCTC. Điều này cho thấy UTKT là khu vực kiểm toán trọng yếu, đòi hỏi KTV phải kết hợp giữa hiểu

biết về doanh nghiệp, đánh giá hệ thống KSNB, phân tích dữ liệu, kiểm tra giả định và vận dụng xét đoán nghề nghiệp ở mức cao.

3.2. Kiểm toán các ước tính kế toán theo quy định của khuôn khổ pháp lý Việt Nam

Tại Việt Nam, kiểm toán các UTKT không được điều chỉnh bởi một khuôn khổ pháp lý riêng biệt, mà được thực hiện trên cơ sở khung pháp lý thống nhất trong kế toán và kiểm toán. Chuẩn mực kế toán Việt Nam và chế độ kế toán doanh nghiệp tạo nền tảng cho việc ghi nhận và trình bày các UTKT, trong khi hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, đặc biệt là VSA 540, giữ vai trò định hướng kỹ thuật trung tâm đối với quá trình kiểm toán. VSA 540 yêu cầu KTV nhận diện và đánh giá rủi ro SSTY liên quan đến UTKT, xem xét tính hợp lý của phương pháp, dữ liệu, giả định của BGĐ, đồng thời đánh giá khả năng tồn tại thiên lệch trong quá trình lập UTKT trên BCTC. Do đó, việc nghiên cứu khuôn khổ pháp lý về kiểm toán các UTKT cần được triển khai trên cả hai bình diện: các quy định về UTKT trên BCTC và các quy định về kiểm toán các UTKT.

3.2.1. Các quy định về ước tính kế toán trên báo cáo tài chính

Các UTKT liên quan đến nhiều khoản mục trọng yếu trên BCTC như dự phòng, khấu hao tài sản cố định và doanh thu hợp đồng xây dựng. Tuy nhiên, quy định về phương pháp xác định và trình bày các UTKT hiện chưa được tập trung trong một chuẩn mực riêng, mà phân tán tại nhiều chuẩn mực kế toán và văn bản hướng dẫn liên quan. Nội dung này được tổng hợp tại Bảng 3.3, qua đó cho thấy tính đa dạng và sự phân tán của hành lang pháp lý về UTKT tại Việt Nam. Các quy định cụ thể cũng cho thấy: *Thứ nhất*, một số hướng dẫn mang tính quy định cụ thể và cố định (ví dụ: tỷ lệ trích dự phòng nợ phải thu theo khung thời gian tại Thông tư 48), điều này làm giới hạn không gian vận dụng xét đoán chuyên môn. *Thứ hai*, so với IFRS, các quy định kế toán hiện hành tại Việt Nam vẫn chưa đặt ra yêu cầu thuyết minh đầy đủ và chi tiết về các giả định trọng yếu, phương pháp, mô hình đo lường cũng như mức độ không chắc chắn gắn với UTKT, nhất là đối với các UTKT phức tạp và mức độ xét đoán cao như GTHL và thuế thu nhập hoãn lại. Tuy nhiên, bối cảnh pháp lý này đang từng bước thay đổi trong quá trình Việt Nam triển khai lộ trình áp dụng IFRS theo định hướng của Bộ Tài chính. Một số CTNY phi tài chính quy mô lớn đã chủ động lập BCTC song song theo IFRS, bởi vậy, việc ghi nhận, đo lường và thuyết minh các UTKT tại các đơn vị này không chỉ dựa trên quy định kế toán Việt Nam mà còn phải tham chiếu nhiều hơn đến các nguyên tắc và yêu cầu thuyết minh theo thông lệ quốc tế.

Bảng 3.3. Các UTKT và chuẩn mực, quy định kế toán có liên quan tại Việt Nam

Loại UTKT	Chuẩn mực và quy định
Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho	VAS 02, TT 99/2025/TT-BTC; TT 133/2016/TT-BTC
Thay đổi các UTKT do sự kiện phát sinh sau niên độ	VAS 23
UT doanh thu hợp đồng xây dựng trong trường hợp	VAS 15; TT 99/2025/TT-BTC; TT 133/2016/TT-BTC

Loại UTKT	Chuẩn mực và quy định
thanh toán theo tiền độ	
Ghi nhận tài sản thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thuế TNDN hoãn lại phải trả	VAS 17; TT 78/2014/TT-BTC
KH nhà xưởng, máy móc thiết bị theo mô hình giá gốc; giá đánh giá lại; giảm giá nhà xưởng, máy móc	VAS 03, TT 45/2013/TT-BTC; TT 147/2016/TT-BTC; Luật Quản lý thuế 2019
Khấu hao, giảm giá tài sản thuế tài chính	VAS 06; TT 45/2013/TT-BTC; TT 147/2016/TT -BTC; Luật Quản lý thuế 2019
Ước tính doanh thu trong trường hợp hợp đồng kéo dài qua nhiều kỳ kế toán	VAS 14; TT 99/2025/TT-BTC; TT 133/2016/TT-BTC
Ước tính khoản tổn thất tài sản	VAS 18; TT 48/2019/TT-BTC; TT 24/2022/TT-BTC
Ước tính các khoản dự phòng phải thu khó đòi	VAS 18; TT 48/2019/TT-BTC; TT 24/2022/TT-BTC
Khấu hao, đánh giá lại tài sản vô hình	VAS 04; TT 45/2013/TT-BTC; TT 147/2016/TT-BTC; Luật Quản lý thuế 2019
Giá trị hợp lý của Bất động sản đầu tư	VAS 05

(Nguồn: NCS tổng hợp từ hệ thống pháp lý của Việt Nam)

3.2.2. Các quy định về kiểm toán các ước tính kế toán

Nội dung quy định về kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC cũng được hướng dẫn trong hệ thống CMKT Việt Nam, với các nội dung cơ bản như sau:

❖ **Mục tiêu kiểm toán:** Chuẩn mực VSA 540 quy định mục tiêu của KTV và công ty kiểm toán là thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá liệu các UTKT, bao gồm cả các thuyết minh liên quan, có được lập và trình bày trung thực, hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không. Đồng thời, chuẩn mực yêu cầu KTV nhận diện và đánh giá rủi ro SSTY liên quan đến UTKT, do các khoản mục này thường gắn với mức độ bất định trong đo lường, sự phụ thuộc vào giả định và khả năng tồn tại thiên lệch của BGĐ. Về cơ bản, các quy định này tiệm cận với chuẩn mực quốc tế (ISA 540), nhưng VSA 540 chỉ tập trung vào các UTKT phổ biến phù hợp với thực tiễn Việt Nam, mà chưa có các hướng dẫn chi tiết và phức tạp hơn cho các UTKT đặc thù và phức tạp như GTHL hay công cụ phái sinh.

❖ **Phương pháp kiểm toán các UTKT:** Theo hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chương trình kiểm toán mẫu, kiểm toán các UTKT được thực hiện theo phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro. Theo đó, KTV phải nhận diện, đánh giá rủi ro SSTY liên quan đến UTKT và thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp để xử lý các rủi ro đã xác định. VSA 540 cụ thể hóa cách tiếp cận này thông qua các nội dung chính, bao gồm: tìm hiểu quy trình lập UTKT và đánh giá rủi ro; lựa chọn thủ tục xử lý rủi ro phù hợp; kiểm tra phương pháp, giả định và dữ liệu đầu vào; đánh giá tính hợp lý của UTKT và thuyết minh liên quan; từ đó hình thành kết luận kiểm toán.

Về cơ bản, cách tiếp cận của VSA 540 tương đồng với ISA 540 ở trọng tâm kiểm toán dựa trên rủi ro. Tuy nhiên, dữ liệu từ phỏng vấn KTV cho thấy các quy định hiện hành của VSA

540 vẫn chủ yếu mang tính nguyên tắc, chưa cung cấp hướng dẫn đủ chi tiết về cách lựa chọn và kết hợp các thủ tục kiểm toán tối ưu trong những tình huống UTKT phức tạp.

❖ **Nội dung và các bước thực hiện kiểm toán UTKT:** Kiểm toán các UTKT được lồng ghép trong quy trình kiểm toán BCTC. Bao gồm:

✓ **Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán:** Trong giai đoạn này, các bước công việc cụ thể bao gồm: (i) Thu thập các hiểu biết, KTV phải hiểu rõ quy trình lập UTKT của đơn vị, KSNB liên quan và các yếu tố (như ngành nghề, quy định) ảnh hưởng đến UT (theo VSA 315); (ii) Xác định và đánh giá rủi ro SSTY, KTV phải xác định và đánh giá rủi ro có SSTY. Trọng tâm là đánh giá các rủi ro liên quan đến tính không chắc chắn, độ phức tạp, tính chủ quan và nguy cơ thiên vị của BGĐ (theo VSA 540); (iii) Thiết kế các thủ tục kiểm toán để ứng phó với rủi ro có SSTY đã đánh giá. Dựa trên rủi ro đã đánh giá, KTV thiết kế các thủ tục kiểm toán (theo VSA 330), bao gồm việc xem xét nhu cầu sử dụng chuyên gia (VSA 620) cho các UTKT phức tạp.

✓ **Giai đoạn thực hiện kiểm toán:** KTV thực hiện các thủ tục để thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp. VSA 540 yêu cầu áp dụng một hoặc kết hợp ba biện pháp xử lý rủi ro chính: (i) Kiểm tra cách thức BGĐ lập UTKT: Đánh giá tính hợp lý của các giả định, tính phù hợp của mô hình và tính chính xác, đầy đủ của dữ liệu đầu vào; (ii) Xây dựng một UT độc lập: KTV tự phát triển một UT (hoặc một khoảng giá trị) để so sánh với UT của BGĐ; (iii) Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ. KTV cũng phải thực hiện các thủ tục để đánh giá sự đầy đủ và phù hợp của các thuyết minh về UTKT (phương pháp, giả định, tính không chắc chắn).

✓ **Giai đoạn kết thúc kiểm toán:** KTV tổng hợp các sai sót (nếu có) và đánh giá tính hợp lý tổng thể của các UTKT, xem xét các dấu hiệu thiên vị của BGĐ. Sau đó, KTV phải thu thập giải trình bằng văn bản từ BGĐ, khẳng định tính hợp lý của các giả định quan trọng. KTV được yêu cầu ghi lại cơ sở của các kết luận về tính hợp lý của UTKT và các dấu hiệu thiên vị (nếu có). Kết quả đối chiếu cho thấy sự tương đồng lớn giữa hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và quốc tế. Mặc dù vậy, quá trình tiếp nhận các quy định này tại Việt Nam đã tiếp thu có chọn lọc cho phù hợp bối cảnh Việt Nam. Điều này nhằm kiến tạo sự đồng bộ với khung khổ pháp lý cũng như bối cảnh kinh tế - xã hội đặc thù trong giai đoạn ban hành.

❖ **Trách nhiệm của kiểm toán viên:** Trách nhiệm của KTV khi kiểm toán các UTKT là một trách nhiệm tổng hợp, được quy định tại VSA 540 và các chuẩn mực liên quan, bao gồm:

✓ Trách nhiệm tìm hiểu về đơn vị và môi trường hoạt động của đơn vị liên quan đến các khoản mục UTKT (VSA 315): Hiểu rõ quy trình lập UTKT của đơn vị, hệ thống KSNB liên quan và các yếu tố (như ngành nghề, môi trường) ảnh hưởng đến các UT.

✓ Trách nhiệm đánh giá rủi ro gian lận (VSA 540 và 240): Đánh giá rủi ro có SSTY, tập trung

vào các đặc tính cố hữu của UTKT (tính không chắc chắn, độ phức tạp, tính chủ quan) và rủi ro gian lận, đặc biệt là khả năng tồn tại thiên vị của BGĐ.

✓ Trách nhiệm thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp (VSA 540): Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về tính hợp lý của phương pháp, giả định và dữ liệu mà BGĐ sử dụng.

✓ Trách nhiệm khi sử dụng công việc của chuyên gia (VSA 620): Đánh giá nhu cầu và sử dụng công việc của chuyên gia đối với các UTKT phức tạp hoặc đòi hỏi chuyên môn kỹ thuật đặc thù.

✓ Trách nhiệm đánh giá tính đầy đủ, phù hợp của thuyết minh về UTKT (VSA 540): Đảm bảo các thuyết minh đầy đủ, rõ ràng và minh bạch, nhất là các thông tin về tính không chắc chắn.

✓ Trách nhiệm xử lý các sai sót trong UTKT (VSA 450): Trao đổi các SSTY phát hiện được và đưa ra ý kiến kiểm toán phù hợp nếu các sai sót này không được điều chỉnh.

Nhìn chung, CMKT quốc tế và Việt Nam đều tương đồng nhau về quy định trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT. Tuy nhiên, ISA cung cấp hướng dẫn chi tiết và toàn diện hơn, phù hợp với môi trường quốc tế, đặc biệt là các UTKT phức tạp như GTHL, công cụ phái sinh. Trong khi đó, VSA tập trung vào các UTKT phổ biến, đơn giản hóa trách nhiệm của KTV để phù hợp với thực tiễn tại Việt Nam.

3.3. Thực trạng kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện

3.3.1. Các ước tính kế toán trên báo cáo tài chính

❖ Mức độ phổ biến của các UTKT trên BCTC

Các ước tính kế toán hiện diện phổ biến và có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC của các CTNY phi tài chính, phản ánh tính phức tạp, mức độ xét đoán và sự bất định vốn có trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Dữ liệu thống kê (Bảng 3.4) cho thấy các UTKT phổ biến nhất bao gồm: khấu hao tài sản (yêu cầu xét đoán về thời gian sử dụng hữu ích và giá trị còn lại) và các khoản dự phòng tổn thất tài sản (như dự phòng phải thu khó đòi, giảm giá HTK), chẳng hạn như có 630/639 công ty ghi nhận khấu hao TSCĐ hữu hình và 512/639 công ty lập dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (năm 2024).

❖ Sự xuất hiện các UTKT phức tạp (Ước tính giá trị hợp lý)

Tại các CTNY phi tài chính, GTHL xuất hiện trong một số khoản mục nhưng chưa phải là thông lệ phổ biến. Cụ thể, KTV cho biết GTHL được áp dụng trong các trường hợp sau:

✓ Đánh giá các khoản đầu tư tài chính: Một số CTNY phi tài chính lớn sử dụng GTHL cho các khoản đầu tư tài chính, trong đó thường xác định dựa trên giá cổ phiếu niêm yết đóng cửa tại ngày lập báo cáo như FPT, GAS, VNM, HPG.

✓ Các công cụ phái sinh: GTHL xuất hiện ở các công ty có hoạt động xuất nhập khẩu

(công cụ phái sinh tiền tệ) hoặc các công ty khai thác dầu khí (sử dụng hợp đồng tương lai, quyền chọn để quản lý rủi ro giá).

Bảng 3.4. Thống kê mức độ phổ biến của các khoản mục ước tính kế toán trên báo cáo tài chính của các công ty niêm yết phi tài chính giai đoạn 2019 - 2024 (Đvt: công ty)

Chỉ tiêu	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Khấu hao TS						
- TSCĐ HH	614	630	645	651	625	630
- TSCĐ VH	485	509	531	539	524	528
- TS thuê tài chính	80	91	99	111	108	110
Khấu hao BĐS đầu tư	159	170	174	186	182	207
Dự phòng tổn thất TS						
- Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh	86	73	78	100	87	104
- Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi	461	478	491	500	493	512
- Dự phòng giảm giá HTK	227	227	234	255	239	240
- Dự phòng phải thu dài hạn	37	36	40	34	36	43
- Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư dài hạn	182	181	172	183	187	201
Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	231	252	260	268	262	272
Thuế TNDN hoãn lại phải trả	119	133	134	140	154	175
Lợi thế thương mại	124	128	113	111	125	127
Dự phòng phải trả ngắn hạn	127	120	136	136	147	139
Dự phòng phải trả dài hạn	136	146	153	152	143	148
Tham chiếu trên số lượng các CTNY	629	644	657	663	634	639

Nguồn: NCS tổng hợp từ bộ dữ liệu tài chính

Kết quả phỏng vấn chỉ ra lộ trình áp dụng IFRS là động lực chính thúc đẩy sự thay đổi trong kiểm toán các UTKT. Dù hiện nay việc áp dụng tại các CTNY vẫn mang tính tự nguyện, các chuyên gia nhận định IFRS sẽ khiến các UTKT về GTHL trở nên phổ biến và phức tạp hơn do yêu cầu khắt khe về thuyết minh. Xu hướng này đòi hỏi sự chuẩn bị sớm về năng lực chuyên môn cho cả KTV và công ty kiểm toán để đáp ứng các thách thức trong tương lai.

❖ *Sai sót của các UTKT trên BCTC*

Các UTKT vừa cho thấy sự phổ biến nhưng đồng thời cũng là nguồn gốc chính của các sai sót và điều chỉnh trọng yếu sau kiểm toán. Dữ liệu (Bảng 3.5) cho thấy một số lượng lớn và ổn định các công ty có chênh lệch sau kiểm toán liên quan trực tiếp đến các khoản mục UTKT, chẳng hạn như 465/639, trong đó HNX có 195 mã và HOSE có 270 mã cho năm 2024. Xét theo từng khoản mục, các chênh lệch tập trung nhiều ở những chỉ tiêu có tính xét đoán cao và phụ thuộc lớn vào giả định của doanh nghiệp như khấu hao và hao mòn tài sản, các khoản dự phòng. Các chênh lệch này phản ánh tính phức tạp, tính không chắc chắn và mức độ phụ thuộc lớn vào xét đoán nghề nghiệp trong quá trình lập và kiểm toán BCTC. Do đó, kiểm toán các UTKT đặt ra yêu cầu ngày càng cao đối với KTV trong việc nhận diện rủi ro có SSTY, đánh

giá phương pháp và giả định của BGD, kiểm tra dữ liệu đầu vào, thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp, cũng như hình thành ý kiến độc lập về tính hợp lý của các khoản mục UTKT trên BCTC. Kết quả phỏng vấn sâu các KTV và chuyên gia cho thấy các sai sót này thường xuất phát từ ba nguyên nhân chính: (i) Xét đoán chủ quan: Kế toán viên tại các CTNY có thể sử dụng giả định không hợp lý hoặc không phù hợp với thực tế; (ii) Hạn chế về phương pháp: Các CTNY có thể thiếu thông tin hoặc kỹ thuật định giá chính xác để tính toán các UTKT; (iii) Lợi ích cá nhân hoặc quản trị lợi nhuận: Các UTKT cũng có thể bị điều chỉnh theo lợi ích cho doanh nghiệp để đạt mục tiêu lợi nhuận hoặc các mục tiêu tài chính khác.

Bảng 3.5. Thống kê số lượng doanh nghiệp có chênh lệch trước và sau kiểm toán liên quan đến các khoản UTKT giai đoạn 2019-2024

Đơn vị tính: công ty

Chênh lệch trước và sau kiểm toán	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Khấu hao TS						
- TSCĐ HH	218	222	199	211	198	208
- TSCĐ VH	96	73	67	68	80	76
- TS thuê tài chính	15	12	14	18	18	19
Khấu hao BĐS đầu tư	38	37	34	37	43	48
Dự phòng tổn thất TS						
- Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh	16	14	15	17	14	17
- Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi	173	166	154	176	189	183
- Dự phòng giảm giá HTK	48	45	38	52	51	78
- Dự phòng phải thu dài hạn	13	10	13	13	13	16
- Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư dài hạn	71	67	56	62	71	70
Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	82	85	75	91	95	119
Thuế TNDN hoãn lại phải trả	81	91	88	93	96	165
Lợi thế thương mại	59	49	51	65	44	51
Dự phòng phải trả ngắn hạn	58	49	61	64	69	56
Dự phòng phải trả dài hạn	40	37	39	36	49	44
Tham chiếu trên số lượng các CTNY	629	644	657	663	634	639

Nguồn: NCS tổng hợp từ bộ dữ liệu tài chính

3.3.2. Cơ sở thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Để làm rõ cơ sở thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính trên thị trường chứng khoán Việt Nam do KTĐL thực hiện, NCS tiếp cận thông qua hai khía cạnh: cơ sở pháp lý và cơ sở thực tiễn.

❖ Về cơ sở pháp lý

Kết quả phỏng vấn cho thấy sự thống nhất tuyệt đối giữa ba nhóm công ty kiểm toán về việc tuân thủ khung pháp lý hiện hành tại Việt Nam. Không có sự khác biệt về căn cứ pháp lý trong thực hành kiểm toán, khi tất cả các đơn vị đều vận hành dưới sự điều chỉnh chung

của: Luật Kiểm toán độc lập, hệ thống Chuẩn mực kiểm toán (VSA), Luật Kế toán và các quy định tài chính, thuế liên quan. Việc thiết lập và tuân thủ hệ thống cơ sở pháp lý này đóng vai trò quyết định, không chỉ kiến tạo khuôn khổ kỹ thuật cho các xét đoán chuyên môn của KTV mà còn là nền tảng bảo đảm tính minh bạch và độ tin cậy của thông tin tài chính trên TTCK. Đây chính là yếu tố cốt lõi giúp chuẩn hóa quy trình thực hiện kiểm toán các UTKT và củng cố chất lượng thông tin, qua đó tăng niềm tin của các bên liên quan trong nền kinh tế.

Kết quả phỏng vấn sâu cho thấy những góc nhìn đa chiều của các KTV về hệ thống cơ sở pháp lý trong kiểm toán các UTKT, cụ thể là:

Thứ nhất, trên 41/51 KTV (khoảng 80%) KTV đánh giá khuôn khổ pháp lý hiện hành là rõ ràng và dễ vận hành. Các văn bản hướng dẫn (như Thông tư 48/2019/TT-BTC) đã cung cấp tiêu chí cụ thể cho các UTKT phổ biến, giúp giảm thiểu sự khác biệt trong xét đoán và tăng cường tính đồng nhất về CLKT giữa các công ty.

Thứ hai, ở chiều ngược lại, 10/51 (gần 20%) KTV cho rằng hệ thống quy định hiện nay còn thiếu hướng dẫn và độ bao phủ trước sự đa dạng của các UTKT hiện đại. Cụ thể, khuôn khổ pháp lý chủ yếu tập trung vào các khoản mục truyền thống (dự phòng hàng tồn kho, đầu tư tài chính), trong khi các hướng dẫn chi tiết về đo lường GTHL và các ngành đặc thù vẫn còn sơ sài, gây khó khăn cho KTV khi xử lý các UTKT có độ phức tạp cao.

Thứ ba, một số KTV ở nhóm Big 4 và các công ty kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế cho biết hệ thống chuẩn mực kế toán và kiểm toán Việt Nam (VSA/VAS) hiện vẫn dựa trên các phiên bản quốc tế cũ, chưa kịp thời cập nhật theo những thay đổi mới nhất của ISA và IFRS. Thực tế từ năm 2020 đến nay, nhiều CTNY lớn như VIC, VNM, FPT, HPG, CTD, NVL đã tiên phong áp dụng các chuẩn mực quốc tế phức tạp (như IFRS 9, 15, 16 và IAS 36). Sự thiếu đồng bộ này tạo ra “khoảng trống pháp lý” đáng kể, buộc KTV phải tự tham chiếu chuẩn mực quốc tế để xử lý các UTKT hiện đại. Mặc dù hệ thống chuẩn mực nội địa từng phù hợp tại thời điểm ban hành, nhưng trước sự biến đổi nhanh chóng của môi trường kinh doanh, các chuyên gia nhấn mạnh yêu cầu cấp bách về việc sửa đổi, bổ sung để đảm bảo tính tương thích và hiệu quả thực thi.

Thứ tư, để đảm bảo tuân thủ khung pháp lý, 100% KTV đồng thuận rằng đào tạo và cập nhật là giải pháp then chốt. Tuy nhiên, phát hiện thực nghiệm cho thấy sự khác biệt rõ rệt về nguồn lực và cơ sở thực thi giữa các nhóm công ty kiểm toán. KTV thuộc nhóm 1 và nhóm 2 xác nhận là tham gia các chương trình đào tạo bắt buộc, nghiêm ngặt, với sự hỗ trợ từ mạng lưới toàn cầu về IFRS và ISA. Trong khi đó, KTV thuộc nhóm 3 cho biết việc đào tạo vẫn được thực hiện (khoảng 80% KTV báo cáo có đào tạo), nhưng thừa nhận sự hạn chế về ngân sách và thiếu sự hỗ trợ toàn diện từ các hãng quốc tế.

❖ **Cơ sở thực tiễn thực hiện kiểm toán các UTKT**

Kết quả phỏng vấn chuyên sâu cho thấy sự phân hóa rõ rệt về cơ sở thực tiễn thực thi kiểm toán UTKT giữa ba nhóm công ty kiểm toán. Sự khác biệt này tập trung vào ba trụ cột cốt lõi: (i) Năng lực chuyên môn của đội ngũ KTV; (ii) Hệ thống phương tiện và công cụ kỹ thuật hỗ trợ; (iii) Các quy định, hướng dẫn nội bộ chuyên biệt về kiểm toán UTKT.

✓ ***Về năng lực chuyên môn của đội ngũ KTV***

Kết quả phỏng vấn sâu cho thấy dù đội ngũ KTV ở cả ba nhóm đều sở hữu chứng chỉ hành nghề, nhưng có sự phân hóa rõ rệt về trình độ chuyên môn và kinh nghiệm thực tiễn. Cụ thể, với nhóm công ty kiểm toán Big 4, đội ngũ KTV có năng lực vượt trội với các chứng chỉ quốc tế (ACCA, CPA Úc, ICAEW) và kinh nghiệm thực hiện các UTKT phức tạp tại các tập đoàn đa quốc gia. Nhóm này có lợi thế lớn nhờ khả năng tiếp cận mạng lưới chuyên gia toàn cầu của hãng. Trong khi đó, với nhóm công ty kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán lớn, năng lực KTV được chuẩn hóa thông qua hệ thống đào tạo của hãng nhưng mức độ chuyên sâu thấp hơn Big 4. KTV chủ yếu thành thạo các UTKT phổ biến và thường huy động hỗ trợ từ mạng lưới các hãng thành viên khi đối mặt với các UTKT đặc thù. Cuối cùng, với nhóm công ty kiểm toán nội địa, năng lực tập trung vào các UTKT đơn giản do giới hạn bởi quy mô khách hàng nhỏ. Đào tạo nội bộ tại nhóm này được đánh giá là thiếu tính thường xuyên và chưa kịp thời cập nhật các xu hướng quốc tế hiện đại.

✓ ***Về hệ thống phương tiện và công cụ kỹ thuật hỗ trợ***

NCS thiết kế các câu hỏi phỏng vấn chuyên sâu về các phương tiện kỹ thuật và công nghệ hỗ trợ thực hiện kiểm toán trong công ty. Phát hiện thực nghiệm cho thấy một khoảng cách công nghệ rõ rệt (như tóm tắt từ Bảng 3.6). Trong đó, nhóm 1 có sự đầu tư lớn, sử dụng các phần mềm kiểm toán độc quyền, tiên tiến của hãng chẳng hạn như Canvas, Clara, Aura để quản lý rủi ro và phân tích dữ liệu lớn. Họ cũng tiên phong áp dụng AI và Machine Learning để tự động hóa thủ tục và đánh giá độ nhạy. Các công cụ trực quan hóa như Tableau, Power BI cũng được sử dụng thường xuyên hơn trong quy trình. Nhóm 2 cho biết có sử dụng các phần mềm kết hợp như CaseWare hoặc tự phát triển. Tuy nhiên, các KTV cho rằng mức độ đầu tư và triển khai công nghệ mới (như AI) còn hạn chế, phụ thuộc vào hãng quốc tế. Nhóm 3 cho biết chủ yếu sử dụng phần mềm kiểm toán cơ bản như MISA hoặc kiểm toán thủ công (qua Excel), ít hỗ trợ cho UTKT phức tạp và hầu như không ứng dụng AI, Big Data trong quy trình kiểm toán.

✓ ***Về các quy định và hướng dẫn nội bộ chuyên biệt về kiểm toán UTKT***

KTV tại các công ty thuộc nhóm 1 cho biết công ty đều có tài liệu hướng dẫn kiểm toán UTKT rất chi tiết và được đồng bộ hóa trên toàn cầu và KTV sẽ phải tuân thủ các quy định này bên cạnh tuân thủ các quy định của khung pháp lý hiện hành của Việt Nam. KTV cũng

cho biết thêm các quy định đó được thiết kế riêng biệt cho từng loại UTKT và từng ngành nghề, bao gồm cả các khoản mục phức tạp như định giá tài sản tài chính hoặc tổn thất tín dụng. Các quy định đó tích hợp đáng kể các yêu cầu của chuẩn mực quốc tế trong kiểm toán UTKT của các CTNY lớn. Trong khi đó, các KTV của nhóm 2 cho rằng phải tuân thủ chủ yếu các quy định của Việt Nam. Với các UTKT phức tạp mà Việt Nam không có quy định chi tiết, KTV sẽ tham chiếu các hướng dẫn từ hãng quốc tế. Tài liệu của hãng quốc tế thực tế cũng còn hạn chế hoặc ít chi tiết nên KTV cũng gặp các khó khăn nhất định khi kiểm toán các UTKT phức tạp và không phổ biến. Kết quả từ các KTV ở nhóm công ty kiểm toán không có yếu tố nước ngoài cho biết rằng KTV thường thiếu tài liệu hướng dẫn cụ thể, chủ yếu dựa vào CMKT trong nước và kinh nghiệm cá nhân của KTV. Các KTV và các chuyên gia tham gia phỏng vấn chuyên sâu đều đồng thuận rằng sự khác biệt rõ rệt về cơ sở thực tiễn dẫn đến sự khác biệt tất yếu trong phương pháp, nội dung và quy trình kiểm toán UTKT giữa các nhóm công ty kiểm toán.

Bảng 3.6. Thống kê kết quả về việc đầu tư trang thiết bị cho kiểm toán các UTKT

Khía cạnh	Nhóm 1	Nhóm 2	Nhóm 3
Phần mềm kiểm toán	Sử dụng nhiều phần mềm kiểm toán tiên tiến riêng biệt do hãng kiểm toán quốc tế mà công ty là thành viên cung cấp như Canvas, Omnia, Clara, Aura để quản lý rủi ro và theo dõi tiến độ kiểm toán; Phân tích dữ liệu lớn để kiểm toán UTKT phức tạp; Thậm chí là tự động hóa một số thủ tục kiểm toán và đánh giá độ nhạy trong kiểm toán các UTKT.	Sử dụng kết hợp các phần mềm do Hãng quốc tế phát triển, hỗ trợ kiểm toán UTKT nhưng thường vẫn là sự phát triển phần mềm do công ty tự xây dựng. Chẳng hạn như phần mềm CaseWare	Chủ yếu sử dụng các phần mềm kiểm toán cơ bản hoặc kết hợp với phương pháp kiểm toán thủ công qua Excel như các phần mềm Misa hoặc các phần mềm kiểm toán cơ bản tự phát triển chủ yếu phục vụ cho các quy trình kiểm toán thông thường, ít hỗ trợ kiểm toán UTKT phức tạp.
Các công cụ hỗ trợ khác	Áp dụng các công nghệ hiện đại như AI, Big Data và Machine Learning và một số công cụ phân tích (Deloitte Analytics, ...) phục vụ cho kiểm toán nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng trong việc xác định rủi ro SSTY hoặc tự động hóa kiểm tra các giả định của doanh nghiệp; Hoặc thực hiện bước kiểm soát hệ thống trước khi có sự kiểm soát bởi con người.	Có định hướng đầu tư nhưng vẫn ở mức hạn chế do nguồn lực tài chính đầu tư cho hoạt động này chưa cao. Mức độ triển khai cũng không đồng đều và còn phụ thuộc vào hãng quốc tế mà công ty là thành viên.	Hầu như chỉ sử dụng các công cụ đơn giản, không ứng dụng AI do hạn chế về nguồn lực và công nghệ. Phân tích dữ liệu lớn hầu như không khả dụng. Dữ liệu so sánh thường chỉ dựa trên thông tin nội bộ hoặc thông tin do doanh nghiệp cung cấp.
Các công cụ trực	Thường xuyên sử dụng các công cụ trực quan hóa dữ liệu như Tableau, Power BI để phân tích cho khách	Một số công ty sử dụng trực quan hóa kết quả phân tích, hỗ trợ KTV	Hầu như không sử dụng công cụ trực quan hóa dữ liệu. Trong các báo cáo hoặc thư

quan hóa	hàng dễ dàng hiểu rõ	hiểu thông tin (Power BI hoặc công cụ tương tự) nhưng không thường xuyên hoặc chỉ trong các dự án lớn	quản lý thường chủ yếu ở dạng bảng biểu cơ bản.
-------------	----------------------	---	---

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả phỏng vấn

3.3.3. Phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán

❖ Phương pháp tiếp cận

Kết quả thực nghiệm từ các KTV thuộc 3 nhóm công ty kiểm toán cho thấy các KTV đều tuân thủ phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro theo VSA 540 qua cả 3 giai đoạn đánh giá rủi ro, xử lý rủi ro và kết luận. Tuy nhiên, phỏng vấn chuyên sâu cho thấy trong khi khung phương pháp tiếp cận dựa trên rủi ro là thống nhất, việc vận hành hóa các thủ tục trong từng giai đoạn có sự phân hóa rõ rệt, đặc biệt là về chiều sâu và công nghệ.

❖ Phương pháp kiểm toán

Kết quả thực nghiệm từ KTV thuộc 3 nhóm công ty kiểm toán cho thấy tất cả KTV (100%) đều vận dụng các phương pháp kiểm toán gắn liền với ba giai đoạn của quy trình kiểm toán dựa trên rủi ro. Cụ thể là:

✓ *Giai đoạn đánh giá rủi ro*

Mặc dù có sự đồng thuận về mục tiêu cốt lõi là thấu hiểu quy trình lập UT của BGD và đánh giá rủi ro SSTY theo khuôn khổ ISA 540 và VSA 540, nhưng kết quả nghiên cứu lại chỉ ra sự phân hóa rõ rệt trong thực tế triển khai. Một đặc điểm nổi bật tại các công ty kiểm toán nhóm Big 4 (Nhóm 1) là các đơn vị này thể hiện mức độ tuân thủ cao các chuẩn mực thông qua việc thực hiện đánh giá tách bạch giữa rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cho từng khoản mục. KTV các công ty kiểm toán này cũng sử dụng phân tích dữ liệu và máy học để đánh giá xu hướng, phát hiện điểm bất thường và nhận diện dấu hiệu thiên lệch của BGD. Điều này thể hiện năng lực vận dụng phương pháp luận rủi ro. Trong khi đó, các KTV thuộc nhóm còn lại thường lồng ghép UTKT vào đánh giá quy trình kinh doanh tổng thể, dẫn đến việc đánh giá rủi ro UTKT ít được tách bạch và ít chuyên sâu hơn. KTV nhóm 3 thừa nhận hạn chế về nguồn lực và công nghệ khiến các KTV không thể thực hiện các phân tích dữ liệu tiên tiến. Như vậy, mặc dù khung phương pháp là thống nhất, mức độ hiểu và đánh giá rủi ro UTKT còn khác biệt đáng kể, chủ yếu do yếu tố năng lực, hệ thống hướng dẫn nội bộ và công nghệ hỗ trợ.

✓ *Giai đoạn xử lý rủi ro*

Đây là giai đoạn cho thấy sự khác biệt rõ rệt nhất về phương pháp thực tiễn. Mặc dù VSA 540 hướng dẫn cả ba phương pháp nhưng thực tế các công ty như Bảng 3.7 có sự lựa chọn ưu tiên khác nhau. Phân tích chi tiết kết quả cho thấy:

Thứ nhất, nhóm 1 (Big 4) triển khai đầy đủ và kết hợp cả ba phương pháp (100%), phù hợp với yêu cầu ISA 540 khi kiểm toán các UTKT có rủi ro đáng kể. Đáng chú ý, 81,81% KTV Big 4 phát triển mô hình các UT độc lập, phản ánh mức độ HNNN cao và khả năng kiểm tra độc lập các mô hình, dữ liệu và giả định của BGĐ.

Thứ hai, nhóm 2 và nhóm 3 lại phụ thuộc nhiều vào kiểm tra quy trình lập UTKT của BGĐ, với tỷ lệ lần lượt 81,48% và 92,3%. Mức độ sử dụng phương pháp phát triển UT độc lập rất thấp ở nhóm 3 (15,38%), cho thấy sự phụ thuộc lớn vào dữ liệu và giả định do BGĐ cung cấp.

Thứ ba, việc xem xét các sự kiện sau kỳ kế toán được sử dụng khá thường xuyên ở cả ba nhóm, nhưng chiều sâu phân tích và khả năng đối chiếu bằng chứng vẫn khác biệt. Cụ thể có thể được phân tích trong mối liên hệ với bản chất của từng UTKT, được đối chiếu với hồ sơ kế toán, hợp đồng, biên bản xác nhận, thông tin thị trường và giải trình của BGĐ; hoặc ngược lại, ở một số công ty kiểm toán, thủ tục này nhiều khi mới dừng lại ở việc ghi nhận có phát sinh hoặc không phát sinh sự kiện đáng chú ý, chưa làm rõ đầy đủ tác động của các sự kiện đó đến giá trị UT, mức độ không chắc chắn của UT và khả năng tồn tại SSTY trên BCTC.

Bảng 3.7. Thống kê tình hình sử dụng các phương pháp kiểm toán của các nhóm công ty kiểm toán trong kiểm toán các UTKT

Phương pháp	Nhóm 1		Nhóm 2		Nhóm 3	
	SL	Tỷ lệ	SL	Tỷ lệ	SL	Tỷ lệ
Kiểm tra quy trình lập và trình bày các UTKT của BGĐ đơn vị	8	72,72%	22	81,48%	12	92,3%
Phát triển mô hình ước tính độc lập	9	81,81%	13	48,15%	2	15,38%
Xem xét sự kiện sau đó có liên quan đến các UTKT được kiểm toán	8	72,72%	14	51,85%	8	61,53%
Kết hợp hai phương pháp hoặc cả ba phương pháp	11	100%	16	59,25%	4	30,76%
Tham chiếu số KTV phỏng vấn	11	100%	27	100%	13	100%

Nguồn: NCS tổng hợp từ kết quả phỏng vấn

Điều này phản ánh hai xu hướng thực tiễn: (i) Phụ thuộc vào dữ liệu của BGĐ tại các công ty nhóm 2 và 3, làm gia tăng rủi ro thiên lệch và giảm mức độ độc lập của quy trình kiểm toán; (ii) Đa dạng và độc lập trong phương pháp tại nhóm Big 4, phù hợp với logic phương pháp tiếp cận rủi ro mà ISA 540 đặt ra.

✓ **Giai đoạn kết luận và lập báo cáo**

Trong giai đoạn này, KTV không chỉ xem xét dữ liệu kế toán, mà còn phải đánh giá xem: (i) Các rủi ro SSTY đã được giảm thiểu; (ii) Bằng chứng kiểm toán thu thập được đã đầy đủ và thích hợp; (iii) Những rủi ro còn tồn tại có thể ảnh hưởng đến kết luận kiểm toán. KTV ở cả ba

nhóm đều cho biết KTV thực hiện đánh giá tổng thể theo yêu cầu của chuẩn mực VSA 540. Tuy nhiên, nhóm 1 đánh giá sâu hơn các chỉ báo thiên lệch của BGD, tính nhất quán giữa các UTKT và khả năng hợp lý của thuyết minh về không chắc chắn. Trong khi đó, nhóm 2 và nhóm 3 chủ yếu đối chiếu lại kết quả với số liệu BGD cung cấp mà chưa thực hiện phân tích sâu về mức độ không chắc chắn, khả năng thiên lệch hoặc các chỉ báo rủi ro còn tồn tại. Kết quả này phù hợp với nhận định thường xuyên của BTC và UBCKNN trong các báo cáo kiểm tra chất lượng cho rằng nhiều hồ sơ kiểm toán, dù sử dụng chương trình kiểm toán mẫu, nhưng chưa thực sự được triển khai theo đúng tinh thần của phương pháp tiếp cận rủi ro đối với mọi UTKT.

3.3.4. Nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm từ cả ba nhóm đối tượng cho thấy một sự đồng thuận cao (100%) cho rằng không tồn tại một quy trình tách biệt hoàn toàn cho kiểm toán các UTKT. Thay vào đó, do UTKT xuất hiện trong nhiều khoản mục và thường chứa đựng rủi ro, các thủ tục kiểm toán đặc thù đối với khoản mục này được tích hợp và xuyên suốt vào cả ba giai đoạn của quy trình kiểm toán BCTC tổng thể.

Một phát hiện cốt lõi từ phỏng vấn chuyên sâu là sự phân hóa rõ rệt về chương trình kiểm toán mà các công ty kiểm toán áp dụng. Cụ thể, nhóm 1 cho rằng 100% KTV tuân thủ quy trình của hãng toàn cầu, nơi mà quy trình toàn cầu đã tích hợp các yêu cầu của ISA. Nhóm 2 và nhóm 3 phản hồi đa số KTV dựa chủ yếu vào chương trình kiểm toán mẫu của VACPA hoặc quy trình tự xây dựng và sự lựa chọn dựa trên kinh nghiệm và tình huống cụ thể. Kết quả KTV nhóm 2 cho rằng 28.6% sử dụng chương trình theo gợi ý của Hãng, quy trình kiểm toán theo hướng dẫn của quy trình kiểm toán mẫu của VACPA (33,9%) hoặc theo quy trình tự xây dựng (37,5%). Kết quả của khảo sát này với nhóm KTV thuộc nhóm 3 là hoàn toàn áp dụng chương trình kiểm toán mẫu của VACPA (79%) hoặc theo quy trình tự xây dựng (21%). KTV của nhóm 2 và nhóm 3 cho biết các quy trình của công ty được xây dựng và hoàn thiện dựa trên kinh nghiệm của KTV cấp cao. Một số KTV được phỏng vấn cho rằng chương trình kiểm toán mẫu của VACPA soạn thảo và ban hành trên cơ sở các quy định của VSA, cùng sự hỗ trợ kỹ thuật từ các KTV có kinh nghiệm của các công ty kiểm toán lớn ở Việt Nam. Theo nhận định của các KTV (Nhóm 2 và 3) được phỏng vấn, các quy trình nội địa này có hướng dẫn cho các UTKT phổ biến, nhưng còn hạn chế: (i) Chủ yếu hướng dẫn kiểm tra lại các UT của đơn vị, thiếu hướng dẫn chi tiết cách KTV tự xây dựng mô hình UT độc lập; (ii) Các biểu mẫu đơn lẻ, thiếu tính liên kết hệ thống tự động.

Để đảm bảo tính khách quan trong việc đánh giá thực trạng, nghiên cứu vận dụng phương pháp hỗn hợp thông qua kết hợp dữ liệu phỏng vấn sâu với việc xem xét hồ sơ kiểm toán tại 6 hãng kiểm toán thuộc ba nhóm được lựa chọn. Các dữ liệu này đồng thời được đối chiếu với

báo cáo kiểm tra chất lượng hàng năm của Bộ Tài chính và UBCKNN. Phân tích được triển khai chi tiết theo bốn giai đoạn cốt lõi của quy trình kiểm toán UTKT, bao gồm: Nhận diện rủi ro và phân tích thông tin liên quan; Xác định và đánh giá rủi ro có SSTY trong các UTKT; Xử lý rủi ro có SSTY; Tổng hợp kết quả và trao đổi với đơn vị được kiểm toán.

3.3.4.1. Nhận diện rủi ro và phân tích thông tin liên quan đến đơn vị được kiểm toán

Kết quả khảo sát từ 100% KTV được phỏng vấn, kết hợp khảo sát các giấy tờ làm việc tại công ty kiểm toán cho thấy việc hiểu các yếu tố rủi ro là rất quan trọng để hướng sự chú ý đến các sai sót tiềm tàng có thể tác động đáng kể đến BCTC, cho phép kiểm toán hiệu quả hơn. Hoạt động đánh giá rủi ro được thực hiện xuyên suốt và nhất quán trong cả ba giai đoạn của quy trình. Việc nhận diện sớm các yếu tố rủi ro tiềm tàng trong các chu trình kinh doanh có liên quan đến UTKT đóng vai trò then chốt ngay từ bước lập kế hoạch chiến lược. Đây là tiền đề phương pháp luận thiết yếu, giúp định hướng nguồn lực kiểm toán trong bối cảnh việc kiểm tra toàn diện 100% nghiệp vụ là điều thường không khả thi. Quy trình bao gồm các bước:

Bước 1: Tìm hiểu về môi trường hoạt động và rủi ro trong đó có các rủi ro liên quan đến các UTKT và các tiết lộ có liên quan

Kết quả thực nghiệm ghi nhận sự đồng thuận tuyệt đối (100%) từ các đối tượng phỏng vấn cho rằng việc thấu hiểu khách hàng và đánh giá rủi ro ngay từ giai đoạn lập kế hoạch là nền tảng phương pháp luận cốt lõi. Như một KTV đã nhấn mạnh, việc tích lũy đầy đủ thông tin về môi trường kinh doanh là điều kiện tiên quyết. Đây là cơ sở để KTV nhận diện các sự kiện và nghiệp vụ, từ đó vận dụng xét đoán chuyên môn để đánh giá chính xác các tác động trọng yếu đến BCTC.

Nội dung tìm hiểu (được ghi nhận qua hồ sơ kiểm toán của cả 3 nhóm) bao gồm các yếu tố chung như: môi trường hoạt động, đặc điểm đơn vị, chính sách kế toán và rủi ro kinh doanh. Các thủ tục này nhằm đánh giá khả năng chấp nhận khách hàng và xác định rủi ro hợp đồng. Hồ sơ kiểm toán tại công ty ABC2, nhóm 2 được mô tả cụ thể trong Phụ lục số 08 và số 09a đã cho thấy KTV tìm hiểu chi tiết về các vấn đề như tính chính trực của BGĐ, nghi ngờ về hoạt động liên tục, các tranh chấp pháp lý và các nghiệp vụ kế toán phức tạp. Trong hồ sơ kiểm toán tại công ty ABC1, ABC2, KTV còn tìm hiểu thêm các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể phát sinh các UTKT cần phải ghi nhận và thuyết minh trên BCTC (Phụ lục số 09b).

Kết quả tổng hợp từ dữ liệu định lượng (Bảng 3.8) và bằng chứng định tính (phỏng vấn sâu, hồ sơ kiểm toán) xác nhận rằng các thủ tục tìm hiểu môi trường hoạt động và đánh giá rủi ro (các nội dung về UTKT và thuyết minh) đều đã được triển khai. Tuy nhiên, phân tích chi tiết lại chỉ ra sự phân hóa mạnh mẽ về chiều sâu thực hiện, đặc biệt là sự chênh lệch về mức

độ tập trung dành cho các khoản mục ước tính kế toán.

Bảng 3.8. Đánh giá mức độ tìm hiểu về môi trường kinh doanh và rủi ro tại đơn vị khách hàng

Nội dung tìm hiểu	Điểm trung bình		
	Nhóm 1	Nhóm 2	Nhóm 3
Với khách hàng kiểm toán là các CTNY phi tài chính, Anh/chị có thường tìm hiểu môi trường hoạt động và rủi ro trong quá trình thực hiện kiểm toán ở mức độ nào	4,5	3,9	3,4
Anh/chị tìm hiểu khách hàng chuyên sâu về các UTKT trên BCTC ở mức độ nào	4,3	3,7	2,3

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả phỏng vấn

Thứ nhất, là sự phân hóa về nội dung. Dữ liệu (Bảng 3.8) cho thấy KTV nhóm 1 thực hiện tìm hiểu chuyên sâu hơn (điểm trung bình 4,5) so với kết quả của nhóm 2 (3,9) và nhóm 3 (3,4). Khoảng cách này đặc biệt lớn khi tìm hiểu chuyên sâu về UTKT, với điểm trung bình của nhóm 3 (2,3) thấp hơn đáng kể so với nhóm 1 (4,3) và nhóm 2 (3,7). Phát hiện này được xác thực qua xem xét hồ sơ kiểm toán, cụ thể là KTV nhóm 1 và 2 cho biết công ty có thể có giấy tờ làm việc riêng khi tìm hiểu về rủi ro UTKT, nhưng không phải là bắt buộc với tất cả các khách hàng. Một hồ sơ nhóm 1 (Phụ lục số 10) cho thấy việc này được thực hiện chi tiết. Ngược lại, hồ sơ tại nhóm 3 như hồ sơ của công ty ABC3 (Phụ lục số 11) cho thấy thủ tục này thực hiện còn mang tính hình thức, thiếu minh chứng rõ ràng. Phát hiện này cũng nhất quán với kết quả của các báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán từ năm 2017-2024 (phụ lục số 12). Chẳng hạn như báo cáo cho chất lượng dịch vụ năm 2023 của UBCKNN đưa ra công ty có thực hiện các quy định về các chính sách và thủ tục về chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, có trường hợp hồ sơ kiểm toán giá phí thấp không lưu các giấy làm việc thể hiện KTV đã thực hiện thủ tục chấp nhận khách hàng, các thủ tục tìm hiểu về môi trường kinh doanh và rủi ro còn sơ sài chưa đầy đủ.

Thứ hai, là sự khác biệt về chiều sâu cũng xuất phát từ phương pháp và công nghệ được sử dụng trong giai đoạn này. KTV thuộc nhóm 1 báo cáo sử dụng cách tiếp cận toàn diện, hiện đại. KTV ở nhóm công ty này tiếp cận nguồn tài nguyên toàn cầu của hãng để phân tích theo ngành, sử dụng Data Analytics, kết hợp kiểm tra tài liệu nội bộ và phỏng vấn chuyên sâu đa cấp. Trong khi, KTV thuộc nhóm 2 và 3 thừa nhận, do hạn chế về nguồn lực, KTV chủ yếu sử dụng các phương pháp truyền thống (phân tích tài liệu nội bộ, phỏng vấn). Các cuộc phỏng vấn này bị đánh giá là sơ sài, chưa đối chiếu nhiều đối tượng. Báo cáo của Cục Quản lý, Giám sát kế toán, kiểm toán (2017, 2024) (Phụ lục 12) xác nhận hạn chế này, chỉ ra KTV (ở các công ty bị kiểm tra) sử dụng chủ yếu là phương pháp phỏng vấn trực tiếp hoặc qua điện thoại, dẫn đến chưa gắn kết được lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán. Chính những khiếm khuyết về phương

pháp luận này là nguyên nhân khiến hồ sơ kiểm toán không đáp ứng được chuẩn mực, dẫn đến sự xuất hiện các chế tài nghiêm khắc như đình chỉ hành nghề trong một số trường hợp sai phạm.

Bước 1.2. Tìm hiểu về các chu trình kinh doanh quan trọng của đơn vị liên quan đến các UTKT

Kết quả thực nghiệm (được tổng hợp từ phỏng vấn sâu và soát xét hồ sơ kiểm toán) ghi nhận sự đồng thuận tuyệt đối về việc tìm hiểu các chu trình kinh doanh cốt lõi là thủ tục bắt buộc. Các KTV nhận thức rõ rằng các UTKT trọng yếu (điển hình như dự phòng nợ phải thu, giảm giá HTK, các UT về thời gian sử dụng hữu ích của tài sản) luôn được tích hợp chặt chẽ trong việc tìm hiểu các chu trình kinh doanh có liên quan. Việc nắm bắt quy trình vận hành chính là cơ sở tiền đề để đánh giá rủi ro liên quan đến các UTKT. KTV cũng xác nhận rằng việc xác định chu trình trọng tâm phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro ngành. Chẳng hạn như với khách hàng là các công ty thuộc nhóm ngành xây dựng, KTV sẽ tập trung vào chu trình mua hàng và giá thành do các công ty thuộc nhóm ngành này có rủi ro cao về quản lý vật tư và tập hợp chi phí. Tuy nhiên, dữ liệu phỏng vấn và kiểm tra hồ sơ cho thấy sự phân hóa rõ rệt trong thực thi giữa các nhóm: trong khi nhóm 1 đạt tỷ lệ tuân thủ tuyệt đối (100%), nhóm 2 đạt 88,63% và nhóm 3 giảm sâu xuống còn 64,27%.

Sự thiếu hụt trong tìm hiểu chu trình tại nhóm các công ty nội địa (nhóm 3) hoàn toàn tương đồng với các báo cáo kiểm soát chất lượng của UBCKNN, vốn chỉ ra rằng việc khảo sát sơ sài dẫn đến hệ quả thiết kế thủ tục kiểm toán không tương xứng với rủi ro thực tế. Kết quả này phản ánh khoảng cách đáng kể về chất lượng thực thi và mức độ chi tiết trong công tác đánh giá rủi ro ngành và rủi ro khoản mục giữa các nhóm công ty kiểm toán.

- *Về mức độ chi tiết*

KTV nhóm 1 và 2 tập trung sâu vào các khía cạnh kỹ thuật kiểm soát (Mô tả lại chu trình, thực hiện kiểm soát chính, điểm trung bình là 4,1 và 4,0 cho nhóm 1; 4,2 và 3,7 cho nhóm 2). Ngược lại, KTV thuộc nhóm 3 tập trung nhiều hơn vào các khía cạnh chung là tìm hiểu khía cạnh kinh doanh và chính sách kế toán, điểm của nội dung này khá cao là 4,4. Trong khi nội dung soát xét về thiết kế và thực hiện các kiểm soát chính chỉ có điểm trung bình chung là 3,0 (dữ liệu tại Bảng 3.9).

- *Về chất lượng (xem xét hồ sơ)*

Hồ sơ kiểm toán của các CTKT thuộc nhóm 1 và 2 (Phụ lục số 13a, 13b, 14, 15) thể hiện việc tìm hiểu chu trình một cách chi tiết: mô tả các bước, hoạt động kiểm soát, tần suất thực hiện kiểm soát và liên kết trực tiếp các kiểm soát với các cơ sở dẫn liệu. Minh chứng từ hồ sơ kiểm toán tại Công ty ABC2 (được trình bày tại Phụ lục số 13a, 13b) cho thấy các UTKT trọng yếu (như tỷ lệ hoàn thành, dự phòng giảm giá HTK) đã được nhận diện cụ thể ngay trong giấy

tờ làm việc của từng chu trình. Đồng thời, hồ sơ cũng ghi nhận việc đánh giá sự tuân thủ chuẩn mực, tính nhất quán trong áp dụng chính sách kế toán cũng như sự phù hợp trong việc thuyết minh các thay đổi về chính sách và ước tính. Kết quả khảo sát hồ sơ kiểm toán cho thấy sự phân hóa rõ rệt về mức độ chi tiết trong quy trình giữa các nhóm. Cụ thể, tại các công ty thuộc nhóm 1 và 2, quy trình tìm hiểu chu trình kinh doanh được thực hiện rất chặt chẽ. Giấy tờ làm việc không chỉ dừng lại ở việc mô tả các bước công việc hay bộ phận chịu trách nhiệm, mà còn yêu cầu xác định rõ tần suất vận hành của các thủ tục kiểm soát. Đáng chú ý, ngay trong quá trình mô tả (như minh họa tại Phụ lục số 14), KTV buộc phải đưa ra đánh giá trực tiếp về tính phù hợp của thiết kế và xác nhận xem kiểm soát đó có thực sự được vận hành hay không.

Bảng 3.9. Đánh giá mức độ thực hiện của KTV về tìm hiểu, đánh giá các khía cạnh nội dung trong quy trình tìm hiểu chu trình kinh doanh chủ yếu của đơn vị khách hàng

Khi xem xét về từng chu trình kinh doanh chủ yếu tại CTNY, Anh/Chị thường thực hiện công việc	Điểm trung bình		
	Nhóm 1	Nhóm 2	Nhóm 3
Tìm hiểu các khía cạnh kinh doanh liên quan đến từng chu trình ở mức độ nào	3,7	3,8	4,4
Tìm hiểu các chính sách kế toán áp dụng ở mức độ nào	3,8	3,8	4,4
Mô tả lại chu trình ở mức độ nào	4,1	4,2	3,2
Soát xét về thiết kế và thực hiện các kiểm soát chính ở mức độ nào	4,0	3,7	3,0

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả phỏng vấn

Bên cạnh đó, đối với nội dung soát xét thiết kế và thực hiện, hồ sơ của nhóm 1, 2 và một số công ty nhóm 3 thể hiện sự vượt trội về chiều sâu. KTV phải đối chiếu các thủ tục kiểm soát với từng mục tiêu kiểm soát chi tiết gắn liền với các cơ sở dẫn liệu (như tính hiện hữu, tính đầy đủ, tính chính xác, hoặc đánh giá). Đây chính là cơ sở then chốt để KTV quyết định phạm vi và bản chất của các thủ tục kiểm toán tiếp theo (Phụ lục số 15).

Ở chiều ngược lại, hồ sơ kiểm toán của các đơn vị thuộc nhóm 3 và một số công ty nhóm 2 lại bộc lộ sự thiếu hụt nghiêm trọng về bằng chứng kiểm toán. Thực trạng này phù hợp với các kết luận trong báo cáo kiểm tra chất lượng dịch vụ năm 2023 của cơ quan chức năng. Theo đó, đối với nội dung tìm hiểu chu trình kinh doanh, thủ tục kiểm tra hệ thống (Walkthrough test) thường được thực hiện sơ sài, KTV chỉ thu thập chứng từ rời rạc và kiểm tra cục bộ một số bước thay vì xâu chuỗi toàn bộ quy trình nghiệp vụ. Hệ quả là, các thủ tục kiểm toán được thiết kế thiếu sự tương thích với mức độ rủi ro đã đánh giá.

Bước 1.3. Tìm hiểu về KSNB của đơn vị liên quan đến các UTKT của đơn vị

Kết quả thực nghiệm cho thấy sự khác biệt trong phương pháp tiếp cận đánh giá KSNB giữa các nhóm công ty kiểm toán. Nhóm công ty 1 và 2 thực hiện chi tiết thủ tục Walk-through cho các chu trình trọng yếu để xác nhận sự vận hành của hệ thống theo thiết kế. Các đơn vị

này có xu hướng kết hợp linh hoạt giữa bằng chứng thực tế kỳ hiện tại và bằng chứng từ các cuộc kiểm toán trước đó. Trong khi, nhóm công ty 3 và một bộ phận các công ty của nhóm 2 có khuynh hướng lạm dụng việc sử dụng lại bằng chứng từ kỳ trước, thay vì đầu tư nguồn lực cho các thử nghiệm kiểm soát tại kỳ hiện tại. Về mặt kỹ thuật, các KTV sử dụng phương pháp chọn mẫu kiểm tra xuyên suốt chu trình nhằm thẩm định tính hiệu lực của các điểm chốt kiểm soát và thẩm quyền phê duyệt. Mục tiêu cốt lõi của giai đoạn này là xác nhận tính thực thi của quy trình, làm cơ sở để đánh giá rủi ro kiểm soát thay vì tập trung tìm kiếm các sai sót chi tiết.

Các KTV cũng cho biết thêm thực hiện thử nghiệm kiểm soát (Test of Controls - TOC) hay không phụ thuộc vào kết quả đánh giá sơ bộ. Nếu thấy kiểm soát hoạt động tốt có thể thực hiện TOC để kiểm tra sâu hơn, ở trường hợp ngược lại nếu kiểm soát yếu các KTV có thể mở rộng kiểm tra chi tiết (Test of Detail). Kết quả phỏng vấn này đồng nhất với việc xem xét hồ sơ kiểm toán tại các công ty kiểm toán. Mặc dù các bước trong quy trình đánh giá KSNB là tương đồng giữa các công ty kiểm toán thuộc 3 nhóm công ty kiểm toán nhưng trên giấy tờ làm việc vẫn có một số khác biệt về mức độ thực hiện. Với các công ty đã thực hiện chi tiết ở bước 1.2, KTV sẽ tiếp tục thực hiện chi tiết để kiểm tra việc thực hiện các kiểm soát của đơn vị khách hàng chi tiết theo các cơ sở dẫn liệu. Với các KTV ở bước 1.2 không làm chi tiết thì ở bước thực hiện thử nghiệm kiểm soát này KTV cũng sẽ thực hiện vài thử nghiệm kiểm soát để đảm bảo đủ hồ sơ, thậm chí có một số KTV không thực hiện thử nghiệm này. Đối chiếu hồ sơ kiểm toán các công ty như Phụ lục số 16 (là giấy tờ làm việc để đánh giá và thực hiện thử nghiệm kiểm soát cho các chu trình chủ yếu tại đơn vị khách hàng của các công ty kiểm toán) cho thấy, một số công ty chỉ chọn một vài nghiệp vụ giao dịch để thực hiện thử nghiệm kiểm soát, công ty không có hướng dẫn chi tiết việc chọn mẫu này, việc chọn mẫu có thể đôi lúc do KTV tự xác định.

Khác biệt với một số công ty thuộc nhóm 3, các công ty kiểm toán Big 4 (nhóm 1) cho biết KTV áp dụng phương pháp xác định cỡ mẫu thử nghiệm kiểm soát theo quy định chi tiết cụ thể của công ty. Cách chọn mẫu này dựa trên tần suất thực hiện kiểm soát và mức độ rủi ro từ các hoạt động của khách hàng và bắt buộc tuân thủ quy định đó của công ty kiểm toán (Bảng 3.10). KTV cũng cần phải giải thích lý do các KTV lựa chọn số mẫu đó để kiểm tra. Khi đã xác định cỡ mẫu cho thử nghiệm kiểm soát, các KTV của các công ty thuộc nhóm 1 thực hiện các thủ tục kiểm tra rất chi tiết trong từng chu trình cụ thể để đưa đến kết luận cuối cùng là KSNB có được thiết kế và hoạt động hiệu quả hay không.

Bước 2. Xem xét, đánh giá các UTKT được thực hiện của các kỳ trước đó

Kết quả phỏng vấn cho thấy 100% KTV đều khẳng định tầm quan trọng của việc xem xét các UTKT của kỳ trước. Tuy nhiên, KTV cho biết đây không phải là một bước riêng lẻ mà

là một thủ tục tích hợp vào giai đoạn lập kế hoạch. Cụ thể, nó được lồng ghép khi tìm hiểu môi trường kinh doanh (bước 1.1; 1.2) và tìm hiểu sâu về các UTKT của khách hàng (như được minh chứng trong mẫu giấy tờ làm việc tìm hiểu khách hàng - UTKT tại Phụ lục số 10), cũng như khi thực hiện thủ tục phân tích. Mục đích của thủ tục này theo các KTV là để xác định các dấu hiệu rủi ro, chẳng hạn như sự thay đổi phương pháp lập UTKT không có lý do rõ ràng, hoặc chênh lệch lớn giữa UTKT kỳ trước và kết quả thực tế. Các KTV khẳng định những phát hiện này là cơ sở quan trọng để đánh giá khả năng thiên vị của BGĐ. Dù có sự đồng thuận về mục đích nhưng kết quả phỏng vấn sâu và xem xét hồ sơ cho thấy 4/6 công ty được xem xét có thực hiện thủ tục này đã chỉ ra sự khác biệt rõ rệt về chiều sâu thực hiện thủ tục. Cụ thể là:

- ✓ Ở nhóm 1, KTV áp dụng các thủ tục chuyên sâu. KTV chủ động phỏng vấn sâu khách hàng (đặc biệt là khách hàng mới), so sánh dữ liệu với toàn ngành để đánh giá tính hợp lý và sử dụng công nghệ hoặc ý kiến chuyên gia để xác minh các UTKT có rủi ro cao từ kỳ trước.
- ✓ Ở nhóm 2 và 3, KTV dựa chủ yếu vào tài liệu do khách hàng cung cấp hoặc hồ sơ kiểm toán năm trước để xem xét mà ít thực hiện kiểm tra độc lập hoặc phân tích chuyên sâu do hạn chế về nguồn lực và công nghệ (hoặc đặc điểm khách hàng đơn giản hơn).

Phát hiện về sự khác biệt này tương đồng với các báo cáo kiểm tra chất lượng của UBCKNN và BTC, vốn kết luận rằng một số công ty kiểm toán chưa thực sự chú trọng vào đánh giá rủi ro tổng thể mà tập trung vào kiểm tra chi tiết các khoản mục.

Bảng 3.10. Bảng mô tả chọn mẫu trong thử nghiệm kiểm soát công ty ABC1

Tần suất của kiểm soát	Cơ mẫu cho thử nghiệm kiểm soát			
	Rủi ro rất cao và liên quan đến hoạt động kiểm soát	Rủi ro đáng kể	Rủi ro khá liên quan	Rủi ro mức độ trung bình
Hàng năm	1	1	1	1
Hàng quý	2	2	2	2
Hàng tháng	4	3	3	2
Hàng tuần	11	9	7	5
Hàng ngày	30	25	20	15
Thường xuyên (định kỳ và lặp lại)	55	45	35	25

Nguồn: Từ hồ sơ của công ty kiểm toán ABC1

Bước 3. Phân bổ nguồn lực thực hiện kiểm toán các UTKT đảm bảo các yêu cầu về kỹ năng và kiến thức chuyên môn

Kết quả từ hồ sơ cho thấy 100% KTV thực hiện phân công nhân sự dựa trên sự phù hợp về năng lực, kinh nghiệm và đặc điểm ngành nghề của khách hàng. Đây là thủ tục bắt buộc giúp đảm bảo tính độc lập và chuyên môn hóa trong nhóm kiểm toán. Các công ty kiểm toán (đặc biệt là nhóm 1 và 2) đều lưu trữ minh chứng về việc soát xét tính độc lập và hồ sơ điều chuyển nhân sự, khẳng định sự tuân thủ nghiêm ngặt các chuẩn mực về quản lý chất lượng ngay từ giai đoạn lập kế hoạch.

Tuy nhiên, phỏng vấn chuyên sâu cho thấy sự phân hóa rõ rệt về cơ sở thực tiễn của việc

phân bổ nguồn lực. KTV thuộc nhóm 1 cho biết công ty có các nhóm chuyên trách về kiểm toán UTKT, bao gồm KTV giàu kinh nghiệm và cấp quản lý chịu trách nhiệm chính. Đối với các UTKT phức tạp (định giá tài sản, mô hình tài chính), công ty có bộ phận chuyên gia nội bộ (định giá, pháp lý, thuế) hỗ trợ, hoặc cân nhắc thuê chuyên gia bên ngoài. Ngược lại, KTV thuộc nhóm 3 thừa nhận, do quy mô nhỏ và ít KTV hành nghề, công ty thường xuyên thiếu nhân lực vào “mùa kiểm toán”. Hệ quả là việc phân công đôi khi chưa phù hợp về năng lực, mà dựa trên lịch nhân viên còn trống để đảm bảo tiến độ. Điều này dẫn đến rủi ro các UTKT phức tạp có thể bị phân công cho các KTV chưa đủ kinh nghiệm, qua đó có thể ảnh hưởng trực tiếp đến CLKT.

Ở một khía cạnh khác, kết quả thực nghiệm cho thấy sự thiếu quan tâm đáng kể đối với việc sử dụng chuyên gia bên ngoài ở cả ba nhóm công ty kiểm toán. Có đến 88,89% KTV (32/36 người) thừa nhận chưa chú trọng đánh giá mức độ phức tạp của UTKT để quyết định thuê chuyên gia hỗ trợ. Minh chứng từ hồ sơ kiểm toán cũng xác nhận thực trạng này khi 5/6 công ty được khảo sát khẳng định không sử dụng chuyên gia (về CNTT, thuế, định giá hay bảo hiểm) trong kế hoạch kiểm toán, kể cả đối với các khoản mục UTKT có độ rủi ro cao. Việc phân bổ nguồn lực còn được xem xét trên yếu tố về thời gian sắp xếp cho công việc kiểm toán. Với kiểm toán các UTKT, KTV Big 4 cho rằng có thể dành 20-30% tổng thời gian kiểm toán cho việc thực hiện này trong khi đó các nhóm công ty kiểm toán khác chỉ chiếm khoảng 10-20% tổng thời gian kiểm toán hoặc thậm chí chỉ là 5-10% tổng thời gian.

Các phát hiện thực nghiệm này tương đồng với các Báo cáo kiểm tra chất lượng của Bộ Tài chính và UBCKNN. Báo cáo năm 2023 chỉ ra các hạn chế thực tế tại một số công ty như: (i) Một số công ty kiểm toán với khách hàng có hoạt động kinh doanh về lĩnh vực phức tạp hoặc đặc thù nhưng đơn vị chưa bố trí chuyên gia phù hợp trong nhóm kiểm toán; (ii) Một hạn chế khác là việc đào tạo, cập nhật kiến thức hàng năm của một số công ty chưa phân chia theo từng cấp độ nhân viên; chưa thực hiện đánh giá nhân viên khi kết thúc hợp đồng dịch vụ; (iii) Công ty có thực hiện phân công trách nhiệm đối với thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và nhóm kiểm toán của từng hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, qua rà soát thực tế, có trường hợp công ty có phân công cho 01 thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán thực hiện khá nhiều cuộc kiểm toán và ký quá nhiều báo cáo trong năm. Vấn đề về nguồn nhân lực sẽ được phân tích sâu hơn ở nghiên cứu định lượng vì đó được cho là một trong các yếu tố ảnh hưởng đáng kể đến kiểm toán các UTKT xét trên góc độ chất lượng thực hiện kiểm toán.

3.3.4.2. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong kiểm toán các ước tính kế toán

Bước 4. Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

Kết quả thực nghiệm ghi nhận sự đồng thuận tuyệt đối (100%) từ các KTV cho rằng việc đánh giá rủi ro SSTY đóng vai trò là tiền đề phương pháp luận để thiết kế các thủ tục kiểm

toán. Các ý kiến cũng thống nhất rằng rủi ro này đối với các UTKT không được đánh giá một cách độc lập, mà được tích hợp vào quy trình đánh giá rủi ro của từng khoản mục hoặc chu trình nghiệp vụ tương ứng, bao gồm cả cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu.

Ở cấp độ BCTC, KTV đánh giá các yếu tố có thể ảnh hưởng lan tỏa đến toàn bộ BCTC, như môi trường kiểm soát, quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị, hệ thống thông tin, hoạt động kiểm soát và giám sát. Trong đó, các yếu tố liên quan đến UTKT được xem xét thông qua khả năng BGĐ nhận diện rủi ro kinh doanh, đánh giá ảnh hưởng của các ước tính trọng yếu, kiểm soát quy trình lập BCTC và thuyết minh các thông tin có tính không chắc chắn. Việc đánh giá này giúp KTV hình thành nhận định ban đầu về mức độ rủi ro tổng thể của cuộc kiểm toán và xác định các khu vực cần tập trung nguồn lực.

Ở cấp độ cơ sở dẫn liệu, KTV xác định và đánh giá rủi ro gắn với từng khoản mục hoặc chu trình có chứa UTKT, chẳng hạn dự phòng phải thu khó đòi trong chu trình bán hàng, giảm giá hàng tồn kho trong chu trình hàng tồn kho, khấu hao và suy giảm giá trị trong chu trình tài sản cố định, hoặc các khoản dự phòng trong chu trình nợ phải trả. Tại cấp độ này, KTV xem xét rủi ro theo từng cơ sở dẫn liệu như tính hiện hữu, đầy đủ, đánh giá, phân loại, trình bày và thuyết minh. Đối với UTKT, cơ sở dẫn liệu đánh giá và trình bày, thuyết minh thường có rủi ro cao hơn do phụ thuộc nhiều vào mô hình, dữ liệu đầu vào và giả định của BGĐ.

Kết quả rà soát hồ sơ kiểm toán cho thấy các công ty kiểm toán đã lưu lại bằng chứng về việc đánh giá rủi ro theo hai cấp độ nêu trên (như Phụ lục số 17a). Tuy nhiên, mức độ chi tiết có sự khác biệt giữa các nhóm công ty. Nhóm Big 4 và các hãng thành viên quốc tế thường tách bạch rõ hơn giữa rủi ro cấp độ BCTC và rủi ro cấp độ cơ sở dẫn liệu, đồng thời đánh giá riêng các yếu tố rủi ro cố hữu của UTKT như tính phức tạp, mức độ chủ quan và độ không chắc chắn. Trong khi đó, ở một số công ty kiểm toán nội địa, việc đánh giá rủi ro UTKT còn có xu hướng lồng ghép trong đánh giá khoản mục hoặc chu trình chung, chưa thể hiện rõ mức độ phân tích riêng đối với phương pháp lập ước tính, dữ liệu, giả định và rủi ro thiên lệch của BGĐ.

Việc đánh giá rủi ro cũng được thực hiện đồng thời với xác định mức trọng yếu. KTV thiết lập mức trọng yếu tổng thể và mức trọng yếu thực hiện, sau đó xem xét điều chỉnh khi đơn vị có nhiều khoản mục chứa đựng UTKT trọng yếu hoặc có mức độ không chắc chắn cao. Kết quả phỏng vấn cho thấy 80% KTV cho rằng mức trọng yếu có thể giảm khi BCTC chứa nhiều giao dịch hoặc khoản mục liên quan đến UTKT, phản ánh nhận thức của KTV về mức độ rủi ro cao và ảnh hưởng tiềm tàng của các khoản mục này đến quyết định của người sử dụng BCTC.

Nhìn chung, thực trạng cho thấy các KTV đã nhận thức và thực hiện đánh giá rủi ro

SSTY liên quan đến UTKT theo hướng tiếp cận dựa trên rủi ro. Tuy nhiên, hạn chế chủ yếu nằm ở mức độ triển khai. Cụ thể là việc đánh giá rủi ro cấp độ cơ sở dữ liệu đối với từng UTKT chưa phải lúc nào cũng được phân tích riêng biệt và đầy đủ, đặc biệt tại các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ hơn. Đây là điểm cần tiếp tục hoàn thiện nhằm bảo đảm việc thiết kế thủ tục kiểm toán đối với UTKT thực sự xuất phát từ mức độ rủi ro đã được đánh giá.

Ở một khía cạnh khác, trọng tâm của xác định rủi ro có SSTY là xác định rủi ro gian lận. Qua khảo sát cho thấy việc thực hiện phỏng vấn BGĐ và kiểm toán nội bộ để xác định rủi ro gian lận là thủ tục bắt buộc (theo VSA 240). HSKT tại công ty ABC2, theo Phụ lục số 17b cho thấy KTV đã thực hiện và lưu trữ các giấy tờ làm việc, ghi lại các câu hỏi phỏng vấn cụ thể (như: “Đánh giá của BGĐ về rủi ro gian lận?”, “Tần suất trao đổi với BQT?”). Điểm đáng chú ý là tại các công ty Big 4, các KTV cũng sử dụng các thông tin này nhưng việc thu thập và phân tích thông tin thường được thực hiện theo hướng có hệ thống, kết hợp giữa tài liệu chuẩn hóa, cơ sở dữ liệu nội bộ và hiểu biết tích lũy từ các năm trước. KTV thường phân tích sâu hơn về mô hình kinh doanh, chiến lược phát triển, đặc điểm ngành và các rủi ro kinh doanh có thể ảnh hưởng đến BCTC. Kết quả của phần đánh giá này kết hợp với mô hình rủi ro ($AR=IR \times CR \times DR$), để tổng hợp bảng đánh giá rủi ro có SSTY (Bảng 3.11 hoặc Phụ lục số 18a).

Bảng 3.11. Trích dẫn giấy tờ làm việc liên quan đến đánh giá rủi ro có SSTY tại công ty kiểm toán ABC2

Subject: Risk Assessment, Approach to Assessed Risk and Sampling method																												
Audit section	BS/PL	ABS (Value)	Value	Risk	Audit quant	Inherent risk					Further comments	Control risk					Further comments	Combined Risk				Detection risk						
						Ex or Occ	(R) (Co)	Val or (D)	P & D	General		Ex or Occ	(R) (Co)	Val or (D)	P & D	General		Ex or Occ	(R) (Co)	Val or (D)	P & D	General	Ex or Occ	(R) (Co)	Val or (D)	P & D	General	
D100. Cash & Cash equivalent	BS	14,398,660,553	Small	High	3	High	Med	High	Med	Med	High	Med	Med	Med	Med	Med		High	Med	High	Med	Med	Low	Med	Low	Med	Med	Low
D200. Financial Investments	BS	151,482,983,729	Large	High	1	High	Med	High	Med	Med	High	Med	Med	Med	Med	Med		High	Med	High	Med	Med	Low	Med	Low	Med	Med	Low

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán của công ty ABC2

Mặc dù quy trình là bắt buộc nhưng khi xem xét HSKT cho thấy sự khác biệt trong việc thực hiện đánh giá rủi ro gian lận cụ thể liên quan đến UTKT. Có 4/6 hồ sơ được xem xét có lưu trữ giấy tờ làm việc, thể hiện việc KTV đã xác định các yếu tố rủi ro gian lận liên quan đến UTKT (ví dụ: các UTKT liên quan đến xét đoán chủ quan, các nghiệp vụ phức tạp gần thời điểm kết thúc kỳ). 2/6 hồ sơ còn lại không thấy có sự hiện diện của thủ tục này trong hồ sơ.

Phát hiện này tương đồng với các Báo cáo kiểm tra chất lượng của BTC/UBCKNN. Ví dụ, báo cáo năm 2023 kết luận rằng một vài hồ sơ chưa xem xét đầy đủ rủi ro gian lận trong việc ghi nhận doanh thu, cho thấy việc thực thi đánh giá rủi ro chuyên sâu (như với UTKT) vẫn còn tồn tại khoảng trống trong thực tế. Các công ty kiểm toán như công ty TNHH kiểm

toán TTP; Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C; TNHH Kiểm toán CPA VIETNAM; Công ty TNHH Kiểm toán Nhân Tâm Việt; Công ty TNHH Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán Nam Việt; Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn RSM Việt Nam; Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tin học Moore AISC cho kỳ kiểm toán năm 2023 đã không thực hiện đủ các thủ tục trong hồ sơ kiểm toán và bị đánh giá là không đạt yêu cầu.

Bước 5. Xác định và đánh giá rủi ro đáng kể và xác định các biện pháp kiểm toán phù hợp

Kết quả khảo sát thực nghiệm ghi nhận ở KTV thuộc cả ba nhóm đều đã thực hiện việc xác định và đánh giá rủi ro đáng kể làm cơ sở để thiết kế các biện pháp xử lý phù hợp. Tuy nhiên, một đặc điểm chung là không tồn tại hệ thống giấy tờ làm việc riêng biệt cho các UTKT ở bước này. Nội dung đánh giá khi đó được tích hợp trực tiếp vào quy trình kiểm toán BCTC tổng thể (như minh họa tại Bảng 3.12).

Bảng 3.12. Trích dẫn giấy tờ làm việc về xác định và đánh giá rủi ro đáng kể công ty ABC2

10. Tổng hợp các rủi ro đáng kể, bao gồm cả rủi ro gian lận được xác định trong giai đoạn lập kế hoạch (Các rủi ro này được phát hiện và tổng hợp trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán tại phần A và thực hiện kiểm tra hệ thống KSNB tại phần C)		
Mô tả rủi ro có SSTY	Ảnh hưởng đối với BCTC	Thủ tục kiểm toán
----	---	---

Nguồn: Từ hồ sơ kiểm toán công ty ABC2

Việc đánh giá rủi ro đáng kể sẽ thực hiện trong một phần của tổng hợp kế hoạch kiểm toán. Kết quả của phần đánh giá này là tổng hợp từ kết quả đánh giá các rủi ro có SSTY từ các chu trình kinh doanh chủ yếu của đơn vị được kiểm toán, kết quả trao đổi và thảo luận với đơn vị được kiểm toán. Ở một số công ty kiểm toán còn sử dụng thêm ma trận đánh giá rủi ro (Risk Quadrant) để xác định mức độ ưu tiên xử lý rủi ro. Để tối ưu hóa nguồn lực kiểm toán bằng cách tập trung vào các rủi ro trong Q1 và Q2, trong đó Q1 là vùng rủi ro có mức độ ảnh hưởng nghiêm trọng và khả năng xảy ra cao. Đây là rủi ro cần được kiểm soát chặt chẽ nhất; Q2 là Ảnh hưởng nghiêm trọng nhưng ít có khả năng xảy ra và KTV cần theo dõi sát sao; Q3 là rủi ro xảy ra thường xuyên nhưng ảnh hưởng nhỏ và KTV cần có kiểm soát nhưng không phải ưu tiên hàng đầu; Q4 là rủi ro không đáng kể, ảnh hưởng nhỏ và hiếm khi xảy ra, vì vậy rủi ro có thể được chấp nhận mà không cần kiểm soát nhiều. Hồ sơ kiểm toán tại một công ty kiểm toán cho thấy áp dụng ma trận rủi ro này để xác định rủi ro đáng kể và các thủ tục kiểm toán phù hợp cho từng loại rủi ro (Bảng 3.13).

Tuy nhiên, không phải công ty kiểm toán nào hồ sơ cũng thể hiện đầy đủ các bước công việc này, việc đánh giá rủi ro đáng kể và thiết kế các thủ tục sơ sai, còn tồn tại các lỗi đã được chỉ ra thêm trong báo cáo tổng kết kết quả kiểm tra dịch vụ kiểm toán các năm của cơ quan chuyên môn có thẩm quyền từ BTC. Cụ thể là, báo cáo kết luận các thủ tục kiểm toán được thiết kế chưa phù hợp với rủi ro có SSTY và rủi ro đáng kể được đánh giá. Một số hồ sơ kiểm

toán không thực hiện thử nghiệm kiểm soát như chưa có giấy tờ thể hiện KTV đã thực hiện thủ tục xem xét, đánh giá tính hiệu quả của KSNB mà thực hiện ngay thử nghiệm cơ bản là chưa phù hợp. Báo cáo cũng đưa ra những sai sót còn tồn tại ở một số hồ sơ do các KTV thực hiện là một số thủ tục kiểm toán đã thực hiện mà chưa ghi chép và nêu rõ công việc đã thực hiện cũng như lưu hồ sơ chi tiết đã tham chiếu. Giấy làm việc tóm tắt rủi ro và biện pháp xử lý kiểm toán chưa xem xét đầy đủ các khoản mục trọng yếu trên BCTC.

Bảng 3.13. Trích dẫn giấy tờ làm việc về ma trận xác định rủi ro của công ty ABC1

Để tập trung nỗ lực kiểm toán vào các vùng rủi ro cao, chúng tôi sẽ sử dụng ma trận rủi ro sau:	
Large value	
[Q2] Focus on External confirmation, Recalculation, Analytical procedures, Inquiry, ...	[Q1] Focus on Inspection, Observation, External confirmation, Recalculation, Analytical procedures, Inquiry, ...
D700. Tangible & Intangible FA & Investment E100. Loans and Borrowings (short and long) F100. Equity G100. Sales G200. Cost of good sold G400. Administrative expenses	E200. Trade Payables G300. Selling expenses G500. Financial Incomes and expenses D200. Financial Investments D500. Inventory
D400. Internal and other Receivables D800. Financial Leasing assets E300. Tax balances & Tax expenses E400. Payables to Employees E500. Accruals F200. Treasury share F300. Funds G600. Other Incomes and expenses	D100. Cash & Cash equivalent D300. Trade Receivables D600. Prepaid expenses E600. Other Payables
[Q4] Focus on Analytical procedures, Inquiry, ...	[Q3] Focus on Recalculation, Analytical procedures, Inquiry, ...
Small value	

Nguồn: Từ hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC1

Kết quả phỏng vấn chuyên sâu ghi nhận sự đồng thuận tuyệt đối từ các KTV rằng việc đánh giá rủi ro SSTY ban đầu đối với các UTKT là cơ sở then chốt để hoạch định phạm vi kiểm toán. Theo đó, bức tranh rủi ro tổng thể (được tổng hợp từ cấp độ toàn doanh nghiệp, các chu trình kinh doanh cốt lõi đến các UT trọng yếu) sẽ đóng vai trò là nền tảng để KTV xác lập mức trọng yếu và thiết kế chiến lược kiểm toán cũng như xác định các thủ tục kiểm toán chi tiết cho các bước tiếp theo.

3.3.4.3. Xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu

Bước 6. Xây dựng các thủ tục kiểm toán cụ thể cho các UTKT

Kết quả thực nghiệm cho thấy 100% KTV thực hiện thiết kế chương trình kiểm toán riêng biệt cho từng khoản mục trên BCTC, dựa trên kết quả đánh giá rủi ro tại đơn vị. Trong giai đoạn lập kế hoạch, các thủ tục kiểm toán được thiết kế sơ bộ nhằm tập trung xử lý các rủi ro đáng kể đã được nhận diện. Các bước công việc này sẽ tiếp tục được hiệu chỉnh và cụ thể hóa trong quá trình triển khai thực hiện kiểm toán. Toàn bộ chương trình làm việc được tài liệu hóa một cách hệ thống trong HSKT nhằm đảm bảo yêu cầu kiểm soát chất lượng.

Kết quả khảo sát cũng cho thấy có công ty kiểm toán thiết kế riêng các chương trình kiểm

toán cho từng UTKT cụ thể, có công ty kiểm toán thiết kế các thủ tục kiểm toán đối với UTKT lồng ghép trong chương trình kiểm toán khoản mục có chứa các UTKT. Chẳng hạn như kiểm toán UTKT liên quan đến thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ nằm trong chương trình kiểm toán TSCĐ (như chương trình kiểm toán tại công ty kiểm toán ABC1 như phụ lục số 18.b). Nhưng cũng có trường hợp thiết kế riêng trong các công ty kiểm toán nhóm 1 và một số ít các công ty kiểm toán nhóm 2 tùy theo đối tượng khách thể kiểm toán khác nhau. KTV cũng cho biết thêm công ty có thiết kế các thủ tục kiểm toán riêng cho khoản mục UTKT với một số khách hàng do tầm quan trọng của các UTKT trên BCTC và để làm tham chiếu kiểm soát CLKT các UTKT. KTV kết hợp linh hoạt xây dựng chương trình kiểm toán UTKT riêng cho các khách hàng lớn, phức tạp hoặc áp dụng cách tiếp cận lồng ghép cho khách hàng nhỏ hơn và ít phức tạp. Nhìn cụ thể vào chương trình kiểm toán về thủ tục kiểm toán các UTKT (Bảng 3.14) cho thấy mức độ chuyên sâu cao, tập trung vào các UTKT, trong khi đó khi lồng ghép với các khoản mục khác thủ tục được thiết kế với các UTKT còn sơ sài dẫn đến KTV có thể dễ bỏ qua một số thủ tục, các SSTY cũng có thể bị bỏ sót nếu không được kiểm soát chặt chẽ.

Bảng 3.14. Thủ tục kiểm toán các UTKT công ty ABC2

CÔNG TY kiểm toán ABC2		
Tên khách hàng:		
Năm tài chính: ...		
Khoản mục: ...		
Bước công việc thực hiện		
Thủ tục kiểm toán các ước tính kế toán		
1. Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan đến việc thực hiện các ước tính kế toán.		Y
2. Mô tả và xem xét các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp và áp dụng nhất quán hay không?		Y
3. Mô tả các thay đổi trong các ước tính kế toán (nếu có) giữa kỳ này và kỳ trước, và đánh giá sự phù hợp của sự thay đổi.		Y
4. Thu thập các bằng chứng kiểm toán liên quan đến các ước tính kế toán.		Y
5. Kiểm tra cách thức lập các ước tính kế toán và các dữ liệu cho việc lập các ước tính kế toán.		Y
6. Xem xét quyết định của BGD về việc ghi nhận hay không ghi nhận các ước tính kế toán trong báo cáo tài chính có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng.		Y
7. Thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc liệu các thuyết minh trong báo cáo tài chính liên quan đến các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính.		Y
8. Tham vấn ý kiến chuyên gia liên quan đến các ước tính kế toán phức tạp, đặc thù.		Y

Nguồn: Từ hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

Thông qua việc kết hợp các kỹ thuật phỏng vấn (bán cấu trúc, chuyên sâu) và soát xét hồ sơ được thực hiện trong khuôn khổ bảo mật đã trình bày tại chương 2, luận án đã làm sáng tỏ cơ sở thực tiễn của việc lựa chọn một trong ba hướng tiếp cận để thiết kế thủ tục kiểm toán cho các UTKT. Với nhóm công ty kiểm toán 1 (nhóm công ty Big 4) áp dụng chuyên sâu cả ba cách tiếp cận theo ISA 540 vì KTV thực hiện theo quy trình kiểm toán chuẩn hóa toàn cầu.

Cách tiếp cận xem xét các sự kiện sau ngày khóa sổ thường áp dụng với các UTKT như dự phòng bảo hành hoặc các sự kiện về kiện tụng. Cách tiếp cận đánh giá các UTKT của đơn vị là cách tiếp cận phổ biến hơn cả, đặc biệt trong các khoản như khấu hao, dự phòng phải thu khó đòi, chi phí bảo hiểm kỹ thuật. Còn cách tiếp cận thiết kế mô hình ước tính độc lập áp dụng trong các khoản UTKT phức tạp như tổn thất tín dụng kỳ vọng, định giá tài sản tài chính, hoặc khi nghi ngờ thiên lệch của BGĐ. Khi áp dụng cách tiếp cận thứ 3 này KTV thường sử dụng chuyên gia định giá nội bộ, mô hình định lượng và công cụ hỗ trợ kỹ thuật.

Với nhóm kiểm toán 2, trong hồ sơ kiểm toán cho thấy KTV ưu tiên cách tiếp cận kiểm tra quy trình lập UTKT, giả định, dữ liệu của BGĐ trong hầu hết các khoản mục, đặc biệt với các UTKT có quy trình lập mang tính lặp lại như khấu hao. Cách tiếp cận đầu được sử dụng chủ yếu với các UTKT đơn giản và có thể xác minh bằng dữ kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Cách tiếp cận thứ 3 ít được sử dụng do thiếu chuyên môn định giá, chỉ áp dụng khi có nghi ngờ thiên lệch rõ rệt hoặc áp lực từ phía BGĐ khách hàng và nhiều lúc việc triển khai cũng gặp nhiều khó khăn đối với KTV. Với nhóm kiểm toán 3, kết quả phỏng vấn và xem xét hồ sơ kiểm toán cũng cho biết cách tiếp cận của công ty kiểm toán không có sự khác biệt so với nhóm công ty kiểm toán số 2, thậm chí theo hướng tiếp cận tự xây dựng điểm UT hoặc khoảng UT là việc hầu như không thực hiện do những hạn chế về nguồn lực và kỹ thuật hỗ trợ.

Tất cả các bước công việc từ bước 1 đến bước 6 được thực hiện trong giai đoạn lập kế hoạch. Toàn bộ kế hoạch kiểm toán đều được KTV tổng hợp và trao đổi với BGĐ đơn vị được kiểm toán, đặc biệt với các khách thể là các CTNY, các KTV còn cho biết thêm là thực hiện đầy đủ cam kết và rõ ràng về tính độc lập và bảo mật của thông tin khách hàng trước khi thực hiện kiểm toán BCTC nói chung trong đó có kiểm toán các UTKT.

Bước 7.1. Kiểm tra cách thức quản lý lập các UTKT của đơn vị

Kết quả khảo sát thực nghiệm chỉ ra rằng trọng tâm của thủ tục này là thẩm định tính hợp lý của giả định, dữ liệu đầu vào và phương pháp tính toán do BGĐ sử dụng. Về mặt kỹ thuật, các KTV xác nhận đây là một thủ tục mang tính tích hợp, kết hợp chặt chẽ giữa thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản.

✓ Về thử nghiệm kiểm soát (ToC)

Các KTV (100%) được khảo sát nhất quán cho rằng sẽ tập trung vào tìm hiểu và đánh giá tính hữu hiệu của quy trình nội bộ tại đơn vị khách hàng như đánh giá chính sách KSNB liên quan đến UTKT, kiểm tra sự phê duyệt, xác định trách nhiệm lập và xem xét sự tuân thủ chuẩn mực. Ví dụ điển hình là khi kiểm toán khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi, KTV sẽ tập trung rà soát các yếu tố, bao gồm cơ sở xây dựng chính sách nợ xấu, thẩm quyền phê duyệt trích lập và tính tuân thủ so với CMKT. Về mặt phương pháp, dù các nội dung kiểm tra tính

tuân thủ được thực hiện chi tiết trong giai đoạn này, nhưng hoàn toàn không xảy ra sự trùng lặp với giai đoạn lập kế hoạch. Lý do được đưa ra là KTV áp dụng nguyên tắc kế thừa, nếu KSNB đã được đánh giá tại cấp độ chu trình kinh doanh (nơi đã bao hàm các ước tính), thì tại bước này, KTV chỉ thực hiện tổng hợp và tham chiếu lại kết quả đó vào hồ sơ kiểm toán của từng khoản mục.

Với trường hợp ngược lại trong giai đoạn lập kế hoạch KTV chưa thực hiện được thì khi thực hiện kiểm toán, KTV sẽ thực hiện bổ sung để đảm bảo đủ đạt được yêu cầu về CLKT. Kết quả phỏng vấn cũng cho biết thêm, việc thực hiện bổ sung các thủ tục để đánh giá về KSNB sẽ được thực hiện ở phần lớn các CTKT nhưng mức độ chi tiết khác nhau tùy thuộc vào các khách hàng. KTV thực hiện thử nghiệm này thông qua phỏng vấn và thủ tục Walkthrough đối với phổ biến các UTKT phức tạp và có rủi ro SSTY đã đánh giá ở các bước trên; hoặc với các khoản mục quan trọng có chứa đựng khoản mục UTKT như HTK, TSCĐ, khoản phải thu khách hàng vì trong giai đoạn lập kế hoạch, KTV có thực hiện nhưng thực hiện chung cho toàn bộ chu trình không riêng cho từng khoản mục và cũng có thể chưa được chi tiết cho khoản mục đó trong giai đoạn lập kế hoạch. Một số KTV của CTKT lớn cũng cho biết là sẽ thực hiện thêm bước công việc như đã mô tả này ở giai đoạn thực hiện nếu KTV vẫn chưa có đủ bằng chứng để đánh giá về KSNB liên quan đến lập và quản lý các UTKT. Như vậy có thể thấy, cũng có các công ty kiểm toán, các thử nghiệm kiểm soát tập trung vào đánh giá việc thực hiện các bước trong quy trình nghiệp vụ chung theo các chu trình kinh doanh của đơn vị mà ít thực hiện chi tiết các thử nghiệm kiểm soát đối với cách thức BGD lập các UTKT. Kết quả của việc kiểm tra này sẽ quyết định mức độ thực hiện các thử nghiệm cơ bản ở bước tiếp theo.

✓ **Về thử nghiệm cơ bản (Substantive procedures)**

Đây được coi là xương sống trong phương pháp kiểm toán tại các công ty khảo sát. Tùy vào kết quả đánh giá KSNB ban đầu, KTV sẽ đưa ra các quyết định linh hoạt trong việc lựa chọn chiến lược xử lý rủi ro (đơn lẻ hoặc kết hợp) phù hợp với bối cảnh của từng ước tính. Để mô tả thực trạng, bên cạnh dữ liệu từ phỏng vấn, NCS vẫn tiếp tục xem xét trực tiếp HSKT tại sáu công ty kiểm toán thuộc ba nhóm công ty kiểm toán khác nhau để phân tích chi tiết chương trình và giấy tờ làm việc liên quan đến các khoản mục UTKT trọng yếu trên BCTC.

*** Ước tính về khấu hao TSCĐ**

Phát hiện thực nghiệm xác nhận khấu hao TSCĐ là UTKT phổ biến nhất trên BCTC của các CTNY phi tài chính. Kết quả phỏng vấn và xem xét hồ sơ kiểm toán của các CTKT cho thấy sự khác biệt rõ rệt về phương pháp xử lý rủi ro được ưu tiên sử dụng giữa các nhóm công ty. Ở nhóm công ty kiểm toán 2 và 3, KTV chủ yếu áp dụng phương pháp kiểm tra cách thức BGD lập. Thủ tục mà KTV thực hiện là tập trung vào việc tìm hiểu chính sách khấu hao, thời

gian sử dụng hữu ích, đảm bảo tính tuân thủ và tính nhất quán với năm trước (như Bảng 3.15).

Với nhóm 1, KTV áp dụng cách tiếp cận linh hoạt, kết hợp và ưu tiên phương pháp phát triển UT độc lập bằng cách: (i) Tính toán lại chi phí khấu hao (dựa trên nguyên giá, thời gian, giá trị thanh lý); (ii) So sánh số liệu của khách hàng với kết quả KTV tính toán lại. Phòng vận sâu KTV thuộc nhóm 1 cũng làm rõ rằng, trước khi tính toán độc lập, KTV vẫn thực hiện kiểm tra quy trình của BGĐ như đánh giá tính hợp lý của thời gian sử dụng hữu ích, cũng như phương pháp khấu hao của công ty đang áp dụng làm cơ sở đánh giá tính hợp lý và phù hợp với các khuôn khổ pháp lý hiện hành (Hồ sơ tại công ty ABC1 như Phụ lục số 18.d). Trong một số trường hợp, KTV còn kết hợp cả phương pháp xem xét sự kiện sau đó như kiểm tra tài sản bị bán/hư hỏng sau ngày kết thúc năm để tăng cường bằng chứng (như Bảng 3.16).

Bảng 3.15. Thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ trong chương trình kiểm toán TSCĐ của công ty kiểm toán ABC2

STT	Thủ tục	Ghi chú của người kiểm tra
6	TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính, XDCB dở dang và BĐS đầu tư	
6.1	Có kiểm tra chọn mẫu đối với các TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính, chi phí XDCB dở dang và BĐSĐT tăng, giảm trong kỳ không?	
6.2	Có kiểm tra tính hiện hữu (hoặc tình trạng, mức độ hoàn thành) của các TSCĐ hữu hình, TSCĐ thuê tài chính, công trình XDCBDD và BĐSĐT không?	
6.3	Có kiểm tra Bảng tính, phương pháp, thời điểm tính KH TSCĐ hữu hình, vô hình, thuê tài chính không (tính phù hợp, nhất quán)?	
6.4	Có thực hiện ước tính độc lập về chi phí khấu hao và kiểm tra tính hợp lý của việc phân bổ chi phí khấu hao trong kỳ để so sánh với số liệu của đơn vị được kiểm toán không? Chênh lệch (nếu có) có được giải thích hoặc điều chỉnh hợp lý chưa?	
6.5	Có kiểm tra tính đầy đủ, phù hợp của thuyết minh liên quan đến TSCĐ, BĐSĐT, chi phí XDCBDD trên BCTC không (số liệu, phân loại, tình trạng, mục đích sử dụng,...)?	
6.6	Có thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết khác để đảm bảo thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về khoản mục "TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính, chi phí XDCB dở dang và BĐSĐT" không?	

Nguồn: Từ hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

Bảng 3.16. Thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ trong chương trình kiểm toán TSCĐ của công ty kiểm toán ABC1

STT	Thủ tục kiểm toán
1	Đảm bảo rằng các chính sách và thủ tục kế toán được áp dụng trong việc trích khấu hao TSCĐ và phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ được áp dụng hợp lý, nhất quán và tuân theo các quy định hiện hành. 1. Xem xét các số liệu sau để xây dựng nên số ước tính kiểm toán đối với khấu hao TSCĐ: Số TSCĐ tăng, giảm trong năm, số trích khấu hao năm trước, thời gian khấu hao và tỷ lệ khấu hao đang được áp dụng theo các quy định hiện hành. 2. Nếu cần thiết, thực hiện việc phân tách các số liệu để xây dựng số ước tính kiểm toán sao cho có thể đạt được độ tin cậy mong muốn. 3. Tính toán giá trị Threshold. 4. So sánh số ước tính của kiểm toán với số được hạch toán. Nếu số chênh lệch thực tế lớn hơn giá trị Threshold thì phải tìm ra sự giải thích hợp lý cho số chênh lệch đó thông qua việc kiểm tra các chứng từ liên quan. 5. Đánh giá kết quả kiểm tra.

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC1

Khi kiểm tra các giả định chính, dữ liệu đầu vào, phương pháp tính toán, các KTV được khảo sát trả lời là có thể kết hợp kiểm tra quy trình lập của đơn vị với tính toán lại chi phí khấu hao mà ít áp dụng việc thiết lập mô hình UT độc lập để đối chiếu dữ liệu mặc dù trong chương

trình hướng dẫn có thủ tục kiểm toán này. Việc thực hiện phân tích đánh giá tổng quát và kiểm tra chi tiết nhằm đạt được các mục tiêu về các cơ sở dẫn liệu cho từng nhóm liên quan đến cả số dư và nhóm giao dịch, sự kiện. Nội dung cụ thể trên giấy tờ làm việc tại Phụ lục số 20.

Kiểm tra về phần UT chi phí khấu hao gắn liền với kiểm toán phần hành TSCĐ, trong đó có các nghiệp vụ tăng và giảm TSCĐ. Việc thực hiện kiểm tra các nghiệp vụ này được thực hiện trước khi kiểm tra chi tiết về chi phí khấu hao. KTV cho biết có thể chọn mẫu chi tiết các TSCĐ để kiểm tra xác định nguyên giá, tăng và giảm trong kỳ nhưng cũng có thể lựa chọn 100%. Việc kiểm tra phải để lại bằng chứng trên hồ sơ kiểm toán như Phụ lục số 21.a.

Hầu hết kết quả xem xét hồ sơ của các CTKT khi kiểm toán các UT về chi phí khấu hao hoàn toàn có sự trùng khớp với hướng dẫn về thủ tục khấu hao TSCĐ trong chương trình kiểm toán TSCĐ của VACPA (Phụ lục số 18.c). Tuy nhiên ở một góc độ đánh giá thực trạng của việc thực hiện này thông qua kết quả kiểm tra đánh giá hoạt động các công ty KTĐL của UBCKNN cho năm 2023 cho thấy thủ tục kiểm toán thực hiện cho số liệu đầu kỳ chưa đầy đủ, đặc biệt là khoản mục TSCĐ. Kết quả cho thấy có một số HSKT bị thiếu, chỉ lưu bảng tính khấu hao của đơn vị được kiểm toán mà không thể hiện bút tích kiểm tra, tính toán lại của KTV.

*** UT dự phòng nợ phải thu khó đòi**

Tất cả các KTV được khảo sát (100%) đều trả lời đây là UTKT phổ biến trong BCTC của các CTNY phi tài chính. Qua phỏng vấn các KTV hành nghề tại ba nhóm CTKT, có thể nhận thấy rằng hầu hết các KTV đều thực hiện kiểm tra UT này trong khuôn khổ chương trình kiểm toán khoản mục “phải thu khách hàng”. Mặc dù vậy, cách tiếp cận của các công ty có sự khác biệt về mức độ chi tiết và cách lựa chọn và triển khai tiếp cận phương pháp kiểm tra theo CMKT. Các công ty kiểm toán nhóm 1 và phần nhiều các công ty nhóm 2 thường kết hợp khá linh hoạt các cách tiếp cận tức là có thể lựa chọn các cách xem xét các sự kiện sau ngày khóa sổ có thể ảnh hưởng đến việc xác định giá trị dự phòng nợ phải thu khó đòi; hoặc kiểm tra cách thức lập của đơn vị hoặc cũng có thể thiết lập mô hình độc lập để so sánh giá trị dự phòng của BGĐ với khoảng UT của KTV. Minh họa việc thực hiện các thủ tục kiểm toán theo hướng dẫn kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng như Bảng 3.17 trong HSKT công ty ABC1 hoặc như Phụ lục số 21.b tại HSKT công ty ABC2.

Tuy nhiên, khi phân tích sâu HSKT thực tế một số công ty của nhóm 2 và nhóm 3, có thể nhận thấy phần lớn các KTV ưu tiên áp dụng cách tiếp cận kiểm tra phương pháp lập UT của BGĐ. Trong khi đó, KTV ít thực hiện cách tiếp cận thứ nhất và gần như không áp dụng cách tiếp cận thứ ba trong các hồ sơ thông thường. Đặc biệt, việc xem xét các sự kiện sau ngày khóa sổ thường được thực hiện chung trong quá trình kiểm toán khoản phải thu, thay vì gắn riêng với thủ tục đánh giá UTKT như đúng yêu cầu của chuẩn mực ISA 540. Lý do của vấn đề này là các công ty nhóm 2 và 3 thường hạn chế về dữ liệu đầu vào và thông tin, KTV chủ yếu

dựa vào thông tin của khách hàng. Đối với thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi, các KTV nhóm 2 và phần lớn nhóm 3 (chi tiết tại Phụ lục số 21.b) đều áp dụng theo khuôn mẫu hướng dẫn trong chương trình kiểm toán mẫu dành cho phân hành nợ phải thu khách hàng (Phụ lục số 21.d).

Bảng 3.17. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng của công ty kiểm toán ABC1

TT	Các thủ tục
Kiểm tra các khoản dự phòng phải thu khó đòi và chi phí dự phòng phải thu khó đòi	
1	Thu thập hoặc lập bảng tổng hợp tình hình trích lập dự phòng phải thu khó đòi phản ánh số dư đầu kỳ, số trích lập trong kỳ, số hoàn nhập dự phòng, số cuối kỳ. Kiểm tra việc tính toán và đối chiếu với sổ cái và báo cáo tài chính.
2	Yêu cầu khách hàng cung cấp tài liệu để lập bảng tổng hợp các khoản phải thu khó đòi đã được xóa nợ và các khoản phải thu khó đòi đã được xóa nợ nay thu hồi lại được.
3	Lựa chọn các khoản phải thu được xóa nợ trong năm trên bảng tổng hợp. Kiểm tra các chứng từ liên quan để khẳng định việc ghi nhận các khoản nợ được xóa là hợp lý.
4	Kiểm tra hồ sơ các khoản công nợ khó đòi, đối chiếu với các qui định của Bộ Tài chính. Soát xét các chứng từ có liên quan tới việc không có khả năng thu hồi nợ.
5	Đánh giá tính hợp lý của phương pháp và các số liệu, các giả thiết được sử dụng để trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi. (có phù hợp với các qui định hiện hành của Bộ Tài chính không) a. Nếu các phương pháp lập và các số liệu, các giả thiết sử dụng để lập dự phòng là hợp lý, cần thực hiện kiểm tra dữ liệu và các giả thiết đơn vị sử dụng và tính toán lại các khoản dự phòng. b. Nếu các phương pháp lập hoặc các giả thiết nói trên là không hợp lý, cần xây dựng một cách độc lập khoảng dự phòng cần thiết theo ước tính của KTV và xét xem số trích lập dự phòng của khách hàng có nằm trong khoảng đó không.
6	Đánh giá kết quả kiểm tra

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán công ty kiểm toán ABC1

Nhằm làm sáng tỏ quy trình kiểm toán khoản mục dự phòng phải thu khó đòi, NCS đã tiến hành khảo sát sâu hồ sơ kiểm toán tại sáu công ty đại diện cho ba nhóm công ty kiểm toán. Kết quả cho thấy, thủ tục chủ đạo được áp dụng là phân tích đánh giá tổng quát, bao gồm các kỹ thuật: Phân tích biến động số dư niên độ, đối chiếu số liệu giữa Bảng cân đối phát sinh và sổ cái; xác nhận tính nhất quán với báo cáo kiểm toán năm trước; kiểm tra tính chính xác cơ học của việc cộng tổng (chi tiết tại Bảng 3.18). Trong thực tế triển khai, KTV tập trung chủ yếu vào thủ tục phân tích tuổi nợ, kiểm tra tính chính xác của dữ liệu và đối chiếu với khung quy định trích lập theo thời gian quá hạn để đánh giá tính thích hợp của các khoản trích lập. Hồ sơ kiểm toán (tại Bảng 3.19 - Công ty ABC2 và Phụ lục số 21.e - Công ty ABC1) cũng ghi nhận việc thực hiện tính toán lại (recalculation) mức dự phòng sau khi đã xác minh độ tin cậy của số liệu.

Thậm chí, kết quả rà soát thực tế ở một số công ty thuộc nhóm 2 và 3 còn cho thấy HSKT chưa đạt yêu cầu. Về phương pháp, các đơn vị này chủ yếu tiếp cận theo hướng kiểm tra quy trình của khách hàng nhưng lại bộc lộ hai khiếm khuyết lớn: (i) Bỏ qua việc xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ; (ii) Hiếm khi xây dựng điểm UT độc lập để đối chiếu. Nghiêm trọng hơn, ngay cả khi kiểm tra quy trình của đơn vị, KTV cũng chưa thẩm định kỹ độ tin cậy của dữ liệu đầu vào (điển hình là chưa kiểm tra tính chính xác trong việc phân loại

tuổi nợ trên báo cáo của khách hàng). Đối với thủ tục gửi thư xác nhận (vốn gắn liền với kiểm toán nợ phải thu), một thực trạng trong các HSKT là KTV thường sử dụng thư xác nhận dạng khẳng định, nhưng khi không nhận được phản hồi lại không thực hiện thủ tục thay thế. Các sai sót này hoàn toàn trùng khớp với kết luận trong báo cáo tổng kết của UBCKNN năm 2022 và 2023 (Phụ lục số 12).

Bảng 3.18. Trích dẫn giấy tờ làm việc của công ty kiểm toán về phân tích xu hướng liên quan đến dự phòng phải thu khó đòi của công ty ABC2

Công ty Kiểm toán ABC										Tham chiếu: D310	
Tên khách hàng: XYZ										Tên	Ngày
Năm tài chính: 2023										Người TH: ABC	2/18/2024
Khoản mục: Phải thu khách hàng										Người soát xét 1: XYZ	2/18/2024
Bước CV: BẢNG TỔNG HỢP SỐ LIỆU PHẢI THU KHÁCH HÀNG										Người soát xét 2: EFG	2/18/2024
TK	Diễn giải	Giấy tờ chi tiết	12/31/2023	Điều chỉnh thuận	12/31/2023	12/31/2022	Điều chỉnh thuận	12/31/2022	Biến động		Ghi chú
			Trước KT		Sau KT	Trước KT		Sau KT	Giá trị	Tỷ lệ	
131S	Phải thu khách hàng ngắn hạn		....		...	...		...	...	...	
131L	Phải thu khách hàng dài hạn				...	...		...	...	...	
132S	Người mua trả trước ngắn hạn				...	...		...	...	...	
132L	Người mua trả trước dài hạn				...	...		...	...	...	
2293	Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi				...	...		...	...	...	
CỘNG			0	0	0	0	0	0	0	0	
c/c			TB, GL	vvv	xxx	PY	vvv	PY	c/c		

Nguồn: Hồ sơ của công ty kiểm toán ABC2

Bảng 3.19. Trích dẫn giấy tờ làm việc về đánh giá tính thích hợp các ước tính dự phòng nợ phải thu khó đòi của công ty kiểm toán ABC2

Client: Công ty Cổ phần ABC				Prepared by: NKL		Date: 29/01/2026			
Period ended: 31/12/2025				Reviewed by: NTLC		Date: 29/01/2026			
Subject: Phải thu khách hàng/ Receivable from customers				F182					
Procedure: Đánh giá việc trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi									
Objective									
Khẳng định sự phù hợp của các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi đã được ghi nhận									
Work done									
Thu thập Bảng phân tích tuổi nợ và bảng tính trích lập dự phòng của khách hàng: -Kiểm tra tính chính xác của việc phân tích tuổi nợ bằng cách đối chiếu với chứng từ gốc hoặc xem ngày phát sinh trên sổ kế toán chi tiết. -Chọn mẫu 1 số đối tượng để kiểm tra lại việc phân tích tuổi nợ (đối chiếu về giá trị, ngày hết hạn, ngày hóa đơn được ghi trên Bảng phân tích...) -Xem xét các dự phòng bổ sung có thể phải lập, đối chiếu với câu trả lời của bên thứ ba (KH, luật sư,...).									
TT/Mã	Tên đối tượng Nợ phải thu	Tổng số dư cuối kỳ	Khách hàng			Kiểm tra căn cứ trích lập			
			Số dư được trích lập dự phòng	Dự phòng	Tỷ lệ				

Client: Công ty Cổ phần ABC				Prepared by: NKL		Date: 29/01/2026			
Period ended: 31/12/2025				Reviewed by: NTLC		Date: 29/01/2026			
Subject: Phải thu khách hàng/ Receivable from customers				F183					
Procedure: Đánh giá việc trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi									
Objective									
Khẳng định sự phù hợp của các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi đã được ghi nhận									
Work done									
Tính toán lại các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi									
TT/Mã	Tên khách hàng	Số dư 31/12/2025	Khách hàng			Dự phòng theo tính toán của Kiểm toán			
			Số dư trích lập dự phòng	Dự phòng	Tỷ lệ	từ 6 tháng tới từ 1 năm tới dưới 2 năm tới dưới 3 năm trở lên			
						Dự phòng			
						Chênh lệch			

Nguồn: Hồ sơ từ công ty kiểm toán ABC2

Sau khi đối chiếu bảng phân tích tuổi nợ, các KTV cũng chọn mẫu một số đối tượng để kiểm tra lại việc phân tích tuổi nợ (đối chiếu về giá trị, ngày hết hạn, ngày hóa đơn được ghi

trên bảng phân tích tuổi nợ, phụ lục số 21.e). Việc thực hiện kiểm tra các giao dịch sau niên độ cũng được thực hiện ở hầu hết các hồ sơ bằng cách xem xét các giao dịch sau ngày kết thúc niên độ, với các khoản phải thu, KTV thường kết hợp kiểm tra sao kê các tài khoản ngân hàng về các khoản thu tiền sau niên độ liên quan đến số dư phải thu khách hàng. Có một số bộ hồ sơ không thể hiện đầy đủ bước công việc này trên giấy tờ làm việc như theo kết luận của báo cáo kiểm tra chất lượng của UBCKNN năm 2023 và 2024.

*** UT dự phòng giảm giá các khoản đầu tư**

Theo kết quả khảo sát, đây cũng là một trong các UTKT trọng yếu tại các CTNY phi tài chính có hoạt động đầu tư đa dạng. Bản chất của khoản mục này là tính chủ quan và không chắc chắn cao, đặc biệt với các khoản đầu tư chưa niêm yết hoặc không có thị trường giao dịch. Điều này dẫn đến sự phụ thuộc lớn vào xét đoán của BGD. Phát hiện từ phỏng vấn và xem xét hồ sơ kiểm toán cho thấy sự phân hóa rõ rệt về phương pháp tiếp cận và chiều sâu kiểm toán giữa các nhóm công ty kiểm toán. Với nhóm 1, KTV xem đây là khu vực có rủi ro SSTY cao. KTV thường xuyên phối hợp với bộ phận chuyên gia định giá nội bộ, áp dụng các mô hình phức tạp và ưu tiên phương pháp phát triển UT độc lập. KTV nhóm 1 thực hiện đánh giá sâu về thiên vị của BGD, chẳng hạn như đánh giá động cơ trì hoãn ghi nhận lỗ để quản trị lợi nhuận.

Với nhóm 2 và 3, KTV thường lồng ghép thủ tục này vào phần hành kiểm toán khoản mục đầu tư tài chính. Phương pháp ưu tiên vẫn là kiểm tra cách thức BGD lập như kiểm tra sổ sách, đối chiếu giá thị trường (nếu có) và xem xét BCTC của bên được đầu tư (để tìm dấu hiệu lỗ). Phát hiện cho thấy KTV nhóm này hầu như không thực hiện các mô hình UT độc lập, với lý do được nêu là thiếu chuyên gia hỗ trợ kỹ thuật và khó khăn trong việc tiếp cận thông tin tài chính chi tiết của bên được đầu tư (như được minh họa tại Bảng 3.20).

Bảng 3.20. Thủ tục kiểm toán các khoản dự phòng giảm giá đầu tư trong chương trình kiểm toán các khoản đầu tư tài chính của công ty kiểm toán ABC2

STT	Thủ tục kiểm toán
10	Kiểm tra các khoản dự phòng: - Kiểm tra cơ sở trích lập, cách tính toán và cách ghi chép đối với các khoản dự phòng giảm giá các khoản đầu tư, đảm bảo giá trị các khoản dự phòng đã được ghi nhận đầy đủ và phù hợp. - Thu thập giá thị trường của các loại cổ phiếu, trái phiếu (nếu có). - Thu thập BCTC của các Cty liên doanh, Cty liên kết, Cty nhận vốn góp (nếu có) để xem xét sự cần thiết phải trích lập dự phòng.
11	Đảm bảo rằng bất kỳ sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, có mối liên hệ với các nghiệp vụ trong năm, có thể ảnh hưởng tới việc đánh giá các khoản đầu tư đã được xem xét và điều chỉnh.

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

Thực tế quá trình thực hiện với các công ty kiểm toán nhóm 2 và 3 phần lớn tuân thủ chương trình mẫu của VACPA cho khoản mục này, tuy nhiên, trong một số hồ sơ kiểm toán của các công ty kiểm toán thực hiện kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính cho thấy

KTV chưa thực hiện đầy đủ theo chương trình kiểm toán đối với khoản dự phòng đầu tư. KTV chủ yếu dựa vào dữ liệu, tài liệu từ công ty mà chưa kiểm tra đầy đủ độ tin cậy của tài liệu, thông tin từ khách hàng cung cấp để làm bằng chứng kiểm toán xác định GTHL; hoặc đánh giá tổn thất của các khoản đầu tư tài chính, nhất là trong trường hợp đầu tư cổ phiếu chưa niêm yết, công ty liên kết, liên doanh. Bên cạnh đó, khi xem xét hồ sơ kiểm toán thực hiện và qua phỏng vấn chuyên sâu các KTV còn thấy tồn tại một số thủ tục kiểm toán đã thực hiện mà chưa ghi chép và nêu rõ công việc đã thực hiện và lưu hồ sơ chi tiết đã tham chiếu. Mặc dù trong chương trình kiểm toán có xem xét các thủ tục liên quan đến các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán nhưng không phải tất cả các công ty kiểm toán thuộc hai nhóm này thực hiện đầy đủ, dẫn đến việc thiếu đánh giá các khoản đầu tư để xem xét và điều chỉnh nếu cần thiết (giấy tờ làm việc theo Phụ lục số 22). Kết quả của thực trạng này hoàn toàn trùng khớp với các kết luận trong báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra dịch vụ kiểm toán được thực hiện bởi UBCKNN và Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán hàng năm.

**** UT dự phòng giảm giá hàng tồn kho***

Theo kết quả khảo sát, các UTKT liên quan đến dự phòng giảm giá hàng tồn kho cũng được đánh giá là một trong những ước tính thường xuyên xuất hiện trên BCTC của các CTNY phi tài chính tại Việt Nam, đặc biệt đối với các doanh nghiệp sản xuất, thương mại hoặc có chu kỳ hàng hóa dài. Đây là khoản mục chịu ảnh hưởng lớn bởi các yếu tố chủ quan như: biến động giá thị trường, tốc độ tiêu thụ hàng hóa, khả năng lỗi mốt, hư hỏng, hay các chính sách định giá bán trong tương lai. Do đó, kiểm toán khoản mục này đòi hỏi KTV không chỉ tuân thủ quy trình kiểm toán thông thường mà còn cần áp dụng cách tiếp cận phù hợp với rủi ro SSTY theo chuẩn mực ISA 540.

100% các KTV được phỏng vấn đều cho biết rằng kiểm toán UT dự phòng giảm giá hàng tồn kho thường được lồng ghép trong phần hành kiểm toán hàng tồn kho. Các công ty kiểm toán thuộc nhóm 1 cho rằng chương trình kiểm toán được chuẩn hóa theo hệ thống toàn cầu. Bởi vậy, thủ tục kiểm toán với khoản mục này thường được các KTV triển khai đầy đủ theo cách tiếp cận được khuyến nghị trong ISA 540. Cụ thể thủ tục kiểm toán này được thực hiện như Bảng 3.21.

Trong khi đó, các công ty thuộc nhóm 2 và 3 thường thực hiện kiểm toán khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho dựa trên chương trình kiểm toán mẫu của VACPA, với đầy đủ các bước như đối chiếu bảng tổng hợp hàng tồn kho, kiểm tra việc phân loại hàng chậm luân chuyển, thu thập bằng tính giá trị thuần có thể thực hiện được và so sánh với giá gốc để xác định khoản dự phòng cần thiết như Phụ lục số 23.a.

Phân tích hồ sơ kiểm toán cho thấy, KTV nhóm 1 và 2 có vận dụng linh hoạt hơn, đôi khi phát triển cả các UT độc lập. Tuy nhiên, ngay cả trong trường hợp này, hồ sơ làm việc thường thiếu cơ sở/nguồn cụ thể cho các giả định chính. Ngược lại, KTV nhóm 2 và 3 hiếm

khi phát triển UT độc lập. Thay vào đó, KTV chủ yếu dựa vào giả định của BGD (như bảng phân tích tuổi hàng), không kiểm tra sâu tính hợp lý của các giả định đó (giá bán, chi phí hoàn thiện). Thủ tục xem xét sự kiện sau ngày khóa sổ cũng thường không được minh chứng rõ ràng trong hồ sơ. Những thiếu sót thực tế này tương đồng với kết luận trong báo cáo của UBCKNN (2023) về việc chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán đối với dự phòng hàng tồn kho. Kết quả theo hồ sơ kiểm toán còn cho thấy KTV chủ yếu kiểm tra tính cộng tổng, đối chiếu với BCTC và đánh giá tuổi hàng theo bảng phân loại do đơn vị lập. KTV chưa chú trọng đến kiểm tra độc lập giá bán thực tế hoặc không phân tích xu hướng tiêu thụ và không có kỹ thuật đánh giá giá trị thuần có thể thực hiện được một cách khách quan. Cũng tương tự như các khoản UT trước đó đã phân tích kiểm tra sự kiện phát sinh sau kỳ kế toán liên quan đến tiêu thụ hàng tồn kho ít được thực hiện hoặc nếu có thực hiện vẫn tồn tại tình trạng thiếu ghi chép đầy đủ trên hồ sơ làm việc, làm giảm tính đầy đủ và đáng tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Hồ sơ về giấy tờ làm việc của một số công ty thuộc nhóm 3 đã thể hiện rõ nét thực trạng còn đang tồn tại khi kiểm toán khoản mục này (như Phụ lục số 23.b).

Bảng 3.21. Thủ tục kiểm toán các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho của công ty kiểm toán ABC1

STT	Thủ tục kiểm toán
1	Thu thập bảng tổng hợp các khoản Dự phòng giảm giá hàng tồn kho chi tiết theo từng loại hàng tồn kho, phản ánh số dư đầu kỳ, số dư cuối kỳ, số hoàn nhập trong kỳ, số xóa sổ trong kỳ và số dự phòng cuối kỳ. Kiểm tra việc tính toán trên bảng tổng hợp và đối chiếu với số Cái và báo cáo tài chính.
2	Đánh giá tính hợp lý của căn cứ lập dự phòng, phương pháp lập dự phòng mà đơn vị đã áp dụng
3	Nếu phương pháp trích lập dự phòng của đơn vị là hợp lý, kiểm tra các số liệu được sử dụng để tính số dự phòng và tính toán lại số dự phòng.
4	Nếu phương pháp được sử dụng để trích lập dự phòng của đơn vị là không hợp lý, KTV cần xây dựng khoảng ước tính độc lập và xét xem liệu số dự phòng của khách hàng có nằm trong khoảng đó không. KTV có thể sử dụng các số liệu sau để ước tính khoảng dự phòng cần thiết đối với hàng tồn kho: giá thị trường của các loại hàng giảm giá, các mặt hàng được dự trữ thừa quá nhu cầu sản xuất hoặc khả năng tiêu thụ, tốc độ luân chuyển hàng tồn kho, ...
5	Xét xem các mặt hàng tồn kho chậm luân chuyển, đã hỏng hoặc không còn sử dụng nữa được phát hiện trong quá trình kiểm kê có được đưa vào danh mục các mặt hàng cần trích lập dự phòng hoặc đã được ghi giảm hay không.
6	Kiểm tra việc xóa sổ các mặt hàng tồn kho có tuân thủ theo các quy chế quản lý tài chính của Công ty, Tổng Công ty không, có đầy đủ các tài liệu chứng minh không ?
7	Đánh giá kết quả kiểm tra

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán công ty kiểm toán ABC1

*** Các khoản UT khác**

- UT dự phòng nợ phải trả

Dự phòng nợ phải trả là một UTKT đặc thù, có độ không chắc chắn cao, liên quan đến các nghĩa vụ pháp lý hoặc ngầm định trong tương lai. Phát hiện từ xem xét hồ sơ kiểm toán cho thấy sự phân hóa rõ rệt trong cách tiếp cận thực tế. Các công ty kiểm toán thuộc nhóm Big 4 thường tiếp cận khoản mục dự phòng nợ phải trả với nhận thức đầy đủ về rủi ro tiềm tàng và các hệ quả trọng yếu có thể phát sinh trên BCTC. Trong các hồ sơ kiểm toán được phân tích, các công ty này thiết kế thủ tục riêng biệt đối với dự phòng nợ phải trả, không gộp chung với

các khoản chi phí phải trả. Đồng thời, KTV chủ động yêu cầu đơn vị khách hàng cung cấp đầy đủ thông tin về: Các vụ việc tranh chấp pháp lý đang diễn ra hoặc có khả năng phát sinh; các nghĩa vụ ngầm định như cam kết bảo hành sản phẩm, xử lý môi trường, các hợp đồng tái cấu trúc; các báo cáo nội bộ từ bộ phận pháp chế hoặc các thư xác nhận từ luật sư. Thủ tục kiểm toán cụ thể được nhóm công ty kiểm toán này xác định khi kiểm toán các khoản dự phòng nợ phải trả như Bảng 3.22.

Bảng 3.22. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải trả tại công ty kiểm toán ABC1

STT	Thủ tục kiểm toán
1	Đánh giá tính hợp lý của các phương pháp và các giả định được sử dụng để ước tính chi phí phải trả.
2	Nếu các phương pháp và các giả định được sử dụng là hợp lý, cần kiểm tra độ tin cậy và hợp lý của các số liệu được sử dụng và tính lại chi phí phải trả theo các số liệu đó
3	Nếu các phương pháp và giả định được sử dụng không hợp lý, KTV cần xây dựng khoảng ước tính độc lập theo phương pháp của mình và xác định xem số ước tính của khách hàng có nằm trong khoảng đó không. (Chú ý: Sử dụng các nhân tố và các dữ liệu khác nhau tùy thuộc vào bản chất của từng khoản chi phí phải trả)
4	Đối với các chi phí phải trả mà năm trước có phát sinh nhưng năm nay không còn hoặc thấp hơn nhiều so với năm trước, cần thực hiện các thủ tục sau: - Xác định xem có phải khoản chi phí phải trả đó năm nay không còn cần thiết nữa hoặc chỉ cần một khoản chi phí nhỏ hơn là do điều kiện đã thay đổi hay không. - Nếu chỉ có một số nghiệp vụ phát sinh, kiểm tra việc thanh toán nợ tới các chứng từ có liên quan
5	Đánh giá kết quả kiểm tra.

Nguồn: Từ hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC1

Tùy theo tính chất từng vụ việc, KTV thực hiện đánh giá khả năng phát sinh nghĩa vụ, ước lượng giá trị tổn thất có thể, so sánh với khoản dự phòng đã được ghi nhận và nếu cần sẽ xây dựng UT độc lập. KTV cũng đánh giá các dấu hiệu thiên lệch tiềm tàng từ phía BGĐ, đặc biệt trong các trường hợp doanh nghiệp cố tình trì hoãn ghi nhận chi phí bằng cách đánh giá khả năng xảy ra nghĩa vụ ở mức không chắc chắn. Hồ sơ kiểm toán của các công ty nhóm này thường cho thấy việc liên kết giữa kết quả phỏng vấn, biên bản họp quản trị, thư từ pháp lý và đánh giá kiểm toán được thực hiện chặt chẽ và có chiều sâu chuyên môn.

Tại các công ty kiểm toán nhóm 2 và 3, phát hiện thực nghiệm từ xem xét hồ sơ cho thấy thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải trả (theo mẫu tại Phụ lục số 24) thường bị lồng ghép vào phần hành chi phí phải trả thay vì được xử lý riêng biệt. Mặc dù KTV tuân thủ các bước cơ bản về hình thức (thu thập thông tin, rà soát biên bản), việc đánh giá cốt lõi (lượng hóa tổn thất) vẫn mang tính định tính và phụ thuộc hoàn toàn vào BGĐ, không phát triển UT độc lập. Thực trạng này (được xác nhận bởi Báo cáo của UBCKNN năm 2023) dẫn đến hệ quả là ngay cả khi phát hiện rủi ro (như doanh nghiệp có tranh chấp pháp lý lớn), KTV vẫn không yêu cầu đơn vị lập dự phòng hoặc công bố thông tin đầy đủ.

*** UT giá trị hợp lý**

Như đã phân tích ở trên, GTHL chưa phổ biến tại các CTNY phi tài chính. Lý do chính

là khuôn khổ pháp lý hiện hành vẫn ưu tiên mô hình giá gốc và việc áp dụng GTHL theo VAS thường là tùy chọn, không bắt buộc. Do đó, kiểm toán GTHL chưa phải là một ước tính phổ biến, trừ các CTNY lớn và đa ngành. Phát hiện từ phỏng vấn KTV cho thấy một sự phân hóa rõ rệt về năng lực và phương pháp luận giữa các nhóm công ty kiểm toán. Cụ thể là:

- ✓ Với nhóm 1, KTV áp dụng quy trình kiểm toán GTHL bài bản và chuyên sâu, tuân thủ ISA, IFRS trong xác định cấp độ đo lường GTHL, kiểm tra mô hình định giá, đánh giá giả định đầu vào. KTV Big 4 báo cáo kinh nghiệm kiểm toán các GTHL phức tạp (như công cụ tài chính phái sinh, hoán đổi ngoại tệ tại một số công ty xuất nhập khẩu hoặc khai thác dầu khí như FPT, GAS, VNM, HPG, NVL). 100% KTV nhóm 1 khẳng định họ áp dụng kết hợp cả ba phương pháp tiếp cận (kiểm tra mô hình các UTKT của BGĐ, phát triển mô hình các UT độc lập, xem xét các sự kiện sau ngày khóa sổ) và thường xuyên sử dụng chuyên gia định giá của hãng.
- ✓ Với nhóm 2 và 3, KTV thừa nhận việc kiểm toán GTHL còn nhiều hạn chế và chưa phổ biến. Phương pháp chủ yếu vẫn là kiểm tra quy trình của đơn vị, kết hợp UT độc lập (nếu có thể). Họ thường dựa vào báo cáo định giá của bên thứ ba (nếu khách hàng cung cấp) hoặc giá trị ghi sổ, không thực hiện đánh giá độc lập. Lý do được nêu là thiếu kỹ năng phân tích mô hình định giá và thiếu chuyên gia hỗ trợ. Trong nhiều trường hợp, rủi ro GTHL tiềm ẩn như trong BDS đầu tư không được nhận diện đúng mức do vẫn ghi nhận theo giá gốc.

Thực trạng hạn chế này tại các công ty nhóm 2 và 3 là tương đồng với các Báo cáo kiểm tra chất lượng của UBCKNN. Các báo cáo này thường xuyên chỉ ra rằng một số công ty kiểm toán chưa thực hiện thủ tục đánh giá UT GTHL hoặc chưa thu thập đầy đủ bằng chứng cho các khoản mục có tính UT cao. Đồng thời, hướng dẫn của VACPA hiện cũng chỉ lồng ghép GTHL vào các phần hành liên quan, chưa có hướng dẫn riêng biệt, tạo ra một khoảng trống về chuẩn tắc thực hành tại Việt Nam.

Bước 7.2. Đánh giá việc công bố liên quan về tính không chắc chắn của các UTKT

100% KTV đều xác nhận thủ tục đánh giá thuyết minh về tính không chắc chắn là bắt buộc và thường được thực hiện gắn liền với việc kiểm tra cách thức BGĐ lập UTKT. Tuy nhiên, chiều sâu của thủ tục và mức độ hoài nghi áp dụng có sự phân hóa rõ rệt giữa các nhóm công ty kiểm toán:

- ✓ Với nhóm 1, KTV cho rằng có thực hiện đánh giá chuyên sâu về chất lượng của thuyết minh. KTV kiểm tra cụ thể liệu đơn vị có thuyết minh đầy đủ về cơ sở lập, giả định chủ yếu, phạm vi thay đổi có thể có và ảnh hưởng tiềm tàng đến BCTC hay không. KTV cũng thực hiện đối chiếu (cross-checking) thông tin thuyết minh với các biên bản họp BQT/BGĐ và ý kiến chuyên gia để đánh giá sự nhất quán và nguy cơ thiên vị. Cuối cùng, KTV còn chủ động yêu cầu bổ sung hoặc làm rõ các thuyết minh nếu phát hiện rủi ro cao chưa được trình bày (ví dụ:

đầu tư không có thị trường, dự phòng pháp lý).

✓ Với nhóm 2 và 3, KTV chủ yếu tuân thủ chương trình mẫu (Phụ lục 25), dẫn đến cách tiếp cận mang tính kiểm tra tuân thủ. KTV thường đối chiếu “có hay không” (như có thuyết minh phương pháp lập không?) nhưng ít khi phân tích nội dung và chất lượng của thuyết minh đó. Phòng vấn cho thấy các cuộc thảo luận với BGĐ về mức độ nhạy cảm hoặc phạm vi thay đổi của UT thường không được ghi chép đầy đủ, hoặc chỉ thực hiện khi khoản mục có giá trị rất lớn. Trong một số trường hợp, KTV không yêu cầu điều chỉnh các thuyết minh thiếu sót nếu sai sót này không ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán.

Phát hiện này tương đồng với các Báo cáo kiểm tra chất lượng của UBCKNN năm 2023, 2024. Các báo cáo này thường xuyên kết luận rằng BCTC (của các công ty bị kiểm tra) còn một số thông tin thuyết minh chưa chi tiết và chưa đầy đủ hoặc chưa phù hợp với giấy tờ làm việc và khuyến nghị KTV phải đánh giá ảnh hưởng của việc thiếu thuyết minh này.

Bước 8. Đánh giá sự thiên lệch của BGĐ trong thực hiện các UTKT

Kết quả thực nghiệm cho thấy tất cả các KTV đều đánh giá sự thiên lệch của BGĐ trong thực hiện các UTKT nhưng không phải là được thực hiện đơn lẻ mà nó được tích hợp trong quá trình đánh giá lập, trình bày và thuyết minh các UTKT trên BCTC của đơn vị. Thủ tục này được tích hợp vào chương trình kiểm toán và giấy tờ làm việc nội bộ của công ty với nội dung cụ thể là: các bước so sánh các giả định sử dụng trong kỳ với các kỳ trước và dữ liệu thị trường; kiểm tra lại các mô hình, giả định và điều chỉnh được sử dụng trong các UTKT có độ không chắc chắn cao. Kết quả của đánh giá sự thiên lệch là căn cứ các KTV lựa chọn các cách tiếp cận để đánh giá các UTKT của đơn vị. Với KTV nhóm 1, khi có dấu hiệu thiên lệch, KTV thường yêu cầu khách hàng điều chỉnh hoặc trình bày lại và cũng có trường hợp phải phát triển UT độc lập để đối chiếu với mô hình của đơn vị. Kết quả từ KTV thuộc nhóm 2 và 3 cho biết thêm khi thấy UT hợp lý, KTV thường chấp nhận mà không phân tích khả năng có thiên lệch. Nhiều lúc đánh giá sự thiên lệch mang tính định tính, thiếu quy trình định lượng cụ thể.

3.3.4.4. Tổng hợp kết quả và trao đổi với đơn vị được kiểm toán

Bước 9. Đánh giá tổng thể dựa trên các thủ tục kiểm toán đã được thực hiện

Kết quả từ phỏng vấn cho thấy 100% KTV đều thực hiện bước đánh giá tổng thể này. Tuy nhiên, xem xét hồ sơ kiểm toán cho thấy một khoảng trống rõ rệt về mức độ hệ thống hóa, tính phản biện và chất lượng hồ sơ giữa các nhóm.

✓ Với nhóm 1 và một số công ty thuộc nhóm 2, việc đánh giá này được tổ chức bài bản, tích hợp vào phần mềm kiểm toán. Mặc dù nằm trong phần hành chung (chẳng hạn như với khoản mục hàng tồn kho), các giấy tờ làm việc vẫn tách biệt phân tích các UTKT trọng yếu. Hồ sơ thể hiện rõ KTV đã đánh giá chi tiết (độ nhạy, mô hình, giả định). Quan trọng nhất, do đã

phát triển mô hình UT độc lập (ở bước trước), KTV thực hiện việc đối chiếu giữa điểm UT của BGD và khoảng GTHL của KTV. Thủ tục này cho phép KTV đánh giá thiên vị của BGD và đưa ra kết luận rõ ràng về tính hợp lý, các nội dung cần điều chỉnh, hay cần thuyết minh thêm.

✓ Với một số công ty thuộc nhóm 2 và nhóm 3, KTV tuân thủ theo chương trình kiểm toán mẫu (của VACPA hoặc tự thiết lập, như Phụ lục số 26.a). Tuy nhiên, hồ sơ kiểm toán cho thấy việc đánh giá tổng thể thường sơ sài, mang tính hình thức, hoặc lặp lại mẫu. Do các hạn chế về nguồn lực (đã phân tích ở các bước trước), KTV các nhóm này hầu như không phát triển mô hình UT độc lập. Vì vậy, KTV không có cơ sở để đối sánh. Việc đánh giá thiên vị của BGD hầu như không được thực hiện. Thay vào đó, KTV thường chấp nhận UT của đơn vị nếu không thấy mô hình đó bất hợp lý mà không chủ động chất vấn thêm về mô hình các UTKT.

Phát hiện này tương đồng với các Báo cáo kiểm tra chất lượng dịch vụ của UBCKNN các năm khi thường xuyên chỉ ra các hạn chế trong việc đánh giá tổng thể và phân tích rủi ro tại các công ty kiểm toán.

Bước 10. Hoàn thành các công việc kiểm toán các UTKT

Kết quả khảo sát thực nghiệm cho thấy các KTV cho biết các công việc trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán trước khi lập báo cáo cũng có liên quan đến khoản mục UTKT, đặc biệt là khi các khoản này ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Giống như thực trạng ở trên, các công ty có quy trình kiểm toán hoàn chỉnh vẫn tiếp tục làm bước công việc này và được đánh giá tốt, còn các công ty trước đã bị đánh giá hồ sơ chưa đạt yêu cầu, những bước công việc này thường sơ sài, chưa đạt yêu cầu theo quy định của chương trình mẫu của VACPA. Cụ thể:

❖ Rà soát các giao dịch với các bên có liên quan

Hồ sơ kiểm toán của các công ty nhóm 1 và 2 cho thấy rà soát các giao dịch với các bên có liên quan được thực hiện khá tốt và đầy đủ theo quy trình chuẩn của VACPA, thậm chí có công ty còn tuân thủ quy định chuẩn hóa toàn cầu. Các nội dung thực hiện trước hết là soát xét các giao dịch với các bên có liên quan nhằm rà soát xem các thủ tục kiểm toán để đảm bảo các số dư và nghiệp vụ với các bên liên quan đã được ghi chép đầy đủ, chính xác và trình bày phù hợp trên BCTC đã được thực hiện đầy đủ chưa.

❖ Rà soát các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán

Đặc biệt, các KTV của cả ba nhóm công ty kiểm toán đều nhất trí rà soát lại các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán mặc dù xem xét các sự kiện sau ngày kết thúc kế toán cũng được thực hiện trong từng phần hành khi kiểm tra các phần hành. Tất cả đều được rà soát lại theo các bước trong chương trình chuẩn đã được thiết lập, trong đó, chỉ rõ người thực hiện và sự tham chiếu các giấy tờ và bằng chứng cho sự thực hiện này (giấy tờ làm việc của CTKT ABC3 như Phụ lục số 26.b). Các KTV cũng lưu ý rằng sẽ xác định các sự kiện phát sinh sau khi kết thúc kỳ kế toán thông qua phỏng vấn và từ một số nguồn khác (nếu có). Các sự kiện sau ngày

kết thúc được cập nhật cả trước và sau khi phát hành báo cáo kiểm toán để có các biện pháp xử lý kịp thời với các sự kiện có thể ảnh hưởng đáng kể đến BCTC của đơn vị khách hàng.

❖ *Xem xét và đánh giá tính tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan*

KTV được khảo sát (100%) cho biết có xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Tức là đánh giá tính đầy đủ, thích hợp của chính sách/thủ tục của đơn vị nhằm ngăn ngừa, phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, trong đó, có các quy định liên quan đến các UTKT. Qua đó, KTV sẽ soát xét các dấu hiệu có thể ảnh hưởng đến hành vi không tuân thủ pháp luật và ảnh hưởng của các hành vi đó đối với BCTC của đơn vị.

❖ *Xem xét và đánh giá giả định về khả năng hoạt động liên tục*

Một việc đánh giá khác mà tất cả các KTV được khảo sát cũng cho rằng liên quan nhiều đến kết quả kiểm toán các UTKT là bước công việc xem xét, đánh giá giả định về khả năng hoạt động liên tục. Đây là mối quan hệ hai chiều vì giả định hoạt động liên tục ảnh hưởng đến cách lập UTKT và kết quả kiểm toán UTKT cùng với các yếu tố khác cũng sẽ cung cấp dấu hiệu về rủi ro hoạt động liên tục. Chính đánh giá và soát về khả năng hoạt động liên tục là căn cứ rà soát: Xem xét lại kết quả kiểm toán UTKT có tính nhạy cảm cao; Đánh giá liệu các kết quả này có tạo ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục không; Các rủi ro có thể còn tồn tại với khoản mục UTKT hay không. Điều này dẫn đến KTV có thể cân nhắc bổ sung thêm các thủ tục kiểm toán với các UTKT để làm sáng tỏ hơn vấn đề còn hoài nghi.

❖ *Rà soát các UT liên quan đến vụ kiện tụng, tranh chấp, nợ tiềm tàng và cam kết*

Với riêng các UT liên quan đến các vụ kiện tụng, tranh chấp, nợ tiềm tàng và cam kết, các KTV nhóm 1 và 2 còn cho biết thêm sẽ thực hiện xem xét và rà soát chương trình kiểm toán riêng cho khoản UT này để xác định tính hợp lý, đồng thời cũng xem xét để đảm bảo thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp. Ngay cả trường hợp công ty có chuyên gia tư vấn pháp luật, KTV cũng cần áp dụng các thủ tục kiểm toán để rà soát. Bên cạnh đó, KTV cần rà soát thay đổi chính sách kế toán, UTKT và sai sót với các nội dung cụ thể như Bảng 3.23.

❖ *Thu thập các giải trình của BGD và BQT bằng văn bản*

Từ phỏng vấn và xem xét hồ sơ cho thấy, mặc dù các công ty kiểm toán đều thực hiện thủ tục thu thập giải trình bằng văn bản theo VSA 580, nhưng vẫn tồn tại một khoảng trống đáng kể về nội dung. Hồ sơ kiểm toán cho thấy các thư giải trình thu thập được thường chung chung, theo mẫu. Các KTV chủ yếu xác nhận các trách nhiệm tổng thể của BGD về trách nhiệm lập BCTC, giả định hoạt động liên tục, sự kiện sau ngày khóa sổ mà thường thiếu các nội dung giải trình cụ thể và các vấn đề liên quan đến các UTKT. Cụ thể các thiếu sót phổ biến bao gồm việc BGD không giải trình về: tính hợp lý của quy trình đo lường và sự nhất quán trong ghi nhận và trình bày các UTKT; việc các giả định phản ánh đúng ý định và khả năng của BGD;

tính đầy đủ và phù hợp của các thuyết minh liên quan đến UTKT; ảnh hưởng (hoặc không ảnh hưởng) của các sự kiện phát sinh sau đến UTKT. Phát hiện này tương đồng với các kết luận trong báo cáo kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán hàng năm của UBCKNN, vốn thường xuyên chỉ ra hạn chế này tại các công ty kiểm toán.

Bảng 3.23. Chương trình soát xét thay đổi chính sách kế toán, UTKT và sai sót của công ty kiểm toán ABC2

Subject: SOÁT XÉT THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ SAI SÓT			
A. MỤC TIÊU			
Đảm bảo rằng các thay đổi về chính sách, ước tính kế toán và các sai sót đã được phản ánh và trình bày hợp lý trên BCTC.			
B. THỦ TỤC KIỂM TOÁN			
STT	Thủ tục	Người thực hiện	Tham chiếu
1.	Phòng vấn BGD về các thay đổi của chính sách, ước tính kế toán và sai sót kế toán các năm trước phát hiện trong năm.	...	...
2.	Đánh giá tính hợp lý của việc thay đổi chính sách và các ước tính kế toán gắn với hoạt động KD của khách hàng cũng như tính đúng đắn của các sai sót các năm trước được phát hiện.	...	...
3.	Xem xét việc hạch toán đối với ảnh hưởng của các thay đổi chính sách, ước tính kế toán và các sai sót năm trước điều chỉnh trên BCTC năm nay cũng như BCTC của các năm trước (số liệu so sánh) - nếu áp dụng	...	...
4.	Đánh giá việc trình bày các thay đổi của chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót trên BCTC.	...	...
5.	Thủ tục kiểm toán khác:	...	...

Nguồn: Từ hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

❖ *Thực hiện thủ tục phân tích*

Kết quả thực nghiệm cho thấy 100% KTV đều thực hiện thủ tục phân tích ở giai đoạn kết thúc kiểm toán nhằm đánh giá tổng thể về việc liệu BCTC có nhất quán với hiểu biết của KTV về đơn vị được kiểm toán hay không. Trên thực tế, một số công ty kiểm toán thực hiện phân tích tương đối chi tiết đối với các chỉ tiêu trên BCTC, bao gồm phân tích biến động, xu hướng và các tỷ suất tài chính có liên quan đến các khoản mục UTKT. Cách tiếp cận này giúp KTV có thêm cơ sở để nhận diện các biến động bất thường, các mối quan hệ thiếu nhất quán hoặc các dấu hiệu rủi ro chưa được phát hiện trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Tuy nhiên, vẫn có công ty kiểm toán chỉ tập trung phân tích một số khoản mục chính trên BCTC. Hạn chế này có thể làm giảm hiệu quả của thủ tục phân tích ở giai đoạn kết thúc kiểm toán, đặc biệt trong việc nhận diện các rủi ro có SSTY chưa được phát hiện trước đó. Khi KTV không thực hiện phân tích đầy đủ đối với các khoản mục ước tính có mức độ xét đoán cao, khả năng phát hiện nhu cầu thực hiện bổ sung các thủ tục kiểm toán cũng bị hạn chế, từ đó làm gia tăng nguy cơ vẫn còn tồn tại rủi ro kiểm toán sau khi hoàn thành cuộc kiểm toán.

❖ *Tổng hợp kết quả kiểm toán, trao đổi khách hàng*

Kết quả từ phỏng vấn KTV và xem xét hồ sơ cho thấy, sau khi hoàn tất các thủ tục chi tiết, KTV sẽ tổng hợp kết quả kiểm toán để làm căn cứ trao đổi với khách hàng (Phụ lục số 27).

Xem xét hồ sơ kiểm toán của ba nhóm cho thấy chất lượng của bảng tổng hợp kết quả có liên quan chặt chẽ đến chất lượng của các giấy tờ làm việc ở các bước trước. Nếu các bước đánh giá rủi ro và thực hiện (ở các công ty nhóm 1) được làm chi tiết, bảng tổng hợp sẽ có đầy đủ căn cứ chi tiết để trao đổi. Ngược lại (ở một số công ty nhóm 2 và 3), nếu các bước trước đó sơ sài, bảng tổng hợp cũng thiếu các đánh giá chi tiết để đưa ra kiến nghị.

KTV cho biết thêm phần lớn khách hàng của họ là CTNY phi tài chính đều nhất trí với các điều chỉnh đề xuất. Tuy nhiên, các KTV cũng xác nhận rằng có các bất đồng quan điểm và tranh luận xảy ra, phần lớn liên quan đến các UTKT. Các UTKT chính gây tranh luận bao gồm: Dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá HTK; Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ; Doanh thu hợp đồng xây dựng và tổn thất tài sản/BĐS đầu tư. Các bất đồng quan điểm không được giải quyết (dẫn đến KTV không chấp nhận điều chỉnh) và các giới hạn phạm vi liên quan đến UTKT là nguyên nhân chính dẫn đến ý kiến kiểm toán không phải là chấp nhận toàn phần.

NCS sau đó tìm hiểu và thống kê số liệu về ý kiến kiểm toán trong kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính. Kết quả cho thấy có 43 (năm 2023) và 25 mã (năm 2024) có ý kiến không phải là chấp nhận toàn phần trong đó có 30 (2023) và 22 (2024) mã có nguyên nhân liên quan đến các UTKT. Kết quả tổng hợp các nguyên nhân trong phần cơ sở của ý kiến cho thấy đa phần vẫn là không có đủ cơ sở xác định hoặc trích lập thiếu dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tiếp đến là dự phòng giảm giá các khoản đầu tư (Bảng 3.24).

Bảng 3.24. Các nội dung liên quan đến các UTKT trong ý kiến không chấp nhận toàn phần

Nội dung liên quan đến các UTKT	2023	2024
Dự phòng giảm giá HTK (không có đủ cơ sở để xác định, hoặc trích lập thiếu)	12	6
Dự phòng nợ phải thu khó đòi (không có đủ cơ sở xác định, hoặc trích lập thiếu)	16	15
Dự phòng liên quan đến các sự kiện trong tương lai	3	5
Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư (trích lập thiếu hoặc không có cơ sở)	6	5
UT giá trị hợp lý của khoản đầu tư	1	1

Nguồn: NCS tự tổng hợp từ báo cáo kiểm toán BCTC

❖ *Kiểm soát CLKT các UTKT trong kiểm toán BCTC*

Kết quả khảo sát thực nghiệm cho thấy 100% KTV từ cả ba nhóm công ty kiểm toán đều thực hiện kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán BCTC. Tuy nhiên, KTV cũng xác nhận rằng không tồn tại một quy trình KSCL riêng biệt cho kiểm toán các UTKT. Thay vào đó, KSCL được lồng ghép trong quy trình kiểm toán BCTC chung và do KTV cấp cao (thường là trưởng nhóm, BGĐ công ty) thực hiện.

Ở một khía cạnh khác, từ phỏng vấn sâu cho thấy cách thức thực thi KSCL cũng có sự phân hóa rõ rệt, xuất phát từ đặc thù khách hàng kiểm toán. Với nhóm 1 và nhóm 2, KTV thể hiện nhận thức rõ ràng hơn về rủi ro của UTKT, dẫn đến một quy trình KSCL nghiêm ngặt

hơn. Trong khi đó, KTV nhóm 1 báo cáo một quy trình KSCL hệ thống hóa cao hơn. KSCL được tích hợp ngay trong các bước kiểm toán (như đã mô tả) thông qua việc sử dụng các danh mục kiểm tra chuyên sâu. Các danh mục cần kiểm tra này tập trung riêng vào các khía cạnh của từng UTKT (như tính hợp lý của giả định, mô hình, độ nhạy và thuyết minh). Trong các trường hợp rủi ro đáng kể, KTV nhóm 1 còn yêu cầu sự tham gia của chuyên gia để rà soát kết quả kiểm toán.

Đó là những điểm khác biệt trong kiểm soát CLKT các UTKT của các công ty kiểm toán nhóm 1 bên cạnh các hoạt động kiểm soát chất lượng chung trong kiểm toán BCTC mà các công ty kiểm toán đa phần thực hiện. Các nội dung kiểm soát thường bao gồm:

✓ Kiểm soát chất lượng về tính tuân thủ các yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp: 100% hồ sơ đều có giấy tờ ký cam kết tuân thủ của KTV và vấn đề này cũng được trao đổi với đơn vị khách hàng. Tuy nhiên, phỏng vấn KTV và đối chiếu với các Báo cáo kiểm tra của BTC cho thấy việc thực hiện này còn tồn tại nhiều khoảng trống đáng chú ý. Cụ thể, Báo cáo kiểm tra năm 2023 của Cục quản lý, giám sát đã chỉ ra thực trạng một số công ty sử dụng mẫu cam kết chưa thống nhất hoặc thiếu nội dung như về bảo mật thông tin so với quy chế KSCL chuẩn của chính công ty đó. Báo cáo kiểm tra năm 2022 cũng phát hiện trường hợp KTV ký cam kết đạo đức sau thời điểm ký hợp đồng kiểm toán. Đây là vi phạm nghiêm trọng nguyên tắc khách quan, ảnh hưởng đến độ tin cậy của toàn bộ quá trình, đặc biệt là các phán đoán độc lập cao yêu cầu cho UTKT. KTV thuộc cả ba nhóm công ty đều xác nhận, đối với các UTKT phức tạp, công ty thường nhấn mạnh các rủi ro và bảo mật thông tin. Mặc dù vậy, KTV cũng thừa nhận việc tuân thủ đôi khi chỉ là hình thức, do áp lực duy trì quan hệ khách hàng lâu dài có thể khiến tính độc lập thực tế bị ảnh hưởng.

✓ Kiểm soát về kỹ năng và năng lực chuyên môn: Đa phần các công ty kiểm toán đều có quy định rõ ràng về việc tuân thủ tiêu chuẩn về kỹ năng và năng lực chuyên môn ở các cấp độ làm việc khác nhau trong công ty. Đối với kiểm toán BCTC của các CTNY, chỉ các KTV được chấp nhận mới được thực hiện và chịu trách nhiệm chính kiểm toán. Tuy nhiên, thực tế nhiều trợ lý kiểm toán và các KTV chưa đủ điều kiện cũng thực hiện kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng của các CTNY phi tài chính nhưng thường đó là các công đoạn công việc ban đầu của quy trình. Điều này một mặt thể hiện sự đào tạo sẽ được liên tục trong thực hiện kiểm toán, tuy nhiên, nó cũng cho thấy nếu không có sự kiểm tra, giám sát lại thì kết quả kiểm toán có thể bị sai lệch. Đối với các khoản mục có sử dụng UT phức tạp, ví dụ như tổn thất tài sản, thuế hoãn lại hay xác định GTHL, các công ty kiểm toán lớn thường phân công KTV có kinh nghiệm hơn và năng lực chuyên môn tốt hơn. Tuy nhiên, theo phản ánh từ một số KTV, các chương trình đào tạo chuyên sâu về kiểm toán UTKT chưa được phổ biến rộng, đặc biệt là ở các công ty vừa và nhỏ. Việc bồi dưỡng kiến thức về định giá, mô hình tài chính,

hay ISA 540 vẫn còn hạn chế, dẫn đến rủi ro về năng lực chuyên môn trong thực hiện kiểm toán các khoản mục này.

✓ Kiểm soát về phân nhóm thực hiện, thời gian cụ thể cho từng công việc: Theo kết quả khảo sát, tất cả các công ty đều chú trọng đến vấn đề nhân sự phù hợp với trình độ chuyên môn, công tác luân chuyển KTV theo yêu cầu đạo đức nghề nghiệp (sau 3-5 năm) được duy trì theo quy định. Tuy nhiên, cũng có các công ty theo kết quả đánh giá CLKT cho biết bố trí nhân sự chưa tương xứng với mức độ phức tạp của khách hàng, dẫn đến việc một KTV phụ trách quá nhiều cuộc kiểm toán. Tình trạng thiếu hụt nhân sự này, kết hợp với thời gian soát xét và phát hành báo cáo quá gấp rút, làm tăng rủi ro các SSTY có thể không xem xét đầy đủ.

✓ Kiểm soát về hướng dẫn, thực hiện và giám sát công việc kiểm toán: Phát hiện từ phỏng vấn cho thấy việc hướng dẫn, thực hiện và giám sát kiểm toán các UTKT còn chung chung, chủ yếu lồng ghép vào quy trình kiểm toán BCTC tổng thể thông qua các giấy tờ làm việc. Xem xét hồ sơ kiểm toán, chủ yếu các công ty kiểm toán nhóm 3 cho thấy thực trạng các trợ lý kiểm toán được phân công thực hiện các phần hành UTKT nhưng thiếu sự giám sát sát sao của KTV chính, người chủ yếu chỉ kiểm tra danh mục và ký tên. Phỏng vấn chuyên sâu cũng xác nhận rằng phần lớn các công ty (thuộc cả 3 nhóm) thiếu các hướng dẫn nội bộ chuyên biệt cho các UTKT phổ biến (như các loại dự phòng, khấu hao). Các báo cáo kiểm tra chất lượng dịch vụ hàng năm cũng chỉ ra rằng, ngay cả khi có soát xét KSCL thì nội dung cũng thường mang tính hình thức (chỉ cho điểm và ký tên, không có nhận xét chi tiết), số lượng hồ sơ giám sát chéo còn ít và thiếu tài liệu về việc trao đổi, khắc phục các sai sót đã phát hiện.

✓ Kiểm soát việc sử dụng ý kiến chuyên gia: Các báo cáo kiểm tra chất lượng dịch vụ chỉ ra một khoảng trống trong kiểm soát sử dụng ý kiến chuyên gia. Nhiều CTKT không thực hiện tham vấn chuyên gia theo yêu cầu của chuẩn mực đối với các khoản mục định giá phức tạp như bất động sản đầu tư hay công cụ tài chính phái sinh. Hồ sơ KSCL cũng thể hiện rõ thực trạng các công ty không chú trọng đến việc rà soát sự cần thiết phải sử dụng chuyên gia. Hơn nữa, các báo cáo kiểm tra cũng kết luận rằng ngay cả khi có sự tham vấn, nhiều trường hợp cũng không lưu lại tài liệu hoặc căn cứ rõ ràng trong hồ sơ kiểm toán.

3.3.5. Trách nhiệm của kiểm toán viên liên quan đến kiểm toán các ước tính kế toán

Dựa trên nền tảng dữ liệu định tính (được tổng hợp từ tài liệu nghiên cứu và kết quả phỏng vấn thực tế), nghiên cứu đã khắc họa toàn diện thực trạng trách nhiệm kiểm toán UTKT xoay quanh ba trụ cột: (i) Nhận thức về vai trò của UT trong BCTC; (ii) Phạm vi trách nhiệm của KTV; và (iii) Những hạn chế và thách thức trong hoạt động thực tiễn. Cụ thể:

❖ Vai trò của các UTKT trên BCTC

Kết quả phỏng vấn cho thấy sự đồng thuận chung của KTV từ cả ba nhóm công ty kiểm toán về vai trò then chốt của UTKT trên BCTC của các CTNY phi tài chính. Tất cả KTV đều

nhận thức rằng các khoản mục này ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, có tính chủ quan cao và SSTY liên quan đến các UTKT có thể dẫn đến thay đổi ý kiến kiểm toán về BCTC. Tuy nhiên, phỏng vấn chuyên sâu cho thấy sự khác biệt trong phạm vi và mức độ nhận thức của KTV, cũng như đặc điểm các UTKT mà họ đã thực hiện khi kiểm toán BCTC của các khách hàng. Sự khác biệt này như dữ liệu Bảng 3.25 phản ánh sự khác nhau về đặc điểm quy mô, độ phức tạp của khách hàng mà mỗi nhóm công ty kiểm toán thực hiện kiểm toán. Cụ thể như sau:

Bảng 3.25. Thống kê tỷ lệ các UTKT trọng yếu thường gặp trên BCTC của CTNY phi tài chính (Đvt: công ty, %)

Đối tượng kiểm toán các UTKT	Nhóm 1		Nhóm 2		Nhóm 3		Tổng cộng	
	SL	Tỷ lệ	SL	Tỷ lệ	SL	Tỷ lệ	SL	Tỷ lệ
Các UTKT kỳ hiện tại	11	100	27	100	13	100	51	100
UTKT kỳ trước	9	81,81	12	44,44	5	38,46	26	50,98
Sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ	8	72,72	18	66,66	6	46,15	32	62,74
Thống kê thị phần của các nhóm CTKT cho BCTC các CTNY năm 2023	167/634		432/634		35/634		634	

Nguồn: Xử lý dữ liệu NCS

Thứ nhất, kết quả cho thấy sự thống nhất về các UTKT cốt lõi. 100% (51/51) KTV được phỏng vấn đều xác định đối tượng kiểm toán trong kiểm toán BCTC của CTNY phi tài chính là UTKT kỳ hiện tại. Điều này phản ánh chính xác thực tế hoạt động của các CTNY phi tài chính tại Việt Nam, nơi các khoản mục như dự phòng nợ phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá hàng tồn kho và khấu hao là các UTKT thường xuyên phát sinh và trọng yếu nhất.

Thứ hai, kết quả cho thấy sự khác biệt về phạm vi phức tạp của các UTKT. Cụ thể sự chênh lệch đáng kể về tỷ lệ các UTKT kỳ trước (Nhóm 1: 81,81% so với nhóm 3: 38,46%) và các sự kiện sau ngày khóa sổ có liên quan đến UTKT (Nhóm 1: 72,72% so với nhóm 3: 46,15%). Theo lý giải của các KTV, sự khác biệt này phản ánh đặc thù khách hàng. KTV nhóm 1 và nhóm 2, vốn chiếm thị phần lớn và phục vụ các tập đoàn đa ngành, phức tạp, nên phạm vi UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty này thường rộng hơn.

Thứ ba, kết quả phỏng vấn cho thấy sự khác biệt về nhận thức rủi ro và định hướng tiếp cận đối với các UTKT trong bối cảnh tương lai. KTV thuộc nhóm 1 và nhóm 2 thường nhấn mạnh UTKT là khu vực có rủi ro cao, đặc biệt đối với các khoản mục phức tạp như GTHL, tổn thất tín dụng dự kiến, lợi thế thương mại và các ước tính có nguy cơ chịu ảnh hưởng bởi gian lận hoặc thiên lệch của BGĐ. Các khóa đào tạo nội bộ tại các công ty kiểm toán thuộc 2 nhóm này cũng chú trọng nâng cao nhận thức của KTV về các thách thức phát sinh từ lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam, nhất là các yêu cầu liên quan đến IFRS 9 về mô hình tổn thất tín dụng dự kiến, IFRS 13 về đo lường GTHL và IAS 36 về suy giảm giá trị tài sản. Điều này

phản ánh định hướng chuẩn bị sớm của các công ty kiểm toán có năng lực chuyên môn cao hơn trước sự gia tăng mức độ phức tạp của UTKT trong thời gian tới.

❖ **Trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT**

Các phát hiện thực nghiệm từ cả ba nhóm đều cho thấy các KTV hiểu rõ và thực hiện đầy đủ trách nhiệm theo CMKT, tức là đảm bảo rằng các UTKT được lập dựa trên phương pháp phù hợp với chuẩn mực kế toán (VAS, IFRS) và giả định hợp lý và dữ liệu đáng tin cậy. Tuy nhiên, phỏng vấn chuyên sâu cho thấy sự khác biệt về cam kết tuân thủ khi đối mặt với áp lực. Cụ thể, KTV ở nhóm 1 (Big 4) và nhóm 2 (công ty trực thuộc các hãng) khẳng định rõ ràng và kiên định trong việc tuân thủ đạo đức và chuẩn mực. Lý do là họ chịu sự chi phối kép bởi khung pháp lý Việt Nam và các quy định, phương pháp luận kiểm toán của hãng toàn cầu. Trong khi đó, một số KTV nhóm 3 (công ty kiểm toán nội địa) lại thừa nhận rằng dù biết rõ trách nhiệm nhưng đôi khi họ phải thỏa hiệp với các phán đoán của doanh nghiệp do áp lực cạnh tranh hoặc duy trì mối quan hệ lâu dài, bất chấp rủi ro pháp lý và xử phạt khi bị thanh kiểm tra.

Ở một khía cạnh khác, để thực hiện được trách nhiệm của mình, 100% KTV tham gia phỏng vấn thuộc ba nhóm công ty kiểm toán đều khẳng định họ cần phải duy trì thái độ HNNN trong suốt quá trình kiểm toán. Một phát hiện quan trọng là 100% KTV (51/51) được phỏng vấn đều khẳng định HNNN là bắt buộc khi kiểm toán UTKT và họ đều nhận thức được tầm quan trọng của hoài nghi. Tuy vậy, phỏng vấn chuyên sâu vẫn cho thấy sự khác biệt trong việc vận hành hóa thái độ hoài nghi vào các thủ tục kiểm toán thực tế:

Thứ nhất, là đánh giá quá khứ. KTV tất cả các nhóm đều thực hiện trách nhiệm này. Đặc biệt, KTV Big 4 còn thường thực hiện thêm việc đối chiếu dữ liệu lịch sử của khách hàng với dữ liệu toàn ngành để đánh giá tính hợp lý.

Thứ hai, là trách nhiệm nhận diện thiên vị quản lý của BGĐ. KTV nhóm 1 báo cáo sử dụng các phương pháp phân tích sâu hơn (như phân tích thống kê) và các câu hỏi chất vấn để nhận diện mô hình thiên vị. KTV nhóm 2 và 3 chủ yếu dựa vào so sánh dữ liệu các kỳ trước.

Thứ ba, là trách nhiệm tìm kiếm bằng chứng mâu thuẫn. Các KTV thuộc nhóm 1 cho rằng với sự hỗ trợ của công nghệ và nguồn lực, họ thường chủ động tìm kiếm bằng chứng đối chứng chẳng hạn như tìm lý do chứng minh dự phòng không hợp lý, thay vì chỉ tìm bằng chứng ủng hộ. Trong khi đó, các KTV nhóm 2 và 3 thường dựa vào kiểm tra thủ công và đối chiếu các dữ liệu cơ bản.

Thứ tư, là trách nhiệm đảm bảo quy trình soát xét và sử dụng các công nghệ hỗ trợ. Các KTV thuộc nhóm 1 cho rằng họ có quy trình kiểm soát chặt chẽ, tự động hóa qua phần mềm. Đặc biệt, KTV Big 4 chia sẻ về việc sử dụng ứng dụng AI (trí tuệ nhân tạo) như một trợ lý ảo để soát xét hồ sơ (phát hiện bất thường, kiểm tra sự đồng nhất, cảnh báo thiếu sót thủ tục). Điều

này giúp KTV giảm tải công việc hành chính và nâng cao hiệu quả kiểm soát. Trong khi đó, các KTV thuộc hai nhóm còn lại cho rằng việc kiểm soát chủ yếu dựa vào con người (soát xét thủ công là chủ yếu qua các cấp) hoặc sử dụng các phần mềm đơn giản.

Cuối cùng, là trách nhiệm hoàn thiện hồ sơ kiểm toán. KTV nhóm 1 và 2 cho biết KTV thường sử dụng hệ thống kiểm toán điện tử để lưu trữ hồ sơ một cách hệ thống, trong khi đó các KTV thuộc nhóm 3 vẫn còn phụ thuộc vào Excel hoặc hồ sơ giấy.

Kết quả phỏng vấn cho thấy nhận thức của KTV về trách nhiệm được phản ánh rõ qua việc nhận diện các thách thức khi kiểm toán UTKT. Phát hiện thực nghiệm từ kết quả phỏng vấn chuyên gia chỉ ra mối tương quan nghịch giữa mức độ thách thức mà KTV đối mặt và CLKT. Một phát hiện quan trọng là 100% KTV được phỏng vấn đều đồng thuận rằng kiểm toán UTKT là một thách thức lớn, đặc biệt với khách thể là CTNY. Thách thức này xuất phát từ các rủi ro nghề nghiệp mà KTV phải đối mặt nếu không tuân thủ chuẩn mực và đưa ra ý kiến không phù hợp. Các rủi ro được nhận diện bao gồm: Rủi ro pháp lý, bao gồm: tồn tại các nguy cơ bị xử phạt hành chính, kỷ luật bởi cơ quan quản lý, hoặc bị kiện tụng; Rủi ro danh tiếng: mất uy tín nghề nghiệp và mất khách hàng. Các thách thức cũng được nhận diện về mặt nguồn gốc, 100% KTV cũng thể hiện sự đồng thuận, quy các thách thức về ba nguyên nhân chính: (i) Do hạn chế về dữ liệu do thiếu dữ liệu đáng tin cậy hoặc các hạn chế về dữ liệu đặc thù ngành; (ii) Do môi trường kinh doanh biến động khiến các giả định lịch sử trở nên lỗi thời; (iii) Do thiên vị quản lý của BGD, tức là tồn tại các rủi ro cố hữu về sự chủ quan, hoặc BGD cố tình cung cấp dữ liệu/giả định không phù hợp.

Ngoài các thách thức chung, KTV tại các công ty kiểm toán lớn (nhóm 1 và 2) còn nhận diện một thách thức mang tính định hướng trong tương lai khi Việt Nam đang trong lộ trình áp dụng IFRS. Các KTV thuộc hai nhóm công ty kiểm toán này cho biết thêm họ nhận thức được rõ lợi thế của mình, đó là việc nhận được sự hỗ trợ (tài liệu hướng dẫn, công cụ, đào tạo) từ mạng lưới toàn cầu của hãng để chủ động chuẩn bị cho quá trình chuyển đổi này.

3.4. Kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Trước khi phân tích các kết quả nghiên cứu chính thức, nghiên cứu khẳng định lại rằng mô hình nghiên cứu và các thang đo phản ánh những yếu tố ảnh hưởng đã được xây dựng, hiệu chỉnh và hoàn thiện thông qua một quy trình được trình bày chi tiết tại Chương 2. Quy trình này bao gồm việc tham vấn ý kiến qua phỏng vấn bán cấu trúc với 50 chuyên gia (KTV, giảng viên và đại diện hiệp hội nghề nghiệp) kết hợp với kết quả nghiên cứu định lượng sơ bộ ($n=60$). Các bước đệm này đã cho phép tinh chỉnh thuật ngữ và sàng lọc các biến quan sát, đảm bảo thang đo đạt độ tin cậy và giá trị cần thiết trước khi triển khai khảo sát diện rộng. Các phân tích

tiếp theo sẽ chỉ tập trung vào kết quả thu được từ mẫu nghiên cứu chính thức để làm rõ cơ chế tác động của các yếu tố đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC.

3.4.1. Thống kê mô tả kết quả mẫu nghiên cứu

Khảo sát định lượng chính thức được thực hiện với 250 phiếu khảo sát (Phụ lục 03.c) gửi đến các KTV tại các công ty kiểm toán được chấp thuận kiểm toán công ty đại chúng. Tổng số phiếu thu về là 239. Sau khi rà soát, 31 phiếu đã bị loại (15 phiếu trả lời không đầy đủ; 16 phiếu từ trợ lý KTV chưa thực hiện kiểm toán UTKT tại các CTNY). Do đó, mẫu nghiên cứu hợp lệ cuối cùng (N) là 208 phiếu, đạt tỷ lệ phản hồi 83,2%. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu (N=208) như Phụ lục số 28. Trong đó, đặc điểm nhân khẩu học của mẫu đảm bảo tính đại diện và độ tin cậy của dữ liệu, cụ thể như sau:

(i) *Về phân bố theo nhóm công ty*: Mẫu khảo sát bao phủ cả ba nhóm công ty kiểm toán, trong đó nhóm 2 chiếm tỷ lệ cao nhất 60,58%, tiếp theo là nhóm 3 với 31,25% và nhóm 1 với 8,17%.

(ii) *Về kinh nghiệm và năng lực chuyên môn*: Mẫu khảo sát tập trung vào các KTV có thâm niên và chuyên môn cao. Trong đó, về kinh nghiệm, đa số KTV có kinh nghiệm lâu năm, với 85,58% thuộc nhóm từ 5 đến 20 năm kinh nghiệm. Kết quả này đảm bảo các câu trả lời phản ánh sự đánh giá sâu sắc, đặc biệt đối với khoản mục phức tạp như UTKT. Trong đó, về năng lực, 86,54% KTV trong mẫu sở hữu chứng chỉ KTV trong nước hoặc quốc tế. Về vị trí, 80/208 KTV (38,5%) đang giữ các vị trí cấp cao (chủ nhiệm kiểm toán, trưởng phòng, thành viên BGD).

Từ kết quả tổng hợp ở trên cho thấy mẫu nghiên cứu chính thức (N=208) có độ bao quát tốt về loại hình công ty và tập trung vào các KTV có kinh nghiệm, vị trí cấp cao và năng lực chuyên môn được chứng nhận, đảm bảo độ tin cậy cao cho dữ liệu nghiên cứu định lượng.

3.4.2. Kết quả nghiên cứu các yếu tố và mức độ ảnh hưởng

Đặc điểm của bộ dữ liệu về yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT đều được thu thập từ cùng một nguồn phản hồi là các KTV. Do đó, dữ liệu có nguy cơ tiềm ẩn sai số hệ thống do cùng một công cụ đo lường gây ra. Bởi vậy, trước khi thực hiện các phân tích định lượng chuyên sâu để đánh giá mô hình đo lường và mô hình cấu trúc, luận án tiến hành kiểm soát hiện tượng sai số phương pháp chung bằng kiểm định Harman's Single Factor Test theo quy trình của Podsakoff và cộng sự (2003). Toàn bộ các biến quan sát của các biến độc lập và biến phụ thuộc được đưa vào phân tích nhân tố khám phá (EFA) với phép trích Principal Axis Factoring và không sử dụng phép quay (Unrotated). Kết quả kiểm định cho thấy có 8 nhân tố được trích xuất (có Eigenvalues > 1). Trong đó, nhân tố đầu tiên nhận giá trị Eigenvalues là 8.173, giải thích 22.704% tổng biến thiên của dữ liệu, thấp hơn đáng kể so với ngưỡng giới hạn 50%. Với giá trị 8.173, nhân tố đầu tiên rất mạnh, cho thấy cấu trúc dữ liệu có sự gắn kết nhưng

quan trọng nhất là dù giá trị tuyệt đối lớn, nó chỉ chiếm 22.704% tổng thể. Điều này khẳng định rằng trong bộ dữ liệu thu thập được không có một nhân tố duy nhất nào chiếm quyền chi phối hay giải thích phần lớn biến thiên của các biến số và hiện tượng sai số phương pháp chung không gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến tính khách quan của dữ liệu. Dữ liệu thực tế đạt yêu cầu về tính độc lập giữa công cụ đo lường và nguồn phản hồi, đủ độ tin cậy để tiếp tục thực hiện các bước phân tích tiếp theo như đánh giá độ tin cậy thang đo (Cronbach's Alpha) và phân tích nhân tố khám phá (EFA) chi tiết cho từng nhóm yếu tố.

3.4.2.1. Kết quả đánh giá chất lượng thang đo

Bảng 3.26. Tổng hợp kết quả đánh giá chất lượng thang đo

Biến quan sát	Số biến QS	Hệ số tin cậy của thang đo	Hệ số tin cậy của thang đo sau chuẩn hóa	Chất lượng TD
Năng lực và kinh nghiệm của KTV (NL)	4	0.777	0.784	Tốt
Xét đoán và tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV (HNNN)	4	0.734	0.738	Tốt
Quy trình kiểm toán có tích hợp kỹ thuật kiểm toán số (QTKT)	4	0.791	0.792	Tốt
Thủ tục và quy trình KSNB của công ty kiểm toán có tích hợp công nghệ (QTKSNB)	3	0.723	0.729	Tốt
Tính không chắc chắn của các UTKT (KCC)	4	.886	.888	Tốt
Môi trường pháp lý (MTPL) sau khi loại biến quan sát MTPL1	3	.826	.829	Tốt
Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý (KSCLKT)	3	.916	.917	Rất tốt
Hỗ trợ từ chuyên gia (HTCG)	3	.855	.860	Tốt
Thực hiện kiểm toán các UTKT (KTUTKT)	4	.949	.950	Rất tốt

Nguồn: Tổng hợp từ kết quả nghiên cứu trên SPSS

Để đánh giá độ nhất quán nội tại và độ tin cậy của 9 biến (cụ thể là 7 biến độc lập, 1 biến kiểm soát và 1 biến phụ thuộc) trong mô hình đã xác định, nghiên cứu sử dụng phương pháp kiểm định Cronbach's Alpha (Hair, 2014). Kết quả phân tích cho thấy tất cả các thang đo đều có chất lượng tốt. Trong quá trình đánh giá, các biến NL4, QTKT3, QTKSNB1 và HTCG2 được quyết định giữ lại (dù việc loại bỏ chúng sẽ làm tăng Alpha, ví dụ: NL từ 0.777 lên 0.816; QTKT từ 0.791 lên 0.799; QTKSNB từ 0.723 lên 0.766; HTCG từ 0.855 lên 0.868) do các biến này có giá trị lý thuyết quan trọng (Thọ, 2013). Ngược lại, biến MTPL1 bị loại bỏ, vì việc loại bỏ này làm tăng đáng kể hệ số Alpha của thang đo (từ 0.76 lên 0.826) và nội dung của biến này được xác định là trùng lặp với các biến quan sát khác trong nhóm. Kết quả đánh giá thang đo cuối cùng (sau khi điều chỉnh) được tổng hợp tại Bảng 3.26 và Phụ lục 29. Sau khi đánh giá

chất lượng thang đo, kết quả cho thấy mô hình vẫn giữ nguyên 9 biến ban đầu và tổng 32 biến quan sát để thực hiện phân tích nhân tố khám phá ở bước tiếp theo.

3.4.2.2. Kết quả phân tích nhân tố khám phá

Kết quả phân tích nhân tố khám phá với 7 biến độc lập và 27 biến quan sát (không xét biến kiểm soát) cho thấy kết quả chỉ số KMO = 0.819 (nằm trong khoảng 0.80 – 0.89) được đánh giá là tốt cho thấy mức độ thích hợp của dữ liệu để phân tích nhân tố (Hair và cộng sự, 2010). Đồng thời kiểm định Bartlett's Test có Sig. = 0.000 (sig. < 0.05) chứng minh các biến quan sát có tương quan với nhau trong tổng thể và dữ liệu dùng để phân tích nhân tố khám phá là hoàn toàn thích hợp.

Bên cạnh đó, Eigenvalues = 1.210 > 1 đại diện cho phần biến thiên được giải thích bởi mỗi yếu tố, chỉ những yếu tố có Eigenvalue lớn hơn 1 mới được giữ lại trong mô hình phân tích (Kaiser, 1960). Tổng phương sai trích với giá trị là 69.393% > 50% đạt yêu cầu cho biết rằng 6 yếu tố được tạo thành giải thích được 69.393% biến thiên của dữ liệu. Kết hợp với biểu đồ Scree Plot cho thấy điểm gãy rõ ràng xuất hiện tại nhân tố thứ 6, sau đó các giá trị Eigenvalue giảm chậm và tiến sát về 1, điều này cho thấy các nhân tố từ thứ 7 trở đi không còn mang lại nhiều phương sai bổ sung có ý nghĩa nên nghiên cứu quyết định giữ lại 6 nhân tố có giá trị Eigenvalue ≥ 1 để phục vụ cho phân tích tiếp theo. Kết quả ma trận xoay các yếu tố, biến quan sát HNN2 có hệ số tải (factor loadings) nhỏ hơn 0.55 nên loại biến quan sát này để tiến hành phân tích nhân tố khám phá lần tiếp theo. Kết quả cụ thể ở Phụ lục số 30.

Kết quả phân tích nhân tố khám phá lần 2 cho thấy kết quả KMO bằng 0.814 và Sig. = 0.000 vẫn cho thấy mức độ thích hợp của dữ liệu nghiên cứu và các biến quan sát có tương quan với nhau trong tổng thể. Trong khi đó, Eigenvalues = 1.210 > 1, tổng phương sai trích là 70.7% cho thấy mức độ phần trăm tăng lên khi sáu yếu tố được tạo thành giải thích được đến 70.7% biến thiên của dữ liệu. Các biến quan sát đều có hệ số tải lớn hơn 0.574 sau lần phân tích EFA, sáu yếu tố được hình thành mới đại diện tác động đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT được sắp xếp lại khác với mô hình lý thuyết ban đầu. Mô hình mới bao gồm sáu biến độc lập và 26 biến quan sát, kết quả ma trận xoay các yếu tố như Phụ lục số 31.

Thứ nhất, là nhóm yếu tố 1 bao gồm QTKT4, QTKT2, QTKSNB1, QTKT3, QTKT1, QTKSNB3, QTKSNB2. Các biến quan sát trong nhóm yếu tố xuất phát từ hai biến độc lập ban đầu là quy trình kiểm toán có tích hợp kỹ thuật kiểm toán số (QTKT) và quy trình KSNB của công ty kiểm toán có tích hợp công nghệ (QTKSNB). Tuy vậy, kết quả EFA cho thấy chúng hội tụ vào cùng một nhóm yếu tố. Điều này phản ánh một thực tế rằng trong tổ chức kiểm toán, quy trình thực hiện kiểm toán không thể tách rời khỏi các cơ chế KSNB. Chính các chính sách nội bộ về kiểm soát chất lượng như giám sát, định hướng hoài nghi, thiết kế

chương trình kiểm toán đã trực tiếp hình thành nên cách thức thực hiện cuộc kiểm toán. Do đó, việc các biến quan sát này xoay về cùng một nhóm là hợp lý và cho thấy sự gắn kết giữa hai khái niệm này. Dựa vào bản chất này, yếu tố này được đặt tên lại là QTKT.

Thứ hai, là nhóm yếu tố 2 bao gồm KSCLKT1, KSCLKT3, KSCLKT2, là các biến quan sát của biến KSCLKT ban đầu nên yếu tố này vẫn được đặt tên như cũ là KSCLKT.

Thứ ba, là nhóm yếu tố 3 bao gồm NL2, NL3, NL4, NL1 là các biến quan sát của biến NL ban đầu nên yếu tố này vẫn được đặt tên như cũ là NL.

Thứ tư, là nhóm yếu tố 4 bao gồm HTCG1, HTCG3, HTCG2 là các biến quan sát của biến HTCG ban đầu nên yếu tố này vẫn được đặt tên như cũ là HTCG.

Thứ năm, là nhóm yếu tố 5 bao gồm MTPL3, MTPL2, MTPL4 là các biến quan sát của biến MTPL ban đầu nên yếu tố này vẫn được đặt tên như cũ là MTPL.

Thứ sáu, là nhóm yếu tố 6 bao gồm HNNN1, HNNN3, HNNN4 loại HNNN2 vì hệ số tải thấp, đây là các biến quan sát của biến HNNN ban đầu nên yếu tố này vẫn được đặt tên như cũ là HNNN.

Sau khi các yếu tố mới được hình thành, luận án tiếp tục chạy lại Cronbach's Alpha để đánh giá độ tin cậy đối với các thang đo hiệu chỉnh. Kết quả cả sáu thang đo đại diện đều đảm bảo độ tin cậy. Sau khi sáu nhóm yếu tố mới được tạo ra, các giả thuyết ban đầu cũng sẽ được hiệu chỉnh lại thành sáu giả thuyết. Trong đó:

Giả thuyết (H1): Năng lực, kinh nghiệm chuyên môn của KTV có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT;

Giả thuyết (H2): Xét đoán, tính HNNN của KTV có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT;

Giả thuyết (H3): Quy trình kiểm toán và quy trình KSNB của công ty kiểm toán có tích hợp công nghệ có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT;

Giả thuyết (H4): Môi trường pháp lý có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT;

Giả thuyết (H5): Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT;

Giả thuyết (H6): Sự hỗ trợ từ các chuyên gia có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT.

3.4.2.3. Kết quả phân tích tương quan

Trước khi tiến hành phân tích hồi quy tuyến tính nhằm kiểm định mô hình nghiên cứu, tác giả đã thực hiện kiểm định tương quan Pearson giữa biến phụ thuộc (KTUTKT) và các biến độc lập chính (NL, HNNN, QTKT, KSCLKT, HTCG, MTPL) để đánh giá sơ bộ mối quan hệ

tuyến tính giữa các biến. Kết quả phân tích tương quan cho thấy hầu hết các biến độc lập có tương quan thuận chiều và có ý nghĩa thống kê với biến phụ thuộc, với hệ số tương quan dao động từ 0.183 đến 0.412 ($p < 0.01$). Đặc biệt, các biến HTCG ($r = 0.412$), MTPL ($r = 0.354$) và HNNN ($r = 0.331$) có tương quan mạnh và ổn định với KTUTKT. Với biến QTKT không cho thấy sự tương quan với biến phụ thuộc vì $p > 0.05$. Tuy nhiên do có cơ sở lý thuyết về mối quan hệ giữa QTKT và KTUTKT và phân tích Pearson kiểm định từng cặp mối quan hệ mà không xem xét sự tác động của các yếu tố khác trong mô hình, tức là không có sự kiểm soát của các biến khác trong mô hình. QTKT có tương quan với NL, HNNN mà các biến này lại có tương quan mạnh với biến KTUTKT nên cũng có thể gây nên hiệu ứng gián tiếp, làm QTKT trở nên có ý nghĩa trong mô hình tổng thể (Keith, 2019). Từ những phân tích trên, tất cả các biến sẽ đều được đưa vào mô hình thực hiện phân tích hồi quy và nó cho thấy các biến đều có khả năng giải thích một phần biến thiên của biến phụ thuộc KTUTKT.

3.4.2.4. Kết quả phân tích hồi quy đa biến

Sau khi phân tích nhân tố khám phá, mô hình nghiên cứu được hiệu chỉnh là:

$$KTUTKT = \beta_0 + \beta_1 NL + \beta_2 HNNN + \beta_3 QTKT + \beta_4 MTPL + \beta_5 KSCLKT + \beta_6 HTCG + \beta_7 KCC + \varepsilon$$

Kết quả phân tích hồi quy đa biến như mô tả cụ thể ở Bảng 3.27 cho thấy các chỉ số phản ánh sự phù hợp của mô hình cũng như mức độ giải thích, ảnh hưởng của các biến độc lập đến biến phụ thuộc.

Kiểm định sự phù hợp của mô hình

Kiểm định hiện tượng đa cộng tuyến: Kết quả cho thấy rằng VIF của tất cả các biến độc lập đều nhỏ hơn 10, cho thấy hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình nghiên cứu được đánh giá là không nghiêm trọng.

Kiểm định tương quan của các phần dư: Kiểm định này được thực hiện bằng hệ số Durbin - Watson. Kết quả từ bảng cho thấy hệ số này bằng 1.841 < 2 cho thấy mô hình không có hiện tượng tương quan của các phần dư (Hair và cộng sự, 2006). Điều này đảm bảo rằng mô hình đáp ứng giả định về sai số độc lập, một trong những giả định cơ bản của hồi quy tuyến tính.

Kiểm định One-way ANOVA: Kết quả Sig = 0.000 cho thấy mô hình hồi quy tuyến tính đa biến đã xây dựng phù hợp với tập dữ liệu và sử dụng được.

Đánh giá mức độ giải thích bởi các biến độc lập trong mô hình

Hệ số R Square = 0.630, điều này có nghĩa là 63% sự biến động của KTUTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY phi tài chính do các KTĐL tại Việt Nam thực hiện sẽ được giải thích bởi các yếu tố là các biến độc lập đã được chọn đưa vào mô hình. Với một khái niệm phức tạp như thực hiện kiểm toán các UTKT, sẽ có nhiều sự hiện diện của các yếu tố tác động

nằm ngoài phạm vi mô hình nên hệ số này được cho là ở mức khá tốt và được chấp nhận trong lĩnh vực kiểm toán (Hair và cộng sự, 2006).

Bảng 3.27. Kết quả phân tích hồi quy đa biến

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	F Change	Sig. F Change	Durbin - Watson
1	.794 ^a	.630	.617	.485	48.648	.000	1.841

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	80.151	7	11.450	48.648	.000 ^b
	Residual	47.073	200	.235		
	Total	127.224	207			

a. Dependent Variable: KTUTKT

b. Predictors: (Constant), KCC, QTKT, KSCLKT, HTCG, MTPL, NL, HNNN

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients	Std. Error	Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics
		B		Beta			Tolerance VIF
1	(Constant)	-2.432	.709		-3.429	.001	
	NL	.224	.094	.163	2.391	.018	.657 1.522
	QTKT	.413	.103	.265	4.018	.000	.704 1.421
	KSCLKT	.209	.079	.147	2.645	.009	.990 1.010
	MTPL	.323	.082	.251	3.944	.000	.754 1.326
	HTCG	.342	.054	.352	6.311	.000	.980 1.021
	HNNN	.324	.106	.212	3.061	.003	.633 1.579
	KCC	-.085	.055	-.086	-1.540	.125	.977 1.024

a. Dependent Variable: KTUTKT

Nguồn: Kết quả từ SPSS 26.0

Đánh giá mức độ ảnh hưởng của các biến độc lập đến biến phụ thuộc

Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính cho thấy mô hình nghiên cứu với các biến độc lập NL, HNNN, QTKT, MTPL, KSCLKT, HTCG đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 5%) đến biến KTUTKT. Với biến kiểm soát KCC, kết quả hồi quy không cho thấy sự tác động trực tiếp đến KTUTKT có ý nghĩa thống kê vì Sig = 0.125. Tuy nhiên, biến này vẫn được đưa vào mô hình hồi quy và đóng vai trò quan trọng để kiểm soát các biến độc lập trong mô hình. Việc đưa biến không chắc chắn (KCC) vào mô hình hồi quy với vai trò là biến kiểm soát đã chứng minh được sự cần thiết về mặt thống kê. Cụ thể là khi để biến KCC là biến kiểm soát trong mô hình cho thấy hệ số R square cao hơn, tức là mức độ giải thích của các biến độc lập tốt hơn (từ 59,2 lên 63%). Sự gia tăng này ngụ ý rằng biến KCC không chỉ là một yếu tố ngoại

lai mà còn là một yếu tố nền tảng quan trọng, ảnh hưởng đáng kể đến biến phụ thuộc. Việc kiểm soát tác động của biến KCC đã làm rõ và nâng cao tính vững chắc của mối quan hệ giữa các biến độc lập trọng tâm và biến phụ thuộc. Phương trình hồi quy chuẩn hóa sau phân tích hồi quy đa biến như:

$$\text{KTUTKT} = 0.163 \text{ NL} + 0.212 \text{ HNNN} + 0.265 \text{ QTKT} + 0.251 \text{ MTPL} + 0.147 \text{ KSCLKT} + 0.352 \text{ HTCG}$$

Mức độ tác động của các biến theo thứ tự: HTCG (0.352) → QTKT (0.265) → MTPL (0.251) → HNNN (0.212) → NL (0.163) → KSCLKT (0.147).

3.4.3. Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu

Kết quả phân tích hồi quy tuyến tính cho thấy các biến độc lập NL, HNNN, QTKT, KSCLKT, MTPL, HTCG đều tác động có ý nghĩa thống kê (do Sig. < 0.05) đến biến KTUTKT. Tổng hợp kết quả kiểm định các giả thuyết của mô hình nghiên cứu cho thấy sáu giả thuyết đều được chấp nhận.

3.4.4. Kết quả kiểm định One-way ANOVA

Để xác định xem có sự khác biệt về trung bình của các biến định lượng bao gồm KTUTKT, NL, HNNN, QTKT, MTPL, KSCLKT, HTCG, KCC đối với các giá trị khác nhau của một biến định tính là biến nhóm công ty kiểm toán (NHOM), NCS thực hiện các kiểm định sự khác biệt với biến định tính NHOM có giá trị: 1 là nhóm các KTV thuộc công ty kiểm toán Big 4 và 2 là nhóm các KTV thuộc công ty kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán trên thế giới; 3 là nhóm KTV thuộc các công ty kiểm toán nội địa. Bảng kiểm định One-way ANOVA, kết quả thể hiện kiểm định sự khác biệt (theo Phụ lục số 32) cho thấy các biến NL, QTKT, MTPL, HNNN và KTUTKT là có giá trị Sig < 0.05. Kết quả có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về các yếu tố này giữa các KTV thuộc các công ty kiểm toán khác nhau. Các biến còn lại là HTCG, KSCLKT và KCC không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê khi kết quả Sig. > 0.05.

Tiêu kết nội dung Chương 3

Chương 3 của luận án đã cung cấp bằng chứng để trả lời câu hỏi nghiên cứu số 2 và 3 thông qua việc công bố các phát hiện thực nghiệm bằng phương pháp hỗn hợp. Kết quả nghiên cứu định tính đã nhận diện được thực trạng và sự phân hóa rõ rệt trong quy trình kiểm toán giữa các nhóm công ty kiểm toán. Những phát hiện này được củng cố bằng nghiên cứu định lượng từ mẫu khảo sát 208 KTV, xác nhận sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về năng lực chuyên môn, thái độ HNNN, quy trình kỹ thuật và môi trường pháp lý. Đặc biệt, mô hình hồi quy đã cung cấp câu trả lời then chốt cho câu hỏi về các yếu tố ảnh hưởng, trong đó sự hỗ trợ của chuyên gia, quy trình kiểm toán được xác định là yếu tố có tác động tích cực mạnh. Đây là cơ sở thực chứng quan trọng để luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện ở chương kế tiếp.

CHƯƠNG 4: ĐÁNH GIÁ VÀ BÀN LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

4.1. Đánh giá từ kết quả định tính về thực trạng kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện

Để bảo đảm việc đánh giá thực trạng kiểm toán các UTKT không dừng lại ở mô tả hiện tượng, nội dung này được thực hiện trên cơ sở xem xét mức độ tuân thủ chuẩn mực thông qua các khía cạnh chủ yếu: khuôn khổ pháp lý, trách nhiệm nghề nghiệp của KTV, phương pháp kiểm toán và quy trình thực hiện kiểm toán. Các khía cạnh này được phân tích theo các tiêu chí xuyên suốt về tính đầy đủ, tính phù hợp, tính nhất quán và mức độ tiệm cận với thông lệ quốc tế. Theo đó, những kết quả đạt được cũng như các hạn chế còn tồn tại được đối chiếu với yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán, đồng thời được lý giải trên cơ sở các lý thuyết liên quan. Cách tiếp cận này không chỉ làm rõ biểu hiện bề mặt mà còn bóc tách nguyên nhân gốc rễ, qua đó phác họa bức tranh thực tiễn kiểm toán các UTKT tại Việt Nam một cách sâu sắc và hệ thống.

4.1.1. Đánh giá về các quy định trong khung pháp lý hiện hành

4.1.1.1. Những nội dung đạt được

Xét trong bối cảnh thực thi tại Việt Nam, có thể nhận thấy khuôn khổ pháp lý hiện hành đã tạo lập nền tảng pháp lý quan trọng cho hoạt động kiểm toán các UTKT. Về phương diện chuẩn tắc, hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được ban hành theo Thông tư 214/2012/TT-BTC đã hình thành khuôn khổ pháp lý chính thức cho kiểm toán BCTC, trong đó có VSA 540, VSA 315..., quy định các vấn đề liên quan trực tiếp đến kiểm toán các UTKT. Các quy định này đặt nền móng cho việc nhận diện rủi ro, thu thập bằng chứng kiểm toán và đánh giá tính hợp lý của các khoản mục ước tính trong khuôn khổ cuộc kiểm toán BCTC. Ở bình diện tham chiếu quốc tế, ISA 315 (2019) nhấn mạnh quy trình nhận diện và đánh giá rủi ro mạnh hơn, nhất quán hơn để hỗ trợ các phản ứng kiểm toán tập trung và hiệu quả hơn; còn ISA 540 (2018) được sửa đổi nhằm tăng cường yêu cầu và hướng dẫn để thúc đẩy CLKT, đặc biệt trong việc kiểm toán các UTKT và thuyết minh liên quan. Điều đó cho thấy, xét về định hướng chung, pháp luật và chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đã tiếp cận đúng quỹ đạo của mô hình kiểm toán dựa trên rủi ro và thừa nhận tính trọng yếu của UTKT trong kiểm toán BCTC.

Xét theo tiêu chí tính đầy đủ của khung pháp lý, có thể khẳng định rằng hệ thống hiện hành đã bước đầu bao quát được các nội dung cốt lõi của kiểm toán các UTKT. VSA 315, VSA 540 hiện hành đã đặt ra các yêu cầu cơ bản liên quan đến nhận diện và đánh giá rủi ro có SSTY, xem xét các giả định, phương pháp, dữ liệu và các dấu hiệu thiên lệch của BGĐ; Đồng thời các chuẩn mực liên quan như VSA 260, VSA 580 và VSA 620 cũng tạo ra các kết nối cần thiết đối với việc trao đổi với Ban quản trị, thu thập giải trình bằng văn bản và sử dụng công việc của chuyên gia. Ở phía kế toán, Việt Nam đã ban hành đề án áp dụng IFRS từ năm 2020, cho thấy định hướng chính sách nhằm từng bước nâng cao mức độ hội tụ của khuôn khổ lập và trình bày

BCTC với thông lệ quốc tế. Xét tổng thể, đây là một kết quả tích cực, vì nó tạo ra cơ sở pháp lý ban đầu cho việc hình thành trách nhiệm nghề nghiệp của KTV và cho phép hoạt động kiểm toán các UTKT được đặt trong một cấu trúc chuẩn mực tương đối rõ ràng.

4.1.1.2. Những hạn chế tồn tại và nguyên nhân

❖ *Những hạn chế tồn tại*

Đánh giá theo tiêu chí mức độ hội tụ với chuẩn mực quốc tế và mức độ phù hợp với bản chất của kiểm toán các UTKT, khuôn khổ pháp lý hiện hành của Việt Nam vẫn bộc lộ một số hạn chế đáng chú ý.

Thứ nhất, hệ thống quy định kế toán hiện hành ở Việt Nam liên quan đến các UTKT còn phân tán trên nhiều chuẩn mực kế toán (VAS) và thông tư (chế độ kế toán), thiếu một khung pháp lý tổng thể, nhất quán và đầy đủ. Một hạn chế khác là các quy định còn mang nặng tính hình thức, thiếu linh hoạt, áp đặt các công thức hoặc tỷ lệ cố định (ví dụ: tỷ lệ trích dự phòng nợ phải thu theo khung thời gian), dẫn đến làm giảm yêu cầu cốt lõi của UTKT là xét đoán chuyên môn độc lập. Để làm rõ những hạn chế mang tính hệ thống này, luận án cũng đã so sánh trực tiếp các quy định của VAS và IFRS đối với các UTKT cơ bản (khấu hao, dự phòng, giá trị thuần, GTHL) như Phụ lục số 33. Trong đó, liên quan đến các UTKT phức tạp như UT GTHL, các UT liên quan đến ghi nhận doanh thu và các khoản dự phòng có yếu tố dự báo, khuôn khổ chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành vẫn còn tồn tại một số khoảng trống so với IFRS. Chẳng hạn, VAS chưa quy định mô hình tổn thất tín dụng dự kiến như IFRS 9. Do đó, các CTNY phi tài chính thường áp dụng cách tiếp cận dựa trên tổn thất đã phát sinh hoặc các quy định chung về trích lập dự phòng, làm cho việc ghi nhận rủi ro tín dụng chưa phản ánh đầy đủ yếu tố dự báo và các tổn thất có thể phát sinh trong tương lai. Bên cạnh đó, Việt Nam hiện chưa có chuẩn mực riêng về đo lường GTHL tương đương IFRS 13. Điều này làm hạn chế cơ sở chuẩn tắc cho việc xác định, trình bày và thuyết minh các khoản mục đo lường theo GTHL, đặc biệt trong các trường hợp thiếu thị trường hoạt động hoặc thiếu dữ liệu đầu vào có thể quan sát được. Một điểm khác biệt đáng chú ý khác là VAS 14 về doanh thu có phạm vi và mức độ hướng dẫn đơn giản hơn đáng kể so với IFRS 15, nhất là đối với các vấn đề đòi hỏi xét đoán và UT như xác định nghĩa vụ thực hiện, phân bổ giá giao dịch, UT khoản thanh toán biến đổi và ghi nhận doanh thu theo tiến độ thực hiện. Những khoảng trống này làm gia tăng khó khăn cho cả doanh nghiệp khi lập UTKT và KTV khi đánh giá tính hợp lý của các UT liên quan trong quá trình kiểm toán BCTC.

Thứ hai, xét theo tiêu chí tính cập nhật và mức độ tương thích với chuẩn mực kiểm toán quốc tế hiện hành, khuôn khổ pháp lý kiểm toán Việt Nam vẫn còn tồn tại khoảng cách đáng kể, đặc biệt đối với VSA 540 về kiểm toán các UTKT. VSA 540 hiện hành được ban hành từ năm 2012, trong khi ISA 540 đã được IAASB sửa đổi toàn diện năm 2018 và có hiệu lực đối với các kỳ kiểm toán BCTC bắt đầu từ 15/12/2019 trở đi. Sự khác biệt về thời điểm ban hành

này dẫn đến khoảng cách nhất định đối với kiểm toán các UTKT trong bối cảnh các khoản mục UT ngày càng phức tạp, phụ thuộc nhiều hơn vào mô hình, giả định và dữ liệu đầu vào. ISA 540 (2018) đã tăng cường đáng kể các yêu cầu và hướng dẫn đối với kiểm toán các UTKT và thuyết minh liên quan với các điểm nhấn quan trọng: đánh giá rủi ro trên cơ sở phổ rủi ro có hữu; xem xét mức độ bất định trong đo lường; đánh giá sâu hơn tính hợp lý của phương pháp, mô hình, giả định và dữ liệu đầu vào; nhận diện dấu hiệu thiên lệch của BGD; đồng thời thiết kế thủ tục kiểm toán phù hợp với mức độ phức tạp và rủi ro của từng khoản mục UTKT. Bên cạnh đó, ISA 540 cũng nhấn mạnh yêu cầu KTV duy trì HNNN ở mức thích hợp, thực hiện các thủ tục kiểm toán theo hướng độc lập, phản biện và có khả năng thách thức các xét đoán của BGD khi cần thiết. Để minh họa rõ hơn sự khác biệt này, NCS đã tiến hành đối chiếu một số nội dung cơ bản giữa VSA 540 và ISA 540 (2018), được trình bày tại Phụ lục 34. Kết quả đối chiếu cho thấy ISA 540 (2018) đưa ra hệ thống yêu cầu và hướng dẫn chi tiết hơn so với VSA 540 hiện hành, đặc biệt trong kiểm toán các thuyết minh liên quan đến UTKT. Trong khi VSA 540 chủ yếu quy định ở mức nguyên tắc chung về đánh giá tính hợp lý của UTKT và thuyết minh liên quan, ISA 540 (2018) nhấn mạnh rõ hơn trách nhiệm của KTV trong việc đánh giá liệu thuyết minh có phản ánh phù hợp bản chất, mức độ bất định trong đo lường, giả định trọng yếu, phương pháp và dữ liệu được sử dụng để lập UTKT hay không.

Đây là những hạn chế quan trọng đang tồn tại trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. UTKT là khu vực có mức độ bất định cao, dễ chịu ảnh hưởng bởi thiên lệch của BGD và ngày càng gắn với các yêu cầu đo lường phức tạp khi Việt Nam từng bước tiệm cận IFRS. Do đó, việc cập nhật VSA 540 và các chuẩn mực liên quan theo hướng hội tụ hơn với ISA 540 (2018) là yêu cầu cần thiết nhằm nâng cao CLKT các UTKT trong thời gian tới.

❖ *Nguyên nhân của hạn chế*

✓ *Về quy định kế toán (VAS)*

Hệ thống VAS được xây dựng trên các phiên bản IFRS cũ và chưa được cập nhật hệ thống để phản ánh các thay đổi then chốt, đặc biệt là trong các lĩnh vực phức tạp như GTHL và tổn thất tín dụng dự kiến. Mặc dù Việt Nam đã phê duyệt lộ trình áp dụng IFRS nhưng việc triển khai IFRS chưa được diễn ra đồng bộ, đang đối mặt với các rào cản lớn về nguồn lực (đào tạo, thay đổi hệ thống) và thời gian thích ứng của thị trường. Khoảng trống pháp lý này dẫn đến việc áp dụng không nhất quán và làm gia tăng tính chủ quan khi lập UTKT, tiềm ẩn rủi ro SSTY và thiên vị của nhà quản lý trong ghi nhận và trình bày các UTKT trên BCTC.

✓ *Về quy định kiểm toán (VSA)*

Các quy định về kiểm toán UTKT trong VSA, đặc biệt là VSA 540 chưa được cập nhật đồng bộ với các phiên bản ISA mới nhất (ISA 540 sửa đổi). Việc cập nhật VSA ở Việt Nam đang bị cản trở bởi những hạn chế của các quy định liên quan đến UTKT trong VAS. CMKT

không thể quy định chi tiết các thủ tục kiểm toán cho các lĩnh vực phức tạp (như GTHL) khi mà chuẩn mực kế toán nền tảng (VAS) chưa hoàn thiện hoặc chưa áp dụng các khái niệm đó.

Việc hoàn thiện đồng bộ các quy định kế toán và kiểm toán liên quan đến UTKT là yêu cầu cần thiết trong bối cảnh Việt Nam đang từng bước hội nhập với thông lệ quốc tế. Sự đồng bộ này không chỉ góp phần nâng cao CLKT các UTKT, mà còn tăng cường tính minh bạch, độ tin cậy và khả năng so sánh của thông tin tài chính trên BCTC.

4.1.2. Đánh giá thực trạng kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện

4.1.2.1. Những nội dung đạt được

❖ Về cơ sở thực hiện kiểm toán các UTKT

Nhìn chung, cơ sở pháp lý cho việc thực hiện kiểm toán các UTKT tại Việt Nam đã và đang trong quá trình hoàn thiện, cho thấy những chuyển biến tích cực trong việc củng cố khuôn khổ thể chế cho hoạt động kế toán và kiểm toán. Tuy nhiên, các điều kiện thực tiễn để triển khai kiểm toán các UTKT, bao gồm năng lực và nguồn lực của KTV, công nghệ hỗ trợ và hệ thống hướng dẫn nội bộ, vẫn có sự phân hóa đáng kể giữa các nhóm công ty kiểm toán, tập trung rõ hơn ở các công ty kiểm toán thuộc nhóm 1 và nhóm 2. Trong đó: (i) Về năng lực, các công ty nhóm 1 và 2 thể hiện sự vượt trội rõ rệt thông qua các chương trình đào tạo cập nhật thường xuyên và nhận thức sớm về sự cần thiết của chuyên gia, ngay cả khi việc áp dụng thực tế chưa phổ biến; (ii) Về công nghệ, đã có sự tiến bộ từ mức quản lý hồ sơ (phần mềm kiểm toán cơ bản ở đa số các công ty) lên mức phân tích dữ liệu và ứng dụng AI (ở nhóm 1) để hỗ trợ rà soát, kiểm soát; (iii) Cuối cùng, về hướng dẫn nội bộ, thành tựu lớn thuộc về nhóm 1, khi các công ty này đã cụ thể hóa và triển khai các hướng dẫn cụ thể cho UTKT, chủ yếu nhờ kế thừa từ phương pháp luận của hãng toàn cầu.

❖ Về phương pháp kiểm toán các UTKT

Đầu tiên, kết quả nghiên cứu cho thấy các công ty kiểm toán đã bước đầu vận dụng phương pháp kiểm toán các UTKT theo định hướng dựa trên rủi ro. KTV nhận thức rằng VSA 540 không quy định một cách tiếp cận cứng nhắc, mà cho phép lựa chọn thủ tục xử lý rủi ro phù hợp với đặc điểm từng UTKT, kết quả đánh giá rủi ro, khả năng kiểm chứng của mô hình, chất lượng dữ liệu và dấu hiệu thiên lệch của BGĐ.

Thứ hai, ở giai đoạn đánh giá rủi ro, các nhóm công ty kiểm toán đều thực hiện những thủ tục cơ bản như: tìm hiểu quy trình lập UTKT của BGĐ; xác định các UTKT trọng yếu và đánh giá rủi ro cố hữu; rủi ro kiểm soát liên quan. Điều này cho thấy kiểm toán các UTKT đã được gắn với quy trình đánh giá rủi ro tổng thể của cuộc kiểm toán BCTC. Đáng chú ý, các công ty kiểm toán nhóm 1, đặc biệt là Big 4, thực hiện đánh giá rủi ro theo hướng tách bạch và chuyên sâu hơn, có sử dụng công cụ phân tích dữ liệu để nhận diện biến động bất thường, nguy

cơ thiên lệch và các dấu hiệu rủi ro tiềm ẩn.

Thứ ba, ở giai đoạn xử lý rủi ro, sự linh hoạt trong lựa chọn phương pháp thể hiện rõ hơn. Các công ty nhóm 1 có khả năng triển khai đầy đủ các cách tiếp cận chủ yếu như: kiểm tra cách thức BGĐ lập UTKT, xây dựng UT độc lập và xem xét sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán. Đặc biệt, KTV Big 4 có xu hướng kết hợp nhiều phương pháp trong cùng một khoản mục nhằm tăng cường độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Trong khi đó, các công ty nhóm 2 và nhóm 3 dù còn hạn chế về chiều sâu, vẫn đã thực hiện các thủ tục nền tảng, nhất là kiểm tra quy trình lập UTKT của BGĐ và đánh giá cơ sở dữ liệu, giả định được sử dụng.

❖ *Về nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT*

Kết quả nghiên cứu cho thấy nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT tại các công ty kiểm toán đã bước đầu được chuẩn hóa và tích hợp vào ba giai đoạn cơ bản của cuộc kiểm toán BCTC, bao gồm lập kế hoạch, thực hiện và hoàn thành kiểm toán. Đặc biệt, tại các công ty kiểm toán lớn, quy trình kiểm toán UTKT thường được xây dựng trên cơ sở phương pháp luận của mạng lưới quốc tế hoặc chương trình kiểm toán mẫu của VACPA, qua đó hỗ trợ KTV thực hiện kiểm toán một cách có hệ thống hơn. Trong thực tiễn, KTV nhìn chung đã thực hiện các thủ tục cơ bản đối với UTKT như tìm hiểu quy trình lập UT của BGĐ, xác định các UTKT trọng yếu, kiểm tra dữ liệu đầu vào, tính toán lại các UT đơn giản và đánh giá việc tuân thủ chính sách kế toán. Các thủ tục này tạo cơ sở để KTV nhận diện rủi ro, đánh giá tính hợp lý của UTKT và thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp.

Bên cạnh đó, hoạt động KSCL đối với kiểm toán các UTKT cũng có những chuyển biến tích cực. Các công ty kiểm toán đã chú trọng hơn đến việc duy trì các cấp độ soát xét hồ sơ, phân công nhân sự phù hợp, tuân thủ đạo đức nghề nghiệp, thực hiện luân chuyển KTV, ký cam kết độc lập và lưu trữ hồ sơ theo yêu cầu của VSA 230. Đáng chú ý, một số công ty kiểm toán lớn đã áp dụng các biện pháp KSCL chuyên sâu hơn như sử dụng danh mục kiểm tra đối với giả định, mô hình, dữ liệu đầu vào và huy động chuyên gia để soát xét các UTKT phức tạp. Điều này cho thấy nội dung và các bước kiểm toán UTKT tại Việt Nam đã có sự chuyển biến theo hướng chuẩn hóa, có hệ thống và chú trọng hơn đến rủi ro đặc thù của các khoản mục UT.

❖ *Về trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT*

Nhìn chung, KTV nhìn chung hiểu và thực hiện đầy đủ trách nhiệm cơ bản trong thực hiện kiểm toán các UTKT, thể hiện qua những điểm sau: (i) KTV hiểu rõ và thực hiện đầy đủ việc thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để kết luận liệu các UT có hợp lý trong bối cảnh khung lập BCTC hiện hành hay không; (ii) KTV đã chú trọng đánh giá quá trình BGĐ lập UTKT, bao gồm việc xem xét sự phù hợp của phương pháp, giả định, dữ liệu đầu vào và việc tuân thủ các nguyên tắc kế toán áp dụng và liệu các kết luận của BGĐ về tính hợp lý của UTKT có được hỗ trợ bởi bằng chứng và các thông tin công bố liên quan hay không; (iii) KTV

nhìn chung tuân thủ yêu cầu cơ bản về tài liệu hóa các bước công việc đã thực hiện để đảm bảo hồ sơ kiểm toán có thể được soát xét và cung cấp cơ sở cho ý kiến kiểm toán; (iv) KTV thực hiện trách nhiệm đảm bảo rằng các UTKT trọng yếu đã được ghi nhận và trình bày trên BCTC theo đúng các yêu cầu của VAS, đặc biệt là về số liệu và các thuyết minh cơ bản.

4.1.2.2. Những hạn chế tồn tại và nguyên nhân

❖ *Những hạn chế tồn tại*

✓ *Về cơ sở thực hiện kiểm toán các UTKT*

Bên cạnh những kết quả tích cực, thực tiễn tại các công ty kiểm toán vẫn tồn tại những rào cản đáng kể gây hạn chế hiệu quả kiểm toán khoản mục này. Cụ thể là:

Thứ nhất, là tồn tại một khoảng trống năng lực rõ rệt trong đội ngũ KTV. Một số KTV còn thiếu kiến thức chuyên môn sâu để thực hiện các thủ tục phản biện đối với các mô hình định lượng và hệ thống giả định phức tạp. Hạn chế này bị khuếch đại bởi áp lực kinh tế, dẫn đến xu hướng KTV chỉ tập trung vào các thủ tục kiểm tra cơ bản mang tính tuân thủ hình thức chuẩn mực, thay vì đi sâu vào đánh giá sự thiên lệch của BGĐ, là thách thức cốt lõi trong kiểm toán các UTKT.

Thứ hai, là mức độ ứng dụng các công cụ phân tích dữ liệu tiên tiến (Data Analytics) còn sơ khai ở một số nhóm công ty kiểm toán. Việc thiếu vắng các công cụ chuyên dụng để đánh giá độ nhạy, mô phỏng kịch bản hoặc kiểm chứng mô hình độc lập làm gia tăng mức độ phụ thuộc của KTV vào các tính toán có sẵn của khách hàng, làm suy giảm tính độc lập và HNNN.

Thứ ba, là sự thiếu hụt các hướng dẫn thực hành chuyên biệt cho từng lĩnh vực đặc thù. Ngoại trừ nhóm các hãng kiểm toán quốc tế có hệ thống phương pháp luận đồng bộ, các công ty kiểm toán còn lại chủ yếu sử dụng các hướng dẫn nội bộ mang tính khái quát hóa cho BCTC nói chung. Những hướng dẫn này chưa cung cấp được một lộ trình chi tiết để KTV có thể bóc tách và thẩm định các câu phân cốt lõi của một UT phức tạp bao gồm: tính phù hợp của mô hình, tính hợp lý của các giả định và độ tin cậy của dữ liệu đầu vào.

✓ *Về phương pháp kiểm toán các UTKT*

Mặc dù hầu hết các công ty kiểm toán tuân thủ phương pháp tiếp cận rủi ro, tuy nhiên kết quả kiểm tra của cơ quan quản lý (BTC, UBCKNN) và dữ liệu phỏng vấn cho thấy việc thực hiện tiếp cận này với các thủ tục kiểm toán chưa đủ sâu, còn hạn chế ở một số công ty. Các công ty này thiếu nguồn lực công nghệ và nhân lực chuyên sâu để thực hiện các phân tích đánh giá rủi ro như các công ty Big 4 đã làm (phân tích dữ liệu lớn, xu hướng ngành, đánh giá thiên vị). Việc phân loại rủi ro (cao/thấp) có thể chưa đủ chi tiết hoặc dựa trên xét đoán chủ quan nhiều hơn là phân tích dữ liệu.

Dữ liệu thực chứng cho thấy một sự ưu tiên tuyệt đối (từ 83% đến 91% KTV) đối với cách tiếp cận kiểm tra quy trình lập ước tính của BGĐ, đặc biệt tại các hãng kiểm toán ngoài nhóm Big 4. Mặc dù đây là một phương pháp hợp lệ theo chuẩn mực, song việc chỉ sử dụng

một phương pháp trong nhiều trường hợp mà thiếu đi các thủ tục đối chứng độc lập (như phát triển UT độc lập hay kiểm tra các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ) đã tạo ra một lỗ hổng lớn trong thực thi. Hệ quả là các KTV có xu hướng chấp nhận các giả định của khách hàng ngay cả khi mức độ HNNN không đủ cao hoặc hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị còn yếu kém. Sự hạn chế trong việc đa dạng hóa các hướng tiếp cận không chỉ làm suy giảm tính khách quan mà còn làm hạn chế khả năng đưa ra đánh giá độc lập thực chất về tính hợp lý của các UTKT.

✓ *Về nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT*

Phát hiện thực nghiệm (từ phỏng vấn, xem xét hồ sơ và báo cáo kiểm tra chất lượng) cho thấy các hạn chế có hữu trong thực tiễn kiểm toán các UTKT, tập trung ở ba khía cạnh chính:

Thứ nhất là hạn chế về quy trình thực hiện. Thủ tục kiểm toán UTKT tại các CTKT (đặc biệt ở các công ty thuộc nhóm 2 và 3) thường mang tính hình thức, máy móc để hoàn thiện hồ sơ, nhưng thiếu tư duy phản biện. Việc thiết kế và thực hiện thủ tục kiểm toán không tương xứng với mức độ rủi ro đã đánh giá, đặc biệt với các UTKT phức tạp. Hơn nữa, vẫn tồn tại thực trạng các UTKT rủi ro cao bị giao cho nhân sự ít kinh nghiệm, trong khi sự soát xét thực chất từ cấp quản lý lại không đủ sâu. Cuối cùng là hồ sơ thường chỉ đáp ứng yêu cầu về mặt hình thức nhưng thiếu ghi chép về cơ sở lý luận cho các xét đoán quan trọng, các thách thức đã đặt ra với BGĐ và việc xem xét các phương án thay thế.

Thứ hai là hạn chế về nội dung thủ tục. Việc tìm hiểu quy trình lập UTKT chưa đủ sâu, thường chỉ dừng ở việc mô tả quy trình thay vì hiểu rõ cơ sở và độ tin cậy của các UTKT. KTV (đặc biệt ở nhóm 2 và 3) có xu hướng chấp nhận giải trình của BGĐ mà không đối chiếu đầy đủ với các nguồn độc lập. Mặc dù KTV Big 4 thực hiện tốt hơn, nhưng các thủ tục hữu hiệu để phát hiện thiên vị vẫn là một hạn chế chung ở tất cả các nhóm. Cuối cùng việc kiểm tra thuyết minh thường chỉ dừng ở mức kiểm tra danh mục, mà chưa đánh giá sâu liệu thuyết minh đó có thực sự giúp người sử dụng thông tin hiểu rõ bản chất và mức độ không chắc chắn hay không.

Thứ ba là hạn chế về kiểm soát chất lượng. Các công ty nhóm 2 và 3 thiếu quy trình KSCL riêng cho UTKT (chỉ lồng ghép vào KSCL chung), dẫn đến không tập trung vào các rủi ro đặc thù. Tính tuân thủ đạo đức của KTV còn mang tính hình thức (ký cam kết chậm trễ, mẫu không thống nhất) và bị ảnh hưởng tiêu cực bởi áp lực duy trì quan hệ khách hàng lâu dài. Việc giám sát trợ lý kiểm toán còn lỏng lẻo. Soát xét chéo còn hình thức (chỉ cho điểm, ký tên, thiếu nhận xét chi tiết) và số lượng mẫu soát xét quá ít. Cuối cùng là tồn tại một khoảng trống lớn rằng nhiều công ty không tham vấn chuyên gia đúng quy định, thiếu rà soát sự cần thiết phải dùng chuyên gia và thiếu hồ sơ lưu trữ về việc tham vấn.

✓ *Về trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT*

Thực trạng cho thấy sự thiếu nhất quán và chưa chuyên sâu trong việc áp dụng các yêu

cầu về trách nhiệm theo chuẩn mực, đặc biệt là công tác đánh giá rủi ro cố hữu và nhận diện sự thiên lệch của BGD. Những sai phạm nghiêm trọng tại các tập đoàn lớn như Tân Hoàng Minh, FLC, Gõ Trường Thành (TTF) và Ngân hàng SCB là các ví dụ cho hệ quả của việc thiếu thái độ HNNN cần thiết. Trong các trường hợp này, việc KTV không phát hiện kịp thời các hành vi gian lận như ghi khống doanh thu, che giấu công nợ hay định giá sai tài sản đã dẫn đến việc cung cấp thông tin sai lệch. Những vụ án mà KTV bị truy cứu trách nhiệm hình sự không chỉ phản ánh sự yếu kém trong quy trình kiểm toán BCTC nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng mà còn đặt ra thách thức cấp bách về việc chấn chỉnh đạo đức nghề nghiệp và nâng cao CLKT tại Việt Nam.

Sự không đồng đều trong thực hiện trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT giữa các nhóm công ty kiểm toán xuất phát từ một loạt các thách thức chính là rào cản cho việc thực hiện kiểm toán các UTKT cũng đã được chỉ ra bao gồm: (i) Áp lực từ khách hàng và khó khăn khi phải thể hiện tính hoài nghi đầy đủ với các giả định/sự thiên vị của BGD; (ii) Tính phức tạp, chủ quan cố hữu của nhiều UTKT; (iii) Hạn chế về tính sẵn có và độ tin cậy của dữ liệu; (iv) Giới hạn về thời gian và nguồn lực kiểm toán khiến việc áp dụng và ghi nhận đầy đủ thái độ HNNN vào hồ sơ kiểm toán chưa được chú trọng đúng mức. Đây chính là các hạn chế cần hoàn thiện.

❖ *Nguyên nhân của hạn chế*

✓ *Về cơ sở thực hiện kiểm toán các UTKT*

Tìm hiểu các nguyên nhân cho các hạn chế này từ phỏng vấn các chuyên gia cho thấy sự tương đồng về nguyên nhân của các vấn đề này như đã phân tích với các khía cạnh thực trạng khác. Các nguyên nhân chính của vấn đề này vẫn xuất phát từ:

Một là chương trình đào tạo chuyên sâu cho các KTV độc lập có thể chưa cập nhật đủ sâu hoặc đủ thực tế về cách kiểm toán các mô hình UTKT phức tạp và cách đối phó với sự không chắc chắn của các UTKT.

Hai là áp lực giảm phí kiểm toán khiến các công ty khó đầu tư đủ nguồn lực (thời gian, chuyên gia) cho các khu vực rủi ro cao như UTKT.

Ba là tồn tại một rào cản kép: (i) Chi phí đầu tư công nghệ tiên tiến (AI, Data Analytics) là rất lớn; (ii) KTV hiện tại thiếu kỹ năng về khoa học dữ liệu, khiến việc tích hợp công nghệ vào phương pháp luận kiểm toán gặp nhiều khó khăn.

Bốn là nguồn cung chuyên gia thực sự am hiểu cả mô hình định giá và bối cảnh kinh doanh Việt Nam còn hạn chế. Đồng thời, việc tự phát triển các hướng dẫn thực hành chi tiết (cho các ngành đặc thù) cũng đòi hỏi nguồn lực chuyên môn và tài chính đáng kể.

✓ *Về phương pháp kiểm toán các UTKT*

Nguyên nhân từ hạn chế về nguồn lực có lẽ là nguyên nhân chính của các hạn chế này.

Đó là nhận xét của các KTV tham gia phỏng vấn. Thiếu đầu tư vào công nghệ tiên tiến như Data Analytics, Machine Learning, công cụ mô hình hóa và có thể là cả nhân lực có kỹ năng chuyên sâu hạn chế khả năng thực hiện các phân tích rủi ro phức tạp và phát triển các UT độc lập hiệu quả.

Một lý do khác là danh mục khách hàng của Big 4 thường bao gồm các công ty lớn, đa dạng ngành nghề và có sự phức tạp hơn trong các giao dịch, thậm chí có các yếu tố quốc tế chi phối, họ có thể áp dụng IFRS hoặc có các giao dịch/công cụ tài chính phức tạp dẫn đến KTV có thể thực hiện kiểm toán với UTKT về GTHL nhiều hơn. Trong khi đó khách hàng của nhóm công ty kiểm toán nội địa thường có quy mô nhỏ hơn, hoạt động đơn giản hơn, ít chịu ảnh hưởng của IFRS hơn. Chính bởi điều này, cộng thêm với áp lực cạnh tranh về phí kiểm toán có thể thúc đẩy việc lựa chọn các phương pháp ít tốn kém thời gian và nguồn lực hơn, như ưu tiên kiểm tra quy trình của BGD thay vì đầu tư vào việc xây dựng mô hình UT độc lập.

✓ *Về nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT*

Một số công ty kiểm toán chưa nhận thức đầy đủ về mức độ rủi ro đặc thù, tính phức tạp và yêu cầu xét đoán cao của UTKT, dẫn đến việc chưa đầu tư đúng mức cho quy trình kiểm toán và KSCL riêng biệt cho khoản mục này trong quy trình kiểm toán BCTC. Hạn chế về năng lực và tính HNNN của KTV được đánh giá là nguyên nhân cốt lõi, ảnh hưởng đến khả năng đi sâu vào vấn đề phức tạp, đặt câu hỏi thách thức và duy trì sự độc lập trong xét đoán các UTKT. Hơn nữa, KTV luôn gặp khó khăn trong việc tiếp cận thông tin và dữ liệu độc lập, đáng tin cậy để đối chứng với các giả định và dữ liệu do BGD cung cấp do bất cân xứng thông tin. Sự áp lực thời gian và ngân sách cũng buộc KTV phải ưu tiên thực hiện các thủ tục cơ bản, bỏ qua các phân tích sâu hoặc các thủ tục tốn kém hơn. Áp lực giữ khách hàng, cạnh tranh về phí kiểm toán có thể dẫn đến việc cắt giảm thời gian, nguồn lực, ảnh hưởng đến tính độc lập và chất lượng KSCL.

Một nguyên nhân khác là thiếu các hướng dẫn chi tiết từ cơ sở pháp lý để thực hiện kiểm toán khoản mục phức tạp như UTKT. Các quy định trong chuẩn mực kế toán và kiểm toán hoặc các hướng dẫn thực hành chi tiết còn chung chung, chưa chỉ rõ cách thức kiểm tra hiệu quả các giả định phức tạp hoặc đánh giá sự không chắc chắn của khoản mục này. Mặc dù có chuẩn mực, nhưng việc thiếu các hướng dẫn nội bộ chi tiết, các tình huống thực tế và công cụ trong các công ty lớn làm KTV gặp khó khăn trong thực hiện và KSCL kiểm toán các UTKT.

✓ *Về trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT*

Nguyên nhân cốt lõi của các hạn chế này xuất phát từ việc năng lực, kinh nghiệm xử lý các tình huống xét đoán phức tạp và quan trọng nhất là khả năng thực sự thể hiện và duy trì thái độ HNNN một cách nhất quán và hiệu quả của KTV còn chưa đồng đều và cần được nâng cao trong nhận thức và thực hành.

Những hạn chế này cũng xuất phát từ lý do áp lực từ khách hàng trong việc chấp nhận các UTKT, gây khó khăn cho việc thực hiện đầy đủ các thủ tục cần thiết và duy trì sự độc lập, khách quan trong thực hiện kiểm toán khoản mục này.

Cuối cùng, hạn chế thuộc về bản chất của các khoản UTKT vốn đã phức tạp, mang tính chủ quan và độ không chắc chắn cao. Đặc biệt, những hạn chế này là hệ quả của độ trễ và sự lỗi thời của hệ thống VAS (như đã phân tích).

Chính bởi những hạn chế và nguyên nhân được chỉ ra này đã đặt ra một yêu cầu cấp thiết cần có sự đầu tư liên tục vào đào tạo chuyên sâu, củng cố văn hóa hoài nghi trong các công ty kiểm toán. Đồng thời, cũng cần thêm hướng dẫn thực hành cụ thể để hỗ trợ KTV nhằm nâng cao sự hiểu biết và thực thi trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán các UTKT, nhất là trong bối cảnh chuẩn mực ngày càng phức tạp và hướng tới tiệm cận với thông lệ quốc tế.

4.2. Đánh giá từ kết quả định lượng các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán của các công ty niêm yết Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện

4.2.1. Đánh giá kiểm định các giả thuyết

Kết quả phân tích nhân tố khám phá và kết quả hồi quy mô hình nghiên cứu định lượng như đã trình bày thực trạng ở chương 3 cho thấy kết quả kiểm định chấp nhận sáu giả thuyết nghiên cứu ban đầu để khám phá các yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC và đo lường mức độ ảnh hưởng của từng yếu tố. Cụ thể là:

Chấp nhận giả thuyết 1 (H1) - Năng lực, kinh nghiệm chuyên môn của KTV có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Kết quả phân tích mô hình hồi quy thể hiện biến độc lập NL tác động thuận chiều đến biến phụ thuộc KTUTKT với hệ số hồi quy của NL đối với KTUTKT, $\beta = 0.163$ và $\text{Sig.} = 0.018 < 0.05$ có ý nghĩa thống kê. Kết quả này phù hợp với kỳ vọng lý thuyết ban đầu về sự ảnh hưởng đáng kể của năng lực, kinh nghiệm chuyên môn của KTV - chủ thể thực hiện kiểm toán các UTKT đến việc thực hiện kiểm toán khoản mục này trong kiểm toán BCTC. Kết quả này cũng phù hợp với nhiều nghiên cứu thực nghiệm của các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước như Bratten và cộng sự (2013); Griffith và cộng sự (2015); Francis và Gunn (2015); Trinh (2018), Thanh (2018); Hung (2022). Đánh giá thực trạng định tính của các vấn đề như đã phân tích ở trên cũng cho thấy vai trò không thể thiếu được của năng lực, kinh nghiệm chuyên môn của KTV ở tất cả các khâu của quy trình kiểm toán các UTKT. Nếu năng lực, kinh nghiệm chuyên môn của KTV được cải thiện thì đó là một trong các điều kiện cải thiện thực hiện kiểm toán các UTKT tốt hơn. Đây là yếu tố có ảnh hưởng nhất định, tuy nhiên, theo kết quả hệ số β , đây không phải là yếu tố tác động mạnh nhất đến biến phụ thuộc KTUTKT.

Chấp nhận giả thuyết 2 (H2): Xét đoán và HNNN của KTV có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Kết quả phân tích định lượng trong nghiên cứu đã xác nhận

giả thuyết biến xét đoán chuyên môn và tính HNNN của KTV có ảnh hưởng tích cực và có ý nghĩa thống kê đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT. Hệ số hồi quy của biến HNNN là số $\beta = 0.212$ dương và $\text{Sig.} = 0.003 < 0.05$, cho thấy khi KTV có năng lực xét đoán tốt và duy trì HNNN ở mức phù hợp, việc thực hiện kiểm toán các UTKT sẽ được nâng cao rõ rệt. Kết quả này hoàn toàn phù hợp với nhận định ban đầu theo khung lý thuyết nền tảng. Nelson (2009), Hurtt (2010), Griffith và cộng sự (2015) đều kết luận rằng xét đoán và HNNN là hai năng lực cốt lõi quyết định khả năng phát hiện sai sót và rủi ro trọng yếu tiềm ẩn trong UTKT. Kết quả này cũng đồng thuận với nhiều nhà nghiên cứu thực nghiệm khác như Knechel và cộng sự (2013); Trinh (2018); Hung (2022). Do đó, với yêu cầu của CMKT, KTV bắt buộc phải vận dụng xét đoán trong việc đánh giá phương pháp, mô hình, dữ liệu và các giả định của đơn vị liên quan đến UTKT. CMKT cũng khẳng định rằng KTV phải duy trì HNNN trong suốt quá trình kiểm toán, đặc biệt với các khoản mục mang tính chủ quan và dễ bị thiên lệch như UTKT. Yếu tố này tác động mạnh hơn yếu tố năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV nhưng vẫn chưa phải nhóm yếu tố tác động mạnh nhất đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT.

Chấp nhận giả thuyết 3 (H3): Quy trình kiểm toán và quy trình KSNB của công ty kiểm toán có tích hợp công nghệ có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Kết quả kiểm định cũng cho thấy biến quy trình kiểm toán, KSNB của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ (QTKT) có tác động tích cực với hệ số $\beta = 0.265$ và $\text{Sig.} = 0.000 < 0.05$ có ý nghĩa thống kê đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC. Hệ số hồi quy dương và giá trị p-value nhỏ hơn 0.05, khẳng định rằng khi tổ chức kiểm toán có quy trình kiểm toán chặt chẽ, chuẩn hóa và hệ thống KSNB được thực thi hiệu quả tích hợp công nghệ hiện đại, việc thực hiện kiểm toán các UTKT sẽ được cải thiện đáng kể. Kết quả này cũng cho thấy sự phù hợp với các phân tích nhận định ban đầu về mối quan hệ. CMKT ISA 220 và VSA 220 cũng yêu cầu các công ty kiểm toán phải có hệ thống KSCL bao gồm các yếu tố như: sự lãnh đạo, kiểm soát nhiệm vụ, soát xét hồ sơ, đào tạo chuyên môn và đánh giá sau kiểm toán. Kết quả này đồng thuận với các ý kiến của các nghiên cứu trước như Dechow và cộng sự (1995); Healy và Wahlen (1999); Nelson và cộng sự (2000); Barth và cộng sự (2008); Knechel và cộng sự (2013); Thanh (2018); Vadasi và cộng sự (2021). PCAOB (2020) cũng chỉ ra rằng việc kiểm toán các UTKT - vốn mang tính phức tạp và rủi ro cao, cần được hỗ trợ bởi một quy trình kiểm toán chuyên biệt, cùng với cơ chế giám sát và phản biện nội bộ rõ ràng trong từng giai đoạn. Kết quả định tính về thực trạng cho thấy sự tồn tại nhất định về quy trình và KSNB tích hợp công nghệ tại công ty kiểm toán củng cố thêm bởi nghiên cứu định lượng cho thấy cần có các giải pháp hoàn thiện để nâng cao CLKT. Đây cũng được cho là một trong các yếu tố tác động mạnh đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC.

Chấp nhận giả thuyết 4 (H4): Môi trường pháp lý có tác động thuận chiều đến thực hiện

kiểm toán các UTKT. Chấp nhận giả thuyết này, kết quả xác nhận rằng biến môi trường pháp lý (MTPL) có tác động tích cực và có ý nghĩa thống kê đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC. Hệ số hồi quy của biến này là $\beta = 0.251$ và $\text{Sig.} = 0.000 < 0.05$ mang giá trị dương và có mức ý nghĩa thống kê dưới 0.05 cho thấy rằng khi hệ thống pháp luật, chuẩn mực và hướng dẫn nghề nghiệp được hoàn thiện và thực thi hiệu quả, sẽ tạo ra môi trường kiểm toán thuận lợi, giúp nâng cao việc đánh giá và kiểm tra các khoản mục UTKT. Kết quả phù hợp với nhận định ban đầu theo khung lý luận về CLKT. CMKT cũng khẳng định việc thực hiện kiểm toán có chất lượng phụ thuộc một phần vào sự rõ ràng, minh bạch và đầy đủ của môi trường thể chế bên ngoài, bao gồm quy định về lập BCTC, công bố thông tin, giám sát nghề nghiệp và xử lý vi phạm. Kết quả này cũng đồng thuận với kết quả của nhiều nghiên cứu trước đó như Zyla (2020); Knechel và cộng sự (2013); Trinh (2018); Oyewo (2020); Kumarasiri và Fisher (2011). Kết quả định tính cho thấy mặc dù môi trường pháp lý hiện tại còn một số bất cập nhưng các nỗ lực cải cách, cập nhật chuẩn mực và tăng cường giám sát nghề nghiệp đang từng bước thúc đẩy nhận thức và thực hành kiểm toán các UTKT - phù hợp với mối quan hệ thuận chiều được chứng minh bằng phương pháp nghiên cứu định lượng. Đây là một trong các yếu tố tác động mạnh đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC.

Chấp nhận giả thuyết 5 (H5): Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Kết quả hồi quy xác nhận mối quan hệ giữa biến độc lập các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý (KSCLKT) và biến phụ thuộc KTUTKT có hệ số hồi quy $\beta = 0.147$ dương và $\text{Sig.} = 0.009 < 0.05$ có ý nghĩa thống kê. Kết quả này hàm ý rằng, các hoạt động thanh tra, giám sát và hướng dẫn từ cơ quan quản lý nhà nước cũng như tổ chức nghề nghiệp đóng vai trò xúc tác quan trọng. Chúng thúc đẩy tính tuân thủ, đạo đức nghề nghiệp và sự thận trọng của KTV khi đối mặt với các khoản mục đòi hỏi sự xét đoán chuyên môn cao như UTKT. Đó cũng là quan điểm ban đầu từ lý luận và phỏng vấn sâu chuyên gia đưa ra. Chuẩn mực quốc tế và thực tiễn nghề nghiệp từ các cơ quan như IFIAR, PCAOB, IAASB đều nhấn mạnh rằng: Kiểm toán các UTKT là lĩnh vực dễ sai sót, cần được đưa vào danh sách trọng tâm trong các cuộc kiểm tra chất lượng và thanh tra nghề nghiệp. Nhiều nghiên cứu thực nghiệm đã chứng minh như Knechel và cộng sự (2013); Dũng và Hồng (2015); Christensen và cộng sự (2012) cho kết quả tương tự. Kết quả định tính cũng cho thấy sự đóng góp của kiểm soát CLKT bởi các cơ quan quản lý của nhà nước như UBCKNN, cục Quản lý, Giám sát kế toán, kiểm toán của BTC hàng năm. Việc công bố công khai kết quả kiểm tra chất lượng là yếu tố tạo áp lực tích cực, thúc đẩy các công ty phải rà soát lại toàn bộ quy trình kiểm toán, đặc biệt với các khoản mục dễ bị đánh giá là chưa đủ bằng chứng như UTKT. Đây là yếu tố có ảnh hưởng nhất định đến thực hiện kiểm toán các UTKT nhưng không phải là yếu tố tiên quyết quan trọng nhất.

Chấp nhận giả thuyết 6 (H6): Sự hỗ trợ từ các chuyên gia có tác động thuận chiều đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Trong số các biến độc lập, yếu tố này thể hiện mối quan hệ thuận chiều rõ rệt nhất, đóng vai trò chi phối đối với sự biến động của biến phụ thuộc KTUTKT. Hệ số hồi quy là $\beta = 0.352$ dương và $\text{Sig.} = 0.000 < 0.05$ có ý nghĩa thống kê cho thấy rằng sự hỗ trợ của chuyên gia là yếu tố có tác động tích cực và mạnh mẽ nhất đến KTUTKT. Phát hiện này, vốn nhất quán với kỳ vọng ban đầu, khẳng định rằng việc KTV sử dụng chuyên gia (định giá, pháp lý, CNTT) giúp nâng cao đáng kể tính khách quan và chiều sâu đánh giá. Griffith và cộng sự (2015); Nelson và cộng sự (2000); Griffith và cộng sự (2019), Thanh (2018) đều cho rằng việc sử dụng chuyên gia không những nâng cao chất lượng xét đoán chuyên môn, mà còn giúp KTV nhận diện và ứng phó hiệu quả hơn với các rủi ro SSTY trong các khoản UTKT có tính phức tạp và chủ quan cao. Kết quả định tính cũng chỉ ra sự tương đồng rằng trong những trường hợp UTKT có rủi ro cao, việc thiếu chuyên gia hỗ trợ khiến họ bị động trong việc kiểm tra mô hình, dữ liệu và khả năng diễn giải tài liệu kỹ thuật từ phía đơn vị được kiểm toán, làm giảm đáng kể độ sâu và độ chắc chắn trong xét đoán chuyên môn. Các UTKT càng phức tạp thì vai trò của chuyên gia càng trở nên cần thiết để đảm bảo CLKT. Điều đặc biệt trong mối quan hệ này theo kết quả định lượng là đây là yếu tố có ảnh hưởng lớn nhất đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT. Điều này hoàn toàn phù hợp với cơ sở lý thuyết kiểm toán hiện đại. Các UTKT phức tạp thường yêu cầu kiến thức chuyên môn sâu rộng ngoài năng lực KTV thông thường như định giá, đánh giá lợi thế thương mại, GTHL, cái rất cần có sự hỗ trợ từ các chuyên gia. Chính bởi vậy PCAOB (2020) nhấn mạnh rõ ràng sự tham gia của chuyên gia làm giảm đáng kể các sai sót, thiên lệch và rủi ro trọng yếu, đặc biệt là trong các khoản mục khó xác minh bằng năng lực kế toán, kiểm toán thông thường.

Ngoài ra, trong mô hình nghiên cứu, biến tính không chắc chắn của các UTKT (KCC) được đưa vào với tư cách là biến kiểm soát nhằm phản ánh đúng bản chất của các UTKT, đặc biệt là các UTKT phức tạp. Mặc dù không được xác định là yếu tố tác động trực tiếp và chủ yếu lên biến KTUTKT với hệ số $\beta = -0.086$ và $\text{Sig.} = 0.125 > 0.05$ nhưng tính không chắc chắn đóng vai trò quan trọng và không thể thiếu trong việc định hình bối cảnh, mức độ phức tạp và phạm vi cần thiết cho các thủ tục kiểm toán được áp dụng. Mặc dù chưa có lý thuyết xác lập rõ ràng mối quan hệ trực tiếp nhưng ISA 540 và VSA 540 cho thấy mức độ không chắc chắn càng cao thì yêu cầu đối với KTV càng lớn về xét đoán nghề nghiệp, đánh giá rủi ro, thiết kế và thực hiện thủ tục kiểm toán, thu thập bằng chứng thích hợp, cũng như duy trì HNNN. Vì vậy, tính không chắc chắn của UTKT có thể được xem là một điều kiện làm gia tăng mức độ phức tạp và yêu cầu của quá trình kiểm toán. Kết quả này một phần chưa được đồng thuận hoàn toàn với các nghiên cứu của Christensen và cộng sự (2012); Zyla (2020); Knechel và cộng sự (2013); Thanh (2018); Glover và cộng sự (2017). Trong nghiên cứu này, biến này được xem xét chủ yếu với vai trò biến kiểm soát và chưa cho thấy ảnh hưởng trực tiếp có ý nghĩa thống

kê. Trong khi đó, các nghiên cứu trước cho thấy yếu tố này có thể tác động đến nhiều khía cạnh của quá trình kiểm toán và trong một số bối cảnh có ảnh hưởng trực tiếp đáng kể đến chất lượng kiểm toán. Sự khác biệt này có thể xuất phát từ sự khác nhau về cách thức đo lường biến, vai trò của biến trong mô hình nghiên cứu, đặc điểm mẫu khảo sát và bối cảnh nghiên cứu. Kết quả định tính cũng tiết lộ thêm ở một số công ty kiểm toán khi thực hiện kiểm toán các UTKT có mức độ không chắc chắn cao họ càng gia tăng mức độ thận trọng, dành nhiều nguồn lực và ưu tiên sử dụng chuyên gia để đánh giá tính hợp lý của các giả định và mô hình định giá. Điều này cho thấy vai trò nền tảng, quyết định mức độ cần thiết và hiệu quả của các biến khác như hỗ trợ chuyên gia, KSNB hay HNNN. Và thực tế khi để biến KCC là biến kiểm soát trong mô hình cho thấy hệ số R square cao hơn, tức là mức độ giải thích của các biến độc lập tốt hơn cho thấy sự ảnh hưởng nhất định của biến này đến mô hình nghiên cứu.

4.2.2. Đánh giá kiểm định sự khác biệt

Kết quả phân tích kiểm định sự khác biệt có ý nghĩa thống kê giữa các nhóm công ty kiểm toán (Big 4, hãng quốc tế và công ty nội địa) đối với các yếu tố, đặc biệt là yếu tố về Năng lực (NL), Quy trình kiểm toán có tích hợp công nghệ (QTKT), Tính HNNN và thực hiện kiểm toán các UTKT (KTUTKT). Điều này cho thấy sự chênh lệch thực chất giữa các nhóm công ty về năng lực thực thi và điều kiện hành nghề, đặc biệt là ưu thế vượt trội của nhóm Big 4 và hãng quốc tế trong thiết lập quy trình, duy trì HNNN và thích ứng với môi trường pháp lý. Ngược lại các yếu tố như sự hỗ trợ từ chuyên gia (HTCG), kiểm soát chất lượng từ cơ quan quản lý (KSCLKT); tính không chắc chắn của UTKT (KCC) không có sự khác biệt đáng kể giữa các nhóm, cho thấy đây là những yếu tố chịu ảnh hưởng chung của môi trường nghề nghiệp bên ngoài, không phụ thuộc mạnh vào nội lực công ty kiểm toán. Kết quả này cũng đặt ra các vấn đề về thu hẹp khoảng cách giữa các nhóm công ty bằng cách tăng cường đào tạo xét đoán, HNNN và cập nhật quy trình kiểm toán UTKT cho tất cả các công ty kiểm toán.

Tiểu kết nội dung Chương 4

Nội dung chương đã trình bày về các đánh giá kết quả nghiên cứu định tính và kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu về thực hiện kiểm toán các UTKT. Đánh giá kết quả nghiên cứu định tính cung cấp một bức tranh toàn cảnh những mặt đã đạt được và những tồn tại hạn chế cần hoàn thiện với các nguyên nhân được xác định rõ ràng trong từng nội dung để giải quyết trọn vẹn câu hỏi nghiên cứu 4. Đánh giá nghiên cứu định lượng cho thấy 6 giả thuyết đều được chấp nhận trong đó tồn tại các mối quan hệ tích cực giữa các biến năng lực của KTV, xét đoán và thái độ hoài nghi nghề nghiệp, quy trình kiểm toán và thủ tục KSCL, kiểm soát chất lượng từ cơ quan quản lý, hỗ trợ của chuyên gia đến thực hiện kiểm toán các UTKT. Các kết quả nghiên cứu của Chương 4 sẽ là cơ sở để luận án đưa ra các giải pháp và khuyến nghị với các bên có liên quan nhằm nâng cao CLKT các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY trên TTCK Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp.

CHƯƠNG 5: GIẢI PHÁP VÀ KHUYẾN NGHỊ HOÀN THIỆN

5.1. Quan điểm và các nguyên tắc định hướng hoàn thiện

Sự phức tạp gia tăng của UTKT tại các CTNY nói chung và CTNY phi tài chính nói riêng đang làm tăng nguy cơ SSTY, đặt ra yêu cầu tất yếu phải hoàn thiện hoạt động kiểm toán nói chung và kiểm toán các UTKT nói riêng. Mục tiêu cốt lõi là nâng cao CLKT các UTKT, qua đó củng cố CLKT BCTC, thu hẹp khoảng cách với thông lệ quốc tế và tăng cường niềm tin của các bên liên quan vào thị trường tài chính. Quan điểm hoàn thiện là dựa trên cơ sở thực chứng của luận án, đảm bảo sự đồng bộ với chuẩn mực quốc tế nhưng phù hợp với bối cảnh đặc thù Việt Nam. Các quan điểm và nguyên tắc định hướng hoàn thiện bao gồm:

Thứ nhất, là tính tuân thủ chuẩn mực và pháp lý. Các giải pháp hoàn thiện được đề xuất đều phải bảo đảm tuân thủ các quy định pháp luật hiện hành. Việc sửa đổi bổ sung các quy định cần phải tuân thủ khung pháp lý cao nhất trong hệ thống pháp luật.

Thứ hai, là tính kinh tế và hiệu quả. Việc hoàn thiện phải cân bằng giữa một bên là việc đạt được CLKT cao hơn và một bên là việc sử dụng tối ưu các nguồn lực kiểm toán. Yêu cầu này đòi hỏi các cải tiến phải hỗ trợ việc áp dụng cách tiếp cận dựa trên rủi ro một cách khoa học, bao gồm cả việc ứng dụng chiến lược công nghệ phù hợp.

Thứ ba, là tính khả thi và hiệu quả thực chất. Các giải pháp phải có tính khả thi cao và dễ dàng tích hợp vào các quy trình kiểm toán và hệ thống KSCL hiện hành, cũng như kế thừa từ các kinh nghiệm thực tiễn đã được kiểm chứng. Các cải tiến đưa ra phải mang lại hiệu quả thực chất, tức là chúng phải thực sự hỗ trợ và nâng cao năng lực xét đoán chuyên môn của KTV, đủ linh hoạt để thích ứng với các bối cảnh khác nhau và đảm bảo KTV được trang bị đủ kỹ năng để vận hành chúng.

Dựa trên quan điểm và các nguyên tắc định hướng trên, luận án đề xuất hệ thống giải pháp và khuyến nghị để trả lời câu hỏi nghiên cứu số 5. Hệ thống này kế thừa kết quả từ các câu hỏi nghiên cứu từ 1 đến 4, đảm bảo phù hợp với thực tiễn Việt Nam nhằm nâng cao việc thực hiện kiểm toán các UTKT, đồng thời giúp giải quyết ba khoảng trống nghiên cứu đã nhận diện.

5.2. Các giải pháp và khuyến nghị từ kết quả nghiên cứu

Các giải pháp, khuyến nghị được đề xuất dưới đây trên cơ sở gắn kết trực tiếp với các phát hiện đã được đánh giá trong chương 4, xác định các trọng tâm cần tập trung xử lý theo từng nội dung nhưng không tách rời yêu cầu triển khai đồng bộ giữa các nhóm giải pháp.

5.2.1. Các giải pháp hoàn thiện từ kết quả nghiên cứu

5.2.1.1. Hoàn thiện phương pháp kiểm toán các ước tính kế toán

Để trả lời câu hỏi nghiên cứu số 5, luận án đã tiếp cận theo các nhánh giải pháp ở các khía cạnh khác nhau, trong đó hoàn thiện phương pháp kiểm toán các UTKT là một trong các

nhánh trung tâm, nhằm nâng cao CLKT trên cơ sở khoa học và thực tiễn. Kết quả đánh giá thực nghiệm cho thấy mặc dù đã được nhận thức chung nhưng việc áp dụng các phương pháp kiểm toán trong kiểm toán các UTKT vẫn còn hạn chế về chiều sâu. Trong một số trường hợp, việc đánh giá còn mang tính hình thức, chủ quan và thiếu các thủ tục kiểm toán đối chứng. Các giải pháp để nâng cao CLKT và tiệm cận thông lệ quốc tế về phương pháp kiểm toán bao gồm:

Thứ nhất, ở giai đoạn lập kế hoạch, các công ty kiểm toán cần xác định rõ các UTKT trọng yếu và đánh giá rủi ro theo hướng tách bạch giữa rủi ro cố hữu và rủi ro kiểm soát, thay vì lồng ghép trong quy trình chung. Đánh giá rủi ro phải làm rõ mức độ phức tạp mô hình, độ không chắc chắn của dữ liệu và dấu hiệu thiên lệch của BGĐ để phân bổ nguồn lực và chuyên gia phù hợp ngay từ đầu.

Thứ hai, trong giai đoạn xử lý rủi ro, các công ty kiểm toán (đặc biệt là nhóm 2 và nhóm 3) cần khắc phục tình trạng phụ thuộc thụ động vào quy trình lập ước tính của BGĐ. Thay vào đó, KTV cần chủ động vận dụng linh hoạt bộ ba phương pháp tiếp cận của ISA 540, trong đó ưu tiên phát triển các UT độc lập và kiểm tra sự kiện sau niên độ đối với các khoản mục phức tạp hoặc có rủi ro cao. Việc đa dạng hóa các thủ tục kiểm toán này không chỉ giúp tiệm cận với thông lệ tiên tiến như kinh nghiệm của nhóm công ty kiểm toán Big 4 mà còn là giải pháp có thể hỗ trợ tăng cường HNNN, giúp KTV phát hiện hiệu quả các thiên lệch chủ quan tiềm ẩn trong số liệu của đơn vị được kiểm toán.

Thứ ba, ở giai đoạn kết luận và lập báo cáo, việc kết luận phải tiếp tục dựa trên tư duy rủi ro, bảo đảm rằng các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các phương pháp lựa chọn là đầy đủ và nhất quán với đánh giá rủi ro ban đầu. KTV cần rà soát mức trọng yếu, đánh giá lại độ không chắc chắn còn lại của UT và đảm bảo rằng kết luận kiểm toán phản ánh đúng bản chất rủi ro của khoản mục.

Để phương pháp này đi vào thực chất, các công ty kiểm toán cần: (i) Xây dựng và ban hành các hướng dẫn nội bộ chi tiết về các kỹ thuật dựa trên rủi ro (phân tích dự báo, mô hình thống kê, phân tích độ nhạy); (ii) Đào tạo nâng cao năng lực KTV, tập trung vào kỹ năng định giá, phân tích dữ liệu và xét đoán chuyên môn cho các UTKT phức tạp như bài học đã rút ra từ kinh nghiệm của các công ty kiểm toán lớn trên thế giới (Griffith và cộng sự, 2019); (iii) Thiết lập quy trình toàn diện và có hệ thống về việc sử dụng chuyên gia định giá, quy định rõ vai trò và cơ chế phối hợp (Griffith và cộng sự, 2019); (iv) Thiết lập quy trình KSNB nội bộ chặt chẽ để đảm bảo phương pháp kiểm toán này được áp dụng thực chất, chứ không phải là hình thức như kết luận của các Báo cáo kiểm tra chất lượng của các cơ quan quản lý.

Các giải pháp hoàn thiện phương pháp kiểm toán các UTKT được triển khai đồng bộ theo hướng gắn chặt hơn giữa nhận diện rủi ro và thiết kế thủ tục kiểm toán bằng các hướng cụ thể như đã gợi ý. Qua đó, KTV có điều kiện đánh giá toàn diện hơn tính hợp lý của các giả định,

phương pháp và dữ liệu được sử dụng trong việc xác định các UTKT. Đồng thời giảm nguy cơ bỏ sót SSTY hoặc chấp nhận các UT thiếu hợp lý được kỳ vọng sẽ được hạn chế để góp phần nâng cao CLKT các UTKT và CLKT BCTC nói chung.

5.2.1.2. Hoàn thiện nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Giải pháp hoàn thiện nội dung và các bước thực hiện kiểm toán các UTKT theo hướng chuẩn hóa và tăng cường tính nhất quán trong thực hiện tiếp tục được luận án xác định là một nhánh giải pháp nhằm trả lời câu hỏi nghiên cứu. Dựa trên các hạn chế thực tiễn đã được đánh giá, luận án đề xuất chuẩn hóa quy trình kiểm toán UTKT nhằm đảm bảo tính nhất quán.

❖ Hoàn thiện nội dung tìm hiểu về môi trường và rủi ro liên quan đến UTKT

Thực tiễn cho thấy công tác nhận diện rủi ro từ các UTKT còn mang tính khái quát, thiếu chiều sâu trong việc đánh giá các yếu tố bất định do hạn chế về phương pháp và công cụ phân tích. Vì vậy, luận án đề xuất nhóm giải pháp thực chất bao gồm:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán phải xây dựng các mẫu giấy tờ làm việc chuẩn hóa và riêng biệt cho việc tìm hiểu rủi ro từ các UTKT. Hệ thống này phải thiết lập các yêu cầu bắt buộc để KTV phân tích sâu về môi trường kinh doanh, khuôn khổ pháp lý, chính sách kế toán cùng các giả định và mô hình phức tạp, đi kèm với các bằng chứng xác thực. Giải pháp này đóng vai trò như một cơ chế kiểm soát bắt buộc, hỗ trợ nhận diện đầy đủ hơn các rủi ro SSTY và ngăn chặn tình trạng đánh giá rủi ro mang tính hình thức hoặc cảm tính của KTV.

Thứ hai, cần thể chế hóa quy trình tìm hiểu chuyên sâu về UTKT thành một thủ tục bắt buộc đối với mọi khách hàng là CTNY, đặc biệt tập trung vào nhóm các tập đoàn phi tài chính đa ngành quy mô lớn. Toàn bộ quá trình đánh giá và kết quả tìm hiểu phải được lưu trữ minh bạch trong hồ sơ kiểm toán. Quy định này đóng vai trò như cơ chế kiểm soát ở giai đoạn đầu, ngăn chặn tình trạng KTV bị động trước các rủi ro phức tạp khi hợp đồng đã chính thức bắt đầu.

Thứ ba, KTV phải hạn chế phụ thuộc vào phương pháp phỏng vấn truyền thống. Thay vào đó, phải kết hợp với các kỹ thuật khách quan như phân tích dữ liệu so sánh xu hướng ngành, so sánh ngang hàng và đối chiếu chéo thông tin qua phỏng vấn nhiều cấp quản lý. Khuyến nghị các công ty kiểm toán nhỏ tăng cường sử dụng các nguồn dữ liệu lớn bên ngoài để hỗ trợ phân tích. Sự chuyển dịch này mang tính cốt yếu trong việc nâng cao chất lượng các bằng chứng kiểm toán, giúp thay thế các thông tin mang tính chủ quan, một chiều từ phía BGD bằng các dữ kiện khách quan và có độ tin cậy cao hơn.

Thứ tư, để ngăn chặn tình trạng thực hiện thủ tục mang tính hình thức, cả cơ quan quản lý và bộ phận KSCL nội bộ phải tăng cường thanh tra, tập trung cụ thể vào chất lượng và bằng chứng của bước công việc tìm hiểu rủi ro UTKT này. Cơ chế giám sát chặt chẽ từ hai phía sẽ tạo ra áp lực tuân thủ, đảm bảo quy trình tìm hiểu rủi ro được thực hiện một cách thực chất

thay vì chỉ đơn thuần là hoàn thiện hồ sơ đủ thủ tục theo quy định.

❖ Hoàn thiện tìm hiểu về các chu trình kinh doanh quan trọng của đơn vị liên quan đến các UTKT

Nhằm khắc phục tình trạng quy trình tìm hiểu chu trình kinh doanh còn thiếu sót, chưa chuẩn hóa và thiếu sự liên kết chặt chẽ với các UTKT, các giải pháp hoàn thiện được đề xuất:

Thứ nhất, cần chuẩn hóa thực hiện kiểm toán bằng cách xây dựng các hướng dẫn tìm hiểu bắt buộc cho từng chu trình kinh doanh cốt lõi, trong đó yêu cầu KTV phải nhận diện và đánh giá các UTKT tiềm ẩn gắn liền với chu trình đó (chẳng hạn như trong chu trình HTK bao gồm việc đánh giá tỷ lệ hoàn thành sản phẩm dở dang và dự phòng giảm giá...). Việc tích hợp quy trình này giúp khắc phục tư duy kiểm toán tách biệt rời rạc, đảm bảo các UTKT được xem xét trong mối liên hệ với hoạt động vận hành, từ đó nâng cao khả năng phát hiện các sai sót, SSTY có tính hệ thống liên quan đến các UTKT.

Thứ hai, cần tổ chức đào tạo chuyên sâu cho KTV về: (i) Kỹ thuật nhận diện các UTKT cụ thể trong từng chu trình; (ii) Khả năng phân tích đặc thù ngành. Điều này giúp KTV xác định các UTKT có rủi ro cao nhất trong từng chu trình (như công ty xây lắp tập trung vào chu trình giá thành, rủi ro về việc đánh giá tỷ lệ hoàn thành sản phẩm dở dang và các khoản trích lập dự phòng).

Thứ ba, tương tự như hoàn thiện công việc của bước trước, phải xem bước công việc này là yêu cầu bắt buộc KTV mô tả rõ quy trình của đơn vị được kiểm toán theo cấu trúc chuẩn. Tài liệu làm việc phải thể hiện rõ mối liên hệ giữa các UTKT và từng chu trình kinh doanh. Bên cạnh đó, cũng cần phải mô tả riêng biệt về các UTKT có thể phát sinh trong chu trình và chính sách kế toán áp dụng cho các UT đó. Giải pháp này mang lại ưu việt lớn trong việc tạo ra một “bản đồ rủi ro” toàn diện cho chu trình, giúp người soát xét dễ dàng đánh giá xem liệu KTV đã nhận diện đầy đủ.

❖ Hoàn thiện tìm hiểu về KSNB của đơn vị liên quan đến các UTKT của đơn vị

Việc đánh giá KSNB hiện nay còn nặng tính hình thức, chưa làm rõ mối liên hệ giữa mục tiêu kiểm soát, cơ sở dẫn liệu và rủi ro SSTY, đồng thời chủ yếu dừng lại ở việc mô tả thiết kế. Để khắc phục, cần tập trung chuẩn hóa quy trình và nâng cao kỹ năng cho KTV qua:

Thứ nhất, xây dựng các chương trình kiểm toán có hướng dẫn cụ thể về đánh giá kiểm soát cho các chu trình kinh doanh chính, trong đó làm rõ mối quan hệ giữa mục tiêu kiểm soát, cơ sở dẫn liệu và rủi ro của các UTKT. Bên cạnh đó, các công ty kiểm toán cần chuẩn hóa phương pháp áp dụng thủ tục kiểm tra từ đầu đến cuối (Walkthrough) và thử nghiệm kiểm soát để đảm bảo KTV không chỉ mô tả thiết kế mà còn đánh giá hiệu quả vận hành của kiểm soát.

Thứ hai, khuyến nghị các công ty kiểm toán nhóm 2 và 3 áp dụng hệ thống chọn mẫu dựa trên tần suất thực hiện kiểm soát và mức độ rủi ro (kế thừa mô hình của công ty ABC1 đã minh

họa ở phần thực trạng). Các công ty kiểm toán cũng cần xây dựng, cập nhật chính sách nội bộ, yêu cầu KTV biện minh cho cỡ mẫu và kết quả thử nghiệm. Việc áp dụng phương pháp luận khoa học này giúp loại bỏ hoàn toàn sự tùy tiện trong việc chọn mẫu theo cảm tính, đảm bảo rằng quy mô mẫu đủ lớn để đại diện cho tổng thể và cung cấp mức độ đảm bảo hợp lý cho các kết luận kiểm toán về tính hữu hiệu của KSNB.

Thứ ba, nâng cao kỹ năng nhận diện và đánh giá kiểm soát liên quan đến UTKT bằng cách tổ chức đào tạo chuyên sâu cho KTV về cách thiết kế và đánh giá thử nghiệm kiểm soát cho các UTKT phức tạp. Đồng thời yêu cầu KTV phải lồng ghép các yếu tố rủi ro của UTKT vào quá trình đánh giá chu trình kinh doanh, thay vì chỉ đánh giá quy trình chung, nhằm tập trung vào rủi ro trọng yếu phát sinh từ các UTKT. Cách tiếp cận này đảm bảo KTV có đủ tư duy về rủi ro để bóc tách và đánh giá đúng bản chất của các sai sót tiềm tàng, rủi ro kiểm soát.

❖ Hoàn thiện xem xét và đánh giá các UTKT được thực hiện ở các kỳ trước đó

Việc xem xét và đánh giá các UTKT kỳ trước hiện còn thiếu tính hệ thống, nhất quán và hạn chế trong các thủ tục đối chứng độc lập hay phân tích xu hướng. Để khắc phục hạn chế đó, các công ty kiểm toán cần tập trung triển khai các giải pháp cụ thể như sau:

Thứ nhất, cần xây dựng quy trình chuẩn hóa để xem xét và đánh giá lịch sử của các UTKT trong các kỳ trước, đặc biệt chú trọng vào những UTKT có sai lệch lớn khi so sánh với thực tế, hoặc những UTKT đã thay đổi phương pháp UT mà chưa có lý do rõ ràng. Quy trình này cần ghi rõ trong hồ sơ kiểm toán, đặc biệt là khách hàng mới hoặc khi có thay đổi trong môi trường hoạt động kinh doanh.

Thứ hai, từ kinh nghiệm của các công ty kiểm toán lớn, các công ty kiểm toán khác có thể bổ sung các thủ tục kiểm toán như gửi thư trao đổi ý kiến với KTV tiền nhiệm, phỏng vấn khách hàng chuyên sâu, sử dụng dữ liệu ngành và phân tích thống kê để đánh giá tính hợp lý và xu hướng của UTKT qua các kỳ kế toán. Việc đối chiếu với các dữ liệu ngoại sinh này giúp tạo ra một hệ quy chiếu khách quan, giảm thiểu rủi ro bị dẫn dắt bởi thông tin nội bộ chủ quan của khách hàng.

Thứ ba, với các công ty đã và đang áp dụng công nghệ trong việc thực hiện công việc này, cần tiếp tục phát huy thế mạnh trong việc sử dụng công nghệ phân tích dữ liệu và chuyên gia nội bộ trong các lĩnh vực chuyên môn như định giá tài sản, thuế, tài chính. Các công ty kiểm toán nhỏ hơn nên cân nhắc thuê ngoài chuyên gia trong các trường hợp rủi ro cao hoặc UTKT phức tạp để tăng cường tính khách quan và đáng tin cậy khi đánh giá UTKT được thực hiện ở các kỳ trước đó. Giải pháp giúp gia tăng đáng kể tính khách quan và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán, đặc biệt đối với các lĩnh vực nằm ngoài chuyên môn sâu của KTV thông thường.

❖ Hoàn thiện phân bổ nguồn lực thực hiện kiểm toán các UTKT đảm bảo các yêu cầu về kỹ năng và kiến thức chuyên môn

Thực tiễn cho thấy việc phân bổ nguồn lực chưa tương xứng với độ phức tạp và rủi ro của các UTKT, dẫn đến sự thiếu hụt về năng lực chuyên môn và kinh nghiệm cần thiết. Do đó, các giải pháp trọng tâm cho nội dung hoàn thiện này bao gồm:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán nên xây dựng quy định bắt buộc về bố trí nhân sự cho các khoản UTKT phức tạp và trọng yếu, phù hợp về năng lực và kinh nghiệm, đảm bảo tính độc lập, khách quan trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Thứ hai, thiết lập bộ phận chuyên trách về kiểm toán UTKT, khuyến khích các công ty kiểm toán, đặc biệt các công ty kiểm toán lớn như nhóm 1, thành lập các nhóm chuyên trách hoặc bộ phận chuyên môn nội bộ có năng lực chuyên sâu về UTKT. Bộ phận này sẽ tham gia hỗ trợ chuyên môn, hướng dẫn và giám sát CLKT đối với các UTKT trọng yếu.

Thứ ba, theo kinh nghiệm của các công ty kiểm toán lớn, để có nguồn lực tốt và kế thừa thì tăng cường đào tạo và cập nhật kiến thức cho KTV theo cấp độ chuyên môn là yêu cầu cần hoàn thiện. Việc đào tạo định kỳ cần phân chia rõ ràng theo từng cấp độ của KTV (trợ lý, KTV cấp cao, quản lý và thành viên BGD). Các khóa đào tạo nên tập trung vào kỹ năng chuyên sâu về kiểm toán các UTKT và cập nhật các kỹ thuật mới về đánh giá rủi ro, xét đoán và sử dụng công nghệ kiểm toán.

Thứ tư, hoàn thiện chính sách về đánh giá hiệu quả nhân viên. Với giải pháp này, các công ty kiểm toán cần xây dựng hệ thống đánh giá rõ ràng, minh bạch về hiệu quả và chất lượng thực hiện công việc của KTV, đồng thời rà soát và điều chỉnh để đảm bảo tính độc lập, tránh hiện tượng giao quá nhiều nhiệm vụ cho một số ít KTV cấp cao.

❖ Hoàn thiện xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu

Các giải pháp hoàn thiện phải tập trung vào việc thiết lập một quy trình đánh giá đặc thù để khắc phục các hạn chế còn mang tính định tính và khái quát, chưa phản ánh đầy đủ mức độ phức tạp, bất định và khả năng thiên lệch gắn liền với các UTKT trọng yếu như đã đánh giá.

Thứ nhất, phải xây dựng các hướng dẫn đánh giá rủi ro riêng biệt cho UTKT, yêu cầu KTV thực hiện phân tách và phân tích sâu rủi ro tiềm tàng cũng như rủi ro kiểm soát vì rủi ro có SSTY là hệ quả của hai loại rủi ro này. Việc tách lớp quy trình này đảm bảo các rủi ro đặc thù của các UTKT không bị pha loãng, giúp KTV xác định chính xác trọng tâm xử lý rủi ro.

Thứ hai, cần đẩy mạnh việc áp dụng các kỹ thuật phân tích (cả định tính và định lượng) kết hợp với việc xây dựng mô hình ma trận đánh giá rủi ro chuẩn hóa. Ma trận này phải phân tầng rủi ro tiềm tàng thành các cấp độ cụ thể (cao, trung bình, thấp) dựa trên tương quan giữa khả năng xảy ra và mức độ ảnh hưởng. Việc trực quan hóa rủi ro thông qua ma trận giúp KTV xác định chính xác các khía cạnh trọng yếu cần tập trung, từ đó phân bổ nguồn lực kiểm toán một cách khoa học và hiệu quả nhất.

Thứ ba, phải bắt buộc KTV lưu lại minh chứng rõ ràng về căn cứ cho việc đánh giá rủi ro

có SSTY. Hồ sơ kiểm toán phải phản ánh quá trình KTV thực hiện xét đoán chuyên môn và áp dụng thái độ HNNN, đặc biệt là khi đánh giá các giả định và KSNB chính. Giải pháp này đảm bảo tính minh bạch của dấu vết kiểm toán, giúp người soát xét dễ dàng đánh giá tính đầy đủ và thích hợp của các xét đoán mà KTV đã đưa ra.

❖ **Hoàn thiện xác định và đánh giá rủi ro đáng kể và xác định các biện pháp kiểm toán phù hợp**

Việc đánh giá rủi ro đáng kể và xác định các biện pháp xử lý phù hợp đã được thực hiện nhưng được đánh giá là chưa minh bạch và có cấu trúc, thiếu sự liên kết logic giữa đánh giá KSNB, rủi ro có SSTY và việc thiết kế các biện pháp kiểm toán tương ứng. Điều này dẫn đến nguy cơ phân bổ nguồn lực và thủ tục kiểm toán chưa phù hợp trong một số công ty kiểm toán. Do đó, các giải pháp hoàn thiện phải tập trung vào việc chuẩn hóa quy trình và đảm bảo sự liên kết giữa rủi ro và biện pháp xử lý rủi ro phù hợp. Các giải pháp cụ thể là:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán phải xây dựng biểu mẫu hoặc giấy tờ làm việc riêng biệt để thể hiện quá trình đánh giá rủi ro đáng kể của UTKT, thay vì lồng ghép chung chung. Quy trình này phải: (i) Thể hiện rõ mối liên hệ logic từ kết quả đánh giá KSNB và rủi ro có SSTY (đã thực hiện ở các bước trước) đến việc kết luận đâu là rủi ro đáng kể; (ii) Khuyến khích áp dụng các kỹ thuật như ma trận rủi ro (kế thừa kinh nghiệm từ công ty ABC1) để định vị từng UTKT cụ thể dựa trên ảnh hưởng và khả năng xảy ra nhằm tập trung nguồn lực vào các vùng rủi ro cao (Q1, Q2).

Thứ hai, phải đảm bảo rằng mỗi rủi ro đáng kể đã được nhận diện phải có các biện pháp kiểm toán tương ứng phù hợp (Thử nghiệm kiểm soát, thử nghiệm cơ bản, hoặc kết hợp). Cụ thể là: (i) Hồ sơ kiểm toán phải minh chứng rõ ràng sự liên kết này; (ii) Đối với các UTKT phức tạp, CTKT phải yêu cầu KTV kết hợp nhiều biện pháp kiểm toán như phỏng vấn, tính toán lại, xác nhận độc lập thay vì chỉ dựa vào một thủ tục duy nhất phỏng vấn. Sự liên kết chặt chẽ và đa chiều này giúp bao phủ và xử lý triệt để rủi ro, ngăn chặn tình trạng thực hiện thủ tục kiểm toán theo thói quen mà không giải quyết được bản chất vấn đề.

❖ **Hoàn thiện xây dựng các thủ tục kiểm toán cụ thể cho các UTKT**

Các giải pháp hoàn thiện phải tập trung vào việc chuẩn hóa và nâng cao chất lượng của các thủ tục kiểm toán nhằm khắc phục các hạn chế trong một số cuộc kiểm toán còn thiếu tính chuyên sâu và nhất quán, đặc biệt khi các UTKT được lồng ghép vào chương trình kiểm toán chung của khoản mục, dẫn đến sự phụ thuộc lớn vào một cách tiếp cận chủ đạo; hoặc hạn chế việc kết hợp các biện pháp kiểm toán theo ISA 540 và làm gia tăng nguy cơ bỏ sót SSTY đối với các UTKT phức tạp. Các giải pháp cụ thể là:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán phải thiết kế các chương trình kiểm toán riêng biệt cho các UTKT trọng yếu, thường gặp như khấu hao, dự phòng phải thu, HTK. Nếu lồng ghép (áp

dụng với các khách hàng nhỏ, rủi ro thấp), chương trình kiểm toán phải đảm bảo các thủ tục cho UTKT là một phần riêng biệt, dễ nhận biết và không bị mờ nhạt. Nếu tách riêng (bắt buộc với khách hàng lớn, rủi ro cao), chương trình kiểm toán (như kinh nghiệm nhóm 1) phải nêu rõ các bước công việc chi tiết đánh giá phương pháp, tính nhất quán, kiểm tra dữ liệu đầu vào và tính tuân thủ/đầy đủ của thuyết minh.

Thứ hai, các công ty kiểm toán (đặc biệt là nhóm 2 và 3) phải chuẩn hóa quy trình lựa chọn giữa ba phương pháp tiếp cận của VSA 540. Quy trình nội bộ phải ưu tiên và hướng dẫn rõ ràng việc áp dụng phương pháp phát triển UT độc lập - kết hợp với chuyên gia đối với các UTKT có tính phức tạp và rủi ro cao. Cách tiếp cận chủ động này tạo ra nguồn bằng chứng kiểm toán có độ tin cậy cao, giảm thiểu rủi ro bị dẫn dắt bởi các mô hình tính toán thiên lệch của BGĐ đơn vị được kiểm toán.

Thứ ba, tất cả các thủ tục thực hiện phải được ghi chép đầy đủ trên giấy tờ làm việc. Hồ sơ kiểm toán phải minh chứng rõ ràng, bao gồm: Căn cứ xây dựng thủ tục; Sự liên kết giữa rủi ro đáng kể đã đánh giá và biện pháp kiểm toán đã thực hiện; Việc sử dụng chuyên gia hoặc các công cụ kỹ thuật hỗ trợ (nếu có) và cơ sở đánh giá kết quả của KTV.

❖ Hoàn thiện kiểm tra cách thức lập và quản lý các UTKT của đơn vị

Việc kiểm tra cách thức lập và quản lý các UTKT trong một số cuộc kiểm toán còn thiếu hướng dẫn chuẩn hóa theo từng loại UT, dẫn đến sự phụ thuộc lớn vào quy trình và giải trình của BGĐ. Đồng thời, việc kết hợp các biện pháp kiểm toán và phát triển UT độc lập, cũng như xác định ngưỡng truy xét sai lệch, chưa được thực hiện một cách hệ thống, làm hạn chế khả năng phát hiện SSTY. Bởi vậy, các giải pháp phải tập trung vào việc chuẩn hóa và nâng cao tính phân tích, thay vì chỉ tuân thủ hình thức, bao gồm:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán phải xây dựng hướng dẫn chi tiết và riêng biệt cho từng loại UTKT phổ biến. Các hướng dẫn này phải xác định rõ các nội dung kiểm tra bắt buộc: chính sách kế toán, phương pháp UT, dữ liệu đầu vào, KSNB liên quan, quy trình phê duyệt và sự thay đổi so với năm trước. Cách tiếp cận bài bản này giúp chuẩn hóa thao tác của KTV, đảm bảo mọi khía cạnh quan trọng của UT đều được xem xét thấu đáo.

Thứ hai, KTV phải kết hợp linh hoạt giữa thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản một cách có hệ thống để giúp cân bằng tối ưu giữa chi phí và lợi ích, tránh việc thực hiện dàn trải các thủ tục cơ bản tốn kém khi hệ thống KSNB đã được chứng minh là hữu hiệu.

Thứ ba, khuyến nghị (đặc biệt cho nhóm 2 và 3) tăng cường sử dụng phương pháp phát triển mô hình UT độc lập để so sánh với BGĐ (đặc biệt với khấu hao, dự phòng HTK). Cách tiếp cận này tăng cường tính khách quan và bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy.

Thứ tư, chương trình kiểm toán phải quy định rõ ngưỡng đánh giá sai lệch (thresholds) để KTV bắt buộc phải truy xét các chênh lệch lớn nhằm giảm thiểu sự chủ quan từ KTV.

Thứ năm, các hướng dẫn chuẩn hóa phải bao gồm các thủ tục đặc thù cho từng UTKT. Việc chi tiết hóa các thủ tục kỹ thuật đặc thù này giúp trang bị cho KTV một cẩm nang thực hành toàn diện, đảm bảo mọi khía cạnh rủi ro của từng khoản mục đều được xử lý bằng các bằng chứng thích hợp nhất. Đối với khấu hao TSCĐ, KTV cần đánh giá sự hợp lý của chính sách khấu hao, thời gian sử dụng hữu ích, kiểm tra các nghiệp vụ tăng/giảm và tính lại giá trị khấu hao; Đối với dự phòng phải thu khó đòi, KTV xem xét phân tích tuổi nợ, kiểm tra căn cứ phân loại nợ, đối chiếu quy định về trích lập và kiểm tra giao dịch sau ngày khóa sổ; Đối với dự phòng đầu tư, KTV đánh giá khả năng tổn thất đầu tư, sử dụng báo cáo định giá, phân tích tài chính công ty con/liên kết, đánh giá yếu tố thiên lệch từ BGĐ; Đối với hàng tồn kho, KTV kiểm tra bảng phân tích chậm luân chuyển, kiểm kê thực tế, xác minh giá trị thuần có thể thực hiện được; Đối với dự phòng nợ phải trả, KTV thu thập thư xác nhận của luật sư, hồ sơ tranh chấp, biên bản quản trị, đánh giá khả năng xảy ra nghĩa vụ và mức độ tổn thất tiềm tàng.

❖ **Hoàn thiện đánh giá việc thuyết minh các thông tin có liên quan đến tính không chắc chắn của các UTKT**

Qua đánh giá thực trạng, bước công việc này thường còn mang tính hình thức, thiếu hướng dẫn chuẩn hóa để đánh giá đầy đủ mức độ phản ánh rủi ro và khả năng thiên lệch trong thông tin công bố, đồng thời việc đối chiếu với các bằng chứng kiểm toán khác chưa được thực hiện một cách nhất quán. Việc hoàn thiện này đòi hỏi các công ty kiểm toán phải xây dựng hệ thống hướng dẫn và danh mục kiểm tra nội bộ bắt buộc, chuyển trọng tâm từ kiểm tra hình thức sang phân tích định tính nội dung thuyết minh. KTV phải thẩm định tính trung thực và mức độ phản ánh rủi ro của các phương pháp lập UT, giả định then chốt và phân tích độ nhạy trên BCTC. Đồng thời, KTV phải đối chiếu thuyết minh với các bằng chứng kiểm toán khác (như biên bản họp HĐQT, báo cáo chuyên gia, tài liệu nội bộ) nhằm phát hiện các sai lệch, thiếu sót hoặc thiên lệch trong việc công bố rủi ro. Trong trường hợp nhận diện rủi ro trọng yếu chưa được thuyết minh hoặc được trình bày sơ sài, KTV có trách nhiệm chất vấn và yêu cầu BGĐ bổ sung, làm rõ. Nếu BGĐ từ chối điều chỉnh hoặc bổ sung thuyết minh khi thiếu sót được đánh giá là trọng yếu, KTV phải coi đây là cơ sở để xem xét điều chỉnh ý kiến kiểm toán cho phù hợp, nhất quán với thông lệ giám sát chất lượng của cơ quan quản lý.

❖ **Hoàn thiện việc đánh giá sự thiên lệch của BGĐ trong thực hiện các UTKT**

Các giải pháp hoàn thiện phải tập trung vào việc chuẩn hóa và nâng cao tính HNNN trong thủ tục này nhằm khắc phục các hạn chế việc đánh giá còn mang tính định tính, thiếu quy trình và công cụ đánh giá định lượng rõ ràng, đặc biệt tại các công ty kiểm toán ngoài nhóm Big 4, làm gia tăng nguy cơ chấp nhận các ước tính có thiên lệch tiềm ẩn. Các giải pháp là:

Thứ nhất, các công ty kiểm toán phải ban hành hướng dẫn nội bộ cụ thể về quy trình đánh giá thiên vị. Hướng dẫn này phải yêu cầu KTV xác định các giả định trọng yếu, so sánh chúng

với dữ liệu thị trường/kỳ trước và đánh giá mức độ lạc quan/bảo thủ của BGD.

Thứ hai, để việc đánh giá có hiệu quả, KTV phải chuyển dịch từ đánh giá định tính sang phương pháp định lượng: Bắt buộc KTV phát triển UT độc lập hoặc một khoảng UT; Thiết lập một ngưỡng rõ ràng; Nếu UT của BGD nằm ngoài khoảng giá trị của KTV, đó là một dấu hiệu mạnh mẽ của sự thiên vị.

Thứ ba, KTV phải đối chiếu chéo các giả định của BGD với các nguồn bằng chứng bên ngoài (dữ liệu ngành, thị trường) và bên trong (biên bản họp HĐQT, thư tư vấn pháp lý). Khi có nghi ngờ, KTV bắt buộc phải phát triển UT độc lập để đánh giá độc lập.

Thứ tư, giấy tờ làm việc cần phải ghi chép rõ ràng: (i) Bảng so sánh giữa UT của KTV và BGD, (ii) Các nguồn dữ liệu tham chiếu, (iii) Phân tích định lượng về sự sai lệch, và (iv) Kết luận của KTV về sự tồn tại và ảnh hưởng của thiên vị.

❖ Hoàn thiện việc đánh giá tổng thể dựa trên các thủ tục kiểm toán đã được thực hiện

Các giải pháp hoàn thiện phải tập trung vào việc nâng cao tính hệ thống và chiều sâu phản biện do kết quả khảo sát thực trạng cho thấy mức độ hệ thống hóa, tính phản biện và chất lượng hồ sơ còn có sự khác biệt đáng kể giữa các nhóm công ty kiểm toán. Tại một số công ty, việc đánh giá này còn mang tính hình thức, thiếu cơ sở đối sánh độc lập và chưa đánh giá đầy đủ khả năng thiên lệch của BGD. Những hạn chế này làm giảm hiệu quả của bước đánh giá tổng thể trong việc hỗ trợ kết luận về tính hợp lý của các UTKT trọng yếu. Bởi vậy, các giải pháp đặt ra cụ thể là:

Thứ nhất, các công ty phải ban hành hướng dẫn bắt buộc, yêu cầu chương trình kiểm toán, giấy tờ làm việc của các phần hành liên quan phải có một mục riêng biệt để đánh giá UTKT. Mục này phải ghi lại kết luận chi tiết về giả định, mô hình, dữ liệu, thiên vị và thuyết minh.

Thứ hai, hoàn thiện thủ tục này bằng cách yêu cầu KTV phải đối chiếu chéo các bằng chứng đã thu thập (từ các thủ tục khác nhau) để phát hiện mâu thuẫn hoặc sự không nhất quán (giữa số liệu, phân tích và thuyết minh).

Thứ ba, kế thừa kinh nghiệm của Big 4, chương trình kiểm toán phải yêu cầu KTV (trong bước đánh giá tổng thể này) xem xét lại các dấu hiệu thiên vị mang tính hệ thống. KTV phải chủ động phân tích lại các giả định nhạy cảm và đánh giá xem chúng có phải là kết quả của động cơ quản trị lợi nhuận hay không.

❖ Hoàn thiện thực hiện các công việc kiểm toán các UTKT trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán

Các giải pháp hoàn thiện trong giai đoạn kết thúc phải tập trung vào việc rà soát và thu thập bằng chứng một cách có hệ thống nhằm thực hiện các công việc ở giai đoạn này có chiều sâu, khai thác đầy đủ các sự kiện sau ngày khóa sổ, các hành vi không tuân thủ và các dấu hiệu rủi ro bất thường có thể ảnh hưởng trọng yếu đến các UTKT. Các giải pháp bao gồm:

Thứ nhất, KTV phải thực hiện nghiêm túc các thủ tục rà soát cuối cùng, tập trung vào: (i) Rà soát các giao dịch/số dư, đối chiếu hợp đồng/biên bản hợp để đảm bảo các UTKT liên quan không bị ảnh hưởng bởi động cơ che giấu sai phạm; (ii) Rà soát các sự kiện (kiện tụng, thu hồi nợ) có thể cung cấp bằng chứng mới ảnh hưởng đến các UTKT; (iii) Đánh giá các hành vi không tuân thủ (nếu có) ảnh hưởng trọng yếu đến UTKT; (iv) Đánh giá lại giả định hoạt động liên tục vì nếu giả định này không chắc chắn, toàn bộ cơ sở lập UTKT phải được xem xét lại; (v) Phân tích xu hướng/biến động cuối cùng của UTKT để xác định các rủi ro bất thường chưa được kiểm soát.

Thứ hai, để khắc phục hạn chế KTV phải yêu cầu BGĐ cung cấp các giải trình cụ thể để minh chứng rõ trong hồ sơ về: Sự tin tưởng vào tính hợp lý của các giả định; tính hợp lý của mô hình; ý định và khả năng thực hiện các hành động liên quan; sự đầy đủ của thuyết minh về tính không chắc chắn.

Thứ ba, dựa trên phát hiện thực trạng về sự phân hóa rõ rệt trong KSCL, các công ty kiểm toán (đặc biệt là nhóm 2 và 3) phải: (i) Tăng cường đào tạo, tập huấn để lãnh đạo và KTV nhận thức đúng tầm quan trọng của KSCL (theo VSQC 1), đặc biệt là rủi ro đặc thù của UTKT; (ii) Củng cố KSNB bằng cách: Quy định rõ mức độ chuyên sâu cần thiết khi rà soát các phần hành UTKT trọng yếu; Quy định các trường hợp bắt buộc phải tham vấn chuyên gia kỹ thuật nội bộ khi gặp UTKT phức tạp hoặc có bất đồng với BGĐ; Thực hiện giám sát chéo, chọn mẫu các hồ sơ CTNY đã hoàn thành và rà soát chuyên sâu phần hành UTKT để xác định các điểm yếu mang tính hệ thống; (iii) Các cơ quan quản lý (UBCKNN/BTC) cần tăng cường giám sát đối với các công ty kiểm toán vì áp lực bên ngoài sẽ thúc đẩy quá trình hoàn thiện KSCL nội bộ tại các công ty chưa đạt yêu cầu.

5.2.1.3. Nâng cao trách nhiệm của kiểm toán viên độc lập trong thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán

Dựa trên phát hiện và đánh giá ở phần thực trạng cho thấy nhận thức của KTV về các UTKT còn không đồng đều, trong khi độ phức tạp của UTKT ngày càng tăng. Do đó, để nâng cao CLKT các UTKT, các giải pháp hoàn thiện phải tập trung vào việc nâng cao nhận thức của KTV (chủ thể thực hiện) với các khía cạnh cụ thể như sau:

Trước hết, là nâng cao nhận thức của KTV về vai trò và tính trọng yếu của các UTKT trên BCTC. Muốn thực hiện điều này, giải pháp đòi hỏi các công ty kiểm toán phải tổ chức các buổi đào tạo chuyên đề chuyên sâu về các UTKT và kiểm toán các UTKT. Quan trọng hơn, các buổi đào tạo nội bộ này phải sử dụng phân tích số liệu thực tế (từ chính các CTNY hoặc khách hàng) để minh họa rõ mức độ phức tạp và ảnh hưởng trọng yếu của UTKT đến BCTC.

Thứ hai, là nâng cao nhận thức về trách nhiệm chuyên môn. Giải pháp này đòi hỏi sự tác động kép từ cả doanh nghiệp và cơ quan quản lý để đảm bảo KTV hiểu rõ và tuân thủ các yêu

cầu (đánh giá rủi ro, thiên vị, hoài nghi). Tại công ty kiểm toán phải xây dựng hướng dẫn nội bộ bắt buộc; Quy trình hướng dẫn này cần gắn việc đánh giá UTKT vào quy trình đánh giá hiệu suất và có chế tài xử lý nghiêm minh; Đồng thời cũng cần tăng cường giám sát bằng công nghệ để soát xét công việc. Trong khi đó, tại cơ quan quản lý (VACPA/BTC) phải tích hợp chuyên đề kiểm toán UTKT vào chương trình bồi dưỡng KTV hàng năm. Phải yêu cầu các công ty thành viên có chương trình huấn luyện nội bộ định kỳ về UTKT và tăng mức độ nghiêm khắc của các chế tài xử phạt để nâng cao tính răn đe trong các vi phạm về kiểm toán.

Thứ ba, là nâng cao nhận thức về các thách thức khi kiểm toán UTKT. Để hạn chế rủi ro cũng như nâng cao CLKT các UTKT, giải pháp được đưa ra là phải chuẩn bị năng lực phản ứng cho KTV. Cụ thể: (i) Hệ thống hóa các thách thức thực tế để xây dựng tình huống mô phỏng và tổ chức các buổi chia sẻ kinh nghiệm; (ii) Giải pháp ngắn hạn là phải tăng cường sự phối hợp giữa nhóm kiểm toán và bộ phận chuyên gia nội bộ khi gặp các UTKT phức tạp.

5.2.2. Các khuyến nghị hoàn thiện từ kết quả nghiên cứu

Trong khi các giải pháp nêu trên tập trung giải quyết các khiếm khuyết về kỹ thuật và quy trình tác nghiệp cụ thể, thì việc tạo ra một sự chuyển biến thực chất và bền vững về chất lượng thực hiện kiểm toán UTKT đòi hỏi một sự phối hợp đồng bộ từ hệ sinh thái các bên liên quan. Trên cơ sở kết quả kiểm định các yếu tố ảnh hưởng, luận án sẽ đề xuất nhóm khuyến nghị với các chủ thể có liên quan mang tính định hướng chiến lược. Các khuyến nghị này không chỉ hướng tới việc tự hoàn thiện của cá nhân KTV và các công ty kiểm toán, mà còn mở rộng đến vai trò kiến tạo, giám sát của các cơ quan quản lý Nhà nước và tổ chức nghề nghiệp.

5.2.2.1. Đối với cơ quan quản lý Nhà nước (Bộ Tài chính, UBCKNN)

Với vai trò kiến tạo và giám sát thị trường dịch vụ tài chính, sự can thiệp của cơ quan quản lý Nhà nước là yếu tố then chốt để giải quyết các rào cản mang tính hệ thống đang kìm hãm CLKT. Dựa trên các phát hiện thực tiễn, các khuyến nghị được đề xuất cụ thể bao gồm:

Thứ nhất, khuyến nghị hoàn thiện và đồng bộ hóa khung pháp lý về kế toán - kiểm toán

Đây là khuyến nghị mang tính cấp bách hàng đầu, được xây dựng dựa trên sự hội tụ kết quả giữa nghiên cứu định lượng và định tính. Cụ thể, kết quả định lượng cho thấy biến môi trường pháp lý (MTPL) và kiểm soát chất lượng (KSCLKT) có tác động tích cực và ý nghĩa thống kê đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT (KTUTKT). Phát hiện này được củng cố bởi kết quả nghiên cứu định tính, khi các phỏng vấn sâu đã chỉ ra rằng những hạn chế của khuôn khổ pháp lý “lỗi thời” và cơ chế giám sát mang tính “hình thức” đang là những rào cản thực sự cho việc thực hành kiểm toán. Hơn thế nữa, bằng chứng thực nghiệm về tác động thuận chiều mạnh mẽ của biến Năng lực (NL) và Quy trình kiểm toán (QTKT) cũng hàm ý rằng để nâng cao năng lực và chuẩn hóa quy trình, KTV cần một hệ quy chiếu pháp lý chuẩn mực đầy đủ và cập nhật. Do đó, việc xóa bỏ các khoảng trống trong hệ thống chuẩn mực hiện hành là điều

kiện tiên quyết. Với vai trò cơ quan chủ quản, Bộ Tài chính cần thực hiện nâng cấp toàn diện nhằm đảm bảo tính chi tiết và tăng cường tính đồng bộ giữa hai hệ thống chuẩn mực (VAS và VSA), tạo lập khung dẫn chiếu minh bạch hỗ trợ KTV xử lý hiệu quả các UTKT trong bối cảnh kinh tế hiện đại.

Một là, hoàn thiện CM kiểm toán. Bộ Tài chính cần ưu tiên nghiên cứu, ban hành VSA 540 hội tụ, phù hợp với ISA 540 (2018), đồng thời xét đến yếu tố bối cảnh Việt Nam. Đây là công cụ pháp lý cốt lõi để chuẩn hóa quy trình kiểm toán, trong đó cần đặc biệt nhấn mạnh các yêu cầu kỹ thuật mới: (i) Chuyển đổi tư duy đánh giá rủi ro dựa trên phổ rủi ro tiềm ẩn; (ii) Yêu cầu đánh giá chuyên sâu về mô hình, giả định, dữ liệu và các dấu hiệu thiên lệch của BGĐ; (iii) Cụ thể hóa các yêu cầu về duy trì thái độ HNNN; (iv) Ban hành các hướng dẫn ứng dụng chi tiết (song song với chuẩn mực) cho cả các UTKT phổ biến và các UTKT phức tạp (như giá trị hợp lý, lợi thế thương mại), lý tưởng nhất là được chi tiết hóa theo đặc thù ngành.

Hai là, hoàn thiện hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam nhằm tạo lập thước đo đồng bộ cho việc thực hiện hoạt động kế toán tài chính. Kết quả nghiên cứu cho thấy, nỗ lực nâng cao CLKT sẽ không đạt hiệu quả tối ưu nếu thiếu đi một hệ thống khung pháp lý kế toán phù hợp làm cơ sở đối chiếu. Các khuyến nghị cụ thể đối với Bộ Tài chính liên quan đến nội dung này bao gồm: (i) Bộ Tài chính cần quyết liệt triển khai lộ trình áp dụng IFRS bằng cách thúc đẩy tiến độ thực hiện theo Quyết định 345/QĐ-BTC để tạo áp lực minh bạch hóa và chuẩn hóa thông tin từ phía CTNY, giúp KTV có cơ sở dữ liệu tin cậy hơn khi thẩm định các UT; (ii) Bộ Tài chính cần khắc phục các khoảng trống của VAS hiện hành bằng việc ưu tiên ban hành mới hoặc sửa đổi các chuẩn mực tương đương với các chuẩn mực quốc tế hiện đại, đặc biệt tập trung vào các kỹ thuật UT có độ phức tạp cao như mô hình tổn thất tín dụng dự kiến (ECL) hay phương pháp xác định giá trị thuần có thể thực hiện được cho các loại hàng tồn kho đặc thù; (iii) Ưu tiên nghiên cứu và sớm ban hành chuẩn mực về đo lường GTHL (tương đương IFRS 13), đây là nền tảng phương pháp luận then chốt giúp thống nhất cách tiếp cận về kỹ thuật định giá và phân cấp dữ liệu đầu vào. Việc có một chuẩn mực riêng về GTHL sẽ tạo cơ sở pháp lý vững chắc cho KTV trong việc thực hiện các thủ tục phản biện và đánh giá tính hợp lý của các giả định mà BGĐ sử dụng.

Thứ hai, khuyến nghị phát triển thị trường chuyên gia

Xuất phát từ kết quả phân tích định lượng cho thấy biến hỗ trợ chuyên gia (HTCG) có tác động thuận chiều lớn nhất đến KTUTKT ($\beta = 0.352$, $p = 0.000$), việc phát triển thị trường chuyên gia được xác định là ưu tiên chiến lược. Kiến nghị Bộ Tài chính và các cơ quan có liên quan cần nghiên cứu, xây dựng hành lang pháp lý để hình thành, phát triển và quản lý thị trường chuyên gia định giá tại Việt Nam. Mục tiêu là tạo ra một nguồn lực hỗ trợ uy tín và sẵn có, giúp KTV dễ dàng tiếp cận và sử dụng công việc của chuyên gia theo quy định của VSA 620,

từ đó nâng cao chất lượng thẩm định đối với các UTKT phức tạp.

Thứ ba, khuyến nghị tăng cường giám sát và chế tài

Xuất phát từ bằng chứng thực nghiệm cho thấy sự giám sát từ cơ quan quản lý có tác động tích cực đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT ($\beta = 0.147$, $p = 0.009$), nghiên cứu khuyến nghị UBCKNN và BTC cần đẩy mạnh vai trò “gác cổng” của mình. Hai cơ quan cần tăng cường tần suất và chiều sâu của các cuộc kiểm tra chất lượng, với trọng tâm là thẩm định các hồ sơ kiểm toán BCTC, trong đó có các UTKT phức tạp. Đồng thời, cần thiết lập và thực thi các chế tài xử phạt mang tính răn đe cao để khắc phục triệt để tình hình thức trong tuân thủ, qua đó tạo động lực cưỡng chế bắt buộc đối với việc nâng cao CLKT BCTC nói chung và CLKT các UTKT nói riêng.

5.2.2.2. Đối với công ty kiểm toán

Kết quả khảo sát thực tiễn kết hợp với các phát hiện từ mô hình định lượng đã chỉ ra các điểm nghẽn quan trọng, từ đó xác lập các ưu tiên đầu tư rõ ràng cho các công ty kiểm toán.

Thứ nhất, ưu tiên số một là phát triển nguồn nhân lực và mạng lưới chuyên gia

Kết quả định lượng khẳng định biến hỗ trợ chuyên gia ($\beta = 0.352$) và năng lực KTV ($\beta = 0.163$) là hai động lực quan trọng thúc đẩy việc thực hiện kiểm toán tuân thủ chuẩn mực và hiệu quả. Do đó, các công ty kiểm toán nhóm 2 và 3 phải ưu tiên tối đa nguồn lực đầu tư vào yếu tố con người. Chiến lược này cần được cụ thể hóa qua việc: (i) Đào tạo chuyên sâu kỹ năng xét đoán và phân tích dữ liệu cho KTV; (ii) Thiết lập quy trình sử dụng chuyên gia bài bản. Việc kết hợp giữa nâng cao năng lực nội bộ và tận dụng tri thức chuyên gia bên ngoài chính là giải pháp tối ưu nhất để xử lý hiệu quả các thách thức từ UTKT phức tạp.

Thứ hai, khuyến nghị về chuẩn hóa quy trình kiểm toán và thúc đẩy chuyển đổi số thiết thực

Xuất phát từ kết quả định lượng khẳng định vai trò trọng yếu của biến quy trình kiểm toán ($\beta = 0.265$) và thái độ hoài nghi ($\beta = 0.212$), kết hợp với thực trạng cơ sở thực hiện về sự phân hóa về năng lực công nghệ giữa các nhóm công ty đã được khám phá trong nghiên cứu định tính, luận án khuyến nghị các giải pháp đồng bộ:

Một là, về quy trình, các công ty cần chuẩn hóa và định danh rõ rệt nội dung và các bước kiểm toán UTKT trong cẩm nang phương pháp luận. Thay vì lồng ghép một cách cơ học vào các phần hành tài sản hay nợ phải trả, cần thiết lập các chốt kiểm soát và thủ tục kiểm toán chuyên biệt cho UTKT, yêu cầu bắt buộc trình bày đầy đủ, rõ ràng trong giấy tờ làm việc để đảm bảo tính tuân thủ nghiêm ngặt và tạo không gian cho xét đoán chuyên môn.

Hai là, về công nghệ, đối với các công ty hạn chế nguồn lực cần ưu tiên chiến lược chuyển đổi số thiết thực và tinh gọn. Chẳng hạn, sử dụng phần mềm trên nền tảng đám mây (trả phí thuê bao) để tối ưu chi phí; Tận dụng các công cụ phân tích dữ liệu chi phí thấp hoặc mã nguồn mở (như Power BI, Python) để hỗ trợ thủ tục phân tích; (iii) Khai thác các công cụ

AI tạo sinh phổ thông (như ChatGPT, Copilot) như một trợ lý ảo hỗ trợ tra cứu chuẩn mực, soạn thảo quy trình và tự động hóa việc viết các đoạn mã lệnh phân tích dữ liệu, giúp rút ngắn thời gian làm các công việc thủ công của KTV.

Ba là, về con người, trọng tâm đào tạo cần chuyển dịch từ kỹ năng kiểm toán truyền thống sang năng lực làm chủ dữ liệu. Việc làm chủ công cụ phân tích dữ liệu là nền tảng tất yếu để KTV xây dựng được các mô hình UT độc lập, từ đó thực hành thái độ HNNN một cách thực chất và thu thập các bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn.

❖ *Thứ ba*, khuyến nghị về thể chế hóa và chuẩn hóa quy trình KTNB đối với các UTKT

Nhằm khắc phục tình trạng thực hành thiếu nhất quán được nhận diện qua nghiên cứu định tính, các công ty kiểm toán cần khẩn trương kiện toàn hệ thống hướng dẫn nội bộ theo hai cấp độ:

Một là, ở cấp độ chính sách, các công ty kiểm toán cần ban hành chính sách kiểm toán riêng biệt cho các UTKT, thay vì lồng ghép cơ học vào các phần hành khác. Cụ thể cần xây dựng chương trình kiểm toán chuyên biệt (có thể tham chiếu kinh nghiệm từ mô hình Big 4), trong đó, cần thiết lập rõ tiêu chí nhận diện rủi ro cao, quy định bắt buộc phân công nhân sự cấp cao phụ trách và phân loại chương trình kiểm toán theo từng đặc thù của UT.

Hai là, ở cấp độ kỹ thuật thực hành: Cần cụ thể hóa các yêu cầu tối thiểu thông qua hệ thống mẫu biểu và danh mục kiểm tra bắt buộc, tập trung vào ba nhóm nội dung cốt lõi: (i) Nhận diện rõ các yếu tố rủi ro (tính phức tạp, chủ quan) và thẩm định sâu quy trình lập UT của BGD; (ii) Hướng dẫn kỹ thuật đối chiếu dữ liệu với thị trường, thực hiện phân tích độ nhạy, soát xét quá khứ và quy định các trường hợp bắt buộc phải phát triển UT độc lập; (iii) Quy định việc tham vấn chuyên gia, chuẩn hóa hồ sơ ghi nhận cơ sở xét đoán và phân cấp trách nhiệm rà soát chất lượng đối với các hồ sơ trọng yếu.

Thứ tư, khuyến nghị về đảm bảo tính độc lập của KTV

Để giải quyết thực trạng “thỏa hiệp” chất lượng được nhận diện qua nghiên cứu định tính, các công ty kiểm toán cần thiết lập cơ chế bảo vệ tính độc lập cho KTV. Cụ thể, phải ban hành chính sách phân bổ nguồn lực tương xứng (về thời gian và nhân sự) với rủi ro của hợp đồng kiểm toán, đồng thời giảm thiểu tác động tiêu cực từ mức phí kiểm toán không tương xứng với rủi ro và nguồn lực cần thiết.

5.2.2.3. Đối với tổ chức nghề nghiệp

Thứ nhất, khuyến nghị về việc ban hành hướng dẫn thực hành chuyên sâu từ tổ chức nghề nghiệp.

Khuyến nghị này được xây dựng trên sự hội tụ của các bằng chứng thực nghiệm đã chỉ ra của cả nghiên cứu định tính và định lượng. Trong đó, kết quả định lượng đã chỉ ra các biến môi trường pháp lý (MTPL) và quy trình kiểm toán (QTKT) là những động lực trọng yếu thúc

đẩy thực hiện kiểm toán các UTKT (hệ số β lần lượt là 0.251 và 0.265). Tương ứng với kết quả định tính đã nhận diện hai khoảng trống thực thi cốt lõi: (i) Khung pháp lý hiện hành còn dừng lại ở mức nguyên tắc chung, chưa bao quát các kỹ thuật ước tính phức tạp; (ii) Thực tiễn các công ty nhóm 2 và 3 đang phụ thuộc nhiều vào chương trình mẫu của VACPA (vốn bị xem là mang tính khái quát cao, chưa đáp ứng được yêu cầu chi tiết của thực tiễn). Do đó, luận án khuyến nghị tổ chức nghề nghiệp triển khai các giải pháp sau: (i) Xây dựng tài liệu hướng dẫn dựa trên ISA 540 (Sửa đổi), mặc dù VSA 540 hiện hành vẫn đang có hiệu lực, nhưng trước áp lực từ các UTKT ngày càng phức tạp, VACPA có thể ban hành các hướng dẫn kỹ thuật tiệm cận với ISA 540 sửa đổi. Trọng tâm là hướng dẫn KTV cách thức thực hiện đánh giá rủi ro riêng biệt đối với rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, cũng như cách thức phản ứng với các thay đổi trong mức độ bất định của UT; (ii) Nâng cấp chương trình mẫu kiểm toán bằng cách ban hành cẩm nang xử lý các UT đặc thù. Dựa trên các nguyên tắc của chuẩn mực quốc tế, xây dựng mẫu cho các khoản mục có rủi ro cao tại Việt Nam như: dự phòng nợ phải thu khó đòi theo mô hình tổn thất dự kiến hoặc xác định GTHL trong bối cảnh thị trường thiếu hoạt động.

Thứ hai, khuyến nghị về tăng cường đào tạo

Khuyến nghị này được thúc đẩy mạnh mẽ từ kết quả nghiên cứu định lượng khi mô hình định lượng chỉ ra rằng biến năng lực (NL) và quy trình kiểm toán (QTKT) tác động mạnh mẽ lên biến thực hiện kiểm toán các UTKT. Để chuyển hóa kết quả nghiên cứu thành sự cải thiện thực chất, luận án khuyến nghị tổ chức nghề nghiệp triển khai các nội dung sau: (i) VACPA nên tích hợp chuyên đề kiểm toán UTKT vào chương trình cập nhật kiến thức bắt buộc. VACPA cần xây dựng các chương trình đào tạo chuyên sâu về VSA 540 (và tiệm cận ISA 540 sửa đổi) như một nội dung bắt buộc hàng năm. Thay vì đào tạo lý thuyết thuần túy, chương trình cần tập trung vào các tình huống thực hành về định giá, thẩm định mô hình tài chính và xử lý các bằng chứng mâu thuẫn trong các lĩnh vực rủi ro cao như bất động sản, ngân hàng và công cụ tài chính phức tạp; (ii) Đào tạo kỹ năng phản biện và tăng HNNN trong thực hành kiểm toán. Kết quả nghiên cứu cho thấy sự thiếu hụt trong khả năng thách thức các giả định của BGĐ. Do đó, chương trình đào tạo cần chú trọng vào kỹ thuật phỏng vấn, kỹ năng tranh biện và cách thức thiết lập các UT độc lập để đối chứng, giúp KTV không bị lệ thuộc vào quy trình của khách hàng; (iii) Nâng cao năng lực thẩm định các chuyên gia (VSA 620). Kiểm toán UTKT thường đòi hỏi sự tham gia của các chuyên gia thẩm định giá, kỹ sư... VACPA cần hướng dẫn KTV cách thức đánh giá năng lực, tính khách quan và đặc biệt là cách thức kiểm chứng phương pháp luận của chuyên gia, đảm bảo KTV đủ năng lực chịu trách nhiệm cuối cùng về ý kiến kiểm toán; (iv) Phát triển chứng chỉ chuyên sâu hoặc các khóa đào tạo ngắn hạn về định giá. VACPA có thể phối hợp với các tổ chức quốc tế để cung cấp các khóa học về kỹ thuật chiết khấu dòng tiền, mô hình định giá tùy chọn hoặc các mô hình tổn thất tín dụng. Đây

chính là giải pháp trực tiếp để bồi đắp biến năng lực, giúp KTV tự tin hơn khi đối diện với các mô hình định lượng phức tạp của đơn vị được kiểm toán.

5.2.2.4. Đối với kiểm toán viên

Thứ nhất, KTV chủ động nâng cao năng lực chuyên môn và đạo đức nghề nghiệp

Là chủ thể trực tiếp vận hành quy trình, sự chủ động của KTV đóng vai trò quyết định đến hiệu quả của các xét đoán chuyên môn. Khuyến nghị này được củng cố bởi kết quả định lượng khi biến Năng lực (NL) là yếu tố dự báo quan trọng cho việc thực hiện kiểm toán các UTKT chất lượng. Đồng thời, kết quả định tính cũng chỉ ra rằng khoảng trống năng lực hiện nay là rào cản lớn nhất đối với việc thực thi các thủ tục phức tạp. Luận án đề xuất các khuyến nghị cụ thể: (i) KTV cần chủ động bồi dưỡng kiến thức đa ngành bằng cách tìm hiểu sâu về các mô hình định giá, tài chính doanh nghiệp và đặc điểm kinh tế của từng ngành nghề đặc thù. Việc am hiểu về cơ chế tạo lập giá trị của khách hàng là điều kiện tiên quyết để KTV có thể phản biện các giả định của BGĐ một cách thực chất thay vì chỉ kiểm tra hình thức quy trình; (ii) KTV cần phát triển tư duy dữ liệu và kỹ năng công nghệ bằng việc tự giác trang bị các kỹ năng khai thác và phân tích dữ liệu chuyên sâu. Việc làm chủ các công cụ hỗ trợ giúp KTV có khả năng thiết kế các ước tính độc lập và thực hiện kiểm tra độ nhạy của các biến số, từ đó củng cố bằng chứng kiểm toán một cách khách quan; (iii) KTV cần chủ động nghiên cứu sớm các nguyên tắc của ISA 540 (sửa đổi) và IFRS. Việc nắm vững các nguyên tắc về GTHL và mô hình tổn thất dự kiến sẽ giúp KTV tự tin hơn trong các xét đoán chuyên môn và giảm thiểu rủi ro sai sót trong bối cảnh khung pháp lý Việt Nam đang trong quá trình hội nhập.

Thứ hai, KTV cần thực hành thái độ HNNN thực chất trong kiểm toán các UTKT

Khuyến nghị này được củng cố bởi bằng chứng thực nghiệm từ mô hình định lượng, trong đó biến HNNN có tác động tích cực đến thực hiện kiểm toán các UTKT với hệ số $\beta=0.212$. Đồng thời, kết quả định tính đã chỉ ra rằng sự khác biệt về chất lượng giữa các nhóm công ty kiểm toán phần lớn bắt nguồn từ mức độ vận dụng xét đoán và hoài nghi thực tế. Trên cơ sở đó, luận án đề xuất các khuyến nghị cụ thể sau: (i) KTV cần thay đổi cách tiếp cận từ việc chỉ thu thập bằng chứng để xác nhận các giả định của BGĐ sang việc chủ động tìm kiếm các bằng chứng mâu thuẫn. KTV phải coi các giải trình của đơn vị được kiểm toán chỉ là một nguồn thông tin cần được kiểm chứng độc lập chứ không phải là bằng chứng kiểm toán cuối cùng; (ii) Thay vì chỉ đánh giá tính hợp lý của con số do khách hàng cung cấp, KTV cần rèn luyện kỹ năng xây dựng các khoảng UT hoặc điểm UT độc lập dựa trên dữ liệu thị trường và kinh nghiệm chuyên gia. Đây là biểu hiện cao nhất của thái độ HNNN thực chất, giúp KTV có cơ sở vững chắc để thách thức các UT có dấu hiệu thiên lệch; (iii) HNNN thực chất phải được minh chứng qua hồ sơ kiểm toán. KTV cần chi tiết hóa quá trình tranh biện, các giả định bị bác bỏ và lý do chấp nhận hoặc không chấp nhận các thay đổi trong mô hình UT của đơn

vị. Điều này không chỉ giúp nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán mà còn là bằng chứng bảo vệ trách nhiệm nghề nghiệp của KTV trước các đợt kiểm tra chất lượng.

5.3. Điều kiện thực hiện giải pháp

5.3.1. Về phía cơ quan quản lý Nhà nước

Hiệu quả của các giải pháp phụ thuộc lớn vào vai trò “kiến tạo” và giám sát của các cơ quan quản lý. Các điều kiện tiên quyết cần được đảm bảo bao gồm:

Thứ nhất, là sự cam kết nguồn lực cho hoàn thiện pháp lý. Bộ Tài chính cần xây dựng một lộ trình rõ ràng và cam kết nguồn lực từ ngân sách cho việc rà soát, xây dựng và ban hành hệ thống chuẩn mực mới. Quá trình này phải đảm bảo tính nhất quán và đồng bộ giữa các luật và phải tiếp tục phát huy cơ chế lấy ý kiến chuyên gia/tổ chức nghề nghiệp một cách linh hoạt.

Thứ hai, là sự đầu tư nghiên cứu để ban hành hướng dẫn cụ thể. Để các chuẩn mực đi vào thực tiễn, BTC cần đầu tư nghiên cứu để ban hành các hướng dẫn chi tiết về kiểm toán UTKT cho các ngành nghề trọng yếu. Điều này là then chốt để giảm thiểu sự chủ quan của KTV và tăng tính nhất quán toàn ngành.

Thứ ba, là nâng cao năng lực giám sát. Việc giám sát phải đi vào thực chất. Điều này đòi hỏi phải đầu tư liên tục vào việc nâng cao năng lực chuyên môn của chính đội ngũ giám sát viên, giúp họ có đủ kiến thức (về mô hình, đặc thù ngành) để đánh giá các hồ sơ kiểm toán BCTC của các CTNY có các UTKT phức tạp.

Thứ tư, là thiết lập cơ chế phối hợp liên ngành. Cụ thể là cần tăng cường cơ chế phối hợp hiệu quả giữa các cơ quan quản lý (BTC, UBCKNN, Ngân hàng Nhà nước). Sự phối hợp này nhằm đảm bảo một quan điểm thống nhất trong việc quản lý các UTKT phức tạp, đặc thù, tạo thuận lợi cho KTV trong quá trình áp dụng chuẩn mực.

5.3.2. Về phía các công ty kiểm toán

Để các khuyến nghị khả thi, các công ty kiểm toán phải cam kết các điều kiện tiên quyết về nguồn lực và quy trình.

Thứ nhất, về nguồn lực, CTKT phải đầu tư vào: (i) Công nghệ; (ii) Đội ngũ chuyên gia hỗ trợ (như định giá, phân tích ngành). Đây là điều kiện thiết yếu để tăng cường năng lực phân tích và đánh giá các UTKT phức tạp;

Thứ hai, về quy trình, CTKT phải chuẩn hóa các hướng dẫn kiểm toán nội bộ và tăng cường hệ thống KSCL. Điều này đặc biệt đòi hỏi phải tổ chức soát xét kỹ lưỡng hồ sơ liên quan đến UTKT, nhằm đảm bảo tuân thủ chuẩn mực và giảm thiểu rủi ro nghề nghiệp.

5.3.3. Về phía tổ chức nghề nghiệp

Để các khuyến nghị được thực thi hiệu quả, điều kiện tiên quyết là Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA) phải phát huy vai trò chuyên môn và hỗ trợ kỹ thuật cho các hội viên.

Thứ nhất, VACPA cần chủ động xây dựng hướng dẫn chuyên sâu, các tài liệu hướng dẫn

thực hành chi tiết về kiểm toán các UTKT, đặc biệt là các hướng dẫn theo ngành đặc thù như bất động sản, sản xuất, các tập đoàn kinh tế đa ngành nghề.

Thứ hai, là đẩy mạnh đào tạo kỹ năng chuyên biệt. VACPA phải đẩy mạnh công tác đào tạo, cập nhật kiến thức cho KTV, tập trung vào các kỹ năng chuyên biệt còn yếu, bao gồm: kỹ năng định giá tài sản, phân tích mô hình tài chính và rèn luyện thái độ HNNN.

Thứ ba, là thúc đẩy mạng lưới học thuật và thực hành. VACPA cần thúc đẩy hình thành một mạng lưới hướng dẫn thực hành. Đây là điều kiện quan trọng để tạo ra một diễn đàn chia sẻ kinh nghiệm và lan tỏa tri thức hiệu quả trong toàn ngành.

5.3.4. Về phía các kiểm toán viên

Về phía KTV, điều kiện tiên quyết là cam kết học tập suốt đời, tập trung vào:

Thứ nhất, là phát triển năng lực chuyên môn, kỹ thuật. KTV cần chủ động cập nhật và làm chủ các kiến thức chuyên sâu về nhận diện rủi ro, các mô hình định giá và kỹ thuật phân tích giả định/dữ liệu. Đây là nền tảng để KTV không chỉ kiểm tra hình thức mà còn có thể phản biện thực chất các nội dung phức tạp của UTKT.

Thứ hai, là phẩm chất nghề nghiệp. Đặc biệt chú trọng phát huy thái độ HNNN, rèn luyện kỹ năng xét đoán chuyên môn và duy trì tính độc lập tuyệt đối. KTV cần chuyển từ tư duy tuân thủ cơ học sang tư duy phản biện, thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp đối chứng làm cơ sở cho mọi kết luận kiểm toán.

Thứ ba, là sự sẵn sàng thích ứng với chuẩn mực quốc tế. KTV cần chủ động chủ động tiếp cận và vận dụng các nguyên tắc của chuẩn mực quốc tế (ISA 540 sửa đổi và IFRS). Đây là điều kiện cần thiết để nâng cao tính chuyên nghiệp và sẵn sàng cho lộ trình hội nhập của kế toán - kiểm toán Việt Nam.

Tiểu kết nội dung Chương 5

Chương 5 đóng vai trò là phần tổng kết quan trọng, khẳng định việc luận án đã hoàn thành toàn diện các mục tiêu đề ra và giải quyết trọn vẹn những câu hỏi nghiên cứu đã xác lập. Bằng việc gợi mở hệ thống giải pháp và khuyến nghị có tính khả thi, luận án đã thu hẹp khoảng trống tri thức về phương thức nâng cao CLKT các UTKT trong bối cảnh đặc thù của TTCK Việt Nam. Hệ thống các giải pháp và khuyến nghị được xây dựng trên cơ sở kết quả nghiên cứu cả định tính và định lượng. Các khuyến nghị được cấu trúc một cách hệ thống, hướng đến bốn chủ thể chính: (1) Cơ quan quản lý nhà nước về việc cập nhật VSA 540 và tăng cường giám sát; (2) Tổ chức Nghề nghiệp về ban hành hướng dẫn thực hành; (3) Các công ty kiểm toán về đầu tư nguồn lực (đào tạo, công nghệ, chuyên gia) và chuẩn hóa quy trình; và (4) KTV về nâng cao năng lực và thái độ HNNN. Chương 5 kết thúc bằng việc phân tích các điều kiện tiên quyết về mặt pháp lý, nguồn lực và sự phối hợp đồng bộ cần thiết để đảm bảo các khuyến nghị đề xuất có thể được triển khai hiệu quả.

KẾT LUẬN

Luận án được thực hiện trong bối cảnh các UTKT ngày càng giữ vai trò trọng yếu và có mức độ phức tạp gia tăng trong BCTC của các công ty niêm yết trên TTCK Việt Nam. Việc mở rộng áp dụng các mô hình định giá và kỹ thuật ước lượng dựa trên các giả định mang tính xét đoán theo xu hướng chuẩn mực kế toán hiện đại càng làm gia tăng mức độ không chắc chắn của thông tin kế toán, qua đó làm tăng rủi ro SSTY đối với các khoản mục UTKT. Điều đó càng đặt ra yêu cầu cao hơn đối với CLKT, đặc biệt ở năng lực đánh giá tính hợp lý của giả định, dữ liệu và phương pháp ước tính, cũng như mức độ đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán liên quan. Trên cơ sở tổng quan nghiên cứu, luận án đã xác lập khoảng trống đáng kể về bằng chứng có hệ thống trong bối cảnh Việt Nam liên quan đến cách thức kiểm toán UTKT trong điều kiện không chắc chắn cao, cũng như các yếu tố chi phối việc thực hiện kiểm toán của khoản mục này. Từ đó, luận án hướng tới một nghiên cứu hệ thống và tích hợp giữa cơ sở lý luận và bằng chứng thực nghiệm nhằm làm rõ bản chất kinh tế của UTKT, phương pháp, nội dung và quy trình kiểm toán, đồng thời xác định các yếu tố ảnh hưởng đến việc thực hiện kiểm toán.

Bằng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp kết hợp định tính và định lượng tuần tự, luận án đã đạt được các đóng góp chủ yếu sau: *Thứ nhất*, về phương diện lý luận, luận án góp phần hệ thống hóa lý luận về kiểm toán các UTKT, làm rõ mối quan hệ giữa mức độ không chắc chắn của UT và yêu cầu tăng cường HNNN, thiết kế thủ tục kiểm toán và thu thập bằng chứng thích hợp; *Thứ hai*, về phương diện thực nghiệm, các kết quả nghiên cứu cung cấp bằng chứng định tính và định lượng có hệ thống về thực trạng kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY do kiểm toán độc lập tại Việt Nam thực hiện, đồng thời xác định các yếu tố có ý nghĩa thống kê ảnh hưởng đến việc thực hiện kiểm toán các UTKT. Qua đó, nghiên cứu bổ sung cơ sở khoa học cho các giải pháp và khuyến nghị nhằm hoàn thiện khung pháp lý, quy trình và cơ chế kiểm soát CLKT kiểm toán các UTKT.

Trên cơ sở các phát hiện từ nghiên cứu, luận án đã đề xuất các hàm ý chính sách và hàm ý thực tiễn nhằm nâng cao CLKT đối với các UTKT trong bối cảnh gia tăng áp dụng kỹ thuật định giá phức tạp. Những khuyến nghị này không chỉ có ý nghĩa trong việc giảm thiểu rủi ro SSTY mà còn góp phần tăng cường độ tin cậy của thông tin tài chính trên thị trường vốn, qua đó nâng cao tính minh bạch và hiệu quả phân bổ nguồn lực trong nền kinh tế.

Mặc dù còn tồn tại giới hạn về phạm vi dữ liệu, phương pháp đo lường và khả năng khái quát hóa kết quả, tuy nhiên, nhìn chung luận án đã góp phần củng cố nền tảng lý luận và cung cấp bằng chứng thực nghiệm quan trọng cho việc hoàn thiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các CTNY trên TTCK tại Việt Nam. Đồng thời, luận án cũng mở ra các hướng nghiên cứu tiếp theo trong lĩnh vực này.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA NGHIÊN CỨU SINH CÓ LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

1. Lương Thị Hồng Ngân, Nghiên cứu kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Đại học thương mại, 2020.
2. Lương Thị Hồng Ngân, Cao Hồng Loan, Về thủ tục kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính, tạp chí Kinh tế và dự báo, số 07 tháng 03/2020, chỉ số ISSN 1859-4972.
3. Lương Thị Hồng Ngân, Thách thức của kiểm toán viên trong thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán và đề xuất giải pháp, tạp chí Kinh tế và dự báo, số 08 (871) 04/2024, chỉ số ISSN 1859-4972.
4. Lương Thị Hồng Ngân, Tổng quan nghiên cứu về kiểm toán các ước tính kế toán thông qua phân tích trắc lượng thư mục bằng Vosviewer, tạp chí Tài chính, số 05/2025 (849), chỉ số ISSN 2615-8973.
5. Lương Thị Hồng Ngân, Mô hình những yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính dưới góc độ chuyên môn nghề nghiệp, tạp chí Kinh tế và dự báo, số 1001 tháng 10/2025, chỉ số e-ISSN 2734-9365.
6. Lương Thị Hồng Ngân, Kinh nghiệm quốc tế và bài học cho Việt Nam trong thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán của kiểm toán báo cáo tài chính, tạp chí Kinh tế- tài chính số 11/2025(4), chỉ số ISSN 3093-3390
7. Luong Thi Hong Ngan, Nguyen Phu Giang, The Impact of Competence and Experience on the Audit Quality of Accounting Estimates: The Mediating Role of Professional Skepticism and the Moderating Effect of Estimation Uncertainty, The 8th International Conference on Finance, Accounting and Auditing (ICFAA 2025) December 13th, 2025, chỉ số ISSN 978-604-330-144-1
8. Luong Thi Hong Ngan, Auditor - and audit firm-related factors affecting the audit quality of accounting estimates: Evidence from Viet Nam, Vietnam Economic & Financial Review Vol.1, Issue 2, 2025, chỉ số ISSN 3093-3722

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

TÀI LIỆU TIẾNG VIỆT

1. Mai Ngọc Anh (2012), “Phương pháp xác định các ước tính kế toán”, *Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 11 (112), tr. 39-43.
2. Bộ Tài chính (2024), *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2024 của các doanh nghiệp kiểm toán do Bộ Tài chính (Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán) thực hiện kiểm soát chất lượng*, <<https://vacpa.org.vn/vi/kiem-soat-chat-luong/bao-cao-tong-hop-ket-qua-kiem-tra-chat-luong-dich-vu-kiem-toan-nam-2024-cua-cac-doanh-nghiep-kiem-toan-do-bo-tai-chinh-cuc-quan-ly-giam-sat-ke-toan-kiem-toan-thuc-hien-kiem-soat-chat-luong.htm>>.
3. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính
4. Bộ Tài chính (2012), *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài chính
5. Bộ Tài chính (2020, 2021, 2022, 2023), *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2020, 2021, 2022, 2023*, Hà Nội
6. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư số 157/2014/TT-BTC quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán*, <<https://vanban.chinhphu.vn/default.aspx?pageid=27160&docid=177326>>, Bộ Tài chính ban hành ngày 23/10/2014.
7. Đỗ Lệ Trinh (2018), *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán ước tính kế toán của các công ty kiểm toán độc lập trên địa bàn TP.HCM*, Luận văn thạc sĩ, Trường đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
8. Phan Hồng Hải (2025), “Chỉ số đo lường chất lượng kiểm toán dựa trên chất lượng báo cáo tài chính”, *Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 285(1859-4093), tr. 51-53.
9. Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS-tập 2*, NXB Hồng Đức.
10. Huỳnh Tấn Khương và Nguyễn Thị Mỹ Ân (2022), “Bàn về kế toán giá trị hợp lý trong lộ trình chuyển đổi chuẩn mực kế toán Việt Nam sang chuẩn mực Báo cáo tài chính Quốc tế”, *Tạp chí Công thương*, Số 2.
11. Nguyễn Thị Dự và Lưu Đức Tuyên (2025), “Đặc điểm của Kiểm toán viên tác động đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính tại doanh nghiệp trên thành phố Hà Nội”, *Journal of Science Technology*, số 61 (6), tr. 57-68.
12. Nguyễn Thanh Tùng (2022), “Một vài trao đổi về chi phí và lợi ích khi áp dụng giá trị hợp lý ở Việt Nam”, *Tạp chí Công thương*, Số 14.
13. Nguyễn Thị Phước (2021), “Kiểm toán các ước tính kế toán trong giai đoạn đại dịch Covid 19”, *Tạp chí Công thương*, số 10/2021(2021), tr. 389-393.
14. Trần Thị Giang Tân (2011), *Cơ sở lý luận và thực tiễn của việc thiết lập các quy định về kiểm soát chất lượng cho hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp bộ, Trường đại học kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.

15. Nguyễn Thị Lê Thanh (2018), *Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính*, Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính.
16. Nguyễn Đình Thọ (2013), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh: Thiết kế và thực hiện*, NXB Tài chính.
17. Lại Thị Thu Thủy (2018), *Nghiên cứu ảnh hưởng của các yếu tố đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học thương mại.
18. Phạm Lê Ngọc Tuyết (2021), *Sai sót và thay đổi ước tính kế toán tại các công ty xây lắp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện tài chính.
19. Phan Cao Huyền (2014), *Hoàn thiện thủ tục kiểm toán các khoản UTKT và thông tin các bên liên quan trong kiểm toán BCTC tại các doanh nghiệp kiểm toán độc lập nhỏ và vừa tại Việt Nam*, Luận văn thạc sĩ, trường kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
20. Tổng cục thống kê (2024), *Niên Giám Thống Kê Thành Phố Hà Nội Năm 2024*, Hà Nội, <<https://thongkehanoi.nso.gov.vn/nien-giam-thong-ke/13>>.
21. Trương Thanh Hằng và Nguyễn Thị Nga (2024), “Nghiên cứu các nhân tố tác động đến nguy cơ phá sản của các doanh nghiệp niêm yết”, *Tạp chí Khoa học và công nghệ*, 58(5), tr. 133-139.
22. Trần Thùy Linh và Trần Thị Thùy Trang (2023), “Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính: Nghiên cứu tại các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam”, *Khoa Học Và Công Nghệ*, Số 5, <<https://doi.org/10.57001/huic5804.2023.184>>
23. UBCKNN, (2022), *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2022*, Hà Nội.
24. UBCKNN (2023), *Báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2023*, Hà Nội.

TÀI LIỆU TIẾNG ANH

1. Abad, J., & Suarez, J. (2017), ‘Assessing the cyclical implications of IFRS 9-a recursive model’, *ESRB Occasional Paper Series*.
2. Abdullatif, M. (2016), 'Auditing fair value estimates in developing countries: The case of Jordan', *Asian Journal of Business and Accounting*, 9(2), page 101-140.
3. Abid, A., Shaique, M., & Anwar ul Haq, M. (2018), 'Do big four auditors always provide higher audit quality? Evidence from Pakistan', *International Journal of Financial Studies*, 6(2), page 58-69.
4. Abo-Donia, A. E.-S. M., & Elgendy, K. M. M. (2023), 'Using Risk-Based Audit Approach for Auditing Accounting Estimates and its impact on the Audit Quality: an Empirical Study', *مجلة البحوث المحاسبية*, Vol. 10 Issue 1 Pages 146-205.

5. Acar, M. (2023), 'Who affects whom? Impact of the national culture of international audit firms and their affiliates on the financial reporting quality of audit clients', *Borsa Istanbul Review*, 23(1), page 113-135.
6. Ajzen, I. (1991), 'The theory of planned behavior', *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), page 179-211.
7. Al-Swidi, A. K., Hair, J. F., & Al-Hakimi, M. A. (2023), 'Sustainable development-oriented regulatory and competitive pressures to shift toward a circular economy: The role of environmental orientation and Industry 4.0 technologies', *Business Strategy and the Environment*, 32(7), page 4782-4797.
8. ALbawwat, I. E., Al-Hajaia, M. E., & AL FRIJAT, Y. S. (2021), 'The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan', *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), page 797-808.
9. Alexander, D., & Nobes, C. (2004), *Financial Accounting: An International Introduction*, Financial Times / Prentice Hall, https://books.google.com.vn/books?id=_oe7rGbzdBsC
10. Alharasis, E. E. (2021), *The impact of fair value disclosure on audit fees of Jordanian listed firms*, thesis, Victoria University.
11. Alharasis, E. E. (2024), 'The Impact of Complex Estimates of IFRS-9 on The Proportion of Key Audit Matters (KAM) Disclosures: Evidence from Jordanian Capital Market', *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 20(2), page 255-295.
12. Alharasis, E. E., Prokofieva, M., Alqatamin, R. M., & Clark, C. (2020), 'Fair value accounting and implications for the auditing profession: Historical overview', *Accounting and finance Research*, 9(3), page 31-52.
13. Amanamah, R. B. (2024), 'Corporate Governance And Financial Reporting Quality: Mediating Function Of Internal Control From Emerging Markets', *Corporate Governance and Sustainability Review*, 8(3), page 36–50, <<https://doi.org/10.22495/cgsrv8i3p3>>
14. Anh, N. T. M., & Tai, L. T. T. D. D. (2020), 'Risk Based Approach in Audit Planning Stage: Big 4 and Non-Big 4 Firms', *Sustainable Development In Accounting, Auditing And Finance*, 631.
15. Aobdia, D. (2016), 'Does the organization and culture of the largest audit firms influence their audit quality and efficiency', <SRN: <http://ssrn.com/abstract>>
16. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2011), 'Auditing and assurance services', *Prentice Hall Upper Saddle River, NJ*.
17. Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2015), 'Auditing and assurance services: an integrated approach', *Prentice Hall*.

18. Arij, N., Mohaghegh, A., Rezaei, A., & Hassani, M. (2025), 'Effective Structures on Implementation of Risk-based Audit Approach to improve Audit Quality', *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 12(45), 169-186.
19. Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019), 'Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action', *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180.
20. Ashfaq, K., Rehman, S. U., Haq, M. U., & Usman, M. (2023), 'Factors influencing stakeholder's judgment on internal audit function's effectiveness and reliance', *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(5), 958-973.
21. Austin, A. A., Hammersley, J. S., & Ricci, M. A. (2020), 'Improving auditors' consideration of evidence contradicting management's estimate assumptions', *Contemporary Accounting Research*, 37(2), 696-716.
22. Aw, T.-C., Zoubeidi, T., Al-Maskari, F., & Blair, I. (2011), 'Challenges and strategies for quantitative and qualitative field research in the United Arab Emirates', *Asian Pac J Cancer Prev*, 12(6), 1641-1645.
23. Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008), 'International accounting standards and accounting quality', *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467-498.
24. Bell, T. B., & Griffin, J. B. (2012), 'Commentary on auditing high-uncertainty fair value estimates', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 147-155.
25. Bhattacharjee, S., Moreno, K. K., & Wright, N. S. (2022), 'How do client-provided benchmarking data impact auditors' evaluations of level 3 fair value discount rate assumptions?', *Current Issues in Auditing*, 16(1), P1-P8.
26. Bollen, K. A. (1989), 'Confirmatory factor analysis. Structural equations with latent variables', 226-318, *John Wiley & Sons*
27. Bonner, S., Majors, T., & Ritter, S. (2018), 'Prepopulating audit workpapers with prior year assessments: Default option effects on risk rating accuracy', *Journal of Accounting Research*, 56(5), 1453-1481.
28. Boritz, J. E., & Timoshenko, L. M. (2024), 'Novice Auditors and Audits of Fair Values: Knowledge and Skill Requirements', *Accounting Perspectives*, 23(1), 39-77.
29. Boučková, M. (2015), 'Management accounting and agency theory', *Procedia Economics and Finance*, 25, 5-13.
30. Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2013), 'The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 7-44.
31. Bu, C., Zhang, Y., & Yao, D. (2025), 'Valuation Specialist, Earnings Persistent and Level 3 Fair Value Measurements', *Accounting & Finance*.

32. Bucaro, A. C. (2019), 'Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates', *Accounting, Organizations and Society*, 73, 35-49.
33. Cahyono, G., & Hastuti, T. (2024), 'The impact of competence, accountability, professional skills, and professional skepticism on audit quality with time budget pressure as a moderating variable', *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 7(7), 4106-4126.
34. Cannon, N. H., & Bedard, J. C. (2017), 'Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field', *The Accounting Review*, 92(4), 81-114.
35. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N. T. (1992), 'Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 1-15.
36. Carcello, J. V., Neal, T. L., Reid, L. C., & Shipman, J. E. (2020), 'Auditor independence and fair value accounting: An examination of nonaudit fees and goodwill impairments', *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 189-217.
37. Chambers, R. J. (1994), 'Historical cost—Tale of a false creed', *Accounting Horizons*, 8(1), 95-106.
38. Chau, L., Anh, L., & Duc, V. (2025), 'Valuing ESG: How financial markets respond to corporate sustainability', *International Business Review*, 34(3), Article 102418.
39. Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2012), 'Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 127-146.
40. Ciurdas, I. (2024), 'Auditing accounting estimates and fair value measurements: A literature review', *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 26(1), 30-40.
41. Cohen, J. R., Gaynor, L. M., Montague, N. R., de Lima Salge, C. A., & Wayne, J. H. (2022), 'The effects of firm guidance on auditors' evaluations of fair value estimates', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 41(4), 85-105.
42. Creswell, J. W., & Clark, V. P. (2007), *Designing and conducting mixed methods research*, Sage Publications, Thousand Oaks, CA.
43. Creswell, J. W., & Plano Clark, V. (2023), 'Revisiting mixed methods research designs twenty years later', in *Handbook of mixed methods research designs*, Sage Publications, pp. 21-36.
44. Cyert, R. M., Davidson, H. J., & Thompson, G. L. (1962), 'Estimation of the allowance for doubtful accounts by Markov chains', *Management Science*, 8(3), 287-303.
45. DeAngelo, L. E. (1981), 'Auditor size and audit quality', *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
46. Dechow, P. (1995), *Detecting earnings management*, Harvard Business School.

47. Dechow, P. M. (1994), 'Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals', *Journal of Accounting and Economics*, 18(1), 3-42.
48. DeFond, M., & Zhang, J. (2014), 'A review of archival auditing research', *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
49. Delacre, M., Lakens, D., & Leys, C. (2017), 'Why psychologists should by default use Welch's t-test instead of Student's t-test', *International Review of Social Psychology*, 30(1), 92-101.
50. Di Martino, G., Miglietta, F., & Potì, V. (2024), 'The impact of ESG scores on the value relevance of fair value hierarchy of financial instruments: Evidence from European banks', *Research in International Business and Finance*, 71, Article 102451.
51. Díaz, J. M., & Ramírez, C. Z. (2018), 'IFRS 16 (leases) implementation: Impact of entities' decisions on financial statements', *Aestimatio: The IEB International Journal of Finance*, 17, 60-97.
52. Elmaasrawy, H. E., Tawfik, O. I., & Abdul-Rahaman, A.-R. (2025), 'Effect of audit client's use of blockchain technology on auditing accounting estimates: Evidence from the Middle East', *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 23(2), 617-638.
53. Fang, Q., Wang, Z., & Dang, L. (2025), 'Audit effort in the digital era: Uncovering the dynamic interplay of business strategy and digital transformation', *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, Article 100747.
54. Fekir, S., Chikhi, B., Alshubiri, F., & Fekir, N. (2023), 'The relationship between assessing audit risks and revealing creative accounting methods in accounting estimates: The perspective of Algerian external auditors', *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 21, 382-397.
55. Fingland, S. G., Pickerd, J. S., & Piercey, M. D. (2023), 'How does high uncertainty in accounting estimates impact auditor litigation risk? Opposite effects in jury trials and attorneys' out-of-court settlements', *Current Issues in Auditing*, 17(2), P18-P25.
56. Francis, J. R., & Gunn, J. L. (2015), 'Industry accounting complexity and earnings properties: Does auditor industry expertise matter?', *Working paper*, University of Technology Sydney.
57. Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014), 'Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum', *Current Issues in Auditing*, 8(2), P1-P10.
58. Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y.-J. (2017), 'Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 63-84.
59. Glover, S. M., Taylor, M. H., Wu, Y. J., & Trotman, K. T. (2019), 'Mind the gap: Why do experts have differences of opinion regarding the sufficiency of audit evidence

- supporting complex fair value measurements?', *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1417-1460.
60. Gold, A., Kadous, K., & Leiby, J. (2024), 'Does status equal substance? The effects of specialist social status on auditor assessments of complex estimates', *The Accounting Review*, 99(5), 197-222.
 61. Gong, S., Hao, Y., & Ho, N. (2024), 'Examining auditors' ability to evaluate the reasonableness of fair value estimates', *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 35(1), 128-145.
 62. Gopalan, Y. K., Imdieke, A. J., Schroeder, J. H., & Stuber, S. B. (2024), 'Reliance on external assurance in regulatory monitoring', *The Accounting Review*, 99(3), 201-224.
 63. Griffith, E. E. (2015), 'Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice', *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863.
 64. Griffith, E., Kadous, K., & Young, D. (2019), 'Conditions for high-quality complex audit judgments: When are interventions needed', Working paper.
 65. Griffith, E. E. (2016), 'Auditors, specialists, and professional jurisdiction in audits of fair values', Working paper.
 66. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2012), 'Auditing complex estimates: Understanding the process used and problems encountered', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 73-111.
 67. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015), 'Auditor mindsets and audits of complex estimates', *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77.
 68. Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. (2006), 'How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability', *Field Methods*, 18(1), 59-82.
 69. Hair, J. F. (2011), 'Multivariate data analysis: An overview', *International Encyclopedia of Statistical Science*, 904-907.
 70. Hair, J. F. (2014), *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*, Sage Publications.
 71. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006), *Multivariate data analysis*, 6th edn, Pearson Prentice Hall.
 72. Hammond, K. R. (1980), 'The integration of research in judgment and decision theory', Working paper.
 73. Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999), 'A review of the earnings management literature and its implications for standard setting', *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
 74. Hemati, M., Moradi, Z., Yazdani, S., & Khanmohamadi, M. H. (2025), 'The attitude of the auditing profession to the emerging blockchain technology and the obstacles ahead

- with the structural equation modeling approach', *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 10(39), 69-86.
75. Hogarth, R. M. (2010), 'Intuition: A challenge for psychological research on decision making', *Psychological Inquiry*, 21(4), 338-353.
 76. Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. (1999), 'The audit risk model, business risk and audit-planning decisions', *The Accounting Review*, 74(3), 281-298.
 77. Hung (2022), 'Research factors affecting the quality of auditing accounting estimates: Evidence in Vietnam', *NeuroQuantology*, 20(10), 5700-5718.
 78. Hurtt, R. K. (2010), 'Development of a scale to measure professional skepticism', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
 79. Ibidunni, O., & Okere, W. (2019), 'Fair value accounting and reliability of accounting information of listed firms in Nigeria', *Accounting*, 5(3), 91-100.
 80. IFIAR. (2024), *Annual Inspection Findings Survey*, <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/>
 81. Ighian, D. C. (2011), 'Considerations on applying fair value in Romania', *Analele Științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" din Iași. Științe Economice*, 58(1), 3-11.
 82. Janvrin, D. (2008), 'To what extent does internal control effectiveness increase the value of internal evidence?', *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 262-282.
 83. Joe, J. R., Vandervelde, S. D., & Wu, Y.-J. (2017), 'Use of high quantification evidence in fair value audits: Do auditors stay in their comfort zone?', *The Accounting Review*, 92(5), 89-116.
 84. Johri, A., & Singh, R. K. (2024), 'A systematic literature review of auditing practices research landscape and future research propositions using bibliometric analysis', *Cogent Business & Management*, 11(1), Article 2344743.
 85. Kaiser, H. F. (1960), 'Varimax solution for primary mental abilities', *Psychometrika*, 25(2), 153-158.
 86. Kartashov, V. S. (2024), 'The economic nature and process of formation of accounting estimates and accounting valuations', *International Accounting*, 27(9), 992-1007.
 87. Keith, T. Z. (2019), *Multiple regression and beyond: An introduction to multiple regression and structural equation modeling*, Routledge.
 88. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013), 'Audit quality: Insights from the academic literature', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
 89. Kokina, J., Blanchette, S., Davenport, T. H., & Pachamanova, D. (2025), 'Challenges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field', *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, Article 100734.

90. KPMG. (2024), *AI in financial reporting and audit: Navigating the new era*, KPMG.
91. Krishnan, J., & Schauer, P. C. (2001), 'Differences in quality among audit firms', *Journal of Accountancy*, 192(1), 85.
92. Kumarasiri, J., & Fisher, R. (2011), 'Auditors' perceptions of fair-value accounting: Developing country evidence', *International Journal of Auditing*, 15(1), 66-87.
93. Lau, C. K. (2021), 'Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: The perspective of key audit matters reported by Chinese firms' auditors', *Asian Review of Accounting*, 29(1), 79-95.
94. Le, T. T., Nguyen, T. M. A., & Ngo, T. H. C. (2022), 'Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling—Evidence from Vietnam', *European Research on Management and Business Economics*, 28(3), Article 100196.
95. Lipshitz, R., & Strauss, O. (1997), 'Coping with uncertainty: A naturalistic decision-making analysis', *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 69(2), 149-163.
96. Ma, J., Coram, P., & Troshani, I. (2023), 'The effect of key audit matters and management disclosures on auditors' accountability perceptions and fair value decisions', *British Accounting Review*, *Forthcoming*.
97. Martin, R. D., Rich, J. S., & Wilks, T. J. (2006), 'Auditing fair value measurements: A synthesis of relevant research', *Accounting Horizons*, 20(3), 287-303.
98. Matta, J., El Khoury, V., & Chamoun, E. (2025), 'Auditor insights on hyperinflation and audit practices in Lebanon under IAS 29: A qualitative approach', *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
99. Meckling, W. H., & Jensen, M. C. (1976), 'Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure', *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
100. Montague, N. R. (2010), *The effects of directional audit guidance and estimation uncertainty on auditor confirmation bias and professional skepticism when evaluating fair value estimates*, Doctoral dissertation.
101. Moradi, M., Khadem, H., & Haji Mola Darvish, N. (2025), 'Relationship between audit risk and audit quality: Evidence from calculating the risk of non-disclosure of audit estimates based on risk-based audit guidelines', *Financial Accounting Knowledge*, 12(2), 31-55.
102. Muñoz, M., Guillén, A. I., Pérez-Santos, E., & Corrigan, P. W. (2015), 'A structural equation modeling study of the Spanish Mental Illness Stigma Attribution Questionnaire (AQ-27-E)', *American Journal of Orthopsychiatry*, 85(3), 243.
103. Navarro, D., & Foxcroft, D. (2025), *Learning Statistics with jamovi: A Tutorial for Beginners in Statistical Analysis*.

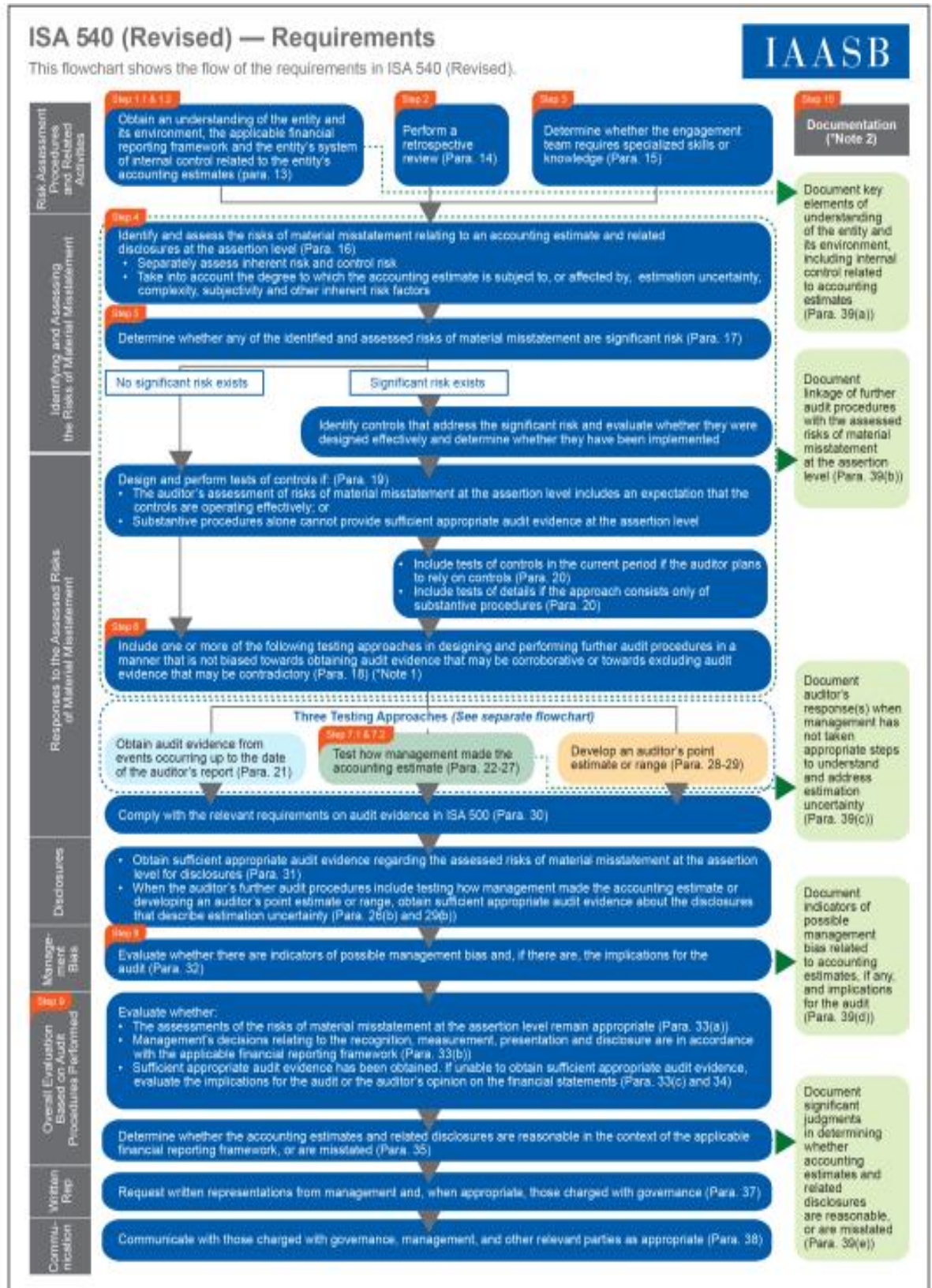
104. Nelson, M., & Tan, H. T. (2005), 'Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 24(Supplement 1), 41-71.
105. Nelson, M. W. (2009), 'A model and literature review of professional skepticism in auditing', *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
106. Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2000), 'Where do companies attempt earnings management, and when do auditors prevent it?', *AFA 2001 New Orleans Meetings*.
107. Nelson, M. W., Smith, S. D., & Palmrose, Z. V. (2005), 'The effect of quantitative materiality approach on auditors' adjustment decisions', *The Accounting Review*, 80(3), 897-920.
108. Nguyen Trong Co, & Lam Cao Khanh. (2025), 'Accounting estimates in financial statement audit', *Business and Economic Research*, 15(4). <<https://doi.org/10.5296/ber.v15i4.23297>>
109. Noorhosseini Niyaki, S. H., Meshki Miavaghi, M., & Barari Nokashti, S. (2025), 'Modeling the maturity of critical accounting and the quality of social benefits with an emphasis on the role of agency theory', *Journal of Accounting Advances*.
110. Otterskog, E., & Wanning, T. (2020), 'Auditing complex fair value measurements: The battle of interpretations', Working paper.
111. Oyewo, B. (2020), 'Post-implementation challenges of fair value measurement (IFRS 13): Some empirical evidence', *African Journal of Economic and Management Studies*, 11(4), 587-607.
112. Oyewo, B., Emebinah, E., & Savage, R. (2020), 'Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates: Some evidence from the field', *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 51-75.
113. Pamela, S. T. (1999), 'The institutionalization of institutional theory', in *Studying Organization: Theory and Method*, 169.
114. Pandya, A., van Zijl, W., & Maroun, W. (2021), 'Fair value accounting implementation challenges in South Africa', *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(2), 216-246.
115. Parluhutan, C. A., Ermawati, E., & Widyastuti, S. (2022), 'The influence of auditor ethics, auditor motivation, locus of control on audit quality: Role of professional skepticism', *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 267-275.
116. Patton, M. Q., McKegg, K., & Wehipeihana, N. (2015), *Developmental evaluation exemplars: Principles in practice*, Guilford Publications.
117. PCAOB. (2009), *Auditing Standard No. 7: Engagement quality review and conforming amendment to the Board's interim quality control standards*, PCAOB.

118. PCAOB. (2018), *AS 2501: Auditing accounting estimates, including fair value measurements*, available at: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2501>.
119. PCAOB. (2019), *Annual Report*, <https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/annual_reports/2019-pcaob-annual-report.pdf>
120. PCAOB. (2020), *Annual Report*, <https://pcaobus.org/about/administration/documents/annual_reports/2020-annual-report.pdf>
121. PCAOB. (2023), *Annual Report*, <https://pcaobus.org/about/administration/documents/annual_reports/2023-annual-report_final.pdf>
122. PCAOB. (2024), *Annual Report*, <https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/annual_reports/2024-annual-report.pdf>
123. PCAOB. (2025), *Spotlight: Considerations for audit firms using the work of specialists*, PCAOB Staff Spotlight, available at: <https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/documents/use-of-specialist-spotlight.pdf>.
124. Pickerd, J., & Piercey, M. D. (2021), 'The effects of high estimate uncertainty in auditor negligence litigation', *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 3182-3213.
125. Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021), 'Measuring audit quality', *Review of Accounting Studies*, 26(2), 559-619.
126. Resende, M., Carvalho, C., & Carmo, C. (2024), 'Impacts of the expected credit loss model on pro-cyclicality, earnings management, and equity management in the Portuguese banking sector', *Journal of Risk and Financial Management*, 17(3), Article 112.
127. Sapkauskiene, A., & Orlovskij, S. (2017), 'The usefulness of fair value estimates for financial decision making: A literature review', *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 93(149), 163-173.
128. Sari, W. K. (2024), 'A qualitative study on the use of data analytics in auditing', *Golden Ratio of Auditing Research*, 4(1), 33-42.
129. Selling, T. I., & Nordlund, B. (2015), 'The problem of management bias in accounting estimates: An investor perspective on root causes and solutions', *Business Horizons*, 58(5), 501-508.
130. Shatskov, V. (2024), 'Methodological approach to the audit of accounting estimates', *Економіка розвитку систем*, 6(2), 163-167.
131. Shust, E., & Weiss, D. (2022), 'Disentangling relevance from reliability in value relevance tests', *Sustainability*, 14(20), Article 13449.

132. Sirois, L.-P., Bédard, J., & Bera, P. (2018), 'The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study', *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
133. Stuber, S. B., & Hogan, C. E. (2021), 'Do PCAOB inspections improve the accuracy of accounting estimates?', *Journal of Accounting Research*, 59(1), 331-370.
134. Tavares, M. C., Almeida, M. F., Vale, J., & Kapo, A. (2025), 'Audit 5.0 in risk and materiality assessment: An ethnographic approach', *Journal of Risk and Financial Management*, 18(8), Article 419.
135. Tegeler, A. C. (2025), 'The influence of inspection findings emphasis on auditor mindsets and judgments in audits of complex estimates', *Behavioral Research in Accounting*, 1-20.
136. Tversky, A., & Kahneman, D. (1974), 'Judgment under uncertainty: Heuristics and biases', *Science*, 185(4157), 1124-1131.
137. Vadasi, C., Bekiaris, M., & Koutoupis, A. G. (2021), 'The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: Empirical evidence from Greece', *Accounting Research Journal*, 34(5), 447-470.
138. Van Landuyt, B. W. (2017), 'Auditing complex estimates: Does emphasizing management bias decrease sensitivity to measurement imprecision?', Working paper.
139. Vashishth, T. K., Sharma, V., Kaushik, V., Bagar, V. K., Sharma, R., & Kumar, R. (2025), 'Importance of using AI and ML in the financial sector for risk prevention and management', in *Utilizing AI and Machine Learning in Financial Analysis*, IGI Global Scientific Publishing, pp. 509-530.
140. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986), *Positive accounting theory*, Prentice Hall.
- Zyla, M. L. (2020), *Fair value measurement: Practical guidance and implementation*, John Wiley & Sons.

PHỤ LỤC

Phụ lục số 01. Sơ đồ 10 bước trong quy trình kiểm toán các UTKT



Phụ lục số 02. Danh sách các công ty kiểm toán là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế và phân nhóm công ty kiểm toán

STT	TÊN CÔNG TY KIỂM TOÁN	Nhóm	SL KTV	Hãng thành viên mạng lưới	Hãng hội viên
1	Công ty TNHH KPMG (KPMG)	1	40	KPMG	
2	Công ty TNHH Ernst & Young Việt Nam (E&Y)	1	57	Ernst & Young	
3	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam (Deloitte)	1	65	Deloitte Touche Tohmatsu	
4	Công ty TNHH PWC Việt Nam (PWC)	1	32	Price Waterhouse Coopers	
5	Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC (AASC)	2	62	HLB International	
6	Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam (GT)	2	22	Grant Thornton	
7	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C (A&C)	2	39	Baker Tilly International	
8	Công ty TNHH Kiểm toán - Thẩm định giá và tư vấn Ecovis AFA Việt Nam (Ecovis AFA)	2	18	ECOVIS International	
9	Công ty TNHH Kiểm toán CPA VIETNAM (CPA VIETNAM)	2	23		Moore Stephens International
10	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Chuẩn Việt (Chuẩn Việt)	2	18		Reanda International
11	Công ty TNHH Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán Phía Nam (AASCS)	2	23		MSI Global Alliance
12	Công ty TNHH Kiểm toán An Việt (An Việt CPA)	2	25	GMN International	
13	Công ty TNHH Kiểm toán Vaco (Vaco)	3	17		
14	Công ty TNHH Kiểm toán Sao Việt (Sao Việt)	3	17		
15	Công ty TNHH Kiểm toán & Tư vấn RSM Việt Nam (RSM)	2	21		RSM International
16	Công ty TNHH Kiểm toán AFC Việt Nam (AFC)	2	23	PKF	
17	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC (AAC)	2	30	Polaris International	
18	Công ty TNHH Kiểm toán NVA (NVA)	3	19		
19	Công ty TNHH Kiểm toán & Dịch vụ tin học Moore AISC (Moore AISC)	2	17		INPACT Asia Pacific
20	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn UHY (UHY)	2	33	UHY International	

STT	TÊN CÔNG TY KIỂM TOÁN	Nhóm	SL KTV	Hãng thành viên mạng lưới	Hãng hội viên
21	Công ty TNHH Kiểm toán Nhân Tâm Việt (NTV)	3	18		
22	Công ty TNHH Kiểm toán và định giá Việt Nam (VAE)	2	21		BKR International
23	Công ty TNHH Kiểm toán Quốc Tế (ICPA)	2	18		AGN International
24	Công ty TNHH Kiểm toán BDO (BDO)	2	19	BDO International	
25	Công ty TNHH Kiểm toán FAC (FAC)	3	18		
26	Công ty TNHH Kiểm toán và Thẩm định giá Việt Nam (AVA)	2	27	MGI	
27	Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá Quốc Tế (IVA)	3	16		
	Tổng cộng		738		

Nguồn: NCS tự tổng hợp từ trang web của các công ty kiểm toán

Phụ lục số 03.a. Nội dung phiếu khảo sát định tính

PHIẾU KHẢO SÁT VỀ THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BCTC CÁC CÔNG TY NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

Xin chào Anh/Chị,

Tôi là Lương Thị Hồng Ngân, hiện là nghiên cứu sinh của Trường đại học Thương mại. Hiện tôi đang thực hiện một nghiên cứu về: *“Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện”*.

Để phục vụ nghiên cứu của mình, tôi trân trọng mong muốn sự tham gia của Anh/Chị vào cuộc khảo sát. Thông tin phản hồi của Anh/Chị là nguồn tư liệu quý báu để tôi hoàn thành công trình nghiên cứu khoa học này; Không có câu trả lời nào là đúng hay sai, tất cả ý kiến phản hồi đều có giá trị cao cho nghiên cứu.

Những thông tin Anh/Chị cung cấp chỉ nhằm phục vụ mục đích nghiên cứu của đề tài mà không được cung cấp cho bất kỳ ai với mục đích khác. Tất cả các câu trả lời sẽ hoàn toàn được bảo mật. Cũng không có câu hỏi nào có thể xác định Anh/Chị trong công ty kiểm toán cụ thể nào.

Rất mong nhận được sự phản hồi của Anh/Chị. Mọi vấn đề cần trao đổi trực tiếp, anh/chị vui lòng liên hệ với tôi:

Lương Thị Hồng Ngân

SDT: 0982.004.871.

Email: luongngantmu20@gmail.com

Tôi xin chân thành cảm ơn sự hợp tác của Anh/Chị!

I. Thông tin chung (chỉ phục vụ cho mục đích phân loại đối tượng khảo sát)

1. Tên Doanh nghiệp

Là loại hình Công ty kiểm toán gì

☐ Big 4

☐ Thuộc hãng kiểm toán quốc tế

☐ Công ty kiểm toán

trong nước

Vui lòng ghi rõ tên Hãng kiểm toán quốc tế mà công ty anh/chị là thành viên (nếu lựa chọn phương án này)

2. Cấp bậc của anh/chị trong công ty

☐ KTV trong nhóm kiểm toán

☐ Trưởng/ phó phòng kiểm toán

☐ Thành viên Ban giám đốc

3. Số năm kinh nghiệm

☐ Dưới 5 năm

☐ Từ 5 đến dưới 10 năm

☐ Từ 10 đến dưới 20 năm

☐ Từ 20 năm trở lên

4. Trình độ học vấn cao nhất

Chứng chỉ KTV/ACCA

☐ Có

☐ Không

5. Công ty anh/chị có sử dụng phần mềm kiểm toán không?

☐ Có

☐ Không

Vui lòng cho biết tên phần mềm kiểm toán của công ty anh/chị

Phần mềm kiểm toán của công ty anh/chị do:

☐ Công ty tự xây dựng

☐ Do hãng kiểm toán quốc tế mà công ty anh/chị là thành viên cung cấp

☐ Khác

6. Công ty anh/chị áp dụng chương trình kiểm toán nào?

☐ Chương trình kiểm toán mẫu của VACPA

☐ Chương trình kiểm toán theo hãng quốc tế mà công ty anh/chị là thành viên

☐ Chương trình kiểm toán do công ty tự xây dựng

☐ Khác

7. Anh/chị đã từng tham gia kiểm toán cho bao nhiêu công ty niêm yết?

8. Anh/chị có đảm nhiệm nhiệm vụ liên quan đến kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của công ty niêm yết không?

☐ Có

☐ Không

Nếu có anh/chị chỉ rõ đó là nhiệm vụ liên quan đến các UTKT nào?

.....
.....
.....

9. Đánh giá của anh chị về nội dung chuẩn mực VSA 540

- ☐ Quy định rõ ràng, dễ hiểu
- ☐ Nội dung sơ sài
- ☐ Nội dung chưa cập nhật để phù hợp Mp với sự đa dạng của các ước tính kế toán hiện nay
- ☐ Khác
- ☐ Khác

10. Theo anh/chị giữa công ty niêm yết và không niêm yết, liệu khi thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính, KTV có áp dụng các quy trình, nội dung các thủ tục khác nhau không?

- ☐ Có
- ☐ Không

Nếu có anh chị hãy cho biết thêm lý do tại sao

.....

II. Nội dung kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BTCTC

1. Theo kinh nghiệm của anh/chị, các loại ước tính kế toán nào thường gặp nhất trong BTCTC của các công ty niêm yết phi tài chính tại Việt Nam là gì

- ☐ Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho
- ☐ Thay đổi các UTKT do sự kiện phát sinh sau niên độ
- ☐ Ước tính doanh thu hợp đồng xây dựng trong trường hợp hợp đồng thanh toán theo tiến độ kế toán
- ☐ Các ước tính khi ghi nhận tài sản thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thuế TNDN hoãn lại phải trả
- ☐ Các ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ, đánh giá lại TSCĐ
- ☐ Ước tính doanh thu trong trường hợp hợp đồng kéo dài qua nhiều kỳ kế toán
- ☐ Ước tính khoản tổn thất tài sản
- ☐ Ước tính các khoản dự phòng
- ☐ Các ước tính về khấu hao, giảm giá tài sản thuê tài chính
- ☐ Ước tính giá gốc có phân bổ, giá trị hợp lý của công cụ tài chính
- ☐ Giá trị hợp lý của Bất động sản đầu tư
- ☐ Ước tính các khoản dự phòng

Các UTKT này liên quan đến:

- ☐ Các UTKT kỳ hiện tại
- ☐ Các UTKT kỳ trước
- ☐ Các Sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ

2. Với các công ty niêm yết phi tài chính, ước tính GTHL thường gặp liên quan đến khoản mục nào? Dự kiến tương lai của khoản ước tính này thế nào khi các doanh nghiệp áp dụng IFRS? Lấy ví dụ về các khách hàng của công ty anh/chị có sử dụng UT về GTHL?.....

3. Mức độ trọng yếu của các UTKT này đối với báo cáo tài chính như thế nào? Ảnh hưởng của nó đến BCTC các công ty niêm yết phi tài chính? Nguyên nhân là do đâu có những ảnh hưởng đó?

4. Những UTKT nào được các anh/ chị ưu tiên kiểm toán trong BCTC của công ty niêm yết phi tài chính?

5. Anh/chị hãy cho biết tầm quan trọng của kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC các công ty niêm yết? Anh/chị có dành nhiều thời gian và nguồn lực nhiều hơn khi thực hiện khoản mục này so với các khoản mục khác không? Trong cuộc kiểm toán anh/chị có xác định đây là vấn đề kiểm toán trọng yếu không (KAMs)?

6. Xác định mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế toán, thực hiện kiểm toán công ty thực hiện có phân bổ mức trọng yếu cho các khoản mục không? Nếu có thì với các khoản UTKT phân bổ như thế nào?

☐ Có. Nếu có chỉ rõ cách phân bổ cho khoản mục UTKT

☐ Không

Mức trọng yếu có bị thay đổi nếu công ty có nhiều giao dịch liên quan đến các UTKT không?

☐ Có. Nếu có thì thay đổi thế nào? Cho ví dụ minh họa

☐ Không

7. Khi kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC, anh/chị xác định mục tiêu cần đạt được là gì? Có yêu cầu đặc biệt gì khi kiểm toán khoản mục này không?

8. Anh/ chị cho rằng trách nhiệm của mình như thế nào khi kiểm toán khoản mục này?(nhiệm vụ, thách thức, muốn làm tốt nhiệm vụ đó, trên quan điểm cá nhân của anh /chị, anh/chị cần làm gì)?

9. Để thực hiện kiểm toán khoản mục này anh/chị dựa vào đâu? (cơ sở pháp lý, cơ sở thực tiễn về nguồn lực, các phương tiện kỹ thuật và công nghệ nào không? Công ty anh/chị có quy định và hướng dẫn riêng gì cho kiểm toán khoản mục này không?)

10. Anh/chị thường áp dụng những phương pháp nào để kiểm toán các ước tính kế toán? (ví dụ: kiểm tra phương pháp ước tính của ban giám đốc, đối chiếu với số liệu thực tế, sử dụng chuyên gia độc lập,...) Lấy ví dụ cho các UTKT cơ bản và phổ biến mà anh/chị đã tham gia kiểm toán? (chi phí khấu hao, giá trị thuần có thể thực hiện được của HTK, ...)

11. Anh/chị có gặp những khó khăn gì khi kiểm toán các ước tính kế toán? (ví dụ: thiếu dữ liệu, phương pháp ước tính phức tạp, áp lực từ phía ban giám đốc,...)

12. Anh/chị cho biết thêm về các bước thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán? Công ty anh/chị có quy trình kiểm toán riêng cho các UTKT không? Quy trình đó là theo quy trình kiểm toán mẫu của VACPA hay theo quy trình tự xây dựng hay quy trình của hãng toàn cầu?

13. Anh/chị có tìm hiểu về môi trường hoạt động và rủi ro trong đó có các rủi ro liên quan đến các UTKT và các tiết lộ có liên quan không?(nội dung và phương pháp)

Đánh giá mức độ tìm hiểu về môi trường kinh doanh và rủi ro tại đơn vị khách hàng?

Nội dung	Mức độ đồng ý				
Với khách hàng kiểm toán là các công ty niêm yết phi tài chính, Anh/chị thường tìm hiểu môi trường hoạt động và rủi ro trong quá trình thực hiện kiểm toán BCTC	1	2	3	4	5
Tìm hiểu khách hàng chuyên sâu về các UTKT trên BCTC của họ	1	2	3	4	5

14. Anh/chị có tìm hiểu về các chu trình kinh doanh quan trọng của đơn vị liên quan đến các UTKT không? Đánh giá mức độ thực hiện các khía cạnh về nội dung tìm hiểu chu trình kinh doanh chủ yếu của đơn vị khách hàng?

Nội dung	Mức độ đồng ý				
Tìm hiểu các khía cạnh kinh doanh liên quan đến chu trình	1	2	3	4	5
Tìm hiểu các chính sách kế toán áp dụng	1	2	3	4	5
Mô tả lại chu trình	1	2	3	4	5
Soát xét về thiết kế và thực hiện các kiểm soát chính	1	2	3	4	5

15. Anh/chị có Tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến các UTKT của đơn vị?

16. Anh/chị có Xem xét, đánh giá các UTKT được thực hiện của các kỳ trước đó?

17. Anh/chị có Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu?

18. Anh/chị có Xác định và đánh giá rủi ro đáng kể và xác định các biện pháp kiểm toán phù hợp?

19. Anh/chị có Xây dựng các thủ tục kiểm toán cụ thể cho các UTKT?

20. Anh/chị Kiểm tra cách thức quản lý lập các UTKT của đơn vị như thế nào? Hãy chi tiết với từng UTKT cụ thể?

21. Anh/chị có Đánh giá việc công bố liên quan về tính không chắc chắn của các UTKT? Và đánh giá thế nào?

.....

22. Anh/chị có Đánh giá sự thiên lệch của BGĐ trong thực hiện các UTKT? Và đánh giá thế nào?

.....

23. Anh/chị có Đánh giá tổng thể dựa trên các thủ tục kiểm toán đã được thực hiện? Và đánh giá thế nào?

.....

24. Các công việc, anh/ chị cần hoàn thành trong giai đoạn sau khi thực hiện các thủ tục kiểm toán các UTKT?

.....

25. Công ty kiểm toán của anh/chị có đánh giá riêng chất lượng kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC

☐ Có

☐ Không

Trong trường hợp công ty có đánh giá, thì anh/chị cho biết đánh giá những cái gì?

.....

.....

26. Theo anh/chị, các công ty niêm yết trên Sở Giao dịch Chứng khoán Việt Nam có tuân thủ đầy đủ các quy định về ước tính kế toán theo chuẩn mực kế toán Việt Nam không?

☐ Có

☐ Không

☐ Ý kiến khác

27. Anh/ chị nhận thấy những rủi ro nào có thể phát sinh từ việc kiểm toán các ước tính kế toán? (ví dụ: rủi ro kiểm toán, rủi ro pháp lý, rủi ro danh tiếng,...)

.....

28. Anh/Chị có đề xuất gì để nâng cao chất lượng kiểm toán các ước tính kế toán tại Việt Nam? (ví dụ: hoàn thiện khung pháp lý, nâng cao năng lực kiểm toán viên, tăng cường công tác giám sát,...)

.....

.....

29. Khi anh/chị thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của khách hàng, các kết luận của anh/chị về kiểm toán các UTKT có được sự nhất trí tán đồng của đơn vị được kiểm toán không?

☐ Có

☐ Không. Nếu không thì đó là những trường hợp nào?

.....

.....

Tôi xin trân trọng cảm ơn Anh/chị đã dành thời gian trả lời và cung cấp thông tin cho chúng tôi. Tôi luôn mong nhận được những ý kiến trao đổi thẳng thắn từ Anh/chị.

Trân trọng cảm ơn sự hợp tác quý báu của anh/chị!

Phụ lục số 03.b. Nội dung bảng câu hỏi phỏng vấn chuyên gia

Tôi là Lương Thị Hồng Ngân, hiện đang là NCS trường Đại học Thương Mại. Tôi đang thực hiện Hiện tôi đang thực hiện một nghiên cứu về: “**Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện**”.

Để phục vụ nghiên cứu của mình, tôi trân trọng mong muốn mời Anh/Chị tham gia vào cuộc khảo sát. Thông tin phản hồi của Anh/Chị là nguồn tư liệu quý báu để tôi hoàn thành công trình nghiên cứu khoa học này; Không có câu trả lời nào là đúng hay sai, tất cả ý kiến phản hồi đều có giá trị cao cho nghiên cứu.

Những thông tin Anh/Chị cung cấp nhằm phục vụ mục đích nghiên cứu của đề tài mà không được cung cấp cho bất kỳ ai với mục đích khác. Tất cả các câu trả lời sẽ hoàn toàn được bảo mật. Không có câu hỏi nào có thể xác định Anh/Chị trong công ty kiểm toán cụ thể nào.

Tôi xin chân thành cảm ơn sự hợp tác của Anh/Chị!

NỘI DUNG PHỎNG VẤN VÀ TRAO ĐỔI

1. Theo Anh/chị những yếu tố đã được liệt kê sau đây có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính không?

Các yếu tố	Có ảnh hưởng	Không ảnh hưởng
Năng lực và kinh nghiệm của KTV		
Xét đoán và tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV		
Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số		
Thủ tục và quy trình kiểm soát nội bộ của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ		
Tính không chắc chắn của các UTKT		
Môi trường pháp lý		
Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý		
Hỗ trợ từ chuyên gia		

2. Theo Anh/chị ngoài các yếu tố trên còn có yếu tố nào có thể ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính không?

3. Theo Anh/chị, yếu tố nào thuộc về năng lực và kinh nghiệm của KTV có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

4. Theo các Anh/Chị, yếu tố nào thuộc về xét đoán và tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

5. Theo Anh/Chị, các khía cạnh nào của quy trình kiểm toán có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

6. Theo Anh/chị, các khía cạnh nào của thủ tục và quy trình kiểm soát nội bộ của công ty kiểm toán có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

7. Theo Anh/chị, các khía cạnh nào của tính không chắc chắn của các UTKT có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

8. Theo Anh/chị, các khía cạnh nào của môi trường pháp lý có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

9. Theo Anh/chị, các khía cạnh nào của Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

10. Theo Anh/chị, các khía cạnh nào của sự hỗ trợ từ chuyên gia có ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính?

Phụ lục số 03.c Nội dung khảo sát về các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC

PHIẾU KHẢO SÁT VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN THỰC HIỆN KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BCTC CÁC CÔNG TY NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

Xin chào Anh/Chị,

Tôi là Lương Thị Hồng Ngân, hiện là nghiên cứu sinh của Trường đại học Thương mại. Hiện tôi đang thực hiện một nghiên cứu về: “*Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam do kiểm toán độc lập thực hiện*”.

Để phục vụ nghiên cứu của mình, tôi trân trọng mong muốn sự tham gia của Anh/Chị vào cuộc khảo sát. Thông tin phản hồi của Anh/Chị là nguồn tư liệu quý báu để tôi hoàn thành công trình nghiên cứu khoa học này; Không có câu trả lời nào là đúng hay sai, tất cả ý kiến phản hồi đều có giá trị cao cho nghiên cứu.

Những thông tin Anh/Chị cung cấp chỉ nhằm phục vụ mục đích nghiên cứu của đề tài mà không được cung cấp cho bất kỳ ai với mục đích nào khác? Tất cả các câu trả lời sẽ hoàn toàn được bảo mật. Không có câu hỏi nào có thể xác định Anh/Chị trong công ty kiểm toán cụ thể nào.

Rất mong nhận được sự phản hồi của Anh/Chị. Mọi vấn đề cần trao đổi trực tiếp, anh/chị vui lòng liên hệ với tôi:

Lương Thị Hồng Ngân

SĐT: 0982.004.871.

Email: luongngantmu20@gmail.com

Tôi xin chân thành cảm ơn sự hợp tác của Anh/Chị!

I. Thông tin chung (chỉ phục vụ cho mục đích phân loại đối tượng khảo sát)

1. Tên Doanh nghiệp

Là loại hình Công ty kiểm toán gì

☐ Big 4

☐ Thuộc hãng kiểm toán quốc tế

☐ Công ty kiểm toán

trong nước

Vui lòng ghi rõ tên Hãng kiểm toán quốc tế mà công ty anh/chị là thành viên (nếu lựa chọn phương án này)

2. Cấp bậc của anh/chị trong công ty

- ☐ KTV trong nhóm kiểm toán
- ☐ Trưởng/ phó phòng kiểm toán
- ☐ Thành viên Ban giám đốc

3. Số năm kinh nghiệm

- ☐ Dưới 5 năm
- ☐ Từ 5 đến dưới 10 năm
- ☐ Từ 10 đến dưới 20 năm
- ☐ Từ 20 năm trở lên

4. Trình độ học vấn cao nhất

Chứng chỉ KTV/ACCA

- ☐ Có
- ☐ Không

7. Anh/chị đã từng tham gia kiểm toán cho bao nhiêu công ty niêm yết?

8. Anh/chị có đảm nhiệm nhiệm vụ liên quan đến kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của công ty niêm yết không?

- ☐ Có
- ☐ Không

Nếu có anh/chị chỉ rõ đó là nhiệm vụ liên quan đến các UTKT nào?

.....

II. Khảo sát các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính

1. Anh/Chị vui lòng sắp xếp mức độ quan trọng từ 1 đến 8 (Số càng lớn càng quan trọng) các nhân tố liên quan tới thực hiện kiểm toán ước tính kế toán (KTUTKT) dưới đây:

- ☐ Năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV.
- ☐ Xét đoán và tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV.
- ☐ Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số
- ☐ Thủ tục và quy trình kiểm soát nội bộ của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ.
- ☐ Tính không chắc chắn của dữ liệu, giả định, mô hình, phương pháp lập UTKT.
- ☐ Môi trường pháp lý liên quan UTKT.
- ☐ Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý
- ☐ Sự hỗ trợ của chuyên gia.

2. Anh/Chị vui lòng cho biết mức độ đồng ý của mình cho các ý kiến dưới đây về các nhân tố tác động đến thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC do các công ty kiểm toán độc lập Việt Nam thực hiện bằng cách khoanh tròn vào các con số. Với các mức độ:

- (1) Hoàn toàn không đồng ý (2) Không đồng ý (3) Bình thường (Trung lập)
 (4) Đồng ý (5) Hoàn toàn đồng ý

Mã hóa biến	Chỉ tiêu	Mức độ đồng ý
-------------	----------	---------------

	CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN KTUTKT					
NL	Năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV (NL)					
NL1	KTV có trình độ chuyên môn phù hợp, có chứng chỉ hành nghề kiểm toán và một số chứng chỉ chuyên môn khác	1	2	3	4	5
NL2	KTV có kinh nghiệm và đã thực hiện kiểm toán các khoản mục UTKT trong kiểm toán BCTC của các công ty niêm yết phi tài chính	1	2	3	4	5
NL3	KTV có kiến thức, khả năng để hiểu rõ về mô hình, giả định, cũng như quy trình, phương pháp lập và điều chỉnh các UTKT của các công ty niêm yết phi tài chính	1	2	3	4	5
NL4	KTV được đào tạo, cập nhật chuẩn mực hàng năm trong đó có chuẩn mực liên quan đến các UTKT	1	2	3	4	5
HNNN	Xét đoán và tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV (HNNN)					
HNNN1	KTV có khả năng xét đoán độc lập, hợp lý trong các tình huống UTKT không có câu trả lời rõ ràng	1	2	3	4	5
HNNN2	KTV không dễ dàng chấp nhận các UTKT do khách hàng cung cấp nếu chưa có bằng chứng đầy đủ	1	2	3	4	5
HNNN3	KTV luôn đặt ra các giả định thay thế để kiểm tra tính hợp lý của UTKT, phát hiện các dấu hiệu về sự thiên lệch của BGĐ trong các UTKT	1	2	3	4	5
HNNN4	KTV luôn xem xét, cân nhắc tất cả các khía cạnh khi kiểm toán các khoản UTKT trước khi đưa ra ý kiến kết luận cuối cùng	1	2	3	4	5
QTKT	Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số (QTKT)					
QTKT1	Quy trình thực hiện kiểm toán các UTKT đầy đủ các bước từ tìm hiểu đơn vị, đánh giá rủi ro, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện và đưa ra kết luận	1	2	3	4	5
QTKT2	Các phương pháp kiểm toán được thiết kế phù hợp với hệ thống chuẩn mực kiểm toán	1	2	3	4	5
QTKT3	Các phương pháp kiểm toán khuyến khích các KTV thực hiện cuộc kiểm toán với một thái độ hoài nghi nghề nghiệp và có các đánh giá chuyên môn thích hợp	1	2	3	4	5
QTKT4	Quy trình kiểm toán yêu cầu KTV thực hiện đánh giá rủi ro cụ thể đối với từng UTKT	1	2	3	4	5
QTKT5	Hồ sơ kiểm toán có quy định cụ thể về bằng chứng kiểm toán cần thu thập đối với UTKT có tính chủ quan cao	1	2	3	4	5
KCC	Sự không chắc chắn của dữ liệu, giả định, mô hình, phương pháp lập UTKT (KCC)					
KCC1	Dữ liệu đầu vào của các UTKT không đo lường được và gắn với các sự kiện trong tương lai, có tính chắc chắn không cao, gây khó khăn cho KTV khi thực hiện kiểm toán	1	2	3	4	5
KCC2	Dữ liệu đầu vào của các UTKT gắn liền với các phương pháp và giả định phức tạp đòi hỏi xét đoán chuyên môn	1	2	3	4	5
KCC3	Dữ liệu đầu vào của các UTKT không sẵn có để KTV xây dựng đánh giá độc lập	1	2	3	4	5

KCC4	Dữ liệu đầu vào của các UTKT có tính chủ quan cao do ảnh hưởng bởi sự thiên lệch của BGD	1	2	3	4	5
QTKSNB	Thủ tục và quy trình kiểm soát nội bộ của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ (QTKSNB)					
QTKSNB1	Công ty kiểm toán xây dựng quy trình và thủ tục KSNB rõ ràng	1	2	3	4	5
QTKSNB2	Có bộ phận kiểm soát chất lượng độc lập thực hiện kiểm tra hồ sơ, trong đó có hồ sơ kiểm toán các UTKT trước khi phát hành BCKT	1	2	3	4	5
QTKSNB3	Công ty có hướng dẫn cụ thể khi kiểm toán và có sự giám sát chất lượng đối với kiểm toán các UTKT	1	2	3	4	5
HTCG	Sự hỗ trợ từ chuyên gia (HTCG)					
HTCG1	Sự hỗ trợ của chuyên gia với kiến thức chuyên môn và nguồn dữ liệu sẵn có, có thể giúp doanh nghiệp được kiểm toán và KTV dễ dàng và thuận lợi hơn trong việc thực hiện và kiểm toán các UTKT, nâng cao CLKT UTKT.	1	2	3	4	5
HTCG2	Sự hỗ trợ của chuyên gia có thể giúp KTV hiểu rõ và xem xét các mô hình, giả định và phương pháp được Ban Giám đốc sử dụng để lập các UTKT	1	2	3	4	5
HTCG3	Sự hỗ trợ của chuyên gia có thể giúp nâng cao tính khách quan và độ tin cậy của các bằng chứng thu được, từ đó nâng cao CLKT UTKT.	1	2	3	4	5
MTPL	Môi trường pháp lý liên quan UTKT (MTPL)					
MTPL1	Các văn bản pháp luật hiện hành liên quan đến các UTKT được quy định đầy đủ, rõ ràng, cụ thể giúp KTV có thể dễ dàng áp dụng trong quá trình kiểm toán khoản mục này.	1	2	3	4	5
MTPL2	Các văn bản pháp luật hiện hành liên quan đến các UTKT có sự thống nhất, tránh sự nhầm lẫn và khó khăn trong việc áp dụng.	1	2	3	4	5
MTPL3	Các quy định pháp lý có liên quan đến các UTKT được cập nhật, tương đồng với các quy định của quốc tế.	1	2	3	4	5
MTPL4	Các quy định pháp lý liên quan đến các UTKT được xây dựng và sửa đổi, bổ sung phù hợp với tình hình kinh tế xã hội tại Việt Nam.					
KSCLKT	Các biện pháp kiểm soát CLKT UTKT từ các cơ quan quản lý (KSCLKT)					
KSCLKT1	Các cơ quan quản lý ở Việt Nam tổ chức hội thảo, tọa đàm, các khóa học để cập nhật và nâng cao hiểu biết về kiểm toán UTKT	1	2	3	4	5
KSCLKT2	Các cơ quan quản lý ở Việt Nam ban hành các quy định, các biện pháp chế tài xử lý nghiêm với các vi phạm về chất lượng kiểm toán.	1	2	3	4	5

KSCLKT3	Việc kiểm tra giám sát từ các cơ quan quản lý được thực hiện hàng năm với các công ty kiểm toán độc lập	1	2	3	4	5
KSCLKT4	Việc kiểm tra giám sát từ các cơ quan quản lý giúp KTV nhận biết các hạn chế khiếm khuyết từ đó làm tăng CLKT UTKT.	1	2	3	4	5
THỰC HIỆN KIỂM TOÁN ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BCTC (KTCLKT)						
KTUTKT1	Kiểm toán đảm bảo phát hiện và báo cáo đầy đủ SSTY liên quan đến khoản mục UTKT.	1	2	3	4	5
KTUTKT2	Kiểm toán các UTKT tuân thủ các quy định và chuẩn mực nghề nghiệp, bao gồm việc đánh giá tính thỏa đáng của các thuyết minh về độ bất định	1	2	3	4	5
KTUTKT3	KTV thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở kiểm toán cho các kết luận liên quan đến kiểm toán các UTKT.	1	2	3	4	5
KTUTKT4	Kiểm toán sử dụng phương pháp và kỹ thuật kiểm toán các UTKT phù hợp và hiệu quả tương xứng với độ phức tạp và tính chủ quan của từng khoản mục	1	2	3	4	5

Tôi xin trân trọng cảm ơn Anh/chị đã dành thời gian trả lời và cung cấp thông tin cho chúng tôi. Tôi luôn mong nhận được những ý kiến trao đổi thẳng thắn từ Anh/chị.

Trân trọng cảm ơn sự hợp tác quý báu của anh/chị!

Phụ lục số 04. Danh sách các công ty kiểm toán tham gia phỏng vấn tìm hiểu thực trạng

STT	TÊN CÔNG TY KIỂM TOÁN	Nhóm
1	Công ty TNHH KPMG (KPMG)	1
2	Công ty TNHH Ernst & Young Việt Nam (E&Y)	1
3	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam (Deloitte)	1
4	Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC (AASC)	2
5	Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam (GT)	2
6	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C (A&C)	2
7	Công ty TNHH Kiểm toán - Thẩm định giá và tư vấn Ecovis AFA Việt Nam (Ecovis AFA)	2
8	Công ty TNHH Kiểm toán CPA VIETNAM (CPA VIETNAM)	2
9	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Chuẩn Việt (Chuẩn Việt)	2
10	Công ty TNHH Kiểm toán và định giá Việt Nam (VAE)	2
11	Công ty TNHH Kiểm toán & Tư vấn RSM Việt Nam (RSM)	2
12	Công ty TNHH Kiểm toán An Việt (An Việt CPA)	2
13	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn UHY (UHY)	2
14	Công ty TNHH Kiểm toán BDO (BDO)	2
15	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC (AAC)	2
16	Công ty TNHH Kiểm toán Vaco (Vaco)	3
17	Công ty TNHH Kiểm toán Sao Việt (Sao Việt)	3
18	Công ty TNHH Kiểm toán NVA (NVA)	3
19	Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá Quốc Tế (IVA)	3
20	Công ty TNHH Kiểm toán Nhân Tâm Việt (NTV)	3

Phụ lục 05. Các nhóm yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các UTKT

Yếu tố	Theo IAASB	Theo PCAOB	Các nghiên cứu trước
I. BIẾN ĐỘC LẬP			
Nhóm yếu tố thuộc về KTV			
Năng lực và kinh nghiệm chuyên môn của KTV (NL)	Kế thừa	Kế thừa	Knechel và cộng sự (2013); Griffith và cộng sự (2014); Griffith (2016); Thanh (2018); Trinh (2018); Phạm Huy Hung (2022)
Xét đoán và có tính	Kế thừa	Kế thừa	Nelson (2009); Hurtt (2010); Knechel và cộng sự (2013);

hoài nghi nghề nghiệp của KTV (HN)			Griffith và cộng sự (2014); Trinh (2018); Phạm Huy Hung (2022);
Nhóm yếu tố thuộc về công ty kiểm toán			
Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số (QT)	Kế thừa	Kế thừa	Dechow và cộng sự (Dechow, 1995); Healy và Wahlen (1999); Nelson và cộng sự (2000); Barth và cộng sự (2008); Knechel và cộng sự (2013); Griffith và cộng sự (2014); Trinh (2018); Phạm Huy Hung (2022);
Thủ tục và quy trình KSNB của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ (QTKSNB)	Kế thừa	Kế thừa	PCAOB (2009); IFAC (2011); Christensen và cộng sự (2012); Knechel và cộng sự (2013); Dũng và Hồng (2015)
Nhóm yếu tố thuộc về môi trường bên ngoài			
Môi trường pháp lý liên quan đến UTKT (MTPL)	Kế thừa	Kế thừa	IFAC (2011); PCAOB (2010); Zyla (2020); Knechel và cộng sự (2013); Trinh (2018); Oyewo (2020); Kumarasiri và Fisher (2011)
Các biện pháp kiểm soát CLKTK UTKT từ các cơ quan quản lý (KSCL)	Kế thừa	Kế thừa	PCAOB (2010); IFAC (2011); IAASB (2013); Knechel và cộng sự (2013); Dũng và Hồng (2015); Christensen và cộng sự (2012);
Sự hỗ trợ từ các chuyên gia (HTCG)	Kế thừa	Kế thừa	Griffith và cộng sự (2014); Nelson và cộng sự (2000); Emily E. Griffith (2019); IAASB (2013); PCAOB (2010); Thanh (2018)
II. BIẾN KIỂM SOÁT			
Tính không chắc chắn của các UTKT (KCC)		Kế thừa	Christensen và cộng sự (2012); Zyla (2009); Knechel và các cộng sự (2013); Thanh (2018); Anh (2012); Dũng và Hồng (2015); Glover và cộng sự (2016); Lau (2020)

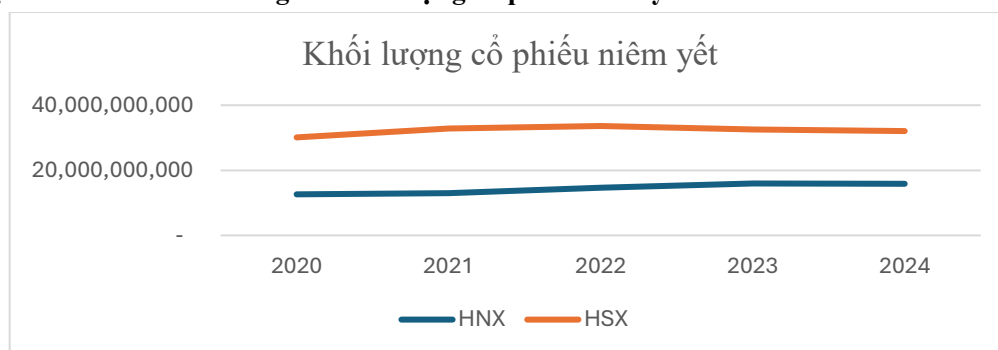
Nguồn: Tổng hợp từ NCS

Phụ lục số 06.a. Thống kê số liệu công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán giai đoạn 2020-2024

Sàn giao dịch	2020	2021	2022	2023	2024
HNX	353	345	341	327	313
HSX	392	404	402	394	392
Tổng cộng	745	749	743	721	705

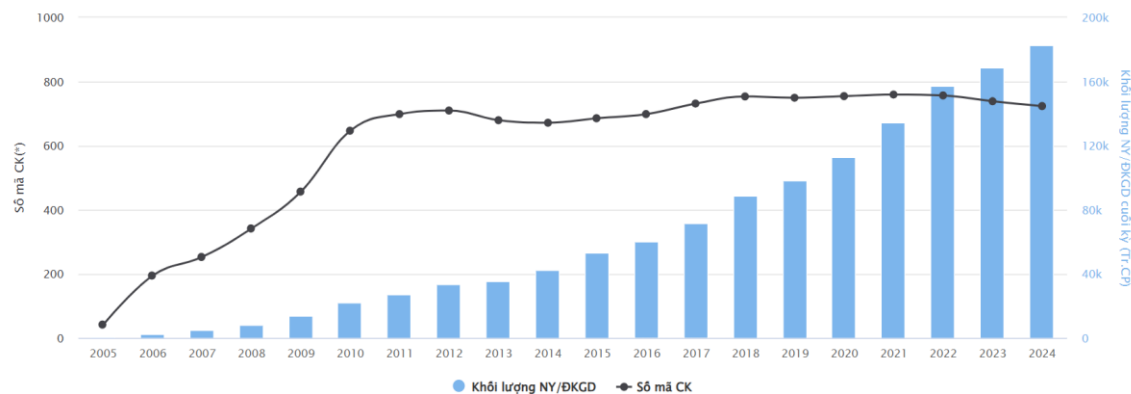
Nguồn: Tổng hợp từ Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội và Tp Hồ Chí Minh

Phụ lục số 6.b. Biểu đồ thống kê khối lượng cổ phiếu niêm yết



Nguồn: Tổng hợp từ Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội và Tp Hồ Chí Minh

Phụ lục số 06.c. Thống kê khối lượng niêm yết của các công ty niêm yết toàn sản



Nguồn: <https://finance.vietstock.vn/>

Phụ lục số 07.a. Thống kê phân loại các CTNY theo ngành năm 2024

STT	Nhóm ngành cấp 1	Số lượng công ty	Tỷ lệ
1	Nguyên vật liệu	139	19,71
2	Tiêu dùng thiết yếu	61	8,65
3	Tiêu dùng không thiết yếu	90	12,77
4	Dịch vụ viễn thông	29	4,11
5	Tài chính	66	9,36
6	Công nghiệp	163	23,12
7	Bất động sản	75	10,64
8	Năng lượng	21	2,98
9	Công nghệ thông tin	8	1,13
10	Dịch vụ viễn thông	29	4,11
11	Chăm sóc sức khỏe	24	3,42
Tổng cộng		705	100

Nguồn: <https://finance.vietstock.vn/>

Phụ lục số 07.b. Bảng thống kê phân loại các công ty niêm yết theo quy mô

Chỉ tiêu	Doanh nghiệp nhỏ			Doanh nghiệp vừa			Doanh nghiệp lớn		
	Số lượng lao động	Tổng nguồn vốn	Hoặc tổng doanh thu	Số lượng lao động	Tổng nguồn vốn	Hoặc tổng doanh thu	Số lượng lao động	Tổng nguồn vốn	Hoặc tổng doanh thu
	<=100	<=20 (tỷ)	<=50 (tỷ)	<=200	<=100 (tỷ)	<=200 (tỷ)	>200	>100 (tỷ)	>200 (tỷ)
Số lượng	-			39			666		
Tỷ lệ	-			5,53			94,47		

Nguồn: Tổng hợp từ tác giả theo tiêu chí phân loại

Phụ lục số 08. Mẫu giấy tờ chấp nhận khách hàng mới của công ty kiểm toán ABC2

CÔNG TY KIỂM TOÁN ABC Client name: Công ty XYZ Period: 31/12/2022 Content: Chấp nhận khách hàng mới và đánh giá rủi ro hợp đồng kiểm toán	Wps No: A110 Prepared by: TTBH dated 25/11/2022 Reviewed by: TTBH dated 25/11/2022 Reviewed by: HHP dated 25/11/2022
--	---

I. THÔNG TIN CƠ BẢN

1. Tên khách hàng: Công ty XYZ

2. Tên và chức danh của người liên lạc chính: NGUYỄN VĂN A - Kế toán trưởng

3. Địa chỉ:

Điện thoại: Fax:
Email: Website:

4. Loại hình DN

4.1 Loại hình doanh nghiệp theo hình thức pháp lý

Cty Cổ phần		Cty TNHH 1 Thành viên		Cty hợp danh HTX	
DN tư nhân		Cty TNHH 2 Thành viên trở lên			

4.2 Mức độ ảnh hưởng đến lợi ích công chúng

Đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán

Đơn vị có lợi ích công chúng khác

DN, tổ chức khác (không phải là đơn vị có lợi ích công chúng)

4.3 Loại hình doanh nghiệp theo vốn góp

DNNN (DN do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ)

DN có vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI)

DN do Nhà nước nắm giữ trên 50% vốn

Loại hình doanh nghiệp theo hình thức vốn khác

Ghi chú: Khái niệm về đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán, đơn vị có lợi ích công chúng khác theo quy định của pháp luật hiện hành (Luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12; Thông tư số 183/2013/TT-BTC về kiểm toán độc lập với đơn vị có lợi ích công chúng; Nghị định số 84/2016/NĐ-CP về tiêu chuẩn, điều kiện đối với KTV hành nghề, tổ chức kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng).

5. Năm tài chính: Từ ngày 01/01/2022 đến ngày 31/12/2022

6. Năm thành lập: Số năm hoạt động:

7. Giấy CNĐKDN/Giấy CNĐKKD/ /Giấy CNĐT:

”””

- Vốn điều lệ:	USD
- Vốn pháp định:	N/A VND
- Vốn đầu tư:	USD

8. Ngành nghề KD của DN và hàng hóa, dịch vụ cung cấp, bao gồm cả các hoạt động độc lập hoặc liên kết.

....

9. Các ngân hàng giao dịch (vay hoặc tài trợ vốn, giao dịch chính...)

Vietcombank	SMBC (Sumimoto Mitsui)	Sacombank		Khác.....	
Vietinbank	BTMU (Tokyo Mitsubishi)	BIDV			
Agribank	ZUMIHO BANK	Ex-Im Bank			
Shinhan Bank	Techcombank	UOB			

10. Các sản phẩm và dịch vụ chính

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

11. Vị thế trong ngành

...

12. Các đối thủ cạnh tranh

....

13. Luật sư tư vấn

Không có												
----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

14. Các quy định pháp lý đặc thù liên quan đến hoạt động của DN (nếu có):

Không có												
----------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

15. Các cổ đông chính, thành viên chính (tham chiếu A310):

Cổ đông/ Thành viên	Vốn góp (USD)	Tỷ lệ vốn góp	Tỷ lệ biểu quyết	Chức danh	Khác

16. Hội đồng quản trị/Ban Giám đốc

Họ tên	Ngày bổ nhiệm	Ngày miễn nhiệm	Vị trí	Thông tin khác

17. Các đơn vị trực thuộc

Tên đơn vị	Ngày thành lập		Địa điểm						Lĩnh vực KD	
...										

18. Các Công ty con

Tên đơn vị	Địa điểm		Vốn góp	Vốn góp	Lĩnh vực kinh doanh	Tỷ lệ vốn góp	Tỷ lệ quyền biểu quyết	Ngày trở thành công ty con	Thông tin khác
...									

19. Thông tin về các công ty liên doanh, liên kết và các khoản đầu tư dài hạn khác

Tên công ty	Địa điểm		Vốn góp	Lĩnh vực KD	Tỷ lệ vốn góp	Tỷ lệ quyền biểu quyết	Ngày trở thành công ty liên doanh, liên kết	Thông tin khác
Không có								

20. Các bên liên quan

Bên liên quan	Mối quan hệ	Nội dung các giao dịch chủ yếu và chính sách giá cả
....		

21. Thông tin về hoạt động kinh doanh

Nội dung	Chi tiết
Chính sách giá bán	....
Thị trường chính	....
Cách thức bán hàng (bán thu tiền ngay, trả chậm, bán qua đại lý, bán buôn, bán lẻ...)	....
Các khách hàng chính	....
Các hàng hoá, nguyên vật liệu, dịch vụ chủ yếu thường mua	
Phương thức mua hàng (nhập khẩu, trong nước...)	Chủ yếu nhập khẩu, mua trong nước chiếm tỷ trọng nhỏ
Các nhà cung cấp chính	Công ty [AAA]; Công ty [BBB]....

22. Thông tin về kế toán và KSNB

Nội dung	Chi tiết
Chuẩn mực và chế độ kế toán áp dụng	
Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán	VND
Năm tài chính kết thúc ngày	31/12/2022
Các thay đổi trong chính sách kế toán	Không
Các chính sách kế toán đặc biệt	Không

Đơn vị có sử dụng phần mềm kế toán không? (Nếu có, nêu tên phần mềm, nhà cung cấp phần mềm, có mua bản quyền phần mềm hay không)	....									
Có sự thay đổi phần mềm trong năm và ảnh hưởng của sự thay đổi?	Không									
Đơn vị có thiết lập các quy trình/ các quy định chính thức về KSNB không?	Không									
Đơn vị có quy chế tài chính không?	Có									
Đơn vị có quy chế hoạt động liên quan đến bán hàng, mua hàng, sản xuất (manual/SOP) không?	Có									
Có sự thay đổi về quy chế ở trên trong thời gian qua không?	Không									
Các đơn vị trực thuộc hạch toán như thế nào?	n/a									
Số lượng nhân viên phòng kế toán	2									
Có sự thay đổi nhân sự phòng kế toán trong thời gian qua không?	Không									
Thông tin khác về kế toán và KSNB khác	Không									
23. Thông tin về kiểm toán										
Chi tiết										
Đây có phải là lần kiểm toán đầu tiên?	Không									
Nếu không, tên DNKiT năm trước và lý do chuyển đổi DNKiT	Công ty TNHH Deloitte Việt Nam									
Ý kiến của KTV năm trước về BCTC riêng (nếu có)	N/A									
Mục đích sử dụng và những người sẽ sử dụng BCKiT	Chủ sở hữu, Tổng Giám đốc [Giám đốc]; Nộp cho cơ quan nhà nước.									
Các dịch vụ và báo cáo được yêu cầu là gì và ngày hoàn thành	Kiểm toán BCTC, Báo cáo kiểm toán, ngày hoàn thành: không									
Yêu cầu thời hạn nộp báo cáo cho công ty Mẹ (nếu có) và các BCTC theo luật định	Thời hạn nộp cho công ty mẹ: không Thời hạn theo luật định: Xem TT200/2014									
Thông tin về kiểm toán khác	Không có									
24. Mô tả mối quan hệ giữa DNKiT và khách hàng này được thiết lập như thế nào: Qua giới thiệu 25. Kiểm tra các thông tin liên quan đến DN và những người lãnh đạo thông qua các phương tiện thông tin đại chúng (báo, tạp chí, internet, v.v...) Đã kiểm tra thông tin từ website công ty, cổng thông tin doanh nghiệp phù hợp với các hồ sơ pháp lý/ hồ sơ chứng từ của doanh nghiệp. Không có thông tin bất thường cần lưu ý.										
26. Thông tin tài chính chủ yếu của DN trong 03 năm trước liền kề										
Chỉ tiêu								Năm 2021	Năm 2020	Năm 2019
Đã được kiểm toán?										
Công ty kiểm toán										
Tổng tài sản										
Nguồn vốn kinh doanh										
Doanh thu										
Lợi nhuận trước thuế										
Ghi chú khác: Không có 27. Giá trị vốn hóa thị trường của DN (đối với Cty niêm yết)										

II. CÁC VẤN ĐỀ CẦN XEM XÉT LIÊN QUAN ĐẾN KIỂM TOÁN VIÊN TIỀN NHIỆM									
Nội dung			Có	Không	N/A	Ghi chú/Mô tả			
Khách hàng có thường xuyên thay đổi KTV trong quá khứ không?				R					
Đã gửi thư đến KTV tiền nhiệm để biết lý do không tiếp tục làm kiểm toán				R					
Đã nhận được thư trả lời của KTV tiền nhiệm					R				
Thư trả lời có chỉ ra những yếu tố cần phải tiếp tục xem xét hoặc theo dõi trước khi chấp nhận?					R				
Nếu có vấn đề phát sinh, đã tiến hành các bước công việc cần thiết để đảm bảo rằng việc bổ nhiệm là có thể chấp nhận được?			R			Các vấn đề phát sinh từ việc gửi thư KTV tiền nhiệm hoặc từ nguồn khác liên quan đến chấp nhận KH mới phải được thảo luận và xử lý để đảm bảo việc chấp nhận KH là phù hợp.			
Có vấn đề nào cần phải thảo luận với Thành viên khác của BGD.				R					
III. XEM XÉT NĂNG LỰC CHUYÊN MÔN, KHẢ NĂNG THỰC HIỆN ĐKKiT, TÍNH CHÍNH TRỰC CỦA ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN/KHÁCH HÀNG VÀ CÁC VẤN ĐỀ TRỌNG YẾU KHÁC									
			Có	Không	N/A	Ghi chú/Mô tả			
1. Năng lực chuyên môn và khả năng thực hiện hợp đồng									
DNKiT và nhóm kiểm toán có đủ năng lực chuyên môn và khả năng để thực hiện hợp đồng dịch vụ, bao gồm thời gian và các nguồn lực cần thiết không?			R						
- Cán bộ, nhân viên của DNKiT có hiểu biết về ngành nghề, lĩnh vực hoạt động hoặc các vấn đề có liên quan của khách hàng hay không?			R						
- Cán bộ, nhân viên của DNKiT có kinh nghiệm về các quy định pháp lý, các yêu cầu báo cáo có liên quan hoặc có khả năng đạt được các kỹ năng và kiến thức cần thiết đối với khách hàng một cách hiệu quả hay không?			R						
- DNKiT có đủ nhân sự có năng lực chuyên môn và khả năng cần thiết hay không?			R						
- Có sẵn chuyên gia, nếu cần, hay không?			R						
- Có các cá nhân đáp ứng được các tiêu chí và yêu cầu về năng lực để thực hiện việc soát xét kiểm soát chất lượng của hợp đồng dịch vụ hay không?			R						
- DNKiT có khả năng hoàn thành hợp đồng dịch vụ trong thời hạn phải đưa ra báo cáo hay không?			R						
- Các vấn đề khác cần xem xét				R					
2. Tính chính trực của đơn vị được kiểm toán và các vấn đề trọng yếu khác									
BCKiT về BCTC năm trước có “ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần”?				R					
Có dấu hiệu nào cho thấy sự lặp lại của vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán như vậy trong năm nay không?				R					
Liệu có các giới hạn về phạm vi kiểm toán dẫn đến việc ngoại trừ/từ chối đưa ra ý kiến trên BCKT năm nay không?				R					

Có vấn đề trong việc nhận biết người chủ thực sự của đơn vị không?	R					
Có Thành viên nào trong BGD hoặc HĐQT/HĐTV có khả năng ảnh hưởng đến các vấn đề liên quan đến rủi ro kiểm toán không?	R					
Có nghi ngờ nào phát sinh trong quá trình làm việc liên quan đến tính chính trực của BGD DN không?	R					
DN có hoạt động trong môi trường pháp lý đặc biệt, hoạt động trong lĩnh vực suy thoái, giảm mạnh về lợi nhuận?	R					
Có vấn đề nào liên quan đến sự không tuân thủ luật pháp nghiêm trọng của BGD DN không?	R					
Có nghi ngờ lớn về khả năng hoạt động liên tục của DN không?	R					
Có những vấn đề bất lợi, kiện tụng, tranh chấp bất thường, rủi ro trọng yếu liên quan đến lĩnh vực hoạt động của DN không?	R					
Có dấu hiệu cho thấy khách hàng liên quan đến việc rửa tiền hoặc các hoạt động phạm tội không?	R					
Có vấn đề liên quan đến phương thức hoạt động hoặc KD của khách hàng đưa đến sự nghi ngờ về danh tiếng và tính chính trực không?	R					
Khách hàng có phải là một phần trong tập đoàn có cấu trúc phức tạp không?	R					
Khách hàng có mua bán hoặc có các lợi ích ở nước ngoài không?/đặc biệt ở các quốc gia/vùng lãnh thổ thuộc nhóm “thiên đường thuế” hay không?	R					
DN có nhiều giao dịch quan trọng với các bên liên quan không?/Các giao dịch này có phải là giao dịch ngang giá không?	R					
DN có những giao dịch bất thường trong năm hoặc gần cuối năm không?	R					
DN có những vấn đề kế toán hoặc nghiệp vụ phức tạp dễ gây tranh cãi mà chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành chưa có hướng dẫn cụ thể?	R					
Có dấu hiệu cho thấy hệ thống KSNB của DN có khiếm khuyết nghiêm trọng ảnh hưởng đến tính tuân thủ pháp luật, tính trung thực và hợp lý của BCTC?	R					
Các vấn đề khác cần xem xét	R					

IV. XEM XÉT TÍNH ĐỘC LẬP VÀ BIỆN PHÁP ĐẢM BẢO TÍNH ĐỘC LẬP CỦA DNKit VÀ THÀNH VIÊN CHỦ CHỐT NHÓM KIỂM TOÁN *(tham chiếu sang mẫu A270 – Soát xét các yếu tố ảnh hưởng đến tính độc lập và biện pháp đảm bảo tính độc lập của thành viên nhóm kiểm toán)*

Kết luận: Các thủ tục thích hợp về chấp nhận quan hệ khách hàng và HDKit đã được thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý về việc chấp nhận quan hệ khách hàng và HDKit phù hợp với quy định chuẩn mực nghề nghiệp.

V. ĐÁNH GIÁ MỨC ĐỘ RỦI RO HỢP ĐỒNG

Cao ☐ Trung bình ☒ R ☐ Thấp ☐

VI. GHI CHÚ BỔ SUNG

VII. KẾT LUẬN

Chấp nhận khách hàng: ☐ Có ☐
Có ☐

Thành viên BGD (2):

Ngày (1): 25/11/2022

Thành viên BGD độc lập (3):

Ngày (1):

Phụ lục số 09a. Mẫu giấy tờ làm việc của công ty kiểm toán ABC2 về tìm hiểu môi trường kinh doanh và rủi ro

Công ty kiểm toán ABC

Wps No:

A310

Client: XYZ

Prepared by: TTBH dated
13/1/2024

Period: 31/12/2023

Prepared by: TTBH dated
13/1/2024

Subject: TÌM HIỂU KHÁCH HÀNG VÀ MÔI TRƯỜNG HOẠT ĐỘNG

Prepared by: TTBH dated
13/1/2024

A. MỤC TIÊU:

Thu thập hiểu biết về khách hàng và môi trường hoạt động để xác định và hiểu các sự kiện, giao dịch và thông lệ kinh doanh của khách hàng có ảnh hưởng trọng yếu tới BCTC, qua đó giúp xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

B. NỘI DUNG CHÍNH:

1. Hiểu biết về môi trường hoạt động và các yếu tố bên ngoài ảnh hưởng đến DN:

1.1 Các vấn đề về ngành nghề mà DN kinh doanh và xu hướng của ngành nghề

Các thông tin chung về ngành nghề mà DN đang kinh doanh và xu hướng của ngành nghề bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau:

(1) Thị trường và sự cạnh tranh (*nhu cầu của thị trường; khả năng sản xuất; sự cạnh tranh về giá cả, chất lượng; ...*):
....

(2) Các hoạt động mang tính chu kỳ hoặc thời vụ:
...

(3) Công nghệ có liên quan tới sản phẩm của đơn vị, các thay đổi trong công nghệ sản xuất (nếu có):
...

(4) Nguồn cung cấp đầu vào cho ngành và giá cả (*nguyên vật liệu chính, dịch vụ, lao động*):
...

(5) Các thông tin khác:
...

1.2 Các yếu tố pháp lý

Các thông tin chung về các yếu tố pháp lý bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau:

(1) Chế độ kế toán và các thông lệ kế toán (nếu có) áp dụng cho ngành nghề kinh doanh của DN (*bao gồm các chính sách/quy định kế toán mới, ...*):

Chuẩn mực kế toán Việt Nam, Thông tư 200/2014/TT-BTC

(2) Hệ thống pháp luật và các quy định áp dụng đối với loại hình/ngành nghề kinh doanh của DN và có ảnh hưởng trọng yếu tới hoạt động của DN (*Luật DN, luật chuyên ngành, kể cả các quy định về thị trường chứng khoán nếu là Cty niêm yết, cty đại chúng, quy định về tiền tệ, ngoại hối, ưu đãi, hỗ trợ tài chính của Chính phủ, hàng rào thuế quan, các rào cản thương mại...*):

Không chịu chi phối bởi pháp luật đặc thù

(3) Các quy định về thuế (*thuế GTGT, thuế TNDN, các loại thuế khác*):

Thuế GTGT áp dụng thông tư 219/2013 và các văn bản sửa đổi (thuế suất xuất khẩu 0%, bán nội địa 10%)

Thuế TNCN áp dụng TT111/2013/TT-BTC và các văn bản sửa đổi (Biểu lũy tiến đối với cá nhân cư trú, thuế suất 20% đối với CN KCT)

Thuế TNDN áp dụng TT78/2014/TT-BTC và các văn bản sửa đổi (Áp dụng thuế suất phổ thông 20%).

(4) Các quy định về môi trường ảnh hưởng đến ngành nghề và hoạt động của DN:

...

(5) Đánh giá về việc DN đã tuân thủ các chế độ/ thông lệ kế toán/ hệ thống pháp luật/ chính sách nhà nước như thế nào: *(Sử dụng các kiến thức hiện có của KTV liên quan đến lĩnh vực kinh doanh của đơn vị, các quy định và các yếu tố bên ngoài; Cập nhật hiểu biết về pháp luật và các quy định có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định các số liệu và thuyết minh trình bày trong BCTC; Trao đổi với BGĐ đơn vị được kiểm toán về pháp luật và các quy định khác có ảnh hưởng lớn đến hoạt động của đơn vị; Trao đổi với BGĐ đơn vị về những chính sách và thủ tục của đơn vị liên quan đến việc tuân thủ pháp luật và các quy định (Các thủ tục thu thập bằng chứng kiểm toán về việc tuân thủ các điều khoản của pháp luật và các quy định có liên quan/Các thủ tục kiểm toán khi phát hiện hoặc nghi ngờ có hành vi không tuân thủ); Trao đổi với BGĐ đơn vị về những chính sách hoặc thủ tục mà đơn vị đang áp dụng để phát hiện, đánh giá và giải quyết các khiếu nại tranh chấp).*

Tuân thủ tốt thông lệ kế toán, pháp luật liên quan

(6) Các thông tin khác:

Không có

1.3 Các yếu tố bên ngoài khác ảnh hưởng tới DN

Các thông tin về các yếu tố bên ngoài khác ảnh hưởng tới DN bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau:

(1) Thực trạng chung của nền kinh tế (*suy thoái/tăng trưởng và ảnh hưởng đến ngành nghề...*):.....

(2) Biến động về lãi suất, tỷ giá ngoại tệ, lạm phát

(3) Các thông tin khác:

2. Hiểu biết về đặc điểm của DN

2.1 Lĩnh vực hoạt động

Các thông tin chung về lĩnh vực hoạt động của DN bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau:

(1) Bản chất của các nguồn doanh thu, sản phẩm hay dịch vụ và thị trường, phương thức bán hàng, chính sách giá bán (*sản xuất/dịch vụ; kênh phân phối bán buôn/bán lẻ/thương mại điện tử; đặc điểm, cơ cấu các loại sản phẩm/dịch vụ chính; các sản phẩm/dịch vụ mới hoặc ngừng hoạt động; ...*):

....

(2) Mua hàng: các nguồn cung cấp chính và các vấn đề liên quan đến mua hàng

...

(3) Các giai đoạn và quy trình sản xuất, những hoạt động chịu tác động của rủi ro môi trường:

....

(4) Các hoạt động liên doanh, liên kết và các hoạt động thuê ngoài quan trọng:

...

(5) Sự phân tán về địa lý và phân khúc thị trường:

...

(6) Địa điểm sản xuất, nhà kho, văn phòng, số lượng và địa điểm hàng tồn kho:

....

(7) Các khách hàng chính:

Khách hàng	Giá trị sản phẩm/Dịch vụ cung cấp		Tỷ lệ % trên tổng doanh thu

(8) Các nhà cung cấp chính:

Nhà cung cấp	Giá trị sản phẩm/Dịch vụ cung cấp		Tỷ lệ % trên tổng đầu vào (Bên có TK331)

(9) Các thỏa thuận quan trọng với người lao động (*bảo hiểm nhân thọ, quyền mua cổ phiếu, quyền lợi khi nghỉ việc, các ưu đãi khác ...*):

....

(10) Các hoạt động, chỉ tiêu cho nghiên cứu và phát triển:

....

(11) Các giao dịch với bên liên quan:

Đảm bảo tính đầy đủ của các giao dịch với các bên liên quan, các rủi ro có thể có và các giao dịch bất thường. Đối chiếu các thông tin thu thập được của năm nay với phần trình bày giao dịch liên kết của các năm trước đó để xem có sai sót nào cần điều chỉnh không.

1. Các kết quả phỏng vấn BGD đơn vị kiểm toán và các nhân khác về việc xác định các bên liên quan, bản chất mối quan hệ, các giao dịch trong kỳ; về các kiểm soát được đơn vị thiết lập để xác định, hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan, các kiểm soát về cho phép và phê duyệt các thỏa thuận quan trọng.
 2. Các thủ tục của KTV để phát hiện ra các giao dịch các bên liên quan: kiểm tra xác nhận ngân hàng, đọc biên bản đại hội đồng cổ đông;
 3. Xác định, đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu gắn với các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan
 4. Biện pháp xử lý đối với các rủi ro có sai sót trọng yếu
- Đánh giá việc hạch toán và thuyết minh các mối quan hệ và giao dịch với các bên liên quan đã được xác định

Bên liên quan	Mối quan hệ	Các giao dịch chủ yếu và chính sách giá cả

(12) Tìm hiểu các tranh chấp pháp lý, kiện tụng (nếu có) và ảnh hưởng của vấn đề này với BCTC. Đảm bảo tính đầy đủ của các tranh chấp pháp lý/kiện tụng liên quan (Các thủ tục để xác định các vụ kiện tụng và tranh chấp liên quan đến đơn vị có thể làm phát sinh rủi ro có sai sót trọng yếu: Kết quả phỏng vấn BGD, những nhân khác trong đơn vị, kể cả chuyên gia; Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật/các biên bản họp HĐQT có thực hiện thủ tục gửi thư cho chuyên gia tư vấn pháp luật không).

Không có

2.2 Loại hình sở hữu và bộ máy quản trị

(1) Loại hình doanh nghiệp: (Cty tư nhân, Cty TNHH, Cty cổ phần, Cty hợp danh,...Nếu là Cty niêm yết thì niêm yết từ năm nào, trên sàn giao dịch nào...)

....

(2) Sở hữu DN: (Thông tin về các cổ đông và thành viên chính sở hữu DN (sở hữu từ 5% vốn điều lệ))

....

(3) Hội đồng quản trị: (bao gồm việc tìm hiểu về cách thức hoạt động: mức độ thường xuyên của các cuộc họp, nội dung các vấn đề thảo luận, các báo cáo được gửi cho HĐQT cũng như các báo cáo được lập bởi HĐQT; mục tiêu hoạt động/áp lực/động cơ; bản chất/cơ chế của các khoản thu nhập/phụ cấp;)

...

(4) Mô tả cơ cấu tổ chức của DN (mô tả bằng lời hoặc bằng sơ đồ)(bao gồm các phòng ban, các chi nhánh/văn phòng đại diện/các cửa hàng, các đơn vị thành viên; ...)

	Tổng Giám đốc		
Xưởng	Bộ phận kinh doanh	Bộ phận dịch vụ	Kế toán

2.3 Các hoạt động đầu tư và tài chính của DN

Các thông tin chung về hoạt động đầu tư và tài chính của DN bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau:

(1) Việc mua, bán, chia tách DN, tăng/giảm nguồn vốn kinh doanh đã được lập kế hoạch hoặc được thực hiện gần đây:

...

(2) Các hoạt động đầu tư vốn; Mua/bán chứng khoán và các khoản nợ; Các khoản đầu tư vào các đơn vị không dẫn đến hợp nhất BCTC (gồm cty hợp danh, liên doanh, các đơn vị có mục đích đặc biệt)

...

(3) Các Cty con và các đơn vị liên kết lớn (kể cả các đơn vị được hợp nhất hay không hợp nhất)

...

(4) Cơ cấu nợ và các điều khoản liên quan, bao gồm cả các thỏa thuận tài trợ và cho thuê tài chính được phản ánh ngoài bảng CĐKT:

...

(5) Đối tượng thụ hưởng (trong nước, ngoài nước, uy tín kinh doanh và kinh nghiệm) và các bên liên quan:

...

(6) Sử dụng các công cụ tài chính phái sinh.

....

3. Hiểu biết về các chính sách kế toán áp dụng

Các thông tin chung về chính sách kế toán áp dụng bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau:

(1) Hệ thống báo cáo theo yêu cầu mà doanh nghiệp phải lập

Chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán Việt Nam

(2) Các chính sách kế toán áp dụng đối với các giao dịch quan trọng (*doanh thu, hàng tồn kho, giá vốn...*)

....

(3) Các loại ước tính kế toán (*nguồn dữ liệu, tính hợp lý của các khoản dự phòng phải thu, dự phòng HTK, khấu hao, ...*):

Chủ yếu khấu hao, phân bổ CCDC và lập dự phòng. DN thực hiện theo quy định liên quan, ước tính phù hợp với thực tế

(4) Đồng tiền ghi sổ kế toán (*Nếu khách hàng chọn ngoại tệ làm đồng tiền ghi sổ kế toán thì cần tìm hiểu xem khách hàng có thỏa mãn điều kiện được sử dụng ngoại tệ làm đồng tiền ghi sổ kế toán theo quy định tại TT200/2014/TT-BTC hay không*)

VND

(5) Kế toán giá trị hợp lý các tài sản, các khoản nợ phải trả và các giao dịch ngoại tệ; kế toán các giao dịch bất thường

....

(6) Các chính sách kế toán đối với vấn đề mới/gây tranh cãi (nếu có)

...

(7) Các quy định mới về kế toán, hoặc mới có hiệu lực (nếu có)

....

(8) Các thay đổi chính sách kế toán (nếu có)

....

4. Mục tiêu, chiến lược và những rủi ro kinh doanh có liên quan

Mô tả các mục tiêu, chiến lược mà BGD/BQT đặt ra, các phương pháp mà BGD sử dụng để đạt được mục tiêu đề ra và các rủi ro kinh doanh có thể phát sinh từ những thay đổi trong DN hoặc từ những hoạt động phức tạp, bao gồm:

(1) Sự phát triển của ngành nghề, sản phẩm hoặc dịch vụ mới

Không có

(2) Mở rộng phạm vi kinh doanh

Không có

(3) Những yêu cầu mới về kế toán

Không có

(4) Những quy định pháp lý mới

Không có

(5) Những yêu cầu về tài chính của đơn vị trong thời điểm hiện tại và trong tương lai

Không có

(6) Sử dụng CNTT (tìm hiểu rõ về hệ thống CNTT, các rủi ro về CNTT và việc ảnh hưởng của CNTT đến các khoản mục của BCTC để lên kế hoạch kiểm toán phù hợp (kiểm tra hệ thống CNTT,...). Các kiểm soát của doanh nghiệp liên quan đến CNTT)

DN sử dụng phần mềm kế toán cơ bản, không quản lý dựa trên nền tảng ERP nên việc lập và trình bày báo cáo tài chính chủ yếu thực hiện thủ công, không có sự kiểm soát đặc biệt nào.

(7) Thực hiện một chiến lược, đặc biệt là ảnh hưởng dẫn đến những yêu cầu kế toán mới

Không có

(8) Chiến lược khác

Không có

5. Việc đo lường và đánh giá kết quả hoạt động

Mô tả các thông tin được sử dụng và cách thức BGD đo lường, đánh giá kết quả hoạt động, bao gồm:

(1) Những chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động chủ yếu (tài chính và phi tài chính), những tỉ suất quan trọng, những xu hướng và số liệu thống kê hoạt động:

Doanh nghiệp không xây dựng các tiêu chí cụ thể để đo lường hiệu quả kinh doanh;

Quy mô doanh nghiệp nhỏ nên Các nhà quản lý có thể kiểm soát dựa trên tình hình thực tế kinh doanh của doanh nghiệp

(2) Phân tích kết quả hoạt động theo từng giai đoạn:

DN không áp dụng

(3) Kế hoạch tài chính, dự báo, phân tích biến động, thông tin về các bộ phận và các báo cáo đánh giá hoạt động của các bộ phận, phòng ban hoặc các cấp khác:

Không có

(4) Các tiêu chí đánh giá năng lực nhân viên và chính sách lương bổng ưu đãi:

Không có

(5) So sánh kết quả hoạt động của đơn vị với các đối thủ cạnh tranh (*từ các bài báo, tạp chí chuyên ngành, báo cáo xếp hạng tín nhiệm... - nếu có*):

Không có

6. Các vấn đề khác

6.1 Nhân sự chủ chốt của DN

Họ tên		Chức vụ	Bảng cấp và kinh nghiệm	Liên lạc (mail/tel)

6.2 Nhân sự kế toán

Họ tên	Chức vụ	Công việc	Liên lạc (mail/tel)

6.3 Các thông tin hành chính khác

(1) Địa chỉ của DN và các đơn vị liên quan (nếu có)

....

(2) Thông tin về ngân hàng mà DN mở tài khoản

...

(3) Thông tin về luật sư mà DN sử dụng

...

C. KẾT LUẬN:

Qua việc tìm hiểu khách hàng và môi trường kinh doanh, KTV cần xác định sơ bộ các rủi ro ,TK ảnh hưởng, thủ tục kiểm toán đối với rủi ro đó.

Mô tả rủi ro	Ảnh hưởng		RR đáng kể (1)	Biện pháp xử lý/Thủ tục kiểm toán (2)
1/ Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC và biện pháp xử lý [Ví dụ, rủi ro do BGĐ không chế KSNB, do khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát, BGĐ thiếu năng lực...]				
....				
2/ Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ CSDL và các thủ tục kiểm toán cụ thể				
...				

Phụ lục 09b. Giấy tờ làm việc tại công ty ABC1 tìm hiểu khách hàng và môi trường hoạt động

1.2 Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán <VSA 315.11 (c), A35>				
Khách hàng có đang lắp BCTC theo khuôn khổ kế toán nào khác VAS không?				No
Khách hàng có buộc áp dụng IFRS không?				No
Nếu NO, Khuôn khổ báo cáo tài chính áp dụng là gì?		VAS và chế độ kế toán Việt Nam (Thông tư 200/TT-BTC ngày 22/12/2014 và các thông tư sửa đổi)		
Báo cáo kế toán quản trị				
Báo cáo tài chính cho tập đoàn (công ty mẹ)				
Báo cáo phục vụ mục đích đầu thầu, chủ sở hữu				
Khách hàng có phát sinh các giao dịch quan trọng và bất thường trong năm không?				No
Nếu YES, khách hàng ghi nhận giao dịch như thế nào?				
Khách hàng có liên quan đến các vấn đề mới nổi hoặc còn tranh luận mà thiếu hướng dẫn hoặc nhất trí của cơ quan có thẩm quyền?				No
Nếu YES, chính sách kế toán quan trọng áp dụng cho vấn đề này là gì?				
Có thay đổi chính sách kế toán nào trong năm không?				No
Nếu YES, những thay đổi đó là gì?				
Lý do thay đổi là gì?				
Các thay đổi có phù hợp và nhất quán với yêu cầu của khuôn khổ báo cáo tài chính hiện hành hay không?				N/A
Có chuẩn mực báo cáo tài chính/ hay quy định mới nào khi có hiệu lực khách hàng buộc phải tuân thủ hay không?				No
Nếu YES, khách hàng nên áp dụng khi nào và như thế nào?				
Khách hàng có đối diện với những điều kiện/nghị kiện cho thấy tồn tại rủi ro sai sót trọng yếu hay không?				
1. Yếu điểm trong kiểm soát nội bộ, đặc biệt là những yếu điểm không được ban giám đốc xử lý.				No
2. Sai sót trong quá khứ, lịch sử sai sót hoặc điều chỉnh trọng yếu vào cuối kỳ.				No
3. Lượng giao dịch trọng yếu không thường xuyên hoặc không hệ thống bao gồm các giao dịch nội bộ và giao dịch doanh thu lớn vào cuối kỳ.				No
4. Các giao dịch được ghi nhận dựa trên ý định của ban giám đốc, ví dụ: tái cấp vốn nợ, tài sản sẽ được bán và phân loại chứng khoán có thể bán được.				No
5. Áp dụng các chính sách kế toán mới.				No
6. Các đo lường kế toán liên quan đến các chu trình phức tạp.				No
7. Các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến đo lường đáng ngờ trọng yếu, bao gồm các ước tính kế toán.				No
8. Thay đổi môi trường.				No
9. Lắp đặt hệ thống IT mới trong yếu liên quan đến báo cáo tài chính.				No
10. Những điều kiện và sự kiện khác:				N/A
1.3 Các ước tính kế toán <VSA 315.11 (c) A35>				
Phỏng vấn BGD và cá nhân thích hợp khác, tìm hiểu và mô tả ngắn gọn vào bảng dưới đây về cách xác định những giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể làm phát sinh các ước tính kế toán cần phải ghi nhận và thuyết minh trên BCTC				
(a) Dự phòng phải thu khó đòi;				yes
(b) Dự phòng giảm giá HTK;				No
(c) Nghĩa vụ bảo hành;				No
(d) Phương pháp khấu hao hoặc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;				No
(e) Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư;				No
(f) Kết quả của hợp đồng xây dựng;				No
(g) Chi phí phát sinh từ việc kiện tụng;				No
(h) Thanh toán bằng cổ phiếu;				No
(i) Chi phí hoàn nguyên;				No
Tìm hiểu cách BGD thực hiện ước tính kế toán và cơ sở thực hiện các ước tính, bao gồm				
Khoản mục Ước tính kế toán	Cơ sở xác định ước tính	Số tiền Ước tính		
Dự phòng phải thu khó đòi	Các khoản dự phòng phải thu khó đòi ước tính trên cơ sở thời gian quá hạn, đánh giá giá trị có thể thu hồi. Giá trị trích dự phòng được tính bằng giá gốc các khoản nợ - giá trị có thể thu hồi			
Khách hàng có đối diện với những điều kiện/nghị kiện cho thấy tồn tại rủi ro sai sót trọng yếu hay không? Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có thể có đối với từng loại ước tính kế toán đã xác định (thấp, trung bình, cao)				

Phụ lục số 10. Giấy tờ làm việc liên quan đến tìm hiểu về các UTKT của công ty kiểm toán ABC1

Công ty kiểm toán: ABC1
Tên khách hàng:
Ngày kết thúc kỳ kế toán:
Nội dung: TÌM HIỂU KHÁCH HÀNG – CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN

A. MỤC TIÊU:
Đề xác định rủi ro có sai sót trọng yếu tiềm tàng liên quan đến các ước tính kế toán trên BCTC.
B. NỘI DUNG CHÍNH:

Phòng vấn BGD và cá nhân thích hợp khác, tìm hiểu và mô tả ngắn gọn vào bảng dưới đây về cách xác định những giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể làm phát sinh các ước tính kế toán cần phải ghi nhận và thuyết minh trên BCTC. Ví dụ:

- (a) Dự phòng phải thu khó đòi;
- (b) Dự phòng giảm giá HTK;
- (c) Nghĩa vụ bảo hành;
- (d) Phương pháp khấu hao hoặc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;
- (e) Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư;
- (f) Kết quả của hợp đồng xây dựng;
- (g) Chi phí phát sinh từ việc kiện tụng;
- (h) Thanh toán bằng cổ phiếu;
- (i) Chi phí hoàn nguyên;
- (j) ...

Tìm hiểu cách BGD thực hiện ước tính kế toán và cơ sở thực hiện các ước tính, bao gồm:

- (a) Phương pháp, bao gồm mô hình áp dụng, sử dụng trong việc ước tính kế toán;
- (b) Các kiểm soát liên quan;
- (c) BGD có cần sử dụng chuyên gia không
- (d) Các giả định làm cơ sở cho các ước tính kế toán;
- (e) Liệu đã có sự thay đổi phương pháp ước tính kế toán từ kỳ trước, nếu có, nêu lý do; và
- (f) Nếu có sự thay đổi phương pháp ước tính kế toán từ kỳ trước, liệu BGD có đánh giá ảnh hưởng của sự không chắc chắn đến các ước tính không;
- (g) Định kỳ, BGD có xem xét lại sự hợp lý của kết quả ước tính so với thực tế không.

Ước tính kế toán	Cơ sở xác định ước tính	Cơ sở ước tính số tiền

Đối với các ước tính kế toán đã xác định được, trả lời các câu hỏi dưới đây để xác định rủi ro có sai sót trọng yếu.

Hướng dẫn: 1. Xác định rủi ro có sai sót trọng yếu để thực hiện đánh giá rủi ro chi tiết hơn tại A800 2. Khi rủi ro được đánh giá ở mức độ từ trung bình tới cao, xây dựng các biện pháp xử tại giấy làm việc A800		Bản chất của ước tính kế toán								
		Dự phòng phải thu khó đòi	Dự phòng giảm giá HTK	Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính	Dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa	Suy giảm giá trị BĐSĐT	Các khoản nợ tiềm tàng	....	Người thực hiện	Tham chiếu giấy làm việc
Mức trọng yếu thực hiện: Câu trả lời cho mỗi câu hỏi dưới đây là: Có/Không/Một phần. <i>Câu trả lời có chỉ ra rủi ro ở mức độ cao.</i>										
A	Quy mô của ước tính có trọng yếu với BCTC không?									
B	Ước tính có phụ thuộc nhiều vào mức độ chủ quan cao hoặc sự thiên lệch của BGĐ không?									

C	Có mức độ không chắc chắn tiềm tàng cao khi tính toán các ước tính không?									
D	KSNB có thực sự tồn tại để ngăn ngừa rủi ro có sai sót trọng yếu khi lập các ước tính không? (Nếu có KSNB, mô tả lại).									
E	Có lịch sử về các ước tính không đáng tin cậy do BGĐ lập không trong kỳ trước không? <i>So sánh ước tính kỳ trước với kết quả thực tế.</i>									
F	Có khiếm khuyết trong môi trường kiểm soát hoặc kiểm soát chung về CNTT có thể hủy hoại tính hiệu quả của việc lập các ước tính kế toán không?									
	Đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu có thể có đối với từng loại ước tính kế toán đã xác định (thấp, trung bình, cao)									

Phụ lục số 11. Mẫu giấy tờ công ty kiểm toán ABC3 - Tìm hiểu về môi trường kinh doanh và rủi ro của đơn vị khách hàng

GIỚI THIỆU CHUNG

Trong việc thực hiện một cuộc kiểm toán, chúng ta phải có hoặc thu nhận những thông tin về hoạt động kinh doanh của khách hàng một cách đầy đủ để giúp cho việc xác định và tìm hiểu những sự kiện, nghiệp vụ và cách thức thực hiện để trên cơ sở xét đoán, có thể xác định được những ảnh hưởng trọng yếu tới cuộc kiểm toán và báo cáo tài chính.

TÌM HIỂU HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CỦA KHÁCH HÀNG

Trong việc tìm hiểu việc kinh doanh của khách hàng, chúng ta cần chú ý những điểm sau:

NHỮNG NHÂN TỐ NỘI BỘ ẢNH HƯỞNG TỚI HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Chủ sở hữu và cơ cấu tổ chức :

Các bên liên quan:

(Các Bên có quan hệ ảnh hưởng trực tiếp tới hoạt động KD của khách hàng)

Mục tiêu kinh doanh

(Nếu mục đích kinh doanh theo GPĐT)

Hoạt động

Tài chính

(Nguồn hình thành vốn hoạt động)

Chính sách kế toán

(Các chính sách kế toán được áp dụng để lập BCTC)

Chính sách kế toán của Công ty tuân thủ theo chế độ kế toán Việt Nam được ban hành kèm theo quyết định
Ngoài ra chế độ báo cáo kế toán và một số vấn đề kế toán khác Công ty phải tuân thủ theo các qui định của

Lãnh đạo chủ chốt

Tên	Chức vụ	Nơi làm việc

Nhân sự kế toán

Tên	Chức vụ	Nơi làm việc

Những vấn đề nhân sự khác

Không có gì đặc biệt

Yêu cầu báo cáo

(Thời hạn nộp BC, yêu cầu về các BC đặc biệt khác từ Công ty Mẹ, nếu có)

--

Thuế

--

NHỮNG NHÂN TỐ BÊN NGOÀI ẢNH HƯỞNG TỚI HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Những nhân tố ngành

(Các yếu tố ảnh hưởng tới hoạt động trong ngành đặc thù)

Giá cả xăng dầu Tỷ giá Lãi suất

Môi trường kinh doanh chung

--

Những điều luật và quy định có thể ảnh hưởng tới hoạt động của công ty

--

NHỮNG VẤN ĐỀ VỀ HÀNH CHÍNH:

Địa chỉ khách hàng

--

Địa chỉ khác (Nếu có)

--

Ngân hàng nơi khách hàng mở tài khoản

(Nếu tên, địa chỉ NH và số tài khoản tại mỗi NH)

--

Cổ vấn pháp luật

--

Vấn đề khác

--

TÌM HIỂU CÔNG VIỆC KINH DOANH CỦA KHÁCH HÀNG :

Việc tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng giúp chúng ta nắm được những vấn đề sau:

Quá trình kiểm soát quản lý

Môi trường kiểm toán - Thái độ chung, nhận thức và việc làm của ban lãnh đạo và quản lý liên quan chặt chẽ đến hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp.

Đánh giá rủi ro- Quá trình này được sử dụng để xác định , phân tích và quản lý rủi ro mà doanh nghiệp phải đối mặt.

Thông tin và liên lạc - Hệ thống thông tin liên lạc được sử dụng để thu nhận và trao đổi thông tin cần thiết cho thực hiện , quản lý và hoạt động kiểm soát .

Thủ tục kiểm soát - Những chính sách và thủ tục kiểm soát được thiết lập và thực hiện nhằm đảm bảo các hoạt động được ban quản lý xác định là cần thiết để phát hiện rủi ro, được thực hiện một cách có hiệu quả .

Hoạt động quản lý - Quá trình đánh giá chất lượng của việc thực hiện hệ thống kiểm soát nội bộ trong một khoảng thời gian

Rủi ro được phát hiện

Từ việc phân tích ở trên, có rủi ro được phát hiện không?	Có/Không?
---	-----------

Phụ lục số 12. Trích báo cáo tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán các năm của UBCKNN, Cục QLGS kế toán, kiểm toán năm 2017-2024



CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Hà Nội, ngày 13 tháng 03 năm 2018

**BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TRA
CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ KIỂM TOÁN NĂM 2017**

Thực hiện kế hoạch kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán hàng năm, từ ngày 16/10/2017 đến 19/12/2017, Bộ Tài chính (Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán) đã chủ trì tổ chức kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2017 tại 22 doanh nghiệp kiểm toán, gồm:

I. Khu vực miền Bắc:

1. Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá Thăng Long - T.D.K
2. Công ty TNHH Kiểm toán độc lập quốc gia Việt Nam
3. Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn đầu tư tài chính Châu Á
4. Công ty TNHH Tư vấn và Kiểm toán VIHA
5. Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá MHD
6. Công ty TNHH Kiểm toán Thăng Long
7. Công ty TNHH Tư vấn và Kiểm toán Quốc tế
8. Công ty TNHH Kiểm toán HSK Việt Nam
9. Công ty TNHH Kiểm toán ASEAN
10. Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tư vấn Hà Nội
11. Công ty TNHH Kiểm toán Immanuel

II. Khu vực miền Nam:

12. Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Độc Lập
13. Công ty TNHH Kiểm toán Việt Đức
14. Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn CPA Á Châu
15. Công ty TNHH Kiểm toán KSI Việt Nam
16. Công ty TNHH Tư vấn và Kiểm toán Gia Cát
17. Công ty TNHH Kiểm toán Chuẩn Vàng
18. Công ty TNHH Kiểm toán Thái Bình Dương
19. Công ty TNHH Kiểm toán Win Win
20. Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Rừng Việt
21. Công ty TNHH Kiểm toán Thuế Tư vấn Sài Gòn
22. Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Toàn Cầu

I. TÌNH HÌNH CHUNG

1. Mục đích, nội dung và phạm vi kiểm tra

a. Mục đích kiểm tra

- Đánh giá việc xây dựng, phổ biến và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán.

kiểm soát; (4) Đối chiếu hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty với các đơn vị tương tự trong ngành và các thông lệ tốt... Từ đó, dựa vào xét đoán chuyên môn để đưa ra nhận xét, đánh giá, chấm điểm theo Bảng đánh giá hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- **Kiểm tra việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán:** Đoàn kiểm tra đánh giá thông qua việc kiểm tra kỹ thuật từ 2 đến 5 hồ sơ kiểm toán BCTC. Công ty được đề xuất 01 hồ sơ và các hồ sơ còn lại do Đoàn chọn ngẫu nhiên từ danh sách báo cáo kiểm toán (BCKT) đã phát hành của công ty. Hồ sơ kiểm toán được đánh giá dựa trên Bảng đánh giá và xét đoán chuyên môn của thành viên Đoàn kiểm tra.

Ngoài đánh giá hồ sơ kiểm toán theo lựa chọn, Đoàn kiểm tra còn mở rộng kiểm tra việc đưa ý kiến trên BCKT, đặc biệt là ý kiến kiểm toán ngoại trừ.

Quá trình kiểm tra cũng là quá trình chia sẻ, tư vấn kinh nghiệm và sự hiểu biết về chuyên môn, nghề nghiệp, kỹ thuật kiểm toán giữa thành viên Đoàn kiểm tra và công ty.

Cuối mỗi cuộc kiểm tra Đoàn kiểm tra đều họp, trao đổi thảo luận với ban lãnh đạo và KTV của công ty để thống nhất kết quả đánh giá hồ sơ kiểm toán, kết quả đánh giá hệ thống kiểm soát chất lượng và Báo cáo kết quả kiểm tra, trong đó đánh giá tổng hợp và nêu rõ những điểm tốt và những mặt còn hạn chế trong hoạt động và cung cấp dịch vụ kiểm toán của công ty.

II. TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TRA

1. Cơ cấu tổ chức, số lượng KTV hành nghề

Hầu hết các doanh nghiệp được kiểm tra đều có quy mô nhỏ và vừa và 01 công ty được Bộ Tài chính chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng là Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá Thăng Long - T.D.K. Đội ngũ KTV thường dao động từ 05 đến 22 KTV hành nghề. Có 14 công ty có dưới 7 KTV và có 07 công ty có từ 7 KTV đến 15 KTV và 01 công ty có 22 KTV. Với số lượng KTV hành nghề như vậy sẽ ít nhiều ảnh hưởng đến việc tổ chức hệ thống kiểm soát chất lượng nội bộ, thành viên Ban Giám đốc cũng như luân phiên KTV ký BCKT.

2. Về tuân thủ các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan

Về cơ bản, các Công ty đã tuân thủ đầy đủ các quy định liên quan đến việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề của KTV hành nghề và việc đăng ký, duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán và các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập. Tuy nhiên, vẫn còn một số tồn tại như sau:

- Một số Công ty còn chậm nộp hoặc không nộp các loại báo cáo theo quy định của Luật kiểm toán độc lập và các văn bản hướng dẫn Luật (Báo cáo tình hình hình hoạt động, Tổng hợp tình hình duy trì điều kiện hành nghề kiểm toán, Báo cáo kết quả tự kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán, báo cáo tài chính được kiểm toán,...).

- Một số Công ty chưa làm thủ tục điều chỉnh Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định tại khoản 1 Điều 9 Thông tư số 203/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 của Bộ Tài chính về trình tự, thủ tục cấp, quản lý, sử dụng GCN đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

- Một số Công ty không thực hiện thông báo cho Bộ Tài chính khi có thay đổi phải thông báo theo quy định tại Điều 26 Luật kiểm toán độc lập.

- Một số Công ty có số liệu trong Báo cáo tình hình hoạt động nộp cho Bộ Tài chính chưa khớp với số liệu thực tế tại Công ty.
- Một số Công ty có thông tin đăng trên website chưa đúng với thực tế của Công ty.
- Một số Công ty chưa thực hiện việc mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Luật kiểm toán độc lập.

3. Tình hình ký kết hợp đồng dịch vụ

Nhìn chung, việc ký kết hợp đồng dịch vụ đã đảm bảo thực hiện theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, vẫn có một số trường hợp chưa thực hiện đúng, cụ thể:

- Một số Công ty có hợp đồng kiểm toán được giao kết với doanh nghiệp, tổ chức là đối tượng bắt buộc phải kiểm toán BCTC hàng năm chậm hơn so với thời hạn theo quy định tại Luật kiểm toán độc lập, thậm chí sau ngày kết thúc năm tài chính của đơn vị được kiểm toán.
- Một số Công ty có hợp đồng kiểm toán chưa cập nhật văn bản theo đúng quy định tại phần căn cứ lập là Bộ Luật dân sự 2015, Nghị định số 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 và Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210 - Hợp đồng kiểm toán.
- Một số Công ty có nội dung hợp đồng kiểm toán chưa phù hợp với quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 210, như: chưa có phần xác định khuôn khổ về lập và trình bày BCTC mà đơn vị được kiểm toán áp dụng cho việc lập và trình bày BCTC, nội dung hợp đồng chưa nêu BCTC bao gồm những báo cáo nào, chưa nêu “cuộc kiểm toán của bên B thực hiện với mục tiêu đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính”, chưa nêu dự kiến về báo cáo sẽ phát hành, chưa nêu “Báo cáo kiểm toán sẽ được lập bằng văn bản, gồm các nội dung theo quy định của Luật kiểm toán độc lập, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, các chuẩn mực kiểm toán và quy định pháp lý khác có liên quan”, trách nhiệm của các bên chưa đúng mẫu của Chuẩn mực...
- Một số Công ty có hợp đồng kiểm toán quy định mức phí bằng ngoại tệ (USD).
- Một số Công ty không lưu bản gốc hợp đồng kiểm toán mà chỉ lưu bản photocopy, hợp đồng chưa được ký và đóng dấu của khách hàng.

4. Tình hình tuyển dụng và đào tạo nguồn nhân lực

- Một số Công ty có dấu hiệu KTV hành nghề không làm việc hoặc không làm việc theo hợp đồng lao động làm toàn thời gian tại Công ty, như: không chi trả lương, không ký báo cáo kiểm toán...
- Một số Công ty có hợp đồng thử việc, hợp đồng lao động không ghi rõ họ, tên, chức danh đại diện Công ty và không đóng dấu Công ty.
- Hầu hết các Công ty đã có kế hoạch và thực hiện đào tạo hàng năm, tuy nhiên chưa có bằng chứng về soát xét, phê duyệt của Ban Giám đốc đối với kế hoạch và nội dung đào tạo hàng năm.
- Một số Công ty có chương trình đào tạo chưa đầy đủ, phù hợp và chưa được cụ thể cho từng cấp độ nhân viên, nội dung đào tạo còn đơn giản (chỉ có nội dung về thuế và kỹ thuật kiểm toán cho trợ lý kiểm toán viên). Một số Công ty có giảng viên là trợ lý kiểm toán viên, năng lực và kỹ năng chưa đạt yêu cầu.

- Một số Công ty chưa chú trọng đến việc đào tạo, huấn luyện đạo đức nghề nghiệp và kiểm soát chất lượng cho các trợ lý kiểm toán viên.

- Một số Công ty không thực hiện đánh giá trình độ, khả năng của giảng viên đào tạo và không tổng kết, đánh giá hiệu quả chương trình đào tạo, cập nhật kiến thức hàng năm.

- Một số Công ty không lưu trữ hồ sơ, tài liệu liên quan đến đào tạo. Không thực hiện đánh giá nhân viên hàng năm hoặc khi kết thúc hợp đồng dịch vụ.

5. Về hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

Có 01 Công ty không xây dựng và tổ chức thực hiện hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ theo quy định. Hầu hết các Công ty còn lại đã xây dựng được các chính sách và thủ tục theo từng yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng theo quy định của VSQC1. Tuy nhiên, các quy định còn sơ sài và chưa hoàn chỉnh, việc triển khai “vận hành” trong thực tế còn hạn chế, thể hiện ở một số nội dung sau:

- Một số Công ty phổ biến các nội dung của Quy chế KSCL chưa đầy đủ tới toàn bộ nhân viên của Công ty hoặc không lưu lại bằng chứng về việc phổ biến các Quy chế của Công ty.

- Một số Công ty chưa có các quy định liên quan đến xử lý đối với các phản nản và cáo buộc; tham khảo ý kiến đối với các vấn đề phức tạp phát sinh trong quá trình thực hiện hợp đồng dịch vụ; xử lý, giải quyết các vấn đề còn khác biệt về quan điểm khi thực hiện hợp đồng dịch vụ.

- Một số Công ty không có quy định về kiểm tra, giám sát và không thực hiện thực hiện việc kiểm tra, giám sát chất lượng dịch vụ kiểm toán giữa các KTV hành nghề và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ kiểm toán hàng năm theo quy định của VSQC1.

6. Về hồ sơ kiểm toán báo cáo tài chính

Hầu hết các Công ty có lập hồ sơ kiểm toán, tuy nhiên các giấy tờ làm việc không được lập một cách khoa học, không có tham chiếu chéo hoặc tham chiếu tới các tài liệu sử dụng. Các tài liệu kiểm toán trong hồ sơ kiểm toán không đảm bảo đầy đủ các cấp soát xét, đặc biệt là soát xét của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Một số Công ty bảo quản, lưu trữ hồ sơ kiểm toán không đầy đủ, an toàn, dễ hư hỏng, mất mát hồ sơ trong quá trình sử dụng và trong thời hạn lưu trữ.

Một số sai sót chủ yếu trong hồ sơ kiểm toán BCTC như sau:

a. Về hồ sơ kiểm toán

- Chương trình kiểm toán chưa được chỉnh sửa phù hợp từng khách hàng, nhiều thủ tục không thực hiện, đánh tham chiếu không đầy đủ và rõ ràng.

- Nhiều hồ sơ chưa lưu đầy đủ tài liệu, thông tin theo quy định như: BCKT, thư quản lý, BCKT năm trước, các tài liệu thư từ liên lạc giữa KTV với khách hàng, tổng hợp kết quả kiểm toán.

- Không có giấy tờ làm việc kiểm tra tính tuân thủ pháp luật, các bên liên quan, số dư đầu năm, hoạt động liên tục, đánh giá tổng ảnh hưởng của các sai sót trọng yếu để làm cơ sở đưa ra ý kiến.

- Phần thực hiện kiểm toán chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán, đặc biệt đối với các phần hành trọng yếu, rủi ro: công nợ phải thu khách hàng, phải trả nhà cung cấp, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

b. Về lập kế hoạch kiểm toán, xây dựng và áp dụng mức trọng yếu

- Việc tìm hiểu khách hàng và môi trường hoạt động của khách hàng chưa phù hợp, chủ yếu là qua điện thoại nên chưa đánh giá được tổng thể môi trường kinh doanh, môi trường pháp lý, đặc điểm ngành nghề kinh doanh, đặc tính sản phẩm... Không mô tả được chu trình kinh doanh của khách hàng và 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.

- Thủ tục đánh giá, nhận diện, khoanh vùng rủi ro: Chưa được trình bày phù hợp trong hồ sơ, chưa sử dụng để thiết kế các thủ tục kiểm toán mà chủ yếu là phân tích tình hình tài chính của đơn vị.

- Đa số hồ sơ chưa thực hiện đầy đủ quy trình phân tích khi lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và trong giai đoạn soát xét tổng thể. Hầu hết chỉ tập trung vào kiểm tra chi tiết, thậm chí kiểm tra 100% các nghiệp vụ phát sinh, trong khi thời gian kiểm toán ngắn, nhân sự có hạn, dẫn đến rủi ro phát hiện là rất cao.

- Hầu hết các Công ty chưa có hướng dẫn về việc xác định và sử dụng mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán. Có công ty không xác định mức trọng yếu hoặc xác định nhưng không sử dụng để thiết kế thủ tục kiểm tra, xác định cỡ mẫu, đánh giá sai sót và chưa xem xét lại ở giai đoạn kết thúc cuộc kiểm toán.

c. Bằng chứng kiểm toán

Nhiều hồ sơ kiểm toán được thiết kế sẵn các form mẫu, chương trình kiểm toán khá chi tiết cho từng nội dung, từng phần hành, tuy nhiên thực tế lại không thực hiện đúng, nhiều thủ tục bị bỏ sót, làm sơ sài, hoặc lưu quá nhiều bản copy chứng từ, sổ kế toán của khách hàng mà lại không phục vụ hiệu quả cho thủ tục kiểm toán thực hiện... dẫn đến không đem lại bằng chứng kiểm toán hiệu quả hoặc bằng chứng thu thập chưa đủ để hình thành ý kiến kiểm toán.

Có trường hợp bằng chứng kiểm toán lấy sau ngày đã phát hành BCKT (thư xác nhận nợ); Có các phần hành kiểm toán chưa thu thập đủ bằng chứng kiểm toán để làm cơ sở đưa ra ý kiến (liên quan đến các sự kiện phát sinh sau, giả định hoạt động liên tục, ghi nhận doanh thu, giá vốn).

d. Về tổng hợp kết luận, lập BCKT

Việc trình bày, soát xét BCTC đã được kiểm toán, ý kiến KTV trên BCKT chưa đảm bảo dẫn đến BCTC và BCKT còn nhiều sai sót, hoặc chưa đầy đủ thông tin.

- Trình bày Báo cáo kiểm toán:

Đa số các Công ty đã trình bày BCKT theo đúng yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700, số 705 và số 706. Tuy nhiên, còn một số sai sót như sau:

+ Một số Công ty chưa thống nhất mẫu BCKT sử dụng trong toàn Công ty, BCKT không có số, không đề ngày tháng, không có chữ ký của các KTV hành nghề và không đóng dấu Công ty.

+ Một số BCKT không được lưu bản gốc tại Công ty mà chỉ lưu bản photocopy.

Hà Nội, ngày 21 tháng 01 năm 2025

**BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TRA
CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ KIỂM TOÁN NĂM 2024**

Thực hiện kế hoạch kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2024, Bộ Tài chính (Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán) đã chủ trì tổ chức kiểm tra trực tiếp định kỳ chất lượng dịch vụ kiểm toán tại 13 doanh nghiệp kiểm toán, cụ thể như sau:

* Kiểm tra đợt 1 tại 07 doanh nghiệp kiểm toán theo Quyết định 1241/QĐ-BTC ngày 31/5/2024 và Quyết định số 1663/QĐ-BTC ngày 19/7/2024 của Bộ trưởng Bộ Tài chính gồm:

1. Công ty TNHH Hãng Kiểm toán và Định giá ATC
2. Công ty TNHH Kiểm toán - Tư vấn Đất Việt
3. Công ty TNHH Kiểm toán SAAC
4. Công ty TNHH Kiểm toán AVN Việt Nam
5. Công ty TNHH Kiểm toán, Tư vấn và Đầu tư ACI Hà Nội
6. Công ty TNHH Kiểm toán Immanuel
7. Công ty TNHH Kiểm toán E-Jung.

* Kiểm tra đợt 2 tại 06 doanh nghiệp kiểm toán theo Quyết định 2587/QĐ-BTC ngày 31/10/2024 của Bộ trưởng Bộ Tài chính gồm:

1. Công ty TNHH Kiểm toán AS
2. Công ty TNHH Kiểm toán Việt Úc
3. Công ty TNHH Kiểm toán Quốc tế PNT
4. Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC
5. Công ty TNHH Kiểm toán Vũng Tàu
6. Công ty TNHH Kiểm toán - Tư vấn Tài chính D.N.P.

I. TÌNH HÌNH CHUNG

1. Mục đích, nội dung và phạm vi kiểm tra

a) Mục đích kiểm tra

- Đánh giá việc xây dựng, phổ biến và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán.

- Đánh giá tình hình tuân thủ chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan trong việc cung cấp dịch vụ kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán và KTV hành nghề.



- Phát hiện, chấn chỉnh và xử lý kịp thời những sai phạm được phát hiện qua công tác kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

b) Nội dung và phạm vi kiểm tra

- Kiểm tra việc xây dựng, ban hành và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng nội bộ của doanh nghiệp kiểm toán.

- Kiểm tra việc thực hiện các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của doanh nghiệp kiểm toán và KTV hành nghề.

- Kiểm tra tính tuân thủ các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan, bao gồm:

+ Việc đăng ký và duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán;

+ Việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề kiểm toán của KTV hành nghề;

+ Việc thực hiện kiểm toán độc lập đối với đơn vị có lợi ích công chúng;

+ Việc thực hiện các nghĩa vụ của doanh nghiệp kiểm toán, KTV hành nghề và các nội dung khác có liên quan.

- Phạm vi kiểm tra năm 2024 bao gồm kiểm tra, đánh giá về chất lượng dịch vụ đối với hồ sơ kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC), không kiểm tra hồ sơ kiểm toán báo cáo quyết toán dự án hoàn thành.

2. Thành phần Đoàn kiểm tra, thời gian kiểm tra

- Thành phần Đoàn kiểm tra bao gồm cán bộ của Bộ Tài chính (Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán), một số kiểm toán viên (KTV) hành nghề do Bộ Tài chính huy động từ các doanh nghiệp kiểm toán.

- Thời gian kiểm tra:

Đợt 1: Từ ngày 20/6/2024 đến ngày 23/8/2024; mỗi công ty được kiểm tra trong 05 ngày, trong đó có 01 công ty được gia hạn thời gian kiểm tra thêm 05 ngày (Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá ATC).

Đợt 2: Từ ngày 14/11/2024 đến ngày 11/12/2024; mỗi công ty được kiểm tra trong 05 ngày.

3. Quy trình kiểm tra

Trước khi tiến hành kiểm tra cụ thể từng doanh nghiệp, các thành viên trong Đoàn kiểm tra ký cam kết về tính độc lập và bảo mật thông tin theo quy định của Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 của Bộ Tài chính quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

Tại mỗi cuộc kiểm tra, Trưởng Đoàn kiểm tra trình bày mục đích, nguyên tắc kiểm tra, trách nhiệm của các bên; Ban Giám đốc công ty kiểm toán báo cáo tình hình tổ chức, đặc điểm hoạt động kinh doanh, cơ cấu khách hàng, cơ cấu doanh thu, các loại hình dịch vụ mà công ty cung cấp.

Đoàn kiểm tra đã thực hiện: Kiểm tra, đánh giá việc thiết kế và thực hiện hệ thống kiểm soát chất lượng (KSCL) của đơn vị được kiểm tra theo quy trình

hướng dẫn tại Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 quy định về kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán. Cụ thể:

- **Kiểm tra hệ thống kiểm soát chất lượng:** (1) Trao đổi, phỏng vấn ban lãnh đạo Công ty và các cá nhân có liên quan; (2) Xem xét các văn bản quy định nội bộ của Công ty để đánh giá về mặt “thiết kế” hệ thống kiểm soát; (3) Kiểm tra các hồ sơ, tài liệu và các bằng chứng khác lưu tại công ty để đánh giá về mặt “thực hiện” hệ thống kiểm soát; (4) Đối chiếu hệ thống kiểm soát chất lượng của công ty với các đơn vị tương tự trong ngành và các thông lệ tốt... Căn cứ kết quả thu thập được, dựa vào xét đoán chuyên môn để đưa ra nhận xét, đánh giá, chấm điểm theo Bảng đánh giá hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

- **Kiểm tra việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán:** Đoàn kiểm tra đánh giá thông qua việc kiểm tra kỹ thuật từ 4 đến 7 hồ sơ kiểm toán BCTC. Công ty được đề xuất 01 hồ sơ và các hồ sơ còn lại do Đoàn chọn ngẫu nhiên từ danh sách báo cáo kiểm toán (BCKT) đã phát hành của công ty. Hồ sơ kiểm toán được đánh giá dựa trên Bảng đánh giá và xét đoán chuyên môn của thành viên Đoàn kiểm tra.

Ngoài đánh giá hồ sơ kiểm toán theo lựa chọn, Đoàn kiểm tra còn mở rộng kiểm tra việc đưa ý kiến trên BCKT, đặc biệt là ý kiến kiểm toán ngoại trừ.

Quá trình kiểm tra cũng là quá trình chia sẻ, tư vấn kinh nghiệm và sự hiểu biết về chuyên môn, nghề nghiệp, kỹ thuật kiểm toán giữa thành viên Đoàn kiểm tra và công ty.

Cuối mỗi cuộc kiểm tra, Đoàn kiểm tra tổ chức họp, trao đổi thảo luận với Ban lãnh đạo và KTV ký trên BCKT được kiểm tra để thống nhất kết quả đánh giá hồ sơ kiểm toán, kết quả đánh giá hệ thống kiểm soát chất lượng và Báo cáo kết quả kiểm tra. Trong đó đánh giá tổng hợp và nêu rõ những điểm tốt và những mặt còn hạn chế trong hoạt động và cung cấp dịch vụ kiểm toán của công ty.

II. TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TRA

1. Cơ cấu tổ chức, số lượng KTV hành nghề

Các doanh nghiệp được kiểm tra trong năm 2024 có quy mô nhỏ và vừa, trong đó có 01 công ty được Bộ Tài chính chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng là Công ty TNHH Kiểm toán Việt Úc. Đội ngũ KTV dao động từ 05 đến 22 KTV hành nghề. Trong đó có 7 công ty có dưới 9 KTV và có 6 công ty có từ 11 KTV đến 22 KTV. Với số lượng KTV hành nghề như vậy sẽ ít nhiều ảnh hưởng đến việc tổ chức hệ thống kiểm soát chất lượng nội bộ, thành viên Ban Giám đốc cũng như bố trí luân phiên KTV ký BCKT.

2. Về tuân thủ các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan

Về cơ bản, các Công ty đã tuân thủ đầy đủ các quy định liên quan đến việc đăng ký và duy trì điều kiện hành nghề của KTV hành nghề và việc đăng ký, duy trì điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán

và các quy định khác của pháp luật về kiểm toán độc lập. Tuy nhiên, vẫn còn một số tồn tại như sau:

- Một số Công ty còn chậm nộp các loại báo cáo theo quy định của Luật kiểm toán độc lập và các văn bản hướng dẫn Luật (Báo cáo tổng hợp tình hình duy trì điều kiện hành nghề kiểm toán...).

- Một số Công ty chưa làm thủ tục điều chỉnh Giấy chứng nhận đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán theo quy định tại khoản 1 Điều 9 Thông tư số 203/2012/TT-BTC ngày 19/11/2012 của Bộ Tài chính về trình tự, thủ tục cấp, quản lý, sử dụng GCN đủ điều kiện kinh doanh dịch vụ kiểm toán.

- Một số Công ty có các báo cáo kiểm toán do chi nhánh phát hành có chữ ký tại vị trí của người đại diện theo pháp luật hoặc người được người đại diện theo pháp luật ủy quyền bằng văn bản không đúng thẩm quyền theo quy định (chưa được người đại diện theo pháp luật của các Công ty này ủy quyền bằng văn bản).

- Một số Công ty chưa thực hiện nghĩa vụ mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp cho KTV hành nghề hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính.

- Một số Công ty chưa thực hiện giám sát việc tuân thủ yêu cầu đạo đức nghề nghiệp đặt ra đối với các chi nhánh, còn có tình trạng vi phạm tính độc lập khi Công ty đã phân công KTV ký báo cáo kiểm toán và KTV đã ký báo cáo kiểm toán cho 1 đơn vị được kiểm toán quá 3 năm liên tục.

- Một số Công ty có nhiều văn phòng đại diện và chi nhánh nhưng ban hành quy chế quản lý chưa phù hợp đối với văn phòng đại diện và chi nhánh, chậm làm thủ tục điều chỉnh công văn chấp thuận kinh doanh dịch vụ kiểm toán cho chi nhánh, chưa thông báo kịp thời cho Bộ Tài chính về việc chấm dứt hoạt động của chi nhánh, không cập nhật thông tin về chi nhánh và văn phòng đại diện đúng với thực tế.

3. Tình hình ký kết hợp đồng dịch vụ

Nhìn chung, việc ký kết hợp đồng dịch vụ đã đảm bảo thực hiện theo quy định của pháp luật. Tuy nhiên, vẫn có một số trường hợp chưa thực hiện đúng, cụ thể:

- Một số Công ty có mẫu biểu và nội dung của hợp đồng dịch vụ chưa thống nhất giữa công ty và chi nhánh, còn có trường hợp nội dung hợp đồng dịch vụ thiếu thông tin, như: Thiếu một số thông tin của khách hàng; thiếu thông tin ủy quyền của Giám đốc công ty - người đại diện theo pháp luật cho Phó GD chi nhánh được ký HĐ dịch vụ; thiếu thông tin về việc kiểm toán BCTC cho năm tài chính kết thúc ngày tháng năm nào.

- Một số Công ty có một số hợp đồng có điều khoản về thanh lý hợp đồng quy định chưa chặt chẽ: "*Hợp đồng này đương nhiên được thanh lý sau khi bên A đã thanh toán đầy đủ và bên B đã phát hành hóa đơn*". Theo hướng dẫn của VSA 210, hợp đồng tự động được thanh lý sau khi bên A và bên B đã

hoàn thành trách nhiệm của mỗi bên. Trách nhiệm của mỗi bên quy định trong hợp đồng gồm rất nhiều nội dung, không chỉ liên quan đến trách nhiệm thanh toán và phát hành hóa đơn. Bên cạnh đó, các hợp đồng lược bỏ nội dung "thời gian hoàn thành cuộc kiểm toán dự kiến là ... ngày kể từ ngày hợp đồng có hiệu lực (hoặc ngày bắt đầu thực hiện cuộc kiểm toán)". Một số hợp đồng kiểm toán của chi nhánh chưa ghi giấy ủy quyền cho giám đốc chi nhánh đại diện cho bên B được ký hợp đồng kiểm toán với bên A. Tương tự, khi người đại diện của bên A không phải là người đại diện theo pháp luật, hợp đồng kiểm toán cũng chưa ghi giấy ủy quyền cho người đại diện bên A được ký hợp đồng kiểm toán. Một số hợp đồng kiểm toán chưa tuân thủ quy định về việc ký kết trước 30 ngày kể từ ngày kết thúc năm tài chính.

4. Tình hình tuyển dụng và đào tạo nguồn nhân lực

- Hầu hết các Công ty đã có kế hoạch và thực hiện đào tạo hàng năm, tuy nhiên chưa có bằng chứng về soát xét, phê duyệt của Ban Giám đốc đối với kế hoạch và nội dung đào tạo hàng năm.

- Một số Công ty có chương trình đào tạo chưa đầy đủ, phù hợp và chưa được cụ thể cho từng cấp độ nhân viên, nội dung đào tạo còn đơn giản (chỉ có nội dung về thuế mà chưa có các chuyên đề đào tạo về Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, Chuẩn mực kế toán, kiểm toán).

- Một số Công ty chưa chú trọng đến việc đào tạo chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp và kiểm soát chất lượng cho các trợ lý kiểm toán viên.

- Một số Công ty không thực hiện đánh giá trình độ, khả năng của giảng viên đào tạo và không tổng kết, đánh giá hiệu quả chương trình đào tạo, cập nhật kiến thức hàng năm.

- Một số Công ty không lưu trữ hồ sơ, tài liệu liên quan đến đào tạo; không thực hiện đánh giá nhân viên hàng năm hoặc khi kết thúc hợp đồng dịch vụ.

5. Về hệ thống kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán

Hầu hết các Công ty đã xây dựng được các chính sách và thủ tục theo từng yếu tố của hệ thống kiểm soát chất lượng theo quy định của VSQC1. Tuy nhiên, các quy định còn chưa hoàn chỉnh, việc triển khai "vận hành" trong thực tế còn hạn chế, thể hiện ở một số nội dung sau:

- Một số Công ty phổ biến các nội dung của Quy chế KSCL chưa đầy đủ tới toàn bộ nhân viên của Công ty hoặc không lưu lại bằng chứng về việc phổ biến các Quy chế của Công ty.

- Một số Công ty không có quy định về kiểm tra, giám sát và không thực hiện thực hiện việc kiểm tra, giám sát chất lượng dịch vụ kiểm toán giữa các KTV hành nghề và thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể hợp đồng dịch vụ kiểm toán hàng năm theo quy định của VSQC1. Một số Công ty thực hiện triển khai giám sát trong thực tế còn hạn chế, một số hồ sơ kiểm toán không có bút tích của người soát xét, một số hồ sơ có bút tích nhưng không đầy đủ.

6. Về hồ sơ kiểm toán báo cáo tài chính

Hầu hết các Công ty có lập hồ sơ kiểm toán, tuy nhiên một số hồ sơ kiểm toán có các giấy tờ làm việc không được lập một cách khoa học, không có tham chiếu chéo hoặc tham chiếu tới các tài liệu sử dụng. Các tài liệu kiểm toán trong hồ sơ kiểm toán không đảm bảo đầy đủ các cấp soát xét, đặc biệt là soát xét của thành viên Ban Giám đốc phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán.

Một số sai sót chủ yếu trong hồ sơ kiểm toán BCTC như sau:

a) Về hồ sơ kiểm toán

- Chương trình kiểm toán chưa được chỉnh sửa phù hợp theo từng khách hàng, nhiều thủ tục không thực hiện, đánh tham chiếu không đầy đủ và rõ ràng.

- Không có giấy tờ làm việc kiểm tra tính tuân thủ pháp luật, các bên liên quan, số dư đầu năm, hoạt động liên tục, đánh giá tổng ảnh hưởng của các sai sót trọng yếu để làm cơ sở đưa ra ý kiến.

- Phần thực hiện kiểm toán chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán, đặc biệt đối với các phần hành trọng yếu, rủi ro: công nợ phải thu khách hàng, phải trả nhà cung cấp, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, hàng tồn kho.

b) Về lập kế hoạch kiểm toán, xây dựng và áp dụng mức trọng yếu

- Một số hồ sơ kiểm toán chưa tìm hiểu khách hàng và môi trường hoạt động của khách hàng một cách phù hợp. Không mô tả được chu trình kinh doanh của khách hàng và 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.

- Thủ tục đánh giá, nhận diện, khoanh vùng rủi ro: Chưa được trình bày phù hợp trong hồ sơ, chưa được sử dụng để thiết kế các thủ tục kiểm toán mà chủ yếu là phân tích tình hình tài chính của đơn vị. Thủ tục đánh giá rủi ro ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu còn sơ sài, rủi ro được đánh giá ở cấp độ cơ sở dẫn liệu chưa gắn với các mô tả và tìm hiểu hoạt động kinh doanh và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.

- Một số hồ sơ chưa thực hiện đầy đủ quy trình phân tích khi lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và trong giai đoạn soát xét tổng thể. Hầu hết chỉ tập trung vào kiểm tra chi tiết, thậm chí kiểm tra 100% các nghiệp vụ phát sinh, trong khi thời gian kiểm toán ngắn, nhân sự có hạn, dẫn đến rủi ro phát hiện là rất cao.

- Một số công ty chưa có hướng dẫn về việc xác định và sử dụng mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán. Có công ty không xác định mức trọng yếu hoặc xác định nhưng không sử dụng để thiết kế thủ tục kiểm tra, xác định cỡ mẫu, đánh giá sai sót và chưa xem xét lại ở giai đoạn kết thúc cuộc kiểm toán.

- Hồ sơ kiểm toán chưa lưu các trao đổi với KTV tiền nhiệm trong trường hợp BCTC năm trước được kiểm toán bởi Công ty kiểm toán khác.

c) Bảng chứng kiểm toán

- Nhiều hồ sơ kiểm toán được thiết kế sẵn các mẫu, chương trình kiểm toán khá chi tiết cho từng nội dung, từng phần hành, tuy nhiên thực tế lại không

ỦY BAN CHỨNG KHOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TRA CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ KIỂM TOÁN NĂM 2023

Thực hiện kiểm soát chất lượng (KSCL) dịch vụ kiểm toán theo quy định tại Thông tư số 157/2014/TT-BTC ngày 23/10/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính quy định về kiểm soát chất lượng (KSCL) dịch vụ kiểm toán (Thông tư số 157/2014/TT-BTC), từ ngày 16/06/2023 đến ngày 21/12/2023, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước (UBCKNN) đã chủ trì tổ chức kiểm tra trực tiếp chất lượng dịch vụ kiểm toán năm 2023 tại 10 doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho các đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán theo kế hoạch bao gồm:

1. Công ty TNHH PwC (Việt Nam)
2. Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C
3. Công ty TNHH Kiểm toán CPA VIETNAM
4. Công ty TNHH Kiểm toán Nhân Tâm Việt
5. Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Chuẩn Việt
6. Công ty TNHH Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán Nam Việt
7. Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC
8. Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn RSM Việt Nam
9. Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tin học Moore AISG
10. Công ty TNHH Kiểm toán TTP.

I. THÔNG TIN CHUNG

1. Mục đích và nội dung kiểm tra

a. Mục đích kiểm tra

- Đánh giá tình hình tuân thủ các quy định của Nhà nước về kiểm toán, các chuẩn mực nghề nghiệp thông qua việc kiểm tra các hồ sơ kiểm toán.
- Xem xét việc xây dựng và thực hiện hệ thống KSCL của đơn vị được kiểm tra, từ việc tuyển dụng, đào tạo, cập nhật kiến thức KTV và trợ lý kiểm toán; Sắp xếp tổ chức bộ máy, quy trình làm việc, soát xét và công bố kết quả dịch vụ.
- Phát hiện, chấn chỉnh kịp thời các tồn tại, đề xuất biện pháp khắc phục các sai sót và xử lý đối với các sai phạm phát hiện qua kiểm tra.
- Tiếp tục nâng cao chất lượng dịch vụ kế toán, dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ có liên quan góp phần công khai, minh bạch thông tin tài chính.
- Xem xét, xử lý các sai phạm phát hiện qua kiểm tra theo quy định.

b. Nội dung kiểm tra

- Báo cáo tình hình kinh doanh, tổ chức bộ máy doanh nghiệp.
- Kiểm tra việc xây dựng, phổ biến và tổ chức thực hiện các chính sách và thủ tục KSCL dịch vụ kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán.
- Kiểm tra tuân thủ trong việc thực hiện các hợp đồng dịch vụ kiểm toán đã hoàn thành của doanh nghiệp kiểm toán và KTV hành nghề.
- Kiểm tra việc sử dụng KTV khi doanh nghiệp kiểm toán thực hiện cung cấp dịch vụ kiểm toán.

2. Thành phần Đoàn kiểm tra

Thành phần Đoàn kiểm tra theo quy định tại Điều 16 Thông tư số 157/2014/TT-BTC. UBCKNN chủ trì phối hợp với Cục Quản lý, Giám sát Kế toán, Kiểm toán - Bộ Tài chính, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) và KTV hành nghề tại các công ty kiểm toán.

3. Quy trình kiểm tra

UBCKNN đã ban hành Quyết định số 1281/QĐ-UBCK ngày 18/11/2016 của Chủ tịch UBCKNN về việc ban hành tài liệu hướng dẫn kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán tại các doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán để phục vụ công tác kiểm tra trực tiếp định kỳ chất lượng dịch vụ kiểm toán của UBCKNN.

Trước khi triển khai thực hiện kiểm tra trực tiếp tại doanh nghiệp kiểm toán, UBCKNN đã tổ chức họp, trao đổi với các thành viên đoàn kiểm tra để phổ biến tài liệu hướng dẫn kiểm tra; phổ biến quy trình, thủ tục, nội dung kiểm tra tại các doanh nghiệp kiểm toán; các thành viên trong Đoàn kiểm tra ký cam kết về tính độc lập và bảo mật thông tin.

Tại mỗi cuộc kiểm tra, Trưởng Đoàn kiểm tra trình bày mục đích, nguyên tắc kiểm tra, trách nhiệm của các bên; BGĐ báo cáo tình hình tổ chức, đặc điểm hoạt động kinh doanh, cơ cấu khách hàng, cơ cấu doanh thu, các loại hình dịch vụ mà công ty cung cấp.

Đoàn kiểm tra đã thực hiện kiểm tra, đánh giá việc thiết kế và thực hiện hệ thống KSCL của doanh nghiệp được kiểm tra theo quy định tại Thông tư số 157/2014/TT-BTC và theo Quyết định số 1281/QĐ-UBCK ngày 18/11/2016 của Chủ tịch UBCKNN về việc ban hành tài liệu hướng dẫn kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán, cụ thể:

- **Kiểm tra hệ thống KSCL:** (1) Trao đổi, phỏng vấn ban lãnh đạo Công ty và các cá nhân có liên quan; (2)

Xem xét các văn bản quy định nội bộ của Công ty để đánh giá về mặt “thiết kế” hệ thống kiểm soát; (3) Kiểm tra các hồ sơ, tài liệu và các bằng chứng khác lưu tại công ty để đánh giá về mặt “thực hiện” hệ thống kiểm soát; (4) Đối chiếu hệ thống KSCL của công ty với các đơn vị tương tự trong ngành và các thông lệ tốt... Từ đó, dựa vào xét đoán chuyên môn để đưa ra nhận xét, đánh giá theo Bảng đánh giá hệ thống KSCL dịch vụ kiểm toán.

– **Kiểm tra việc tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán:** Công ty được đề xuất 01 hồ sơ và các hồ sơ còn lại do Đoàn kiểm tra chọn ngẫu nhiên từ danh sách báo cáo kiểm toán (BCKT) đã phát hành của công ty. Hồ sơ kiểm toán được đánh giá dựa trên Bảng đánh giá và xét đoán chuyên môn của thành viên Đoàn kiểm tra.

Ngoài đánh giá hồ sơ kiểm toán theo lựa chọn, Đoàn kiểm tra còn mở rộng kiểm tra việc đưa ý kiến trên BCKT, đặc biệt là ý kiến kiểm toán ngoại trừ. Quá trình kiểm tra cũng là quá trình chia sẻ, tư vấn kinh nghiệm và sự hiểu biết về chuyên môn, nghề nghiệp, kỹ thuật kiểm toán giữa thành viên Đoàn kiểm tra và công ty.

Cuối mỗi cuộc kiểm tra, Đoàn kiểm tra tiến hành họp, trao đổi thảo luận giữa các thành viên đoàn kiểm tra để thống nhất ý kiến đánh giá và họp, trao đổi với ban lãnh đạo và kiểm toán viên của công ty để thống nhất kết quả đánh giá hồ sơ kiểm toán, đánh giá hệ thống kiểm soát chất lượng và tổng hợp Báo cáo kết quả kiểm tra, trong đó, có đánh giá tổng hợp kết quả kiểm tra và nêu rõ những mặt đạt được, những mặt còn hạn chế trong hoạt động và cung cấp dịch vụ kiểm toán của công ty.

II. TỔNG HỢP KẾT QUẢ KIỂM TRA

1. Tổng hợp kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán

Căn cứ kết quả kiểm tra tính tuân thủ, kiểm tra hệ thống, kiểm tra kỹ thuật và xét đoán chuyên môn, kết quả kiểm tra 10 doanh nghiệp kiểm toán được đánh giá xếp loại như sau:

STT	Tên công ty kiểm toán	Kết luận kiểm tra
1	Công ty TNHH PwC (Việt Nam)	Đạt yêu cầu
2	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C	Đạt yêu cầu
3	Công ty TNHH Kiểm toán CPA VIETNAM	Đạt yêu cầu
4	Công ty TNHH Kiểm toán Nhân Tâm Việt	Đạt yêu cầu
5	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Chuẩn Việt	Đạt yêu cầu
6	Công ty TNHH Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán Nam Việt	Đạt yêu cầu
7	Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC	Đạt yêu cầu
8	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn RSM Việt Nam	Đạt yêu cầu
9	Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tin học Moore AISC	Đạt yêu cầu
10	Công ty TNHH Kiểm toán TTP	Không đạt yêu cầu

2. Tổng hợp tình hình thực hiện dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) của các công ty kiểm toán

2.1. Các mặt đạt được

Các công ty kiểm toán được kiểm tra cơ bản tuân thủ quy định pháp luật về kiểm toán độc lập và pháp luật có liên quan, đã ban hành quy chế kiểm soát chất lượng phù hợp với quy định và hướng dẫn của của VSQC1 và Thông tư số 157/2014/TT-BTC, ban hành quy chế tuyển dụng nhân viên, quy chế đào tạo; thực hiện đào tạo nhân viên hàng năm về nghiệp vụ, phổ biến quy chế kiểm soát chất lượng, phổ biến các văn bản pháp luật mới về chuyên ngành cho nhân viên; thực hiện tuyển dụng nhân viên, ký hợp đồng lao động; thực hiện ký hợp đồng kiểm toán và soát xét BCTC; thực hiện lập và lưu trữ hồ sơ kiểm toán BCTC theo quy định.

2.2. Các hạn chế, thiếu sót

a) Hệ thống KSCL

Các công ty đã ban hành quy chế KSCL phù hợp với quy định nhưng việc thực hiện còn tồn tại các hạn chế như sau:

Về Quản lý hệ thống

(1) *Về theo dõi hợp đồng dịch vụ:* Trên sổ theo dõi hợp đồng, một số hợp đồng lấy theo số của đơn vị được kiểm toán, không đánh theo số thứ tự liên tục theo ngày tháng phát sinh trong năm, chưa thể hiện việc đánh số nhất quán nên khó theo dõi về tính đầy đủ của hợp đồng.

(2) *Về theo dõi báo cáo kiểm toán phát hành:* Đơn vị có theo dõi BCKT phát hành, tuy nhiên số BCKT không đánh liên tục theo ngày tháng phát sinh.

(3) *Chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể:*

– Công ty có thực hiện các quy định về các chính sách và thủ tục về chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ, tuy nhiên có trường hợp hồ sơ kiểm toán giá phí thấp không lưu các giấy làm việc thể hiện KTV đã thực hiện thủ tục chấp nhận khách hàng.

– Hợp đồng dịch vụ kiểm toán và soát xét BCTC của Công ty có nội dung theo chuẩn mực số 210 và chuẩn mực số 2410. Tuy nhiên, tại điều khoản phí dịch vụ của hợp đồng ghi: "Mức phí trên được tính dựa trên các giả định sau: "... (1) hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động hiệu quả trong suốt giai đoạn được soát xét và kiểm toán, (2) chỉ phát sinh những điều chỉnh không đáng kể trong quá trình kiểm toán (được điều chỉnh hoặc không được điều chỉnh)..." . Các giả định tại mục này là không thực tế vì các thủ tục đánh giá về kiểm soát nội bộ và các điều chỉnh trong kiểm toán thì chỉ khi ký kết hợp đồng

xong, công ty thực hiện dịch vụ kiểm toán, soát xét mới có các đánh giá cụ thể về đơn vị được kiểm toán.

- Đối với hợp đồng kiểm toán và soát xét BCTC hợp nhất, chưa có quy định trách nhiệm của Bên A đối với việc lập BCTC hợp nhất (như trách nhiệm đối với quy trình hợp nhất, các kiểm soát được áp dụng đối với cả tập đoàn), trách nhiệm của Bên A trong việc tạo điều kiện cho bên B thực hiện cuộc kiểm toán BCTC hợp nhất và trách nhiệm của bên B đối với việc kiểm toán BCTC hợp nhất (theo đoạn 14 và đoạn A20 của CMKT số 600 (kể cả công việc của KTV đơn vị thành viên)). Ngoài ra, đối với một số hợp đồng kiểm toán và soát xét BCTC tập đoàn và của các công ty niêm yết, phần căn cứ chưa nêu căn cứ vào CM 2410.

(4) Về việc thực hiện hợp đồng dịch vụ kiểm toán

- Công ty đã thực hiện soát xét chéo về chất lượng hồ sơ kiểm toán giữa văn phòng Công ty và các chi nhánh, phòng ban để đảm bảo chất lượng chung của toàn Công ty. Tuy nhiên, thực tế vẫn còn tình trạng có hồ sơ kiểm toán đơn vị niêm yết đã có kiểm soát chất lượng độc lập nhưng chất lượng kiểm toán vẫn không đạt yêu cầu.

- *Về đánh giá rủi ro và thiết kế các thủ tục kiểm toán:* Một vài hồ sơ chưa xem xét đầy đủ rủi ro BGD không chế các kiểm soát, gian lận trong việc ghi nhận doanh thu, chưa phù hợp với rủi ro thực tế của khách hàng; Đối với tìm hiểu chu trình kinh doanh chính, thủ tục kiểm tra từ đầu đến cuối của chu trình chi thu thập chứng từ và kiểm tra một số bước của chu trình mà chưa kiểm tra theo một quy trình hoàn chỉnh của đơn vị được kiểm toán. Các thủ tục kiểm toán được thiết kế chưa phù hợp với rủi ro được đánh giá.

- *Về kiểm tra độ tin cậy của thông tin từ khách hàng cung cấp:* Chưa kiểm tra đầy đủ độ tin cậy của tài liệu, thông tin từ khách hàng cung cấp để làm bằng chứng kiểm toán (như BCTC của các công ty con thiếu thuyết minh BCTC, chưa được kiểm toán, chưa có đóng dấu xác nhận của lãnh đạo Công ty con; báo cáo tuổi nợ các khoản phải thu của đơn vị chưa có kiểm tra phân loại tuổi nợ có phù hợp không).

- *Về bố trí nhân sự nhóm kiểm toán:* Với khách hàng có hoạt động kinh doanh về lĩnh vực phức tạp hoặc đặc thù, đơn vị chưa bố trí chuyên gia phù hợp trong nhóm kiểm toán.

- *Về thư xác nhận:* Nhiều thư xác nhận không điền ngày tháng xác nhận để đối tượng xác nhận thông tin điền ngày tháng thực tế xác nhận; bên xác nhận thông tin không điền vào ô đúng hay sai về thông tin cần xác nhận; thư xác nhận gửi ngân hàng chưa sử dụng nhất quán hình thức thư xác nhận (có hồ sơ sử dụng mẫu thư xác nhận dạng khẳng định để trống số liệu theo thông lệ, tuy nhiên vẫn có thư xác nhận gửi ngân hàng dạng khẳng định điền sẵn số liệu); Đối với thư xác nhận là các cá nhân, chưa có thủ tục bổ sung để kiểm tra độ tin cậy của chữ ký bên xác nhận cũng như độ tin cậy của các thông tin trên thư xác nhận; không nhận được thư xác nhận nhưng không thực hiện thủ tục kiểm toán thay thế; Một số thư xác nhận không ghi địa chỉ của đối tượng xác nhận.

(5) Về Hồ sơ kiểm toán

- Một số hồ sơ kiểm toán không thực hiện thử nghiệm kiểm soát nhưng chưa có giấy tờ thể hiện KTV đã thực hiện thủ tục xem xét, đánh giá tính hiệu quả của kiểm soát nội bộ mà thực hiện ngay thử nghiệm cơ bản là chưa phù hợp.

- Một số thủ tục kiểm toán đã thực hiện mà chưa ghi chép và nêu rõ công việc đã thực hiện và lưu hồ sơ chi tiết đã tham chiếu. Giấy làm việc không điền ngày thực hiện, ngày soát xét, hoặc việc điền ngày thực hiện giữa các giấy làm việc không đảm bảo tính logic (thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán ký cam kết độc lập sau khi ký biểu chấp nhận khách hàng và hợp đồng kiểm toán). Giấy làm việc tóm tắt rủi ro và biện pháp xử lý kiểm toán chưa xem xét đầy đủ các khoản mục trọng yếu trên BCTC

- Thư giải trình của BGD không nêu danh sách các bên liên quan, không đính kèm phụ lục bút toán không điều chỉnh; hoặc không lưu thư giải trình của BGD.

- Việc lựa chọn tiêu chí xác định mức trọng yếu chưa phù hợp với đặc điểm khách hàng và tỷ lệ xác định mức trọng yếu thực hiện chưa phù hợp với rủi ro đánh giá của cuộc kiểm toán;

- Hồ sơ kiểm toán BCTC áp dụng theo Chương trình kiểm toán mẫu kiểm toán BCTC do VACPA ban hành năm 2019. Tuy nhiên, các cuộc kiểm toán của Công ty chưa thực sự được thực hiện theo đúng phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro.

- Các thủ tục kiểm toán còn thiếu sót, một số các hồ sơ kiểm toán thiếu thủ tục kiểm tra độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

- Thời gian soát xét và phát hành BCKT một số cuộc kiểm toán còn sát nhau, dẫn đến có thể còn có các sai sót chưa được phát hiện.

- Một số hồ sơ có giá phí thấp, thực hiện tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán chưa đầy đủ.

(6) Chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan: Cán bộ nhân viên có thực hiện trả lời câu hỏi đánh giá tính độc lập của nhân viên, ký cam kết bảo mật thông tin vào đầu năm. Tuy nhiên, nội dung tại "Câu hỏi đánh giá tính độc lập của nhân viên", "cam kết bảo mật thông tin" mà cán bộ, nhân viên của Công ty ký chưa nhất quán với nội dung tại các mẫu "Bản cam kết tính độc lập" (mẫu số 01 - KSCL) và mẫu "Cam kết bảo mật thông tin" (Mẫu số 03 - KSCL) đính kèm Quy chế KSCL.

(7) Về lưu trữ hồ sơ kiểm toán: Ngoài việc lưu trữ tại văn phòng công ty và tại kho công ty thuê lưu trữ, Công ty còn lưu hồ sơ điện tử trên phần mềm công ty đang triển khai xây dựng phần mềm lưu trữ, tuy nhiên quy chế KSCL chưa cập

nhật việc lưu trữ cho phù hợp với thực tế của Công ty.

(8) *Về giám sát hệ thống KSCL*: Quy chế kiểm soát chất lượng của Công ty có quy định về người chịu trách nhiệm cao nhất đối với hệ thống kiểm soát chất lượng của Công ty là Tổng Giám đốc tuy nhiên cần cụ thể hơn trách nhiệm của Tổng Giám đốc về kiểm soát chất lượng cho phù hợp với VSQC1.

Công ty có thực hiện kiểm soát chất lượng, soát xét hồ sơ kiểm toán và Báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, số lượng hồ sơ được công ty chọn mẫu giám sát chéo giữa công ty, chi nhánh trong năm là ít. Các hồ sơ hợp đồng dịch vụ được soát xét chỉ cho điểm và ký tên mà không có các nhận xét cho từng phần hành trọng yếu cũng như những phần hành chưa đạt điểm tối đa theo bảng kiểm soát chất lượng. Chưa có tài liệu trao đổi, phổ biến sai sót, biện pháp khắc phục sau khi có kết quả soát xét.

Ngoài ra, trong quá trình giám sát còn tồn tại một số vấn đề như: (1) Bố trí người thực hiện giám sát, soát xét chéo các HSKiT giữa các phòng ban có trường hợp chưa phù hợp; (2) Trong triển khai giám sát, Công ty không đưa ra tiêu chí để lựa chọn các HSKiT được soát xét; (3) một số báo cáo đánh giá kết quả soát xét còn mang tính hình thức (như nội dung nhận xét tại phần kết luận của người kiểm tra HSKiT không nhất quán với các nhận xét chi tiết về HSKiT được soát xét).

(9) *Về nguồn nhân lực*: Việc đào tạo, cập nhật kiến thức hàng năm của Công ty chưa phân chia theo từng cấp độ nhân viên; chưa thực hiện đánh giá nhân viên khi kết thúc hợp đồng dịch vụ.

Về phân công nhân sự thực hiện hợp đồng dịch vụ: Công ty có thực hiện phân công trách nhiệm đối với thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán và nhóm kiểm toán của từng hợp đồng dịch vụ. Tuy nhiên, qua rà soát thực tế, có trường hợp công ty có phân công cho 01 "Thành viên BGD phụ trách tổng thể cuộc kiểm toán" thực hiện khá nhiều cuộc kiểm toán và ký quá nhiều báo cáo trong năm, có thể ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ kiểm toán.

Về Báo cáo kiểm toán

– *Sử dụng thuật ngữ trên BCKT*: BCKT có ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ nhưng câu cuối cùng tại đoạn "*trách nhiệm của kiểm toán viên*" lại trình bày "*là cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi*" mà chưa chuẩn hóa theo thuật ngữ "*làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi*" theo VSA số 705; Có trường hợp KTV từ chối đưa ra ý kiến kiểm toán do KTV không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán, nhưng nội dung tại đoạn "*trách nhiệm của KTV*" trình bày chưa phù hợp theo yêu cầu tại đoạn 27 VSA 705. Ngoài ra còn có lỗi đánh máy phần Vấn đề cần nhấn mạnh đoạn "*Không đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ*", công ty đang viết là "*Không đưa ra ý kiến kiểm toán loại trừ*"; Tại đoạn đầu của BCKT tham chiếu không tương thích số trang trên BCTC đã được kiểm toán; Các vấn đề về hoạt động liên tục trình bày tại đoạn "Vấn đề khác" thay vì cần trình bày tại đoạn "Vấn đề cần nhấn mạnh".

– *Sử dụng thuật ngữ trên báo cáo soát xét*: Có trường hợp báo cáo soát xét (BCSX) thông tin tài chính giữa niên độ, nhưng BCSX sử dụng cụm thuật ngữ là "*cơ sở của kết luận kiểm toán ngoại trừ*", "*kết luận kiểm toán ngoại trừ*" mà chưa chuẩn hóa theo thuật ngữ "*cơ sở của kết luận ngoại trừ*", "*kết luận ngoại trừ*" tại Chuẩn mực Việt Nam về dịch vụ soát xét số 2410.

– Báo cáo kiểm toán nhấn mạnh về "khả năng hoạt động liên tục của đơn vị" nhưng BCTC đã được kiểm toán đính kèm không trình bày thông tin về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán. KTV nhấn mạnh vấn đề không có trong thuyết minh BCTC là chưa phù hợp với quy định của VSA 706.

– Trong phần "Vấn đề cần nhấn mạnh" trên BCKT chưa tham chiếu hoặc có tham chiếu chưa đầy đủ đến Thuyết minh BCTC. Công ty đưa ra ý kiến kiểm toán dạng ngoại trừ, tuy nhiên tại đoạn cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ, giá trị các khoản mục ngoại trừ chiếm tỷ lệ lớn so với tổng giá trị tài sản của đơn vị được kiểm toán;

Về Báo cáo tài chính đã được kiểm toán

– Một số BCTC đã được kiểm toán chưa thuyết minh phù hợp với đặc điểm khách hàng và chế độ kế toán như: Tại phần cấu trúc doanh nghiệp, chưa trình bày tỷ lệ quyền biểu quyết tại các công ty con, công ty liên doanh, liên kết hoặc dùng thuật ngữ "tỷ lệ quyền biểu quyết" thay vì dùng cụm từ "tỷ lệ biểu quyết nắm giữ" là chưa phù hợp; Không đề cập đến Thông tư 53/2016/TT-BTC ngày 21/03/2016 sửa đổi, bổ sung một số điều của Thông tư 200/2014/TT-BTC; Phân loại công nợ phải thu, công nợ phải trả ngắn hạn, dài hạn trong đó chi tiết theo 10%; Tại thuyết minh về điều chỉnh hồi tố, không thuyết minh lý do điều chỉnh hồi tố; Chưa thuyết minh đầy đủ và cập nhật chính sách kế toán đối với khoản mục có phát sinh (như chính sách đối với cổ phiếu quỹ/mua lại cổ phần chưa cập nhật thuyết minh theo quy định tại Luật Doanh nghiệp), chính sách ghi nhận doanh thu chưa cụ thể cho phù hợp với các lĩnh vực đặc thù; chính sách kế toán về xử lý lỗ tính thuế được kết chuyển, thuế tài sản, lãi cơ bản trên cổ phiếu; Chưa thuyết minh khả năng hoạt động liên tục của đơn vị trong khi đơn vị có yếu tố không chắc chắn trọng yếu ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục và KTV nhấn mạnh trên BCKT về vấn đề này.

– Về thuyết minh các bên liên quan: Thuyết minh thông tin "bên liên quan khác" chưa thể hiện rõ mối quan hệ giữa đơn vị được kiểm toán với các bên liên quan. Một số BCTC chỉ thuyết minh tổng thù lao, lương và thu nhập của toàn bộ Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán mà không thuyết minh chi tiết thu nhập (lương, thưởng, thù lao) của từng thành viên Hội đồng quản trị, Ban kiểm soát, BGD và người quản lý. Một số báo cáo tính chi thù lao của Hội đồng quản trị, Ban Kiểm soát từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối mà không tính vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ là chưa phù hợp với quy định tại khoản 3, Điều 163 Luật Doanh nghiệp số 59/2020/QH14.

– Đối với phân loại, trình bày BCTC: Một số BCTC trình bày, phân loại chưa phù hợp các khoản mục theo quy định của chế độ kế toán (như BCTC trình bày lẫn lộn giữa khoản mục chi phí sản xuất kinh doanh dở dang và khoản mục chi phí

đầu tư xây dựng dở dang).

- Một số BCTC thiếu chữ ký của người lập biểu theo quy định tại Luật Kế toán; Chưa thuyết minh địa chỉ, hoạt động chính của công ty con, công ty liên kết; Công ty TNHH nhưng thuyết minh trả cổ tức; BCTC được kiểm toán ghi ngày lập và nơi lập BCTC đang trình bày ở phần người lập biểu là không phù hợp, phải được trình bày bên phải của người ký duyệt BCTC là Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc đơn vị được kiểm toán; Có trường hợp thuyết minh cụm từ “*Niêm yết tại sàn Upcom*” thay vì cụm từ “*Đăng ký giao dịch tại Upcom*”.

b) Kiểm tra kỹ thuật hồ sơ kiểm toán (nội dung chi tiết tại Báo cáo kết quả kiểm tra của các công ty)

Nhìn chung, hồ sơ kiểm toán được lập tuân thủ theo hướng dẫn quy chế kiểm toán của các Công ty cũng như các hướng dẫn của CMKT Việt Nam bao gồm chấp nhận khách hàng, lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và kết luận. Tuy nhiên, một số công ty còn tồn tại những hạn chế, thiếu sót và lưu ý như sau:

- Kế hoạch kiểm toán còn sơ sài ở các góc độ: Tìm hiểu chu trình kiểm soát của đơn vị, thủ tục kiểm tra từng bước đối với chu trình kinh doanh chính và kiểm tra hệ thống, đánh giá rủi ro ở góc độ BCTC. Về thử nghiệm kiểm soát, trong giấy làm việc KTV chưa trình bày chi tiết các chứng từ, tài liệu mà KTV đã kiểm tra cho các chốt kiểm soát của các phần hành mà chỉ nêu chung chung là đồng ý hoặc không áp dụng.

- KTV chưa thận trọng trong việc xác định mức độ trọng yếu và áp dụng tỷ lệ phù hợp trong việc xác định mức độ trọng yếu. Một số trường hợp chưa có chương trình kiểm toán để xác định mức độ trọng yếu cho BCTC hợp nhất và phân bổ cho các cấu phần của BCTC hợp nhất dựa trên phạm vi và rủi ro.

- Thủ tục kiểm toán thực hiện cho số liệu đầu kỳ chưa đầy đủ, đặc biệt là khoản mục Hàng tồn kho và Tài sản cố định.

- Một số giấy tờ làm việc chỉ được tham chiếu một chiều, thiếu chữ ký của người soát xét. Hồ sơ kiểm toán đề ngày tháng không chính xác.

- Về thư xác nhận độc lập của KTV: Thư xác nhận ngân hàng sử dụng thư xác nhận dạng đóng, điền sẵn số liệu (theo thông lệ tốt, thư xác nhận tiền gửi ngân hàng nên gửi dạng mở). Trên mẫu thư xác nhận ngân hàng, phải thu, phải trả không có phần nội dung để bên xác nhận điền thông tin ngày xác nhận.

- BCTC còn một số thông tin thuyết minh chưa chi tiết và chưa đầy đủ: Thiếu thuyết minh so với quy định tại Thông tư 200/2014/TT-BTC, một số thuyết minh trên BCTC chưa phù hợp với giấy tờ làm việc. Đối với các phần thuyết minh BCTC thiếu, KTV cần đánh giá ảnh hưởng của việc thiếu thuyết minh đối với tổng thể BCTC.

- Theo VSA số 240 (đoạn 25), KTV chưa xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận ở cấp độ BCTC và ở cấp độ cơ sở dẫn liệu của các nhóm giao dịch, số dư tài khoản và thông tin thuyết minh.

- Theo yêu cầu của đoạn 26 VSA số 240, chưa có ghi chép lý do KTV đánh giá sai sót trọng yếu do gian lận trong việc ghi nhận doanh thu, do đó, KTV cần dựa trên giả định rằng có rủi ro có gian lận trong việc ghi nhận doanh thu để đánh giá xem loại doanh thu nào, giao dịch hoặc cơ sở dẫn liệu nào liên quan đến doanh thu mà có thể dẫn đến các rủi ro đó. Hồ sơ kiểm toán một số khoản mục chưa thể hiện rõ ràng cơ sở chọn mẫu và khoảng thời gian KTV chọn để kiểm tra tính đúng kỳ của doanh thu/chí phí.

- Nhóm kiểm toán chưa thực hiện tham vấn ban chuyên môn theo quy chế nội bộ.

- Công việc soát xét của người soát xét file độc lập còn sơ sài ở mức độ tổng thể, thiếu chi tiết và thiếu tập trung vào các khu vực có rủi ro;

- Thủ tục kiểm toán liên quan đến các sự kiện sau ngày kết thúc niên độ kế toán chưa đầy đủ dẫn đến việc thiếu thuyết minh liên quan đến sự kiện sau ngày kết thúc niên độ kế toán trên BCTC;

- Việc lưu giữ Hồ sơ kiểm toán là chưa đầy đủ, chưa lưu bản gốc các Thư xác nhận công nợ. KTV chưa lưu lại trong Hồ sơ kiểm toán và Thư giải trình các đánh giá quan trọng liên quan đến xét đoán và các giao dịch lớn.

III. BIỆN PHÁP XỬ LÝ CỦA UBCKNN

1. Kết luận sau kiểm tra đối với các công ty kiểm toán

Đối với các vấn đề thiếu sót, hạn chế, lưu ý của các công ty kiểm toán được nêu tại Báo cáo kết quả kiểm tra chất lượng dịch vụ kiểm toán, UBCKNN đã gửi công văn thông báo kết luận sau kiểm tra đến các công ty kiểm toán (đính kèm). Đồng thời, UBCKNN đã yêu cầu các công ty kiểm toán gửi Báo cáo giải pháp khắc phục và thực hiện kiến nghị của Đoàn kiểm tra cho UBCKNN theo quy định. Đến nay, UBCKNN đã nhận được đầy đủ các Báo cáo giải pháp khắc phục của các công ty kiểm toán.

2. Biện pháp xử lý đối với các sai phạm của công ty kiểm toán

Căn cứ kết quả kiểm tra, UBCKNN đã xử lý nghiêm đối với các vi phạm của Công ty kiểm toán và các KTV liên quan đến pháp luật về kế toán, kiểm toán độc lập và các quy định pháp lý khác có liên quan. Cụ thể:

- Đối với Công ty TNHH Kiểm toán TTP có kết quả kiểm tra xếp loại **Không đạt yêu cầu**, UBCKNN đã xử lý đình chỉ tư cách được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán năm 2023 đến ngày 31/12/2023 và không xem xét chấp thuận năm 2024 đối với Công ty TNHH Kiểm toán TTP và các kiểm toán viên có hồ sơ kiểm toán **Không đạt yêu cầu** bao gồm: KTV Nguyễn Chi Thành (Giấy CN ĐKHN số 0647-2023-133-1), KTV Hoàng Thị Khánh Vân (Giấy CN ĐKHN số 0371-2023-133-1), KTV Nguyễn Hà Phương (Giấy CN ĐKHN số 4033-2023-133-1), KTV Lê Phương Anh (Giấy CN ĐKHN số 0739-2023-133-1), KTV Trần Thị Hạnh (Giấy CN ĐKHN số

0726-2023-133-1), KTV Trần Tuấn Ninh (Giấy CN ĐKHN số 3964-2022-133-1).

- Đối với các công ty kiểm toán có kết quả kiểm tra xếp loại **Đạt yêu cầu** nhưng có hồ sơ kiểm toán **Không đạt yêu cầu**, UBCKNN đã xử lý đình chỉ tư cách được chấp thuận kiểm toán cho đơn vị có lợi ích công chúng thuộc lĩnh vực chứng khoán năm 2023 đến ngày 31/12/2023 và không xem xét chấp thuận năm 2024 đối với 23 KTV ký BCKT các BCTC có hồ sơ kiểm toán không đạt yêu cầu. Cụ thể:

STT	Tên Công ty, tên KTV	Giấy CNDKHN	Hình thức xử lý
I	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn A&C		
1	Lý Quốc Trung	0092-2023-008-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2023 - Không xem xét chấp thuận năm 2024
2	Đỗ Thị Mai Loan	4697-2019-008-1	
3	Nguyễn Minh Trí	0089-2018-008-1	
4	Nguyễn Phước Hồng Hạnh	2058-2018-008-1	
5	Võ Trí Phương	4697-2018-008-1	
6	Lê Văn Khoa	1794-2018-008-1	
7	Phạm Hoa Đăng	0954-2018-008-1	
II	Công ty TNHH Kiểm toán CPA VIETNAM		
1	Vũ Ngọc Ấn	0496-2023-137-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2023 - Không xem xét chấp thuận năm 2024
2	Lê Thanh Tùng Lâm	5475-2021-137-1	
III	Công ty TNHH Kiểm toán Nhân Tâm Việt		
1	Nguyễn Văn Tân	5348-2020-124-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2022 - Không xem xét chấp thuận năm 2023
2	Phạm Văn Tuấn	4497-2023-124-1	
IV	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Chuẩn Việt		
1	Nguyễn Thanh Hồng	1512-2023-071-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2023 - Không xem xét chấp thuận năm 2024
2	Hoàng Thái Tân	2817-2020-071-1	
V	Công ty TNHH Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán Nam Việt		
1	Lê Hồng Đào	1732-2023-152-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2023 - Không xem xét chấp thuận năm 2024
2	Bùi Ngọc Vương	0941-2023-152-1	
3	Lê Thị Như Ngọc	4799-2019-152-1	
4	Phạm Đức Bảo	5308-2020-152-1	
VI	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn RSM Việt Nam		
1	Hoàng Thị Vinh	1678-2023-026-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2023 - Không xem xét chấp thuận năm 2024
2	Mai Quang Phúc	4551-2019-026-1	
3	Đặng Thị Hồng Loan	0425-2018-026-1	
4	Huỳnh Thị Bích Liễu	3902-2022-026-1	
VII	Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tin học Moore AISC		
1	Lê Hùng Dũng	3174-2020-005-1	- Đình chỉ tư cách được chấp thuận năm 2023 - Không xem xét chấp thuận năm 2024
2	Trần Hải Sơn	2172-2023-005-1	

Bên cạnh đó, UBCKNN có công văn yêu cầu các Công ty kiểm toán thông báo cho các doanh nghiệp có hồ sơ kiểm toán BCTC không đạt yêu cầu được biết các nội dung chi tiết liên quan đến kết quả kiểm tra./.

Phụ lục số 13a. Giấy tờ làm việc của công ty kiểm toán ABC2 về tìm hiểu chu trình kinh doanh chủ yếu của đơn vị khách hàng

Công ty kiểm toán ABC2
Client: Công ty XYZ
Period: 31/12/2022
Subject: TÌM HIỂU CHU TRÌNH HTK, GIÁ THÀNH, GIÁ VỐN

Prepared by: TTBH dated 13/01/2023
Prepared by: TTBH dated 13/01/2023
Reviewed by: HHP dated 16/01/2023

A. MỤC TIÊU:

- (1) Xác định và hiểu được các giao dịch và sự kiện liên quan tới chu trình KD quan trọng;
- (2) Đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện đối với các kiểm soát chính của chu trình KD này;
- (3) Quyết định xem liệu có thực hiện thử nghiệm kiểm soát không;
- (4) Thiết kế các thủ tục kiểm tra cơ bản phù hợp và có hiệu quả.

B. CÁC BƯỚC CÔNG VIỆC THỰC HIỆN:

1. Hiểu biết về các khía cạnh KD chủ yếu liên quan tới HTK, giá thành và giá vốn

Các thông tin về khía cạnh KD liên quan chủ yếu tới HTK, giá thành và giá vốn bao gồm nhưng không giới hạn các thông tin sau:

- (1) Thông tin về các loại HTK (*Các loại HTK chính phân theo nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hóa...*) và đặc điểm, tính chất của từng loại (*về kích thước, giá trị, mức độ phổ biến, thời hạn sử dụng, tính mùa vụ...*):

...

- (2) Cách bảo quản, lưu trữ HTK (*địa điểm, đặc điểm các kho chứa hàng, kho sở hữu hay đi thuê, có gửi hàng không... và biện pháp an ninh đối với HTK giá trị cao để mất cắp-nếu có*):

...

- (3) Các thông tin về sản xuất; năng lực sản xuất của DN, các yếu tố ảnh hưởng tới khả năng mở rộng và duy trì sản xuất, thời gian sản xuất sản phẩm và các giai đoạn của quá trình sản xuất:

...

- (4) Ảnh hưởng của lao động tới sản xuất (*LĐ kỹ thuật cao, đào tạo...*), phương pháp sản xuất, các thủ tục kiểm soát chất lượng, phương pháp quản lý, sử dụng HTK:

...

- (5) Luân chuyển nội bộ HTK giữa các bộ phận:

...

- (6) Các thông tin khác:

...

2. Hiểu biết về chính sách kế toán áp dụng

- (1) Phương pháp kế toán và tính giá HTK (*kiểm kê định kỳ/kê khai thường xuyên*):

...

- (2) Phương pháp tính giá HTK (*bình quân gia quyền; thực tế đích danh; nhập trước, xuất trước*):

...

- (3) Mô tả phương pháp tập hợp chi phí tính giá thành (*phương pháp tập hợp chi phí trực tiếp, phân bổ chi phí nhân công và chi phí quản lý chung, các ghi chép phục vụ quá trình tính giá thành*):

...

- (4) So sánh chính sách kế toán áp dụng có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán và có nhất quán với năm/kỳ trước hay không:

Phù hợp

- (5) Các ước tính kế toán và xét đoán sử dụng như tỷ lệ hoàn thành, ước tính dự phòng giảm giá HTK, ước tính sản phẩm dở dang:

....

- (6) Các thay đổi chính sách kế toán và các ước tính kế toán:

...

- (7) Các chính sách kế toán khác:

...

3. Mô tả chu trình “HTK, giá thành và giá vốn”

Sử dụng phương pháp trần thuật (narrative) hoặc sơ đồ (flowchart) để mô tả lại chu trình HTK, giá thành và giá vốn của DN.

Khi mô tả chu trình, cần lưu ý các thông tin sau: (1) các loại nghiệp vụ trọng yếu của chu trình từ giai đoạn thực hiện nghiệp vụ, ghi chép nghiệp vụ và bảo vệ các tài sản liên quan; (2) các thủ tục kiểm soát chính của DN đối với chu trình này; (3) thẩm quyền phê duyệt của các bộ phận, phòng ban đối với các khâu trong chu trình; (4) các tài liệu và báo cáo chính được sử dụng cho mục đích kiểm soát trong chu trình; (5) lưu ý về việc phân công phân nhiệm trong chu trình, đảm bảo ghi nhận việc một người đảm nhiệm nhiều khâu trong một chu trình (nếu có).

Nếu sử dụng phương pháp trần thuật để mô tả thì có thể áp dụng bảng sau:

ST T	Mô tả các nghiệp vụ	Thủ tục kiểm soát	Người thực hiện	Thẩm quyền phê duyệt	Tài liệu kèm theo
1	Nhận lệnh sản xuất và xuất NVL thực hiện sản xuất	...			
2	Hoàn thành thành phẩm, tính giá thành nhập kho				
3	Xuất hàng				
4	Tìm hiểu hệ thống CNTT có ảnh hưởng đến chu trình HTK, giá thành và giá vốn và việc ghi nhận giá thành, giá vốn,...				
5	Điều chỉnh cuối kỳ				
6	Tìm hiểu các thông tin về hàng tồn kho, giá thành, giá vốn được ghi nhận vào sổ chi tiết ntn (bao lâu ghi nhận 1 lần, ai là người ghi nhận, ghi nhận dựa vào tài liệu nào, ai kiểm tra, đối chiếu,...)	...			
4. Soát xét về thiết kế và thực hiện các kiểm soát chính					
Sai sót có thể xảy ra	Mô tả kiểm soát chính (1)	KSNB đã được thiết kế phù hợp chưa?	Thủ tục KSNB có được thực hiện không?	Tham chiếu đến tài liệu “walk-through test”	Có kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát không?
Mục tiêu KS (1): “Tính hiện hữu”: Các loại thành phẩm tồn kho, giá vốn ghi nhận trên sổ phải có thật.					
Các loại thành phẩm tồn kho, giá vốn ghi nhận trên sổ là không có thật.	Vật tư chỉ được xuất kho căn cứ đề nghị cấp vật tư đã được quản lý bộ phận sử dụng phê duyệt.	Yes	No		N/A
	Thành phẩm nhập kho phải được kiểm tra và xác nhận bởi quản lý kho.	Yes	Yes		Yes
	Việc ghi nhận giá vốn phải căn cứ vào Phiếu xuất kho, biên bản giao nhận hàng, phiếu vận chuyển.	Yes	Yes		Yes
	Hàng tháng tổ chức kiểm kê, đối chiếu số lượng thực tế với sổ kế toán.	Yes	Yes		Yes
	Các thủ tục khác:	Không có			
Mục tiêu KS (2): “Tính đầy đủ”: Các loại HTK, giá vốn phải được ghi sổ đầy đủ.					
Các loại HTK, giá vốn không được phản ánh đầy đủ vào sổ kế toán, BCTC.	Trong ngày, các phiếu nhập kho, phiếu xuất kho phải được chuyển về bộ phận kế toán và cập nhật kịp thời vào sổ kế toán.	Yes	Yes		Yes
	Vật liệu thừa phải được bộ phận kho và kế toán theo dõi, kiểm kê và ghi sổ kịp thời.	Yes	Yes		Yes
	Hàng tháng, bộ phận kế toán phải đối chiếu với bộ phận sản xuất về lượng thành phẩm hoàn thành nhập kho.	Yes	Yes		Yes
	Các thủ tục khác:	Không có			
Mục tiêu KS (3): “Tính chính xác”: Các loại HTK, giá vốn phải được ghi nhận chính xác.					

Các loại HTK, giá vốn không được ghi nhận chính xác.	Nhân viên bộ phận kho, bộ phận sản xuất phải đối chiếu lượng vật tư thực nhận với phiếu xin lĩnh vật tư và phiếu xuất kho (về loại, số lượng, quy cách, thời gian đề nghị và thực nhận...).	Yes	Yes		Yes
	Kế toán kho kiểm tra việc tính giá xuất HTK theo phương pháp công bộ để đảm bảo tính phù hợp, nhất quán.	Yes	Yes		Yes
	Bảng chấm công, các bảng kê chi phí của phân xưởng phải được kiểm tra, phê duyệt.	Yes	Yes		Yes
	Định mức tiêu hao nguyên vật liệu và tiêu thức phân bổ các chi phí chung phải được [người có thẩm quyền] phê duyệt và xem xét lại thường xuyên.	Yes	Yes		Yes
	Bảng phân bổ chi phí phải được Đỗ Thị Yên kiểm tra để đảm bảo tiêu thức phân bổ được áp dụng phù hợp, nhất quán.	Yes	Yes		Yes
	Bảng tính giá thành phải được Đỗ Thị Yên kiểm tra để đảm bảo tính phù hợp, nhất quán.	Yes	Yes		Yes
	Các thủ tục khác:	Không có			
Mục tiêu KS (4): “Tính đánh giá”: HTK được phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được					
HTK bị lỗi thời, hư hỏng... không được phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được.	Quản lý kho phải theo dõi các loại HTK chi tiết theo hạn sử dụng và có Đỗ Thị Yên kiểm tra, giám sát việc này.	Yes	Yes		Yes
	Hàng tháng phải lập báo cáo về tình trạng HTK đã quá hạn sử dụng và có biện pháp xử lý kịp thời.	Yes	No		N/A
	Khi kiểm kê HTK phải thống kê danh mục HTK hư hỏng, mất phẩm chất và có biện pháp xử lý kịp thời.	Yes	No		N/A
	Quản lý kho phải theo dõi các loại HTK để bị suy giảm giá trị thị trường để trích lập dự phòng kịp thời.	No	N/A		N/A
	Các thủ tục khác:	Không có			

(1) Cột (2) – “Mô tả kiểm soát chính” phải được lựa chọn từ các kiểm soát đã tìm hiểu được tại Mục 3 - “Mô tả chu trình HTK, giá thành, giá vốn”. Nếu quyết định thực hiện thử nghiệm kiểm soát, các kiểm soát chính được xác định ở phần này sẽ là các kiểm soát được KTV kiểm tra và trình bày kết quả tại phần C - Kiểm tra KSNB.

(2) Các đoạn được đánh dấu nền (highlight) chỉ có tính minh họa và phải được sửa đổi cho phù hợp với đặc điểm thực tế của KH. Một số kiểm soát có thể được thiết kế để đáp ứng nhiều hơn một mục tiêu kiểm soát.

Để tăng tính hiệu quả của việc tìm hiểu và kiểm tra KSNB của khách hàng, DNKiT nên nghiên cứu và xây dựng thư viện về các mục tiêu kiểm soát, thủ tục kiểm soát chính cho các chu trình KD chính áp dụng cho các nhóm khách hàng phổ biến (ví dụ, sản xuất, xây lắp, thương mại, BDS...).

Ngoài ra, KTV cần tham khảo thêm “Tài liệu hướng dẫn thực hiện CTKTM của VACPA 2016”, phần thư viện các thủ tục kiểm soát.

C. TỔNG HỢP VÀ KẾT LUẬN

Các rủi ro phát hiện

KTV cần tổng hợp các rủi ro có sai sót trọng yếu phát hiện trong quá trình thực hiện các bước công việc từ 1-4 ở trên vào bảng dưới đây:

Mô tả rủi ro	TK/ Cơ sở dẫn liệu bị ảnh hưởng	Thủ tục kiểm toán cần thực hiện
		(bổ sung vào CTKiT phân hành tương ứng)
Rủi ro của khoản mục:		
Tính hiện hữu của hàng tồn kho không đảm bảo	Hiện hữu, đánh giá	Tham gia chứng kiến kiểm kê
Hàng tồn kho không được ghi nhận chính xác do sai sót về thời điểm ghi nhận các nghiệp vụ nhập xuất	Đầy đủ	Thực hiện thủ tục cut-off các nghiệp vụ xuất kho bán hàng trước và sau ngày kết thúc niên độ
Sai sót trong việc tính giá thành	Chính xác	Xem xét sự biến động của giá thành thành phẩm, kiểm tra chi tiết việc tính giá thành của đơn vị

Phụ lục 13b. Giấy tờ làm việc của công ty kiểm toán ABC2 về tìm hiểu chu trình trình kinh doanh của đơn vị khách hàng

CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VIỆT NAM		A 430	
Tên khách hàng: CÔNG TY CỔ PHẦN ABC		Tên	Ngày
Ngày khóa số:		Người thực hiện	01/5/01
Nội dung: TÌM HIỂU CHU TRÌNH HTK, GIÁ THÀNH VÀ GIÁ VỐN		Người soát xét 1	01/05/01
		Người soát xét 2	01/05/01
A. MỤC TIÊU:			
(1) Xác định và hiểu được các giao dịch và sự kiện liên quan tới chu trình KD quan trọng;			
(2) Đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện đối với các thủ tục kiểm soát chính của chu trình KD này;			
(3) Quyết định xem liệu có thực hiện kiểm tra hệ thống KSNB;			
(4) Thiết kế các thủ tục kiểm tra cơ bản phù hợp và có hiệu quả.			
B. CÁC BƯỚC CÔNG VIỆC THỰC HIỆN:			
1. Hiểu biết về các khía cạnh kinh doanh chủ yếu liên quan tới HTK, giá thành và giá vốn			
Các thông tin khía cạnh kinh doanh liên quan chủ yếu tới HTK, giá thành và giá vốn bao gồm, nhưng không giới hạn, các thông tin sau: thông tin về HTK, các loại HTK quan trọng phân theo nguyên vật liệu, dở dang, thành phẩm, công cụ dụng cụ; phương pháp kiểm soát trọng HTK (ABC, EOQ); kho chứa hàng; tính chất mùa vụ của HTK; tình trạng hiện tại của HTK; thị trường cho HTK bị mất cắp; các biện pháp an ninh đối với HTK giá trị cao dễ mất cắp; các thông tin về sản xuất: năng lực sản xuất của DN, các nhân tố ảnh hưởng tới khả năng mở rộng và duy trì sản xuất; quy mô và tần suất đơn hàng, thời gian từ khi đặt hàng đến xuất hàng, số sản phẩm và bán thành phẩm; ảnh hưởng của lao động tới sản xuất (lao động kỹ thuật cao, đào tạo...), phương pháp sản xuất, các thủ tục kiểm soát chất lượng... - Hàng tồn kho chính: Toàn bộ HTK cuối kỳ là chi phí dở dang của các Công trình, do đặc thù ngành xây lắp, vật tư mua về khi có nhu cầu đưa ngay vào công trình không có dự trữ. - Địa điểm của các kho hàng: Vật tư mua về chuyển về quản lý tại chân các Công trình. Tại mỗi Công trình có một kho để tập kết hàng, có thủ kho và nhân viên bảo vệ để quản lý kho hàng hóa. - Luân chuyển hàng tồn kho: Theo yêu cầu của phòng kỹ thuật thực hiện đến đâu mua vật tư đến đó không có kế hoạch dài hạn trước.			
2. Hiểu biết về chính sách kế toán áp dụng			
Chính sách kế toán áp dụng đối với HTK, giá thành và giá vốn cần tìm hiểu như sau: phương pháp kế toán và tính giá HTK; các ước tính kế toán và xét đoán sử dụng như tỷ lệ hoàn thành, ước tính dự phòng giảm giá HTK, ước tính sản phẩm dở dang; phương pháp đối chiếu doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán; các thủ tục chia cắt niên độ cho HTK; Phương pháp tính giá thành, dòng lưu chuyển vật lý của quá trình sản xuất, phương pháp phân bổ chi phí nhân công và chi phí quản lý chung, các ghi chép phục vụ quá trình tính giá thành; so sánh chính sách kế toán áp dụng có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán; chính sách kế toán có được áp dụng nhất quán; các thay đổi chính sách kế toán và ước tính kế toán có được trình bày phù hợp... - Phương pháp kế toán hàng tồn kho: Phương pháp kê khai thường xuyên. - Phương pháp tính giá hàng tồn kho: Theo phương pháp giá thực tế đích danh. - Phương pháp xác định chi phí SXKD dở dang: Theo tỷ lệ doanh thu chưa thực hiện đối với các công trình dở dang trong năm,			

3. Mô tả chu trình “HTK, giá thành và giá vốn”									
Chu trình “HTK, giá thành và giá vốn” được mô tả như sau: sử dụng phương pháp trần thuật (narrative) hoặc sơ đồ (flowchart) để mô tả lại chu trình HTK, giá thành và giá vốn của DN. Khi mô tả chu trình, cần lưu ý các thông tin sau cần được trình bày: (1) các loại nghiệp vụ trọng yếu của chu trình từ giai đoạn thực hiện nghiệp vụ, ghi chép nghiệp vụ và bảo vệ các tài sản liên quan, (2) các thủ tục kiểm soát chính của DN đối với chu trình này; (3) thẩm quyền phê duyệt của các bộ phận, phòng ban đối với các khâu trong chu trình; (4) các tài liệu và báo cáo chính được sử dụng cho mục đích kiểm soát trong chu trình (5) lưu ý về việc phân công phân nhiệm trong chu trình, đảm bảo ghi nhận việc một người đảm nhiệm nhiều khâu trong một chu trình (nếu có). Do đặc thù ngành nghề vật tư mua theo dự toán công trình, vật tư công trình nào chuyển thẳng đến công trình đó tại mỗi kho của từng công trình. Tham chiếu A430-1									
4. Soát xét về thiết kế và triển khai các thủ tục kiểm soát chính									
Các sai sót có thể xảy ra (1)	Mô tả kiểm soát chính (2)	Đánh giá về mặt thiết kế (3)	Đánh giá mặt thực hiện (4)	Tham chiếu đến tài liệu (5)					
Mục tiêu KS (1): “Tính có thật”: Các loại thành phẩm tồn kho, giá vốn ghi nhận trên sổ phải có thật.									
Các loại thành phẩm tồn kho, giá vốn ghi nhận trên sổ là không có thật.	- Vật tư chỉ được xuất kho căn cứ Đề nghị cấp vật tư đã được trưởng phòng phê duyệt. - Việc ghi nhận giá vốn phải căn cứ vào Phiếu xuất kho, Biên bản giao nhận hàng, Phiếu vận chuyển. - Tổ chức kiểm kê, đối chiếu số lượng thực tế với sổ kế toán. - Các thủ tục khác: Kiểm tra hợp đồng đầu ra ký với chủ đầu tư, nhật ký thi công,..	☒	☐	A431					
Mục tiêu KS (2): “Tính đầy đủ”: Các loại HTK, giá vốn phải được ghi sổ đầy đủ.									
Các loại HTK, giá vốn không được phản ánh đầy đủ vào sổ kế toán, BCTC.	- Trong ngày, các PNK, PXX phải được chuyển về bộ phận kế toán và cập nhật kịp thời vào sổ kế toán - Vật liệu thừa phải được thống kê công trình theo dõi, kiểm kê và ghi sổ kịp thời - Hàng tháng, bộ phận kế toán phải đối chiếu với bộ phận kho về lượn vật tư đã nhập và xuất kho.	☒	☐	A431					
Mục tiêu KS (3): “Tính chính xác”: Các loại HTK, giá vốn phải được ghi nhận chính xác.									

Các loại HTK, giá vốn không được ghi nhận chính xác.	• Người đề nghị cấp vật tư phải đối chiếu lượng vật tư thực nhận với Phiếu xin lĩnh vật tư và Phiếu xuất kho (về loại, số lượng, quy cách, thời gian đề nghị và thực nhận...). • Bảng chấm công, các bảng kê chi phí của phân xưởng phải được kiểm tra, phê duyệt. • Định mức tiêu hao NVL và tiêu thức phân bổ các chi phí chung phải được [người có thẩm quyền] phê duyệt và xem xét lại thường xuyên. • Các thủ tục khác: [mô tả:.....]	☒	☐	A431
---	---	-------------------------------------	--------------------------	------

Mục tiêu KS (4): “Tính đánh giá”: HTK được phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được				
HTK bị lỗi thời, hư hỏng... không được phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được.	Không áp dụng	☐	☒	

C. TỔNG HỢP VÀ KẾT LUẬN				
1. Các rủi ro phát hiện				
KTV cần tổng hợp các rủi ro trọng yếu phát hiện trong quá trình thực hiện các bước công việc từ 1-4 ở trên vào bảng dưới đây:				
Mô tả rủi ro	TK/ Cơ sở dẫn liệu bị ảnh hưởng	Thủ tục kiểm toán cần thực hiện (bổ)		
Công ty thực hiện kết chuyển giá vốn đối với các công tình theo tỷ lệ 98% doanh thu đối với các công trình đang dở dang.	Tài khoản 154, 632	Kiểm tra lại tiêu thức phân bổ, tính toán lại xem đã đúng chưa		

2. Kết luận về KSNB của chu trình									
(1) Hệ thống KSNB đối với chu trình HTK, giá thành và giá vốn nhìn chung đã được thiết kế phù hợp với mục tiêu kiểm soát và đã được triển khai thực hiện?									
☒	Có								
☐	Không								
(2) Có thực hiện kiểm tra tính hoạt động hữu hiệu (kiểm tra hệ thống KSNB) đối với chu trình này không?									
☒	Có	[trình bày việc kiểm tra vào Mẫu C310]							
☐	Không	[thực hiện kiểm tra cơ bản ở mức cao]							
Lý do của việc Có/Không kiểm tra hệ thống KSNB:									

Quy trình xuất kho vật tư				
STT	Mô tả quy trình	Thủ tục kiểm soát	Thẩm quyền phê	Tài liệu tham khảo
I	Xuất nguyên vật tư vào công			
1	Căn cứ vào đề nghị của bộ phận công trình, phòng kỹ thuật lập phiếu yêu cầu xuất vật tư	Trưởng phòng kỹ thuật đối chiếu yêu cầu xuất vật tư với dự toán	Trưởng phòng	Phiếu yêu cầu xuất vật tư
2	Thủ kho nhận phiếu yêu cầu và ghi số lượng thực tế vào cột thực xuất	Thủ kho và người nhận vật tư ký vào phiếu yêu cầu		
3	Thủ kho chuyển phiếu yêu cầu xuất vật tư cho thống kê kho làm phiếu xuất kho	Trưởng phòng vật tư đối chiếu phiếu yêu cầu với phiếu xuất kho và ký duyệt	Trưởng phòng vật tư	Phiếu xuất kho
4	Kế toán hạch toán xuất HTK	Đối chiếu giữa phiếu yêu cầu, phiếu xuất kho để hạch toán	Kế toán vật tư	Phiếu kế toán

Phụ lục số 14. Giấy tờ làm việc tìm hiểu chu trình kinh doanh mua hàng và thanh toán tại công ty kiểm toán ABC2

5.03.2

.....Auditing Firm
Member of HLB International

Khách hàng: Tổng Công ty Licogi – CTCP	Người thực hiện: TNM	Ngày:
Ký kế toán:	Người soát xét: NHH	Ngày:
Công việc: Tìm hiểu HTKSNB – Mua hàng và thanh toán		

MỤC TIÊU

- Xác định và hiểu được các giao dịch và sự kiện liên quan tới chu trình mua hàng, thanh toán;
- Đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện đối với các kiểm soát chính của chu trình này;
- Quyết định xem liệu có thực hiện thử nghiệm kiểm soát không;
- Đánh giá rủi ro và thiết kế các thủ tục kiểm tra cơ bản phù hợp và có hiệu quả.

CÁC ĐẶC ĐIỂM CHUNG

Các loại hàng hóa, nguyên vật liệu, dịch vụ chủ yếu thường mua	Các loại nguyên vật liệu, hàng hóa chủ yếu thường mua là các vật tư phục vụ cho ngành xây dựng như vật liệu xây dựng, cát, đá, sỏi, thép, bê tông.... Các loại dịch vụ chủ yếu thường mua không nhiều, chủ yếu là thuê máy khoan, điện, nước, điện thoại, internet và dịch vụ ăn uống tiếp khách
Các đặc thù của hàng hóa, nguyên vật liệu, dịch vụ được mua (chúng loại, giá trị, hàng thời vụ, hàng dễ hư hỏng, hàng có sẵn trên thị trường hay đặc thù riêng....)	Do ngành nghề kinh doanh chính của đơn vị là xây dựng công trình nên các loại hàng hóa nguyên vật liệu được mua là rất đa dạng về chủng loại, đặc thù dùng cho ngành xây dựng, không có tính thời vụ.
Các phương thức mua hàng (nhập khẩu, mua trong nước, đấu thầu, chỉ định thầu)	Chủ yếu là mua vật tư của các nhà cung cấp trong nước
Mua qua nhà cung cấp cố định hay vắng lai	Đối với việc mua các vật tư theo lô lớn, đơn vị thường mua qua các nhà cung cấp quen thuộc nhằm đảm bảo chất lượng và nguồn hàng. Tuy nhiên trong một số trường hợp vẫn áp dụng mua của các nhà cung cấp mới. Đối với trường hợp phát sinh NVL với số lượng nhỏ, đơn vị có thể mua thêm của các nhà cung cấp khác
Phương thức lựa chọn nhà cung cấp	- Đối với lô hàng nhỏ có trị giá dưới 20 triệu đồng: Đội thi công có nhu cầu đề nghị cấp vật tư, Ban Vật tư cơ giới sẽ tự lựa chọn nhà cung cấp và trình Phó Tổng Giám đốc duyệt - Đối với các lô hàng có trị giá trên 20 triệu đồng: Đơn vị lấy báo giá của 3 nhà cung cấp Phó Tổng Giám đốc duyệt giá để lựa chọn mức giá phù hợp và ký hợp đồng cung cấp vật tư với nhà cung cấp được chọn
Các cam kết mua hàng và các hợp đồng mua dài hạn	Không có
Các tài sản thế chấp	Không có

..... is member of International

1 / 6

5.03.2

.....Auditing Firm
Member of HLB International

Khách hàng: Tổng Công ty Licogi – CTCP	Người thực hiện: TNM	Ngày:
Ký kế toán: 31/12/2017	Người soát xét: NHH	Ngày:
Công việc: Tìm hiểu HTKSNB – Mua hàng và thanh toán		

Sau khi được Phó Tổng Giám đốc phê duyệt Đề nghị mua vật tư, Ban Vật tư cơ giới sẽ tiến hành lựa chọn nhà cung cấp theo hướng dẫn đánh giá nhà thầu, liệt kê danh sách các nhà cung cấp được chấp nhận - Ban vật tư tiếp nhận chào hàng/Báo giá của nhà cung cấp, trình Phó Tổng Giám đốc phê duyệt → Tiến hành thỏa thuận, ký kết hợp đồng mua bán, ương trước tiên (nếu hợp đồng yêu cầu).	Bảo giá được ký phê duyệt bởi Phó Tổng Giám đốc.	Ban vật tư, Phó Tổng Giám đốc	Theo từng lần phát sinh	Bảo giá được ký phê duyệt, Hợp đồng	KS2			
2/ Mua hàng - Giao cho nhân viên thực hiện mua hàng theo hướng dẫn mua hàng theo tiêu chuẩn ISO								
3/ Thực hiện việc giao nhận hàng: Thông thường nhà cung cấp sẽ giao hàng theo tiến độ trên hợp đồng, một số trường hợp Tổng Công ty phải tự nhận hàng và vận chuyển về kho Tổng Công ty. - Phòng vật tư cử nhân viên theo dõi việc nhập hàng theo đúng chủng loại, số lượng ghi trên hợp đồng. - Phòng KCS chịu trách nhiệm kiểm tra về chất lượng của hàng hóa nhập kho; nếu đạt yêu cầu thì chấp nhận nhập kho, nếu không sẽ đề nghị để trả lại nhà cung cấp	- Biên bản giao nhận hàng hóa và phiếu nhập kho có đủ chữ ký của người giao hàng, NV phòng vật tư, KCS, thủ kho	- Phòng vật tư - Phòng KCS - Thủ kho	Theo từng lần phát sinh	- Kết quả kiểm tra chất lượng - Biên bản giao nhận hàng hóa/Phiếu xuất kho bên bán - Phiếu nhập kho - Hóa đơn GTGT	KS3			

..... is member of International

3 / 6

theo hợp đồng được ghi trên đề nghị thanh toán để phục vụ cho việc theo dõi công nợ và thời hạn thanh toán.								
5/ Thanh toán công nợ - Đề nghị thanh toán được chuyển cho kế toán trưởng và Phó Tổng Giám đốc phê duyệt - Đến hạn thanh toán, kế toán thanh toán sẽ làm thủ tục để chuyển tiền thanh toán cho khách hàng.	- Phê duyệt các cấp đối với đề nghị thanh toán và chứng từ thanh toán	- Kế toán thanh toán - Kế toán thanh toán - KTT, Phó Tổng Giám đốc	Theo từng lần phát sinh	- Bộ chứng từ mua hàng - Đề nghị thanh toán, Lệnh chi/ủy nhiệm chi, Bảo Nợ NH	KS5			
6/ Đối chiếu công nợ Hàng quý, kế toán công nợ sẽ thực hiện lập Biên bản đối chiếu công nợ gửi khách hàng và nhà cung cấp để rà soát công nợ giữa các bên, đảm bảo số dư ghi nhận là đúng.	Phê duyệt của kế toán trưởng, dấu xác nhận của đối tác	Kế toán thanh toán Kế toán trưởng Khách hàng, NCC	Hàng quý	Biên bản đối chiếu công nợ	KS6			

Đánh giá rủi ro trong chu trình						
Mô tả rủi ro	Hoạt động kiểm soát có liên quan	Ảnh hưởng đến BCTC	Mức độ rủi ro (H/M/L)	RR đáng kể	Đề xuất hoàn thiện hệ thống KSNB	Biện pháp xử lý/Thủ tục kiểm toán
1. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC và biện pháp xử lý						
Không có						
2. Rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ CSDL và các thủ tục kiểm toán cụ thể						
Không có						

Có tiếp tục thực hiện kiểm tra tính hữu hiệu hệ thống kiểm soát nội bộ không?

Có ☒

Không ☐ Lý do:

- Thủ kho sau khi có kiểm tra chất lượng của KCS và phòng vật tư, tiếp nhận hàng, kiểm tra số lượng để nhập kho. - Thủ kho ghi biển hiệu để nhận biết và treo phiếu vật tư trong đó ghi rõ tên, chủng loại hàng, quy cách và các thông tin cần thiết khác - Thủ kho và NV phòng vật tư hoàn thành phiếu nhập kho; sau đó thủ kho cập nhật vào thẻ kho, NV phòng vật tư cầm phiếu nhập kho về hoàn thiện chứng từ để thanh toán.								
4/ Cập nhật số liệu kế toán và theo dõi nhà cung ứng. - NV phòng vật tư sau khi tiếp hợp đủ các chứng từ cho nghiệp vụ mua hàng bao gồm từ yêu cầu vật tư, đề nghị mua hàng, đơn đặt hàng, hợp đồng, hóa đơn, phiếu nhập kho, đề nghị thanh toán sẽ chuyển lại cho phòng kế toán để phòng kế toán vào sổ kế toán.(chậm nhất là ngày 03 tháng sau phải nộp chứng từ) - Kế toán mua hàng sẽ nhận chứng từ, kiểm tra hợp đồng hóa đơn, phiếu nhập kho để vào sổ kế toán, ghi tăng hàng tồn kho và công nợ nhà cung cấp, ký xác nhận về việc mua hàng trên đề nghị thanh toán. Hạn thanh toán với nhà cung cấp	- Đề nghị thanh toán được sự đồng ý của kế toán mua hàng và phụ trách phòng vật tư.	- Phòng vật tư - Kế toán kho - Kế toán thanh toán	Theo từng lần phát sinh	- Chứng từ mua hàng: Yêu cầu mua vật tư, Đề nghị mua hàng, Đơn đặt hàng, Hợp đồng, Hóa đơn GTGT, Phiếu nhập kho, Kiểm tra chất lượng, Biên bản giao nhận/Phiếu xuất kho bên bán - Đề nghị thanh toán	KS4			

Phụ lục số 15. Tìm hiểu chu trình kinh doanh TSCĐ và XSCB của công ty ABC2

Tên khách hàng: Công ty ABC

Ngày kết thúc kỳ kế toán:

Nội dung: TÌM HIỂU CHU TRÌNH TSCĐ VÀ XD CB

	Tên	Ngày
Người thực hiện		
Người soát xét 1		
Người soát xét 2		

A. MỤC TIÊU:

- Xác định và hiểu được các giao dịch và sự kiện liên quan tới chu trình KD quan trọng;
- Đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện đối với các kiểm soát chính của chu trình KD này;
- Quyết định xem liệu có thực hiện thử nghiệm kiểm soát không;
- Thiết kế các thủ tục kiểm tra cơ bản phù hợp và có hiệu quả.

B. CÁC BƯỚC CÔNG VIỆC THỰC HIỆN:

1. Hiểu biết chủ yếu về TSCĐ và XD CB

Các thông tin về khía cạnh KD liên quan chủ yếu tới TSCĐ và XD CB bao gồm nhưng không giới hạn các thông tin sau:

- Các loại TSCĐ chính (hữu hình, vô hình, thuê tài chính, BĐS đầu tư), chi phí XD CB dở dang của DN và tỷ trọng của từng loại trong tổng tài sản của DN:

TSCĐ hữu hình: máy móc thiết bị phục vụ sản xuất, phương tiện vận tải, nhà xưởng, thiết bị văn phòng.

TSCĐ vô hình: phần mềm, bản quyền, quyền sử dụng đất, phần mềm

- Thẩm quyền phê duyệt mua sắm TSCĐ (theo Điều lệ và các quy chế của DN):

- Các quyết định mua sắm TSCĐ giá trị lớn do Hội đồng quản trị/Chủ sở hữu phê duyệt.
 Các khoản đầu tư thường xuyên, giá trị nhỏ do Ban Giám đốc quyết định theo quy chế tài chính nội bộ.
- (3) Quy chế và phương thức mua sắm TSCĐ; các quy định về quản lý TSCĐ, trùng/đại tu TSCĐ:
 Mua sắm: thông qua đấu thầu/chào giá cạnh tranh hoặc mua trực tiếp từ nhà cung cấp có uy tín; phải lập đề xuất, thẩm định và phê duyệt.
 Quản lý: TSCĐ được gắn mã số, theo dõi trên sổ sách và phần mềm kế toán; định kỳ kiểm kê, đối chiếu.
 Khấu hao: thực hiện theo quy định hiện hành (Thông tư 45/2013/TT-BTC và văn bản thay thế).
 Trùng tu/đại tu: thực hiện theo kế hoạch bảo trì hàng năm; chi phí sửa chữa lớn được vốn hóa nếu thỏa điều kiện, chi phí thường xuyên ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ.

2. Hiểu biết về chính sách kế toán áp dụng

- (1) Phương pháp kế toán TSCĐ, chi phí XDCB dở dang và trích khấu hao TSCĐ:
 TSCĐ được ghi nhận theo giá gốc ban đầu và trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng.
 Chi phí XDCB dở dang được tập hợp theo từng công trình/dự án và kết chuyển khi bàn giao nghiệm thu.
 Khấu hao được tính bắt đầu từ tháng tiếp theo sau khi đưa vào sử dụng, theo thời gian sử dụng ước tính.
- (2) Các ước tính kế toán và xét đoán sử dụng (*như ước tính thời gian sử dụng hữu ích*):
 Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ được ước tính căn cứ vào hướng dẫn tại Thông tư 45/2013/TT-BTC, có điều chỉnh theo thực tế sử dụng.
 Với các tài sản chuyên dụng hoặc sử dụng cường độ cao (máy móc thi công...), thời gian sử dụng thường ngắn hơn quy định thông thường.
 Các khoản sửa chữa lớn được xét đoán xem có đủ điều kiện vốn hóa hay phân bổ chi phí.
- (3) Cách thức phân loại chi phí khấu hao thành chi phí sản xuất, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp (*TSCĐ bộ phận nào được hạch toán vào TK 6274, TK 6414, TK 6424...*):
 TK 6274 – Chi phí sản xuất chung: khấu hao máy móc, thiết bị dùng tại công trường, văn phòng chỉ huy công trình.
 TK 6414 – Chi phí bán hàng: khấu hao tài sản tại bộ phận kinh doanh, phòng đấu thầu (nếu có tài sản riêng).
 TK 6424 – Chi phí quản lý doanh nghiệp: khấu hao tài sản tại trụ sở chính, như xe phục vụ văn phòng, văn phòng làm việc, máy tính, phần mềm quản lý.
- (4) So sánh chính sách kế toán áp dụng có phù hợp với quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán và có nhất quán với năm/kỳ trước hay không:
 Chính sách kế toán của công ty phù hợp với Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và Thông tư 200/2014/TT-BTC.
 Không có thay đổi lớn so với các kỳ trước, đảm bảo tính nhất quán giữa các kỳ và phản ánh trung thực tình hình tài chính.
- (5) Các thay đổi chính sách kế toán và các ước tính kế toán:
 Trong kỳ không có thay đổi chính sách kế toán đáng kể.
 Các ước tính liên quan đến thời gian khấu hao và chi phí XDCB dở dang được rà soát và điều chỉnh định kỳ hàng năm để phản ánh thực tế sử dụng tài sản và tiến độ công trình.
- (6) Các chính sách kế toán khác:

3. Mô tả chu trình “TSCĐ và XDCB”

STT	Mô tả các nghiệp vụ chính của chu trình	Thủ tục kiểm soát	Người thực hiện	Thẩm quyền phê duyệt	Tài liệu kèm theo
1	Đề xuất, mua tài sản	- Có đề xuất mua sắm từ các phòng/ban hoặc công trường - So sánh ít nhất 3 báo giá nếu mua ngoài - Kiểm tra ngân sách và quy trình phê duyệt - Kiểm tra tính hợp lý, cần thiết trước khi mua	Phòng vật tư/Phòng kỹ thuật/Phòng KH-ĐT	Tổng Giám đốc / HĐQT (tùy giá trị)	Đề xuất mua, Báo giá, Biên bản lựa chọn nhà cung cấp, Hợp đồng mua
2	Khấu hao TSCĐ, các ghi nhận sau ghi nhận ban đầu	- Lập bảng phân bổ khấu hao hàng tháng theo phần mềm - Kiểm tra thời gian sử dụng, giá trị còn lại - Ghi nhận khấu hao vào chi phí phù hợp (6274, 6424...)	Kế toán tài sản cố định	Kế toán trưởng	Bảng tính khấu hao, Sổ TSCĐ, Chứng từ ghi tăng
3	Tìm hiểu hệ thống CNTT có ảnh hưởng đến chu trình TSCĐ và XDCB	- Kiểm tra tính phân quyền, nhật ký truy cập - Đảm bảo dữ liệu TSCĐ được lưu trữ, sao lưu an toàn - Kiểm tra tích hợp giữa phần mềm kế toán và phần mềm quản lý tài sản	Phòng IT & Kiểm soát nội bộ	Trưởng phòng IT / KTNB	Tài liệu mô tả hệ thống, Nhật ký truy cập phần mềm
4	Thanh lý và không sử dụng	- Có đề xuất thanh lý nêu rõ lý do - Kiểm kê thực tế tài sản - Đấu giá/bán theo quy trình công khai (nếu có giá trị lớn) - Ghi giảm tài sản, xác định lãi/lỗ	Phòng Hành chính – Vật tư phối hợp Kế toán	Tổng Giám đốc / HĐQT (nếu có giá trị lớn)	Biên bản kiểm kê, Biên bản thanh lý, Hợp đồng bán (nếu có)

5	Các điều chỉnh cuối kỳ	- Kiểm tra chênh lệch kiểm kê TSCĐ - Trích trước/Xử lý chi phí XDCB dở dang chưa quyết toán - Ghi nhận hao mòn, điều chỉnh giá trị còn lại	Kê toán tài sản, Kê toán tổng hợp	Kê toán trưởng	Biên bản điều chỉnh, Sổ TSCĐ, Báo cáo kiểm kê
6	Tìm hiểu các thông tin về TSCĐ và XDCB được ghi nhận vào sổ chi tiết như thế nào (bao lâu ghi nhận 1 lần, ai là người ghi nhận, ghi nhận dựa vào tài liệu nào, ai kiểm tra, đối chiếu,...)	- Ghi nhận tăng/giảm TSCĐ theo từng giao dịch (hàng tháng hoặc khi phát sinh) - Ghi nhận dựa trên hóa đơn, biên bản nghiệm thu, bản giao tài sản - Đối chiếu định kỳ giữa sổ kế toán và hiện trạng tài sản	Kê toán tài sản cố định	Kê toán trưởng	Sổ chi tiết TSCĐ, Phiếu ghi tăng/giảm, Hồ sơ nghiệm thu, Biên bản bàn giao

4. Soát xét về thiết kế và thực hiện các kiểm soát chính

Sai sót có thể xảy ra	Mô tả kiểm soát chính (1)	KSNB đã được thiết kế phù hợp chưa	Thủ tục KSNB có được thực hiện không?	Tham chiếu đến tài liệu “walk-through test”	Có kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát không?
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Mục tiêu KS (1): “Tính hiện hữu”: TSCĐ được phản ánh trên BCTC là TSCĐ có thật, được sử dụng trong quá trình SXKD hoặc phục vụ công tác quản lý.					
TSCĐ được ghi nhận trong sổ kế toán nhưng không có thật	Việc mua sắm, đầu tư TSCĐ phải căn cứ kế hoạch và đề nghị mua của bộ phận có nhu cầu sử dụng và đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.	☒	☐		☐
	Bộ phận chịu trách nhiệm mua sắm TSCĐ phải độc lập với bộ phận sử dụng và/hoặc bộ phận kế toán.	☒	☐		☐
	Phải lập biên bản giao nhận TSCĐ có sự tham gia của nhà cung cấp và các bộ phận liên quan.	☒	☐		☐
	Kê toán tài sản phải lập bộ hồ sơ TSCĐ với đầy đủ chứng từ liên quan và cập nhật ngay khi có thay đổi.	☒	☐		☐
	Định kỳ tổ chức kiểm kê TSCĐ với sự tham gia của cá nhân độc lập với bộ phận quản lý, sử dụng. Tài sản cần được dán nhãn để theo dõi.	☒	☐		☐
	Các thủ tục khác:	☐	☐		☐
Mục tiêu KS (2): “Tính đầy đủ”: Mọi TSCĐ của DN (kể cả TSCĐ do DN sở hữu và TSCĐ thuê tài chính) đều được phản ánh đầy đủ trên BCTC.					
Các chi phí khác (ví dụ, chi phí vận chuyển, lắp đặt...) hoặc chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu (ví dụ, chi phí nâng cấp TSCĐ) không được vốn hóa đầy đủ.	Phân công kế toán tập hợp các chi phí liên quan đến TSCĐ.	☒	☐		☐
	Hồ sơ, chứng từ liên quan đến TSCĐ tăng/giảm phải được chuyển về bộ phận kế toán để cập nhật kịp thời vào sổ kế toán.	☒	☐		☐
	Các TSCĐ di chuyển khỏi bộ phận quản lý, sử dụng phải có phiếu điều chuyển có phê duyệt của cấp có thẩm quyền.	☒	☐		☐
	Tài sản bị mất cần phải điều tra tìm nguyên nhân. Kế toán phản ánh kịp thời tài sản mất mát trên sổ kế toán và sổ theo dõi tài sản.	☒	☐		☐
	Các thủ tục khác:				
Mục tiêu KS (3): “Tính chính xác”: Nguyên giá và giá trị còn lại của TSCĐ được phản ánh chính xác trên BCTC.					
	Kê toán phải đối chiếu số liệu trên báo giá, hợp đồng, hóa đơn để đảm bảo tính chính xác của nguyên giá TSCĐ ghi nhận trên sổ kế toán.	☒	☐		☐
	Các TSCĐ phải được trích khấu hao phù hợp với quy định của DN về thời gian sử dụng hữu ích đối với mỗi loại TSCĐ.	☒	☐		☐
	Kê toán phải kiểm tra để đảm bảo thời điểm bắt đầu/ngừng trích khấu hao là thời điểm bắt đầu/dừng sử dụng TSCĐ.	☒	☐		☐
	Bất kỳ tài sản nào có dấu hiệu hỏng hóc, lỗi thời, hoạt động dưới công suất thiết kế, ... cần phải được ghi chú rõ ràng.	☒	☐		☐

Sai sót có thể xảy ra	Mô tả kiểm soát chính (1)	KSNB đã được thiết kế phù hợp chưa	Thủ tục KSNB có được thực hiện không?	Tham chiếu đến tài liệu “walk-through test”	Có kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát không?
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Kế toán cân có số chi tiết theo dõi TSCĐ. Định kỳ kế toán đối chiếu số kế toán với số theo dõi TSCĐ. Bất kỳ sai lệch nào cần phải được điều tra và phản ánh kịp thời vào sổ kế toán.	☒	☐		☐
	Các thủ tục khác:	☐	☐		☐

C. TỔNG HỢP VÀ KẾT LUẬN

Các rủi ro phát hiện

KTV cần tổng hợp các rủi ro có sai sót trọng yếu phát hiện trong quá trình thực hiện các bước công việc từ 1-4 ở trên vào bảng dưới đây:

Mô tả rủi ro	TK/ Cơ sở dẫn liệu bị ảnh hưởng	Thủ tục kiểm toán cần thực hiện (bổ sung vào CTKiT phần hành tương ứng)
1. Ghi nhận sai giá trị hoặc sai thời điểm ghi tăng TSCĐ (ghi nhận khi chưa đủ điều kiện hoặc chưa nghiệm thu)	TK 211, 213, 241	- Kiểm tra hồ sơ bàn giao, nghiệm thu, hóa đơn mua sắm - Soát xét ngày ghi nhận trên sổ với ngày đủ điều kiện sử dụng - Đối chiếu với hợp đồng mua sắm và chứng từ gốc
2. Chi phí đầu tư XDCB dở dang không được tập hợp đầy đủ hoặc không phản ánh đúng thực tế	TK 241	- Chọn mẫu dự án, kiểm tra chi phí thực tế, tiến độ thi công - Soát xét chứng từ đầu vào: hợp đồng xây lắp, hóa đơn, nghiệm thu khối lượng - Phỏng vấn cán bộ kỹ thuật để xác nhận phần việc đã hoàn thành
3. Khấu hao tính sai, không đúng thời gian sử dụng hữu ích hoặc chưa phân bổ đủ	TK 6274, 6424, 6414, 214	- Rà soát bảng khấu hao theo phương pháp tính, thời gian sử dụng - Đối chiếu giá trị còn lại, kiểm tra mã tài sản, ngày bắt đầu khấu hao - Tính toán lại mẫu khấu hao và so sánh với sổ sách
4. Ghi nhận sai phân loại TSCĐ vào chi phí sản xuất, QLDN, hoặc bán hàng	TK 6274, TK 6424, TK 6414	- Đánh giá tính hợp lý của việc phân bổ chi phí khấu hao - Kiểm tra cách phân loại tài sản theo chức năng sử dụng - So sánh với cơ cấu tổ chức, sơ đồ sử dụng tài sản

Phụ lục số 16. Giấy tờ làm việc liên quan đến thực hiện thử nghiệm kiểm soát tại công ty kiểm toán ABC3

Subject: Walk through chu trình HTK-Gia thành-GV

A. MỤC TIÊU:

Kiểm tra việc thực hiện chu trình “HTK- Giá thành – Giá vốn” có đúng như đã được mô tả tại Mẫu A430 hay không.

B. CÁC BƯỚC CÔNG VIỆC THỰC HIỆN:

Chọn 1 nghiệp vụ nhập kho thành phẩm bất kỳ để kiểm tra từ đầu đến cuối chu trình (walk through test):

1/ Thông tin chi tiết về các chứng từ liên quan đến nghiệp vụ được kiểm tra

Loại chứng từ, tài liệu	Thông tin về chứng từ (số/ngày)
Lệnh sản xuất	
Bảng định mức tiêu hao NVL	
Phiếu đề nghị xuất vật tư	
Phiếu xuất kho vật tư	
Phiếu xác nhận khối lượng sản phẩm hoàn thành	
Phiếu nhập kho thành phẩm	
Bảng chấm công	
Bảng kê chi phí trực tiếp	
Bảng phân bổ chi phí gián tiếp	
Bảng tính giá thành	
Phiếu xuất kho TP	
Biên bản giao nhận	
Phiếu vận chuyển	
.....	

2/ Kết quả kiểm tra các kiểm soát chính:

Kiểm soát chính	Có	Không	Tham chiếu	Ghi chú
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Vật tư chỉ được xuất kho căn cứ đề nghị cấp vật tư đã được [người có thẩm quyền] phê duyệt.				
[Người chịu trách nhiệm] phải đối chiếu lượng vật tư thực nhận với phiếu xin lĩnh vật tư và phiếu xuất kho (về loại, số lượng, quy cách, thời gian đề nghị và thực nhận...)				
Thành phẩm nhập kho phải được kiểm tra và xác nhận bởi [người giám sát độc lập với quy trình sản xuất]				
Việc ghi nhận giá vốn phải căn cứ vào phiếu xuất kho, biên bản giao nhận hàng, phiếu vận chuyển.				
[Trong ngày], các phiếu nhập kho, xuất kho phải được chuyển về bộ phận kế toán và cập nhật kịp thời vào sổ kế toán				
[Hàng tháng], bộ phận kế toán phải đối chiếu với bộ phận sản xuất về lượng thành phẩm hoàn thành nhập kho.				
[Người độc lập] kiểm tra việc tính giá xuất HTK theo phương pháp công bố để đảm bảo tính phù hợp, nhất quán.				
Bảng chấm công, các bảng kê chi phí của phân xưởng phải được kiểm tra, phê duyệt.				
Định mức tiêu hao NVL và tiêu thức phân bổ các chi phí chung phải được [người có thẩm quyền] phê duyệt và xem xét lại thường xuyên.				
Bảng phân bổ chi phí phải được [người độc lập] kiểm tra để đảm bảo tiêu thức phân bổ được áp dụng phù hợp, nhất quán.				
Bảng tính giá thành phải được [người độc lập] kiểm tra để đảm bảo tính phù hợp, nhất quán.				
-				
-				

C. KẾT LUẬN

Các KSNB đối với chu trình HTK giá thành, giá vốn đã được thực hiện theo như thiết kế

Có	
Không	

Subject: Walk through chu trình TSCĐ và XDCCB

A. A. MỤC TIÊU:

Kiểm tra việc thực hiện chu trình "TSCĐ và XDCCB" có đúng như đã được mô tả ở đánh giá sơ bộ hay không.

B. CÁC BƯỚC CÔNG VIỆC THỰC HIỆN:

Chọn 1 nghiệp vụ mua TSCĐ bất kỳ để kiểm tra từ đầu đến cuối chu trình (walk through test):

1/ Thông tin chi tiết về các chứng từ liên quan đến nghiệp vụ được kiểm tra

Loại chứng từ, tài liệu	Thông tin về chứng từ (số/ngày)
Đề nghị mua sắm TSCĐ	
Báo giá	
Hợp đồng kinh tế	
Hóa đơn GTGT	
Biên bản bàn giao đưa vào sử dụng	
Thẻ TSCĐ	
.....	
.....	

2/ Kết quả kiểm tra các kiểm soát chính:

Kiểm soát chính (1)	Có	Không	Tham chiếu	Ghi chú
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Việc mua sắm, đầu tư TSCĐ phải căn cứ kế hoạch và đề nghị mua của bộ phận có nhu cầu sử dụng và đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.				
Bộ phận chịu trách nhiệm mua sắm TSCĐ phải độc lập với bộ phận sử dụng và/hoặc bộ phận kế toán.				
Phải lập Biên bản giao nhận TSCĐ có sự tham gia của nhà cung cấp và các bộ phận liên quan.				
[Bộ phận chịu trách nhiệm] phải lập bộ hồ sơ TSCĐ với đầy đủ chứng từ liên quan và cập nhật ngay khi có thay đổi.				
[Định kỳ] tổ chức kiểm kê TSCĐ với sự tham gia của cá nhân độc lập với bộ phận quản lý, sử dụng.				
Phân công [bộ phận chịu trách nhiệm] tập hợp các chi phí liên quan vào TSCĐ.				
Hồ sơ, chứng từ liên quan đến TSCĐ tăng/giảm phải được chuyển về bộ phận kế toán để cập nhật kịp thời vào sổ kế toán.				
Các TSCĐ di chuyển khỏi bộ phận quản lý, sử dụng phải có Phiếu điều chuyển có phê duyệt của cấp có thẩm quyền.				
Kế toán phải đối chiếu số liệu trên báo giá, hợp đồng, hóa đơn để đảm bảo tính chính xác của nguyên giá TSCĐ ghi nhận trên sổ kế toán.				
Các TSCĐ phải được trích khấu hao phù hợp với quy định của DN về thời gian sử dụng hữu ích đối với mỗi loại TSCĐ.				
Kế toán phải kiểm tra để đảm bảo thời điểm bắt đầu ngừng trích khấu hao là thời điểm bắt đầu dùng sử dụng TSCĐ.				
Các thủ tục khác: [mô tả:.....]				

C. KẾT LUẬN

Các KSNB đối với chu trình xây dựng, mua sắm tài sản đã được thực hiện theo n

Có	
Không	

Phụ lục số 17a. Trích dẫn giấy tờ làm việc của KTV về trao đổi với nhà quản trị và các cá nhân khác về rủi ro có sai sót trọng yếu

Công ty kiểm toán: ABC2

Khách hàng: Công ty XYZ

Period: 31/12/2023

Content: Trao đổi với nhà quản trị và các cá nhân khác về rủi ro trọng yếu

Prepared by: ... dated

... Prepared by: ... dated

... Reviewed by: ...

dated ...

A. MỤC TIÊU/ OBJECTIVE

CMKit VN số 240 yêu cầu KTV phải trao đổi/phỏng vấn Ban Giám đốc và các đối tượng khác trong đơn vị được kiểm toán để thu thập thông tin nhằm xác định rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.

B. CÔNG VIỆC THỰC HIỆN/ WORKDONE

Ghi lại danh sách các cá nhân được phỏng vấn và thời điểm phỏng vấn/ Write the list of individual interviewees and the time of interview:

Ban Giám đốc/ Board of Management:

Interviewee 1/Position:

Other staffs in the entity:

Interviewee 1/Position:

No	Nội dung câu hỏi/ Content	Description	Ref
	Ban Giám đốc/ Board of Management		
1.	Đánh giá của BGD về rủi ro có thể có sai sót do gian lận trong BCTC. Nội dung, phạm vi và tần suất BGD thực hiện các đánh giá đó?	....	
2.	Quy trình BGD sử dụng để xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị (ví dụ, các chính sách, thủ tục và các KSNB để phòng chống gian lận). <i>Nếu có quy trình: để nghị mô tả chi tiết. Nếu không có quy trình, để nghị giải thích lý do.</i>	...	
3.	BGD có thường xuyên trao đổi với Ban quản trị về quy trình xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị không? Tần suất và cách thức trao đổi?	...	
4.	BGD có thường xuyên trao đổi với các nhân viên về quan điểm của BGD về các hoạt động kinh doanh và hành vi đạo đức không? Tần suất và cách thức trao đổi?	....	
5.	BGD có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không?	...	
6.	Các câu hỏi khác/ Other question:.....	...	
	Các cá nhân khác/ Other staffs		
7.	Các cá nhân được phỏng vấn có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào ảnh hưởng đến đơn vị hay không, kể cả các gian lận của BGD-nếu có?	...	
8.	Các cá nhân được phỏng vấn đã bao giờ bị BGD yêu cầu thực hiện các công việc không đúng với KSNB đã xây dựng chưa?	...	
9.	Các cá nhân được phỏng vấn có biết về bất kỳ vấn đề nào liên quan đến sự thiên lệch trong các ước tính, các bên liên quan chưa được công bố hoặc các giao dịch không có thật?	....	
10.	Các câu hỏi khác/ Other question:.....	...	
	Ban quản trị/ BOD or Governors		
11.	Cách thức Ban quản trị thực hiện chức năng giám sát đối với: (1) quy trình BGD xác định và xử lý rủi ro có gian lận trong đơn vị và (2) đối với KSNB mà BGD thiết lập để giảm thiểu các rủi ro gian lận?	...	
12.	Ban quản trị có biết về bất kỳ gian lận nào trong thực tế, nghi ngờ có gian lận hoặc cáo buộc gian lận nào của BGD hoặc nhân viên mà có ảnh hưởng đến đơn vị hay không?	...	
13.	Các câu hỏi khác/ Other questions:.....	...	

C. KẾT LUẬN/ CONCLUSION

Phụ lục số 17b. Giấy tờ làm việc tại công ty ABC3 liên quan đến tổng hợp đánh giá rủi ro có SSTY

Tên khách hàng: CÔNG TY TNHH ABC	Người thực hiện: Huỳnh Phước Hậu	07/03/2025
Ngày khóa số: 31/12/2024	Người soát xét 1: Hồ Nam Đông	07/03/2025
Nội dung: TỔNG HỢP ĐÁNH GIÁ RỦI RO CẤP ĐỘ BCTC VÀ CẤP ĐỘ CƠ SỞ DẪN LIỆU. XÁC ĐỊNH PHƯƠNG PHÁP CHỌN MẪU-CỜ MẪU		

A. MỤC TIÊU

Ghi chép rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đã được xác định tại các giấy làm việc khác, thực hiện đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu, để xuất biện pháp xử lý tương ứng các rủi ro đã xác định. Xác định phương pháp chọn mẫu và khoảng cách mẫu cho các vùng kiểm toán chính.

B. NỘI DUNG

I.ĐÁNH GIÁ VÀ PHÂN LOẠI RỦI RO CẤP ĐỘ BCTC

Đánh giá và phân loại rủi ro tiềm tàng				Đánh giá và phân loại rủi ro kiểm soát		Đánh giá và phân loại rủi ro có sai sót trọng yếu	Biện pháp xử lý kiểm toán đề xuất (3)	Tham chiếu giấy làm việc
Tham chiếu giấy làm việc	Mô tả rủi ro (1)	L/M/H(2)	Có phải là rủi ro đáng kể không	Tham chiếu giấy làm việc	L/M/H(2)	L/M/H(2)		
N/A								

Kết luận: Rủi ro cấp độ tổng thể BCTC là: ☐ Thấp ☐ Trung bình ☐ Cao

II. ĐÁNH GIÁ VÀ PHÂN LOẠI RỦI RO CẤP ĐỘ CƠ SỞ DẪN LIỆU CỤ THỂ

Đánh giá và phân loại rủi ro tiềm tàng					Đánh giá và phân loại rủi ro kiểm soát		Đánh giá và phân loại rủi ro có sai sót trọng yếu (L/M/H) (2)	Biện pháp xử lý kiểm toán đề xuất (4)	Tham chiếu giấy làm việc
Tham chiếu giấy làm việc	Mô tả rủi ro (1)	Khoản mục BCTC bị ảnh hưởng	Cơ sở dẫn liệu bị ảnh hưởng	L/M/H (2)	Có phải là rủi ro đáng kể không	Tham chiếu giấy làm việc	L/M/H (2)		

Phụ lục số 18.a. Báo cáo risk profile xác định rủi ro có SSTY tại hồ sơ công ty kiểm toán ABC2

Khách hàng:		#REF!		Người TH:							
Năm TC:		31/12/2025		Người KT:							
KIỂM TRA CÁC SỰ KIỆN XÂY RA SAU NGÀY LẬP BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN											
Thủ tục/Câu hỏi				Mục tiêu kiểm toán				Người thực hiện	Y - nếu thỏa mãn mục tiêu. No - có tham chiếu chú giải	Tham chiếu W/P	Ghi chú
				C	E	A	V				
1.	Kiểm tra các biên bản cuộc họp cổ đông, Hội đồng Quản trị, Ban kiểm soát trong giai đoạn từ sau ngày lập Bảng cân đối kế toán và chất vấn về các vấn đề đã thảo luận trong cuộc họp nhưng chưa được lập thành biên bản.			C	E			NVA	Yes		Không có vấn đề trọng yếu phát sinh từ sau ngày lập BCDKT
2.	Kiểm tra báo cáo tài chính giữa niên độ mới nhất sẵn có của khách hàng, các chỉ tiêu kế hoạch và các báo cáo quản lý có liên quan.					A		NVA	Yes		
3.	Kiểm tra sổ cái, sổ nhật ký và các chứng từ gốc từ ngày lập báo cáo tài chính giữa niên độ mới nhất trong các thời kỳ tiếp theo sau đó để phát hiện các số tiền chưa được ghi sổ vào ngày lập Bảng cân đối kế toán hay các khoản mục bất thường.			C				NVA	Yes		Thực hiện trong GLV phần hành kiểm toán
4.	Hỏi hay mở rộng phạm vi các câu hỏi trước đây về các vụ kiện tụng có liên quan đến luật sư, các khiếu nại và phân xử.			C	E			NVA	Yes		Không phát sinh vụ kiện tụng nào
5.	Chất vấn Ban Giám Đốc xem có phát sinh các sự kiện trọng yếu sau ngày lập Bảng Cân đối Kế toán có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính về :							NVA	Yes		
	Hàng tồn kho										
a.	Có bất kỳ khoản cam kết nào về mua nguyên vật liệu với giá vượt giá thị trường hiện hành hay không?							NVA	No		Không có cam kết
b.	Có sự sụt giá thị trường một cách đáng kể có ảnh hưởng trọng yếu đến hàng tồn kho hay không?							NVA	No		Giá hàng tồn kho không bị sụt giảm
	Nợ phải thu										
a.	Có khoản thua lỗ đặc biệt về nợ khó đòi không?							NVA	Yes		
b.	Có khoản thua lỗ từ các khách hàng chủ yếu không?							NVA	No		
c.	Có các giấy báo có với số tiền đáng kể không?							NVA	No		
	Tài sản và thiết bị										
a.	Có hoạt động mua hoặc bán tài sản và thiết bị chính hay không?							NVA	No		Không phát sinh
b.	Có các kế hoạch cam kết mua bán tài sản hay thiết bị chính hay không?							NVA	No		Không phát sinh
c.	Có thua lỗ về tài sản hay thiết bị do cháy, nổ và hủy bỏ không?							NVA	No		Không phát sinh

	Nợ phải trả								
a.	Các khoản đi vay, phát hành mới hay tài trợ khác bao gồm cả mức không chế về cổ tức hay các điều khoản quan trọng đã thỏa thuận có liên hệ đến các khoản nêu trên không?					NVA	No		Không phát sinh
b.	Có các khoản phải trả đang tranh cãi hoặc chờ phân xử, như khiếu nại của khách hàng, hóa đơn hay giấy đòi tiền của chủ nợ, các khoản bảo hành, bảo lãnh, thuế địa phương hay trung ương không?					NVA	No		Không phát sinh
c.	Có khoản cầm cố bổ sung nào đối với TS không ?					NVA	No		Không phát sinh
	Kiện tụng và hợp đồng								
a.	Có các kiện tụng nào và/hoặc các giải quyết kiện tụng không?					NVA	No		Không phát sinh
b.	Có sự thương lượng hay tái xác định lại giá cả của Nhà nước đối với các hợp đồng không?					NVA	No		Không phát sinh
c.	Có lệnh mời của các cơ quan có thẩm quyền không?					NVA	No		Không phát sinh
d.	Có thương lượng hay bãi công do tranh chấp về tiền lương đang xảy ra hay chờ giải quyết không?					NVA	No		Không phát sinh
	Xu hướng doanh thu và lợi nhuận								
a.	Các xu hướng doanh thu và lợi tức của Công ty có khác so với năm trước hoặc xu hướng của ngành công nghiệp không?					NVA	No		Không phát sinh
b.	Có xu hướng phát triển của ngành công nghiệp mới hay không?					NVA	No		Không phát sinh
c.	Có sự tăng trưởng đáng kể và giá cả sản phẩm Công ty không?					NVA	No		Không phát sinh
d.	Có bút toán mới có giá trị lớn ghi trong sổ hay bút toán hủy doanh thu không?					NVA	No		Không phát sinh
	Sản phẩm và giá vốn hàng bán								
a.	Các khoản tăng đáng kể về giá nguyên vật liệu không? Ảnh hưởng của việc tăng giá này đến lãi gộp như thế nào?					NVA	No		Không phát sinh
b.	Có phát triển các sản phẩm mới hay sản phẩm thay thế không?					NVA	No		Không phát sinh
	Các vấn đề khác								
a.	Có thay đổi về chính sách kế toán và/hoặc tài chính không?					NVA	No		Không phát sinh
b.	Có cổ tức đặc biệt không?					NVA	No		Không phát sinh
Kết luận :									
☒	Không phát hiện sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm/kỳ tài chính cần phải điều chỉnh/phải trình bày trên BCTC (theo CM kế toán VN số 23).								
☐	Có các sự kiện phát sinh sau sau ngày kết thúc năm/kỳ tài chính không cần điều chỉnh là trọng yếu phải trình bày trên BCTC (theo CM kế toán VN số 23) , các sự kiện như sau :								
☐	Có các sự kiện phát sinh sau sau ngày kết thúc năm/kỳ tài chính cần điều chỉnh, các sự kiện như sau (trình bày chỉ dẫn tham chiếu đến W/P của các phần hành khác) :								

Phụ lục số 18.b. Chương trình kiểm toán TSCĐ tại hồ sơ kiểm toán công ty ABC1

Khách hàng: Công ty Cổ phần ABC			Người thực hiện: TTMA	
Kết thúc niên độ: 31/12/2024			Ngày thực hiện: 15/01/2025	
			Người kiểm tra: NDC	
			Ngày soát xét: 25/01/2025	
THIẾT KẾ CHƯƠNG TRÌNH KIỂM TOÁN DỰA TRÊN MỨC RỦI RO ĐÃ XÁC LẬP				
Mục đích: Đảm bảo các thủ tục kiểm toán được thiết kế đúng và đầy đủ, giúp KTV dễ dàng phát hiện những sai phạm, sai lệch.				
Tên thủ tục kiểm toán	Cơ sở dẫn liệu	Thủ tục kiểm toán thực hiện	Tham chiếu GTLV	Người thực hiện
Thử nghiệm kiểm soát	Tính hữu hiệu của hệ thống KSNB	- Phòng vấn khách hàng về quy trình quản lý ghi nhận TSCĐ. - Thực hiện các thủ tục kiểm tra việc vận hành các thủ tục KSNB trong công ty (walk-through test). - Đánh giá hiệu lực của HTKSNB, từ đó đánh giá lại mức rủi ro kiểm toán đưa ra ban đầu.	Wps số 15300	TTMA
Phân tích biến động TSCĐ		- Tổng hợp biến động TSCĐ của Công ty trong năm, đối chiếu với BCTC; - Phân tích chung về biến động tăng giảm, xem xét nếu có vấn đề bất thường thì cần giải thích nguyên nhân và đưa ra các điều chỉnh thích hợp.	Wps số 23600	TTMA
Kiểm tra chi tiết số dư cuối kỳ	Hiện hữu, đầy đủ	- Chọn mẫu và tiến hành quan sát, kiểm tra việc thực hiện kiểm kê TSCĐ cuối kỳ của khách hàng. - Thu thập biên bản kiểm kê TSCĐ và so sánh tổng số trên biên bản với số ghi nhận trên sổ cái TSCĐ.	Wps số 23600	DNDA
Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ tăng/giảm TSCĐ trong kỳ	Chính xác, đánh giá, phát sinh, đúng kỳ	- Thu thập bảng tổng hợp TSCĐ và bảng tổng hợp TSCĐ thanh lý, nhượng bán, so sánh số liệu được ghi trên các sổ chi tiết với sổ cái TSCĐ. - Chọn mẫu và kiểm tra đến chứng từ gốc liên quan đến tăng TSCĐ trong năm, tính toán lại nguyên giá dựa trên các cơ sở tính toán. - Chọn mẫu và kiểm tra hồ sơ nghiệp vụ thanh lý, nhượng bán TSCĐ; xem xét thời gian phát sinh và thời gian ghi nhận trên sổ kế toán có phù hợp không; tính toán lại lãi, lỗ từ hoạt động thanh lý nhượng bán và so sánh với số liệu khách hàng ghi nhận.	Wps 23600	TTMA
Kiểm tra việc tính toán khấu hao TSCĐ	Đánh giá, phân loại, đúng kỳ	- Thu thập bảng tính khấu hao trong năm của khách hàng. - Kiểm tra khung khấu hao đơn vị áp dụng cho từng tài sản đã phù hợp với chế độ hiện hành hay chưa - Tính toán lại khấu hao của đơn vị trong năm dựa trên các cơ sở tính toán do KTV thu thập. So sánh với số liệu khách hàng ghi nhận, giải thích chênh lệch lớn nếu có. - Kiểm tra việc phân bổ chi phí khấu hao cho các bộ phận sử dụng TSCĐ đã hợp lý chưa, chi phí khấu hao đã phân bổ đúng kỳ chưa.	Wps 23600	TTMA
Kiểm tra việc trình bày TSCĐ trên BCTC	Trình bày và công bố	- KTV kiểm tra hệ thống tài khoản khách hàng sử dụng, kiểm tra tính hợp lý trong việc phân loại các TSCĐ. - Kiểm tra việc tổng hợp số liệu từ các sổ chi tiết lên sổ cái TSCĐ và lên BCTC đã chính xác chưa.	Wps 23600	TTMA
Kết luận: Đạt mục tiêu kiểm toán				

Phụ lục số 18.c Thủ tục kiểm toán khấu hao tài sản cố định trong chương trình kiểm toán mẫu tài sản cố định theo hướng dẫn của VACPA

STT	Thủ tục kiểm toán
3	Kiểm tra khấu hao tài sản cố định
3.1	Thu thập Bảng tính khấu hao tài sản cố định trong kỳ (chỉ tiết đến từng tài sản cố định). Kiểm tra tính chính xác số học và đối chiếu số liệu với các tài liệu liên quan (Sổ Cái, sổ chi tiết, Bảng cân đối phát sinh, BCTC).
3.2	Đọc lướt Sổ Cái để xác định các nghiệp vụ bất thường (về nội dung, giá trị, tài khoản đối ứng...). Tìm hiểu nguyên nhân và thực hiện thủ tục kiểm tra tương ứng (nếu cần).
3.3	Kiểm tra tính hợp lý của Bảng tính khấu hao về: Phân loại nhóm tài sản; Khoản mục chi phí phân bổ căn cứ bộ phận và mục đích sử dụng; Tính phù hợp về thời gian khấu hao so với quy định hiện hành, so với đặc điểm sử dụng của đơn vị; Tính nhất quán trong phân bổ giữa năm nay với năm trước, giữa các kỳ trong năm, giữa các tài sản cùng loại;...
3.4	Ước tính độc lập chi phí khấu hao trong kỳ và so sánh với số liệu của đơn vị.
3.5	Kiểm tra việc ghi giảm khấu hao lũy kế do việc thanh lý, nhượng bán tài sản cố định.
3.6	Nếu có tài sản cố định sử dụng chung cho các bộ phận: Xem xét tính hợp lý và nhất quán trong tiêu thức phân bổ cho từng loại chi phí như: chi phí sản xuất chung, chi phí quản lý, chi phí bán hàng.
3.7	Xem xét chênh lệch giữa phương pháp phân bổ cho mục đích kế toán và mục đích thuế (nếu có) và tính toán thuế thu nhập hoãn lại phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng.

(Nguồn: VACPA)

Phụ lục 18.d. Đánh giá tính phù hợp của các ước tính kế toán (khấu hao TSCĐ)

Date: February 2025

To: Audit File

From: Audit Engagement Team of ABC for the year ended 31 December 2024

Content: Đánh giá tính phù hợp của các ước tính kế toán (khấu hao TSCĐ)

Mục tiêu:

Theo VSA&ISA 540 và AAM – kiểm toán các ước tính kế toán, kiểm toán viên phải thu thập các bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc:

- a) Các ước tính kế toán, bao gồm ước tính kế toán về giá trị hợp lý, đã ghi nhận hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính có hợp lý theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không;
- b) Các thuyết minh liên quan trong báo cáo tài chính có đầy đủ theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.

#2 – Thời gian sử dụng hữu ích và giá trị thu hồi của tài sản cố định (useful life and resident value of fixed assets)	
The requirements of the applicable financial reporting framework relevant to accounting estimates, including related disclosures.	Theo VAS 04 – Tài sản cố định, thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ được xác định như sau: 31. Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình do doanh nghiệp xác định chủ yếu dựa trên mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Tuy nhiên, do chính sách quản lý tài sản của doanh nghiệp mà thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản có thể ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích thực tế của nó. Vì vậy, việc ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một TSCĐ hữu hình còn phải dựa trên kinh nghiệm của doanh nghiệp đối với các tài sản cùng loại. Tuy nhiên, theo Thông tư 45/2013/TT-BTC ngày 25/4/2013 của BTC: Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ phải nằm trong khung khấu hao cho từng nhóm tài sản theo Phụ lục 1 kèm theo Thông tư 45. Thời gian sử dụng hữu ích của từng nhóm tài sản theo quy định tại Thông tư 45 được BTC thống kê chung cho toàn bộ các loại hình doanh nghiệp. VAS 04 yêu cầu doanh nghiệp phải thuyết minh chính sách kế toán ghi nhận tài sản cố định và ước tính kế toán về thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ làm cơ sở xác định khấu hao TSCĐ hàng năm. Đồng thời, VAS 04, Thông tư 200 cũng yêu cầu trình bày thông tin về TSCĐ hết khấu hao vẫn sử dụng làm cơ sở đánh giá tính hợp lý của ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ.
How management identifies those transactions, events, and conditions that may give rise to the need for accounting estimates to be recognized or disclosed in the financial statements.	Theo quy định của VAS và các văn bản có liên quan, các công ty được lựa chọn áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng hoặc theo sản phẩm (tùy theo các loại hình doanh nghiệp đặc thù). TSCĐ là nguồn lực dài hạn tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và do đó, nó đóng góp vào quá trình tạo ra lợi nhuận thông qua khấu hao hàng năm. Do vậy, cần thiết sẽ cần phải ước tính được giá trị đóng góp hàng năm của TSCĐ trong quá trình kinh doanh của doanh nghiệp.

	BĐH Công ty đánh giá sự cần thiết phải có các ước tính liên quan đến giá trị TSCĐ tham gia vào hoạt động kinh doanh hàng năm thông qua: i) Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ; và ii) Giá trị còn lại của TSCĐ
How management makes the accounting estimates, and an understanding of the data on which they are based, including:	
The method, including where applicable the model, used in making the accounting estimate	Phương pháp được Công ty sử dụng để đánh giá TSCĐ bao gồm: i) Đối với việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ - Dựa theo các thông tin sẵn có liên quan đến các tài sản có tính chất tương tự mà Công ty đã sử dụng; - Đánh giá kỹ thuật của nhà sản xuất, điều kiện môi trường, điều kiện sử dụng TSCĐ trong điều kiện của Công ty; - Dựa theo quan sát/đánh giá các TSCĐ có tính chất tương tự hoạt động trong các doanh nghiệp có môi trường, tính chất kinh doanh tương tự. ii) Đối với việc xác định giá trị còn lại của TSCĐ - Đánh giá giá trị thanh lý của các TSCĐ trong quá khứ do Công ty thực hiện; - Quan sát/đánh giá việc xác định giá trị thanh lý của các TSCĐ có tính chất tương tự hoạt động trong các ngành nghề, lĩnh vực có tính chất tương đương.
Whether management has used an expert	Yes. Công ty có bộ phận kỹ thuật nội bộ gồm các cán bộ có chuyên môn được sử dụng để đánh giá các đặc tính của TSCĐ, đưa ra các số liệu về thời gian sử dụng hữu ích, giá trị thu hồi ước tính của TSCĐ trước khi trình BGĐ phê duyệt.
The assumptions underlying the accounting estimates	Các giả định được Công ty sử dụng trong việc thực hiện ước tính như sau: - TSCĐ được Công ty sử dụng với hiệu suất thông thường, môi trường tốt và do đó thông thường tuổi thọ tài sản thường sát với tuổi thọ kỹ thuật đưa ra bởi nhà sản xuất và không dài hơn tuổi thọ kỹ thuật này. - Giá trị thu hồi gần như không đáng kể do net ảnh hưởng (thu nhập thanh lý trừ chi phí thanh lý) gần như bằng 0. Giả định này dựa theo thống kê về những TSCĐ Công ty đã thanh lý trong quá khứ và các TSCĐ của các doanh nghiệp tương tự trên thị trường.
Whether there has been or ought to have been a change from the prior period in the methods for making the accounting estimates	Công ty không thay đổi các ước tính về thời gian sử dụng hữu ích và giá trị thu hồi của TSCĐ. Thông tin về thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ được trình bày trong phần Thuyết minh số 3 phần Thuyết minh BCTC.
Whether and, if so, how management has assessed the effect of estimation uncertainty	Ảnh hưởng của tính không chắc chắn của ước tính kế toán là không đáng kể bởi: i) Mặc dù nguyên giá TSCĐ hết khấu hao nhưng còn sử dụng (trình bày trên BCTC) là con số đáng kể, tuy nhiên, theo đánh giá của BĐH, các TSCĐ này gần như không có đóng góp đáng kể đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Công ty chỉ đang theo dõi những TSCĐ này cho mục đích chờ thanh lý (khi phù hợp) trong tương lai. ii) Net impact khi thanh lý các TSCĐ là gần như không đáng kể. Số liệu này đã được trình bày chi tiết trên BCTC. BGĐ Công ty cũng thường xuyên review lại tính phù hợp của các estimation này hoặc khi có thay đổi trọng yếu trong các điều kiện như: hỏng bất thường, tác động

	<i>không mong muốn làm thay đổi kết cấu tài sản, ... để xác định lại thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ.</i>
Đánh giá của kiểm toán viên	
Tính phù hợp của assumption sử dụng bởi Công ty	Các assumption của Công ty đưa ra là phù hợp bởi: - Qua xem xét các tài liệu kỹ thuật nội bộ liên quan đến các TSCĐ trong quá khứ, Công ty gần như không có các tác động làm thay đổi kết cấu, tuổi thọ của TSCĐ trước và trong quá trình hoạt động. - Kiểm tra các giao dịch thanh lý TSCĐ trong quá khứ, giá trị thu hồi thường rất nhỏ, không đáng kể.
Tính hợp lý của method sử dụng	Phương pháp được Công ty áp dụng là phương pháp chung, phổ biến và phù hợp nhất đối với mọi TSCĐ và mọi loại hình doanh nghiệp trên thị trường hiện nay. Mỗi TSCĐ sẽ có đặc tính kỹ thuật riêng, tuy nhiên, trong từng điều kiện, hoàn cảnh khác nhau sẽ có thời gian sử dụng hữu ích/giá trị thu hồi khác nhau. Do đó, việc áp dụng phương thức đánh giá đặc tính kỹ thuật của TSCĐ sử dụng riêng tại Công ty là tương đối phù hợp trong việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ. KTV cũng challenge thực tế giữa số liệu TSCĐ hết khấu hao vẫn sử dụng khá lớn với các căn bộ kỹ thuật, BGD của Công ty và quan sát chung trên thị trường và nhận thấy, việc Công ty đánh giá các TSCĐ này gần như không có đóng góp đáng kể trong hoạt động kinh doanh của Công ty là hợp lý.
Đánh giá cần thiết involve của chuyên gia trong việc thu thập bằng chứng kiểm toán	Không. Các kỹ thuật viên của Công ty có kinh nghiệm thực tiễn về hoạt động kinh doanh, mỗi trường hợp động của Công ty sẽ là những người có đánh giá chính xác nhất về TSCĐ. Ngoài ra, các thông tin liên quan đến TSCĐ là khá rõ ràng từ nhà sản xuất và các TSCĐ không phải đặc thù và phổ biến trên thị trường. Do vậy, KTV sẽ tự thực hiện các thủ tục để thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp về ước tính như sau: - Chọn mẫu các TSCĐ và challenge BGD đối với từng tài sản liên quan đến việc xác định thời gian sử dụng hữu ích/giá trị thu hồi và kiểm tra đến các báo cáo đánh giá tuổi thọ kỹ thuật, điều kiện sử dụng, ... từ bộ phận kỹ thuật. - So sánh với các TSCĐ có tính chất tương tự trong các doanh nghiệp hoạt động gần như tương tự với Công ty. - So sánh với thông kê công bố của BTC trong khung khấu hao quy định tại Phụ lục 1, Thông tư 45. - Kiểm kê và quan sát, đánh giá mức độ sử dụng của các TSCĐ đã hết khấu hao chưa thanh lý.

Phụ lục số 19. Bảng mô tả giấy tờ làm việc về tìm hiểu chính sách kế toán của công ty kiểm toán ABC2

Công ty kiểm toán ABC		Tham chiếu:		
Tên khách hàng: XYZ			Tên	Ngày
Năm tài chính:	2023	Người TH:		
Khoản mục:	Tài sản cố định	Người soát xét 1		
Bước CV:	Tìm hiểu chính sách kế toán	Người soát xét 2		
I. Mục tiêu				
Tìm hiểu tài khoản và chế độ kế toán				
II. Thực hiện				
STT	Nội dung			
1	TK 211 - TSCĐ hữu hình			
2	TK 213 - TSCĐ vô hình			
3	TK 217 - BĐS đầu tư			
4	TK 214 - Hao mòn TSCĐ			
	Dùng để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của các loại TSCĐ trong quá trình sử dụng do trích khấu hao và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ			
III. Kết luận				
- Việc hạch toán TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, BĐS đầu tư, Hao mòn TSCĐ là phù hợp với Chuẩn mực và chế độ kế toán DN Việt Nam hiện hành				
- Chính sách kế toán nhất quán với năm trước				

Nguồn: Hồ sơ của công ty kiểm toán ABC2

Phụ lục số 20. Bảng mô tả giấy tờ làm việc về đối chiếu thời gian khấu hao của công ty kiểm toán ABC2

Công ty kiểm toán ABC					Tham chiếu: D741													
Tên khách hàng:		0			Tên		Ngày											
Năm tài chính:		2023			Người TH:		0 1/0/1900											
Khoản mục:		Tài sản cố định			Người soát xét 1		XYZ 1/0/1900											
Bước CV:		ĐỐI CHIẾU THỜI GIAN KHẤU HAO			Người soát xét 2		EFG 1/0/1900											
STT	Mã tài sản	Tên tài sản	Thời gian khấu hao khách hàng		Theo quy định tại TT45/2013/TT-BTC (năm)	Kết luận	Ghi chú											
			Tháng	Quy đổi (năm)														
						Phù hợp/ không phù hợp												
Tên khách hàng:		0			Tên		Ngày											
Năm tài chính:		2023			Người TH:		0 1/0/1900											
Khoản mục:		Tài sản cố định			Người soát xét 1		XYZ 1/0/1900											
Bước CV:		KIỂM TRA SỐ DƯ ĐẦU KỲ			Người soát xét 2		EFG 1/0/1900											
Mục đích:																		
Đảm bảo số dư đầu kỳ TSCĐ là trung thực và hợp lý																		
Thực hiện																		
Kiểm tra đối chiếu số dư với Báo cáo kiểm toán năm trước (nếu có)																		
Thu thập biên bản kiểm kê năm trước (nếu có)																		
Thu thập Bảng tính khấu hao năm trước																		
Kiểm tra các thông tin: nguyên giá, thời gian khấu hao, phương pháp khấu hao...																		
1. THU THẬP, ĐỐI CHIẾU BIÊN BẢN KIỂM KÊ NĂM TRƯỚC																		
STT	Mã TS	Tên tài sản	Năm sử dụng	Số lượng	Cuối kỳ			Biên bản kiểm kê	Chênh lệch		Ghi chú							
					Nguyên giá	Khấu hao lũy kế	Giá trị còn lại		Số lượng	Thành tiền								
									0									
									0									
Công ty kiểm toán ABC																		
Tên khách hàng:					Tham chiếu: D753		Tên		Ngày									
Năm tài chính:		2023			Người TH:													
Khoản mục:		Tài sản cố định			Người soát xét 1													
Bước CV:		Kiểm tra tính khấu hao			Người soát xét 2													
Mục đích:		Đảm bảo việc tính toán và phân bổ khấu hao là trung thực và hợp lý																
Thực hiện		Thu thập bảng khấu hao của khách hàng																
		Tính toán lại khấu hao																
		Kiểm tra việc phân bổ vào chi phí																
		12/31/2023																
STT	Mã TS	Tên Tài sản	SL	Ngày bắt đầu tính	Thời gian	Đầu kỳ			Tăng trong kỳ		Giảm trong kỳ		Cuối kỳ			Khấu hao trong kỳ kiểm	Chênh lệch	Ghi chú
						Nguyên giá	Khấu hao lũy kế	Giá trị còn lại	Nguyên giá	Khấu hao	Nguyên giá	Khấu hao	Nguyên giá	Khấu hao lũy kế	Giá trị còn lại			
1	DOQL043.DOQL044	Hà tầng mang CNMC2	1	6/1/2023	60	0	0	0	1,093,370,000	127,583,167			1,093,370,000	127,583,167	965,986,833	127,583,167	0	
2	MD00201.MD00202	Hệ thống thiết bị lo sấy DT men	1	8/6/2019	96	1,445,823,680	615,058,057	830,765,623		180,732,192			1,445,823,680	795,790,249	650,033,431	180,732,192	0	

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

Phụ lục số 21.a. Bảng mô tả giấy tờ làm việc về kiểm tra chi tiết liên quan đến ước tính

về chi phí khấu hao TSCĐ

Kiểm tra					
Giá trị	Mã đối tượng	Hóa đơn	Hợp đồng	Biên bản giao nhận	Chứng từ thanh toán
290,201,852	CC000146	x	x	x	x
281,494,444	CC000146	x	x	x	x

Kiểm tra					
Giá trị	QĐ thanh lý, nhượng bán	Hợp đồng thanh lý, nhượng bán	Biên bản giao nhận	Chứng từ thanh toán	Ngày thanh lý
1,708,629,526	04/2023/QĐ-HĐQT	042023/HĐTK/C MC-BLP	x	x	4/7/2023
870,270,474	04/2023/QĐ-HĐQT	042023/HĐTK/C MC-BLP	x	x	4/7/2023

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

Phụ lục số 21.b. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng của công ty kiểm toán ABC2

5.3	Kiểm tra các khoản dự phòng nợ khó đòi và chi phí dự phòng:				
5.3.1	Tìm hiểu chính sách tín dụng của đơn vị, cập nhật các thay đổi so với năm trước (nếu có). Tìm hiểu và đánh giá phương pháp, các phân tích hoặc giả định mà đơn vị sử dụng để lập dự phòng nợ phải thu khó đòi, những thay đổi trong phương pháp hoặc giả định được sử dụng ở kỳ này so với kỳ trước.				
5.3.2	Thu thập Bảng phân tích tuổi nợ và bảng tính trích lập dự phòng của khách hàng:				
5.3.2.1	Kiểm tra tính chính xác của việc phân tích tuổi nợ bằng cách đối chiếu với chứng từ gốc hoặc xem ngày phát sinh trên sổ kế toán chi tiết. Xem xét các dự phòng bổ sung có thể phải lập, đối chiếu với câu trả lời của bên thứ ba (KH, luật sư,...)				
5.3.2.2	Trên cơ sở của bước trên: thực hiện tính toán lại các Đối tượng dự phòng mà Kiểm toán viên nhận thấy việc đánh giá của Khách hàng là không phù hợp				
5.3.3	Xem xét việc xử lý các khoản nợ không có khả năng thu hồi đã được xóa sổ trong năm/kỳ về các nguyên nhân và sự phê duyệt				

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC2

Phụ lục số 21.c. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng của công ty kiểm toán ABC3

STT	Thủ tục kiểm toán	Tham chiếu	Người thực hiện	Ngày thực hiện
1	Xem xét trích lập dự phòng: - Kiểm tra các chứng từ có liên quan tới các khoản phải thu nội bộ, phải thu khác đã lập dự phòng, đánh giá tính hợp lý của việc ước tính, tính toán và ghi nhận. Kiểm tra tính đầy đủ và chính xác của bảng phân tích tuổi nợ;			
2	- Đối chiếu tổng của bảng phân tích tuổi nợ với bảng CĐKT;			
3	- Chọn mẫu 1 số đối tượng để kiểm tra lại việc phân tích tuổi nợ (đối chiếu về giá trị, ngày hết hạn, ngày hóa đơn được ghi trên bảng phân tích...);			
4	- Xem xét tuổi nợ của các khoản phải thu nội bộ, phải thu khác và ước tính số cần trích dự phòng bổ sung (nếu cần);			
5	- Đảm bảo đã xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, có liên hệ và có thể ảnh hưởng tới các khoản phải thu nội bộ, phải thu khác.			

Nguồn: Hồ sơ của công ty kiểm toán ABC3

Phụ lục số 21.d. Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán

mẫu nợ phải thu khách hàng ngắn hạn - dài hạn

STT	Thủ tục kiểm toán
7	Kiểm tra các khoản dự phòng nợ khó đòi và chi phí dự phòng:
7.1	Tìm hiểu chính sách tín dụng của đơn vị, cập nhật các thay đổi so với năm trước (nếu có).
7.2	Tìm hiểu và đánh giá phương pháp, các phân tích hoặc giả định mà đơn vị sử dụng để lập dự phòng nợ phải thu khó đòi, những thay đổi trong phương pháp hoặc giả định được sử dụng ở kỳ này so với kỳ trước. Thảo luận với ban giám đốc đơn vị về các giả định quan trọng đã được sử dụng và kinh nghiệm của đơn vị trong việc thu hồi các khoản nợ phải thu.
7.3	Kiểm tra các chứng từ có liên quan tới các khoản phải thu đã lập dự phòng, đánh giá tính hợp lý của việc ước tính, tính toán và ghi nhận.
7.4	Thu thập Bảng phân tích tuổi nợ: – Đối chiếu tổng của Bảng phân tích tuổi nợ với Bảng cân đối kế toán; – Chọn mẫu 1 số đối tượng để kiểm tra lại việc phân tích tuổi nợ (đối chiếu về giá trị, ngày hết hạn, ngày hóa đơn được ghi trên Bảng phân tích...) – Thảo luận với đơn vị về khả năng thu hồi nợ và dự phòng nợ phải thu khó đòi. – Xem xét các dự phòng bổ sung có thể phải lập, đối chiếu với câu trả lời của bên thứ ba (khách hàng, luật sư,...).
7.5	Đảm bảo đã xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán, có liên hệ và có thể ảnh hưởng tới nợ phải thu khách hàng.

(Nguồn: VACPA)

Phụ lục số 21.e. Bảng mô tả phân tích tuổi nợ các khoản phải thu của công ty kiểm toán ABC1

Client:	0	Sign off:	Initials	Date
Period:	//	Prepared	0	1/0/1900
Subject:	Trade receivables - Provision for doubtful debts	Reviewed	0	1/0/1900
		Reviewed	0	1/0/1900

Mục tiêu: Đảm bảo các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi được tính toán và ghi nhận hợp lý phù hợp với các quy định hiện hành (CSDL: Đánh giá).

Nguồn gốc số liệu: Số chi tiết công nợ từng khách hàng, bảng phân tích tuổi nợ, bảng tính dự phòng các khoản phải thu khó đòi của đơn vị.

Công việc thực hiện:

Chính sách tín dụng của khách hàng

Khách hàng chủ yếu bán buôn/bán lẻ

Đối tượng khách hàng là các tổ chức/cá nhân và chủ yếu bán chịu/thu tiền mặt

Thời hạn thu hồi nợ theo chính sách của công ty là 30 ngày, trừ trường hợp đặc biệt có thỏa thuận khác thời hạn thanh toán có thể dài hơn.

Phương pháp lập dự phòng của doanh nghiệp

Đã trao đổi với Mr/Ms ABC.

Khách hàng xác định các khoản dự phòng dựa trên cơ sở:

Quá hạn thanh toán > 3 năm	Trích lập
Quá hạn thanh toán từ >2 năm đến 3 năm	100%
Quá hạn thanh toán từ >1 năm đến 2 năm	70%
Quá hạn thanh toán từ >8 tháng đến 1 năm	50%
	30%

Kiểm tra trích lập dự phòng

STT	Tên khách hàng	Số dư cuối kỳ	Thanh toán sau niên độ		Số còn lại chưa thể thu hồi	Tuổi nợ					Lập dự phòng		
			Ngày	Số tiền		> 3 years	2yrs - 3yrs	1yr - 2yrs	6mths - 1yr	< 6 mths	AGS	Khách hàng	Dif
					-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Tổng cộng	-		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Công việc đã thực hiện

A - Agreed to detailed trade receivables aging as at year end

B - Checked subsequent receipts to Bank Statement for clearance

Kết luận Các khoản dự phòng phải thu khó đòi được tính toán và ghi nhận hợp lý, phù hợp với các quy định hiện hành

Nguồn: Hồ sơ của công ty kiểm toán ABC1

Phụ lục số 22. Giấy tờ làm việc về phân tích xu hướng biến động của khoản mục dự phòng

Mục tiêu: liên hữu, trình bày							
Công việc: tổng hợp các khoản đầu tư, dự phòng các khoản đầu tư, đối chiếu BCTC							
Nguồn: số chi tiết, BCTC							
TK	Tên tài khoản	Dư Nợ ĐK	Dư Có ĐK	Phát sinh Nợ	Phát sinh Có	Dư Nợ CK	Dư Có CK
221	Đầu tư vào công ty con	1.325.648.579,865	-	-	#####	1,103,182,607,865	-
222	Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết	75.311,220,000	-	-	-	75,311,220,000	-
228	Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	2,800,000,000	-	-	2,800,000,000	-	-
2288	Đầu tư khác	2,800,000,000	-	-	2,800,000,000	-	-
2292	Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác	-	25,119,380,578	-	5,204,918,158	-	30,324,298,736
Tổng BCTC CL		1,403,759,799,865	25,119,380,578			1,178,493,827,865	30,324,298,736

Mục tiêu: đầy đủ, chính xác, đúng kỳ
Công việc: ước tính cỏ tức từ nghị quyết các đơn vị thành viên
Nguồn: sổ chi tiết, nghị quyết

KL: Đạt mục tiêu

Thực hiện: Lập bảng tổng hợp theo dõi thư xác nhận các khoản đầu tư
Nguồn: Sổ tổng hợp Tk 221, 222, 228

Mục tiêu: hiện hữu, trình bày								
Công việc: tổng hợp các khoản đầu tư, dự phòng các khoản đầu tư, đối chiếu BCTC								
Người: số chỉ tiết, BCTC								
TK	Tên tài khoản	Dư Nợ ĐK	Dư Có ĐK	Phát sinh Nợ	Phát sinh Có	Dư Nợ CK	Dư Có CK	Note
2292	Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác	-	25,119,380,578	-	5,204,918,158	-	30,324,298,736	
0002	Dự phòng đầu tư Công ty HUDSE	-	1,052,785,966	-	-	-	1,052,785,966	
0003	Dự phòng đầu tư Công ty CP Khách sạn & Du lịch Bảo Việt	-	2,493,584,577	-	2,750,393,467	-	5,243,978,044	
0004	Dự phòng đầu tư Công ty CP Sài Gòn Rạch Giá	-	21,573,010,035	-	2,227,112,298	-	23,800,122,333	
0006	Dự phòng đầu tư Công ty HUD Sài Gòn	-	-	-	227,412,393	-	227,412,393	
BCTC			25,119,380,578				30,324,298,736	
CL			-				-	

Mục tiêu: giá trị, ghi nhận	
Công việc: tổng hợp các khoản đầu tư, ước tính dự phòng	
Nguồn: bảng trích lập dự phòng các khoản đầu tư, BCTC các đơn vị	

[illegible]

Nguồn: hồ sơ kiểm toán của công ty kiểm toán ABC3

Phụ lục số 23.a. Thủ tục kiểm toán các khoản dự phòng giảm giá HTK của công ty kiểm toán

STT	Thủ tục kiểm toán
1	Tìm hiểu và đánh giá tính hợp lý của các phương pháp tính dự phòng áp dụng (nếu có).
2	Soát xét các khoản mục HTK chậm luân chuyển, lỗi thời hoặc đã hư hỏng. Chọn mẫu kiểm tra tính đầy đủ và kiểm tra bằng theo dõi chi tiết HTK (ngày nhập kho, tình trạng hàng hóa, ngày hết hạn sử dụng,...) trước khi sử dụng những thông tin này để lập dự phòng. Nên kết hợp việc kiểm tra những mẫu này khi thực hiện chứng kiến kiểm kê (xem tình trạng hàng hóa trong quá trình kiểm kê)
3	Kiểm tra các khoản mục HTK có biến động lớn về chi phí hoặc về giá bán hoặc về công nghệ hoặc về nhu cầu của thị trường để xem xét khả năng phải trích lập dự phòng giảm giá.
4	Phân tích lợi nhuận gộp để xem xét liệu có phát sinh HTK có giá thành cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện để xác định nhu cầu lập dự phòng.
5	Kiểm tra sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán, có ảnh hưởng đến các nghiệp vụ trong năm và giá trị HTK.
6	Xem xét việc lập dự phòng hàng bán bị trả lại do hư hỏng, kém phẩm chất trong năm và sau niên độ
7	Đánh giá cách xử lý thuế đối với các khoản dự phòng giảm giá đã trích lập.

ABC2

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán công ty kiểm toán ABC2

Phụ lục số 23.b. Giấy tờ làm việc liên quan đến kiểm toán dự phòng giảm giá HTK

Client name:	0	Sign off:	Initials	Date
Period end:	//	Prepared:	1/0/1900	1/0/1900
Subject:	Inventory reconciliation	Reviewed:	1/0/1900	1/0/1900
		Reviewed:	1/0/1900	1/0/1900

Mục tiêu: Đạt được đảm bảo số dư hàng tồn kho trên sổ sách phù hợp với báo cáo nhập xuất tồn (CSDL: sự chính xác)

Nguồn gốc số liệu: Báo cáo Nhập - Xuất - Tồn
Sổ cái

Cơ sở lựa chọn: Nhập xuất tồn hàng tháng và cả năm/kỳ theo từng loại hàng tồn kho

Công việc thực hiện:
Đối chiếu số liệu trên nhập xuất tồn với số liệu trên sổ cái, sổ chi tiết, CDPS
Rà soát các hàng tồn kho có số dư lớn bất thường, hàng tồn kho tồn đọng lâu, số dư âm
Thực hiện các thủ tục kiểm tra tương ứng

Đối chiếu NXT với sổ sách

Tài khoản 159	Đầu kỳ	Nhập	Xuất	Cuối kỳ
NXT				
Sổ cái				
Chênh lệch	-	-	-	-

Client name:	0-Jan-00	Sign off:	Initials	Date
Period end:	//	Prepared:	1/0/1900	1/0/1900
Subject:	NRV test	Reviewed:	1/0/1900	1/0/1900
		Reviewed:	1/0/1900	1/0/1900

Mục tiêu: Đảm bảo hàng tồn kho được ghi nhận ở mức thấp hơn giá trị thuần có thể thực hiện (Cơ sở dẫn liệu: V)

Nguồn số liệu: Báo cáo bán hàng
Báo cáo nhập - xuất - tồn
Báo cáo tồn kho theo phiếu nhập (đối với PP nhập trước xuất trước/thực tế đích danh)

Cơ sở lựa chọn: Các mã hàng có lỗ gộp
Mã hàng tồn đọng lâu, giá trị lớn
Chọn mẫu

Công việc thực hiện
Kiểm tra, đánh giá chính sách trích lập dự phòng của doanh nghiệp
Doanh nghiệp không quy định cụ thể về chính sách trích lập dự phòng
hoặc mô tả chính sách + tham chiếu tài liệu chứng minh (nếu có)

Ước tính dự phòng phải trích lập bổ sung/hoàn nhập
Chi phí bán hàng năm 314,292,013
Doanh thu bán hàng năm 54,704,372,953
Tỷ lệ chi phí bán hàng trên doanh thu 0.57%

201.16

STT	Mã hàng tồn kho	Báo cáo N-X-T			Giá trị thuần có thể thực hiện			Chênh lệch	Lập dự phòng
		Số lượng	Giá trị	Đơn giá bình quân	Giá bán	Chi phí bán hàng	NRV		
		[1]	[2]	[3]=[2]/[1]	[4]	[5]=[4]*0.6%	[6]=[4]-[5]	[7]=[6]-[3]	[1]*[7]
1		...	...	-	...	...	...	...	...

Phụ lục số 24. Chương trình kiểm toán với khoản mục dự phòng nợ phải trả của công ty kiểm toán thuộc nhóm 2

Công ty kiểm toán ABC

Preparer:
Reviewer:
Date: 3/23/2025
Index: 5300 < 1/2>

AUDIT PROGRAM: CHI PHÍ PHẢI TRẢ

Client:

Period ended:

Mục tiêu:

Đảm bảo các khoản chi phí phải trả:

Hiện hữu (E,O)	Các khoản chi phí phải trả trên Bảng cân đối kế toán là khoản chi phí hoặc khoản nợ có thực của doanh nghiệp.
Đầy đủ (C)	Các khoản chi phí phải trả được ghi chép đầy đủ trên Bảng cân đối kế toán tại ngày lập báo cáo.
Tính giá (V)	Giá trị các khoản chi phí phải trả trên bảng cân đối kế toán ghi nhận đúng đắn.
Quyền và nghĩa vụ (R&O)	Các khoản chi phí phải trả trên bảng cân đối kế toán phản ánh nghĩa vụ phải trả của doanh nghiệp tại ngày lập báo cáo.
Phân loại, Trình bày (P&D)	Các khoản chi phí phải trả đã được phân loại trình bày đúng trên Báo cáo tài chính (BS và các ghi chú) theo đúng chính sách kế toán áp dụng.

E/O: Existence or Occurrence

R & O: Rights and Obligation

C: Complete

P & D: Presentation and Disclosure

V: Value

Các thủ tục kiểm toán áp dụng

Thủ tục kiểm toán	Cơ sở dân liệu	Người thực hiện	Tham chiếu
A> CHƯƠNG TRÌNH KIỂM TOÁN CHI PHÍ PHẢI TRẢ			
B> CHƯƠNG TRÌNH KIỂM TOÁN DỰ PHÒNG PHẢI TRẢ			
1. Tìm hiểu về chính sách kế toán, phương pháp ghi nhận các khoản dự phòng phải trả.	All		
2. Xem xét tính hợp lý cơ sở ghi nhận các khoản dự phòng phải trả. Điều kiện ghi nhận dự phòng phải trả: - Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra. - Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ. - Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.	E, V		
3. Kiểm tra số dự dự phòng phải trả - Đối với những khoản nợ tiềm tàng khách hàng đã trích lập dự phòng phải trả, kiểm tra tính hợp lý của cơ sở trích lập và giá trị hạch toán của khách hàng. - Phỏng vấn khách hàng các khoản nợ tiềm tàng cần phải trích lập dự phòng nợ phải trả mà khách hàng chưa phản ánh. Kiểm tra các chứng từ liên quan đến khoản nợ để trích lập bổ sung.	C, V		
4. Đánh giá và tổng hợp kết quả kiểm tra.			
C> CHƯƠNG TRÌNH KIỂM TOÁN QUỸ DỰ PHÒNG TRỢ CẤP MẤT VIỆC LÀM			

Phụ lục số 25. Giấy tờ làm việc liên quan đến kiểm tra thuyết minh tính không chắc chắn của khoản mục UTKT

Client name:	0	Sign off:	Initials	Date
Period end:	//	Prepared:	0	1/0/1900
Subject:	Trade receivables - Disclose	Reviewed:	0	1/0/1900
		Reviewed:	0	1/0/1900

1. THUYẾT MINH SỐ DƯ

Ref	Trước kiểm toán	Điều chỉnh	Sau kiểm toán
	//	Dr Cr	// -1
	GL	D320ADJ	LY
Dự phòng phải thu khó đòi	<D310LSH>	-	-
		-	<< Check

2. THUYẾT MINH BÊN LIÊN QUAN

Tại ngày kết thúc năm tài chính, Công nợ với các bên liên quan như sau:

Tên bên liên quan	Đồng tiền	Năm nay	Năm trước
		# VND	# VND
Workdone:			
GL- Agreed to general ledger			
LY- Agreed to last audited amount			
Ø - Casting checked			

Client name:	0					Sign off:	Initials	Date
Period end:	//					Prepared:	0	1/0/1900
Subject:	Tổng hợp các phát hiện của phần hành					Reviewed:	0	1/0/1900
						Reviewed:	0	1/0/1900

Client name:	0	Sign off:	Initials	Date
Period end:	//	Prepared:	0	1/0/1900
Subject:	Audit program	Reviewed:	0	1/0/1900
		Reviewed:	0	1/0/1900

B. RỦI RO CÓ SAI SÓT TRỌNG YẾU CỦA KHOẢN MỤC

[illegible]

1. Thủ tục chung			
1	và phù hợp với khuôn khổ lập và trình bày BCTC được áp dụng.	0	D340PLC

II. Thủ tục phân tích				
1	So sánh số dư phải thu KH năm nay với năm trước kết hợp với phân tích biến động của doanh thu thuần, dự phòng phải thu khó đòi giữa hai năm.	0	D340ANL	D340ANL

Phụ lục số 26.b. Giấy tờ làm việc của công ty ABC liên quan đến xác định các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kế toán

Nội dung: XÁC ĐỊNH CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN		Người soát xét 2:		
A. MỤC TIÊU Kiểm tra tính đầy đủ, tính trình bày về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán.				
B. CÁC THỦ TỤC THỰC HIỆN 1/ Phỏng vấn BGD/HĐQT đơn vị để xác định liệu có những sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán có khả năng ảnh hưởng đến BCTC hay không Người được phỏng vấn/Chức vụ: Ông GSA -Giám đốc Bà Nguyễn Âu Tuyết Anh -Người lập biểu Ngày phỏng vấn: 10/03/2025 Nội dung phỏng vấn: Các nghiệp vụ phát sinh sau ngày kết thúc niên độ Kể từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán cho đến thời điểm phỏng vấn, Cty có các sự kiện sau đây không?				
Nội dung	Có	Không	Mô tả/Ghi chú của KTV	Tham chiếu
Công ty đã xây dựng các thủ tục nhằm đảm bảo mọi sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán đều được phát hiện và xem xét, đánh giá ảnh hưởng của nó đến BCTC chưa?	V			
Nếu có, các thủ tục cụ thể như thế nào?			Các nghiệp vụ phát sinh được hạch toán liên vào sổ sách kế toán	
Các trao đổi về sự kiện đã xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán:			Đơn vị xác định sau niên độ, hoạt động của đơn vị vẫn diễn ra bình thường, không có các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ cần điều chỉnh	
1. Thay đổi về chính sách kế toán/tài chính?		V		
2. Thay đổi Giấy CNĐKDN/Giấy CNĐKKD (thay đổi số vốn đăng ký, tỷ lệ vốn góp, ngành nghề kinh doanh...), thay đổi về thành viên HĐQT, HĐQT, BGD?		V		
3. Thay đổi liên quan đến khả năng thanh khoản/khả năng hoạt động liên tục?		V		
4. Thay đổi về cơ cấu vốn góp/nợ dài hạn/vốn lưu động?		V		
5. Đã có cuộc họp nào của Đại hội đồng cổ đông/HĐQT hoặc BGD? Đề nghị cung cấp biên bản họp chính thức hoặc dự thảo.		V		
6. Có kế hoạch hoặc dự định nào có thể ảnh hưởng đến giá trị còn lại hoặc đến việc phân loại lại tài sản hay nợ phải trả trong BCTC không?		V		
7. Có thay đổi quan trọng về quy định pháp lý, đặc biệt là luật thuế, liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị không?		V		
8. Có các cuộc kiểm tra/thanh tra của cơ quan quản lý Nhà nước không? Đề nghị cung cấp biên bản kết luận kiểm tra chính thức hoặc dự thảo.		V		
9. Các biến động về kinh tế, xã hội... (lãi suất, tỉ giá ngoại tệ, lạm phát...) gần đây có ảnh hưởng bất lợi đến hoạt động kinh doanh của đơn vị không?		V		
10. Cty có những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết không?		V		
11. Cty có dự kiến/hoặc đã mua, bán TSCĐ có giá trị lớn không?		V		

Phụ lục số 27. Giấy tờ đánh giá tổng hợp kết quả và trao đổi với khách hàng

Đơn vị khách hàng: XYZ			Được thực hiện bởi:.... Ngày ...tháng ... năm ...
Period: 31/12/2017			Được thực hiện bởi:.... Ngày ...tháng ... năm ...
Nội dung: TRAO ĐỔI VỚI ĐƠN VỊ VỀ KẾT QUẢ KIỂM TOÁN			Được thực hiện bởi:.... Ngày ...tháng ... năm ...
A. MỤC TIÊU:			
Thực hiện hướng dẫn của CMKIT số 260, 265 và 450, KTV phải trao đổi về các phát hiện trong quá trình kiểm toán (bao gồm các sai sót phát hiện) với cấp quản lý phù hợp trong đơn vị được kiểm toán.			
B. NỘI DUNG TRAO ĐỔI			
Thời gian, địa điểm : ngày 11/09/2018 tại VP CÔNG TY TNHH MTV B-CARRY			
Thành phần tham dự:			
Trần Tấn Phát - Giám đốc			
Huỳnh Thị Phương Loan - Kế toán trưởng			
Trương Anh Tuấn - Audit team Trưởng nhóm			
Các vấn đề trao đổi		Ref	Ý kiến KTV
Ý kiến khách hàng			
I. Về chính sách kế toán và việc tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và khuôn khổ về lập và trình bày BCTC			
II. Các khiếm khuyết trong KSNB			
III. Các vấn đề về tuân thủ pháp luật và các quy định khác (kể cả luật thuế)			
IV. Các vấn đề cần giải quyết trước ngày phát hành BCKIT			
V. Các bút toán điều chỉnh và phân loại lại			
		Đề nghị điều chỉnh	Không điều chỉnh
VI. Dự thảo ý kiến kiểm toán			
Không có vấn đề dẫn đến ý kiến kiểm toán ngoại trừ		Ý kiến chấp nhận toàn phần	Đồng ý
VII. Các vấn đề khác			
Không có			
C. KẾT LUẬN			
Đã thông nhất kết quả trao đổi với BGD			

Phụ lục số 28. Thống kê mô tả mẫu nghiên cứu định lượng

Đặc điểm mẫu nghiên cứu	Số lượng	Tỷ lệ	Đặc điểm mẫu nghiên cứu	Số lượng	Tỷ lệ
Đối tượng khảo sát			Vị trí công việc		
Nhóm công ty kiểm toán 1	17	8,17%	Trợ lý kiểm toán	33	15,87%
Nhóm công ty kiểm toán 2	126	60,58%	Kiểm toán viên	95	45,67%
Nhóm công ty kiểm toán 3	65	31,25%	Chủ nhiệm kiểm toán	47	22,6%
Tổng số	208	100%	Trưởng phòng kiểm toán	19	9,13%
Thời gian làm việc tại các công ty kiểm toán			Thành viên BGD công ty kiểm toán	14	6,73%
Dưới 5 năm	27	12,98%	Tổng số	208	100%
Từ 5 năm đến 10 năm	135	64,91%	Chứng chỉ KTV		
Từ 10 năm đến dưới 20 năm	43	20,67%	Có chứng chỉ	175	84,13%
Trên 20 năm	3	1,44%	Chưa có chứng chỉ	33	15,87%
Tổng	208	100%	Tổng	208	100%

Nguồn: Từ tổng hợp của NCS

Phụ lục số 29. Bảng chi tiết kết quả đánh giá chất lượng thang đo các yếu tố ảnh hưởng đến thực hiện kiểm toán các ước tính kế toán				
Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronback's Alpha nếu loại biến
Năng lực và kinh nghiệm của KTV ($\alpha = .777$)				
NL1	10.9712	3.033	.669	.677
NL2	10.8606	3.077	.684	.671
NL3	11.3221	3.244	.589	.720
NL4	11.0962	3.363	.514	.816
Xét đoán và tính hoài nghi nghề nghiệp của KTV (HNNN) ($\alpha = .734$)				
HNNN1	10.7837	2.547	.592	.642
HNNN2	10.5000	2.415	.485	.702
HNNN3	10.7308	2.748	.461	.709
HNNN4	10.5192	2.280	.582	.640
Quy trình kiểm toán tích hợp kỹ thuật kiểm toán số (QTKT) ($\alpha = .791$)				
QTKT1	6.8510	2.678	.604	.738
QTKT2	6.8558	2.781	.650	.713
QTKT3	6.7452	3.167	.471	.799
QTKT4	6.8221	2.785	.686	.697
Thủ tục và quy trình kiểm soát nội bộ của công ty kiểm toán tích hợp công nghệ (QTKSNB) ($\alpha = .723$)				
QTKSNB1	4.8125	1.612	.521	.766
QTKSNB2	4.5096	1.188	.634	.617
QTKSNB3	4.4375	1.175	.593	.673
Tính không chắc chắn của các UTKT ($\alpha = .788$)				
KCC1	8.6154	5.619	.715	.836
KCC2	8.5769	6.100	.701	.843
KCC3	8.6635	6.166	.520	.868
KCC4	8.6587	5.849	.528	.868
Môi trường pháp lý ($\alpha = .788$)				
MTPL1	11.4808	3.381	.505	.826
MTPL2	11.1346	2.446	.634	.659
MTPL3	11.2067	2.445	.711	.612
MTPL4	11.2067	2.928	.627	.675
Môi trường pháp lý ($\alpha = .826$) khi loại MTPL1				
MTPL2	7.6058	1.486	.672	.779
MTPL3	7.6779	1.456	.786	.649

MTPL4	7.6779	1.959	.616	.828
Các biện pháp kiểm soát CLKT từ các cơ quan quản lý ($\alpha = .788$)				
KSCLKT1	8.1154	1.252	.806	.900
KSCLKT2	8.1154	1.233	.844	.867
KSCLKT3	8.1154	1.339	.844	.870
Hỗ trợ từ chuyên gia ($\alpha = .788$)				
HTCG1	6.9183	2.877	.789	.746
HTCG2	7.2933	2.749	.662	.868
HTCG3	7.0192	2.850	.745	.782
Thực hiện kiểm toán các UTKT trong kiểm toán BCTC ($\alpha = .788$)				
KTUTKT1	10.6538	5.232	.901	.927
KTUTKT2	10.5481	6.152	.857	.940
KTUTKT3	10.5048	5.662	.864	.936
KTUTKT4	10.5529	5.756	.896	.927

Phụ lục số 30. Kết quả phân tích nhân tố khám phá

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.819
Bartlett's Test of Approx. Chi-Square	2661.552
Sphericity	df
	276
	Sig.
	.000

Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings ^a
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	6.617	27.569	27.569	6.617	27.569	27.569	5.343
2	2.716	11.315	38.885	2.716	11.315	38.885	4.205
3	2.353	9.803	48.688	2.353	9.803	48.688	2.615
4	2.130	8.875	57.563	2.130	8.875	57.563	3.180
5	1.629	6.787	64.350	1.629	6.787	64.350	2.463
6	1.210	5.042	69.393	1.210	5.042	69.393	3.859
7	.897	3.738	73.131				

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. When components are correlated, sums of squared loadings cannot be added to obtain a total variance.

Phụ lục số 31. Kết quả ma trận xoay (Pattern Matrix^a)

	1	2	3	4	5	6
QTKT4	.872					
QTKT2	.787					
QTKSNB1	.765					
QTKT3	.728					
QTKT1	.707					
QTKSNB3	.614					
QTKSNB2	.575					
KSCLKT1		.929				
KSCLKT3		.928				
KSCLKT2		.917				
NL2			.804			
NL3			.799			
NL4			.732			
NL1			.592			
HTCG1				.912		
HTCG3				.893		
HTCG2				.839		
MTPL3					.863	
MTPL2					.769	
MTPL4					.750	
HNNN1						.738
HNNN3						.697
HNNN4						.654

Nguồn: tổng hợp từ SPSS 26.0

Phụ lục số 32. Kết quả kiểm định sự khác biệt T-test

		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
NL	Between Groups	20.152	10.076	43.115	.000
	Within Groups	47.910	.234		
	Total	68.063			
QTKT	Between Groups	15.942	7.971	44.076	.000
	Within Groups	37.075	.181		
	Total	53.017			
KSCLKT	Between Groups	.393	.196	.640	.528
	Within Groups	62.915	.307		

	Total	63.308			
MTPL	Between Groups	20.070	10.035	35.653	.000
	Within Groups	57.699	.281		
	Total	77.769			
HTCG	Between Groups	.719	.359	.543	.582
	Within Groups	135.640	.662		
	Total	136.359			
HNNN	Between Groups	28.616	14.308	108.877	.000
	Within Groups	26.940	.131		
	Total	55.556			
KTUTKT	Between Groups	13.809	6.904	12.298	.000
	Within Groups	115.094	.561		
	Total	128.903			

Phụ lục số 33. So sánh sự tương đồng và khác biệt giữa IAS/IFRS và VAS với các khoản mục UTKT cơ bản

Tiêu chí	Điểm tương đồng	Điểm khác biệt	
		VAS	IAS/IFRS
Nguyên tắc chung	- VAS và IFRS/IAS đều yêu cầu doanh nghiệp cân trọng khi đưa ra các UTKT, đặc biệt đối với các khoản dự phòng, khấu hao, hoặc tổn thất tài sản - Các thay đổi trong UTKT phải được trình bày nếu chúng ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC	Ít nhấn mạnh đến giá trị hợp lý và chủ yếu tập trung giá gốc	Sử dụng giá trị hợp lý rộng rãi, áp dụng các mô hình phức tạp.
Khấu hao tài sản cố định, tài sản thuê tài chính	Cả chuẩn mực quốc tế và Việt Nam đều yêu cầu phân bổ giá trị tài sản cố định và tài sản thuê tài chính trong suốt thời gian hữu ích dự kiến.	Không yêu cầu xem xét định kỳ thời gian hữu ích và giá trị thanh lý.	Yêu cầu xem xét định kỳ và điều chỉnh khi cần thiết.
Các khoản dự phòng	Đều yêu cầu ghi nhận khi có nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã qua.	Yêu cầu chắc chắn cao trước khi ghi nhận.	Ghi nhận khi khả năng xảy ra là "có thể"
Giá trị thuần của hàng tồn kho	Áp dụng nguyên tắc ghi nhận giá trị thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được (NRV).	Đơn giản hóa trong cách đo lường tổn thất hàng tồn kho.	Nhấn mạnh việc định kỳ đánh giá giá trị thuần có thể thực hiện được.

Giá trị hợp lý	Đều được sử dụng trong một số trường hợp như bất động sản đầu tư và tài sản tài chính.	Hạn chế áp dụng, thiếu quy định chi tiết.	Áp dụng rộng rãi với hướng dẫn chi tiết trong IFRS 13
. Thuế thu nhập hoãn lại	Đều dựa trên chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế.	Đơn giản hóa việc xác định thuế thu nhập hoãn lại.	Yêu cầu tính toán chi tiết, bao gồm tác động của thay đổi thuế suất.

Nguồn: Tác giả tự tổng hợp từ chuẩn mực kế toán

Phụ lục số 34. So sánh sự khác biệt giữa ISA 540 và VSA 540

Giai đoạn	VSA 540	ISA 540
Đánh giá rủi ro	Yêu cầu KTV đánh giá tổng thể rủi ro sai sót trọng yếu.	Phân loại rõ ràng rủi ro thành rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Theo đó, yêu cầu KTV đánh giá riêng biệt rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát.
Xử lý rủi ro	Đề xuất 3 phương pháp kiểm toán nhưng chưa có hướng dẫn chi tiết cụ thể điều kiện áp dụng các phương pháp và hướng dẫn cách thực hiện cụ thể trong các trường hợp cụ thể như thế nào thì nên áp dụng phương pháp nào	Cung cấp hướng dẫn cụ thể về từng phương pháp kiểm toán và cách lựa chọn dựa trên mức độ rủi ro.
Lập báo cáo & Kết luận	Chỉ yêu cầu KTV đánh giá UTKT dựa trên các bằng chứng kiểm toán.	Yêu cầu chi tiết KTV cần - Tổng hợp toàn bộ bằng chứng kiểm toán về UTKT để đảm bảo không có điểm mâu thuẫn. - Đánh giá lại xem rủi ro đã xác định ban đầu có cần điều chỉnh không. - Kiểm tra xem có bằng chứng nào bị bỏ sót hoặc chưa được xem xét đầy đủ không. - Đặc biệt, xem xét cả bằng chứng mâu thuẫn, không chỉ tìm kiếm bằng chứng xác nhận.
Thuyết minh UTKT	Yêu cầu đánh giá thuyết minh nhưng chưa có hướng dẫn chi tiết.	Nhấn mạnh tầm quan trọng của việc công bố UTKT và đánh giá mức độ đầy đủ của thuyết minh.

Nguồn: Tổng hợp từ ISA 540 và VSA 540