

Hoàn thiện kiểm toán chu trình hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất linh kiện điện, điện tử do Công ty TNHH Kiểm toán Grant Thornton Việt Nam thực hiện

Nguyễn Thị Sâm

Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

Đối với các doanh nghiệp sản xuất linh kiện điện, điện tử, kiểm soát giá thành, HTK, GVHB là ưu tiên hàng đầu của Ban lãnh đạo, đồng thời đây cũng là phần hành tiềm ẩn nhiều rủi ro kiểm toán. Do vậy, Grant Thornton VN liên tục cập nhật, hoàn thiện chương trình kiểm toán, các thủ tục kiểm toán với mục đích giảm thiểu rủi ro kiểm toán, không để xảy ra các sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Tuy nhiên, do các hạn chế khách quan và chủ quan như đã đề cập ở trên, có thể dẫn đến những thiết sót trong hoạt động kiểm toán chu trình HTK.

1. Thực trạng kiểm toán chu trình bán hàng tồn kho cho các doanh nghiệp sản xuất linh kiện điện, điện tử do Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam thực hiện

Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam áp dụng chương trình kiểm toán theo chất lượng của Grant Thornton International. Cơ cấu cuộc kiểm toán của Grant Thornton VN bao gồm: Chủ phần hùn kiểm toán - > Trưởng/Phó phòng kiểm toán -> trưởng nhóm kiểm toán và/hoặc kiểm toán viên -> trợ lý kiểm toán viên.

- Lập kế hoạch và nhận diện ban đầu về rủi ro bao gồm các công việc: Đánh giá khả năng chấp nhận kiểm toán; Tìm hiểu thông tin về khách hàng; Phân tích sơ bộ; Dự kiến nhu cầu tư vấn chuyên gia bên ngoài và thành lập nhóm kiểm toán; Đánh giá về môi trường kiểm soát nội bộ của khách hàng; Đánh giá rủi ro tiềm tàng; Quyết định mức trọng yếu; Nhận diện các khoản mục trọng yếu và các cơ sở dẫn liệu tương ứng;

- Đánh giá về môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán, các thủ tục kiểm soát, kiểm toán nội bộ.

- Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát: Chuẩn bị kế hoạch kiểm toán, thu thập thông tin cơ sở, thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng, thực hiện thủ tục phân tích sơ bộ, đánh giá trọng yếu và rủi ro.

- Thiết kế chương trình kiểm toán bao gồm: Tìm hiểu về các chu trình nghiệp vụ; Đánh giá rủi ro kiểm soát; Lựa chọn thủ tục kiểm soát để thực hiện thử nghiệm kiểm soát; Xác định rủi ro; Thiết kế các thủ tục nghiệm kiểm soát; Thiết kế các thủ nghiệm cơ bản.

Tìm hiểu về các chu trình nghiệp vụ

Đánh giá rủi ro kiểm soát

Lựa chọn thủ tục kiểm soát để thực hiện các thử nghiệm kiểm soát

Xác định rủi ro kết hợp

Thiết kế các thử nghiệm kiểm soát

Thiết kế các thử nghiệm cơ bản

Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản đã được thiết kế trong giai đoạn lập kế hoạch.

KTV xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán và đánh giá bằng chứng, tổng hợp kết quả kiểm toán.

1.1. Những ưu điểm

Hiệu quả trong lưu trữ tài liệu kiểm toán: Trong quá trình tiến hành kiểm toán, các KTV tuân thủ quy trình làm việc theo phần mềm kiểm toán Voyager, toàn bộ dữ liệu kiểm toán, tài liệu sao chụp từ khách hàng được lưu trên hệ thống thông tin của Grant Thornton International, KTV dễ dàng trích xuất dữ liệu, kiểm tra tiến độ hoàn thành công việc của các thành viên đoàn kiểm toán để đàng. Dữ liệu được sao lưu thường xuyên, đảm bảo không bị thất lạc.

Quá trình làm việc khoa học và tổ chức ghi chép hiệu quả: Tại Grant Thornton VN công việc này rất được chú trọng và được ví tính hóa bằng phần mềm, các kết quả thu được đến đâu được trình bày ngay lên giấy tờ làm việc, các số liệu có liên quan với nhau được đánh tham chiếu thông qua phần mềm Voyager, và được cảnh báo ngay nếu có sai sót. Điều này tạo sự thuận lợi cho chủ nhiệm và chủ phần hùn kiểm toán khi kiểm tra lại kết quả công việc của các thành viên trong nhóm kiểm toán.

Quá trình kiểm soát chất lượng chặt chẽ: Các giấy tờ làm việc sau khi được kiểm tra và gửi lên hệ thống Voyager trường nhóm kiểm toán soát xét lại, sau đó lưu vào hồ sơ kiểm toán và được đưa lên cho chủ nhiệm kiểm toán, Giám đốc Kiểm toán và cuối cùng là Chủ phần hùn kiểm toán kiểm tra soát xét cuối cùng trước khi phát hành BCKT.

Phân bố nguồn lực cho cuộc kiểm toán: Grant Thornton VN đã có cách phân công công việc rất hiệu quả. Công ty bố trí đơn vị chuyên môn KTV có kinh nghiệm lâu năm và KTV có kinh nghiệm ít hơn để hỗ trợ các trợ lý KTV trong công việc, KTV có kinh nghiệm chịu trách nhiệm khảo sát và đánh giá những rủi ro tiềm tàng ban đầu.

Sử dụng bảng câu hỏi trong việc tìm hiểu về hệ thống HTK của khách hàng bằng phần mềm Voyager: Bên cạnh việc mô tả các quy trình liên quan đến HTK dưới dạng trần thuật, KTV còn sử dụng bảng câu hỏi với các câu hỏi được thiết kế xoay quanh các vấn đề cần tìm hiểu về hệ thống HTK của khách hàng và tùy chỉnh theo từng ngành nghề kinh doanh cụ thể.

Chọn mẫu bảng phân mềm: Công ty đã xây dựng được phần mềm chuyên dùng để chọn mẫu là Ideas. Phần mềm Idea được dùng để tính toán số lượng mẫu cần chọn nhằm đảm bảo số lượng mẫu được chọn đủ để đại diện cho tổng thể cần kiểm tra chi tiết với mức trọng yếu đã được xác định trong giai đoạn lập kế hoạch công việc đã được điều chỉnh trong giai đoạn thực hiện kiểm toán.

1.2. Những hạn chế

Về sử dụng thủ tục phân tích: đối với một số khách hàng đã trải qua kỳ kiểm toán nhiều năm, KTV chủ quan chưa sử dụng thủ tục phân tích một cách triệt để. Ngoài ra, KTV sử dụng qua phân tích xu hướng và phân tích tỷ suất dựa trên các số liệu kế toán cung cấp. Việc sử dụng các thông tin phí tài chính hỗ trợ cho các thủ tục phân tích chưa được áp dụng rộng rãi đối với tất cả các khách hàng.

Về cách thức tiếp cận đối tượng kiểm toán: Khi kiểm toán khoản mục HTK, KTV phụ trách phân hành này sẽ kiểm tra nhiệm các phần khác là chỉ phí và giá thành, ngoài ra còn phải kiểm tra nhiệm kiểm tra chu trình mua hàng — thanh toán, do đó đã dần dần chuyển sang kiểm toán theo chu trình.

Về việc sử dụng bảng câu hỏi trong tìm hiểu hệ thống HTK của khách hàng: Bảng câu hỏi về tìm hiểu HTKSNB HTK của khách hàng được thiết kế trước với các câu hỏi đóng (có/không) cho mọi đối tượng khách hàng. Tuy nhiên khách hàng của Công ty hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau nên các nghiệp vụ, đặc biệt là nghiệp vụ kế toán về HTK, hệ thống tài khoản và quản lý HTK của các khách hàng rất khác nhau.

Về thực hiện thủ tục đánh giá giá trị HTK: Tùy theo đặc điểm kinh doanh của mỗi đơn vị khách hàng mà HTK cũng có những đặc điểm, đặc tính kỹ thuật khác nhau, đặc biệt là các tiêu thức phù hợp để tính toán GTSP. Tuy nhiên, đa số KTV thiếu hiểu biết sâu sắc chuyên sâu về từng mặt hàng, giá trị, tính năng của khách hàng bởi những đòi hỏi cao về kiến thức công nghệ kỹ thuật.

Về việc quan sát kiểm kê: Khách hàng của Công ty thường có niên độ kế toán kết thúc vào ngày cuối năm

31 tháng 12 và các cuộc kiểm kê hàng hóa thường được tổ chức quanh ngày này căn cứ vào kế hoạch kiểm kê của khách hàng. Do vậy vào thời điểm quanh ngày 31 tháng 12, áp lực về nhân sự tham gia quan sát kiểm kê rất lớn.

Về sử dụng ý kiến của chuyên gia trong đánh giá giá trị HTK: Xuất phát từ đặc thù hàng tồn kho các linh kiện điện, điện tử rất phức tạp trong cách thức bảo quản, đặc tính kỹ thuật, đặc thù giá trị... Tuy nhiên, KTV là thông thường là những người xuất phát đào tạo từ ngành kinh tế nên khó hiểu biết chuyên sâu về tất cả các chủng loại hàng tồn kho và đặc thù của HTK của khách hàng.

Về ứng dụng thành tựu công nghệ thông tin trong kiểm toán: Hiện nay hầu hết các tài liệu, giấy tờ làm việc của KTV đều thực hiện trên bảng tính điện tử Excel dưới sự hỗ trợ của phần mềm Voyager.

Về đào tạo và phát triển KTV: Một số khách hàng có quy mô lớn của Grant Thornton sử dụng hạ tầng công nghệ hiện đại như hệ thống thông tin quốc tế, giải pháp quản lý doanh nghiệp toàn diện ERP và có sự đổi mới khoa học công nghệ liên tục.

2. Các giải pháp hoàn thiện

Về áp dụng thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán: Grant Thornton VN sử dụng thủ tục phân tích tỷ suất và phân tích xu hướng. Trên thực tế thì việc sử dụng phân tích tỷ suất vẫn còn ít, chủ yếu vẫn là phân tích xu hướng, ngoài ra, thủ tục phân tích bị giới hạn theo khoản mục, thông thường KTV không có mối liên kết đến phân tích của phần hành khác. Grant Thornton VN nên tăng cường phân tích tỷ suất. Với kiểm toán khoản mục HTK, KTV có thể sử dụng các tỷ suất như:

Số vòng quay HTK = GVHB/Số dư HTK bình quân
Số ngày lưu kho bình quân = 365/Số vòng quay HTK
Chỉ tiêu số vòng quay HTK cho biết số lần mà HTK bình quân luân chuyển trong kỳ.

Chỉ tiêu số ngày lưu kho bình quân cho biết số ngày bình quân mà HTK từ khi mua về đến lúc tiêu thụ là bao nhiêu ngày.

Sự biến động bất thường của hai chỉ tiêu này có thể là dấu hiệu của sai phạm hoặc sai sót. Nếu số vòng quay tăng giảm bất thường cho thấy công tác quản lý HTK yếu kém, dự trữ HTK quá mức, hàng bán chậm dẫn đến rủi ro đơn vị chưa lập đủ dự phòng cho HTK lỗi thời, chậm luân chuyển.

Tỷ lệ lãi gộp trong tương quan với số vòng quay HTK:
Tỷ lệ lãi gộp = Lãi gộp/doanh thu thuần.

KTV so sánh biến động của tỉ lệ lãi gộp với biến động của số vòng quay HTK. Nếu tỉ lệ lãi gộp tăng mà biến động số vòng quay HTK giảm thì KTV có thể cần nhắc đến các khả năng nghiệp vụ xuất bán HTK được ghi nhận doanh thu vượt quá, ghi trùng hay ghi nhận

không chính xác.

Biến động của số dư HTK trong tương quan với biến động của giá vốn hàng bán: KTV so sánh xu hướng biến động của HTK với xu hướng biến động của giá vốn hàng bán. Nếu HTK biến động lớn hơn năm trước trong khi giá vốn hàng bán không có biến động đáng kể thì KTV cần nhắc các khả năng nghiệp vụ HTK bị ghi trừng, ghi sai hoặc giá vốn bị ghi thiếu...

Cần so sánh giữa số lượng sản phẩm sản xuất ra, giá bán và doanh thu, GVHB tương ứng để tìm ra những biến động bất thường và nguyên nhân.

Sự biến động của dòng tiền trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ với tác động qua lại của số dư HTK trong kỳ.

Trước đòi hỏi thường xuyên phải cập nhật thông tin về các tỷ suất trung bình ngành của các khách hàng, Grant Thornton VN nên mua các dữ liệu về chỉ số của các công ty tài chính. Đây cũng là một cách để đánh giá các diễn biến cũng như thay đổi đáng kể trong lĩnh vực mà khách hàng đang hoạt động, phục vụ bộ trợ hoạt động tư vấn doanh nghiệp...

- Về cách thức tiếp cận đối tượng kiểm toán: Có hai cách tiếp cận đối tượng kiểm toán để tiến hành cuộc kiểm toán là: Tiếp cận theo khoản mục và tiếp cận theo chu trình.

Tiếp cận theo khoản mục của kiểm toán BCTC: Kiểm toán theo khoản mục có ưu điểm là bao hàm được tất cả các tài khoản, đơn giản và dễ thực hiện. Tiếp cận theo chu trình của kiểm toán BCTC là cách phân chia công việc thành các chu trình để giao cho các thành viên nhóm kiểm toán thực hiện. Cách tiếp cận đối tượng kiểm toán này dựa trên mối liên hệ chặt chẽ lẫn nhau của các TK, các nghiệp vụ trong cùng một chu trình chung của hệ thống kế toán.

Công ty nên dần nghiên cứu và chuyển sang kiểm toán theo chu kỳ và thiết kế lại chương trình kiểm toán cho phù hợp đối với các doanh nghiệp lớn, có giao dịch phức tạp đặc biệt là lĩnh vực sản xuất linh kiện điện, điện tử

- Về việc sử dụng bảng hỏi trong tìm hiểu HTKSNB của HTK: Grant Thornton VN nên thiết kế thêm các câu hỏi mang tính đặc thù cho từng loại hình doanh nghiệp khách hàng và các câu hỏi mở để người thực hiện trả lời và lưu ý người đọc giấy tờ làm việc và tích hợp vào phần mềm Voyager của Modul đặc thù này.

- Vận dụng thủ tục kiểm toán đánh giá giá trị HTK: KTV cần tự trang bị các hiểu biết đầy đủ và sâu sắc về loại HTK của khách hàng. Do vậy KTV cần tự phát triển bản thân bằng cách nghiên cứu sách, báo, internet, các tài liệu chuyên ngành, thậm chí cần chủ động tham gia các khóa học chuyên sâu và tham khảo thêm bộ phận kỹ thuật của khách hàng... để nhận định và đánh giá các rủi ro liên quan đến khoản mục này.

- Về việc sử dụng nhân sự tham gia các cuộc quan sát kiểm kê tại công ty khách hàng và chuyên gia:

Kiểm toán viên được phân công tham gia quan sát kiểm kê tại công ty khách hàng phải được hướng dẫn và đào tạo về quy trình kiểm kê, các thủ tục mà KTV cần thực hiện và các nguyên tắc KTV phải tuân thủ khi tham gia quan sát kiểm kê. Đối với các thực tập sinh, ngoài việc tổ chức đào tạo, Công ty cần tạo thêm cơ hội học hỏi, học tập kinh nghiệm cho các thực tập viên bằng cách thiết lập mô hình hỗ trợ, đào tạo một cách linh hoạt giữa các thực tập viên với các nhân viên giàu kinh nghiệm của Công ty.

- Về sử dụng ý kiến của chuyên gia trong đánh giá giá trị HTK: Công ty kiểm toán nên sử dụng chuyên gia để đánh giá số dư HTK chính xác hơn, từ đó cung cấp những bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy hơn thông qua các hợp đồng hợp tác, hỗ trợ hợp tác giữa Công ty kiểm toán và một số đối tác là tổ chức sản xuất kinh doanh hoặc các trường đại học, tổ chức nghiên cứu về vấn đề chuyên môn, kỹ thuật liên quan.

- Về ứng dụng thành tựu công nghệ thông tin trong kiểm toán: Công ty kiểm toán cần mở rộng đối tượng tuyển dụng các sinh viên có chuyên môn về công nghệ thông tin, bổ sung vào đội ngũ nhân viên kiểm toán, hoặc cử các KTV đi học tập nâng cao trình độ và chuyên môn về lĩnh vực công nghệ thông tin.

- Về việc đào tạo và phát triển KTV: Đào tạo về chuyên môn thông qua các cuộc hội thảo đào tạo hàng năm đã được Grant Thornton VN thực hiện rất tốt, tuy nhiên Grant Thornton VN cần tổ chức đào tạo hoặc thuê tổ chức chuyên nghiệp đào tạo về hệ thống công nghệ thông tin quản trị ví dụ như ERP, phần mềm kế toán... để KTV có thể nhanh chóng xử lý các vấn đề phức tạp về công nghệ.

3. Kết luận

Kiểm toán chu trình HTK trong kiểm toán BCTC do Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam thực hiện đối với các doanh nghiệp sản xuất linh kiện điện, điện tử là một phần hành kiểm toán khá phức tạp. Thông thường đây là phần trọng yếu và chiếm nhiều thời gian trong suốt cuộc kiểm toán và được giao cho các KTV có kinh nghiệm chuyên sâu thực hiện. Quy trình kiểm toán khoản mục HTK được xây dựng hợp lý, khoa học sẽ làm tăng chất lượng kiểm toán, đảm bảo quyền lợi của người sử dụng BCTC./

Tài liệu tham khảo

- Bộ Tài chính (1999), Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, Quyển 1, NXB Tài chính, Hà Nội
- Bộ Tài chính (2002), Hướng dẫn kế toán thực hiện 4 chuẩn mực kế toán, NXB Tài chính, Hà Nội
- Bộ Tài chính (2014), Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp.