



Tài Liệu

Ôn thi CPA 2009
môn Kiểm toán và dịch vụ
kiểm toán nâng cao



Chuyên đề 5

Kiểm toán và dịch vụ kiểm toán nâng cao

I. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

1. Khái niệm, bản chất kiểm toán

Kế toán là công cụ quản lý kinh tế, tài chính thể hiện ở chỗ kết quả công việc kế toán là đưa ra các thông tin trên báo cáo tài chính (BCTC) và những chỉ tiêu phân tích, đề xuất giúp cho người lãnh đạo, điều hành đưa ra quyết định đúng đắn.

Vì thế, mọi người sử dụng thông tin từ BCTC đều mong muốn nhận được các thông tin trung thực và hợp lý.

Hoạt động kiểm toán ra đời là để kiểm tra và xác nhận về sự trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và BCTC của các doanh nghiệp, tổ chức; để nâng cao sự tin tưởng của người sử dụng các thông tin từ BCTC đã được kiểm toán.

Các tác giả Alvin A.Aen và James K.Loebbecker trong giáo trình "Kiểm toán" đã nêu một định nghĩa chung về kiểm toán như sau: "Kiểm toán là quá trình các chuyên gia độc lập thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin có thể định lượng được của một đơn vị cụ thể, nhằm mục đích xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được thiết lập".

Theo định nghĩa của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) "Kiểm toán là việc các kiểm toán viên (KTV) độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về BCTC".

2. Phân loại kiểm toán

2.1. Căn cứ vào mục đích, kiểm toán có 3 loại:

a) *Kiểm toán hoạt động*: Là việc kiểm tra và đánh giá tính hữu hiệu và tính hiệu quả trong hoạt động của một bộ phận hay toàn bộ một tổ chức, một đơn vị.

Tính hữu hiệu là mức độ hoàn thành các nhiệm vụ hay mục tiêu đã đề ra.

Tính hiệu quả là việc đạt được kết quả cao nhất với chi phí bỏ ra thấp nhất.

Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất đa dạng, từ việc đánh giá một phương án kinh doanh, một dự án, một quy trình công nghệ, một công trình XD/CB, một loại tài sản, thiết bị mới đưa vào hoạt động hay việc luân chuyển chứng từ trong một đơn vị... Vì thế, khó có thể đưa ra các chuẩn mực cho loại kiểm toán này. Đồng thời, tính hữu hiệu và hiệu quả của quá trình hoạt động rất khó được đánh giá một cách khách quan so với tính tuân thủ và tính trung thực, hợp lý của BCTC. Thay vào đó, việc xây dựng các chuẩn mực làm cơ sở đánh giá thông tin có tính định tính trong một cuộc kiểm toán hoạt động là một việc mang nặng tính chủ quan.

Trong kiểm toán hoạt động, việc kiểm tra thường vượt khỏi phạm vi công tác kế toán, tài chính mà liên quan đến nhiều lĩnh vực. Kiểm toán hoạt động phải sử dụng nhiều biện pháp, kỹ năng nghiệp vụ và phân tích, đánh giá khác nhau. Báo cáo kết quả kiểm toán thường là bản giải trình các nhận xét, đánh giá, kết luận và ý kiến đề xuất cải tiến hoạt động.

b) Kiểm toán tuân thủ: Là việc kiểm tra và đánh giá xem đơn vị được kiểm toán có tuân thủ pháp luật và các quy định (do các cơ quan có thẩm quyền và đơn vị đã quy định) hay không để kết luận về sự chấp hành pháp luật và các quy định của đơn vị. Ví dụ:

- Kiểm toán việc tuân thủ các luật thuế ở đơn vị;
- Kiểm toán của cơ quan nhà nước đối với DNNN, đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN về việc chấp hành các chính sách, chế độ về tài chính, kế toán;
- Kiểm toán việc chấp hành các điều khoản của hợp đồng tín dụng đối với đơn vị sử dụng vốn vay của ngân hàng.

c) Kiểm toán BCTC: Là việc kiểm tra và xác nhận về tính trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và BCTC của đơn vị kế toán phục vụ đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin trên BCTC của đơn vị.

Công việc kiểm toán BCTC thường do các doanh nghiệp kiểm toán (DNKT) thực hiện để phục vụ cho các nhà quản lý, Chính phủ, các ngân hàng và nhà đầu tư, cho người bán, người mua. Do đó, kiểm toán BCTC là hình thức chủ yếu, phổ cập và quan trọng nhất, thường chiếm 70 - 80% công việc của các DNKT.

2.2. Căn cứ vào hình thức tổ chức, kiểm toán có 3 loại:

a) Kiểm toán độc lập:

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV chuyên nghiệp, độc lập làm việc trong các DNKT. Kiểm toán độc lập là loại hình dịch vụ nên chỉ được thực hiện khi khách hàng có yêu cầu và đồng ý trả phí thông qua việc ký kết hợp đồng kinh tế.

Hoạt động kiểm toán độc lập là nhu cầu cần thiết, trước hết vì lợi ích của bản thân doanh nghiệp, của các nhà đầu tư trong và ngoài nước, lợi ích của chủ sở hữu vốn, các chủ nợ, lợi ích và yêu cầu của Nhà nước. Người sử dụng kết quả kiểm toán phải được đảm bảo rằng những thông tin họ được cung cấp là trung thực, khách quan, có độ tin cậy cao để làm căn cứ cho các quyết định kinh tế hoặc thực thi trách nhiệm quản lý, giám sát của mình.

Điều 2 Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ quy định "Kiểm toán độc lập là việc kiểm tra và xác nhận của KTV và DNKT về tính trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và BCTC của các doanh nghiệp, tổ chức (gọi chung là đơn vị được kiểm toán) khi có yêu cầu của các đơn vị này".

b) Kiểm toán nhà nước:

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV làm việc trong cơ quan Kiểm toán Nhà nước, là tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp thuộc bộ máy hành chính nhà nước; là kiểm toán theo luật định và kiểm toán tính tuân thủ, chủ yếu phục vụ việc kiểm tra và giám sát của Nhà nước trong quản lý, sử dụng Ngân sách, tiền và tài sản của Nhà nước.

Điều 13, 14 Luật Kiểm toán Nhà nước (Luật số 37/2005/QH11 do Quốc hội thông qua ngày 14/06/2005) quy định "Kiểm toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật". "Kiểm toán Nhà nước có chức năng kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước".

c) Kiểm toán nội bộ:

Là công việc kiểm toán do các KTV của đơn vị tiến hành. Kiểm toán nội bộ chủ yếu để đánh giá về việc thực hiện pháp luật và quy chế nội bộ; kiểm tra tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ và việc thực thi công tác kế toán, tài chính... của đơn vị.

Phạm vi và mục đích của kiểm toán nội bộ rất linh hoạt tùy thuộc yêu cầu quản lý điều hành của ban lãnh đạo đơn vị. Báo cáo kiểm toán nội bộ chủ yếu phục vụ cho chủ doanh nghiệp, không có giá trị pháp lý và chủ yếu xoay quanh việc kiểm tra và đánh giá tính hiệu lực và tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như chất lượng thực thi trong những trách nhiệm được giao.

3. Kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề

Công việc kiểm toán độc lập do các kiểm toán viên thực hiện. Nghị định 105/2004/NĐ-CP quy định rõ về KTV và KTV hành nghề.

3.1. Tiêu chuẩn kiểm toán viên: (Điều 13 Nghị định 105/2004/NĐ-CP và điểm 1 phần A mục II Thông tư 64/2004/TT-BTC)

1.1. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam phải có đủ các tiêu chuẩn sau:

a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; không thuộc đối tượng không được đăng ký hành nghề kiểm toán độc lập quy định tại khoản 3 đến khoản 7 Điều 15 của Nghị định 105/2004/NĐ-CP.

b) Có bằng cử nhân chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán của Việt Nam hoặc nước ngoài được Bộ Tài chính thừa nhận và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên hoặc thời gian thực tế làm trợ lý kiểm toán ở DNKT từ 4 năm trở lên.

Trường hợp có bằng cử nhân các chuyên ngành khác với chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán thì phải có bằng cử nhân thứ hai về các chuyên ngành trên sau 3 năm hoặc sau 2 năm đối với trợ lý KTV và tổng thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán phải đủ 5 năm hoặc làm trợ lý kiểm toán ở các DNKT đủ 4 năm trở lên.

c) Có khả năng sử dụng một trong năm thứ tiếng thông dụng: Anh, Nga, Pháp, Trung và Đức và sử dụng thành thạo máy vi tính;

d) Đạt kỳ thi tuyển KTV do Bộ Tài chính tổ chức và được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ KTV.

1.2. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có chứng chỉ chuyên gia kế toán, chứng chỉ kế toán, kiểm toán do tổ chức nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế về kế toán, kiểm toán cấp, được Bộ Tài chính thừa nhận thì phải đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán Việt Nam do Bộ Tài chính tổ chức thì được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ KTV.

3.2. Điều kiện của kiểm toán viên hành nghề: (Điều 14 Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

(1) Người Việt Nam có đủ các điều kiện sau đây thì được công nhận là KTV hành nghề và được đăng ký hành nghề kiểm toán độc lập:

a) Có đủ tiêu chuẩn KTV quy định tại Điều 13 Nghị định 105/2004/NĐ-CP (như đã nêu ở mục 3.1 phần I);

b) Có hợp đồng lao động làm việc trong một DNKT được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam, trừ trường hợp pháp luật Việt Nam quy định không phải áp dụng hợp đồng lao động.

(2) Người nước ngoài có đủ các điều kiện sau đây thì được công nhận là KTV hành nghề và được đăng ký hành nghề kiểm toán độc lập ở Việt Nam:

a) Có đủ tiêu chuẩn KTV quy định tại Điều 13 Nghị định 105/2004/NĐ-CP (như đã nêu ở mục 3.1 phần I);

b) Được phép cư trú tại Việt Nam từ một năm trở lên;

c) Có hợp đồng lao động làm việc trong một DNKT được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam.

(3) Tại một thời điểm nhất định, KTV chỉ được đăng ký hành nghề ở một DNKT. Trường hợp KTV đã đăng ký hành nghề kiểm toán nhưng trên thực tế không hành nghề hoặc đồng thời hành nghề ở DNKT khác thì sẽ bị xóa tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán.

(4) Người đăng ký hành nghề kiểm toán từ lần thứ hai trở đi phải có thêm điều kiện tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính.

3.3. Điều kiện hành nghề của KTV: (Điều 14 Nghị định 105/2004/NĐ-CP và Điểm 2 phần A Mục II Thông tư 64/2004/TT-BTC)

(1) Điều kiện hành nghề kiểm toán:

a) KTV chỉ được đăng ký hành nghề kiểm toán khi có đủ tiêu chuẩn KTV quy định tại Điều 14 Nghị định 105/2004/NĐ-CP (như đã nêu ở mục 3.2 phần I)

b) Trường hợp KTV vừa làm việc ở một doanh nghiệp không phải là DNKT, vừa làm việc ở DNKT trong cùng một thời gian thì chỉ được đăng ký hành nghề kiểm toán khi có sự đồng ý bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp không phải là DNKT.

c) Trường hợp KTV đã đăng ký hành nghề ở một DNKT chuyển sang đăng ký hành nghề ở DNKT khác thì phải có quyết định chấm dứt hợp đồng lao động ở DNKT trước.

(2) KTV không có tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán được Bộ Tài chính (từ 01/01/2007 là Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA)) xác nhận thì không được ký báo cáo kiểm toán.

(3) KTV hành nghề sẽ bị xóa tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán trong các trường hợp sau:

a) Vi phạm một trong những hành vi bị nghiêm cấm đối với KTV hành nghề (như đã nêu ở điểm d mục 1.1 phần II);

b) Thực tế không hành nghề kiểm toán nhưng vẫn cố tình đăng ký hành nghề kiểm toán;

c) Vi phạm pháp luật hoặc vi phạm kỷ luật, đạo đức nghề nghiệp mà pháp luật về kiểm toán nghiêm cấm.

(4) KTV đã bị xóa tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán thì không được đăng ký hành nghề lại trong thời gian 3 năm kể từ ngày bị xóa tên.

(5) DNKT sử dụng KTV không có tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán để ký báo cáo kiểm toán thì cả DNKT và KTV đó sẽ bị xử phạt theo quy định của pháp luật.

(6) Bộ Tài chính (từ 01/01/2007 là VACPA) không tiếp tục xác nhận danh sách đăng ký hành nghề cho những KTV đã đăng ký hành nghề kiểm toán nhưng trên thực tế không hành nghề kiểm toán.

4. Hình thức tổ chức, điều kiện thành lập và hoạt động DNKT (Nghị định 105/2004/NĐ-CP; Nghị định 30/2009/NĐ-CP; Thông tư 64/2004/TT-BTC).

4.1. Hình thức tổ chức

Công tác kiểm toán độc lập do các KTV độc lập thực hiện. Theo thông lệ quốc tế, KTV có thể hành nghề theo công ty hoặc hành nghề cá nhân. Tuy nhiên ở Việt Nam luật pháp chưa cho phép hành nghề kiểm toán cá nhân. KTV muốn hành nghề phải đăng ký và được chấp nhận vào làm việc tại một DNKT được thành lập hợp pháp.

Hiện nay, Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/03/2004, Nghị định 30/2009/NĐ-CP ngày 30/3/2009 của Chính phủ chỉ cho phép thành lập DNKT theo 3 hình thức: công ty TNHH có từ 2 thành viên trở lên, công ty hợp danh và doanh nghiệp tư nhân. DNKT phải công khai hình thức này trong quá trình giao dịch và hoạt động.

4.2. Điều kiện thành lập và hoạt động của DNKT:

a) Điều kiện thành lập DNKT:

- Có đủ các điều kiện quy định của pháp luật hiện hành về việc thành lập và hoạt động của các loại doanh nghiệp: Công ty TNHH có từ 2 thành viên trở lên, công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân;

- Có ít nhất ba người có Chứng chỉ kiểm toán viên, trong đó có Giám đốc hoặc Tổng giám đốc. Giám đốc hoặc Tổng giám đốc nếu là thành viên công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty hợp danh thì phải sở hữu ít nhất là 10% vốn điều lệ công ty. Giám đốc hoặc Tổng Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán phải có thời gian công tác thực tế về kiểm toán đủ 3 năm trở lên sau khi được cấp Chứng chỉ kiểm toán viên và không được đồng thời tham gia quản lý, điều hành ở doanh nghiệp khác.

b) Điều kiện cung cấp dịch vụ kiểm toán của DNKT:

- DNKT đã đăng ký danh sách KTV hành nghề và được Bộ Tài chính (từ 01/01/2007 là Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA)) xác nhận.

- Trong quá trình hoạt động, DNKT phải đảm bảo có ít nhất 3 kiểm toán viên hành nghề ký hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian với doanh nghiệp. Trường hợp DNKT không đảm bảo điều kiện này sau 6 tháng liên tục thì phải ngừng cung cấp dịch vụ kiểm toán.

Hồ sơ đăng ký kinh doanh của công ty TNHH kiểm toán, công ty hợp danh kiểm toán, doanh nghiệp tư nhân kiểm toán: Ngoài các hồ sơ theo quy định của pháp luật, phải có bản sao công chứng Chứng chỉ KTV đã được cấp 3 năm trước ngày đăng ký kinh doanh của Giám đốc (hoặc Tổng Giám đốc) và bản sao công chứng ít nhất hai Chứng chỉ KTV của hai người khác.

4.3. Điều kiện thành lập và hoạt động của chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán: (Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

a) Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán là đơn vị phụ thuộc của doanh nghiệp kiểm toán, hoạt động theo sự uỷ quyền của doanh nghiệp kiểm toán, phù hợp với lĩnh vực hành nghề ghi trong Giấy đăng ký kinh doanh của doanh nghiệp kiểm toán.

b) Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật về thành lập chi nhánh và người đứng đầu chi nhánh phải là KTV hành nghề.

c) Doanh nghiệp kiểm toán phải chịu trách nhiệm về hoạt động của chi nhánh kiểm toán do mình thành lập ra.

5. Đối tượng kiểm toán bắt buộc (Nghị định 105/2004/NĐ-CP; Thông tư 64/2004/TT-BTC)

BCTC hàng năm của các doanh nghiệp và tổ chức sau bắt buộc phải được DNKT kiểm toán:

(1) BCTC hàng năm của các doanh nghiệp và tổ chức dưới đây bắt buộc phải được DNKT kiểm toán:

- Doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam, kể cả chi nhánh doanh nghiệp nước ngoài hoạt động tại Việt Nam;

- Tổ chức có hoạt động tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng; ngân hàng thuộc các thành phần kinh tế và Quỹ hỗ trợ phát triển (nay là Ngân hàng phát triển Việt Nam);

- Tổ chức tài chính và doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm;

- Riêng đối với công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn có tham gia niêm yết và kinh doanh trên thị trường chứng khoán thì thực hiện kiểm toán theo quy định của pháp luật về kinh doanh chứng khoán;

- Đối với các doanh nghiệp, tổ chức thực hiện vay vốn ngân hàng thì được kiểm toán theo quy định của pháp luật về tín dụng.

(2) BCTC hàng năm của các doanh nghiệp và tổ chức dưới đây bắt buộc phải được DNKT kiểm toán theo quy định của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP:

- Doanh nghiệp nhà nước, bao gồm công ty nhà nước, công ty cổ phần nhà nước, công ty TNHH nhà nước và doanh nghiệp khác có vốn nhà nước trên 50%;

- Báo cáo quyết toán các dự án đầu tư hoàn thành từ nhóm A trở lên.

(3) Các đối tượng khác mà Luật, Pháp lệnh, Nghị định và Quyết định của Thủ tướng Chính phủ có quy định bắt buộc phải kiểm toán.

(4) Doanh nghiệp nhà nước, Quỹ hỗ trợ phát triển (nay là Ngân hàng Phát triển Việt Nam) và dự án đầu tư từ nhóm A trở lên đã có trong thông báo kế hoạch kiểm toán năm của cơ quan Kiểm toán nhà nước thì BCTC năm đó không bắt buộc phải được DNKT kiểm toán.

6. Quản lý hoạt động kiểm toán độc lập: Nghị định 105/2004/NĐ-CP quy định nội dung quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập, gồm:

- Xây dựng, chỉ đạo thực hiện chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển nghề nghiệp kiểm toán độc lập ở Việt Nam;

- Ban hành, phổ biến, chỉ đạo và tổ chức thực hiện chuẩn mực kiểm toán và các hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kiểm toán và phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán;

- Ban hành và tổ chức thực hiện quy chế đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán và cập nhật kiến thức hàng năm; quy định thể thức thi tuyển và cấp chứng chỉ KTV; thành lập Hội đồng thi cấp Nhà nước, tổ chức thi tuyển và cấp chứng chỉ KTV;

- Quản lý thống nhất danh sách KTV và DNKT đang hành nghề kiểm toán độc lập trong cả nước. Định kỳ 2 năm, Bộ Tài chính (Từ 01/01/2007 là VACPA) thông báo công khai danh sách KTV và DNKT đăng ký hành nghề;

- Thực hiện kiểm tra tuân thủ pháp luật về kiểm toán độc lập, chuẩn mực kiểm toán và các quy định liên quan trong các DNKT;

- Đình chỉ thi hành và yêu cầu sửa đổi những quy định, quyết định của DNKT trái với quy định của pháp luật về tổ chức DNKT và hành nghề kiểm toán;

- Thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển nghề nghiệp kiểm toán độc lập;

- Quản lý hoạt động hợp tác quốc tế về kiểm toán;

- Giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập.

II. QUYỀN VÀ TRÁCH NHIỆM CỦA KIỂM TOÁN VIÊN VÀ DOANH NGHIỆP KIỂM TOÁN

1. Tổng quan về quyền, nghĩa vụ, trách nhiệm và các quy định khác liên quan đến KTV hành nghề và DNKT

1.1. Đối với KTV hành nghề

a) Quyền của KTV hành nghề (Điều 16 Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

- Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ.

- Được thực hiện kiểm toán BCTC và các dịch vụ của DNKT.

- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu kế toán và các tài liệu, thông tin khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ.

- Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị. Đề nghị các đơn vị, cá nhân có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn hoặc làm tư vấn khi cần thiết.

b) Trách nhiệm của KTV hành nghề (Điều 17 Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

- Chấp hành các nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập; Trong quá trình thực hiện dịch vụ, KTV không được can thiệp vào công việc của đơn vị đang được kiểm toán.

- Ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về hoạt động nghề nghiệp của mình.

- Từ chối làm kiểm toán cho khách hàng nếu xét thấy không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện hoặc khách hàng vi phạm quy định của pháp luật.

- Thường xuyên trau dồi kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp và thực hiện chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định.

- KTV hành nghề vi phạm pháp luật thì tùy theo tính chất và mức độ vi phạm sẽ bị tạm đình chỉ, cấm vĩnh viễn đăng ký hành nghề kiểm toán hoặc phải chịu trách nhiệm theo quy định của pháp luật.

- Các trách nhiệm khác theo quy định của pháp luật.

c) Các trường hợp mà KTV hành nghề không được thực hiện kiểm toán:

(Điều 18 Nghị định 105/2004/NĐ-CP và điểm 5 phần A mục I Thông tư 64/2004/TT-BTC)

- Không có tên trong thông báo Danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán được Bộ Tài chính (từ 01/01/2007 là Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam - VACPA) xác nhận trong năm đó.

- Đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề các dịch vụ sau đây cho đơn vị được kiểm toán: Ghi sổ kế toán; Lập BCTC; Làm kế toán trưởng; Kiểm toán nội bộ; Định giá tài sản; Tư vấn quản lý; Tư vấn tài chính; Tư vấn thuế hoặc các dịch vụ khác mà ảnh hưởng đến tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán.

- KTV đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề dịch vụ kiểm toán thì cũng không được cung cấp trong năm nay các dịch vụ: Ghi sổ kế toán; Lập BCTC; Làm kế toán trưởng; Kiểm toán nội bộ; Định giá tài sản; Tư vấn quản lý; Tư vấn tài chính; Tư vấn thuế hoặc các dịch vụ khác mà ảnh hưởng đến tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán.

- Có quan hệ kinh tế - tài chính với đơn vị được kiểm toán như góp vốn, mua cổ phiếu, trái phiếu; cho vay vốn; có mua, bán các tài sản khác hoặc có các giao dịch kinh tế, tài chính khác làm ảnh hưởng đến nguyên tắc độc lập của hoạt động kiểm toán.

- Có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là thành viên trong Ban lãnh đạo hoặc là kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán.

- Xét thấy không đủ năng lực chuyên môn hoặc không đủ điều kiện thực hiện kiểm toán.

- Đơn vị được kiểm toán có những yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp hoặc trái với yêu cầu về chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán hoặc trái với quy định của pháp luật.

d) Các hành vi nghiêm cấm đối với kiểm toán viên hành nghề: (Điều 19 Nghị định 105/2004/NĐ-CP và điểm 6 phần A mục I Thông tư 64/2004/TT-BTC)

- Góp vốn, đi vay, cho vay vốn hoặc mua bất kỳ loại cổ phiếu nào không phân biệt giá trị và số lượng là bao nhiêu của đơn vị được kiểm toán.

- Mua trái phiếu hoặc các tài sản khác của đơn vị được kiểm toán làm ảnh hưởng đến nguyên tắc độc lập của hoạt động kiểm toán.

- Nhận bất kỳ một khoản tiền hoặc lợi ích vật chất nào từ đơn vị được kiểm toán ngoài khoản phí dịch vụ và chi phí đã thỏa thuận trong hợp đồng, hoặc lợi dụng vị trí KTV của mình để thu các lợi ích khác từ đơn vị được kiểm toán.

- Cho thuê, cho mượn hoặc cho các bên khác sử dụng tên và Chứng chỉ KTV của mình để thực hiện các hoạt động nghề nghiệp.

- Làm việc cho từ hai doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trở lên trong cùng một thời gian.

- Tiết lộ thông tin về đơn vị được kiểm toán mà mình biết được trong khi hành nghề, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán đồng ý hoặc pháp luật có quy định khác.

- Ký hợp đồng gia công, dịch vụ uỷ thác xuất nhập khẩu vật tư, hàng hóa, đại lý tiêu thụ hàng hóa, đại lý môi giới hoặc có các giao dịch kinh tế tài chính khác làm ảnh hưởng đến nguyên tắc độc lập của hoạt động kiểm toán.

- Lợi dụng trách nhiệm, quyền hạn để vụ lợi, thông đồng, bao che sai phạm của đơn vị được kiểm toán.

- Ký đồng thời cả chữ ký của KTV chịu trách nhiệm kiểm toán và chữ ký của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) trên báo cáo kiểm toán.

- Thực hiện các hành vi khác mà pháp luật về kiểm toán nghiêm cấm.

- Ký đồng thời cả chữ ký của KTV chịu trách nhiệm kiểm toán và chữ ký của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) trên báo cáo kiểm toán.

- Thực hiện các hành vi khác mà pháp luật về kiểm toán nghiêm cấm.

1.2. Quyền, nghĩa vụ và trách nhiệm của DNKT

a) Quyền của DNKT (Điều 24 Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

- Thực hiện các dịch vụ đã được ghi trong Giấy chứng nhận đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh; từ chối thực hiện dịch vụ khi xét thấy không đủ điều kiện và năng lực hoặc vi phạm nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp.

- Thuê chuyên gia trong nước và nước ngoài để thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc hợp tác kiểm toán với các DNKT khác.

- Thành lập chi nhánh hoặc đặt cơ sở hoạt động ở nước ngoài.

- Tham gia các tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán; tham gia là thành viên của tổ chức kiểm toán quốc tế.

- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu kế toán và các tài liệu, thông tin cần thiết khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ.

- Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị. Đề nghị các đơn vị, cá nhân có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn hoặc làm tư vấn khi cần thiết và thực hiện các quyền khác theo quy định.

b) Nghĩa vụ của DNKT (Điều 25 Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

- Hoạt động theo đúng lĩnh vực hành nghề ghi trong Giấy chứng nhận đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

- Thực hiện đúng những nội dung theo hợp đồng đã ký kết với khách hàng.

- Bồi thường thiệt hại do lỗi mà KTV của mình gây ra cho khách hàng trong khi thực hiện dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ liên quan khác.

- Mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp cho KTV hoặc trích lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp để tạo nguồn chi trả bồi thường thiệt hại do lỗi của doanh nghiệp gây ra cho khách hàng.

- Trong quá trình kiểm toán, nếu phát hiện đơn vị được kiểm toán có hiện tượng vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán thì DNKT có nghĩa vụ thông báo với đơn vị được kiểm toán hoặc ghi ý kiến nhận xét vào báo cáo kiểm toán.

- Cung cấp hồ sơ, tài liệu kiểm toán theo yêu cầu bằng văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền và thực hiện các nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật.

c) Trách nhiệm của DNKT: (Điều 26 Nghị định 105/2004/NĐ-CP và Điểm 6, phần B mục II Thông tư 64/2004/TT-BTC)

(1) DNKT chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước khách hàng theo hợp đồng kiểm toán đã ký kết và chịu trách nhiệm một phần với người sử dụng kết quả kiểm toán

và các dịch vụ đã cung cấp. DNKT chỉ chịu trách nhiệm với người sử dụng kết quả kiểm toán khi người sử dụng kết quả kiểm toán:

- Có lợi ích liên quan trực tiếp tới kết quả dịch vụ kiểm toán của đơn vị được kiểm toán tại ngày ký báo cáo kiểm toán; và

- Có hiểu biết một cách hợp lý về BCTC và cơ sở lập BCTC là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định pháp lý có liên quan; và

- Đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên BCTC đã kiểm toán.

(2) Mức thiệt hại do DNKT gây ra mà doanh nghiệp phải chịu trách nhiệm bồi thường cho khách hàng do hai bên tự thỏa thuận hoặc do cơ quan có thẩm quyền xác định theo quy định của pháp luật. Hình thức và mức phạt do hai bên tự thỏa thuận có thể gồm:

- Chấm dứt hợp đồng kiểm toán đã ký kết;

- Không được tiếp tục ký hợp đồng kiểm toán trong các năm sau;

- Trừ trong mức phí kiểm toán đã ký kết;

- Phạt mức cao nhất là 10 lần mức phí kiểm toán của hợp đồng năm bị phạt.

Đồng thời DNKT phải chịu trách nhiệm theo các qui định hiện hành như:

- Trực tiếp quản lý hoạt động nghề nghiệp của KTV đăng ký hành nghề tại doanh nghiệp. Chịu trách nhiệm dân sự đối với các hoạt động nghề nghiệp do KTV thực hiện liên quan đến DNKT.

- Mọi dịch vụ cung cấp cho khách hàng đều phải lập hợp đồng dịch vụ hoặc văn bản cam kết theo quy định và thực hiện đầy đủ các điều khoản ghi trong hợp đồng dịch vụ đã ký kết.

- Tự tổ chức kiểm soát chất lượng hoạt động và chịu sự kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của Bộ Tài chính (từ năm 2007 là VACPA).

d) Các loại dịch vụ cung cấp mà DNKT được đăng ký thực hiện: (Điều 22 Nghị định 105/2004/NĐ-CP)

(1) DNKT được đăng ký thực hiện các dịch vụ kiểm toán sau: Kiểm toán BCTC; Kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế; Kiểm toán hoạt động; Kiểm toán tuân thủ; Kiểm toán nội bộ; Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành (kể cả BCTC hàng năm); Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án; Kiểm toán thông tin tài chính; Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước.

(2) DNKT được đăng ký thực hiện các dịch vụ khác sau: Tư vấn tài chính; Tư vấn thuế; Tư vấn nguồn nhân lực; Tư vấn ứng dụng công nghệ thông tin; Tư vấn quản lý; Dịch vụ kế toán; Dịch vụ định giá tài sản; Dịch vụ bồi dưỡng, cập nhật kiến thức tài chính, kế toán, kiểm toán; Các dịch vụ liên quan khác về tài chính, kế toán, thuế theo quy định của pháp luật; Dịch vụ soát xét BCTC.

(3) DNKT không được đăng ký kinh doanh và kinh doanh các ngành, nghề không liên quan với các dịch vụ như đã nêu ở mục (1), (2) nói trên.

2. Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán toán BCTC (CM 200)

2.1. Mục tiêu của kiểm toán BCTC: Là giúp cho KTV và DNKT đưa ra ý kiến xác nhận rằng BCTC có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp

lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không. Mục tiêu của kiểm toán BCTC còn giúp cho đơn vị được kiểm toán thấy rõ những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính của đơn vị.

2.2. Nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán BCTC, gồm:

- Tuân thủ pháp luật của Nhà nước;
- Tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp;
- Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán;
- KTV phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp.

3. Hợp đồng kiểm toán (CM 210)

3.1. Khái niệm

Hợp đồng kiểm toán: Là sự thoả thuận bằng văn bản giữa các bên tham gia ký kết (DNKT, khách hàng) về các điều khoản và điều kiện thực hiện kiểm toán của khách hàng và DNKT, trong đó xác định mục tiêu, phạm vi kiểm toán, quyền và trách nhiệm của mỗi bên, hình thức báo cáo kiểm toán, thời gian thực hiện và các điều khoản về phí, về xử lý khi tranh chấp hợp đồng.

3.2. Các yếu tố của hợp đồng kiểm toán

Hợp đồng kiểm toán phải có đầy đủ các điều khoản chung của hợp đồng kinh tế theo qui định. Ngoài ra, hợp đồng kiểm toán còn có những nội dung sau:

- Mục đích, phạm vi và nội dung kiểm toán hoặc dịch vụ khác;
- Trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán trong việc lập và trình bày BCTC và trách nhiệm của khách hàng trong việc cung cấp chứng từ, tài liệu kế toán và những thông tin khác liên quan đến công việc kiểm toán;
- Phạm vi kiểm toán, hình thức báo cáo kiểm toán hoặc hình thức khác thể hiện kết quả kiểm toán;
- Có điểm nói rõ là trên thực tế có những rủi ro khó tránh khỏi do bản chất và những hạn chế vốn có của kiểm toán;

Các bên có thể bổ sung vào hợp đồng kiểm toán các nội dung: Những điều khoản liên quan đến việc lập kế hoạch kiểm toán; Trách nhiệm của khách hàng trong việc cung cấp bằng văn bản sự đảm bảo về những thông tin đã cung cấp liên quan đến kiểm toán; Mô tả hình thức các loại thư, báo cáo khác mà DNKT có thể gửi cho khách hàng; Các điều khoản liên quan đến việc tham gia của các KTV và chuyên gia khác vào một số công việc trong quá trình kiểm toán và của các KTV nội bộ và nhân viên khác của khách hàng; Nếu kiểm toán lần đầu, những thủ tục cần thực hiện với KTV và DNKT đã kiểm toán năm trước, giới hạn trách nhiệm tài chính của DNKT và KTV khi xảy ra rủi ro kiểm toán.

3.3. Hợp đồng kiểm toán nhiều năm

DNKT và khách hàng được phép ký hợp đồng kiểm toán cho nhiều năm tài chính. Nếu hợp đồng kiểm toán đã được ký cho nhiều năm, trong mỗi năm DNKT và khách hàng phải cân nhắc xem nếu có những điểm cần phải thay đổi, bổ sung thì phải thoả thuận bằng văn bản về những điều khoản và điều kiện thay đổi của hợp đồng cho năm kiểm toán hiện hành. Văn bản này được coi là phụ lục của hợp đồng kiểm toán đã ký trước đó.

3.4. Chấp nhận sửa đổi hợp đồng

- Nếu khách hàng có yêu cầu sửa đổi hợp đồng làm cho mức độ đảm bảo của kiểm toán giảm đi thì DNKT phải xem xét có chấp nhận yêu cầu này của khách hàng hay không. DNKT sẽ không chấp nhận thay đổi hợp đồng nếu không có đủ lý do chính đáng. Nếu DNKT không thể chấp nhận sửa đổi hợp đồng và không được phép tiếp tục thực hiện hợp đồng ban đầu, thì DNKT phải đình chỉ ngay công việc kiểm toán và phải thông báo cho các bên theo quy định của hợp đồng và các qui định có liên quan, như người đại diện ký hợp đồng, Hội đồng quản trị hoặc các cổ đông về những lý do dẫn đến việc chấm dứt hợp đồng kiểm toán.

4. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với gian lận, sai sót và các hành vi không tuân thủ pháp luật (CM 240 và CM 250)

4.1. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với gian lận, sai sót (CM 240)

a) Khái niệm:

Gian lận: Là những hành vi cố ý làm sai lệch thông tin kinh tế, tài chính do một hay nhiều người trong Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện, làm ảnh hưởng đến BCTC.

Sai sót: Là những lỗi không cố ý có ảnh hưởng đến BCTC

b) Trách nhiệm đối với gian lận, sai sót:

Trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu)

Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa, phát hiện và xử lý các gian lận và sai sót trong đơn vị thông qua việc xây dựng và duy trì thực hiện thường xuyên hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp.

Trách nhiệm của KTV và DNKT

- Khi lập kế hoạch và thực hiện thủ tục kiểm toán, khi đánh giá và báo cáo kết quả thực hiện thủ tục kiểm toán, KTV và DNKT phải xem xét xem có các sai phạm do gian lận hoặc sai sót gây ra làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC không? Như vậy, trong quá trình kiểm toán, KTV và DNKT có trách nhiệm giúp đơn vị phát hiện, xử lý và ngăn ngừa gian lận và sai sót, nhưng không phải chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn vị mà họ kiểm toán,

- *Đánh giá rủi ro:* Khi lập kế hoạch và khi thực hiện kiểm toán, KTV và DNKT phải đánh giá rủi ro về những gian lận và sai sót có thể có, làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC và phải trao đổi với Giám đốc đơn vị về mọi gian lận hoặc sai sót quan trọng phát hiện được.

- *Phát hiện:* Trên cơ sở đánh giá rủi ro, KTV phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo các gian lận và sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC đều được phát hiện. KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh là không có gian lận hoặc sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC; hoặc nếu có gian lận, sai sót thì đã được phát hiện, được sửa chữa hoặc đã trình bày trong BCTC, và KTV phải chỉ ra ảnh hưởng của gian lận và sai sót đến BCTC. Tuy có những hạn chế vốn có của kiểm toán, KTV phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán và phải luôn ý thức rằng có thể tồn tại những tình huống hoặc sự kiện dẫn đến những sai sót trọng yếu trong các BCTC.

- *Những thủ tục cần được tiến hành khi có dấu hiệu gian lận hoặc sai sót*

Trong quá trình kiểm toán, khi xét thấy có dấu hiệu về gian lận hoặc sai sót, KTV và DNKT phải xem xét những ảnh hưởng của gian lận và sai sót đến BCTC. Nếu KTV và DNKT cho rằng gian lận hoặc sai sót có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC thì phải thực hiện sửa đổi và bổ sung những thủ tục kiểm toán thích hợp. Nếu kết quả của các thủ tục sửa đổi và bổ sung không xoá bỏ được nghi ngờ về gian lận và sai sót, thì KTV và DNKT phải thảo luận vấn đề này với Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán và phải đánh giá ảnh hưởng của nó đến BCTC và Báo cáo kiểm toán.

- KTV và DNKT phải thông báo về gian lận và sai sót đã phát hiện cho Giám đốc (hoặc người đứng đầu đơn vị được kiểm toán), cho người sử dụng báo cáo kiểm toán, cho cơ quan chức năng có liên quan.

4.2. Trách nhiệm của KTV và DNKT đối với hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (CM 250)

a) *Khái niệm:*

Pháp luật và các quy định: Là những văn bản quy phạm pháp luật do các cơ quan có thẩm quyền ban hành (Quốc hội, Ủy ban Thường vụ Quốc hội, Chủ tịch nước, Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ, các Bộ và cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ; văn bản liên tịch của các cơ quan, tổ chức có thẩm quyền, Hội đồng Nhân dân và Ủy ban Nhân dân các cấp và các cơ quan khác theo quy định của pháp luật); các văn bản do cấp trên, hội nghề nghiệp, Hội đồng quản trị và Giám đốc quy định không trái với pháp luật, liên quan đến hoạt động SXKD và quản lý kinh tế, tài chính, kế toán thuộc lĩnh vực của đơn vị.

b) *Trách nhiệm:*

- *Đơn vị được kiểm toán:*

Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm đảm bảo cho đơn vị tuân thủ đúng pháp luật và các quy định hiện hành; ngăn ngừa, phát hiện và xử lý những hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định trong đơn vị.

- *KTV và doanh nghiệp kiểm toán:*

Khi lập kế hoạch và thực hiện các thủ tục kiểm toán, khi đánh giá kết quả và lập báo cáo kiểm toán, KTV và DNKT phải chú ý đến vấn đề đơn vị được kiểm toán không tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Việc đánh giá và xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định nói chung không phải là trách nhiệm nghề nghiệp của KTV và DNKT. Khi phải xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định (gọi tắt là hành vi không tuân thủ) làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC thì KTV và DNKT phải tham khảo ý kiến của chuyên gia pháp luật hoặc cơ quan chức năng có liên quan.

c) *Xem xét về tính tuân thủ pháp luật và các quy định*

Khi lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán, KTV và DNKT phải có thái độ thận trọng nghề nghiệp, phải chú ý đến hành vi không tuân thủ pháp luật dẫn đến sai sót ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Nếu luật pháp quy định hoặc một hợp đồng kiểm toán có yêu cầu phải báo cáo về việc tuân thủ những điều khoản nhất định của các quy định pháp luật, KTV và DNKT phải lập kế hoạch để kiểm tra việc tuân thủ của đơn vị được kiểm toán về những điều khoản này.

- Để lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải có sự hiểu biết tổng thể về pháp luật và các quy định liên quan đến hoạt động và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán; phải nắm được cách thức, biện pháp thực hiện pháp luật và các quy định của đơn vị. KTV và DNKT phải tiến hành các thủ tục cần thiết để xác định hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định liên quan đến quá trình lập BCTC, đặc biệt là các thủ tục:

+ Trao đổi với Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc tuân thủ pháp luật và các quy định;

+ Trao đổi với các cơ quan chức năng có liên quan.

- KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc không tuân thủ pháp luật của đơn vị làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. KTV phải có những hiểu biết đầy đủ về pháp luật và các quy định để xem xét tính tuân thủ pháp luật và các qui định khi kiểm toán cơ sở dẫn liệu liên quan đến các thông tin trên BCTC.

- KTV phải thu thập được bản giải trình của Giám đốc và các tài liệu của đơn vị liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật thực tế đã xảy ra hoặc có thể xảy ra làm ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của BCTC.

d) Các thủ tục phải thực hiện khi phát hiện hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định

- Khi phát hiện ra những thông tin liên quan đến hành vi không tuân thủ pháp luật, KTV và DNKT phải tìm hiểu rõ tính chất, hoàn cảnh phát sinh hành vi và những thông tin liên quan để đánh giá ảnh hưởng có thể có đến BCTC.

- Khi xét thấy các hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định có ảnh hưởng đến BCTC, KTV phải xem xét đến: Khả năng xảy ra hậu quả về tài chính, thậm chí dẫn đến rủi ro buộc đơn vị được kiểm toán phải ngừng hoạt động; Sự cần thiết phải giải trình hậu quả về tài chính trong phần Thuyết minh BCTC; Mức độ ảnh hưởng đến tính trung thực và hợp lý của BCTC.

- Khi có nghi ngờ hoặc khi đã phát hiện có hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, KTV phải ghi lại và lưu hồ sơ kiểm toán những phát hiện đó và thảo luận với Giám đốc của đơn vị được kiểm toán.

Nếu không thể thu thập được đầy đủ thông tin để xoá bỏ nghi ngờ về hành vi không tuân thủ pháp luật và các quy định, KTV và DNKT phải xem xét ảnh hưởng của việc thiếu bằng chứng và phải trình bày điều đó trong báo cáo kiểm toán.

- KTV và DNKT phải phân tích hậu quả của việc không tuân thủ pháp luật liên quan đến công việc kiểm toán, nhất là đối với độ tin cậy vào các bản giải trình của Giám đốc.

đ) Thông báo những hành vi không tuân thủ pháp luật cho Giám đốc đơn vị được kiểm toán, cho người sử dụng báo cáo kiểm toán về BCTC và cho cơ quan chức năng có liên quan.

5. Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán (CM 260)

5.1. Khái niệm

- *Ban lãnh đạo:* Là những người thực hiện nhiệm vụ chỉ đạo, điều hành, giám sát, kiểm soát, đưa ra quyết định để xây dựng và phát triển đơn vị được kiểm toán như những

người trong Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, Ban kiểm soát, người phụ trách quản trị từng lĩnh vực.

- *Các vấn đề quan trọng về quản trị đơn vị:* Là những vấn đề phát sinh trong quá trình kiểm toán BCTC mà KTV và DNKT cho là quan trọng có liên quan đến công tác quản trị của Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán trong việc giám sát quá trình lập và công khai BCTC.

5.2. Trách nhiệm

KTV và DNKT phải trao đổi các vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị, phát sinh khi kiểm toán BCTC với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

KTV không có trách nhiệm phải phát hiện và báo cáo với Ban lãnh đạo đơn vị tất cả các vấn đề quan trọng về quản trị của đơn vị được kiểm toán.

5.3. KTV và doanh nghiệp kiểm toán phải thực hiện

- KTV và DNKT phải xác định những người liên quan đến Ban lãnh đạo và những người sẽ trao đổi các vấn đề quan trọng, trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh khi kiểm toán ở đơn vị được kiểm toán.

- KTV phải xem xét những vấn đề quan trọng, trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh từ cuộc kiểm toán BCTC và trao đổi những vấn đề này với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

- KTV phải kịp thời trao đổi bằng lời hoặc bằng văn bản những vấn đề quan trọng trong đó có vấn đề về quản trị đơn vị phát sinh trong quá trình kiểm toán để giúp người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán có biện pháp hành động kịp thời và thích hợp. Khi các vấn đề quan trọng về quản trị được trao đổi bằng lời, KTV phải lập thành văn bản những vấn đề đã trao đổi, kể cả các thông tin phản hồi. Tùy vào tính chất, mức độ nhạy cảm và tầm quan trọng của vấn đề cần trao đổi, KTV và DNKT phải có xác nhận bằng văn bản với những người trong Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

- Các công việc khác.

6. Đạo đức nghề nghiệp của KTV (QĐ 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005)

6.1. Quy định chung

(1) Tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên nhằm:

- Nâng cao tín nhiệm của xã hội đối với hệ thống thông tin của kế toán và kiểm toán;

- Tạo lập sự công nhận của chủ doanh nghiệp, khách hàng và các bên liên quan về tính chuyên nghiệp của người hành nghề kế toán, kiểm toán;

- Đảm bảo về dịch vụ kế toán, kiểm toán, thực hiện đạt các chuẩn mực cao nhất;

- Tạo niềm tin cho những người sử dụng dịch vụ kiểm toán về khả năng chi phối của chuẩn mực đạo đức đối với việc cung cấp các dịch vụ đó.

(2) Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán áp dụng cho tất cả mọi người làm kế toán và người làm kiểm toán, gồm (đoạn 03):

- Người làm kế toán (kể cả thủ quỹ, thủ kho), kế toán trưởng, phụ trách kế toán;

- Người có chứng chỉ KTV hoặc chứng chỉ hành nghề kế toán đang làm việc trong các đơn vị kế toán;

- Người có chứng chỉ KTV hoặc chứng chỉ hành nghề kế toán đang hành nghề trong các doanh nghiệp dịch vụ kế toán, kiểm toán;
- Người làm kiểm toán viên nội bộ hoặc kiểm toán nhà nước;
- Người khác có liên quan đến công việc kế toán, kiểm toán.

Đơn vị nhận cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán, các doanh nghiệp, tổ chức có sử dụng người làm kế toán, người làm kiểm toán phải có những hiểu biết về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp để lựa chọn và sử dụng người làm kế toán, kiểm toán và phối hợp trong hoạt động nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

(3) Nguyên tắc nền tảng của Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, gồm (đoạn 36):

- a) Độc lập (áp dụng chủ yếu cho KTV hành nghề và người hành nghề kế toán);
- b) Chính trực;
- c) Khách quan;
- d) Năng lực chuyên môn và tính thận trọng;
- e) Tính bảo mật;
- g) Hành vi chuyên nghiệp;
- h) Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn.

6.2. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán áp dụng cho tất cả mọi người làm kế toán và người làm kiểm toán, gồm:

(1) *Tính chính trực và tính khách quan (49 - 50)*

- Tính chính trực đòi hỏi phải: thẳng thắn, trung thực và có chính kiến rõ ràng;
- Tính khách quan đòi hỏi phải: công bằng, tôn trọng sự thật, không thành kiến;

(Không làm việc trong môi trường phải chịu áp lực mạnh, không nên có các quan hệ dẫn đến thành kiến, thiên vị; không nên nhận quà biếu... dẫn đến thành kiến, thiên vị hoặc tai tiếng nghề nghiệp...).

(2) *Xung đột về đạo đức (51 - 53), nảy sinh khi:*

- Áp lực từ cơ quan quản lý, cấp trên, người lãnh đạo hoặc quan hệ gia đình, quan hệ cá nhân;
- Yêu cầu làm những việc trái với CM chuyên môn;
- Xuất hiện mâu thuẫn về lòng trung thành với CM chuyên môn.

(3) *Năng lực chuyên môn (54 - 55)*

Năng lực chuyên môn thể hiện ở bằng cấp, kinh nghiệm làm việc và liên tục cập nhật; Không được thể hiện là có những khả năng và kinh nghiệm mà mình không có (57)

(4) *Tính bảo mật (56 - 61)*

- Đòi hỏi phải bảo mật thông tin về khách hàng, doanh nghiệp không chỉ trong thời gian làm việc mà cả sau khi đã thôi làm việc;
- Tính bảo mật yêu cầu không được tiết lộ thông tin, kể cả không được sử dụng thông tin để thu lợi;
- Phải bảo đảm các nhân viên dưới quyền và chuyên gia mời tư vấn cũng phải bảo đảm nguyên tắc bảo mật;

- Chỉ được cung cấp hay sử dụng thông tin về khách hàng, doanh nghiệp khi được khách hàng đồng ý hoặc do yêu cầu của nghề nghiệp, của pháp luật đòi hỏi phải công bố.

(5) Tư vấn hoặc kê khai thuế (65 - 72)

- Có quyền đưa ra các giải pháp về thuế có lợi cho khách hàng;
- Tư vấn hoặc kê khai thuế không đồng nghĩa với xác nhận về thuế;
- Không được tư vấn hoặc lập tờ khai thuế khi xét thấy có gian lận, thiếu thông tin, thông tin không chắc chắn.

(6) Áp dụng CM đạo đức nghề nghiệp khi làm việc ở các nước khác (73)

Người làm kế toán và người làm kiểm toán của Việt Nam phải thực hiện CM đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán của Việt Nam. Khi làm việc ở các nước khác phải áp dụng các tiêu chuẩn đạo đức của Việt Nam hoặc của nước đến làm việc khi tiêu chuẩn đạo đức của nước nào nghiêm khắc hơn.

(7) Quảng cáo (76)

Trong các hoạt động quảng cáo của doanh nghiệp, người làm kế toán và người làm kiểm toán không được sử dụng phương tiện quảng cáo làm ảnh hưởng đến danh tiếng nghề nghiệp; không được phóng đại những việc có thể làm hoặc dịch vụ có thể cung cấp, bằng cấp hoặc kinh nghiệm có thể có; không được nói xấu hoặc đưa thông tin sai về DN hoặc đồng nghiệp.

6.3. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp áp dụng cho KTV hành nghề và nhóm kiểm toán độc lập

Tính độc lập (77 - 104)

(1) Độc lập là nguyên tắc hành nghề cơ bản của KTV. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán yêu cầu mọi KTV hành nghề cung cấp dịch vụ kiểm toán (dịch vụ đảm bảo), doanh nghiệp kiểm toán và các chi nhánh (nếu có) phải độc lập với các khách hàng sử dụng dịch vụ kiểm toán.

Tính độc lập bao gồm:

- Độc lập về tư tưởng: Là trạng thái suy nghĩ khách quan, không lệ thuộc vào bất cứ điều gì;
- Độc lập về hình thức: Là không có các quan hệ hoặc hoàn cảnh chịu ảnh hưởng của bên thứ 3.

Tính độc lập không bắt buộc phải hoàn toàn không có quan hệ về kinh tế, tài chính hay quan hệ khác. Một KTV hành nghề và thành viên nhóm kiểm toán (bao gồm: KTV hành nghề, các KTV và trợ lý kiểm toán; những người quyết định mức phí kiểm toán, Ban Giám đốc và người tham gia tư vấn cho hợp đồng, người soát xét chất lượng dịch vụ trước khi phát hành báo cáo kiểm toán. Khi cung cấp dịch vụ kiểm toán phải xét đoán mọi thứ quan hệ có nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và các biện pháp bảo vệ cần phải thực hiện để làm cho nguy cơ đó giảm xuống mức có thể chấp nhận được. Nếu nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập không thể giảm xuống đến mức có thể chấp nhận được thì biện pháp tốt nhất là không để cho nhân viên đó tham gia cuộc kiểm toán hoặc từ chối cung cấp dịch vụ kiểm toán đó.

Phần này đưa ra các tình huống có thể tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và các biện pháp bảo vệ cần thực hiện.

(2) *Nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập (105)*

Tính độc lập có nguy cơ bị ảnh hưởng do: ***Tư lợi, tự kiểm tra, sự bào chữa, quan hệ ruột thịt, quan hệ khác và sự đe dọa.***

(3) *“Nguy cơ do tư lợi” (106):* diễn ra khi công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán có thể thu được lợi ích tài chính hoặc các xung đột lợi ích cá nhân khác với khách hàng kiểm toán, như:

- Có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trọng yếu;
- Vay nợ, cho vay, bảo lãnh hoặc nhận quà, biếu quà, dự tiệc;
- Quá phụ thuộc vào mức phí của khách hàng đó;
- Sợ mất khách hàng;
- Có quan hệ kinh doanh chặt chẽ (mua, bán, tiêu thụ sản phẩm, cung cấp dịch vụ...);
- Có thể trở thành nhân viên của khách hàng trong tương lai;
- Phân chia phí dịch vụ hoặc chia hoa hồng...

(4) *“Nguy cơ tự kiểm tra” (107) diễn ra khi:*

- Cần đánh giá lại chất lượng dịch vụ kỳ trước;
- Thành viên nhóm kiểm toán trước đây đã hoặc đang là thành viên Ban lãnh đạo của khách hàng (kể cả Kế toán trưởng);
- Thành viên nhóm kiểm toán trước đây đã là người làm ra số liệu của Báo cáo tài chính sẽ là đối tượng của dịch vụ kiểm toán.

(5) *“Nguy cơ về sự bào chữa” (108), xảy ra khi:*

- Thành viên của nhóm kiểm toán có quan hệ dẫn đến bị phụ thuộc vào khách hàng khi đưa ra ý kiến;
- Thành viên nhóm kiểm toán đã hoặc đang là nhân viên giao dịch bán chứng khoán, cổ phiếu của khách hàng;
- Thành viên nhóm kiểm toán giữ vai trò là người bào chữa cho khách hàng trong các vụ kiện hoặc tranh chấp.

(6) *“Nguy cơ về quan hệ ruột thịt và các quan hệ khác” (109), xảy ra khi:*

- Thành viên nhóm kiểm toán có quan hệ ruột thịt (bố mẹ, vợ chồng, con cái, anh chị em ruột) với thành viên Ban Giám đốc, thành viên HĐQT, Kế toán trưởng... của khách hàng;
- Có các quan hệ khác làm ảnh hưởng đến tính độc lập (như thành viên Ban Giám đốc công ty kiểm toán trước đây đã là Thành viên Ban giám đốc của Khách hàng);
- Nhiều năm giữ vai trò Trưởng nhóm kiểm toán (Kiểm toán viên ký báo cáo) của một khách hàng);
- Nhận quà, dự chiêu đãi hoặc chịu sự ưu ái của khách hàng.

(7) *“Nguy cơ bị đe dọa” (110), xảy ra khi:*

- Bị đe dọa từ Ban Giám đốc, quan chức, cơ quan khác;
- Áp lực bị thiệt hại về kinh tế;
- Áp lực bị mất khách hàng, thu hẹp dịch vụ hoặc giảm phí.

(8) *Các biện pháp bảo vệ (111)*: Công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán có trách nhiệm giữ gìn tính độc lập bằng cách xem xét hoàn cảnh thực tế của các nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập và áp dụng các biện pháp bảo vệ để loại bỏ hoặc làm giảm nguy cơ xuống mức có thể chấp nhận được.

Có 3 loại biện pháp bảo vệ:

- Do pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp quy định (như tiêu chuẩn, điều kiện của KTV, yêu cầu cập nhật kiến thức hàng năm, thủ tục soát xét, kiểm tra từ bên ngoài...);

- Các biện pháp bảo vệ của người sử dụng dịch vụ kiểm toán (như điều kiện của nhà quản lý, thủ tục đưa ra quyết định lựa chọn KTV, chính sách kế toán để lập BCTC, hệ thống kiểm soát nội bộ...);

- Các biện pháp bảo vệ do công ty kiểm toán quy định (như cam kết về tính độc lập, thủ tục quy trình kiểm toán và soát xét chất lượng dịch vụ; chính sách giám sát mức phí, các kênh báo cáo khác nhau, hoặc đột xuất thay thế người kiểm soát chất lượng; quy chế về xin ý kiến tư vấn, chuyển đổi nhân viên...).

Áp dụng nguyên tắc độc lập trong các trường hợp cụ thể:

(9) *Lợi ích tài chính (125)*: là lợi ích phát sinh khi có các khoản đầu tư về vốn, đầu tư bất động sản, chứng khoán, cổ phiếu, vay nợ, công cụ nợ khác hoặc chịu sự kiểm soát của tổ chức, cá nhân khác; được hưởng thừa kế, nhận quà biếu, được uỷ thác quản lý tài sản của khách hàng...

(10) *Nếu thành viên của nhóm kiểm toán (128) hoặc người có quan hệ ruột thịt (Bố mẹ, vợ chồng, con, anh chị em ruột) của họ có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp trong khách hàng kiểm toán, sẽ nảy sinh “nguy cơ tư lợi” đáng kể. Do đó, phải áp dụng biện pháp bảo vệ:*

- Chuyển nhượng toàn bộ lợi ích tài chính trực tiếp trước khi tham gia nhóm kiểm toán;

- Chuyển nhượng toàn bộ hay phần lớn lợi ích gián tiếp trước khi tham gia nhóm kiểm toán;

- Không để người đó trong nhóm kiểm toán khách hàng đó;

- Mời thêm một KTV hành nghề không tham gia nhóm kiểm toán để soát xét lại toàn bộ công việc hoặc cho ý kiến tư vấn khi lợi ích tài chính không đáng kể.

- Từ chối hợp đồng kiểm toán.

(11) *“Nguy cơ tư lợi” (130) cũng nảy sinh và phải áp dụng các biện pháp bảo vệ trên khi:*

a) Công ty kiểm toán, chi nhánh công ty kiểm toán có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp đáng kể trong khách hàng kiểm toán, hoặc trong đơn vị có cổ phần chi phối trong khách hàng kiểm toán;

b) Thành viên Ban Giám đốc công ty kiểm toán (dù không tham gia nhóm kiểm toán) có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp đáng kể trong khách hàng kiểm toán;

c) Nếu thành viên nhóm kiểm toán, công ty kiểm toán và khách hàng cùng có lợi ích tài chính đáng kể ở một đơn vị.

(12) *Vay và bảo lãnh (147)*

a) Nếu công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán vay tiền hoặc gửi tiền một khoản đáng kể ở ngân hàng là khách hàng kiểm toán thì có thể tạo ra nguy cơ do tư lợi.

b) Công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán cho khách hàng kiểm toán không phải là ngân hàng vay tiền hoặc bảo lãnh vay tiền hoặc ngược lại đi vay hoặc được bảo lãnh (trừ khi là không đáng kể).

(13) Quan hệ kinh doanh thân thiết với Khách hàng kiểm toán (153):

Nếu công ty kiểm toán, chi nhánh công ty hoặc thành viên nhóm kiểm toán có quan hệ kinh doanh thân thiết (góp vốn liên doanh, có quyền kiểm soát, có sản phẩm sản xuất chung, là mạng lưới tiêu thụ, phân phối sản phẩm...) với khách hàng kiểm toán hoặc Ban lãnh đạo của khách hàng sẽ kéo theo lợi ích thương mại và tạo ra nguy cơ tư lợi hoặc *nguy cơ bị đe dọa*.

Biện pháp bảo vệ: chấm dứt quan hệ kinh doanh; giảm các quan hệ xuống mức không đáng kể hoặc từ chối hợp đồng kiểm toán.

Công ty kiểm toán và nhóm kiểm toán vẫn có thể mua sản phẩm của khách hàng kiểm toán theo các điều khoản thông thường của thị trường, trừ khi do tính chất mua bán, qui mô hàng hoá, giá cả có ảnh hưởng đáng kể.

(14) Quan hệ cá nhân và gia đình (156):

Khi thành viên Ban lãnh đạo của công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán có (Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị em ruột) là thành viên Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán thì sẽ nảy sinh nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập là đáng kể đến nỗi chỉ có thể rút thành viên khỏi nhóm kiểm toán hoặc từ chối hợp đồng kiểm toán.

Thành viên Ban lãnh đạo công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán có quan hệ cá nhân gần gũi với người là thành viên Ban Giám đốc của khách hàng kiểm toán cũng tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập.

(15) Làm việc tại khách hàng kiểm toán (163):

Khi thành viên Ban Giám đốc Khách hàng kiểm toán đã từng là thành viên Ban Giám đốc của Công ty, chi nhánh công ty kiểm toán hoặc đã từng là KTV của công ty kiểm toán đó, hoặc ngược lại thành viên Ban Giám đốc công ty kiểm toán hoặc là KTV hành nghề, trước đây đã từng là thành viên Ban giám đốc của khách hàng kiểm toán... đều có thể tạo ra nguy cơ ảnh hưởng đến tính độc lập.

(16) Vừa làm việc tại công ty kiểm toán, vừa làm việc tại khách hàng kiểm toán (169)

Khi thành viên Ban Giám đốc hoặc thành viên nhóm kiểm toán đồng thời là thành viên Hội đồng quản trị hoặc thành viên Ban Giám đốc khách hàng kiểm toán thì sẽ tạo ra *nguy cơ tư lợi* và *tự kiểm tra* nghiêm trọng đến mức chỉ có biện pháp rút khỏi hợp đồng kiểm toán.

(17) KTV hành nghề và thành viên Ban Giám đốc có quan hệ lâu dài với khách hàng kiểm toán (173)

Một KTV và một thành viên Ban Giám đốc cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng trong nhiều năm sẽ tạo ra *nguy cơ từ sự quen thuộc* và phải thực hiện biện pháp bảo vệ là luân phiên KTV và thành viên Ban Giám đốc phục vụ một khách hàng tối đa là 3 năm.

(176) Khi công ty kiểm toán chỉ có 2 thành viên Ban Giám đốc thì ngoài biện pháp luân phiên như trên còn phải tăng cường thêm KTV khác để rà soát lại chất lượng cuộc kiểm toán.

(177) Khi công ty kiểm toán chỉ có một Giám đốc phụ trách kiểm toán thì sau 3 năm phải chuyển khách hàng cho công ty kiểm toán khác hoặc hợp tác với công ty kiểm toán khác để cùng kiểm toán.

(18) Cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng kiểm toán (178)

Công ty kiểm toán được phép cung cấp nhiều loại dịch vụ tư vấn cho khách hàng kiểm toán (như dịch vụ giữ sổ kế toán và lập báo cáo tài chính, làm kế toán trưởng, kiểm toán nội bộ, định giá tài sản, tư vấn quản lý, tư vấn tài chính, tư vấn thuế, cài đặt phần mềm kế toán, tư vấn pháp luật, tuyển dụng nhân viên...). Các dịch vụ này đều có thể ảnh hưởng đến tính độc lập, gây ra *nguy cơ tư lợi* hoặc *tự kiểm tra* với các mức độ khác nhau. Công ty kiểm toán phải áp dụng các biện pháp bảo vệ phù hợp với từng trường hợp cụ thể sau đây:

(19) Cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính cho khách hàng (186)

Công ty kiểm toán không được cùng một năm vừa cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính vừa làm kiểm toán (hoặc năm trước làm kế toán, năm sau làm kiểm toán) cho một khách hàng.

(20) Cung cấp dịch vụ định giá cho khách hàng (194)

Công ty kiểm toán không được cùng một năm vừa cung cấp dịch vụ định giá (định giá tài sản, định giá doanh nghiệp), vừa làm kiểm toán hoặc năm trước định giá, năm sau làm kiểm toán cho cùng một khách hàng.

Trường hợp định giá các khoản mục không trọng yếu trong báo cáo tài chính hoặc định giá theo các bảng giá đã quy định thì có thể được kiểm toán cho khách hàng đó, với điều kiện phải áp dụng các biện pháp bảo vệ: Tăng cường thêm một KTV khác để soát xét chất lượng cuộc kiểm toán, người cung cấp dịch vụ định giá không đồng thời là thành viên nhóm kiểm toán và khách hàng là người chịu trách nhiệm về kết quả công việc do KTV thực hiện.

(21) Cung cấp dịch vụ thuế cho khách hàng (200)

Công ty kiểm toán được cung cấp dịch vụ thuế (như xem xét việc tuân thủ pháp luật về thuế, lập kế hoạch thuế, hỗ trợ giải quyết tranh chấp về thuế...) cho cùng một khách hàng kiểm toán, trừ khi dịch vụ này làm ảnh hưởng đến tính độc lập như mức phí tư vấn lớn làm nảy sinh nguy cơ tư lợi.

(22) Cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ (201)

Dịch vụ kiểm toán nội bộ có phạm vi rộng vượt quá sự điều chỉnh của chuẩn mực kiểm toán độc lập. Do đó, công ty kiểm toán không được vừa cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ vừa cung cấp dịch vụ kiểm toán độc lập vì sẽ nảy sinh *nguy cơ tư lợi* hoặc *tự kiểm tra*, trừ khi áp dụng các biện pháp bảo vệ: Khách hàng phải tự chịu trách nhiệm về kiểm toán nội bộ; Khách hàng phải có và tự điều hành tốt hệ thống kiểm soát nội bộ; hoặc phải bố trí người cung cấp dịch vụ kiểm toán nội bộ không đồng thời là thành viên nhóm kiểm toán độc lập.

(23) Cung cấp dịch vụ tư vấn pháp luật (213)

Trường hợp công ty kiểm toán cung cấp dịch vụ tư vấn pháp luật (như luật sư, nhân chứng, tính toán mức bồi thường, thu thập tài liệu liên quan đến tranh chấp pháp lý, dịch vụ hợp nhất kinh doanh...) sẽ tạo ra *nguy cơ tự kiểm tra*, trừ khi áp dụng các biện pháp bảo vệ: Khách hàng là người đưa ra các quyết định quản lý; bổ trí người cung cấp dịch vụ và không tham gia nhóm kiểm toán; bổ sung 1 KTV khác để kiểm soát chất lượng cuộc kiểm toán; từ chối cung cấp dịch vụ kiểm toán.

(24) *Tuyển dụng nhân viên quản lý cao cấp cho khách hàng kiểm toán (223)*

Công ty kiểm toán tuyển dụng nhân viên cao cấp (kế toán trưởng) cho khách hàng kiểm toán có thể tạo ra nguy cơ tư lợi, sự thân thuộc và sự đe dọa. Trường hợp này phải áp dụng biện pháp chỉ thực hiện phỏng vấn, xem xét về chuyên môn trên cơ sở các tiêu chuẩn định trước, không nên thực hiện vai trò quyết định.

(25) *Cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp... (224)*

Công ty kiểm toán có thể cung cấp dịch vụ tài chính doanh nghiệp (như quảng bá, bảo lãnh, phát hành cổ phiếu; xây dựng chiến lược tài chính; cơ cấu lại vốn, giới thiệu nguồn vốn đầu tư...) đều có thể xảy ra *nguy cơ tự kiểm toán, sự bào chữa*. Khi các nguy cơ này là không đáng kể thì có thể thực hiện các biện pháp bảo vệ như: Không thay khách hàng đưa ra các quyết định quản lý; Sử dụng người làm tư vấn không phải là thành viên nhóm kiểm toán; không thay mặt khách hàng thực hiện một giao dịch nào.

(26) *Phí dịch vụ kiểm toán (226)*

Khi tổng mức phí của một khách hàng kiểm toán chiếm phần lớn doanh thu của công ty kiểm toán, sự phụ thuộc vào khách hàng hay nguy cơ mất khách hàng sẽ tạo ra *nguy cơ có tư lợi lớn*.

Các trường hợp liên quan đến mức phí kiểm toán sau đây cũng tạo ra *nguy cơ tư lợi*:

- a) Phí kiểm toán không thu được sau khi đã phát hành báo cáo kiểm toán;
- b) Đặt phí kiểm toán quá thấp so với kỳ trước hoặc so với mức phí của các công ty kiểm toán khác cho cùng một khách hàng kiểm toán;
- c) Đã thực hiện kiểm toán khi chưa xác định mức phí dịch vụ (trừ khi mức phí do một cơ quan độc lập khác được quyền đưa ra, hoặc phí được tính theo tỷ lệ do cơ quan Nhà nước quyết định...).

(27) *Quà tặng và chiêu đãi (233)*

Khi thành viên Ban Giám đốc công ty kiểm toán hoặc thành viên nhóm kiểm toán nhận quà hoặc dự chiêu đãi của khách hàng (trừ khi quà là thực sự nhỏ hoặc mời cơm thông thường) đều có thể tạo ra *nguy cơ về sự thân thuộc và tư lợi*.

(28) *Tranh chấp pháp lý hoặc nguy cơ xảy ra tranh chấp (234)*

Khi xảy ra tranh chấp pháp lý hoặc có nguy cơ xảy ra tranh chấp pháp lý giữa thành viên nhóm kiểm toán và khách hàng kiểm toán sẽ nảy sinh nguy cơ tư lợi hoặc bị đe dọa. Phải áp dụng các biện pháp: Công ty kiểm toán giải trình với Ban lãnh đạo khách hàng; loại người có tranh chấp ra khỏi nhóm kiểm toán; hoặc sử dụng một KTV ngoài nhóm kiểm toán để soát xét lại chất lượng cuộc kiểm toán.

(29) *Khi sử dụng chuyên gia không phải là KTV (235)*

KTV được sử dụng các chuyên gia không phải là KTV (như kỹ sư, chuyên viên kỹ thuật, nhà địa chất...) để hỗ trợ các lĩnh vực khi xét thấy mình không đủ khả năng thực hiện. Chuyên gia là người chưa có hiểu biết về đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm

toán. Do đó, trách nhiệm của KTV là phải đảm bảo chuyên gia cũng phải độc lập với khách hàng kiểm toán (tức là phải thực hiện chuẩn mực đạo đức này).

(30) Phí dịch vụ tư vấn (241)

Công ty kiểm toán được phép thu phí dịch vụ khi cung cấp dịch vụ tư vấn cho khách hàng. Có thể đặt giá thấp hơn công ty cạnh tranh với điều kiện: Đảm bảo chất lượng dịch vụ; không thực hiện dịch vụ tư vấn khi chưa xác định mức phí.

(31) Hoa hồng (250)

Theo quy định của pháp luật hiện hành, dịch vụ kế toán, kiểm toán độc lập và các dịch vụ tư vấn không được phép trả và nhận hoa hồng, kể cả không được nhận hoa hồng để giới thiệu khách hàng cho bên thứ ba.

(32) Các hoạt động không phù hợp với nghề nghiệp kế toán, kiểm toán (254)

Một KTV hành nghề không nên tham gia hoạt động kinh doanh nào khác không phù hợp với nghề nghiệp kế toán, kiểm toán để có thể giảm tính chính trực, sự khách quan, tính độc lập hoặc danh tiếng nghề nghiệp.

(33) Tiền của khách hàng (257)

Theo quy định hiện hành KTV hành nghề không được giữ tiền của khách hàng. Thành viên nhóm kiểm toán không nên trực tiếp nhận phí do khách hàng trả, trừ khi được công ty kiểm toán giới thiệu bằng văn bản. Trường hợp này phải để riêng tiền phí với tiền của cá nhân; phải nộp ngay vào quỹ công ty; phải hạch toán ngay vào sổ sách công ty...

(34) Quan hệ với KTV khác (259)

KTV chỉ nên nhận dịch vụ phù hợp với khả năng, trình độ của mình. Khi phát sinh các dịch vụ xét thấy không có khả năng thực hiện thì nên giới thiệu cho KTV hoặc các KTV khác tạo điều kiện cho khách hàng lựa chọn chuyên gia phù hợp.

(266) KTV được mời cần giữ quan hệ để tạo điều kiện cho KTV tiền nhiệm vẫn giữ được các dịch vụ phù hợp. KTV được mời cần liên hệ với KTV tiền nhiệm để được cung cấp thông tin liên quan để thực hiện công việc của mình.

Trường hợp khách hàng không muốn KTV được mời liên hệ với KTV tiền nhiệm thì phải xem xét rõ lý do.

(270) Khi có 2 hay nhiều KTV thuộc các công ty kiểm toán khác nhau cùng cung cấp dịch vụ cho một khách hàng thì các KTV này phải có trách nhiệm liên hệ và thông báo lẫn nhau về các vấn đề liên quan.

(271) KTV tiền nhiệm nên duy trì liên lạc và hợp tác với KTV được mời. Khi được khách hàng đồng ý, KTV tiền nhiệm nên cung cấp cho KTV được mời tất cả các thông tin có liên quan về khách hàng. Ngược lại, (nếu được khách hàng đồng ý) KTV được mời cũng cung cấp cho KTV tiền nhiệm một báo cáo bằng văn bản về các thông tin mà KTV tiền nhiệm cần. Nếu khách hàng không đồng ý cho KTV tiền nhiệm cung cấp thông tin cho KTV được mời thì KTV được mời không nên thực hiện hợp đồng này.

(35) Thay thế KTV (273)

Khi khách hàng yêu cầu thay thế KTV thì KTV hiện thời cần xác định rõ lý do nghề nghiệp. Nếu KTV hiện thời không được khách hàng cung cấp rõ lý do cụ thể thì KTV hiện thời không nên tự động cung cấp thông tin về khách hàng cho KTV được mời.

Khi được khách hàng đồng ý, KTV được mời phải sử dụng hợp lý các thông tin do KTV tiền nhiệm cung cấp (vì lý do thay thế thường là tế nhị: Có thể KTV tiền nhiệm giữ ý kiến kiểm toán, có thể do chất lượng dịch vụ, do công ty nhỏ, phí cao...).

(279) Khi không được khách hàng đồng ý cho KTV tiền nhiệm cung cấp thông tin cho KTV được mời thì KTV tiền nhiệm cần thông báo rõ lý do này cho KTV được mời và KTV được mời nên từ chối hợp đồng kiểm toán trừ khi không biết rõ lý do.

Nếu KTV được mời không nhận thông tin do KTV tiền nhiệm cung cấp trong thời gian phù hợp thì phải gửi thư chính thức. Nếu vẫn không nhận được thư trả lời thì đủ điều kiện thực hiện cuộc kiểm toán.

KTV tiền nhiệm nên cung cấp tài liệu, thông tin cho KTV được mời sau khi được khách hàng đồng ý.

(36) Đấu thầu dịch vụ kiểm toán (284)

Nếu khách hàng mời thầu kiểm toán thì các KTV đủ điều kiện đều có quyền nộp thầu. Trong hồ sơ thầu phải nói rõ là nếu trúng thầu thì cần có cơ hội liên hệ với KTV tiền nhiệm.

(37) Quảng cáo và giới thiệu (285)

Công ty kiểm toán và KTV không được làm quảng cáo về công ty, KTV và các dịch vụ, mà chỉ được phép trình bày, giới thiệu một cách khách quan, đúng đắn, trung thực, lịch sự và tinh tế trên các phương tiện: Danh bạ công cộng, báo chí, phát thanh, truyền hình, các khoá đào tạo, thông báo tuyển nhân viên, tờ rơi, văn phòng phẩm, biên hiệu, tài liệu của khách hàng...; nghiêm cấm việc giới thiệu:

- Tạo ra sự mong đợi giả tạo, lừa dối khách hàng;
- Âm chỉ có ảnh hưởng của cơ quan pháp luật, quan chức;
- Tự ca ngợi hoặc so sánh với KTV và công ty khác...

Công ty kiểm toán đang hoạt động ở Việt Nam không được quảng cáo ở cả những nước khác mà luật pháp nước đó cho phép làm quảng cáo.

6.4. Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán áp dụng cho những người có chứng chỉ kiểm toán viên, chứng chỉ hành nghề kế toán làm việc trong các doanh nghiệp và đơn vị (293 - 333)

7. Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán (CM 220)

7.1. Khái niệm

Chất lượng hoạt động kiểm toán: Là mức độ thoả mãn của các đối tượng sử dụng kết quả kiểm toán về tính khách quan và độ tin cậy vào ý kiến kiểm toán của KTV; đồng thời thoả mãn mong muốn của đơn vị được kiểm toán về những ý kiến đóng góp của KTV nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh trong thời gian định trước và giá phí hợp lý.

7.2. Trách nhiệm kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán

a) KTV và DNKT phải thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng đối với toàn bộ hoạt động kiểm toán của DNKT và đối với từng cuộc kiểm toán.

b) DNKT: DNKT phải xây dựng và thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng để đảm bảo tất cả các cuộc kiểm toán đều được tiến hành phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được Việt Nam chấp nhận

nhằm không ngừng nâng cao chất lượng của các cuộc kiểm toán. Chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của từng công ty có thể khác nhau nhưng phải đảm bảo tuân thủ các quy định về kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán.

Để đạt được mục tiêu kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán, các DNKT thường áp dụng kết hợp các chính sách: Tuân thủ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp, kỹ năng và năng lực chuyên môn, giao việc, hướng dẫn và giám sát, tham khảo ý kiến, duy trì và chấp nhận khách hàng, kiểm tra.

c) Từng hợp đồng kiểm toán:

KTV và trợ lý KTV phải áp dụng những chính sách và thủ tục kiểm soát chất lượng của công ty cho từng hợp đồng kiểm toán một cách thích hợp, bao gồm: hướng dẫn, giám sát, kiểm tra.

III. BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN

A. CÁC VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN (CM 500)

1. Khái niệm và yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán (CM 500)

1.1. Khái niệm

a) *Bằng chứng kiểm toán*: Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các thông tin này KTV hình thành nên ý kiến của mình.

Thực chất của giai đoạn thực hiện kiểm toán là KTV dùng các phương pháp kỹ thuật để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến của mình về BCTC được kiểm toán.

Trách nhiệm của KTV và DNKT là phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến của mình về BCTC của đơn vị được kiểm toán.

Bằng chứng kiểm toán được thu thập bằng sự kết hợp thích hợp giữa các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. Trong một số trường hợp, bằng chứng kiểm toán chỉ có thể thu thập được bằng thử nghiệm cơ bản.

b) *Thử nghiệm kiểm soát*: Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự thiết kế phù hợp và sự vận hành hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ (KSNB).

1.2. Yêu cầu đối với bằng chứng kiểm toán

a) KTV phải thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp cho mỗi loại ý kiến của mình. Sự "đầy đủ" và tính "thích hợp" luôn đi liền với nhau và được áp dụng cho các bằng chứng kiểm toán thu thập được từ các thủ tục thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản. "Đầy đủ" là tiêu chuẩn thể hiện về số lượng bằng chứng kiểm toán; "Thích hợp" là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng, độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán. Thông thường KTV dựa trên các bằng chứng mang tính xét đoán và thuyết phục nhiều hơn là tính khẳng định chắc chắn. Bằng chứng kiểm toán thường thu được từ nhiều nguồn, nhiều dạng khác nhau để làm căn cứ cho cùng một cơ sở dẫn liệu. Đánh giá của KTV về sự đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán chủ yếu phụ thuộc vào: Tính chất, nội dung và mức độ rủi ro tiềm tàng của toàn bộ BCTC, từng số dư tài khoản hoặc từng loại nghiệp vụ; Hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và sự đánh giá về rủi ro kiểm soát; Tính trọng yếu của khoản mục được kiểm tra; Kinh nghiệm từ các lần

kiểm toán trước; Kết quả các thủ tục kiểm toán, kể cả các sai sót hoặc gian lận đã được phát hiện; Nguồn gốc, độ tin cậy của các tài liệu, thông tin.

b) Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào nguồn gốc (ở bên trong hay ở bên ngoài); hình thức (hình ảnh, tài liệu, hoặc lời nói) và từng trường hợp cụ thể.

Việc đánh giá độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán dựa trên các nguyên tắc:

- Bằng chứng có nguồn gốc từ bên ngoài đơn vị đáng tin cậy hơn bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong;

- Bằng chứng có nguồn gốc từ bên trong đơn vị có độ tin cậy cao hơn khi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả;

- Bằng chứng do KTV tự thu thập có độ tin cậy cao hơn bằng chứng do đơn vị cung cấp;

- Bằng chứng dưới dạng văn bản, hình ảnh đáng tin cậy hơn bằng chứng ghi lại lời nói.

c) Bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục cao hơn khi có được thông tin từ nhiều nguồn và nhiều loại khác nhau cùng xác nhận. Trường hợp này KTV có thể có được độ tin cậy cao hơn đối với bằng chứng kiểm toán so với trường hợp thông tin có được từ những bằng chứng riêng rẽ. Ngược lại, nếu bằng chứng có từ nguồn này mâu thuẫn với bằng chứng có từ nguồn khác, thì KTV phải xác định những thủ tục kiểm tra bổ sung cần thiết để giải quyết mâu thuẫn trên.

Trong quá trình kiểm toán, KTV phải xem xét mối quan hệ giữa chi phí cho việc thu thập bằng chứng kiểm toán với lợi ích của các thông tin đó. Khó khăn và chi phí phát sinh để thu thập bằng chứng không phải là lý do để bỏ qua một số thủ tục kiểm toán cần thiết.

2. Cơ sở dẫn liệu của BCTC (CM 500)

2.1. Cơ sở dẫn liệu của BCTC: Là căn cứ của các khoản mục và thông tin trình bày trong BCTC do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm lập trên cơ sở các chuẩn mực và chế độ kế toán qui định phải được thể hiện rõ ràng hoặc có cơ sở đối với từng chỉ tiêu trong BCTC.

Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản, KTV phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng từ các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các bằng chứng thu được từ thử nghiệm kiểm soát nhằm khẳng định cơ sở dẫn liệu của BCTC.

2.2. Cơ sở dẫn liệu của BCTC phải có các tiêu chuẩn sau:

a) *Hiện hữu:* Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên BCTC thực tế phải tồn tại (có thực) vào thời điểm lập báo cáo;

b) *Quyền và nghĩa vụ:* Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên BCTC đơn vị phải có quyền sở hữu hoặc có trách nhiệm hoàn trả tại thời điểm lập báo cáo;

c) *Phát sinh:* Một nghiệp vụ hay một sự kiện đã ghi chép thì phải đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị trong thời kỳ xem xét;

d) *Đầy đủ:* Toàn bộ tài sản, các khoản nợ, nghiệp vụ hay giao dịch đã xảy ra có liên quan đến BCTC phải được ghi chép hết các sự kiện liên quan;

e) *Đánh giá:* Một tài sản hay một khoản nợ được ghi chép theo giá trị thích hợp trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được thừa nhận);

g) *Chính xác*: Một nghiệp vụ hay một sự kiện được ghi chép theo đúng giá trị của nó, doanh thu hay chi phí được ghi nhận đúng kỳ, đúng khoản mục và đúng về toán học.

h) *Trình bày và công bố*: Các khoản mục được phân loại, diễn đạt và công bố phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận).

2.3. *Bảng chứng kiểm toán* phải được thu thập cho từng cơ sở dẫn liệu của BCTC. Bảng chứng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu (như sự hiện hữu của hàng tồn kho) không thể bù đắp cho việc thiếu bằng chứng liên quan đến cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản được thay đổi tùy thuộc vào từng cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán cho nhiều cơ sở dẫn liệu cùng một lúc (như việc thu hồi các khoản phải thu có thể cung cấp bằng chứng cho sự hiện hữu và giá trị của các khoản phải thu đó).

3. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán (CM 500)

Các phương pháp kỹ thuật thường được vận dụng trong kiểm toán BCTC bao gồm: Kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và quy trình phân tích.

3.1. Kiểm tra

Kiểm tra: Là việc soát xét chứng từ, sổ kế toán, BCTC và các tài liệu, số liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình.

Kiểm tra theo khía cạnh thứ nhất, là quá trình xem xét, đối chiếu các chứng từ, sổ kế toán có liên quan sẵn có trong đơn vị. Phương pháp này được áp dụng đối với: Hoá đơn bán hàng, Phiếu nhập kho, xuất kho, sổ kế toán, BCTC... Phương pháp này thường được tiến hành theo hai cách:

Thứ nhất, từ một kết luận có trước, KTV thu thập tài liệu làm cơ sở cho kết luận cần khẳng định. Ví dụ: KTV kiểm tra các tài liệu, hồ sơ pháp lý về quyền sở hữu tài sản.

Thứ hai, kiểm tra các tài liệu của một nghiệp vụ từ khi phát sinh đến khi vào sổ sách. Quá trình này có thể tiến hành theo hai hướng:

- Từ chứng từ gốc phản ánh vào sổ kế toán: khi muốn chứng minh rằng nghiệp vụ phát sinh đã được ghi sổ đầy đủ;

- Từ sổ kế toán kiểm tra ngược về chứng từ gốc: khi muốn thu thập bằng chứng về tính có thật của các nghiệp vụ được ghi sổ.

Kỹ thuật kiểm tra tài liệu tương đối thuận tiện do tài liệu thường là có sẵn, do vậy chi phí để thu thập bằng chứng cũng thấp hơn các kỹ thuật khác. Tuy nhiên, kiểm tra tài liệu cũng có những hạn chế nhất định. Việc kiểm tra cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao hay thấp tùy thuộc vào nội dung, nguồn gốc của các bằng chứng và tùy thuộc vào hiệu quả của Hệ thống KSNB đối với qui trình xử lý tài liệu đó. Giá trị của bằng chứng kiểm toán thường được đánh giá giảm dần theo “độ dốc” về tính khách quan của nguồn thu thập bằng chứng. Trong trường hợp bằng chứng do doanh nghiệp cung cấp, các tài liệu này có thể đã bị sửa chữa, giả mạo làm mất tính khách quan nên cần có sự kiểm tra, xác minh bằng các phương pháp kỹ thuật khác.

Kiểm tra, theo khía cạnh thứ hai, được hiểu dưới góc độ “kiểm tra vật chất” các loại tài sản của doanh nghiệp. Kiểm tra vật chất do vậy thường được áp dụng đối với tài sản có hình thái vật chất cụ thể như hàng tồn kho, TSCĐ, tiền mặt...

Việc kiểm tra tài sản hữu hình cung cấp bằng chứng tin cậy về tính hiện hữu của tài sản, nhưng không hẳn là bằng chứng đủ tin cậy về quyền sở hữu và giá trị của tài sản đó.

Kiểm tra vật chất đối với tài sản có hình thái vật chất do đó cần đi kèm với bằng chứng khác để chứng minh quyền sở hữu và giá trị của tài sản đó.

3.2. Quan sát

Quan sát: là việc theo dõi một hiện tượng, một chu trình hoặc một thủ tục do người khác thực hiện (Ví dụ: KTV quan sát việc kiểm kê thực tế, quan sát các thủ tục kiểm soát do đơn vị tiến hành như hàng nhập kho; KTV có thể đi thị sát hiện trường đang hoạt động của đơn vị được kiểm toán để có ấn tượng chung về máy móc thiết bị của đơn vị, quan sát mức độ cũ, mới cũng như sự vận hành của máy móc, quan sát các thủ tục kiểm soát do cá nhân thực hiện nhiệm vụ để đánh giá về thực tế hoạt động của đơn vị...).

Kỹ thuật quan sát rất hữu ích trong nhiều phần hành của cuộc kiểm toán và bằng chứng thu được rất đáng tin cậy.

Tuy nhiên, bản thân bằng chứng thu được từ kỹ thuật quan sát chưa thể hiện tính đầy đủ nên cần đi kèm với kỹ thuật khác. Kỹ thuật này chỉ cung cấp bằng chứng về hương pháp thực thi công việc ở thời điểm quan sát, không chắc chắn có được thực hiện ở các thời điểm khác hay không.

3.3. Điều tra

Điều tra: là việc tìm kiếm thông tin từ những người có hiểu biết ở bên trong hoặc bên ngoài đơn vị. Điều tra được thực hiện bằng việc chính thức gửi văn bản, phỏng vấn hoặc trao đổi kết quả điều tra, sẽ cung cấp cho KTV những thông tin chưa có hoặc những thông tin bổ sung để củng cố các bằng chứng đã có.

Ví dụ: Phòng vấn khách hàng về những thủ tục kiểm soát, hoặc hỏi nhân viên về việc thực hiện các thủ tục này.

Việc thu thập bằng chứng qua điều tra thường gồm ba giai đoạn:

Lập kế hoạch phỏng vấn: KTV phải xác định được mục đích, đối tượng và nội dung cần phỏng vấn, thời gian, địa điểm phỏng vấn...

Thực hiện phỏng vấn: KTV giới thiệu lý do cuộc phỏng vấn, trao đổi về những nội dung cần phỏng vấn đã xác định và ghi chép lại kết quả phỏng vấn và yêu cầu người được phỏng vấn ký xác nhận về các nội dung được phỏng vấn.

Kết thúc phỏng vấn: KTV cần đưa ra kết luận trên cơ sở thông tin đã thu thập được. Tuy nhiên, KTV cũng cần lưu ý đến tính khách quan và sự hiểu biết của người được phỏng vấn để có kết luận xác đáng về bằng chứng thu thập được.

Ưu điểm của kỹ thuật phỏng vấn sẽ giúp KTV thu thập được những bằng chứng mới, hoặc giúp thu thập những thông tin phản hồi để củng cố ý kiến của KTV. Tuy nhiên, nhược điểm của kỹ thuật này là độ tin cậy của bằng chứng không cao do đối tượng được phỏng vấn chủ yếu là người trong đơn vị được kiểm toán nên thiếu tính khách quan; chất lượng của bằng chứng cũng phụ thuộc vào trình độ, sự hiểu biết và tính độc lập, khách quan của người được hỏi.

3.4. Xác nhận

Xác nhận: Là sự trả lời cho một yêu cầu cung cấp thông tin nhằm xác minh lại những thông tin đã có trong các tài liệu kế toán.

Khi khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong BCTC và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì KTV phải lập kế hoạch yêu cầu

khách nợ xác nhận trực tiếp các khoản phải thu hoặc các số liệu tạo thành số dư của khoản phải thu.

Sự xác nhận trực tiếp sẽ cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy về sự hiện hữu của các khoản phải thu và tính chính xác của các số dư. Tuy nhiên, sự xác nhận này thông thường chưa cung cấp đầy đủ bằng chứng về khả năng thu hồi các khoản phải thu hoặc còn các khoản phải thu khác không được hạch toán.

Thư yêu cầu xác nhận nợ phải thu do KTV gửi, trong đó nói rõ sự uỷ quyền của đơn vị được kiểm toán và cho phép khách nợ trực tiếp cung cấp thông tin cho KTV.

Thư yêu cầu xác nhận nợ phải thu (có thể gồm cả xác nhận nợ phải trả) của kiểm toán viên có 2 dạng:

- Dạng A: Ghi rõ số Nợ phải thu và yêu cầu khách nợ xác nhận là đúng hoặc bằng bao nhiêu;

- Dạng B: Không ghi rõ số Nợ phải thu mà yêu cầu khách nợ ghi rõ số Nợ phải thu hoặc có ý kiến khác.

Xác nhận dạng A cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy hơn là xác nhận dạng B. Việc lựa chọn dạng yêu cầu xác nhận nào phụ thuộc vào từng trường hợp và sự đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát của KTV. Xác nhận Dạng A thích hợp hơn khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao. KTV có thể thực hiện kết hợp cả hai dạng xác nhận trên.

KTV phải thực hiện các thủ tục thay thế hoặc phải tiếp tục điều tra, phỏng vấn khi:

- Không nhận được thư phúc đáp;
- Thư phúc đáp xác nhận số nợ khác với số dư của đơn vị được kiểm toán;
- Thư phúc đáp có ý kiến khác.

Sau khi thực hiện các thủ tục thay thế hoặc tiếp tục điều tra, phỏng vấn, nếu vẫn không có đủ bằng chứng tin cậy hoặc không thể thực hiện được thủ tục thay thế, thì sự khác biệt được coi là sai sót. Ví dụ: Thực hiện thủ tục thay thế như kiểm tra hóa đơn bán hàng và các phiếu thu tiền của khoản nợ phải thu không nhận được thư phúc đáp.

Trên thực tế, khi rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp, KTV có thể yêu cầu xác nhận số dư các khoản nợ phải thu tại một thời điểm khác với ngày kết thúc năm tài chính. Ví dụ: Nếu KTV phải hoàn thành công việc kiểm toán trong một thời hạn rất ngắn sau ngày kết thúc niên độ thì KTV phải kiểm tra các nghiệp vụ xảy ra giữa thời điểm số dư phải thu được xác nhận và ngày kết thúc năm tài chính.

Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán yêu cầu KTV không gửi thư yêu cầu xác nhận đến một số khách nợ thì KTV phải xem xét yêu cầu này có chính đáng hay không. Trước khi chấp thuận yêu cầu này, KTV phải xem xét những bằng chứng chứng minh cho giải thích của Giám đốc. Trường hợp này, KTV phải áp dụng các thủ tục thay thế đối với số dư của những khoản phải thu không được gửi thư xác nhận.

Các loại thông tin thường cần phải xác nhận bao gồm: Tài sản; Tiền gửi ngân hàng; Khoản phải thu; Hàng gửi đi bán; Khoản phải trả; Cổ phiếu đang lưu hành...

3.5. Tính toán

Tính toán: Là việc kiểm tra tính chính xác về mặt toán học của số liệu trên chứng từ, sổ kế toán, BCTC và các tài liệu liên quan khác hay việc thực hiện các tính toán độc lập của kiểm toán viên.

Ví dụ, KTV xem xét tính chính xác (bằng cách tính lại) các Hóa đơn, Phiếu Nhập, Xuất kho; số liệu hàng tồn kho; tính lại chi phí khấu hao; giá thành; các khoản dự phòng; thuế; số tổng cộng trên sổ chi tiết và Sổ Cái...

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

Ưu điểm của kỹ thuật này là cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao, xét về mặt số học. Tuy nhiên, nhược điểm của kỹ thuật này là việc tính toán đôi khi khá phức tạp, tốn thời gian đặc biệt khi đơn vị được kiểm toán có qui mô lớn, loại hình kinh doanh đa dạng, luồng tiền vào, ra lớn...

3.6. Quy trình phân tích

Quy trình phân tích: Là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch so với giá trị đã dự kiến.

Quy trình phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính, như:

- So sánh thông tin tương ứng trong kỳ này với các kỳ trước;
- So sánh giữa thực tế với kế hoạch của đơn vị;
- So sánh giữa thực tế với ước tính của KTV;
- So sánh giữa thực tế của đơn vị với các đơn vị trong cùng ngành, cùng quy mô hoạt động, hoặc với số liệu thống kê, định mức cùng ngành (Ví dụ: Tỷ suất đầu tư, tỷ lệ lãi gộp...).

Quy trình phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ giữa các thông tin tài chính và các thông tin phi tài chính.

Khi thực hiện quy trình phân tích, KTV được phép sử dụng nhiều phương pháp khác nhau từ việc so sánh đơn giản đến những phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến. Việc lựa chọn quy trình phân tích, phương pháp và mức độ áp dụng tùy thuộc vào sự xét đoán chuyên môn của KTV.

- *Quy trình phân tích áp dụng khi lập kế hoạch kiểm toán;*
- *Quy trình phân tích trong thử nghiệm cơ bản;*
- *Quy trình phân tích áp dụng trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán.*

4. Hồ sơ kiểm toán (CM 230)

4.1. Khái niệm

Hồ sơ kiểm toán: Là các tài liệu do KTV lập, thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim, ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo qui định của pháp luật hiện hành.

Hồ sơ kiểm toán chung: Là hồ sơ kiểm toán chứa đựng các thông tin chung về khách hàng liên quan tới hai hay nhiều cuộc kiểm toán trong nhiều năm tài chính của một khách hàng.

Hồ sơ kiểm toán năm: Là hồ sơ kiểm toán chứa đựng các thông tin về khách hàng chỉ liên quan tới cuộc kiểm toán một năm tài chính.

Hồ sơ kiểm toán dùng để: Lưu trữ những bằng chứng thu được trong quá trình thực hiện kiểm toán, và làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến của KTV; Trợ giúp cho việc lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán, việc kiểm tra, soát xét và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán và xử lý các phát sinh sau cuộc kiểm toán.

KTV phải thu thập và lưu trong hồ sơ kiểm toán mọi tài liệu, thông tin cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán đủ để làm cơ sở cho việc hình thành ý kiến kiểm toán của mình và chứng minh rằng cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo đúng các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận).

4.2. Nội dung và hình thức hồ sơ kiểm toán

- Trong quá trình kiểm toán, KTV phải lập hồ sơ kiểm toán đầy đủ và chi tiết sao cho KTV khác hoặc người có trách nhiệm kiểm tra (soát xét) đọc sẽ hiểu được toàn bộ về cuộc kiểm toán.

- KTV phải ghi chép và lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán của mình tất cả các tài liệu và thông tin liên quan đến: Kế hoạch kiểm toán; Việc thực hiện cuộc kiểm toán: Nội dung, chương trình và phạm vi của các thủ tục đã được thực hiện; Kết quả của các thủ tục đã thực hiện; Những kết luận mà KTV rút ra từ những bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Hồ sơ kiểm toán chung, thường gồm: Tên và số hiệu hồ sơ; ngày, tháng lập và ngày, tháng lưu trữ; Các thông tin chung về khách hàng; Các tài liệu về thuế; Các tài liệu về nhân sự; Các tài liệu về kế toán; Các hợp đồng hoặc thoả thuận với bên thứ ba có hiệu lực trong thời gian dài (ít nhất cho hai năm tài chính); Các tài liệu khác.

Hồ sơ kiểm toán chung được cập nhật hàng năm khi có sự thay đổi liên quan đến các tài liệu đề cập trên đây.

Hồ sơ kiểm toán năm, thường gồm:

Các thông tin về người lập, người kiểm tra (soát xét) hồ sơ kiểm toán; Các văn bản về tài chính, kế toán, thuế... của cơ quan Nhà nước và cấp trên liên quan đến năm tài chính; Báo cáo kiểm toán, thư quản lý, BCTC và các báo cáo khác... (bản dự thảo và bản chính thức); Hợp đồng kiểm toán và bản thanh lý hợp đồng; Những bằng chứng về kế hoạch kiểm toán và kết luận trong việc đánh giá rủi ro; Các bằng chứng kiểm toán mà KTV và DNKT thu thập được trong quá trình kiểm toán; Các kết luận của KTV về những vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán và các thủ tục mà KTV đã thực hiện để giải quyết các vấn đề đó; Các tài liệu liên quan khác.

Tính bí mật, an toàn, lưu giữ và sở hữu hồ sơ kiểm toán

- KTV và DNKT phải giữ bí mật và bảo đảm an toàn hồ sơ kiểm toán.

- Hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ trong một khoảng thời gian đủ để đáp ứng yêu cầu hành nghề và phù hợp với qui định chung của pháp luật và quy định riêng của tổ chức nghề nghiệp và của từng DNKT (quy định hiện hành: tối thiểu là 10 năm).

Hồ sơ kiểm toán thuộc quyền sở hữu và là tài sản của DNKT. Khách hàng hay bên thứ ba có quyền xem xét, sử dụng một phần hoặc toàn bộ tài liệu này khi được sự đồng ý của Giám đốc DNKT hoặc theo quy định của Nhà nước và tổ chức nghề nghiệp.

5. Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác (CM 530)

5.1. Khái niệm

- *Lấy mẫu kiểm toán*: Là áp dụng các thủ tục kiểm toán trên số phần tử ít hơn 100% tổng số phần tử của một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ, sao cho mọi phần

tử đều có cơ hội để được chọn. Lấy mẫu sẽ giúp KTV thu thập và đánh giá bằng chứng kiểm toán về các đặc trưng của các phần tử được chọn, nhằm hình thành hay củng cố kết luận về tổng thể. Lấy mẫu có thể tiến hành theo phương pháp thống kê hoặc phi thống kê.

- *Tổng thể*: Là toàn bộ dữ liệu mà từ đó KTV lấy mẫu để có thể đi đến một kết luận. Ví dụ, tất cả các phần tử trong một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ cấu thành một tổng thể. Một tổng thể có thể được chia thành các nhóm hoặc các tổng thể con và mỗi nhóm được kiểm tra riêng. Trong trường hợp này, thuật ngữ “tổng thể” bao hàm cả thuật ngữ “nhóm”.

- *Rủi ro lấy mẫu*: Là khả năng kết luận của KTV dựa trên kiểm tra mẫu có thể khác với kết luận mà KTV đạt được nếu kiểm tra trên toàn bộ tổng thể với cùng một thủ tục. Có hai loại rủi ro lấy mẫu:

+ Rủi ro khi KTV kết luận rủi ro kiểm soát thấp hơn mức rủi ro thực tế (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc không có sai sót trọng yếu trong khi thực tế là có (đối với thử nghiệm cơ bản). Loại rủi ro này ảnh hưởng đến tính hữu hiệu của cuộc kiểm toán, và có thể dẫn đến ý kiến kiểm toán không xác đáng.

+ Rủi ro khi KTV kết luận rủi ro kiểm soát cao hơn mức rủi ro thực tế (đối với thử nghiệm kiểm soát) hoặc có sai sót trọng yếu trong khi thực tế không có (đối với thử nghiệm cơ bản). Loại rủi ro này ảnh hưởng đến hiệu quả của cuộc kiểm toán vì nó thường dẫn đến các công việc bổ sung để chứng minh rằng các kết luận ban đầu là không đúng.

- *Rủi ro ngoài lấy mẫu*: Là rủi ro khi KTV đi đến một kết luận sai vì các nguyên nhân không liên quan đến cỡ mẫu.

- *Đơn vị lấy mẫu*: Là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể. Đơn vị lấy mẫu có thể là một đơn vị tiền tệ, một đơn vị hiện vật hoặc số lượng.

- *Lấy mẫu thống kê*: Là phương pháp lấy mẫu có hai đặc điểm sau:

+ Các phần tử được lựa chọn ngẫu nhiên vào mẫu;

+ Sử dụng lý thuyết xác suất thống kê để đánh giá kết quả mẫu, bao gồm cả việc định lượng rủi ro lấy mẫu.

- *Lấy mẫu phi thống kê*: Là phương pháp lấy mẫu không có một hoặc cả hai đặc điểm trên.

5.2. Trách nhiệm

Khi thiết kế thủ tục kiểm toán, KTV phải xác định các phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử thử nghiệm nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán thỏa mãn mục tiêu thử nghiệm kiểm toán.

5.3. Thu thập bằng chứng kiểm toán từ thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản trên cơ sở lấy mẫu kiểm toán

- Trong thử nghiệm kiểm soát, lấy mẫu kiểm toán thường thích hợp khi thực hiện các thủ tục kiểm soát đã để lại bằng chứng về sự thực hiện.

- Trong thử nghiệm cơ bản, khi kiểm tra chi tiết, KTV có thể lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục khác để kiểm tra một hay nhiều cơ sở dẫn liệu của BCTC. Ví dụ: sự hiện hữu của khoản phải thu; hoặc ước tính độc lập về một khoản tiền. Ví dụ: giá trị hàng lỗi thời tồn kho.

- Rủi ro lấy mẫu và rủi ro ngoài lấy mẫu có thể ảnh hưởng đến các bộ phận của rủi ro kiểm toán. Ví dụ: khi thực hiện thử nghiệm kiểm soát, KTV có thể nhận thấy

không có sai sót trong mẫu và kết luận rằng rủi ro kiểm soát là thấp, trong khi trên thực tế tỷ lệ sai sót trong tổng thể cao ở mức không thể chấp nhận được (rủi ro lấy mẫu); hoặc trong mẫu thực ra có nhiều sai sót nhưng KTV không phát hiện được (rủi ro ngoài lấy mẫu). Đối với các thử nghiệm cơ bản, KTV có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để giảm rủi ro phát hiện xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Tùy theo tính chất của từng phương pháp có thể dẫn đến rủi ro lấy mẫu hoặc rủi ro ngoài lấy mẫu. Ví dụ: KTV áp dụng thủ tục phân tích không thích hợp (rủi ro ngoài lấy mẫu) hoặc áp dụng kiểm tra chi tiết và chỉ tìm thấy trong mẫu những sai sót nhỏ trong khi thực ra tổng thể bị sai phạm lớn hơn mức có thể bỏ qua (rủi ro lấy mẫu). Trong cả thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản, rủi ro lấy mẫu có thể giảm được bằng cách tăng cỡ mẫu; rủi ro ngoài lấy mẫu có thể giảm được bằng cách thực hiện đúng đắn việc lập kế hoạch kiểm toán, giám sát và soát xét lại quá trình thực hiện kiểm toán.

5.4. Phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Việc áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán thường liên quan đến sự lựa chọn các phần tử lấy mẫu từ một tổng thể để thử nghiệm.

Khi thiết kế các thủ tục kiểm toán, KTV có thể lựa chọn một trong 3 phương pháp hoặc kết hợp cả 3 phương pháp để lựa chọn các phần tử kiểm tra là: Chọn toàn bộ (kiểm tra 100%); Lựa chọn các phần tử đặc biệt; Lấy mẫu kiểm toán.

a) Chọn toàn bộ (kiểm tra 100%)

KTV có thể quyết định kiểm tra toàn bộ các phần tử cấu thành một số dư tài khoản hay một loại nghiệp vụ (hoặc một nhóm trong tổng thể). Kiểm tra 100% phần tử ít được áp dụng trong thử nghiệm kiểm soát nhưng thường được áp dụng trong thử nghiệm cơ bản. Kiểm tra 100% là thích hợp trong một số trường hợp: Những tổng thể có ít phần tử nhưng giá trị của từng phần tử lớn; Khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều rất cao và các phương pháp khác không thể cung cấp đầy đủ bằng chứng thích hợp; Khi việc tính toán thường lặp lại hoặc các quy trình tính toán khác có thể thực hiện bởi hệ thống máy vi tính làm cho việc kiểm tra 100% vẫn có hiệu quả về mặt chi phí; Đơn vị được kiểm toán có dấu hiệu kiện tụng, tranh chấp hoặc theo yêu cầu của khách hàng.

b) Lựa chọn các phần tử đặc biệt

KTV có thể quyết định lựa chọn các phần tử đặc biệt từ tổng thể dựa trên các nhân tố như sự hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng, đánh giá ban đầu về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cũng như các đặc điểm của tổng thể được thử nghiệm. Việc lựa chọn các phần tử đặc biệt dựa trên xét đoán có thể dẫn đến rủi ro ngoài lấy mẫu. Các phần tử đặc biệt có thể bao gồm: Các phần tử có giá trị lớn hoặc quan trọng; Tất cả các phần tử có giá trị từ một khoản tiền nào đó trở lên; Các phần tử thích hợp cho mục đích thu thập thông tin; Các phần tử cho mục đích kiểm tra các thủ tục.

c) Lấy mẫu kiểm toán

KTV có thể quyết định áp dụng lấy mẫu kiểm toán cho một số dư tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ. Lấy mẫu kiểm toán có thể áp dụng phương pháp thống kê hoặc phương pháp phi thống kê. Lấy mẫu kiểm toán sẽ được qui định chi tiết trong các đoạn từ 29 đến 56 của CM 530.

B. CÁC VẤN ĐỀ CHUYÊN SÂU VỀ BẢNG CHỨNG KIỂM TOÁN

1. Các bảng chứng kiểm toán đặc biệt

1.1. Bảng chứng kiểm toán bổ sung đối với các khoản mục, sự kiện đặc biệt (CM 501)

Các khoản mục và sự kiện đặc biệt (đ.04) gồm: Hàng tồn kho; Các khoản phải thu; Các khoản đầu tư dài hạn; Các vụ kiện tụng và tranh chấp; Thông tin về các lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý. Những công việc phải tiến hành đối với các khoản mục hoặc sự kiện đặc biệt:

a) Đối với hàng tồn kho: Phải tham gia kiểm kê.

Nếu hàng tồn kho được xác định là trọng yếu trong BCTC thì KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách tham gia công việc kiểm kê hiện vật, trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được. Việc tham gia kiểm kê có thể thực hiện cùng ngày với ngày đơn vị thực hiện kiểm kê hoặc có thể tham gia kiểm kê lại một số mặt hàng vào thời điểm khác và khi cần thiết phải kiểm tra biến động hàng tồn kho trong khoảng thời gian giữa thời điểm kiểm kê lại và thời điểm đơn vị thực hiện kiểm kê. Trường hợp không thể tham gia kiểm kê thì KTV phải xác định xem mình có thể thực hiện các thủ tục kiểm tra thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho để tránh phải đưa ra ý kiến ngoại trừ phạm vi kiểm toán bị giới hạn.

Các hướng dẫn chi tiết cho các nguyên tắc và thủ tục trên đây được quy định trong các đoạn từ 05-19.

b) Đối với các khoản phải thu:

Nếu các khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong BCTC và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì KTV phải lập kế hoạch yêu cầu khách nợ xác nhận trực tiếp các khoản phải thu hoặc các số liệu tạo thành số dư các khoản phải thu. Thực hiện xác nhận các khoản phải thu. Trường hợp xét thấy các khách nợ sẽ không phúc đáp thư xác nhận thì phải dự kiến các thủ tục thay thế. Thủ tục thay thế còn được thực hiện hoặc phải tiếp tục điều tra, phỏng vấn khi: Không nhận được thư phúc đáp; Thư phúc đáp có số liệu khác số dư của đơn vị; Hoặc thư phúc đáp có ý kiến khác.

Các hướng dẫn chi tiết cho các nguyên tắc trên đây cũng như các thủ tục cụ thể cho thư yêu cầu xác nhận nợ hoặc xử lý tình huống giám đốc đơn vị được kiểm toán yêu cầu KTV không gửi thư xác nhận được quy định chi tiết trong các đoạn từ 20-31.

c) Đối với các khoản đầu tư dài hạn: Nếu các khoản đầu tư dài hạn được xác định là trọng yếu trong BCTC thì KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc đánh giá và trình bày các khoản đầu tư dài hạn.

Các thủ tục kiểm toán cho các cơ sở dẫn liệu trên đây cũng như kiểm tra việc lập dự phòng giảm giá đối với các khoản đầu tư dài hạn được quy định cụ thể trong các đoạn từ 32-35.

d) Đối với các vụ kiện tụng, tranh chấp: Cần thực hiện các thủ tục để xác định các vụ kiện tụng, tranh chấp có liên quan đến đơn vị và có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Khi đã xác định hoặc có nghi ngờ có các vụ kiện tụng, tranh chấp thì phải yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị cung cấp thông tin. Trường hợp Giám đốc

đơn vị được kiểm toán không cho phép trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị thì phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối.

Các hướng dẫn cụ thể cho nội dung này được quy định trong các đoạn từ 36-42.

đ) Đối với thông tin về các lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý: Chỉ thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về những thông tin này cần được trình bày trong BCTC phù hợp với chuẩn mực kế toán hiện hành khi chúng được xác định là trọng yếu trong BCTC. Tuy nhiên khái niệm trọng yếu phải chứa đựng cả yếu tố định lượng và yếu tố định tính. Các thủ tục kiểm toán cho phần thông tin này được quy định trong các đoạn 45 và 46 của chuẩn mực.

1.2. Kiểm toán năm đầu tiên và số dư đầu năm tài chính (CM 510)

a) Khái niệm:

Năm đầu tiên: Là năm được kiểm toán mà BCTC năm trước đó chưa được kiểm toán hoặc được công ty kiểm toán khác kiểm toán (đ.05).

Số dư đầu năm chịu ảnh hưởng của các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế trong các năm trước và chế độ kế toán đã áp dụng trong năm trước (đ.04).

b) Yêu cầu:

Khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính năm đầu tiên, KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm bảo đảm:

- Số dư đầu năm không có sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu tới báo cáo tài chính năm nay;

- Số dư cuối năm của năm tài chính trước được kết chuyển chính xác, hoặc được phân loại lại một cách phù hợp trong trường hợp cần thiết;

- Chế độ kế toán đã được áp dụng nhất quán hoặc các thay đổi về chế độ kế toán đã được điều chỉnh trong báo cáo tài chính và trình bày đầy đủ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

c) Các thủ tục kiểm toán:

(1) Mức độ đầy đủ và tính thích hợp của bằng chứng kiểm toán về số dư đầu năm phải thu thập phụ thuộc 4 yếu tố: Chế độ kế toán mà đơn vị áp dụng; BCTC năm trước đã được kiểm toán hoặc chưa được kiểm toán và nội dung của BCTC năm trước (nếu đã kiểm toán); Nội dung, tính chất của các tài khoản và các rủi ro có sai sót trọng yếu ảnh hưởng đến BCTC năm nay; Tính trọng yếu của các số dư đầu năm liên quan đến BCTC năm nay (đ.06).07.

(2) KTV phải xem xét các số dư đầu năm đã được phản ánh theo chế độ kế toán được áp dụng trong năm trước và được áp dụng nhất quán trong năm nay. Nếu có thay đổi chế độ kế toán thì KTV phải xem xét những thay đổi đó cũng như việc thực hiện và trình bày trong báo cáo tài chính năm nay.

(3) Khi báo cáo tài chính năm trước được công ty kiểm toán khác kiểm toán thì KTV năm nay có thể thu thập bằng chứng kiểm toán về số dư đầu năm bằng cách xem xét hồ sơ kiểm toán của KTV năm trước. Trong trường hợp này, KTV năm nay cần lưu ý đến năng lực chuyên môn và tính độc lập của KTV năm trước. Nếu báo cáo kiểm toán của KTV năm trước không chấp nhận toàn phần thì KTV năm nay phải lưu ý đến những nguyên nhân không chấp nhận toàn phần của ý kiến kiểm toán năm trước.

(4) Khi báo cáo tài chính năm trước chưa được kiểm toán hoặc đã được kiểm toán nhưng KTV năm nay không thoả mãn sau khi đã thực hiện các thủ tục đã nêu ở mục (3), mà không thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp, thì KTV phải thực hiện các thủ tục kiểm toán quy định trong các đoạn 10, 11 của CM 310.

d) Kết luận và lập báo cáo kiểm toán (BCKT):

+ Trường hợp không thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp: Lập BCKT loại “Ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc loại “Ý kiến từ chối” (đ.12).

+ Trường hợp số dư đầu năm có nhiều sai sót trọng yếu nhưng đơn vị không xử lý và không trình bày trong TMBCTC: đưa ra “Ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “Ý kiến không chấp nhận”.

Cũng trường hợp trên, nếu đơn vị được kiểm toán chấp nhận xử lý và trình bày trong Thuyết minh BCTC và khi được sự đồng ý của đơn vị, KTV phải thông báo cho KTV năm trước (nếu có).

+ Trường hợp chế độ kế toán năm nay thay đổi so với chế độ kế toán năm trước nhưng sự thay đổi đó không được trình bày trong Thuyết minh BCTC: đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến không chấp nhận”.

1.3. Quy trình phân tích (CM 520)

a) Yêu cầu: Kiểm toán viên phải thực hiện quy trình phân tích khi lập kế hoạch kiểm toán và giai đoạn soát xét tổng thể về cuộc kiểm toán. Quy trình phân tích cũng được thực hiện ở các giai đoạn khác trong quá trình kiểm toán.

b) Khái niệm: Quy trình phân tích là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến.

c) Nội dung: Gồm việc so sánh các thông tin tài chính theo thời gian, không gian, so sánh giữa thực tế với kế hoạch, dự tính; so sánh các thông tin tài chính với nhau; so sánh giữa các thông tin tài chính với các thông tin phi tài chính (đ.05-07).

d) Mục đích: Được sử dụng trong cả 3 giai đoạn của cuộc kiểm toán nhằm: giúp KTV xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác; như một thử nghiệm cơ bản; và để kiểm tra toàn bộ BCTC trong khâu soát xét cuối cùng của cuộc kiểm toán, (đ.08).

đ) Các thủ tục: Thủ tục cụ thể cho các mục đích này quy định trong các đoạn từ 09-14.

e) Mức độ tin cậy của quy trình phân tích: Kết quả của quy trình phân tích tùy thuộc 4 yếu tố: tính trọng yếu của tài khoản hoặc loại nghiệp vụ; các thủ tục kiểm toán khác có cùng một mục tiêu kiểm toán; độ chính xác có thể dự kiến của quy trình phân tích; đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, (đ.15-17).

g) Điều tra các yếu tố bất thường: Nếu kết quả phân tích có chênh lệch trọng yếu, phải thực hiện các thủ tục điều tra để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. (đ.18,19).

1.4. Kiểm toán các ước tính kế toán (CM 540)

a) Khái niệm: Là một giá trị gần đúng của một chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính được ước tính trong trường hợp thực tế đã phát sinh nhưng chưa có số liệu chính

xác hoặc chưa có phương pháp tính toán chính xác hơn, hoặc một chỉ tiêu thực tế chưa phát sinh nhưng đã được ước tính để lập báo cáo tài chính (đ.04).

b) Tính chất của ước tính kế toán: Ước tính kế toán có thể đơn giản hoặc phức tạp; được thực hiện một cách thường xuyên hoặc cuối kỳ kế toán (đ.06-07).

c) Thủ tục kiểm toán:

(1) KTV và công ty kiểm toán phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để có kết luận về tính hợp lý của các ước tính kế toán trong từng trường hợp cụ thể. Các thông tin cần thiết đủ sức thuyết phục về tính hợp lý của các ước tính kế toán phải được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính (đ. 09).

(2) Khi kiểm toán các ước tính kế toán, cần áp dụng một hoặc kết hợp các phương pháp sau:

(2.1) Xem xét và kiểm tra quá trình lập các ước tính kế toán của đơn vị;

Các bước thực hiện việc xem xét và kiểm tra quá trình lập các ước tính kế toán của đơn vị, gồm:

- Kiểm tra các số liệu và xem xét các giả định dùng làm cơ sở lập ước tính kế toán; Đối chiếu các số liệu và các giả định với các qui định có liên quan hoặc kinh nghiệm thực tế của các đơn vị trong cùng ngành, cùng địa phương;

- Kiểm tra các tính toán liên quan đến ước tính kế toán;

- So sánh ước tính kế toán đã lập của các kỳ kế toán trước với kết quả thực tế của các kỳ đó;

- Xem xét thủ tục phê duyệt ước tính kế toán của Giám đốc.

(2.2) Lập một ước tính kế toán độc lập để so sánh với ước tính của đơn vị;

(2.3) Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc năm tài chính nhưng trước ngày lập báo cáo kiểm toán để xác nhận các ước tính kế toán đã lập (đ. 11).

Các hướng dẫn chi tiết cho các thủ tục này được quy định trong các đoạn từ 12- 25.

d) Đánh giá kết quả của các thủ tục kiểm toán: KTV phải dựa vào những hiểu biết về đơn vị và tính nhất quán của các ước tính kế toán với các bằng chứng kiểm toán khác để đánh giá lại lần cuối cùng về tính hợp lý của các ước tính kế toán (đ.26-29).

1.5. Các bên liên quan (CM 550)

a) Yêu cầu: Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thực hiện những thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cho việc xác định và thuyết minh của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về các bên liên quan và về những giao dịch với các bên liên quan có ảnh hưởng trọng yếu đối với báo cáo tài chính.

b) Khái niệm các bên liên quan: Các bên được coi là liên quan nếu một bên có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên kia trong việc ra quyết định tài chính và hoạt động.

c) Thủ tục xác định sự tồn tại của các bên liên quan và trình bày các thông tin. KTV và công ty kiểm toán phải xem xét những thông tin do Ban Giám đốc và Hội đồng quản trị của đơn vị được kiểm toán cung cấp để xác định danh sách của tất cả các bên liên quan và phải kiểm tra tính đầy đủ của những thông tin bằng những thủ tục sau:

- Soát xét lại giấy tờ làm việc năm trước để kiểm tra danh sách của những bên liên quan đã được biết;

- Kiểm tra các thủ tục mà đơn vị đã sử dụng để xác định các bên liên quan;
- Thẩm tra mối liên hệ của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc đối với các đơn vị khác;
- Kiểm tra sổ đăng ký thành viên góp vốn hoặc sổ đăng ký cổ đông để xác định họ, tên của những thành viên góp vốn hoặc cổ đông chính. Trường hợp cần thiết phải thu thập bản danh sách những thành viên góp vốn hoặc cổ đông chính;
- Xem xét lại biên bản họp Hội đồng thành viên, Đại hội cổ đông, biên bản họp Hội đồng quản trị, biên bản họp Ban Giám đốc, Ban kiểm soát và những ghi chép theo luật định liên quan như sổ theo dõi vốn góp của thành viên góp vốn hoặc cổ đông;
- Thu thập thông tin từ kiểm toán viên khác đang cùng tham gia kiểm toán, hoặc các kiểm toán viên tiền nhiệm để bổ sung thêm hiểu biết về các bên liên quan mà họ biết;
- Xem xét quyết toán thuế Thu nhập doanh nghiệp của đơn vị và những thông tin khác đơn vị đã cung cấp cho cơ quan quản lý.

Nếu kiểm toán viên đánh giá rủi ro phát hiện về các bên liên quan quan trọng là thấp thì những thủ tục này có thể được sửa đổi cho thích hợp.

Chuẩn mực kế toán số 28 ‘Thông tin về các bên liên quan’ đòi hỏi phải có sự trình bày về mối quan hệ giữa các bên liên quan. Khi thực hiện kiểm toán BCTC, KTV phải xác định sự tồn tại của các bên liên quan và kiểm tra việc trình bày đầy đủ những thông tin đó trên BCTC.

Các thủ tục xác định sự tồn tại của các bên liên quan và trình bày thông tin được quy định trong các đoạn từ 10-17.

d) Kết luận và báo cáo kiểm toán

Khi không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các bên liên quan hoặc nếu có kết luận là thông tin về các bên liên quan không được trình bày đầy đủ trong BCTC thì phải sửa đổi lại BCKT cho phù hợp.

1.6. Các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC (CM 560)

a) Yêu cầu: KTV phải xem xét ảnh hưởng của những sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC đối với BCTC và báo cáo kiểm toán.

b) Khái niệm các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ kế toán: Là những sự kiện đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày khóa sổ kế toán lập BCTC đến ngày ký báo cáo kiểm toán (BCKT) và những sự kiện phát sinh sau ngày ký BCKT nhưng có ảnh hưởng đến BCTC.

c) Các loại sự kiện phát sinh sau:

Có 2 loại sự kiện: Sự kiện cung cấp thêm bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày khóa sổ; và sự kiện cung cấp dấu hiệu về các sự việc đã phát sinh tiếp sau ngày khóa sổ và lập BCTC (đ04).

d) Ba giai đoạn của các sự kiện phát sinh sau: Phát sinh đến ngày ký BCKT; Được phát hiện sau ngày ký BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC; và được phát hiện sau ngày công bố BCTC.

+ *Đối với sự kiện phát sinh đến ngày ký BCKT:* Phải xây dựng và thực hiện các thủ tục kiểm toán để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm xác định tất

cả những sự kiện đã phát sinh đến ngày ký BCKT xét thấy có ảnh hưởng đến BCTC, và phải yêu cầu đơn vị điều chỉnh hoặc thuyết minh trong BCTC (đ.10-13).

+ *Đối với sự kiện được phát hiện sau ngày ký BCKT nhưng trước ngày công bố BCTC*: Không bắt buộc phải xem xét những vấn đề có liên quan đến BCTC sau ngày ký BCKT. Tuy nhiên, khi biết được những sự kiện này có khả năng ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC thì phải cân nhắc việc có nên sửa lại BCTC và BCKT hay không và phải thảo luận với GD đơn vị được kiểm toán để có biện pháp phù hợp cho từng trường hợp cụ thể (đ.14-15).

Có hai trường hợp xảy ra: Trường hợp KTV yêu cầu sửa đổi và đơn vị chấp nhận sửa đổi và trường hợp đơn vị không chấp nhận sửa đổi. Trường hợp đơn vị không chấp nhận sửa đổi lại có 2 tình huống cụ thể xảy ra là BCKT chưa được gửi cho đơn vị được kiểm toán và tình huống BCKT đã được gửi cho đơn vị được kiểm toán. Cụ thể cho các trường hợp này được quy định tại các đoạn từ 16-18.

+ *Đối với sự kiện được phát hiện sau ngày công bố BCTC*: Không bắt buộc phải xem xét, kiểm tra bất cứ số liệu hay sự kiện nào có liên quan đến BCTC đã được kiểm toán. Tuy nhiên, nếu nhận thấy vẫn còn có sự kiện cần phải sửa đổi BCKT thì phải cân nhắc việc có nên sửa lại BCTC và BCKT hay không; phải thảo luận với GD đơn vị và có những biện pháp thích hợp theo từng trường hợp cụ thể (Đ.19,20). Có hai trường hợp cụ thể xảy ra: trường hợp KTV yêu cầu, đơn vị được kiểm toán chấp nhận sửa đổi BCTC và trường hợp yêu cầu nhưng không chấp nhận sửa đổi. Các thủ tục và nguyên tắc xử lý cho các trường hợp cụ thể này được quy định trong các đoạn từ 21-24.

đ) *Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán trên thị trường thì phải xem xét đến các quy định pháp lý liên quan đến việc phát hành chứng khoán.*

1.7. Hoạt động liên tục (CM 570)

a) Khái niệm hoạt động liên tục

Một đơn vị được coi là hoạt động liên tục trong một tương lai gần có thể dự đoán được (ít nhất là 1 năm kể từ khi kết thúc niên độ kế toán) khi không có ý định hoặc buộc phải giải thể, ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động, tìm kiếm sự bảo hộ từ các chủ nợ theo pháp luật và các quy định hiện hành (đ.04).

b) *Giả định hoạt động liên tục*: Là một nguyên tắc cơ bản khi lập và trình bày BCTC. Theo nguyên tắc này, tài sản và nợ phải trả được ghi nhận dựa trên cơ sở đơn vị có khả năng thực hiện giá trị các tài sản và thanh toán các khoản nợ phải trả trong điều kiện kinh doanh bình thường (đ.05).

c) Trách nhiệm của BGD đơn vị được kiểm toán

Giám đốc đơn vị được kiểm toán phải có trách nhiệm xem xét, đánh giá cụ thể khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. BCTC phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong một tương lai gần (đ.06).

Các vấn đề mà BGD cần xem xét khi đánh giá về giả định hoạt động liên tục, các dấu hiệu đáng nghi ngờ về sự phù hợp của giả định hoạt động liên tục... (đ.07,08).

đ) Trách nhiệm của KTV:

KTV có trách nhiệm phải xem xét tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà đơn vị đã sử dụng khi lập và trình bày BCTC, đồng thời xem xét liệu có yếu tố không

chắc chắn trọng yếu nào ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị cần phải được trình bày đầy đủ trên BCTC. Tuy nhiên khi BCKT không đề cập đến tính không chắc chắn về khả năng hoạt động liên tục không có nghĩa là đã đảm bảo về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị được kiểm toán (đ.09,10).

- Các vấn đề cần xem xét khi lập kế hoạch kiểm toán và trong suốt quá trình kiểm toán: KTV phải cân nhắc và lưu ý đến những bằng chứng về các sự kiện hoặc điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Nếu các sự kiện hoặc điều kiện được phát hiện, ngoài việc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung còn phải xem xét mức độ ảnh hưởng của các sự kiện, điều kiện này đến đánh giá về rủi ro kiểm toán (đ.11,12-16).

- Xem xét các đánh giá của BGD đơn vị được kiểm toán:

KTV cần phải xem xét các đánh giá của BGD về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị, trong đó lưu ý đến khoảng thời gian tối thiểu của hoạt động liên tục theo quy định là 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán. (Các quy định cụ thể được trình bày trong các đoạn từ 17-21).

- Giai đoạn sau khi đã được BGD đánh giá:

Phải thảo luận với BGD đơn vị để xác nhận sự hiểu biết về các sự kiện hoặc điều kiện phát sinh sau đánh giá có thể gây nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (đ. 22-25).

- Các thủ tục kiểm toán bổ sung khi có các sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục...:

Khi có các sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng tới khả năng hoạt động liên tục phải thực hiện các thủ tục:

- + Soát xét các kế hoạch của BGD...;
 - + Thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp...;
 - + Yêu cầu BGD đơn vị được kiểm toán xác nhận bằng văn bản (đ.26).
- Cụ thể cho các thủ tục trên đây được quy định trong các đoạn từ 27-29.

e) Kết luận và lập BCKT

Dựa vào bằng chứng kiểm toán thu thập được, KTV và DNKT phải đánh giá khả năng tồn tại yếu tố không chắc chắn trọng yếu gây ra nghi ngờ đáng kể về khả năng hoạt động liên tục của đơn vị (đ.30). Có ba trường hợp xảy ra khi kết luận và lập BCKT:

+ Giả định về khả năng hoạt động liên tục là phù hợp nhưng tồn tại sự không chắc chắn trọng yếu, KTV phải kiểm tra việc trình bày đầy đủ trên BCTC các sự kiện gây ra sự nghi ngờ về khả năng hoạt động liên tục và kế hoạch của đơn vị nhằm xử lý hoặc nêu rõ đơn vị có thể sẽ không thực hiện được giá trị tài sản cũng như thanh toán các khoản nợ phải trả trong điều kiện kinh doanh bình thường (đ.32).

Nếu BCTC đã trình bày đầy đủ, báo cáo kiểm toán với ý kiến “chấp nhận toàn phần” sẽ được đưa ra nhưng phải đưa thêm đoạn nhấn mạnh về sự tồn tại của yếu tố không chắc chắn...(đ.33-34).

Nếu trong BCTC không trình bày đầy đủ phải đưa ra ý kiến “chấp nhận từng phần” hoặc trái ngược” phù hợp với chuẩn mực 700 (đ.35).

+ Giả định về khả năng hoạt động liên tục là không phù hợp:

. Nếu BCTC vẫn được lập trên cơ sở giả định hoạt động liên tục nhưng KTV cho rằng chắc chắn đơn vị không thể tiếp tục hoạt động, Ý kiến trái ngược được đưa ra (đ.36).

. Nếu BCTC được lập dựa trên cơ sở thay thế phù hợp, ý kiến “chấp nhận toàn phần” vẫn có thể được đưa ra nhưng phải đưa thêm đoạn nhấn mạnh về căn cứ thay thế để lưu ý người sử dụng (đ.37).

+ Đơn vị không thực hiện hoặc không mở rộng đánh giá về khả năng hoạt động liên tục, cần xem xét việc ra BCKT với ý kiến bị giới hạn phạm vi kiểm toán (ý kiến “chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến từ chối”), tuy nhiên cần phải đưa ra BCKT phù hợp như đã nêu trong chuẩn mực 700 (đ.38,39).

- Sự chậm trễ đáng kể trong việc ký duyệt BCTC:

Cần phải xem xét lý do của sự chậm trễ, nếu sự chậm trễ có liên quan đến các vấn đề về hoạt động liên tục của đơn vị thì phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung (đ.26).

1.8. Giải trình của Giám đốc (CM 580)

a) Khái niệm

Giải trình của Giám đốc: Là sự thừa nhận của Giám đốc (GD) đơn vị được kiểm toán về trách nhiệm đối với BCTC.

KTV phải thu thập bằng chứng kiểm toán về việc GD đơn vị thừa nhận trách nhiệm của mình trong việc lập và trình bày BCTC trung thực, hợp lý, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và đã phê duyệt BCTC.

b) *Hình thức bản giải trình*: Bản giải trình của Giám đốc được thu thập trong các biên bản họp HĐQT (BGĐ), hoặc yêu cầu GD cung cấp “Bản giải trình”, bản “Báo cáo của GD” hoặc “BCTC” đã được GD phê duyệt. (đ.05)

- Giải trình của GD được sử dụng như là bằng chứng kiểm toán. Chi tiết cho nội dung này được quy định trong các đoạn từ 06-11.

- Một bản giải trình của GD cần phải đảm bảo các yếu tố cơ bản, trong đó lưu ý yếu tố ngày, tháng của bản giải trình thông thường được ghi cùng ngày với ngày tháng ghi trên BCKT ngoại trừ một số trường hợp có thể ghi trước ngày tháng trên BCKT và cá biệt có thể có trường hợp ngày ghi trên bản giải trình sau ngày phát hành BCKT (đ.14-16).

- Trường hợp GD từ chối cung cấp giải trình thì phải đưa ra “Ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “Ý kiến từ chối” (đ.17).

c) *Lưu giữ*: Các giải trình của GD phải được lưu vào hồ sơ kiểm toán dưới hình thức tóm tắt các lần trao đổi bằng lời hoặc các giải trình bằng văn bản để làm bằng chứng kiểm toán. Các giải trình bằng văn bản có giá trị hơn các giải trình bằng lời nói (đ.12,13).

1.9. Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý (CM 545)

a) *Khái niệm giá trị hợp lý*: Là giá trị có thể thu hồi (có thể trao đổi) một tài sản hoặc một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết.

Giá trị hợp lý trong trường hợp này được xác định dựa trên giả định doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần (đ.07); Được xác định bằng nhiều phương pháp khác nhau và phải dựa trên các ước

tính (nên thường không thật chính xác) (đ.05,06); Việc xác định giá trị hợp lý có thể tương đối đơn giản đối với một số tài sản hoặc khoản nợ phải trả này nhưng lại phức tạp hơn đối với một số tài sản hoặc khoản nợ phải trả khác (đ.08).

b) Nội dung chuẩn mực (11 nội dung)

(1) KTV phải tìm hiểu quy trình xác định và trình bày giá trị hợp lý, các hoạt động kiểm soát liên quan và quy trình đánh giá rủi ro của đơn vị được kiểm toán để xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu ở từng cơ sở dẫn liệu nhằm thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán khác. (đ.10-13).

Sau khi đã có đủ hiểu biết về những nội dung tìm hiểu trên cần phải xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC để đưa ra nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác. (đ.14-16).

(2) Đánh giá tính thích hợp của việc xác định và trình bày giá trị hợp lý:

KTV phải đánh giá sự phù hợp của việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC với các quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán. Trong đó lưu ý hơn đến các trường hợp mà chuẩn mực, chế độ kế toán cho phép áp dụng các phương pháp xác định giá trị hợp lý khác nhau hoặc khi không có quy định cụ thể phương pháp xác định giá trị hợp lý. (đ.17-28).

(3) Sử dụng tư liệu của chuyên gia:

Khi kiểm toán giá trị hợp lý, trong những trường hợp cần thiết, KTV có thể quyết định sử dụng tư liệu của chuyên gia. Khi quyết định vấn đề này, cần xem xét các nội dung quy định trong Chuẩn mực kiểm toán 620 “Sử dụng tư liệu của chuyên gia”.

(4) Các thủ tục kiểm toán đối với rủi ro có sai sót trọng yếu trong việc xác định và trình bày giá trị hợp lý của đơn vị được kiểm toán:

Đối với những cơ sở dẫn liệu liên quan đến việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC đã được đánh giá có sai sót trọng yếu cần thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro sai sót đó. Cụ thể cho nội dung này từ đoạn 33-36.

(5) Kiểm tra các giả định, phương pháp định giá và dữ liệu quan trọng của BGĐ đơn vị về giá trị hợp lý:

Khi xác định và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC, KTV phải sử dụng các giả định và dùng nhiều phương pháp khác nhau. KTV phải đánh giá tính hợp lý của việc sử dụng các giả định (gồm cả giả định riêng lẻ và toàn bộ các giả định); phương pháp và thông tin sẵn có cho việc xác định và trình bày giá trị hợp lý (đ.37-51).

(6) Xây dựng ước tính giá trị hợp lý độc lập nhằm mục đích đối chiếu:

Trong quá trình kiểm toán về giá trị hợp lý, KTV có thể ước tính giá trị hợp lý một cách độc lập để so sánh với giá trị hợp lý mà đơn vị đã xác định. Khi xây dựng ước tính KTV có thể sử dụng những giả định của BGĐ hoặc cũng có thể sử dụng những giả định riêng. (đ.52).

(7) Sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm (đ.53-55):

Những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước khi kết thúc cuộc kiểm toán có thể cung cấp những bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc xác định giá trị hợp lý của BGĐ đơn vị được kiểm toán, KTV cần xem xét ảnh hưởng của những sự kiện này đối với việc xác định giá trị và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC.

Khi xem xét vấn đề này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán số 560 “Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập BCTC”.

(8) Trình bày giá trị hợp lý (đ.56-60):

KTV cần đánh giá về sự phù hợp của việc trình bày của đơn vị về giá trị hợp lý với các chuẩn mực, chế độ kế toán (đ.56). Trong đó lưu ý:

Nếu một khoản mục chứa nhiều yếu tố không chắc chắn cần phải xem xét mức độ đã trình bày đủ thông tin để thông báo cho người sử dụng BCTC về sự không chắc chắn này (đ.59).

Khi không thể trình bày thông tin về giá trị hợp lý theo quy định của chuẩn mực kế toán vì không thể xác định giá trị hợp lý một cách đáng tin cậy thì cần xem xét đánh giá việc trình bày.

(9) Đánh giá kết quả của các thủ tục kiểm toán: Khi đưa ra đánh giá cuối cùng về việc xác định và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC, cần đánh giá sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán đã thu thập cũng như sự nhất quán của các bằng chứng kiểm toán đó với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập... (đ.61, 62).

(10) Giải trình của BGD: Đối với những giả định quan trọng mà BGD đơn vị đã sử dụng để xác định và trình bày giá trị hợp lý trên BCTC, KTV cần thu thập các giải trình của BGD về tính thích hợp của những giả định đó (đ.63,64).

1.10. Thông tin xác nhận từ bên ngoài (CM 505)

a) Mục đích: Xác nhận từ bên ngoài được sử dụng để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp nhằm hỗ trợ cho cơ sở dẫn liệu của BCTC. Để quyết định có sử dụng việc xác nhận từ bên ngoài hay không cần xem xét: Mức độ trọng yếu, mức độ rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và khả năng có thể làm giảm rủi ro kiểm toán xuống mức thấp có thể chấp nhận được từ những bằng chứng kiểm toán này (đ.02-08).

Mối quan hệ giữa thủ tục xác nhận từ bên ngoài với mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát: Xác nhận từ bên ngoài có thể được sử dụng ngay cả khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp. Tuy nhiên khi mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát càng được đánh giá là cao thì việc sử dụng thủ tục xác nhận từ bên ngoài càng có hiệu quả trong việc cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp (đ. 09-13).

b) Cơ sở dẫn liệu cần xác nhận từ bên ngoài

Cơ sở dẫn liệu của BCTC có nhiều tiêu chuẩn khác nhau như : Hiện hữu, quyền và nghĩa vụ, phát sinh, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố... Việc xác nhận từ bên ngoài đối với mỗi cơ sở dẫn liệu cụ thể của BCTC là khác nhau. Sự thích hợp của thông tin xác nhận từ bên ngoài đối với cơ sở dẫn liệu của BCTC không những tùy thuộc vào nội dung của sự xác nhận mà còn bị ảnh hưởng bởi mục tiêu của KTV trong quá trình lựa chọn các thông tin cần xác nhận (đ. 14-18).

Thiết lập nội dung thông tin cần xác nhận từ bên ngoài cần phù hợp với mục tiêu kiểm toán cụ thể (đ.19-21).

c) Hình thức thư xác nhận: Sử dụng thư xác nhận đóng và mở

Thư xác nhận có thư xác nhận đóng và thư xác nhận mở. KTV có thể sử dụng một trong hai hoặc kết hợp cả hai loại này (đ.22).

Thư xác nhận mở (dạng khẳng định), đề nghị người được yêu cầu trả lời, ký nhận trong mọi trường hợp hoặc phúc đáp lại cho KTV là đồng ý hoặc không đồng ý với

thông tin cần xác nhận bằng cách yêu cầu điền vào thông tin. Thư xác nhận đóng (dạng phủ định) chỉ đòi hỏi sự phản hồi khi không đồng ý với thông tin yêu cầu xác nhận. (đ.23-26)

d) Khi Ban Giám đốc đơn vị không đồng ý gửi thư xác nhận:

Nếu KTV cũng đồng ý với quyết định của BGD đơn vị thì phải áp dụng các thủ tục kiểm toán bổ sung (đ.27).

Nếu KTV không đồng ý với quyết định của BGD đơn vị thì trường hợp này đã làm hạn chế phạm vi kiểm toán, KTV cần xem xét ảnh hưởng của các hạn chế đó đến BCKT (đ.28).

đ) Tính chất của thư phúc đáp: Sự tin cậy của bằng chứng kiểm toán được xác nhận từ bên ngoài bị ảnh hưởng do nhiều yếu tố khác nhau, KTV cần gửi thư yêu cầu xác nhận trực tiếp tới cá nhân có liên quan và cần lưu ý khi xác lập các yêu cầu xác nhận... (đ.30,31).

e) Quá trình xác nhận từ bên ngoài: Phải kiểm soát thủ tục lựa chọn đối tượng gửi yêu cầu xác nhận và hình thức thư phản hồi từ bên ngoài (đ.32).

- Không có sự phản hồi về các yêu cầu xác nhận: Khi không có sự phản hồi về các yêu cầu xác nhận từ bên ngoài cần thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung... (đ.32).

- Độ tin cậy của thông tin phản hồi đã nhận được: KTV cần phải xem xét tính chính xác và tin cậy của thông tin phản hồi và phải thực hiện các thủ tục như gọi điện, đề nghị gửi bản gốc, fax, e-mail... (đ.35).

g) Nguyên nhân và tần suất của các ngoại lệ: Khi thủ tục xác nhận và các thủ tục thay thế không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp cần tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán khác... Đối với các trường hợp ngoại lệ được đưa ra bởi các bên phản hồi, cần xem xét đến các nguyên nhân cũng như tần suất của chúng... (đ.36,37).

h) Đánh giá kết quả của quá trình gửi thư xác nhận: KTV cần phải đánh giá kết quả của quá trình gửi thư xác nhận từ bên ngoài. Việc đánh giá phải tuân theo Chuẩn mực kiểm toán 530 “Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác”.

Xác nhận từ bên ngoài trước khi năm tài chính kết thúc: Khi lấy xác nhận cho một cơ sở dẫn liệu của BCTC mà thời điểm lấy xác nhận trước thời điểm kết thúc niên độ kế toán, trong trường hợp này phải tiếp tục thu thập bằng chứng kiểm toán để chứng tỏ các giao dịch có liên quan đến cơ sở dẫn liệu đó phát sinh trong khoảng thời gian giữa ngày lấy xác nhận và ngày kết thúc niên độ không bị sai sót trọng yếu (đ.39).

2. Sử dụng tư liệu của các bên khác

2.1. Sử dụng tư liệu của KTV khác (CM 600)

a) Khái niệm

- *KTV chính:* Là KTV chịu trách nhiệm kiểm toán BCTC và ký BCKT của một đơn vị, trong đó có thông tin tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác do KTV khác thực hiện kiểm toán (đ.04).

- *KTV khác:* Là KTV chịu trách nhiệm kiểm toán BCTC và ký BCKT của đơn vị cấp dưới hoặc đơn vị kinh tế khác được gộp trong BCTC của đơn vị cấp trên. KTV khác không phải là người thuộc cùng chi nhánh hoặc văn phòng mà thuộc chi nhánh hoặc văn phòng khác của công ty kiểm toán hoặc thuộc một công ty kiểm toán khác (đ.05).

b) Chấp nhận là KTV chính

Để chấp nhận hợp đồng kiểm toán với trách nhiệm là KTV chính cần xem xét các vấn đề như: Mức độ trọng yếu của BCTC được kiểm toán; mức độ hiểu biết của KTV chính về tình hình hoạt động kinh doanh của các đơn vị cấp dưới; rủi ro sai sót trọng yếu trong các BCTC của các đơn vị cấp dưới ; và khả năng thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung... (đ.08).

c) Các thủ tục kiểm toán do KTV chính thực hiện

Phải thực hiện các thủ tục cần thiết để thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Trong đó cần lưu ý: Thông báo cho KTV khác về những vấn đề có liên quan; Thảo luận với KTV khác về các thủ tục kiểm toán đã được họ sử dụng... Thảo luận với GD đơn vị cấp dưới về các phát hiện quan trọng...; Lưu vào hồ sơ của mình tài liệu liên quan đến BCTC của đơn vị cấp dưới đã được KTV khác thực hiện (đ. 11-16)

d) Phối hợp giữa các kiểm toán viên

KTV khác phải phối hợp với KTV chính trong trường hợp KTV chính sử dụng tư liệu kiểm toán của mình. Sự phối hợp cần có sự thoả thuận của cấp quản lý cuộc kiểm toán (đ.17).

đ) Kết luận và lập BCKT

Khi kết luận là tư liệu của KTV khác không sử dụng được và KTV chính cũng không thể tiến hành các thủ tục bổ sung mà vấn đề lại có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC được kiểm toán thì phải đưa ra “ý kiến chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến từ chối” vì bị giới hạn phạm vi kiểm toán (đ.18-20).

e) Trách nhiệm của KTV chính

Phải chịu rủi ro kiểm toán BCTC trong đó gồm cả thông tin tài chính của đơn vị cấp dưới và đơn vị kinh tế khác có liên quan (đ.21).

2.2. Sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ (CM 610)

a) Sự cần thiết: KTV độc lập có thể sử dụng tư liệu của KTV nội bộ để trợ giúp cho việc thực hiện kiểm toán BCTC nhưng vẫn phải chịu trách nhiệm toàn bộ về nội dung, lịch trình, phạm vi kiểm toán cũng như ý kiến đưa ra về BCTC được kiểm toán (đ.03).

b) Phạm vi và mục tiêu của kiểm toán nội bộ: Rất đa dạng và phụ thuộc vào quy mô, cơ cấu tổ chức và yêu cầu quản lý của đơn vị (đ.05).

Hoạt động kiểm toán nội bộ thường gồm một hoặc các hoạt động sau (đ.05):

+ Kiểm tra, đánh giá tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

+ Kiểm tra, đánh giá và xác nhận chất lượng, độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính của BCTC, báo cáo kế toán quản trị và hoạt động của đơn vị.

+ Kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả của các hoạt động kinh tế, tài chính kể cả hoạt động phi tài chính của đơn vị...

+ Kiểm tra, đánh giá tính tuân thủ pháp luật, các quy định và yêu cầu từ bên ngoài và chính sách quản lý nội bộ của đơn vị.

c) Mối quan hệ giữa kiểm toán nội bộ (KTNB) và kiểm toán độc lập (KTĐL):

KTĐL và KTNB có thể áp dụng các phương pháp, thủ tục kiểm toán giống nhau. KTV độc lập có thể sử dụng tư liệu của KTNB để trợ giúp việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục KTĐL (đ.06). Tuy nhiên ý kiến về BCTC của KTNB không thể đạt mức độ độc lập, khách quan như ý kiến của KTV độc lập. KTV độc lập phải chịu hoàn toàn trách nhiệm về ý kiến độc lập của mình đối với BCTC. Trách nhiệm này không được làm giảm nhẹ khi KTV độc lập sử dụng tư liệu của KTNB (đ.07).

(1) Tìm hiểu và đánh giá ban đầu công việc của KTVNB:

Để trợ giúp cho việc lập kế hoạch kiểm toán và thiết lập phương pháp tiếp cận kiểm toán có hiệu quả, KTV độc lập cần phải tìm hiểu đầy đủ về hoạt động của KTNB (đ.08,09).

Khi lập kế hoạch kiểm toán BCTC, nếu xét thấy cần thiết, KTV độc lập phải đánh giá sơ bộ về hoạt động của KTNB, những đánh giá phải căn cứ vào nhiều tiêu thức khác nhau (đ.10-12).

(2) Liên hệ và phối hợp công việc:

Khi có kế hoạch sử dụng tư liệu của KTV nội bộ trong việc xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán thì KTV độc lập phải thảo luận để phối hợp công việc với KTV nội bộ càng sớm càng tốt. Những nội dung cần thảo luận, thống nhất để phối hợp có thể gồm lịch trình, phạm vi của các thủ tục kiểm toán nội bộ, các thử nghiệm, các phương pháp chọn mẫu, phương pháp ghi chép công việc kiểm toán, thủ tục kiểm tra và lập báo cáo kiểm toán nội bộ (đ.13).

KTV độc lập có quyền tham khảo tư liệu của KTV nội bộ. Nếu KTV nội bộ từ chối phối hợp thì KTV độc lập có quyền xử lý như trong trường hợp phạm vi kiểm toán bị giới hạn (đ.14).

(3) Đánh giá và kiểm tra lại tư liệu của KTNB:

Khi có ý định sử dụng tư liệu của KTNB thì cần phải đánh giá, kiểm tra lại các tư liệu đó nhằm khẳng định tính thích hợp của nó đối với các mục tiêu của KTĐL. Những kết luận được rút ra từ việc kiểm tra, đánh giá lại công việc của KTNB cần phải được lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán. (đ.15-18).

2.3. Sử dụng tư liệu của chuyên gia (CM 620)

a) Khái niệm

Chuyên gia: Một cá nhân hoặc một tổ chức có năng lực, kiến thức và kinh nghiệm chuyên môn cao trong một lĩnh vực riêng biệt ngoài lĩnh vực kế toán và kiểm toán (đ.04).

b) Xác định sự cần thiết phải sử dụng tư liệu của chuyên gia

Trong nhiều trường hợp, KTV cần phải sử dụng tư liệu dưới dạng báo cáo, ý kiến, đánh giá và giải trình của chuyên gia như khi: Đánh giá một số loại tài sản (như đất đai, công trình xây dựng, tác phẩm nghệ thuật...); Xác định thời gian sử dụng hữu ích còn lại của máy móc, thiết bị (đ.06).

Khi thấy cần thiết phải sử dụng tư liệu của chuyên gia cần xem xét : tính trọng yếu của khoản mục cần xem xét trong BCTC; Rủi ro có sai sót do tính chất và mức độ phức tạp của khoản mục đó; Số lượng, chất lượng của các bằng chứng kiểm toán khác có thể thu thập được (đ.07).

c) Xác định năng lực và đánh giá tính khách quan của chuyên gia

Khi có kế hoạch sử dụng tư liệu của chuyên gia thì KTV cần phải xác định năng lực và đánh giá tính khách quan của chuyên gia. Năng lực được xem xét thông qua trình độ chuyên môn, nghiệp vụ, văn bằng, hoặc là thành viên của tổ chức nghề nghiệp, đồng thời thông qua kinh nghiệm và danh tiếng của chuyên gia trong lĩnh vực chuyên môn. Tính khách quan sẽ bị ảnh hưởng lớn và rủi ro do thiếu tính khách quan trong tư liệu của chuyên gia sẽ rất cao khi: chuyên gia lại chính là nhân viên của đơn vị được kiểm toán; hoặc chuyên gia có mối quan hệ kinh tế chi phối và ràng buộc như quan hệ kinh tế, tình cảm với đơn vị được kiểm toán (đ.8-10).

d) Phạm vi công việc của chuyên gia

Nhằm chứng minh rằng công việc của chuyên gia có thể đáp ứng được mục đích của cuộc kiểm toán, KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp. Những bằng chứng kiểm toán này có thể được thu thập bằng cách xem xét điều khoản tham chiếu của hợp đồng công việc, giấy giao việc của đơn vị với chuyên gia; hoặc trao đổi trực tiếp với chuyên gia khi giấy giao việc không xác định rõ các nội dung (đ.11).

đ) Đánh giá công việc của chuyên gia

Điều quan trọng đối với các tư liệu của chuyên gia là chúng phải đảm bảo thích hợp, có liên quan đến cơ sở dẫn liệu đang được xem xét của BCTC. Để đánh giá sự thích hợp này, KTV phải xác định xem kết quả công việc của chuyên gia có hỗ trợ cho cơ sở dẫn liệu của BCTC đó hay không. Khi kết quả công việc của chuyên gia không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp hoặc kết quả này lại không phù hợp với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập thì phải xác định nguyên nhân của những khác biệt (đ.12-15).

e) Tư liệu của chuyên gia được dẫn chứng trong BCKT

Cần phân biệt 2 trường hợp:

- Trường hợp BCKT với loại ý kiến chấp nhận toàn phần thì trong BCKT không được đề cập đến công việc của chuyên gia. Vì nếu làm như vậy sẽ dễ làm cho người sử dụng BCKT hiểu lầm là có sự chia sẻ trách nhiệm hoặc là có ý ngoại trừ.

- Trường hợp BCKT không thuộc loại ý kiến chấp nhận toàn phần thì KTV có thể đề cập đến tư liệu của chuyên gia (nếu được chuyên gia đồng ý) để giải thích cho việc phát hành BCKT không chấp nhận toàn phần. Trường hợp chuyên gia từ chối nhưng KTV vẫn thấy cần phải dẫn chứng thì KTV cần phải tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật.

IV. QUY TRÌNH KIỂM TOÁN

Quy trình kiểm toán BCTC được thực hiện thông qua 03 bước cơ bản: Lập kế hoạch kiểm toán, Thực hiện kiểm toán và Lập báo cáo kiểm toán.

Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng giữ vai trò quan trọng trong qui trình kiểm toán do việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán trong qui trình kiểm toán BCTC phụ thuộc rất nhiều vào việc đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

1. Kiểm soát nội bộ

Nội dung phần này đề cập những vấn đề cơ bản về rủi ro kiểm toán, đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ, cùng đặc điểm kiểm toán trong môi trường tin học cũng như các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài.

Về khái niệm, *hệ thống kiểm soát nội bộ* là các quy định và các thủ tục kiểm soát do đơn vị được kiểm toán xây dựng và áp dụng nhằm bảo đảm cho đơn vị tuân thủ pháp luật và các quy định, để kiểm tra, kiểm soát, ngăn ngừa và phát hiện gian lận, sai sót; để lập BCTC trung thực và hợp lý; nhằm bảo vệ, quản lý và sử dụng có hiệu quả tài sản của đơn vị. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.

1.1. Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ (CM 400)

a) Khái niệm

Rủi ro tiềm tàng: Là rủi ro tiềm ẩn, vốn có do khả năng từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong BCTC chứa đựng sai sót trọng yếu khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp, mặc dù có hay không có hệ thống kiểm soát nội bộ.

Rủi ro kiểm soát: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong BCTC khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không ngăn ngừa hết hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời.

Rủi ro phát hiện: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong BCTC khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà trong quá trình kiểm toán, KTV và DNKT không phát hiện được.

Rủi ro kiểm toán: Là rủi ro do KTV và DNKT đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi BCTC đã được kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán bao gồm ba bộ phận: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện.

Đánh giá rủi ro kiểm toán: Là việc KTV và DNKT xác định mức độ rủi ro kiểm toán có thể xảy ra là cao hay thấp, bao gồm đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Rủi ro kiểm toán được xác định trước khi lập kế hoạch và trước khi thực hiện kiểm toán.

Khi xác định phương pháp tiếp cận kiểm toán, KTV phải quan tâm đến những đánh giá ban đầu về rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát để xác định mức độ rủi ro phát hiện có thể chấp nhận được cho cơ sở dẫn liệu của BCTC và xác định nội dung, lịch trình, phạm vi của các thủ tục cơ bản cho cơ sở dẫn liệu đó.

b) Thử nghiệm kiểm soát

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để thu thập đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trên các phương diện:

- *Thiết kế:* Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được thiết kế sao cho có đủ khả năng ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;

- *Thực hiện:* Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ tồn tại và hoạt động một cách hữu hiệu trong suốt thời kỳ xem xét.

Ngoài các thử nghiệm kiểm soát, KTV có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán khác để thu thập đầy đủ bằng chứng về tính hiệu quả của việc thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, như thu thập bằng chứng thông qua việc thu thập thông tin và quan sát các hoạt động của các hệ thống này.

c) Các bước thực hiện thử nghiệm kiểm soát bao gồm:

- Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ kinh tế và các sự kiện để thu được bằng chứng kiểm toán về hoạt động hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;

- Phòng vấn, quan sát thực tế việc thực hiện chức năng, nhiệm vụ kiểm soát của những người thực thi công việc kiểm soát nội bộ xem có để lại bằng chứng kiểm soát hay không;

- Kiểm tra lại việc thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ, ví dụ kiểm tra lại bảng đối chiếu tiền gửi của đơn vị với ngân hàng, xem xét lại biên bản kiểm kê quỹ, kiểm kê hàng tồn kho, đối chiếu lại công nợ để đảm bảo rằng chúng có được đơn vị thực hiện hay không.

Trên cơ sở kết quả đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ, KTV thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán tương ứng trong thử nghiệm cơ bản.

1.2. Thực hiện kiểm toán trong môi trường tin học (CMKT số 401)

a) Sự cần thiết phải đánh giá môi trường tin học

Trong kiểm toán BCTC, KTV cần đánh giá ảnh hưởng của môi trường tin học lên quá trình kiểm toán. Môi trường tin học có thể ảnh hưởng đến :

- Các thủ tục KTV áp dụng nhằm tìm hiểu về hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ;
- Việc xác định rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và đánh giá của KTV về rủi ro kiểm toán;

- Việc thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản phù hợp để đạt được mục tiêu kiểm toán.

b) Các giai đoạn đánh giá môi trường tin học

(1) Khi lập kế hoạch kiểm toán BCTC với những mảng công việc có thể chịu ảnh hưởng của môi trường tin học của khách hàng, KTV phải tính đến tầm quan trọng và độ phức tạp của hệ thống tin học và tính sẵn có của những dữ liệu tin học có thể cần cho kiểm toán.

(2) Khi đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ, KTV đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát cho các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các khoản mục trên BCTC doanh nghiệp. Những rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát trong môi trường tin học có thể có tác động rộng hoặc hẹp đến khả năng có sai sót trọng yếu trên số dư một tài khoản hoặc giao dịch trong những tình huống xác định.

(3) Khi xác định các thủ tục kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV cần xem xét môi trường tin học nhằm giảm rủi ro kiểm toán thấp tới mức có thể chấp nhận được.

1.3. Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài (CM số 402)

a) Sự cần thiết

KTV phải đánh giá ảnh hưởng của các dịch vụ mà tổ chức bên ngoài cung cấp cho đơn vị được kiểm toán liên quan đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm lập kế hoạch kiểm toán và xây dựng phương pháp tiếp cận có hiệu quả.

Tổ chức cung cấp dịch vụ có thể thiết lập và thực hiện những chính sách và thủ tục ảnh hưởng đến hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng

dịch vụ. KTV cần xác định phạm vi của các dịch vụ cung cấp bởi một tổ chức bên ngoài và ảnh hưởng của nó đối với công tác kiểm toán.

b) Các yếu tố cần xem xét

- Tính chất của các dịch vụ do tổ chức bên ngoài cung cấp.
- Điều kiện của hợp đồng và mối liên hệ giữa đơn vị sử dụng dịch vụ và đơn vị cung cấp dịch vụ
 - Các cơ sở dẫn liệu BCTC có tính trọng yếu chịu ảnh hưởng bởi việc sử dụng dịch vụ bên ngoài.
 - Các rủi ro tiềm tàng liên quan đến các cơ sở dẫn liệu nêu trên.
 - Tác động qua lại của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ và của đơn vị cung cấp dịch vụ.
 - Các thủ tục kiểm soát nội bộ của đơn vị sử dụng dịch vụ đối với các giao dịch do tổ chức cung cấp dịch vụ xử lý.
 - Năng lực và khả năng về tài chính của đơn vị cung cấp dịch vụ.
 - Thông tin về tổ chức cung cấp dịch vụ như thông tin ghi trên hướng dẫn người sử dụng và hướng dẫn kỹ thuật.
 - Các thông tin có sẵn liên quan đến các kiểm soát chung và kiểm soát hệ thống tin học liên quan đến ứng dụng của đơn vị sử dụng dịch vụ.

Trên cơ sở xem xét các yếu tố nêu trên, KTV kết luận hoạt động của tổ chức cung cấp dịch vụ không ảnh hưởng (hoặc có ảnh hưởng đáng kể) lên đơn vị sử dụng dịch vụ và do đó không ảnh hưởng (hoặc có tác động) đến kiểm toán. KTV phải thu thập thông tin về tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ và ấn định rủi ro kiểm soát ở mức độ phù hợp.

2. Lập kế hoạch kiểm toán (CM 300)

2.1. Khái niệm

KTV phải lập kế hoạch kiểm toán cho mọi cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phải được lập một cách thích hợp nhằm đảm bảo bao quát hết các khía cạnh trọng yếu của cuộc kiểm toán; phát hiện gian lận, rủi ro và những vấn đề tiềm ẩn; và đảm bảo cuộc kiểm toán được hoàn thành đúng thời hạn. Kế hoạch kiểm toán trợ giúp KTV phân công công việc cho trợ lý kiểm toán và phối hợp với kiểm toán viên và chuyên gia khác về công việc kiểm toán.

Phạm vi kế hoạch kiểm toán sẽ thay đổi tùy theo qui mô khách hàng, tính chất phức tạp của công việc kiểm toán, kinh nghiệm và những hiểu biết của KTV về đơn vị và hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán gồm ba (3) bộ phận:

Kế hoạch chiến lược: Là định hướng cơ bản, nội dung trọng tâm và phương pháp tiếp cận chung của cuộc kiểm toán do cấp chỉ đạo vạch ra dựa trên hiểu biết về tình hình hoạt động và môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán tổng thể: Là việc cụ thể hoá kế hoạch chiến lược và phương pháp tiếp cận chi tiết về nội dung, lịch trình và phạm vi dự kiến của các thủ tục kiểm toán. Mục tiêu của việc lập kế hoạch kiểm toán tổng thể là để có thể thực hiện công việc kiểm toán một cách có hiệu quả và theo đúng thời gian dự kiến.

Chương trình kiểm toán: Là toàn bộ những chỉ dẫn cho KTV và trợ lý kiểm toán tham gia vào công việc kiểm toán và là phương tiện ghi chép theo dõi, kiểm tra tình hình thực hiện kiểm toán. Chương trình kiểm toán chỉ dẫn mục tiêu kiểm toán từng phần hành, nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cụ thể và thời gian ước tính cần thiết cho từng phần hành.

2.2. Hiểu biết về tình hình kinh doanh (CM 310)

a) Sự cần thiết

Để thực hiện kiểm toán BCTC, KTV phải có hiểu biết cần thiết, đầy đủ về tình hình kinh doanh nhằm đánh giá và phân tích được các sự kiện, nghiệp vụ và thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán mà theo KTV thì có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC, đến việc kiểm tra của KTV hoặc đến báo cáo kiểm toán.

b) Trách nhiệm của KTV:

Phải thu thập thông tin về tình hình kinh doanh của đơn vị được kiểm toán từ các nguồn và sử dụng những hiểu biết đó để đưa ra các xét đoán chuyên môn và các công việc khác như: Đánh giá rủi ro và xác định các vấn đề đáng chú ý; Lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán một cách hiệu quả; Đánh giá bằng chứng kiểm toán; Cung cấp dịch vụ tốt hơn cho đơn vị được kiểm toán, cụ thể:

(1) Thu thập thông tin (Đoạn 5-9)

- Trước khi chấp nhận một hợp đồng kiểm toán, KTV và công ty kiểm toán phải thu thập những thông tin sơ bộ về lĩnh vực hoạt động, loại hình doanh nghiệp, hình thức sở hữu, công nghệ sản xuất, tổ chức bộ máy quản lý và thực tiễn hoạt động của đơn vị, qua đó đánh giá khả năng có thể thu thập được những thông tin (hiểu biết) cần thiết về tình hình kinh doanh để thực hiện công việc kiểm toán.

- Sau khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán, KTV phải thu thập những thông tin chi tiết cần thiết ngay từ khi bắt đầu công việc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, KTV phải luôn xem xét, đánh giá, cập nhật và bổ sung thêm các thông tin mới.

- Việc thu thập các thông tin cần thiết về tình hình kinh doanh của đơn vị là một quá trình tích lũy liên tục, bao gồm việc thu thập, đánh giá và đối chiếu thông tin thu thập được với các bằng chứng kiểm toán ở tất cả các giai đoạn của quá trình kiểm toán.

- Đối với hợp đồng kiểm toán năm sau, KTV phải cập nhật và đánh giá lại những thông tin đã thu thập trước đây, nhất là những thông tin trong hồ sơ kiểm toán các năm trước.

- KTV thu thập thông tin về tình hình kinh doanh từ các nguồn như: Kinh nghiệm thực tiễn về đơn vị và ngành nghề kinh doanh của đơn vị được kiểm toán trên báo cáo tổng kết, biên bản làm việc, báo chí; Hồ sơ kiểm toán năm trước; Trao đổi với đơn vị được kiểm toán; Trao đổi với KTV nội bộ và xem xét báo cáo kiểm toán nội bộ của đơn vị được kiểm toán; Trao đổi với KTV khác và với các nhà tư vấn đã cung cấp dịch vụ cho đơn vị được kiểm toán hoặc hoạt động trong cùng lĩnh vực với đơn vị được kiểm toán; Trao đổi với chuyên gia, đối tượng bên ngoài có hiểu biết về đơn vị được kiểm toán;- Tham khảo các ấn phẩm liên quan đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán; Các văn bản pháp lý và các quy định có ảnh hưởng đến đơn vị được kiểm toán; Khảo sát thực tế văn phòng, nhà xưởng của đơn vị được kiểm toán; Các tài liệu do đơn vị được kiểm toán cung cấp

(2) Sử dụng hiểu biết

- Những hiểu biết về tình hình kinh doanh là cơ sở quan trọng để kiểm toán viên đưa ra các xét đoán chuyên môn trong các công việc: Đánh giá rủi ro và xác định các vấn đề đáng chú ý; Lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán một cách hiệu quả; Đánh giá bằng chứng kiểm toán; Cung cấp dịch vụ tốt hơn cho đơn vị được kiểm toán.

- Trong quá trình kiểm toán, hiểu biết về tình hình kinh doanh để giúp KTV xét đoán trên các khía cạnh cụ thể sau: Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát; Phân tích rủi ro kinh doanh và các phương án giải quyết của Giám đốc (hoặc người đứng đầu); Xây dựng kế hoạch và chương trình kiểm toán; Xác định mức độ trọng yếu và đánh giá sự phù hợp của mức độ trọng yếu đó trong quá trình kiểm toán; Đánh giá về sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng kiểm toán; Đánh giá các ước tính kế toán và giải trình của Giám đốc; Xác định các vùng phải chú ý đặc biệt trong việc kiểm toán và các kỹ năng kiểm toán cần thiết; Xác định các bên liên quan và nghiệp vụ phát sinh giữa các bên liên quan; Xác định các thông tin có mâu thuẫn; Xác định các tình huống bất thường; Đặt ra câu hỏi thăm dò và đánh giá mức độ hợp lý của các câu trả lời; Xem xét sự phù hợp của chế độ kế toán, các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính.

- KTV và công ty kiểm toán sử dụng các trợ lý kiểm toán được phân công thực hiện công việc kiểm toán cũng phải đảm bảo đạt được sự hiểu biết nhất định về tình hình kinh doanh để thực hiện công việc của mình.

- Để sử dụng hiệu quả các hiểu biết về tình hình kinh doanh, kiểm toán viên phải đánh giá, xem xét mức độ ảnh hưởng tổng thể từ những hiểu biết của mình đến báo cáo tài chính của đơn vị, cũng như sự phù hợp của các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính so với những hiểu biết của KTV về tình hình kinh doanh.

c) Những nội dung cần hiểu biết về tình hình kinh doanh: KTV phải hiểu biết về tình hình kinh doanh của đơn vị được kiểm toán (Phụ lục số 1), gồm:

- Hiểu biết chung về nền kinh tế;
- Môi trường và lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
- Nhân tố nội tại của đơn vị được kiểm toán:
 - + Các đặc điểm quan trọng về sở hữu và quản lý;
 - + Tình hình kinh doanh của đơn vị;
 - + Khả năng tài chính;
 - + Môi trường lập báo cáo;
 - + Yếu tố luật pháp.

2.3. Xác định mức trọng yếu và đánh giá rủi ro (CM 320)

a) *Khái niệm:* Trọng yếu là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong BCTC. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng BCTC. Mức trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính.

b) *Các giai đoạn xác định trọng yếu*

Khi lập kế hoạch kiểm toán và trong quá trình tiến hành một cuộc kiểm toán, KTV cần quan tâm đến tính trọng yếu của thông tin và mối quan hệ của nó với rủi ro kiểm toán.

(1) *Khi lập kế hoạch kiểm toán*, KTV xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được để làm tiêu chuẩn phát hiện ra những sai sót trọng yếu về mặt định lượng. Tuy nhiên, để đánh giá những sai sót được coi là trọng yếu, KTV còn phải xem xét cả hai mặt định lượng và định tính của sai sót.

Để lập kế hoạch kiểm toán, KTV xác định tính trọng yếu khi:

- Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;
- Đánh giá ảnh hưởng của những sai sót.

Trong một cuộc kiểm toán, mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với nhau: Mức trọng yếu càng cao thì rủi ro kiểm toán càng thấp và ngược lại. KTV phải cân nhắc đến mối quan hệ này khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán một cách thích hợp, như: khi lập kế hoạch kiểm toán, nếu KTV xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được là thấp thì rủi ro kiểm toán sẽ tăng lên. Trường hợp này KTV có thể:

- Giảm mức độ rủi ro kiểm soát đã được đánh giá bằng cách mở rộng hoặc thực hiện thêm thử nghiệm kiểm soát để chứng minh cho việc giảm rủi ro kiểm soát; hoặc
- Giảm rủi ro phát hiện bằng cách sửa đổi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của những thủ tục kiểm tra chi tiết đã dự kiến.

(2) *Trong quá trình thực hiện kiểm toán*, với mức trọng yếu đã xác định, KTV sẽ đánh giá ảnh hưởng cụ thể của sai sót phát hiện.

Khi đánh giá về tính trung thực và hợp lý của BCTC, KTV đánh giá xem liệu tổng các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán nhưng chưa được sửa chữa có hợp thành một sai sót trọng yếu hay không để có kiến nghị điều chỉnh.

Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh lại BCTC, và kết quả thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung cho phép KTV kết luận là tổng hợp các sai sót chưa được sửa chữa là trọng yếu, thì KTV cần xem xét, sửa đổi lại báo cáo kiểm toán cho phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 - Báo cáo kiểm toán về BCTC.

2.4. Các thủ tục của KTV đối với các rủi ro đánh giá (CM 330)

a) *Sự cần thiết*: KTV và DNKT phải có đủ hiểu biết về đơn vị được kiểm toán cũng như môi trường kinh doanh của đơn vị, trong đó có hệ thống kiểm soát nội bộ để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu làm cơ sở đề ra các thủ tục kiểm toán.

b) *Phương pháp đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu*:

(1) *Phương pháp tiếp cận tổng quát*: Yêu cầu KTV và DNKT đưa ra phương pháp tiếp cận tổng quát để đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong BCTC và hướng dẫn nội dung của các phương pháp tiếp cận tổng quát đó.

(2) *Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu*: Yêu cầu KTV phải thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung bao gồm thực hiện kiểm tra tính hiệu quả của các hoạt động kiểm soát liên quan hoặc theo yêu cầu và các thử nghiệm cơ bản mà nội dung, lịch trình và mức độ thử nghiệm phụ thuộc vào kết quả đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong các cơ sở dẫn liệu. Yêu cầu

này cũng đòi hỏi KTV và DNKT phải cân nhắc khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán đó.

Các thử nghiệm kiểm soát

KTV yêu cầu phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nếu việc đánh giá rủi ro của KTV bao gồm cả kỳ vọng về tính hiệu quả của hoạt động kiểm soát hoặc nếu chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản không cung cấp đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp đối với cơ sở dẫn liệu.

Thử nghiệm cơ bản

Thử nghiệm cơ bản được thực hiện để phát hiện các sai sót trọng yếu trong cơ sở dẫn liệu. Thử nghiệm cơ bản gồm các kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư khoản mục, các giải trình có liên quan và các quy trình phân tích. KTV lập kế hoạch và thực hiện các thử nghiệm cơ bản để xử lý rủi ro có sai sót trọng yếu.

Nếu chưa thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp làm cơ sở dẫn liệu trọng yếu của BCTC, KTV sẽ phải cố gắng thu thập thêm các bằng chứng kiểm toán khác. Nếu không thể thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp, KTV sẽ phải đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối theo quy định tại Chuẩn mực kiểm toán số 700 “Báo cáo kiểm toán về BCTC”.

2.5. Xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể và thiết kế chương trình kiểm toán (CM 300)

a) Kế hoạch kiểm toán tổng thể

(1) Kế hoạch kiểm toán tổng thể phải được lập cho mọi cuộc kiểm toán, trong đó mô tả phạm vi dự kiến và cách thức tiến hành công việc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán tổng thể phải đầy đủ, chi tiết làm cơ sở để lập chương trình kiểm toán. Hình thức và nội dung của kế hoạch kiểm toán tổng thể thay đổi tùy theo qui mô của khách hàng, tính chất phức tạp của công việc kiểm toán, phương pháp và kỹ thuật kiểm toán đặc thù do KTV sử dụng.

(2) Những vấn đề chủ yếu kiểm toán viên phải xem xét và trình bày trong kế hoạch kiểm toán tổng thể, gồm:

- Hiểu biết về hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
- Hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Đánh giá rủi ro và mức độ trọng yếu;
- Nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán;
- Phối hợp, chỉ đạo, giám sát và kiểm tra;
- Các vấn đề khác.

(3) Mẫu kế hoạch kiểm toán tổng thể xem Phụ lục số 02.

b) Chương trình kiểm toán

(1) Chương trình kiểm toán phải được lập và thực hiện cho mọi cuộc kiểm toán, trong đó xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thiết để thực hiện kế hoạch kiểm toán tổng thể.

Khi xây dựng chương trình kiểm toán, KTV phải xem xét các đánh giá về rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát, cũng như mức độ đảm bảo phải đạt được thông qua thử nghiệm cơ bản. KTV cần xem xét:

- Thời gian để thực hiện thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;
- Sự phối hợp từ phía khách hàng, từ trợ lý kiểm toán trong nhóm và sự tham gia của KTV khác hoặc các chuyên gia khác.

(2) Kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán sẽ được sửa đổi, bổ sung trong quá trình kiểm toán nếu có những thay đổi về tình huống hoặc do những kết quả ngoài dự đoán của các thủ tục kiểm toán. Nội dung và nguyên nhân thay đổi kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán phải được ghi rõ trong hồ sơ kiểm toán.

(3) Mẫu chương trình kiểm toán xem phụ lục số 03 của chuẩn mực.

3. Thực hiện kiểm toán

Thực hiện kiểm toán thực chất là quá trình thu thập bằng chứng kiểm toán để làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán. Giai đoạn này chủ yếu bao gồm việc tìm hiểu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và thực hiện các thủ tục kiểm soát và các thử nghiệm cơ bản đối với từng chu trình nghiệp vụ hoặc từng khoản mục trên BCTC. Trong phần V, chúng ta sẽ xem xét cách thức tiến hành những công việc trên trong các khoản mục cụ thể, bao gồm:

- Kiểm toán hàng tồn kho;
- Kiểm toán nợ phải thu;
- Kiểm toán tài sản cố định và các khoản đầu tư dài hạn;
- Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;
- Kiểm toán các khoản mục khác: Tiền, các khoản đầu tư ngắn hạn, thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại...

Ngoài ra, sau khi kiểm toán trên các chu trình nghiệp vụ hoặc khoản mục, KTV sẽ thực hiện một số thủ tục kiểm toán nhằm xem xét một số bằng chứng đặc biệt cũng như soát xét lại toàn bộ kết quả trước khi đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán. Nội dung các công việc này là:

- Xem xét các khoản nợ tiềm tàng;
- Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày khóa sổ lập BCTC;
- Xem xét về tính hoạt động liên tục;
- Đánh giá tổng hợp kết quả (phân tích rà soát tổng thể BCTC, đánh giá sự đầy đủ của bằng chứng kiểm toán, đánh giá tổng hợp sai lệch, kiểm tra các thuyết minh, yêu cầu cung cấp thư giải trình của Giám đốc, rà soát hồ sơ kiểm toán, xem xét các thông tin kèm theo BCTC thường niên...).

Phần lớn các công việc trên nhằm vào những bằng chứng kiểm toán mà do tính chất đặc thù, phải thu thập vào giai đoạn cuối cùng của cuộc kiểm toán. Ngoài ra, đó là những thủ tục soát xét cuối cùng để tạo cơ sở cho KTV đưa ra ý kiến về BCTC trên phương diện tổng thể.

Trong thực tế, giai đoạn thực hiện kiểm toán thường bắt đầu trước khi kết thúc niên độ: KTV dành thời gian kiểm toán giữa kỳ cho việc tìm hiểu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và thực hiện một số thử nghiệm cơ bản. Các thử nghiệm cơ bản còn lại và những công việc chuẩn bị hoàn thành kiểm toán sẽ được thực hiện trong và sau ngày kết thúc niên độ. Việc phân bổ thời gian cho hai phân đoạn phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó đánh giá rủi ro là một vấn đề quan trọng.

4. Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính (CM 700)

4.1. Khái niệm báo cáo kiểm toán (BCKT): Là loại báo cáo bằng văn bản do KTV và DNKT lập và công bố để nêu rõ ý kiến chính thức của mình về BCTC của một đơn vị đã được kiểm toán.

4.2. Yêu cầu của báo cáo kiểm toán

KTV và DNKT phải soát xét và đánh giá những kết luận rút ra từ các bằng chứng kiểm toán thu thập được và sử dụng những kết luận này để làm cơ sở cho ý kiến của mình về BCTC của đơn vị được kiểm toán.

Trong ý kiến đánh giá của KTV và DNKT phải xác định mức độ phù hợp của BCTC với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán phổ biến được Việt nam chấp nhận, cũng như xác định sự tuân thủ theo các quy định pháp lý có liên quan khi lập BCTC.

Báo cáo kiểm toán phải có phần ghi rõ ý kiến của KTV và DNKT về toàn bộ BCTC đã được kiểm toán.

4.3. Các nội dung cơ bản của báo cáo kiểm toán

a) Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính gồm các yếu tố cơ bản và được trình bày theo thứ tự sau:

(1) Phần chung của BCKT gồm:

- Tên và địa chỉ DNKT;
- Số hiệu báo cáo kiểm toán;
- Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
- Người nhận báo cáo kiểm toán.

(2) Phần mở đầu của báo cáo kiểm toán:

- Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán BCTC;
- Nêu trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán và trách nhiệm của KTV và DNKT.

(3) Phần phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán:

- Nêu chuẩn mực kiểm toán đã áp dụng để thực hiện cuộc kiểm toán;
- Nêu những công việc và thủ tục kiểm toán mà KTV đã thực hiện.

(4) Phần ý kiến kết luận của KTV và DNKT về BCTC đã được kiểm toán:

- Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;
- Chữ ký và đóng dấu.

b) Các loại ý kiến của KTV

(1) Căn cứ kết quả kiểm toán, KTV đưa ra một trong các loại ý kiến về báo cáo tài chính, như sau:

- Ý kiến chấp nhận toàn phần;
- Ý kiến chấp nhận từng phần;
- Ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến);
- Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược).

(2) Báo cáo kiểm toán đưa ra *Ý kiến chấp nhận toàn phần* được trình bày trong trường hợp KTV và DNKT cho rằng BCTC phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán, và phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (hoặc được chấp nhận).

(3) Báo cáo kiểm toán đưa ra *Ý kiến chấp nhận từng phần* được trình bày trong trường hợp KTV và DNKT cho rằng BCTC chỉ phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của đơn vị, nếu không bị ảnh hưởng bởi yếu tố tùy thuộc (hoặc ngoại trừ) mà KTV đã nêu ra trong báo cáo kiểm toán.

(4) *Ý kiến từ chối* (hoặc *Ý kiến không thể đưa ra ý kiến*) được đưa ra trong trường hợp hậu quả của việc bị giới hạn phạm vi kiểm toán là quan trọng hoặc thiếu thông tin liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục tới mức mà KTV không thể thu thập đầy đủ và thích hợp các bằng chứng kiểm toán để có thể cho ý kiến về BCTC.

Báo cáo kiểm toán với *Ý kiến không chấp nhận* (hoặc *Ý kiến trái ngược*) được đưa ra trong trường hợp các vấn đề không thống nhất với Giám đốc là quan trọng hoặc liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục đến mức độ mà KTV cho rằng ý kiến chấp nhận từng phần là chưa đủ để thể hiện tính chất và mức độ sai sót trọng yếu của BCTC.

4.4. Thông tin có tính so sánh (CM 710)

a) *Thông tin có tính so sánh* trong BCTC được kiểm toán có thể được trình bày dưới dạng số liệu (như tình hình tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh, lưu chuyển tiền tệ) và các thông tin nêu trong Bản thuyết minh BCTC của đơn vị trong nhiều năm tài chính phụ thuộc vào các dữ liệu tương ứng, mang tính so sánh.

b) KTV và DNKT cần xác định các thông tin có tính so sánh, xét theo tất cả các khía cạnh trọng yếu, có phù hợp với chuẩn mực kế toán về lập và trình bày BCTC được kiểm toán hay không (Đã được cụ thể hoá trong CĐKT doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính).

Theo qui định của chuẩn mực kiểm toán, KTV có những trách nhiệm cụ thể khi thu thập bằng chứng kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán về BCTC chứa đựng thông tin có tính so sánh.

4.5. Những thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán (CM 720)

a) *Yêu cầu:* Kiểm toán viên phải xem xét những thông tin khác được công bố cùng với báo cáo tài chính đã được kiểm toán để xác định những điểm không nhất quán (mâu thuẫn) trọng yếu so với báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

b) *Những thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán* là những thông tin tài chính và phi tài chính được phát hành cùng với BCTC đã được kiểm toán của doanh nghiệp (Ví dụ, Báo cáo thường niên) theo luật định hoặc thông lệ.

Theo qui định hiện hành trong Chuẩn mực kiểm toán số 720, KTV phải xem xét những thông tin khác cũng được công bố để xem xét những điểm không nhất quán (mâu thuẫn) trọng yếu so với BCTC đã được kiểm toán. Ngoài ra KTV còn có trách nhiệm tiếp cận với các thông tin khác công bố trước ngày lập báo cáo kiểm toán nhưng không có trách nhiệm phải xác định xem liệu các thông tin đó được trình bày đúng hay không do mục tiêu và phạm vi kiểm toán BCTC đã được xác định trong báo cáo kiểm toán.

c) *Nếu KTV phát hiện* ra rằng trong những thông tin khác cùng được trình bày có chứa đựng sai sót trọng yếu trên những sự kiện nêu ra thì KTV cần thảo luận vấn đề này với Ban lãnh đạo đơn vị hoặc áp dụng các biện pháp bổ sung như thông báo bằng văn bản đến đơn vị được kiểm toán và người có liên quan hoặc xin trợ giúp pháp lý.

V. THỰC HÀNH KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BCTC

1. Kiểm toán hàng tồn kho

1.1. Những yêu cầu cơ bản

a) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán

- Hàng tồn kho là nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ; Là hàng hoá mua vào hoặc thành phẩm để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường; Hoặc là chi phí đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang...

- Việc xác định một tài sản là hàng tồn kho phụ thuộc vào hoạt động kinh doanh của đơn vị: Trong hoạt động thương mại, hàng tồn kho là hàng hóa; Trong hoạt động sản xuất, hàng tồn kho là nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm dở dang và thành phẩm; Trong hoạt động cung cấp dịch vụ, hàng tồn kho ngoài các vật liệu còn bao gồm cả chi phí dịch vụ dở dang. Đối với các doanh nghiệp kinh doanh bất động sản, bất động sản hàng hóa được phân loại là hàng tồn kho.

- Hàng tồn kho chủ yếu được tính theo giá gốc. Giá gốc bao gồm chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí trực tiếp khác. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được bằng cách lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Hàng tồn kho được trình bày trên Bảng CĐKT như một tài sản ngắn hạn và phải thuyết minh về chính sách kế toán, giá gốc hàng tồn kho được phân theo từng loại hàng tồn kho, các khoản dự phòng đã lập hoặc hoàn nhập, giá trị ghi sổ của hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo các khoản nợ phải trả.

b) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán hàng tồn kho phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

(1) *Hiện hữu và quyền*: Hàng tồn kho là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

(2) *Đầy đủ*: Tất cả hàng tồn kho là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

(3) *Đánh giá và chính xác*: Hàng tồn kho được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu phải chính xác.

(4) *Trình bày và công bố*: Hàng tồn kho được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Trong các cơ sở dẫn liệu trên, KTV thường đặc biệt quan tâm đến sự hiện hữu và đánh giá xuất phát từ những chênh lệch trọng yếu thường xảy ra đối với các cơ sở dẫn liệu này và ảnh hưởng của chúng đến BCTC. Đặc biệt do tầm quan trọng của cơ sở dẫn liệu hiện hữu, chuẩn mực kiểm toán còn yêu cầu KTV phải tham gia công việc kiểm kê hàng tồn kho nếu hàng tồn kho được đánh giá là trọng yếu, trừ khi không thể thực hiện được.

1.2. Các nội dung chủ yếu của kiểm toán hàng tồn kho

a) Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Để thiết kế chương trình kiểm toán hàng tồn kho có hiệu quả, KTV cần hiểu biết và đánh giá đúng đắn về hệ thống kiểm soát nội bộ liên quan, bao gồm chu trình mua hàng, bán hàng và ghi chép, bảo quản hàng tồn kho.

Thủ tục kiểm soát trực tiếp hàng tồn kho, bao gồm:

(1) Trong việc ghi chép hàng tồn kho

- Sự phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và bảo quản hàng tồn kho;
- Trách nhiệm xét duyệt nghiệp vụ nhập, xuất hàng trên các chứng từ thích hợp;
- Sổ kế toán phản ánh đầy đủ, chính xác và kịp thời (Thẻ kho, sổ chi tiết...).

(2) Trong việc bảo vệ hàng tồn kho

- Ngăn chặn sự tiếp cận trái phép hàng tồn kho;
- Tổ chức sắp xếp hàng tồn kho an toàn, ngăn nắp;
- Công tác kiểm kê được thực hiện đúng đắn và định kỳ.

(3) Trong việc đánh giá hàng tồn kho

- Lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành;

- Tổ chức và duy trì hệ thống kế toán giá thành thích hợp;
- Theo dõi và đánh giá hàng tồn kho chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời.

Để đánh giá sự hữu hiệu của các hoạt động kiểm soát trên đối với hàng tồn kho, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc ghi chép, KTV chọn mẫu nghiệp vụ nhập, xuất hàng tồn kho trên sổ sách và đối chiếu với các chứng từ liên quan để bảo đảm chúng có cơ sở đúng đắn, được người có thẩm quyền xét duyệt và được ghi nhận thích hợp;

- Đối với việc bảo quản hàng tồn kho, KTV xem xét tình trạng bảo vệ tài sản, kiểm tra các tài liệu về công việc kiểm kê định kỳ và xử lý chênh lệch kiểm kê.

- Đối với việc đánh giá hàng tồn kho, KTV sẽ thực hiện bằng các thử nghiệm cơ bản.

b) Các thử nghiệm cơ bản đối với hàng tồn kho

(1) Quy trình phân tích

Quy trình phân tích được dùng để nhận dạng các biến động bất thường hoặc quan hệ bất hợp lý giữa các thông tin nhằm tìm hiểu nguyên nhân. Dưới đây là quy trình phân tích thường được dùng đối với hàng tồn kho:

- Tính số vòng quay (hoặc số ngày lưu kho bình quân) hàng tồn kho và so sánh kỳ này với kỳ trước. Cần tính toán tỷ số trên cho toàn bộ hàng tồn kho và cho từng mặt hàng/nhóm mặt hàng của đơn vị;

- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh kỳ này với kỳ trước, với số liệu bình quân ngành. Tỷ lệ lãi gộp cũng cần tính toán cho toàn bộ sản phẩm và cho từng mặt hàng/nhóm mặt hàng của đơn vị;

- So sánh số tiền hàng tồn kho cuối kỳ với đầu kỳ, xem xét sự biến động về giá trị/số lượng của những mặt hàng chủ yếu;

- Đối với doanh nghiệp sản xuất, so sánh quan hệ giữa sản lượng sản xuất và sản lượng tiêu thụ kỳ này với kỳ trước. Đồng thời, cần so sánh chi phí sản xuất/giá thành giữa thực tế với định mức/giữa kỳ này với kỳ trước theo từng khoản mục giá thành (Chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung);

- Ngoài ra, KTV có thể thực hiện những quy trình phân tích khác tùy theo đặc thù của đơn vị, thí dụ so sánh giữa khối lượng hàng hóa với khả năng bảo quản của kho, tỷ lệ phế phẩm thu hồi của đơn vị giữa kỳ này với kỳ trước, với số liệu bình quân ngành...

(2) Tham gia kiểm kê hàng tồn kho

(2.1) Vai trò của việc tham gia kiểm kê

Tham gia kiểm kê hàng tồn kho là một thử nghiệm cơ bản quan trọng đối với hàng tồn kho; nó cung cấp bằng chứng đầy đủ và thích hợp về sự hiện hữu của hàng tồn kho. Chuẩn mực kiểm toán số 501 quy định:

- Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán là thiết lập các thủ tục kiểm kê và thực hiện kiểm kê hàng tồn kho ít nhất mỗi năm một lần làm cơ sở lập BCTC;

- Trách nhiệm KTV là phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho bằng cách tham gia công việc kiểm kê hiện vật, trừ khi việc tham gia là không thể thực hiện được (Nếu hàng tồn kho được xác định là trọng yếu trong BCTC);

- Trường hợp KTV không thể tham gia kiểm kê, KTV phải xác định xem mình có thể thực hiện các thủ tục kiểm tra thay thế nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về sự hiện hữu và tình trạng của hàng tồn kho, để tránh phải đưa ra ý kiến ngoại trừ vì phạm vi kiểm toán bị giới hạn.

(2.2) Thời điểm kiểm kê

Nhìn chung, theo quan điểm của KTV, thời điểm thích hợp nhất cho việc kiểm kê là đúng vào thời điểm kết thúc năm tài chính. Tuy nhiên, trong thực tế, việc kiểm kê có thể thực hiện trước hoặc sau thời điểm khóa sổ với những điều kiện nhất định. Khi đó, KTV thường xem xét những vấn đề sau:

- Khoảng cách giữa thời điểm kiểm kê và thời điểm khóa sổ. Khoảng cách này càng dài thì giá trị của bằng chứng thu thập được càng giảm;

- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị về hàng tồn kho có hữu hiệu không;

- Các ghi chép về nhập, xuất hàng tồn kho giữa hai thời điểm có đủ tin cậy không.

Trường hợp đơn vị được kiểm toán có chương trình kiểm kê định kỳ trong suốt năm thay vì kiểm kê tất cả hàng tồn kho vào thời điểm kết thúc niên độ, để thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp, KTV cần lưu ý những vấn đề sau:

- Chương trình kiểm kê của đơn vị phải đầy đủ và đáng tin cậy, bao gồm: Tất cả các kho/loại hàng đều phải được kiểm kê ít nhất một lần trong năm; các thủ tục kiểm kê phải được quy định và hướng dẫn đầy đủ, thích hợp; các khác biệt giữa thực tế và sổ sách cần được tìm hiểu và xử lý đúng đắn;

- Hệ thống sổ sách hàng tồn kho phải được cập nhật;

- KTV phải tham gia kiểm kê một hoặc một số lần trong năm và tham gia kiểm tra chênh lệch và việc xử lý chênh lệch kiểm kê;

- Các thủ tục kiểm toán bổ sung khi kết thúc niên độ là quan sát việc thực hiện thủ tục kiểm kê cuối năm, kiểm tra chọn mẫu, so sánh kết quả kiểm kê với sổ sách và xem xét việc xử lý chênh lệch kiểm kê.

(2.3) Các thủ tục kiểm toán

* *Soát xét bảng chỉ dẫn kiểm kê của đơn vị*

KTV phải xem xét những vấn đề sau trong bảng chỉ dẫn kiểm kê của đơn vị:

- Người giám sát quá trình kiểm kê cần độc lập với các nghiệp vụ về hàng tồn kho;
- Hàng tồn kho cần được sắp xếp và đánh dấu thích hợp để phục vụ cho công tác kiểm kê;
- Việc nhập, xuất hàng trong lúc kiểm kê cần được hạn chế và kiểm soát chặt chẽ;
- Cần tách biệt rõ hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất, lỗi thời, hàng hóa của người khác (hàng nhận ký gửi, gia công...);
- Cần xác định mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang;
- Phương pháp cân, đong, đo, đếm hợp lý;
- Biểu mẫu kiểm kê phải được đánh số liên tục, kiểm soát số phát ra và số thu hồi. Biểu mẫu này phải đầy đủ nội dung (vị trí, tên hàng, quy cách, đơn vị tính, số lượng, tình trạng, chênh lệch với thẻ kho...) và chữ ký;
- Các nghiệp vụ nhập, xuất hàng và lưu chuyển nội bộ cuối cùng trước khi kiểm kê phải được ghi nhận về số chứng từ.

** Các thủ tục chứng kiến kiểm kê*

Trong quá trình chứng kiến kiểm kê tại đơn vị, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Kiểm tra xem nhân viên đơn vị có thực hiện đúng như bản chỉ dẫn kiểm kê không;
- Xem xét các thủ tục tách biệt hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất, lỗi thời, hàng hóa của người khác;
- Xem xét sản phẩm dở dang có được kiểm kê và xác định mức độ hoàn thành không;
- Xem xét việc nhập, xuất hàng hoặc lưu chuyển nội bộ trong quá trình kiểm kê có được kiểm soát chặt chẽ không;
- Chọn mẫu một số mặt hàng để kiểm kê lại, đối chiếu giữa phiếu kiểm kê và tồn kho thực tế hoặc ngược lại. KTV thường ưu tiên chọn những mặt hàng có giá trị lớn để kiểm tra lại.

** Kiểm tra kết quả kiểm kê*

Sau khi chứng kiến kiểm kê, KTV cần kiểm tra kết quả kiểm kê như sau:

- Đối chiếu giữa bảng tổng hợp kiểm kê và các phiếu kiểm kê để bảo đảm tất cả các phiếu kiểm kê đều được đưa vào Bảng tổng hợp kiểm kê cũng như các khoản mục trên Bảng tổng hợp kiểm kê đều dựa trên Phiếu kiểm kê;
- Kiểm tra các trường hợp nhập, xuất hàng hoặc lưu chuyển nội bộ trong quá trình kiểm kê có được điều chỉnh thích hợp không, kiểm tra việc khóa sổ có thực hiện đúng đối với các nghiệp vụ nhập, xuất cuối cùng trước kiểm kê không;
- Kiểm tra việc áp đơn giá và tính toán trên Bảng tổng hợp kết quả kiểm kê;
- Xem xét những chênh lệch giữa sổ sách và thực tế có được giải thích và xử lý thích hợp không.

** Hàng tồn kho được giữ bởi bên thứ ba*

Đối với hàng hóa của đơn vị đang do bên thứ ba kiểm soát hoặc bảo quản (hàng gửi đi bán, hàng gửi đại lý...), KTV phải yêu cầu bên thứ ba xác nhận trực tiếp về số lượng và tình trạng của hàng tồn kho mà bên thứ ba đang giữ hộ cho đơn vị. Tùy theo mức độ trọng yếu của số hàng tồn kho này, KTV cần phải xem xét các nhân tố sau:

- Tính chính trực và độc lập của bên thứ ba;
- Sự cần thiết phải trực tiếp tham gia kiểm kê hoặc để KTV hoặc công ty kiểm toán khác tham gia kiểm kê;
- Sự cần thiết phải có báo cáo của KTV khác về tính thích hợp của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của bên thứ ba để có thể đảm bảo công việc kiểm kê là đúng đắn và hàng tồn kho được giữ gìn cẩn thận;
- Sự cần thiết phải kiểm tra các tài liệu liên quan đến hàng tồn kho do bên thứ ba giữ.

** Kiểm tra việc khóa sổ hàng tồn kho*

Kiểm tra việc khóa sổ đối với hàng tồn kho là một thủ tục kiểm toán quan trọng nhằm bảo đảm các nghiệp vụ liên quan được ghi chép đúng niên độ, bao gồm:

- Mua hàng: Xác định các hàng hóa đã thuộc quyền sở hữu đơn vị và nghĩa vụ đối với người bán đã phát sinh;
- Bán hàng: Xác định hàng hóa đã chuyển giao quyền sở hữu/kiểm soát cho người mua, doanh thu đã đủ điều kiện ghi nhận;
- Xuất nguyên liệu và nhập kho thành phẩm (đối với doanh nghiệp sản xuất).

. Các thủ tục kiểm toán

Trước khi kiểm kê, KTV cần tìm hiểu và bảo đảm rằng:

- Các chứng từ về nhập, xuất hàng tồn kho và lưu chuyển nội bộ phải được đánh số một cách liên tục;
- Những chứng từ nhập, xuất cuối cùng bao gồm cả đối với hàng hóa do bên thứ ba kiểm soát/bảo quản phải được ghi chú để theo dõi, xác định điểm phân cách niên độ sau này.

Trong khi kiểm kê, KTV cần quan sát cẩn thận và ghi chú lại các nghiệp vụ nhập, xuất xung quanh thời điểm khóa sổ.

Sau đó, KTV cần đối chiếu phiếu nhập kho và hóa đơn của người bán, phiếu giao hàng và hóa đơn của đơn vị, các chứng từ xuất nguyên vật liệu... xung quanh thời điểm khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ.

(3) Kiểm tra việc đánh giá hàng tồn kho

Việc đánh giá hàng tồn kho phải tuân thủ các quy định của CM kế toán số 2 - Hàng tồn kho. Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Xem xét chính sách đánh giá hàng tồn kho của đơn vị có tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và có nhất quán với niên độ trước không;
- Kiểm tra việc áp dụng và tính toán của đơn vị;
- Đối với sản phẩm dở dang và thành phẩm, KTV phải kiểm tra chi phí sản xuất/giá thành:

+ Chi phí nguyên vật liệu cần xem xét số lượng xuất dùng, đơn giá (kiểm tra giá mua vào trên hóa đơn và phương pháp tính giá).

+ Chi phí nhân công trực tiếp cần kiểm tra các chứng từ về chấm công, bảng thanh toán tiền lương...

+ Chi phí sản xuất chung cần kiểm tra để loại trừ các chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (do sử dụng không hết công suất), các chi phí quản lý doanh nghiệp hoặc chi phí bán hàng.

- Kiểm tra việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thông qua việc xem xét giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho. Hàng tồn kho cần lập dự phòng là những hàng tồn kho có giá trị thuần có thể thực hiện thấp hơn giá gốc, thông thường là các hàng hóa mất phẩm chất, lỗi thời hoặc bị giảm giá bán do cạnh tranh, do chính sách giảm giá. Trong một số trường hợp, tình huống này có thể xảy ra khi giá đầu vào tăng mà giá bán không thể tăng lên đủ bù đắp chi phí hoặc khi có những sai sót trong khâu mua hàng hoặc sản xuất. Các thủ tục thường dùng là:

+ Xem xét và kiểm tra cách thức đơn vị nhận dạng và tách biệt những hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời;

+ Kiểm tra các loại hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời đã phát hiện trong kiểm kê có được đơn vị lập dự phòng thích hợp không;

+ Kiểm tra sổ kế toán theo dõi hàng tồn kho để phát hiện các mặt hàng chậm lưu chuyển;

+ Xem xét giá bán của sản phẩm, hàng hóa sau ngày khóa sổ để phát hiện những mặt hàng giảm giá bán thấp hơn giá gốc;

+ Đối với sản phẩm dở dang, cần kiểm tra xem giá gốc trên sổ sách vào cuối niên độ cộng với chi phí chế biến phát sinh sau ngày khóa sổ có vượt khỏi giá bán cuối cùng của chúng không.

- *Kiểm tra việc trình bày hàng tồn kho*

Kiểm toán viên phải xem xét việc trình bày hàng tồn kho trên báo cáo tài chính có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Những vấn đề cần lưu ý bao gồm:

+ *Công bố về chính sách kế toán đối với hàng tồn kho;*

+ *Phân loại hàng tồn kho trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính;*

+ *Các thuyết minh phù hợp khi có sử dụng phương pháp nhập sau xuất trước.*

2. Kiểm toán Nợ phải thu

2.1 Những yêu cầu cơ bản

a) *Các yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán*

- Nợ phải thu là số tiền có thể thu hồi của khách hàng hoặc các đối tượng khác. Nợ phải thu bao gồm các khoản phải thu của khách hàng, ứng trước cho người bán, phải thu nội bộ và các khoản phải thu khác.

- Nợ phải thu được trình bày theo giá trị ghi sổ trừ đi các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi. Dự phòng nợ phải thu khó đòi được lập cho các khoản phải thu quá hạn hoặc các khoản còn trong hạn nhưng khách nợ không còn khả năng thanh toán.

- Nợ phải thu được trình bày trên BCDKT dưới hai khoản mục: Phải thu ngắn hạn (thời gian thu hồi trong vòng một năm) và phải thu dài hạn (thời gian thu hồi trên một năm). Đối với các doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh dài hơn một năm, ngưỡng phân biệt nợ phải thu ngắn hạn và dài hạn là một chu kỳ kinh doanh.

b) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán Nợ phải thu phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

- (1) Hiện hữu và quyền: Nợ phải thu là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị;
- (2) Đầy đủ: Tất cả Nợ phải thu là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo;
- (3) Đánh giá và chính xác: Nợ phải thu được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác;
- (4) Trình bày và công bố: Nợ phải thu được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Do khoản mục Nợ phải thu thường bị khai cao hơn thực tế làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC nên cơ sở dẫn liệu hiện hữu thường được quan tâm hơn. Vì vậy KTV phải gửi thư xác nhận nợ phải thu nếu Nợ phải thu được đánh giá là trọng yếu và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư xác nhận.

Ngoài ra, KTV cũng cần lưu tâm đến cơ sở dẫn liệu đánh giá, lý do là việc lập dự phòng để phản ánh nợ phải thu theo giá trị có thể thu hồi là một ước tính kế toán dựa nhiều vào xét đoán và có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

2.2. Những nội dung chủ yếu của kiểm toán Nợ phải thu khách hàng

a) Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chu trình bán hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu đối với chu trình bán hàng bao gồm:

Tiếp nhận đặt hàng và xét duyệt bán chịu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng xét duyệt bán chịu, lập hóa đơn, gửi hàng;
- Xét duyệt về hạn mức bán chịu cho khách hàng, về mọi sự thay đổi thông tin về khách hàng;
- Lệnh bán hàng chỉ được lập trên cơ sở đơn đặt hàng, phải được đánh số liên tục và chỉ lập cho các khách hàng không bị tồn đọng nợ.

Gửi hàng và lập hóa đơn

- Phiếu gửi hàng chỉ lập trên cơ sở lệnh bán hàng, phải được đánh số liên tục.;
- Kiểm tra hàng gửi đi về số lượng, chất lượng và các điều kiện khác;
- Hóa đơn được lập trên Lệnh bán hàng, Phiếu giao hàng, Bảng giá được duyệt. Hoá đơn phải được đánh số liên tục và được kiểm tra việc tính tiền trước khi gửi đi;
- Kiểm tra định kỳ để phát hiện những trường hợp có Phiếu gửi hàng mà chưa có hóa đơn.

Kế toán Nợ phải thu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng ghi chép doanh thu, theo dõi chi tiết Nợ phải thu khách hàng và lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng;
- Lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng định kỳ, kiểm tra và gửi đi;
- Đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và số dư chi tiết Nợ phải thu;
- Soát xét và theo dõi các khoản Nợ quá hạn;
- Xét duyệt thích hợp đối với các trường hợp xóa sổ Nợ phải thu khó đòi.

Để đánh giá các thủ tục kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc tiếp nhận đơn đặt hàng và xét duyệt bán chịu, KTV kiểm tra danh sách khách hàng để xem xét từng khách hàng có đầy đủ thông tin không và có sự xét duyệt về hạn mức bán chịu không. KTV cũng chọn mẫu kiểm tra các Lệnh bán hàng có được đính kèm với đơn đặt hàng phù hợp không, có được lập phù hợp với danh sách khách hàng và hạn mức bán chịu không?

- Đối với việc gửi hàng và lập hóa đơn, KTV chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra chi tiết về số lượng, đơn giá, các khoản chiết khấu và việc tính tiền có chính xác không, đối chiếu với sổ sách về doanh thu, Nợ phải thu. KTV cũng cần lưu ý về việc đánh số liên tục của Phiếu gửi hàng và hóa đơn.

- Đối với kế toán Nợ phải thu, KTV cần chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số khách hàng; Kiểm tra việc đối chiếu chi tiết với tổng hợp, việc gửi thông báo nợ định kỳ cho khách hàng, việc xét duyệt xóa sổ các khoản Nợ khó đòi trong kỳ.

b) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu đối với Nợ phải thu

(1) Quy trình phân tích

Các quy trình phân tích thường áp dụng đối với Nợ phải thu khách hàng là:

- So sánh số dư Nợ phải thu phân tích theo tuổi Nợ của cuối kỳ so với đầu kỳ về tên các khách hàng chủ yếu, tỷ trọng của từng nhóm Nợ (trong hạn, quá hạn)...;
- Tính số vòng quay Nợ phải thu (hoặc số ngày thu tiền bình quân), so sánh với số liệu kỳ trước, với chính sách bán chịu của đơn vị và số liệu bình quân ngành;
- Tính tỷ lệ dự phòng Nợ phải thu khó đòi trên doanh thu, trên số dư Nợ phải thu cuối kỳ và so sánh với kỳ trước.

(2) Gửi thư xác nhận

(2.1) Vai trò của gửi thư xác nhận

Gửi thư xác nhận đóng vai trò quan trọng trong việc thu thập bằng chứng về sự hiện hữu của nợ phải thu (CM 501):

- Trường hợp các khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong BCTC và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì KTV phải lập kế hoạch yêu cầu khách nợ xác nhận trực tiếp các khoản phải thu hoặc các số liệu tạo thành số dư của khoản phải thu.

- Trường hợp KTV xét thấy các khách nợ sẽ không phúc đáp thư xác nhận các khoản phải thu thì phải dự kiến các thủ tục thay thế ; thí dụ: Kiểm tra các tài liệu tạo thành số dư Nợ phải thu.

(2.2) Thời điểm gửi thư xác nhận

Thời điểm gửi thư xác nhận tốt nhất là ngay sau thời điểm kết thúc niên độ và khi đó, số dư được xác nhận chính là số liệu được trình bày trên BCTC. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, điều này không thể thực hiện được do vấn đề thời gian (thí dụ, KTV phải hoàn thành báo cáo kiểm toán trong một thời hạn nhất định). Khi đó, KTV có thể gửi thư xác nhận trước thời điểm kết thúc niên độ và phải kiểm tra những nghiệp vụ giữa thời điểm xác nhận và thời điểm kết thúc niên độ. Thông thường, cách làm này được chấp nhận khi kiểm soát nội bộ của đơn vị được đánh giá là hữu hiệu và khoảng cách giữa hai thời điểm không quá xa.

(2.3) Hình thức của thư xác nhận

Theo Chuẩn mực kiểm toán số 501, có hai hình thức thư xác nhận:

- Dạng A (Dạng đóng): ghi rõ số Nợ phải thu và yêu cầu khách nợ xác nhận là đúng hoặc bằng bao nhiêu;

- Dạng B (Dạng mở): không ghi rõ số Nợ phải thu mà yêu cầu khách nợ ghi rõ số Nợ phải thu hoặc có ý kiến khác.

Trong đó dạng A được xem là cung cấp bằng chứng kiểm toán đáng tin cậy hơn dạng B. Việc lựa chọn dạng yêu cầu xác nhận nào phụ thuộc vào từng trường hợp và sự đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát của kiểm toán viên. Xác nhận dạng A thích hợp hơn khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao.

(2.4) Chọn mẫu gửi thư xác nhận

Khi chọn mẫu để gửi thư xác nhận, KTV cần chú ý các khoản phải thu đặc biệt như chưa thanh toán, kéo dài qua nhiều kỳ, các khoản được xóa sổ trong kỳ hiện tại, ...

(2.5) Xem xét thư trả lời

KTV cần xem xét những trường hợp không nhận được thư trả lời hoặc thư trả lời không đồng ý.

- Nếu không nhận được thư trả lời, KTV sẽ gửi lại thư xác nhận thêm một vài lần nữa. Nếu vẫn không nhận được thư trả lời, KTV có thể sử dụng các thủ tục thay thế sau:

+ Kiểm tra việc thu tiền sau ngày khóa sổ;

+ Kiểm tra chứng từ của nghiệp vụ, bao gồm đơn đặt hàng, phiếu giao hàng, hóa đơn;

- Đối với thư trả lời không đồng ý, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân:

+ Trong một số trường hợp, có tranh chấp giữa đơn vị và khách nợ. KTV cần tìm hiểu nguyên nhân tranh chấp và lập dự phòng nếu xét thấy cần thiết;

+ Trong nhiều trường hợp, do vấn đề khóa sổ: Doanh thu đã được ghi nhận kỳ này nhưng nợ phải trả lại ghi nhận vào kỳ sau; Khách hàng chi tiền và ghi giảm nợ phải trả nhưng đơn vị lại ghi thu tiền vào năm sau... KTV cần xem xét để xác định chính xác thời điểm ghi nhận nghiệp vụ. Tuy nhiên, cần lưu ý gian lận có thể xảy ra khi doanh thu được ghi không hoặc tiền thu về bị nhân viên chiếm dụng vơ vét vào quỹ...;

+ Sai sót có thể phát sinh trong trường hợp ghi nhầm các nghiệp vụ bán hàng hoặc thanh toán nhầm từ khách nợ này sang khách nợ khác, nhầm lẫn trong ghi nhận số tiền hoặc bỏ sót, ghi trùng nghiệp vụ;

+ Ngoài ra, chênh lệch còn có thể phát sinh khi có sự cản trở số liệu (Ví dụ một khách nợ đồng thời cũng là nhà cung cấp). Khi đó, cần xem xét sự cản trở này có thích hợp hay không.

(2.6) Đánh giá kết quả xác nhận

Tất cả thư gửi xác nhận đều được ghi nhận và đánh giá. Các thư không trả lời hoặc trả lời không đồng ý đều phải theo dõi và đánh giá ảnh hưởng đến số dư Nợ phải thu. Những trường hợp chênh lệch do sai sót, gian lận cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung và tiến hành các điều chỉnh cần thiết.

(3) Kiểm tra lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi

Kiểm tra việc lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi nhằm bảo đảm nợ phải thu được trình bày theo giá trị thuần có thể thực hiện. Ngoài quy trình phân tích, đòi hỏi KTV còn phải tiến hành các thử nghiệm chi tiết sau:

- Kiểm tra các khoản dự phòng mà đơn vị đã lập có cơ sở và đầy đủ chưa thông qua xem xét hồ sơ, trao đổi với những người liên quan;
- Xem xét các khoản nợ quá hạn, các khoản nợ có tranh chấp; đánh giá khả năng phải lập dự phòng cho các khoản này;
- Xem xét việc thanh toán tiền sau ngày khóa sổ.

(4) Kiểm tra việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng

Việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng có ảnh hưởng quan trọng đến Nợ phải thu của đơn vị. Do đó, KTV cần kiểm tra vấn đề này để bảo đảm các trường hợp đã đủ điều kiện ghi nhận doanh thu, phải được ghi nhận doanh thu (và Nợ phải thu) và ngược lại, các trường hợp chưa đủ điều kiện ghi nhận doanh thu thì chưa được phép ghi vào doanh thu (và Nợ phải thu).

Các thử nghiệm cơ bản thường dùng bao gồm:

- Trong quá trình kiểm kê hàng tồn kho, KTV ghi nhận số hiệu và nội dung các chứng từ gửi hàng cuối cùng trước khi kiểm kê để làm cơ sở cho việc đối chiếu sau này;
- Kiểm tra các phiếu giao hàng xung quanh ngày khóa sổ, xem xét các chứng từ liên quan (đơn đặt hàng, lệnh bán hàng, hóa đơn...) và đối chiếu với dữ liệu thu thập khi kiểm kê để xác định chính xác thời điểm ghi nhận doanh thu và Nợ phải thu;
- Rà soát các nghiệp vụ bán hàng gần thời điểm cuối kỳ có giá trị lớn.

(5) Kiểm tra việc trình bày nợ phải thu

KTV cần kiểm tra việc trình bày nợ phải thu có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Các vấn đề thường được quan tâm là:

- Chính sách kế toán đối với nợ phải thu, bao gồm cả việc lập dự phòng nợ phải thu khó đòi.
- Việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải thu với các khoản ứng trước của khách hàng.
- Việc phân loại nợ phải thu thành các khoản phải thu ngắn hạn và phải thu dài hạn.

3. Kiểm toán TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn

3.1. Kiểm toán TSCĐ hữu hình

a) Những yêu cầu cơ bản

Kiểm toán tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định có liên quan bao gồm các nội dung chủ yếu sau:

- TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá quy định cho từng trường hợp. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;

- Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị phải khấu hao TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác;

- Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo;

- TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán. Số lãi, lỗ do thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ;

- TSCĐ hữu hình được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn theo 3 chỉ tiêu: Giá trị còn lại, nguyên giá và hao mòn lũy kế. Ngoài ra, còn phải thuyết minh về chính sách kế toán đối với TSCĐ hữu hình; Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng, giảm trong kỳ; Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố; Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang; Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng; nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình chờ thanh lý; Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

- *Hiện hữu và quyền*: TSCĐ hữu hình là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

- *Đầy đủ*: Tất cả TSCĐ hữu hình có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

- *Đánh giá và chính xác*: TSCĐ hữu hình được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

- *Trình bày và công bố*: TSCĐ hữu hình được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Ngoài ra, khi kiểm toán TSCĐ hữu hình, KTV phải thu thập các bằng chứng liên quan đến chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa và thu nhập khác có được từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ hữu hình.

Ngoài các cơ sở dẫn liệu đã nêu trên, KTV cần chú ý vào cơ sở dẫn liệu về quyền, lý do là một số TSCĐ, quyền sở hữu/kiểm soát không đồng nhất với sự hiện hữu.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán TSCĐ hữu hình

(1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

KTV cần quan tâm đến các thủ tục kiểm soát sau liên quan đến TSCĐ hữu hình:

- Hệ thống sổ, thẻ chi tiết về TSCĐ và cách thức ghi chép, theo dõi;
- Các thủ tục về mua sắm, thanh lý TSCĐ;
- Việc bảo vệ TSCĐ hữu hình không bị thất thoát, hư hỏng;
- Chế độ khấu hao TSCĐ phải được rà soát lại hàng năm.

(2) Các thử nghiệm cơ bản đối với TSCĐ hữu hình

** Quy trình phân tích*

KTV có thể tiến hành một số quy trình phân tích sau đối với TSCĐ hữu hình:

- Xem xét Bảng kê tổng hợp số liệu về TSCĐ đầu kỳ, tăng, giảm trong kỳ và tồn cuối kỳ, bao gồm cả nguyên giá và khấu hao lũy kế, phân tích theo từng loại và ghi nhận các biến động bất thường trong kỳ;

- Tính tỷ lệ khấu hao bình quân và so sánh với kỳ trước;
- Ước tính chi phí khấu hao trong kỳ và so sánh với kỳ trước.

** Kiểm tra hệ thống sổ, thẻ chi tiết*

KTV cần đối chiếu số liệu tổng hợp với danh sách TSCĐ trên các sổ, thẻ chi tiết. Tìm hiểu các khác biệt (nếu có).

** Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình trong kỳ*

KTV xem xét các chứng từ mua sắm, xây dựng TSCĐ trong kỳ (Hóa đơn, biên bản giao nhận, biên bản nghiệm thu, quyết toán vốn đầu tư XD CB...), qua đó kiểm tra về sự phê duyệt của người có thẩm quyền, sự tiếp nhận và đưa vào sử dụng và giá trị tài sản, trong đó lưu ý những chi phí không đủ điều kiện ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ.

** Kiểm tra vật chất đối với TSCĐ hữu hình*

KTV xem xét trực tiếp các TSCĐ hữu hình, tập trung vào các tài sản có giá trị lớn và mới tăng lên trong kỳ. Những nội dung cần quan tâm là sự hiện hữu của tài sản, tài sản có được sử dụng không và tình trạng hiện tại của tài sản.

** Kiểm tra quyền sở hữu đối với TSCĐ*

KTV xem xét các chứng từ về quyền sở hữu (giấy chủ quyền, giấy đăng ký, các hóa đơn thuế...) và quyền kiểm soát (hợp đồng thuê tài chính). Ngoài ra, cần xem xét các biên bản, thỏa thuận pháp lý, hợp đồng vay để ghi nhận các tài sản đã thế chấp hoặc bị hạn chế.

** Kiểm tra khấu hao TSCĐ hữu hình*

Các thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ thường bao gồm:

- Xem xét chính sách khấu hao của đơn vị có phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành, với mức độ sử dụng tài sản của đơn vị;
- Xem xét phương pháp khấu hao có nhất quán với kỳ trước và nếu có thay đổi thì sự thay đổi này có phù hợp không và các công bố cần thiết trên có được thực hiện không;

- Kiểm tra mức khấu hao về sự đúng đắn của các dữ liệu dùng để tính toán (Thời gian sử dụng ước tính, giá trị thu hồi ước tính) và công thức tính toán;

- Kiểm tra việc tính toán và hạch toán chi phí khấu hao, lưu ý những TSCĐ mới đưa vào sử dụng có xác định đúng thời gian bắt đầu tính khấu hao không?

** Kiểm tra các nghiệp vụ giảm TSCĐ trong kỳ*

Đối với các nghiệp vụ ghi giảm TSCĐ, KTV cần quan tâm đến cả hai thử nghiệm:

- Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ đã được ghi trên sổ kế toán nhằm bảo đảm các nghiệp vụ này có cơ sở và được xử lý đúng;

- Tìm kiếm các trường hợp TSCĐ đã thanh lý nhưng chưa được ghi sổ. Tình trạng này có thể được phát hiện khi kiểm tra vật chất đối với tài sản. Ngoài ra, KTV sẽ xem xét các khoản thu nhập khác có từ thanh lý tài sản, phỏng vấn về những tài sản không cần dùng khi đã mua sắm tài sản mới, thay đổi quy trình sản xuất...

3.2. Kiểm toán TSCĐ vô hình

a) Những yêu cầu cơ bản

Kiểm toán TSCĐ vô hình cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán

- Một nguồn lực vô hình chỉ có thể trở thành TSCĐ vô hình khi đáp ứng đồng thời các yếu tố sau : Tính có thể xác định được , khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai. Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả tiêu chuẩn ghi nhận tương tự như TSCĐ hữu hình.

- Lợi thế thương mại phát sinh nội bộ , các nhãn hiệu hàng hóa , quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình . Toàn bộ chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận là TSCĐ vô hình mà được ghi nhận là chi phí sản xuất , kinh doanh trong kỳ . Chi phí trong giai đoạn triển khai chỉ được ghi nhận vào TSCĐ vô hình khi thỏa mãn các tiêu chuẩn nhất định.

- TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá . Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu ; Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

- Sau khi ghi nhận ban đầu , TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại . Giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính hợp lý của nó . Thời gian tính khấu hao của TSCĐ vô hình tối đa là 20 năm. Nếu việc kiểm soát đối với các lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình đạt được bằng quyền pháp lý được cấp trong một khoảng thời gian xác định thì thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình không vượt quá thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, trừ khi quyền pháp lý được gia hạn.

- Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất vào cuối mỗi năm tài chính và điều chỉnh nếu cần thiết . Khi đó, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo , và được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

- TSCĐ vô hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán hoặc khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau. Lãi lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định và ghi nhận tương tự TSCĐ hữu hình.

- TSCĐ vô hình được trình bày trên Bảng CĐKT và thuyết minh tương tự như TSCĐ hữu hình. Ngoài ra, đơn vị còn phải thuyết minh thêm về các TSCĐ vô hình có thời gian khấu hao trên 20 năm, các TSCĐ vô hình do Nhà nước cấp, các chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và triển khai đã được đưa vào chi phí trong kỳ.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán đối với kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như đối với TSCĐ hữu hình.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán tài sản cố định vô hình

Phần lớn các thủ tục kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như TSCĐ hữu hình. Dưới đây là một số thủ tục kiểm toán cho một số TSCĐ vô hình đặc thù:

(1) Đối với bằng phát minh và nhãn hiệu đăng ký, KTV cần xác nhận với các cơ quan quản lý về sở hữu trí tuệ, kiểm tra việc thanh toán lệ phí gia hạn hàng năm.

(2) Đối với chi phí triển khai, KTV phải kiểm tra để bảo đảm chỉ những dự án thỏa mãn tiêu chuẩn mới được vốn hóa, các chi phí nghiên cứu và các chi phí triển khai không thỏa mãn tiêu chuẩn sẽ phải đưa vào chi phí trong kỳ hoặc phân bổ trong thời gian cho phép.

3.3. Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn

a) Những yêu cầu cơ bản

Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán

- Các khoản đầu tư dài hạn bao gồm: Đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, góp vốn liên doanh và đầu tư dài hạn khác. Đầu tư dài hạn có thể dưới hình thức mua chứng khoán, góp vốn vào doanh nghiệp khác hoặc cho vay dài hạn.

- Các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận theo giá gốc. Nếu giá thị trường của chứng khoán giảm hơn so với giá gốc hoặc doanh nghiệp nhận góp vốn bị lỗ cần phải lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.

- Tiền lãi được hưởng từ các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính khi được quyền nhận cổ tức hoặc lợi nhuận được chia. Các khoản lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi đơn vị mua khoản đầu tư phải trừ ra khỏi giá gốc khoản đầu tư khi nhận được lãi.

- Trên BCTC hợp nhất, các khoản đầu tư vào công ty liên kết và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn và phải thuyết minh về danh sách các công ty con, công ty liên kết, liên doanh quan trọng.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

- *Hiện hữu và quyền*: Các khoản đầu tư dài hạn là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

- *Đầy đủ*: Tất cả các khoản đầu tư dài hạn là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

- *Đánh giá và chính xác*: Các khoản đầu tư dài hạn được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

- *Trình bày và công bố*: Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Ngoài ra, khi kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn, KTV phải thu thập các bằng chứng đầy đủ và thích hợp theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 501 về việc trình bày và đánh giá các khoản đầu tư dài hạn.

b) Những nội dung kiểm toán chủ yếu

(1) Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu đối với các khoản đầu tư dài hạn bao gồm:

- Xét duyệt đối với hoạt động đầu tư dài hạn;
- Phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và chức năng bảo quản (đối với đầu tư vào các loại chứng khoán).

(2) Các thử nghiệm cơ bản đối với đầu tư dài hạn

**** Kiểm tra sự có thực và quyền sở hữu***

- Kiểm tra các tài liệu chứng minh quyền của đơn vị (Chứng khoán, hợp đồng liên doanh..) trong đó chú ý tên của đơn vị, xác nhận của cơ quan có thẩm quyền...;
- Gửi thư xác nhận trong trường hợp chứng khoán được bên thứ ba giữ (Ngân hàng, công ty chứng khoán...);
- Xem xét các biên bản họp, hợp đồng thỏa thuận để tìm bằng chứng liên quan đến việc thế chấp, cầm cố.

**** Kiểm tra các nghiệp vụ nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn trong kỳ***

- Kiểm tra hợp đồng, bản thỏa thuận... về việc nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn;
- Xem xét việc nhượng bán có được xét duyệt đúng thẩm quyền không;
- Kiểm tra việc tính toán và ghi chép thu nhập và lợi nhuận liên quan đến các hoạt động này.

**** Kiểm tra về giá trị của các khoản đầu tư dài hạn***

Các khoản đầu tư dài hạn được phản ánh theo giá gốc, trong một số trường hợp có yêu cầu lập dự phòng giảm giá. Các thủ tục kiểm toán thường được thực hiện là:

- Kiểm tra chứng từ các nghiệp vụ mua chứng khoán, nhận chuyển nhượng quyền sở hữu vốn, góp vốn... và các chi phí liên quan để xác định giá gốc của khoản đầu tư. Đối với các hình thức đầu tư thông qua góp vốn, KTV cần đọc BCTC của bên nhận đầu tư để kiểm tra phần góp vốn của đơn vị được ghi nhận.

- Xem xét giá thị trường của chứng khoán (đối với đầu tư chứng khoán), đọc BCTC của bên nhận đầu tư (đối với đầu tư thông qua góp vốn) để xác định có cần thiết phải lập dự phòng cho các khoản đầu tư hay không.

** Xác định khả năng và ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần tiến hành các thủ tục để xác định xem đơn vị có khả năng và có ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn này không và phải thu thập các bản giải trình về khoản đầu tư dài hạn.

** Kiểm tra việc trình bày các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản đầu tư dài hạn thông qua việc xem xét các thông tin mới nhất về tình trạng của các khoản đầu tư. Mức độ ảnh hưởng của đơn vị đối với đơn vị nhận đầu tư có sự thay đổi do:

- Đơn vị mua thêm hay bán bớt cổ phần hoặc phần vốn góp của mình.
- Đơn vị nhận đầu tư tăng vốn nhưng đơn vị không góp thêm vốn hay mua thêm cổ phần.
- Các thỏa thuận khác.

Các thông tin trên có được qua việc thảo luận với Ban Giám đốc, đọc biên bản họp hội đồng quản trị, xem xét báo cáo tài chính mới nhất của đơn vị nhận đầu tư... Khi có sự thay đổi, KTV cần xem xét đơn vị đã tiến hành xử lý các thay đổi có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành không.

4. Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu

4.1. Kiểm toán nợ phải trả

a) Những yêu cầu cơ bản

Kiểm toán nợ phải trả cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán

- Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình. Nợ phải trả được ghi nhận khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

- Các khoản nợ phải trả thông thường bao gồm nợ phải trả người bán, người mua trả tiền trước, các khoản vay, các khoản phải trả Nhà nước, người lao động, phải trả nội bộ, chi phí phải trả và các khoản phải trả khác. Dự phòng cũng được ghi nhận như một khoản phải trả trên Bảng CĐKT khi thỏa mãn định nghĩa và các tiêu chuẩn của Nợ phải trả.

- Cần phân biệt Nợ phải trả và các khoản nợ tiềm tàng. Các khoản nợ tiềm tàng không được ghi nhận trên Bảng CĐKT vì tính chất không chắc chắn xảy ra của nó hoặc giá trị chưa thể xác định một cách đáng tin cậy.

- Nợ phải trả thường được ghi nhận theo số tiền phải trả, tuy nhiên trong một số trường hợp, có thể được ghi nhận theo giá trị hiện tại của các dòng tiền phải trả trong tương lai, thí dụ các khoản dự phòng mà ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu.

Trên Bảng CĐKT, Nợ phải trả được phân chia thành Nợ ngắn hạn và Nợ dài hạn.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán Nợ phải trả phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

- *Hiện hữu và nghĩa vụ*: Nợ phải trả là có thật và là nghĩa vụ của đơn vị.
- *Đầy đủ*: Tất cả Nợ phải trả là có thực và là nghĩa vụ của đơn vị đều được ghi chép và báo cáo.
- *Đánh giá và chính xác*: Nợ phải trả phải được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.
- *Trình bày và công bố*: Nợ phải trả được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Khác với tài sản, Nợ phải trả thường bị khai thiếu nên cơ sở dẫn liệu về sự đầy đủ rất quan trọng trong kiểm toán Nợ phải trả. Ngoài ra, khi kiểm toán Nợ phải trả, KTV phải lưu ý ảnh hưởng của các vụ kiện tụng, tranh chấp có thể làm phát sinh các khoản phải trả theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 501.

b) Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với nợ phải trả người bán

(1) Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chu trình mua hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu đối với chu trình mua hàng bao gồm:

** Đặt hàng*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng đề nghị mua hàng và lập đơn đặt hàng;

- Đơn đặt hàng chỉ được lập trên cơ sở Phiếu đề nghị mua hàng, phải được đánh số liên tục và được người có thẩm quyền xét duyệt về số lượng, nhà cung cấp và các điều khoản khác.

** Nhận hàng và hóa đơn*

- Hàng nhận về phải được kiểm tra về số lượng, chất lượng và các điều kiện thỏa thuận khác theo hợp đồng;

- Phiếu nhập kho được đánh số trước liên tục và lập trên cơ sở hàng hóa đã được chấp nhận;

- Đối chiếu giữa phiếu nhập kho và đơn đặt hàng;

- Kiểm tra hóa đơn của nhà cung cấp về số lượng, đơn giá và tính toán, so sánh giữa hóa đơn với phiếu nhập kho và đơn đặt hàng.

** Kế toán Nợ phải trả*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng kế toán và xét duyệt thanh toán;

- Ghi chép kịp thời các nghiệp vụ mua hàng vào sổ kế toán;

- Duy trì hệ thống sổ chi tiết nhà cung cấp, đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và sổ dư chi tiết Nợ phải trả;

- Đối chiếu giữa thông báo nợ của nhà cung cấp và sổ chi tiết.

Để đánh giá các thủ tục kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc nhận hàng và hóa đơn, chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra phiếu nhập kho và đơn đặt hàng đính kèm về số lượng, đơn giá; kiểm tra việc tính toán trên hóa đơn; Theo dõi việc ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết;

- Đối với kế toán Nợ phải trả, chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số nhà cung cấp trên sổ chi tiết; Đối chiếu chi tiết với tổng hợp, kiểm tra việc tính toán;

- Ngoài ra, KTV cần lưu ý kiểm tra sự liên tục của số hiệu chứng từ (Đơn đặt hàng, phiếu nhập...)

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

* Quy trình phân tích

- So sánh Nợ phải trả cuối kỳ so với đầu kỳ của toàn bộ khoản phải trả người bán và của những nhà cung cấp chủ yếu;

- Xem xét sự biến động của hàng mua trong kỳ qua các tháng;

- Tính tỷ số giữa số dư nợ phải trả và tổng giá trị mua hàng trong kỳ, so sánh với kỳ trước;

- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh với kỳ trước.

* Lập bảng kê chi tiết các khoản phải trả

Bảng kê chi tiết Nợ phải trả được lập từ sổ chi tiết Nợ phải trả của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái và Nhật ký mua hàng.

* Đối chiếu sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp

KTV chọn mẫu các khoản phải trả để đối chiếu giữa sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp cùng các chứng từ liên quan. Việc chọn mẫu không chỉ quan tâm đến các khoản có số dư lớn mà còn phải chú ý đến các số dư bằng không hoặc số dư âm, nhất là đối với các nhà cung cấp chủ yếu của đơn vị. Điều này xuất phát từ vai trò quan trọng của cơ sở dẫn liệu đầy đủ trong kiểm toán Nợ phải trả.

* Gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp

Thủ tục gửi thư xác nhận trong kiểm toán Nợ phải trả không đóng vai trò quan trọng như đối với Nợ phải thu vì các bằng chứng, tài liệu đối với Nợ phải trả (Thông báo nợ, hóa đơn của nhà cung cấp) có độ tin cậy khá cao. Tuy nhiên, KTV cần gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp, nếu:

- Thông báo nợ của nhà cung cấp không có hoặc không đầy đủ;

- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị là yếu kém;

- Có nghi vấn về khả năng đơn vị khai khống các khoản phải trả;

- Việc phân tích cho thấy số dư Nợ phải trả tăng cao một cách bất thường.

Về cách thức gửi thư, xác nhận nợ phải trả cũng tương tự như đối với nợ phải thu.

* Kiểm tra sự đầy đủ của Nợ phải trả

Để kiểm tra các khoản phải trả đã được phản ánh đầy đủ, ngoài việc kiểm tra việc khóa sổ đối với nghiệp vụ mua hàng (Đã trình bày trong kiểm toán hàng tồn kho), KTV cần lưu ý thêm việc ghi nhận dồn tích các khoản chi phí phải trả:

- Kiểm tra các khoản thanh toán sau ngày khóa sổ để phát hiện các chi phí của niên độ hiện tại nhưng chỉ ghi nhận vào niên độ sau khi thanh toán;

- Kiểm tra các chi phí mang tính chất định kỳ như tiền điện, nước, thuê tài sản...

* Kiểm tra việc trình bày nợ phải trả

Bao gồm việc xem xét vấn đề phân loại nợ phải trả thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn trên Bảng cân đối kế toán cũng như việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải trả và các khoản ứng trước tiền cho người bán.

c) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản vay

(1) Tìm hiểu kiểm soát nội bộ đối với các khoản vay

KTV cần tìm hiểu các thủ tục xét duyệt đối với các khoản vay cũng như việc ghi chép và tính lãi vay. Các thử nghiệm kiểm soát có thể được tiến hành trên các thủ tục trên nếu KTV quyết định dựa vào các thủ tục kiểm soát này.

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

* Quy trình phân tích

- So sánh Nợ vay cuối kỳ so với đầu kỳ;

- Ước tính chi phí lãi vay và so sánh với số liệu theo báo cáo;

* Lập bảng kê chi tiết các khoản vay

Bảng kê chi tiết các khoản vay được lập từ sổ chi tiết Nợ vay của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái.

* Gửi thư xác nhận đến các chủ nợ

Các xác nhận gửi đến chủ nợ (ngân hàng, các tổ chức khác và cá nhân) cần bao gồm các thông tin về ngay vay, thời hạn trả, lãi suất, số dư cuối kỳ và các thông tin khác (thí dụ tài sản thế chấp).

* Kiểm tra chứng từ gốc của các khoản vay

KTV kiểm tra các chứng từ nhận tiền, chứng từ tính lãi và chứng từ thanh toán trên cơ sở chọn mẫu qua đó thu thập bằng chứng về sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản vay.

* Kiểm tra chi phí đi vay

Quy trình phân tích ở bước trước có thể thu thập bằng chứng về chi phí đi vay là hợp lý trên tổng thể. Ngoài ra, KTV sẽ tiến hành việc chọn mẫu để kiểm tra chi tiết chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ.

* Kiểm tra việc tuân thủ hợp đồng vay

Các hợp đồng vay dài hạn có thể bao gồm các điều khoản đòi hỏi doanh nghiệp phải tuân thủ các quy định nhất định; thí dụ phải duy trì vốn lưu động thuần ở một mức nhất định. Trong trường hợp này, nếu doanh nghiệp vi phạm sẽ dẫn đến những chế tài có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đến tình hình tài chính. Vì vậy, khi biết được doanh nghiệp có các điều kiện phải tuân thủ tương tự như trên, KTV phải xem xét doanh nghiệp có vi phạm hay không và tiến hành các thủ tục thích hợp.

* Kiểm tra việc trình bày báo cáo tài chính

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản vay có phù hợp với các yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không, các khoản vay dài hạn đến hạn trả trong niên độ tới cần được trình bày bên phần nợ ngắn hạn trên Bảng cân đối kế toán.

* Các thủ tục trong trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu

Doanh nghiệp có thể huy động vốn qua việc phát hành trái phiếu. Trong trường hợp này, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Xem xét các hồ sơ pháp lý liên quan đến việc phát hành trái phiếu, qua đó đánh giá chúng có tuân thủ các quy định hiện hành và có được phê duyệt bởi người có thẩm quyền không.

- Kiểm tra việc ghi nhận nợ phải trả và các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu. KTV cũng lưu ý việc phương pháp phân bổ chiết khấu, phụ trội phù hợp với chuẩn mực kế toán và được áp dụng nhất quán.

- Gửi thư xác nhận người được ủy thác về các thông tin liên quan đến trái phiếu như số lượng trái phiếu đang lưu hành, mệnh giá và ngày đáo hạn...

d) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản phải trả khác

(1) Kiểm tra dự phòng phải trả

Dự phòng phải trả là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

- Sự giám sát về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

- Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

- Đối với các khoản dự phòng phải trả mà doanh nghiệp đã lập, KTV cần tiến hành các thủ tục kiểm toán sau:

- Sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản dự phòng qua việc xem xét các điều kiện trên có được thỏa mãn không.

- Việc đánh giá các khoản dự phòng có phù hợp với các quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.

- Việc trình bày các khoản dự phòng; thí dụ các khoản bồi hoàn của bên thứ ba không được bù trừ vào các khoản dự phòng mà phải trình bày như một tài sản riêng biệt.

Tuy nhiên, vấn đề quan trọng hơn là KTV phải phát hiện các khoản dự phòng phải trả chưa được ghi nhận. KTV cần có hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng để đánh giá khả năng của các nghĩa vụ này; thí dụ các chính sách bảo hành của doanh nghiệp, chủ trương tái cơ cấu doanh nghiệp, các cam kết hay nghĩa vụ khác đối với nhà cung cấp, người lao động... Riêng đối với các nghĩa vụ phát sinh từ các vụ kiện tụng, tranh chấp, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;

- Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị;

- Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật;

- Sử dụng mọi thông tin có liên quan đến các vụ kiện tụng, tranh chấp.

Khi các vụ kiện tụng, tranh chấp đã được xác định hoặc khi KTV nghi ngờ có kiện tụng, tranh chấp thì phải yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị trực tiếp cung cấp thông tin. Bằng cách này, KTV sẽ thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các vụ việc và mức thiệt hại làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị. Thư yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị cung cấp thông tin về các vụ kiện

tụng, tranh chấp phải do đơn vị được kiểm toán ký và do kiểm toán viên gửi đi, gồm các nội dung sau:

- Danh sách các vụ kiện tụng, tranh chấp;
- Đánh giá của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về hậu quả của các vụ kiện tụng, tranh chấp và ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính của vụ việc đó, kể cả các chi phí pháp lý có liên quan;
- Yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị xác nhận tính hợp lý trong các đánh giá của Giám đốc và cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin bổ sung.

(2) Kiểm tra thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện bao gồm:

- Tìm hiểu về những quy định chung về thuế, chú trọng các điều khoản có liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.
- Tìm hiểu về hệ thống KSNB liên quan đến thuế của doanh nghiệp, bao gồm việc theo dõi và quyết toán thuế.
- Thực hiện quy trình phân tích đối với nghĩa vụ thuế phát sinh trong kỳ thông qua việc so sánh kỳ này với kỳ trước, với sự thay đổi quy mô kinh doanh trong kỳ.
- Kiểm tra việc tính toán nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp, chú ý các nghiệp vụ “nhạy cảm” về thuế như các khoản chi thiếu chứng từ hợp lệ, chi quảng cáo khuyến mãi, hàng tiêu dùng nội bộ...
- Kiểm tra việc phản ánh các nghĩa vụ thuế trên các tài khoản và báo cáo liên quan.

Một số thủ tục kiểm toán khác liên quan đến việc kiểm tra thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại sẽ được trình bày trong phần 5 - Kiểm toán các khoản mục khác.

(3) Kiểm tra chi phí phải trả

Chi phí phải trả là một ước tính kế toán nên KTV sẽ tiếp cận với khoản mục này dựa trên các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 – Kiểm toán các ước tính kế toán, trong đó phương pháp chủ yếu là kiểm tra quá trình thực hiện sự ước tính của đơn vị. Các thủ tục thường bao gồm:

- Thu thập thông tin về các khoản chi phí phải trả và quy trình hạch toán cũng như sử dụng các khoản trích trước này của doanh nghiệp.
- Tìm hiểu cơ sở của các ước tính, kiểm tra sự chuẩn xác của các dữ liệu và tính hợp lý của các giả định.
- Kiểm tra việc tính toán và phê duyệt của người có thẩm quyền đối với các chi phí phải trả.
- Xem xét các sự kiện sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính

Vì dụ:

Trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính của công ty cổ phần Vạn Thắng cho năm tài chính kết thúc ngày 31.12.20x7, kiểm toán viên ghi nhận các tình huống sau:

(1) Trong năm 20x7, công ty đã vi phạm hợp đồng về cung cấp dịch vụ cho khách hàng X. Ngày 15.2.20x8, khách hàng đã khởi kiện công ty với số tiền đòi bồi thường là 600 triệu đồng. Vào một ngày trước ngày ký báo cáo tài chính, hai bên đã đạt được một

thỏa thuận là công ty sẽ bồi thường cho khách hàng X 400 triệu. Kế toán công ty ghi nhận nghĩa vụ phải trả số tiền bồi thường trên vào năm 20x8 và chỉ thuyết minh về nghĩa vụ trên như một khoản Nợ tiềm tàng trên báo cáo tài chính năm 20x7.

(2) Trong năm 20x7, công ty bán được 1.000 sản phẩm X với doanh thu 1.200 triệu đồng với cam kết bảo hành 1 năm. Chi phí bảo hành bình quân của 1 sản phẩm X phải chi trong năm 20x8 ước tính một cách đáng tin cậy là 100.000 đồng. Tuy nhiên, công ty chỉ lập dự phòng ở mức 5% doanh thu để phù hợp với mức khống chế của cơ quan thuế.

(3) Vào tháng 12.20x7, công ty công bố kế hoạch đóng cửa một nhà máy cơ khí tại Nam Định do tái cơ cấu lại công ty. Thiết bị sẽ được chuyển về một công ty con mới thành lập chuyên về cơ điện nằm ở Đà Nẵng. Công ty sẽ phải chi một khoản tiền bồi thường khá lớn cho người lao động do chấm dứt hợp đồng trước thời hạn. Ngoài ra, công ty còn đối mặt với một số vụ kiện do không thực hiện những cam kết với địa phương và một số đối tác. Chi phí vận chuyển và lắp đặt nhà máy mới cũng khá lớn do có một số thiết bị thuộc loại siêu trọng. Công ty đã không phản ánh về sự kiện này trên báo cáo tài chính.

Yêu cầu:

Anh/chị hãy nêu và giải thích sai sót của doanh nghiệp trong mỗi tình huống. Theo anh/chị, thủ tục kiểm toán nào sẽ thích hợp để phát hiện các sai sót trên

Trả lời:

Câu 1:

Nghĩa vụ này sẽ được trình bày như một khoản dự phòng phải trả, Công ty phải lập dự phòng phải trả và không thuyết minh về Nợ tiềm tàng.

Giải thích:

- Đây là một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ và chắc chắn doanh nghiệp phải thanh toán bằng nguồn lực của mình. Nếu số tiền chưa được xác định một cách đáng tin cậy, khoản nợ này sẽ được trình bày như một khoản Nợ tiềm tàng trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính, còn nếu giá trị được xác định một cách đáng tin cậy nó sẽ được ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả.

- Trước ngày ký báo cáo tài chính, số tiền đã xác định qua thỏa thuận giữa 2 bên. Thỏa thuận này là một sự kiện sau ngày khóa sổ cung cấp bằng chứng về một tình trạng đã tồn tại vào ngày khóa sổ nên cần phải điều chỉnh lại báo cáo tài chính.

Câu 2:

- Nếu có thể ước tính được chi phí bảo hành một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp phải lập dự phòng theo số liệu này. Chênh lệch giữa số liệu này với mức khống chế của thuế sẽ được ghi nhận như một khoản tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

Câu 3:

- Chi phí tái cơ cấu đòi hỏi phải xét đoán về điều kiện ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả hay nợ tiềm tàng.

- Các vụ kiện tụng làm xuất hiện khả năng ghi nhận các khoản nợ tiềm tàng, đòi hỏi phải có những thuyết minh thích hợp trên báo cáo tài chính.

Các thủ tục cần thiết để phát hiện các sai sót trên:

- Hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng: Chính sách bảo hành sản phẩm, chủ trương tái cơ cấu...
- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;
- Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị;
- Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật; sự gia tăng bất thường của các chi phí tư vấn có thể chỉ ra doanh nghiệp đang đối mặt với các vụ kiện quan trọng.

4.2. Kiểm toán vốn chủ sở hữu

a) Những yêu cầu cơ bản

Kiểm toán vốn chủ sở hữu cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán

- Vốn chủ sở hữu: Là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị tài sản của doanh nghiệp trừ (-) đi nợ phải trả;
- Vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng CĐKT, gồm: Vốn của các nhà đầu tư, Thặng dư vốn cổ phần; Lợi nhuận giữ lại; Các quỹ; Lợi nhuận chưa phân phối; Chênh lệch tỷ giá hối đoái và chênh lệch đánh giá lại tài sản.
- Ngoài ra, trên Bản thuyết minh BCTC, phải trình bày về sự biến động của từng loại vốn chủ sở hữu; Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu; Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu; Cổ tức; cổ phiếu; Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu; Mục đích trích lập quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính và quỹ khác; Thu nhập, chi phí, lãi lỗ được hạch toán thẳng vào vốn chủ sở hữu.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán vốn chủ sở hữu phải thỏa mãn các mục tiêu kiểm toán sau:

- Vốn chủ sở hữu phải được phân loại, ghi chép đúng đắn và đúng yêu cầu của pháp luật.
- Các nghiệp vụ liên quan đến vốn chủ sở hữu phải được xét duyệt bởi người có thẩm quyền.
- Việc phân phối lợi nhuận và sử dụng các quỹ phải phù hợp với mục đích được cho phép.
- Vốn chủ sở hữu được thuyết minh đầy đủ theo yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán vốn chủ sở hữu

Các thử nghiệm cơ bản thường được thực hiện bao gồm:

(1) Phân tích các tài khoản vốn chủ sở hữu

Bảng phân tích được lập cho từng loại vốn chủ sở hữu, bao gồm số dư đầu kỳ, phát sinh trong kỳ và số dư cuối kỳ. KTV kiểm tra việc tính toán và đối chiếu với Sổ Cái.

(2) Kiểm tra chứng từ gốc của các nghiệp vụ tăng, giảm vốn chủ sở hữu trong kỳ

Việc kiểm tra nhằm mục đích xem xét tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ; Sự phê duyệt của người có thẩm quyền và việc hạch toán phù hợp với yêu cầu của các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành.

(3) Các thủ tục kiểm toán vốn cổ phần

Đối với công ty cổ phần, những thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Đánh giá về kiểm soát nội bộ đối với vốn cổ phần bao gồm việc xem xét sự kiểm soát của Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị đối với các nghiệp vụ về vốn cổ phần (phát hành, mua lại...), việc sử dụng các dịch vụ độc lập (lưu ký, chuyển nhượng cổ phần, thanh toán cổ tức), việc kiểm soát đối với sổ cổ phiếu và sổ đăng ký cổ đông;

- Xem xét điều lệ công ty, các biên bản họp Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị nhằm thu thập bằng chứng rằng các nghiệp vụ liên quan đến vốn cổ phần được thực hiện phù hợp luật pháp và quyết định của người có thẩm quyền;

- Phân tích các nghiệp vụ tăng giảm vốn cổ phần, kiểm tra các chứng từ liên quan, kiểm tra số dư đầu kỳ, việc tính toán và rút số dư cuối kỳ;

- Gửi thư xác nhận đến các ngân hàng, các công ty được ủy thác làm dịch vụ độc lập;

- Đối với các công ty không sử dụng dịch vụ độc lập nói trên, KTV phải kiểm tra đối chiếu giữa sổ kế toán với các sổ theo dõi vốn cổ phần.

5. Kiểm toán các khoản mục khác

5.1 Kiểm toán tiền

Tiền được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản ngắn hạn, bao gồm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển. Các cơ sở dẫn liệu áp dụng cho tiền cũng như các tài sản khác bao gồm hiện hữu, quyền, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố - trong đó hiện hữu thường được các KTV xem là quan trọng nhất.

Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với tiền bao gồm:

(1) Xem xét kiểm soát nội bộ đối với tiền

Kiểm soát nội bộ đối với tiền rất quan trọng, những yếu kém trong kiểm soát nội bộ đối với tiền không chỉ ảnh hưởng đến số dư tiền mà còn đe dọa sai lệch đối với nhiều khoản mục khác trên BCTC. KTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến các nghiệp vụ thu, chi và bảo quản tiền để điều chỉnh thủ tục và phạm vi kiểm toán thích hợp.

(2) Gửi thư xác nhận đến ngân hàng

- Trước hết, KTV lập bảng phân tích số dư tiền gửi ngân hàng theo các tài khoản mà đơn vị mở ở các ngân hàng khác nhau, đối chiếu với các sổ chi tiết và kiểm tra tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái;

- Gửi thư xác nhận đến tất cả các ngân hàng mà đơn vị có giao dịch, kể cả các trường hợp có số dư bằng không hoặc đã đóng tài khoản trong năm tài chính;

- Thư xác nhận không chỉ bao gồm số dư tiền gửi mà còn bao gồm các khoản vay và các giao dịch khác với ngân hàng;

- Nghiên cứu cẩn thận thư xác nhận và đối chiếu với sổ kế toán của đơn vị. Kiểm tra bằng tổng hợp tiền gửi ngân hàng.

(3) Kiểm kê tiền mặt tồn quỹ

Tiền mặt tồn quỹ phải được kiểm kê đồng thời tại tất cả các quỹ với sự có mặt của thủ quỹ và phải lập biên bản kiểm kê. Trước khi kiểm kê, phải hoàn tất các sổ sách theo dõi về tiền. Xem xét các chênh lệch và cách xử lý chênh lệch.

(4) Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền

- Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền nhằm ngăn chặn khả năng trì hoãn việc khóa sổ các nghiệp vụ thu, chi tiền sang niên độ sau;

- Đối với tiền mặt, mục tiêu này có thể đạt được khi kiểm kê tiền mặt vào thời điểm kết thúc niên độ;

- Đối với tiền gửi ngân hàng/tiền đang chuyển, KTV phải kiểm tra các nghiệp vụ sau ngày khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ. Thí dụ, một séc nộp vào ngân hàng phải được ghi nhận vào một thời gian hợp lý sau ngày kết thúc niên độ.

5.2. Kiểm tra các khoản đầu tư ngắn hạn

Các khoản đầu tư ngắn hạn bao gồm đầu tư chứng khoán ngắn hạn và các khoản đầu tư ngắn hạn khác. Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu của các khoản đầu tư ngắn hạn như hiện hữu, quyền, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố tương tự như đối với các khoản đầu tư dài hạn do đó các thủ tục kiểm toán để thu thập bằng chứng kiểm toán không khác biệt đáng kể. Vấn đề cần quan tâm thêm trong kiểm tra các khoản đầu tư ngắn hạn là xác định các khoản này có đủ tiêu chuẩn để xếp vào một khoản mục ngắn hạn hay không. Điều này phụ thuộc vào:

- Thời hạn thu hồi của các trái phiếu, kỳ phiếu hoặc chứng khoán nợ khác;

- Mục đích đầu tư của các chứng khoán vốn là giữ thay tiền hoặc dưới hình thức chứng khoán thương mại;

- Khả năng chuyển đổi thành tiền của các khoản đầu tư ngắn hạn.

Ngoài ra, đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thỏa mãn tiêu chuẩn tương đương tiền cần được trình bày tách khỏi khoản mục Đầu tư ngắn hạn và trình bày vào khoản mục Tiền và tương đương tiền.

5.3 Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hoãn lại phát sinh khi có chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại liên quan đến cả Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Chi phí thuế TNDN hoãn lại) và Bảng cân đối kế toán (Tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và Thuế thu nhập hoãn lại phải trả). Việc kiểm tra thuế TNDN hoãn lại bao gồm các thủ tục chủ yếu sau:

- Tìm hiểu về đặc điểm hoạt động và chính sách kế toán của doanh nghiệp để đánh giá khả năng phát sinh thuế TNDN hoãn lại. Các vấn đề thường làm phát sinh thuế TNDN hoãn lại như khấu hao, ghi nhận doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, lập dự phòng giảm giá tài sản và dự phòng phải trả, chuyển lỗ...

- Tìm hiểu quy trình xác định thuế TNDN hoãn lại của doanh nghiệp.

- Xem xét tờ khai quyết toán thuế TNDN của doanh nghiệp để xác định các khoản chênh lệch tạm thời.

- Kiểm tra các khoản thuế TNDN hoãn lại kỳ trước được hoàn nhập trong kỳ này.

- Xem xét việc đánh giá tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại cuối kỳ.

Trong nhiều trường hợp, tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại không được ghi nhận nếu không đáp ứng các yêu cầu của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Kiểm tra việc trình bày thuế TNDN hoãn lại, bao gồm việc xem xét sự bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cũng như công bố các thông tin bổ sung trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

VI. CÁC DỊCH VỤ KHÁC DO DOANH NGHIỆP KIỂM TOÁN CUNG CẤP

1. Báo cáo kiểm toán về những công việc kiểm toán đặc biệt (CM 800)

1.1. Khái quát

Ngoài dịch vụ kiểm toán BCTC, trong một số trường hợp, KTV có thể được yêu cầu cung cấp dịch vụ kiểm toán cho những mục đích đặc biệt. Chuẩn mực kiểm toán số 800 đề cập đến dịch vụ kiểm toán đặc biệt liên quan đến bốn đối tượng là:

- BCTC được lập theo một cơ sở kế toán khác với chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc các chuẩn mực kế toán khác được Việt Nam chấp nhận;
- Kiểm toán bộ phận của BCTC;
- Kiểm toán tính tuân thủ các điều khoản hợp đồng;
- Kiểm toán BCTC tóm lược.

Nhìn chung, trách nhiệm của KTV khi thực hiện các hợp đồng này là soát xét và đánh giá các kết luận rút ra từ những bằng chứng thu thập được trong quá trình thực hiện công việc kiểm toán đặc biệt làm cơ sở để đưa ra ý kiến. Ý kiến của KTV phải thể hiện rõ ràng trong báo cáo kiểm toán.

1.2. Nội dung cụ thể của chuẩn mực

a) Những vấn đề chung

Trước khi chấp nhận dịch vụ kiểm toán đặc biệt, phải đảm bảo rằng đã có được thoả thuận với khách hàng về nội dung cụ thể của hợp đồng và hình thức, nội dung của báo cáo kiểm toán sẽ được phát hành.

Trường hợp đơn vị đề nghị báo cáo kiểm toán lập theo một mẫu nhất định nhằm thỏa mãn yêu cầu của bên thứ ba, KTV cần phải cân nhắc thực chất nội dung và từ ngữ được sử dụng trong báo cáo theo mẫu đó, và nếu cần, phải có thay đổi thích hợp theo yêu cầu của Chuẩn mực này, bằng cách hoặc thay đổi từ ngữ trong báo cáo theo mẫu, hoặc đính kèm theo một báo cáo riêng.

b) Kiểm toán BCTC được lập theo một cơ sở kế toán khác

BCTC được lập theo một cơ sở khác là BCTC nhằm đáp ứng một mục tiêu đặc biệt và được căn cứ trên một cơ sở kế toán khác với các Chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kế toán quốc tế được chấp nhận, Ví dụ BCTC được lập trên cơ sở sử dụng để lập bảng kê khai thuế hoặc được lập trên cơ sở thực thu, thực chi...

Báo cáo kiểm toán về BCTC được lập theo một cơ sở kế toán khác phải thỏa mãn những yêu cầu sau:

- Phải nêu rõ cơ sở kế toán khác được sử dụng hoặc phải chỉ ra phần thuyết minh BCTC có nêu rõ thông tin đó;
- Ý kiến trong báo cáo kiểm toán phải nêu rõ liệu BCTC, trên mọi khía cạnh trọng yếu, có được lập theo cơ sở kế toán đã được xác định hay không.

Đề mục của BCTC (hay phần thuyết minh) phải nêu rõ cho người đọc biết rằng báo cáo này không được lập theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc chuẩn mực kế toán

quốc tế được Việt Nam chấp nhận. Nếu BCTC được lập trên cơ sở kế toán khác không có tiêu đề rõ ràng hoặc không được thuyết minh đầy đủ, thì KTV không được phát hành báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần.

c) Kiểm toán bộ phận của BCTC

Kiểm toán bộ phận của BCTC là kiểm tra và đưa ra ý kiến về một số tài khoản hay chi tiết tài khoản, hoặc một số khoản mục trong BCTC. Trong quá trình thực hiện dịch vụ này, KTV cần chú ý:

- Do mối quan hệ giữa các khoản mục trên BCTC, khi xác định phạm vi kiểm toán, phải xem xét các khoản mục liên quan có thể ảnh hưởng trọng yếu đến các thông tin mà KTV phải đưa ra ý kiến;

- Phải xác định mức trọng yếu thích hợp đối với từng khoản mục được kiểm toán trong BCTC. Thông thường mức trọng yếu của một số dư tài khoản sẽ thấp hơn mức trọng yếu của toàn bộ BCTC.

Báo cáo kiểm toán khi kiểm toán bộ phận của BCTC cần chú ý:

- Phải nêu rõ cơ sở kế toán được áp dụng cho những khoản mục được kiểm toán;
- Phải đưa ra ý kiến là những khoản mục này, trên mọi khía cạnh trọng yếu, có được lập theo cơ sở kế toán đã được xác định không;

- Khi đưa ra ý kiến không chấp nhận hoặc ý kiến từ chối về toàn bộ BCTC, KTV chỉ được lập báo cáo kiểm toán về những khoản mục riêng rẽ trong BCTC khi những khoản mục đó không chiếm một phần trọng yếu trong BCTC.

d) Kiểm toán tính tuân thủ các điều khoản hợp đồng

KTV có thể được yêu cầu kiểm toán việc tuân thủ các điều khoản của một hợp đồng giữa đơn vị với một đơn vị khác, Ví dụ quy ước về tiền thưởng, thỏa thuận về các khoản vay... KTV chỉ chấp nhận cung cấp dịch vụ này khi các điều khoản hợp đồng có liên quan đến những vấn đề kế toán và tài chính trong phạm vi khả năng chuyên môn của KTV. Khi điều khoản cụ thể của hợp đồng vượt quá năng lực chuyên môn của KTV thì KTV có thể sử dụng chuyên gia trong lĩnh vực này hỗ trợ.

Báo cáo kiểm toán có thể phát hành một cách riêng rẽ hoặc là một bộ phận trong báo cáo kiểm toán BCTC. Báo cáo kiểm toán dịch vụ này phải nêu rõ những điều khoản của hợp đồng và ý kiến của KTV về tính tuân thủ của đơn vị đối với các điều khoản cụ thể của hợp đồng.

đ) Kiểm toán BCTC tóm lược

BCTC tóm lược là sự trình bày tóm lược BCTC thường niên đã được kiểm toán được lập nhằm thông báo cho những người có nhu cầu sử dụng những số liệu chủ yếu về tình hình tài chính và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị.

KTV chỉ đưa ra ý kiến về BCTC tóm lược khi đã đưa ra ý kiến về toàn bộ BCTC mà từ đó BCTC tóm lược được lập ra. Trong báo cáo kiểm toán về BCTC tóm lược, thay cho đoạn mở đầu, phạm vi và ý kiến, KTV phải nêu những nội dung sau:

- Xác định BCTC đã được kiểm toán mà từ đó BCTC tóm lược đã được lập ra;
- Nêu ngày lập báo cáo kiểm toán về toàn bộ BCTC thường niên và loại ý kiến kiểm toán đã được đưa ra trong báo cáo đó;

- Nêu ý kiến xác nhận rằng các thông tin trong BCTC tóm lược có tương đồng với các thông tin trong BCTC thường niên được kiểm toán hay không;

- Nêu ra trong báo cáo kiểm toán hoặc tham chiếu tới thuyết minh BCTC tóm lược, để khách hàng và người sử dụng BCTC hiểu rõ hơn về kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán, cũng như về phạm vi kiểm toán, thì BCTC tóm lược cần phải được đọc cùng với BCTC thường niên đã được kiểm toán.

2. Công tác soát xét BCTC (CM 910)

2.1. Khái quát

Dịch vụ soát xét BCTC là dịch vụ, trong đó KTV đưa ra ý kiến kết luận là có phát hiện ra sự kiện trọng yếu nào làm cho KTV cho rằng BCTC đã không được lập phù hợp với chuẩn mực kế toán xét trên mọi khía cạnh trọng yếu. Dịch vụ soát xét BCTC được quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán số 910 - Công tác soát xét BCTC.

Công tác soát xét BCTC không đưa ra sự đảm bảo hợp lý như một cuộc kiểm toán BCTC. Công tác soát xét BCTC chỉ cung cấp mức độ đảm bảo vừa phải rằng các thông tin đã soát xét không chứa đựng những sai sót trọng yếu.

2.2. Nội dung cụ thể của chuẩn mực

a) Hợp đồng soát xét và lập kế hoạch

Công ty kiểm toán và đơn vị được soát xét BCTC phải thống nhất về các điều khoản của hợp đồng soát xét BCTC.

KTV phải lập kế hoạch công việc soát xét BCTC để thực hiện một cách có hiệu quả. Để lập kế hoạch công tác soát xét BCTC, KTV phải thu thập và cập nhật hiểu biết về đơn vị, bao gồm: Đánh giá về tổ chức, hệ thống kế toán, đặc điểm kinh doanh, tính chất của Tài sản, Nợ phải trả, Nguồn vốn chủ sở hữu, Doanh thu và Chi phí của đơn vị.

b) Thủ tục soát xét

Thủ tục công tác soát xét BCTC giới hạn trong các kỹ thuật điều tra và phân tích, thường bao gồm các bước sau:

- Tìm hiểu hoạt động của đơn vị và lĩnh vực kinh doanh, ngành nghề của đơn vị; Rà soát lại các nguyên tắc và phương pháp kế toán đơn vị áp dụng; Phân tích các thủ tục áp dụng trong việc hạch toán, phân loại và lập các tài liệu tập hợp thông tin lập BCTC; Trao đổi về các cơ sở dẫn liệu quan trọng của BCTC;

- Thực hiện các thủ tục phân tích nhằm phát hiện các biến động và các yếu tố đơn lẻ có dấu hiệu bất thường;

- Yêu cầu thông tin về các quyết định của Đại hội cổ đông, của các cuộc họp Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, Ban kiểm soát ...

- Đọc BCTC để xác định xem BCTC có được lập phù hợp với chuẩn mực kế toán quy định hay không, trên cơ sở các thông tin mà KTV biết;

- Thu thập thông tin từ các cá nhân chịu trách nhiệm kế toán hay tài chính, về việc ghi chép đầy đủ các nghiệp vụ; Việc lập BCTC tuân theo chuẩn mực kế toán xác định; Những thay đổi trong hoạt động và thực hiện công tác kế toán của đơn vị... và yêu cầu một thư giải trình của Ban Giám đốc, nếu cần thiết.

Trường hợp KTV sử dụng kết quả do KTV khác hoặc chuyên gia khác thực hiện, KTV phải đảm bảo rằng các kết quả này đáp ứng được những mục tiêu của công tác soát xét.

c) Hồ sơ công tác soát xét

KTV phải lưu vào hồ sơ các vấn đề quan trọng có thể cung cấp bằng chứng cho các kết luận trong báo cáo kết quả công tác soát xét và để chứng minh rằng công tác soát xét đã được thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán quy định

d) Báo cáo soát xét

Báo cáo soát xét phải ghi rõ tiêu đề là “Báo cáo kết quả công tác soát xét BCTC”, tham chiếu đến chuẩn mực về soát xét và nêu rõ rằng công tác soát xét chỉ giới hạn ở việc điều tra và áp dụng thủ tục phân tích; Công tác soát xét không phải là kiểm toán nên các thủ tục thực hiện chỉ cung cấp một mức độ đảm bảo vừa phải, thấp hơn so với một cuộc kiểm toán và không đưa ra bất kỳ ý kiến kiểm toán nào.

Các loại ý kiến trên báo cáo soát xét:

- *Ý kiến chấp nhận toàn bộ* được đưa ra khi KTV đã không phát hiện ra sự kiện nào khiến cho KTV cho rằng BCTC không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán hiện hành.

- *Ý kiến ngoại trừ* được đưa ra khi phát hiện những sự kiện làm cho KTV cho rằng BCTC không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán hiện hành hoặc tồn tại giới hạn trọng yếu trong phạm vi công tác soát xét nhưng chưa tới mức không chấp nhận BCTC.

- *Ý kiến không chấp nhận* được đưa ra khi những phát hiện hoặc giới hạn nêu trên đã ảnh hưởng đến BCTC một cách trọng yếu khiến cho BCTC không còn trung thực, hợp lý nữa hoặc khiến cho KTV không thể đưa ra bất kỳ sự đảm bảo nào về BCTC.

3. Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước (CM 920)

3.1. Khái quát

Dịch vụ kiểm tra theo thủ tục thỏa thuận trước là dịch vụ mà trong đó KTV dựa trên việc thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thỏa thuận giữa KTV, đơn vị được kiểm toán và bên thứ ba liên quan, để báo cáo kết quả kiểm tra. Báo cáo kết quả kiểm tra chỉ trình bày các phát hiện thực tế của việc thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận trước, mà không đưa ra bất kỳ ý kiến đảm bảo nào về độ tin cậy của thông tin tài chính. Người sử dụng báo cáo kết quả kiểm tra phải tự đánh giá các thủ tục và các phát hiện do KTV báo cáo và tự đưa ra kết luận dựa trên kết quả kiểm tra.

Dịch vụ kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước được quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán số 920 - Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước.

3.2. Những nội dung chủ yếu của chuẩn mực

a) Điều khoản thỏa thuận

KTV phải đảm bảo rằng đơn vị được kiểm tra và các bên liên quan khác (những bên sẽ nhận báo cáo kết quả kiểm tra của KTV) đã hiểu rõ về các thủ tục và các điều khoản đã thỏa thuận, đồng thời phải gửi cho khách hàng một thư cam kết, trong đó ghi rõ các điều khoản chính về việc chấp nhận kiểm tra.

b) Thủ tục kiểm tra

KTV phải thực hiện các thủ tục đã thỏa thuận trước và sử dụng các bằng chứng đã thu thập được làm cơ sở cho báo cáo kết quả kiểm tra. Các thủ tục kiểm tra thường được sử dụng bao gồm: kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và phân tích.

c) Báo cáo kết quả kiểm tra

Báo cáo kết quả kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước phải nêu rõ:

- Các thủ tục đã thực hiện là các thủ tục đã thoả thuận với người nhận báo cáo; Phạm vi thông tin tài chính và phi tài chính có áp dụng các thủ tục thoả thuận trước và công việc kiểm tra được thực hiện phù hợp với các quy định của chuẩn mực.

- Mục đích của việc kiểm tra các thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục đã được thoả thuận trước; Danh mục các thủ tục cụ thể đã thực hiện.

- Các kết quả kiểm tra của KTV bao gồm chi tiết các sai sót và các ngoại lệ tìm thấy.

- Các thủ tục đã được thực hiện không phải là các thủ tục của một cuộc kiểm toán hoặc soát xét BCTC và do đó không đưa ra ý kiến đảm bảo nào; Nếu KTV thực hiện các thủ tục bổ sung, thực hiện kiểm toán hoặc soát xét BCTC thì đã có thể phát hiện và đưa vào báo cáo các vấn đề khác.

- Báo cáo kết quả kiểm tra chỉ được gửi cho những bên đã cùng thoả thuận các thủ tục phải thực hiện;

Ngoài ra, nếu cần thiết, báo cáo cũng nêu rõ báo cáo kết quả kiểm tra chỉ liên quan đến các yếu tố, tài khoản, khoản mục hoặc thông tin tài chính và phi tài chính xác định mà không liên quan đến toàn bộ BCTC của đơn vị.

4. Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính (CM 930)

4.1. Khái quát

Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính là dịch vụ, trong đó thường bao gồm việc người hành nghề kế toán lập một phần hoặc toàn bộ BCTC, BCTC tổng hợp, BCTC hợp nhất hoặc việc thu thập, phân loại và tổng hợp các thông tin tài chính khác. Người hành nghề kế toán là doanh nghiệp dịch vụ kế toán, người hành nghề kế toán cá nhân hoặc doanh nghiệp kiểm toán cung cấp dịch vụ kế toán.

Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính được quy định và hướng dẫn trong Chuẩn mực kiểm toán số 930 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính.

Mục tiêu của dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính là sử dụng các năng lực kế toán để thu thập, phân loại và tổng hợp các thông tin tài chính, không đi vào việc đánh giá các cơ sở dẫn liệu của các thông tin này. Các thủ tục thực hiện không cho phép người hành nghề kế toán đưa ra bất kỳ đảm bảo gì về thông tin tài chính đã tổng hợp.

4.2. Những nội dung chủ yếu

a) Hợp đồng dịch vụ, lập kế hoạch và hồ sơ dịch vụ

Người hành nghề kế toán phải đảm bảo thống nhất với khách hàng về các điều khoản của hợp đồng dịch vụ; Phải lập kế hoạch cho công việc của mình sao cho công việc này được thực hiện một cách có hiệu quả; Phải lưu vào hồ sơ dịch vụ tất cả những tài liệu quan trọng để chứng minh cho công việc đã được thực hiện theo đúng chuẩn mực và theo các điều khoản của hợp đồng.

b) Thực hiện dịch vụ

Trong quá trình cung cấp dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính, người hành nghề kế toán phải thực hiện và tuân thủ những nguyên tắc sau:

- Phải hiểu biết về hoạt động và lĩnh vực mà đơn vị đang hoạt động và nắm được những nguyên tắc, phương pháp kế toán áp dụng trong lĩnh vực đó, cũng như nội dung và hình thức của các thông tin tổng hợp cần đưa ra;

- Khi nhận thấy các thông tin do Ban Giám đốc cung cấp là không đúng, không đầy đủ hay không thỏa đáng thì người hành nghề kế toán có thể thực hiện các thủ tục phỏng vấn Ban Giám đốc, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm tra các dữ liệu và căn cứ của các giải thích được đưa ra đồng thời yêu cầu Ban Giám đốc cung cấp các thông tin bổ sung. Trường hợp Ban Giám đốc từ chối, người hành nghề kế toán có thể chấm dứt hợp đồng và thông báo với đơn vị về lý do quyết định của mình;

- Phải xem lại các thông tin đã được tổng hợp để đảm bảo rằng nội dung của thông tin là thích hợp và không có sai sót trọng yếu rõ ràng. Những sai sót trong trường hợp này gồm: Những sai sót về việc áp dụng không đúng chuẩn mực kế toán; Không trình bày chuẩn mực kế toán sử dụng và tất cả những khác biệt so với chuẩn mực này đã phát hiện ra; Thiếu thông tin về các yếu tố trọng yếu mà người hành nghề kế toán đã biết. Nếu phát hiện ra các sai sót trọng yếu thì người hành nghề kế toán phải thuyết phục đơn vị sửa chữa. Nếu đơn vị không sửa chữa sai sót đó làm cho thông tin tài chính bị sai lệch thì phải chấm dứt hợp đồng.

- Phải yêu cầu Ban Giám đốc xác nhận về trách nhiệm của họ trong việc trình bày các thông tin tài chính và sự phê duyệt của họ đối với các BCTC.

c) Báo cáo kết quả dịch vụ

Người hành nghề kế toán thực hiện dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính phải lập “Báo cáo kết quả dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính”. Báo cáo kết quả dịch vụ này phải:

- Khẳng định dịch vụ đã được thực hiện theo Chuẩn mực kiểm toán số 930;

- Xác định thông tin tài chính và nêu rõ rằng các thông tin này là kết quả của các dữ liệu do Ban Giám đốc cung cấp;

- Nêu rõ trách nhiệm của Ban Giám đốc đơn vị về các thông tin do người hành nghề kế toán tổng hợp;

- Nêu rõ rằng dịch vụ này không phải là công tác kiểm toán, cũng không phải là công tác soát xét, nên không có sự đảm bảo nào về thông tin tài chính được đưa ra;

- Nêu thêm một đoạn trong trường hợp cần thiết để lưu ý về chuẩn mực kế toán được áp dụng.

- Trên mỗi trang thông tin tài chính đã tổng hợp hoặc trên trang đầu của BCTC hoàn chỉnh phải ghi rõ "Không được kiểm toán", "Tổng hợp thông tin nhưng không kiểm toán và soát xét" hoặc "Xem báo cáo tổng hợp thông tin".

VII. BÀI THI ĐẠT ĐIỂM CAO NĂM 2006

❖ ĐỀ THI SỐ 01

Câu hỏi 1: Tính độc lập là một nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên. Tính độc lập có thể bị ảnh hưởng do các nguy cơ do tư lợi, tự kiểm tra, sự bào chữa, quan hệ ruột thịt, quan hệ khác và sự đe dọa.

Yêu cầu: Giải thích khái niệm nguy cơ do tư lợi. Nêu bốn trường hợp cụ thể nguy cơ do tư lợi có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên và cho thí dụ.

Bài làm: Tính độc lập là một nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên. Tính độc lập có thể bị ảnh hưởng bởi các nguy cơ tư lợi. Nguy cơ do tư lợi là nguy cơ tính độc lập của kiểm toán không được đảm bảo do quyền lợi cá nhân. “*Nguy cơ do tư lợi*” diễn ra khi công ty kiểm toán hoặc một thành viên nhóm kiểm toán có thể thu được lợi ích tài chính hoặc các xung đột lợi ích cá nhân khác với khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm.

4 trường hợp có thể dẫn đến "Nguy cơ do tư lợi":

a) Lợi ích tài chính trực tiếp hoặc lợi ích tài chính gián tiếp có tính chất trọng yếu tại khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo, ví dụ: KTV có tham gia hoạt động sản xuất, kinh doanh của đơn vị được kiểm toán hoặc KTV là chủ sở hữu, đồng chủ sở hữu, thành viên của Hội đồng quản trị, có cổ phần trong đơn vị được kiểm toán

b) Một khoản nợ, khoản bảo lãnh hoặc quà tặng nhận từ khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo hoặc từ giám đốc hay nhân viên của họ.

c) Quá phụ thuộc vào phí dịch vụ của khách hàng sử dụng dịch vụ đảm bảo.

d) Có khả năng trở thành nhân viên của khách hàng sử dụng dịch vụ bảo đảm trong tương lai;

Trong các trường hợp trên, KTV có thể vì lợi ích cá nhân mà không thực hiện tốt đạo đức nghề nghiệp, trách nhiệm của KTV cũng như không thực hiện tốt các thủ tục trong quá trình kiểm toán của mình. Ví dụ:

(i) Khi KTV đồng thời là thành viên trong Ban giám đốc của đơn vị được kiểm toán, KTV này sẽ có thể che dấu cho đơn vị được kiểm toán các gian lận, sai sót mà Ban giám đốc phải chịu trách nhiệm, hay đồng ý cho ghi khống doanh thu để đạt lợi nhuận cao

(ii) KTV là cổ đông của công ty: có thể sẽ đồng ý với các bút toán sai lệch để nhằm tăng lợi nhuận và tăng cổ tức được chia cho cổ đông.

(iii) KTV là chủ nợ của doanh nghiệp được kiểm toán: KTV có thể sẽ đồng ý cấu kết với doanh nghiệp để che dấu tình trạng nợ của doanh nghiệp, nhằm mục đích xử lý nợ của mình trước khi doanh nghiệp lâm vào tình trạng phá sản.

Câu hỏi 2: Trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính của công ty Ngọc Khánh cho năm tài chính kết thúc ngày 31.12.2005, kiểm toán viên đề nghị gửi thư xác nhận nhưng Giám đốc doanh nghiệp từ chối không đồng ý gửi thư đến 5 khách hàng trong số 60 khách hàng đề nghị xác nhận.

Yêu cầu: Theo Anh/Chị, kiểm toán viên cần làm gì trong trường hợp này.

Bài làm: Nếu đơn vị được kiểm toán từ chối gửi thư xác nhận đến 5 khách hàng trong số 60 khách hàng đề nghị xác nhận, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

+ Trường hợp ban giám đốc đơn vị được kiểm toán yêu cầu KTV không gửi thư yêu cầu xác nhận đến một số khách nợ thì KTV phải xem xét yêu cầu này có chính đáng hay không.

+ Trước khi chấp thuận yêu cầu này, KTV phải xem xét những bằng chứng chứng minh cho giải thích của ban giám đốc.

+ Trường hợp chấp nhận quyết định của Ban giám đốc, KTV phải xác định nếu các khoản phải thu của 5 khách hàng trên là trọng yếu trong báo cáo tài chính thì cần áp dụng các thủ tục thay thế đối với số dư của những khoản phải thu không được gửi thư xác nhận, như:

- Kiểm tra các chứng từ, bằng chứng chứng tỏ tính đã xảy ra, giá trị hợp lý, quyền của doanh nghiệp đối với giao dịch bán hàng và khoản phải thu đối với các khách hàng này.

- Kiểm tra các khoản thanh toán của khách hàng sau ngày lập bảng cân đối kế toán.

- Qua các thông tin bên ngoài, tham khảo sự tồn tại hiện hữu và tình trạng tài chính của các khách hàng này.

+ Nếu KTV không chấp nhận quyết định của Ban giám đốc đơn vị được kiểm toán và bị cản trở trong việc gửi thư xác nhận làm phát sinh các hạn chế về phạm vi kiểm toán, khi đó cần xem xét ảnh hưởng của các hạn chế đó đến báo cáo kiểm toán. KTV cần đánh giá mức độ trọng yếu của các khoản phải thu liên quan đến các khách hàng này so với toàn bộ số dư tài khoản phải thu khách hàng để quyết định liệu có phải đưa ra ý kiến kiểm toán chấp nhận từng phần hay không.

Câu hỏi 3: Toàn là một trợ lý kiểm toán viên của Anh/Chị trong hợp đồng soát xét báo cáo tài chính của công ty An Thái cho năm tài chính kết thúc ngày 31.12.2005. Mặc dù đã có kinh nghiệm một năm nhưng đây là lần đầu Toàn tham gia thực hiện một hợp đồng soát xét.

Yêu cầu: Anh/Chị hãy giải thích cho Toàn về sự khác biệt của mức độ đảm bảo của công tác soát xét báo cáo tài chính với mức độ đảm bảo của một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính. Đồng thời nêu những đặc điểm của báo cáo soát xét và các loại ý kiến của kiểm toán viên.

Bài làm: Công tác soát xét Báo cáo tài chính (BCTC) không đưa ra sự đảm bảo hợp lý như một cuộc kiểm toán BCTC. Công tác soát xét BCTC chỉ cung cấp mức độ đảm bảo vừa phải rằng các thông tin đã soát xét không chứa đựng những sai sót trọng yếu trong các BCTC đã được lập mà thôi. Vì vậy mức độ đảm bảo của công tác soát xét BCTC thấp hơn một cuộc kiểm toán BCTC.

Để có được ý kiến về sự đảm bảo vừa phải trong báo cáo kết quả công việc soát xét Báo cáo tài chính, KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp bằng cách điều tra, thu thập thông tin và thực hiện các thủ tục phân tích, nhằm có được căn cứ cho ý kiến của mình. Ví dụ: Khi thực hiện kiểm toán khoản mục tiền, KTV nhất định phải gửi thư xác định tới ngân hàng để kiểm tra số dư các tài khoản là các thông tin có liên quan như tài sản thế chấp, tài khoản bị giới hạn, số dư vay Ngân hàng...

Khi thực hiện soát xét BCTC đối với khoản mục tiền, KTV có thể không phải gửi thư xác nhận tới ngân hàng. Thay vào đó, để kiểm tra các số dư tài khoản, có thể đối chiếu vào các Thông báo số dư của Ngân hàng. Để kiểm tra các tài khoản bị giới hạn hay

các thông tin của tài sản thế chấp, có thể dựa vào giải trình của Ban giám đốc và kiểm tra chéo với nghiệp vụ kế toán ở các tài khoản khác. Để kiểm tra số dư các khoản vay, có thể chỉ kiểm tra vào hợp đồng vay vốn và ghi chép của đơn vị.

Những đặc điểm của Báo cáo soát xét:

Báo cáo soát xét phải ghi rõ tiêu đề là báo cáo kết quả công tác soát xét Báo cáo tài chính, tham chiếu đến chuẩn mực về soát xét và nêu rõ rằng công tác soát xét chỉ giới hạn ở việc điều tra và áp dụng thủ tục phân tích, công tác soát xét không phải là kiểm toán nên các thủ tục thực hiện chỉ cung cấp một mức độ đảm bảo vừa phải thấp hơn so với một cuộc kiểm toán và không đưa ra bất kỳ ý kiến kiểm toán nào.

Các loại ý kiến của KTV trên báo cáo soát xét:

Báo cáo kết quả công tác soát xét phải:

- Đưa ra sự đảm bảo vừa phải trong đó nêu rõ rằng khi thực hiện công tác soát xét BCTC, KTV đã không phát hiện ra những sự kiện nào khiến cho KTV cho rằng báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc được Việt Nam chấp nhận; hoặc

- Nếu đã phát hiện ra những sự kiện làm cho KTV cho rằng BCTC không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc được Việt Nam chấp nhận thì KTV cần mô tả các sự kiện này và nếu có thể, định lượng các ảnh hưởng tới BCTC, và:

+ Đưa ra ý kiến ngoại trừ cho sự đảm bảo vừa phải; hoặc

+ Trong trường hợp các sự kiện trên là trọng yếu đối với báo cáo tài chính và liên quan đến một số lượng lớn các khoản mục đến mức mà KTV kết luận rằng ý kiến ngoại trừ là chưa đủ để thể hiện tính không đầy đủ và sai lệch của báo cáo tài chính, thì KTV đưa ra kết luận không chấp nhận, trong đó nêu rõ rằng báo cáo tài chính không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phù hợp với chuẩn mực kế toán Việt Nam hoặc được Việt Nam chấp nhận;

- Nếu có tồn tại giới hạn trọng yếu trong phạm vi công tác soát xét, thì KTV cần mô tả giới hạn này và:

+ Đưa ra ý kiến ngoại trừ cho sự đảm bảo vừa phải đối với những khoản điều chỉnh có thể có nếu không bị giới hạn trong công việc soát xét; hoặc

+ Nếu ảnh hưởng có thể của các giới hạn trong công việc soát xét là trọng yếu và liên quan đến nhiều khoản mục đến mức mà KTV kết luận rằng không thể đưa ra bất kỳ sự đảm bảo nào, thì đưa ra ý kiến không chấp nhận.

Câu hỏi 4: Trong quá trình kiểm tra về hàng tồn kho và các khoản mục liên quan của Công ty điện tử Tân Phú, một nhà sản xuất và phân phối các sản phẩm điện tử dân dụng, kiểm toán viên ghi nhận những tình huống sau:

(a) Trong lúc chứng kiến kiểm kê, KTV ghi nhận có ba xe tải chứa đầy sản phẩm đã được bốc xếp xong chuẩn bị chở đi giao hàng, KTV tìm hiểu và biết số hàng này không được tính vào hàng tồn kho của công ty.

(b) Cũng trong quá trình kiểm kê, KTV ghi nhận một số khá lớn sản phẩm mà bao bì đã cũ và phủ đầy bụi bặm. Khi được phỏng vấn, giám đốc nhà máy cho biết các sản phẩm này chắc chắn bán được, chỉ cần giảm giá một ít mà thôi.

(c) Qua trao đổi với Giám đốc nhà máy, KTV được biết đây là lần đầu tiên từ khi thành lập, sản lượng sản xuất thấp hơn đáng kể so với mức công suất bình thường. Điều này được giải thích do tình hình cạnh tranh và bằng chứng là dù đã giảm sản lượng, số sản phẩm sản xuất trong kỳ cũng chỉ tiêu thụ được khoảng 50%.

(d) Số liệu kiểm kê thực tế và số liệu trên sổ chi tiết hàng tồn kho có chênh lệch đáng kể. Được biết trong năm, đơn vị đã cài đặt một phần mềm theo dõi kế toán hàng tồn kho mới.

Yêu cầu: Anh/Chị hãy trình bày các thủ tục kiểm toán bổ sung mà kiểm toán viên cần thực hiện để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp cho mỗi trường hợp trên.

Bài làm: Các thủ tục kiểm toán nên cần bổ sung để thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp trong từng trường hợp như sau:

(a) Trong lúc chứng kiến kiểm kê, KTV ghi nhận ba xe tải chứa đầy sản phẩm đã được bốc xếp xong, chuẩn bị chờ đi giao hàng, KTV còn hiểu và biết được số hàng này không được tính vào hàng tồn kho của công ty.

- Trường hợp này, KTV cần kiểm tra việc khoá sổ đối với nghiệp vụ bán hàng, việc ghi nhận doanh thu và nợ phải thu, KTV cần quan sát cách thức sắp xếp hàng tồn kho trong quá trình kiểm kê xem hàng trong kho và hàng chuẩn bị chờ đi giao cho khách hàng có được tách biệt hay không, có để xảy ra tình trạng nhập, xuất từ kho ra xe chở hàng trong quá trình kiểm kê không. Thực tế nếu không có sự tách biệt này thì KTV cần xem xét đó là do chưa được thiết kế trong hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc được thiết kế nhưng không thực hiện để đánh giá rủi ro kiểm toán.

- KTV cần thu thập hợp đồng, hoá đơn và phiếu xuất kho cho lô hàng trên. Các thông tin trên hợp đồng, hoá đơn phải phù hợp với thực tế lô hàng xuất bán, phải có nội dung hợp pháp và hợp lý. Phiếu xuất kho ghi đúng thời điểm xuất hàng và số lượng hàng thực tế, đồng thời KTV phải kiểm tra phương thức bán hàng ghi trong hợp đồng và thực tế thực hiện để xem xét đã có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế từ người bán sang người mua, có sự chuyển giao quyền quản lý gắn với quyền kiểm soát và quyền sở hữu từ người bán sang người mua.

- KTV cần thu thập biên bản kiểm kê được công ty hoàn thiện ngay sau khi kiểm kê xong, KTV phải đảm bảo đã kiểm tra mẫu trên kết quả kiểm kê này và lô hàng nói trên không được bao gồm trong kết quả kiểm kê này.

- KTV cần kiểm tra bảng đối chiếu giữa số liệu sổ sách và kết quả kiểm kê đã thu thập và bảo đảm là bảng đối chiếu này đã được điều chỉnh, xử lý hợp lý.

Nếu các điều kiện ghi nhận doanh thu đã thoả mãn, KTV cần kiểm tra sổ chi tiết doanh thu bán hàng (TK511) và phải thu khách hàng để đảm bảo giao dịch bán lô hàng trên được phản ánh phù hợp trên các tài khoản liên quan. Nếu cần thiết, KTV gửi thư xác nhận đến khách hàng.

Nếu điều kiện ghi nhận doanh thu chưa thoả mãn, đơn vị phải tính số hàng hoá này vào hàng tồn kho của doanh nghiệp đồng thời không chấp nhận việc ghi nhận doanh thu và nợ phải thu.

(b) Trong quá trình kiểm kê, KTV ghi nhận một số khá lớn sản phẩm mà bao bì đã cũ và phủ đầy bụi bặm. Khi được phỏng vấn, giám đốc nhà máy cho biết “các sản phẩm này chắc chắn bán được, chỉ cần giảm giá một ít mà thôi”.

Đối với các sản phẩm này KTV cần kiểm tra xem có cần phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho không. KTV cần yêu cầu xem Sổ (hoặc thẻ) kho theo dõi nhập, xuất tồn của thủ kho và kiểm tra bao bì của số hàng trên để xem xét ngày nhập kho nhằm xác định thời gian tồn kho. So sánh thời gian lưu kho của lô hàng này với thời gian lưu kho trung bình của các sản phẩm tương tự của công ty cũng như so sánh với sản phẩm tương tự trên thị trường xem số ngày tồn kho đó có quá dài hay không. Nếu là các sản phẩm có thời hạn sử dụng thì so sánh ngay với thời hạn sử dụng quy định để xem lô hàng này có còn thời hạn và giá trị sử dụng không. Đồng thời KTV cần xem xét tình trạng và phẩm chất hàng tồn kho thông qua kiểm tra vật chất. KTV phải xem xét catolôg về giá bán, xem xét việc tiêu thụ các sản phẩm này sau ngày kết thúc niên độ. Nếu thực tế kiểm tra thấy hàng đã bị hỏng hoặc bị rách, đổ vỡ, v.v... thì cần trao đổi ngay với cán bộ kỹ thuật và cán bộ có liên quan để đánh giá mức độ hỏng hóc, khả năng thanh lý và giá bán ước tính có thể thu hồi được của sản phẩm nếu thanh lý.

KTV cần trao đổi các bằng chứng mà mình thu thập được với ban giám đốc nhà máy. Đồng thời KTV phải xác định được giá trị thuần có thể thực hiện được của lô hàng nói trên, bao gồm giá bán ước tính và chi phí ước tính tiêu thụ chúng để làm căn cứ trích lập dự phòng.

(c) Qua trao đổi với giám đốc nhà máy, KTV được biết đây là lần đầu tiên từ khi thành lập, sản lượng sản xuất thấp hơn đáng kể so với mức công suất bình thường. Điều này được giải thích do tình hình cạnh tranh và bằng chứng là dù đã giảm sản lượng, số sản phẩm sản xuất trong kỳ cũng chỉ tiêu thụ được khoảng 50%.

KTV cần so sánh sản lượng sản xuất trong năm với các năm trước cũng như so sánh sản lượng sản xuất trong năm với công suất bình thường của nhà máy. Nếu đúng là sản lượng thực tế sản xuất thấp hơn mức công suất bình thường, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

+ Xem xét phương pháp đánh giá hàng tồn kho của công ty, do sản lượng thực tế sản xuất thấp hơn mức công suất bình thường nên KTV cần lưu ý là phần chi phí sản xuất chung cố định chưa được phân bổ phải được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

(i) Nếu đánh giá dựa trên phương pháp giá thành tiêu chuẩn (giá thành dựa trên công suất bình thường), KTV cần kiểm tra tài khoản, Sổ kế toán ghi chép toàn bộ chênh lệch giữa giá thành tiêu chuẩn và chi phí sản xuất thực tế của sản phẩm sản xuất trong kỳ. Nếu nhà máy có sản lượng sản xuất thực tế thấp hơn mức công suất bình thường thì số chênh lệch này phải ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ để phản ánh vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

(ii) Nếu đánh giá dựa trên phương pháp giá thành thực tế thì KTV cần đề nghị đơn vị tính toán giá thành sản phẩm dựa trên công suất bình thường và phản ánh số chênh lệch giữa giá thành tiêu chuẩn và giá thành thực tế của sản phẩm sản xuất trong kỳ vào giá vốn hàng bán để phản ánh vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

+ KTV cũng cần lưu ý về khả năng tiêu thụ số sản phẩm này để lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. KTV phải thu thập, xem xét giá ước tính có thể bán được và chi phí tiêu thụ ước tính của các sản phẩm này, nếu giá trị ghi sổ của các sản phẩm này nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được mà đơn vị chưa lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thì KTV yêu cầu đơn vị lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

(d) Số liệu kiểm kê thực tế và số liệu trên sổ chi tiết hàng tồn kho có chênh lệch đáng kể. Được biết trong năm, đơn vị đã cài đặt một phần mềm theo dõi kế toán hàng tồn kho mới.

Trong tình huống này, sai sót có thể tồn tại trong số liệu kế toán chi tiết do áp dụng phần mềm mới hoặc do chính công tác kiểm kê gây ra hoặc do cả hai gây ra. Các thủ tục kiểm toán bổ sung mà KTV cần thực hiện là:

- KTV cần nắm được hướng giải quyết của đơn vị cũng như những nguyên nhân giải thích do chênh lệch hàng tồn kho này. KTV cần thu thập bằng chứng để đánh giá tính hợp lý các giải trình của đơn vị.

- KTV phải tham gia quan sát đầy đủ quá trình kiểm kê và thu thập đầy đủ các tài liệu về kết quả kiểm kê, đảm bảo kết quả kiểm tra thu thập được đã được kiểm tra hợp lý bởi KTV.

- Rà soát bảng theo dõi nhập, xuất, tồn của hàng tồn kho mà phần mềm kế toán thực hiện với Sổ (thẻ) kho do thủ kho lưu trữ, xem và phát hiện các chênh lệch đáng kể (nếu có) về số dư đầu kỳ, tổng số lượng nhập và xuất trong kỳ.

- Kiểm tra xem trong năm đơn vị đó thực hiện kiểm kê đều đặn không (hàng tháng hoặc hàng quý) và xem các chênh lệch lớn tương tự có xảy ra không. Cách xử lý của các kết quả kiểm kê đó như thế nào. Các chênh lệch có được giải thích thoả đáng không.

- Nếu tất cả các nguyên nhân đều được giải thích là do lỗi của phần mềm máy tính, KTV cần đối chiếu với kết quả rà soát hệ thống thông tin quản lý của doanh nghiệp (mà có thể nhóm kiểm toán đã thực hiện ở phần việc kiểm tra hệ thống và thủ tục kiểm tra, kiểm soát ở đợt kiểm toán giữa kỳ) để xác nhận các lỗi nghiêm trọng mà phần mềm kế toán đang có so với các phát hiện của KTV.

Ngoài ra cần lưu ý về yếu kém của hệ thống kiểm soát nội bộ có ảnh hưởng đến các bằng chứng kiểm toán khác cũng như nội dung cần được đưa vào thư quản lý.

Câu hỏi 5: Anh/Chị đang thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính của công ty Sao Sáng, một doanh nghiệp dịch vụ công nghệ cao vừa niêm yết trên thị trường chứng khoán TP.HCM. Trong quá trình tìm hiểu tình hình kinh doanh của công ty và áp dụng quy trình phân tích, các kiểm toán viên ghi nhận những thông tin sau:

- Tỷ số nợ phải trả trên tổng tài sản của Công ty Sao Sáng đã tăng đáng kể so với đầu năm (từ 30% lên 70%).

- Tỷ số lợi nhuận trên doanh thu tăng lên 20% so với năm trước, chủ yếu nhờ vào lợi nhuận phát sinh trong quý cuối của niên độ: Doanh thu tăng 30% so với quý trước, tỷ lệ lãi gộp trên doanh thu cũng tăng lên. Kế toán trưởng Công ty Sao Sáng giải thích đó là nhờ việc áp dụng phương pháp tỷ lệ hoàn thành khi xác định doanh thu dịch vụ của một hợp đồng đánh giá và đề ra biện pháp giải quyết tình trạng ô nhiễm môi trường cho một khu công nghiệp lớn.

- Việc tìm hiểu về kiểm soát nội bộ cho thấy công ty Sao Sáng thiết lập có quy định các thủ tục xét duyệt các nghiệp vụ rất rõ ràng, tuy nhiên do quy mô nhỏ nên phần lớn các nhân viên đều phải kiêm nhiệm nhiều công việc. Ban giám đốc công ty tỏ ra căng thẳng về mục tiêu lợi nhuận nên tập trung vào công tác tiếp thị, không có thời gian chú ý về kiểm soát nội bộ.

Yêu cầu: Anh/Chị hãy nêu ảnh hưởng của các thông tin trên đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm toán chấp nhận được của cuộc kiểm toán và các thành phần của rủi ro kiểm toán (rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện).

Bài làm: Ảnh hưởng của các thông tin đã cung cấp đến đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm toán chấp nhận được của cuộc kiểm toán và các thành phần của rủi ro kiểm toán được xác định như sau:

1. Mức rủi ro kiểm toán chấp nhận được của hợp đồng phải giảm xuống so với bình thường vì 2 lý do:

- Số người sử dụng báo cáo tài chính tăng lên bao gồm các cổ đông (do công ty Sao sáng vừa niêm yết trên thị trường chứng khoán TP. Hồ chí minh) và các chủ nợ (do tỷ số nợ tăng lên)

- Khả năng phá sản của công ty tăng lên do tỷ số nợ khá cao.

Cụ thể:

Trên toàn BCTC, rủi ro do tỷ số nợ phải trả trên tổng tài sản của công ty tăng đáng kể so với đầu năm (từ 30% -> 70%), công ty lại kinh doanh dịch vụ công nghệ cao là lĩnh vực có tính cạnh tranh cao và có nhiều rủi ro làm cho nguy cơ về khả năng thanh toán nợ của công ty giảm xuống, khả năng hoạt động liên tục (Giả định lập Báo cáo tài chính) bị sút giảm, doanh nghiệp có thể lâm vào tình trạng phá sản trong thời gian tới. Hệ số nợ cao cũng có thể thể hiện doanh nghiệp đang phát triển quá nóng, và nguy cơ không trả được nợ cũng cao hơn.

2. Rủi ro tiềm tàng cần được đánh giá là tăng lên vì các lý do sau:

- Ban giám đốc quan tâm nhiều đến việc lập báo cáo lợi nhuận.

- Doanh thu của dịch vụ trong kỳ được xác định theo phương pháp tỷ lệ hoàn thành của hợp đồng với khách hàng là một ước tính kế toán có khả năng có sai sót cao.

Cụ thể: Ban giám đốc công ty tỏ ra căng thẳng về mục tiêu lợi nhuận và phương pháp xác định doanh thu mà doanh nghiệp mới áp dụng nên khả năng hiểu sai chuẩn mực kế toán số 14, đặc biệt là phương pháp xác định doanh thu của hợp đồng dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ. Cán bộ kế toán chưa hiểu đúng để thực hiện xác định phần công việc hoàn thành làm căn cứ xác định doanh thu, hoặc các nguyên tắc liên quan đến xác định doanh thu như nguyên tắc phù hợp, cơ sở dồn tích, nguyên tắc nhất quán. Hai nguyên nhân này dẫn đến tăng rủi ro tiềm tàng đối với:

- + Trên toàn bộ BCTC: Lợi nhuận của cả năm bị đánh giá quá cao so với thực tế và khả năng Ban giám đốc công ty cố tình đẩy cao doanh thu so với thực tế để đạt lợi nhuận được giao.

- + Trên góc độ Tài khoản chi tiết: TK bị phản ánh sai (quá cao so với thực tế).

- + Trên góc độ khoản mục BCTC chi tiết, hệ số nợ cao trong khi Ban giám đốc quan tâm nhiều đến việc lập báo cáo lợi nhuận làm tăng nguy cơ rủi ro phản ánh sai chi phí lãi vay (đối với khoản mục chi phí lãi vay), phản ánh thiếu số dư nợ (để cố tình làm giảm hệ số nợ phải trả so với tổng tài sản), hoặc phản ánh thừa số dư nợ do kế toán nhầm lẫn khi số hợp đồng vay quá nhiều, khả năng không phản ánh hết các nghĩa vụ liên quan trong hợp đồng vay trên các tài khoản phản ánh nợ phải trả cũng như trên BCTC, khả năng phân loại sai tính chất của các khoản vay (giữa nợ ngắn hạn, nợ trung hạn, nợ dài hạn, thuê tài chính...).

3. Rủi ro kiểm soát được đánh giá là rất cao do:

- Ban giám đốc không quan tâm đến hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Thiếu sự phân chia trách nhiệm.

Cụ thể:

Quy mô của công ty nhỏ khiến cho phần lớn các nhân viên phải kiêm nhiệm nhiều công việc nên thiếu sự phân chia trách nhiệm là tăng nguy cơ không phát hiện được sai sót của hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty. Điều này làm tăng rủi ro kiểm soát, vì khi nguyên tắc bất kiêm nhiệm không được đảm bảo thì các quy định về thủ tục kiểm soát và xét duyệt đã được đề ra sẽ không phù hợp và khi triển khai thực hiện không tránh khỏi những sai sót có thể xảy ra, không còn ý nghĩa kiểm soát giữa người này với người khác nữa.

Ban giám đốc công ty tỏ ra căng thẳng về mục tiêu lợi nhuận nên tập trung vào công tác tiếp thị, không có thời gian chú ý về kiểm soát nội bộ. Thực tế này dẫn đến:

(i) Hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty không thể đánh giá là hoạt động có hiệu quả. Rủi ro kiểm soát có thể đánh giá là rất cao.

Dựa vào các phân tích trên đây có thể thấy rủi ro tiềm tàng và đặc biệt là rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao. Vì vậy rủi ro kiểm toán chấp nhận được là thấp và do đó mức rủi ro phát hiện chấp nhận được là rất thấp. Có nghĩa là KTV phải xây dựng và thực hiện một chương trình kiểm toán hợp lý nhất, với nhiều thủ tục kiểm toán hơn để đạt được mức độ rủi ro phát hiện chấp nhận được là rất thấp.

Câu hỏi 6: Công ty Kiểm toán Hòa Bình đang thực hiện việc kiểm tra báo cáo tài chính của công ty Nam Việt, một công ty cổ phần niêm yết để công bố cho các cổ đông. Trong quá trình kiểm tra, kiểm toán viên ghi nhận một nghiệp vụ như sau: Công ty Nam Việt mua một thiết bị trị giá 5.000 triệu của công ty Sơn Lâm, một công ty mà trong đó Nam Việt nắm 45% quyền kiểm soát. Kết quả kiểm tra chứng từ cho thấy thiết bị đã nhận về và công ty Nam Việt đã thanh toán tiền. Giám đốc công ty Nam Việt không đồng ý trình bày thông tin này trong thuyết minh báo cáo tài chính theo yêu cầu của kiểm toán viên.

Giả sử ngoài vấn đề nêu trên, không có vấn đề bất thường hay cần phải lưu ý nào khác.

Yêu cầu: Anh/Chị hãy lập báo cáo kiểm toán để trình bày ý kiến của mình về báo cáo tài chính của công ty Nam Việt.

Bài làm: Lập Báo cáo kiểm toán để trình bày ý kiến của kiểm toán viên về BCTC của công ty Nam Việt.

CÔNG TY KIỂM TOÁN HÒA BÌNH

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số :.....

BÁO CÁO KIỂM TOÁN
VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH NĂM CỦA CÔNG TY NAM VIỆT
Kính gửi: Các cổ đông của Công ty NAM VIỆT

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính gồm: Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/X, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X được lập ngày ... của Công ty Nam Việt từ trang ... đến trang ... kèm theo.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

Cơ sở ý kiến:

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng các báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện việc kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quan trọng của Giám đốc cũng như cách trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

Ý kiến của kiểm toán viên:

Trong năm tài chính hiện hành, Công ty đã mua một thiết bị trị giá 5.000 triệu đồng từ một bên liên quan và nghiệp vụ này không được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính. Giá trị còn lại của thiết bị này được bao gồm trên bảng cân đối kế toán là xxx đồng và chi phí khấu hao trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là yyy đồng.

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ việc trình bày thiếu trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty NAM VIỆT tại ngày 31/12/X, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

Hà Nội, ngày... tháng... năm ...

CÔNG TY KIỂM TOÁN HÒA BÌNH

Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

Số đăng ký hành nghề...

Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký)

Số đăng ký hành nghề...

❖ ĐỀ THI SỐ 03

Câu hỏi 1: Anh (Chị) giải thích điều kiện và trách nhiệm của kiểm toán viên hành nghề?

Bài làm:

a) Điều kiện của KTV hành nghề

- Muốn là KTV (KTV) hành nghề trước hết phải có đủ tiêu chuẩn KTV theo qui định:

+ Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật

+ Có bằng cử nhân chuyên ngành kinh tế - tài chính - ngân hàng hoặc kế toán - kiểm toán, có thời gian công tác thực tế trong lĩnh vực tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên hoặc đã làm trợ lý kiểm toán trong một doanh nghiệp kiểm toán từ 4 năm trở lên.

+ Có khả năng sử dụng tiếng nước ngoài thông dụng và sử dụng thành thạo máy vi tính.

+ Có chứng chỉ KTV do Bộ Tài chính cấp.

Người có chứng chỉ chuyên gia kế toán hoặc chứng chỉ kế toán, kiểm toán do tổ chức nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế về kế toán, kiểm toán được Việt nam thừa nhận cấp thì phải đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán Việt Nam do Bộ Tài chính tổ chức.

- Phải có hợp đồng lao động làm việc trong một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động hợp pháp ở Việt nam. Riêng đối với người nước ngoài thì phải được phép cư trú tại Việt Nam từ 1 năm trở lên.

- Các điều kiện khác:

+ Tại một thời điểm nhất định, KTV chỉ được đăng ký và hành nghề tại một doanh nghiệp kiểm toán;

+ Người đăng ký hành nghề kiểm toán từ năm thứ hai trở đi phải có thêm điều kiện tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo qui định.

b) Trách nhiệm của KTV hành nghề

- Chấp hành các nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập quy định (bao gồm: Tuân thủ pháp luật, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và kết quả kiểm toán, tuân thủ đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, bảo đảm tính độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ, lợi ích và tính trung thực, đúng pháp luật, khách quan của hoạt động kiểm toán độc lập, bảo mật các thông tin của đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán đồng ý hoặc pháp luật có quy định khác).

- Trong quá trình thực hiện dịch vụ, KTV không được can thiệp vào công việc của đơn vị đang được kiểm toán.

- Ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về hoạt động nghề nghiệp của mình.

- Từ chối làm kiểm toán cho khách hàng nếu xét thấy không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện hoặc khách hàng vi phạm các quy định của Nghị định về kiểm toán độc lập.

- Thường xuyên trau dồi kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp. Thực hiện chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính.

- KTV hành nghề vi phạm các qui định liên quan đến hành nghề kiểm toán, trách nhiệm của KTV hành nghề, các trường hợp không được làm kiểm toán, các hành vi nghiêm cấm đối với KTV hành nghề thì tùy theo tính chất và mức độ vi phạm sẽ bị tạm đình chỉ, cấm vĩnh viễn đăng ký hành nghề kiểm toán hoặc phải chịu trách nhiệm theo quy định của pháp luật.

- Các trách nhiệm khác theo quy định của pháp luật.

Câu hỏi 2: Anh (Chị) trình bày trách nhiệm của kiểm toán viên đối với gian lận và sai sót của đơn vị được kiểm toán? Khi phát hiện gian lận và sai sót thì kiểm toán viên phải làm gì?

Bài làm:

a) *Trách nhiệm của KTV đối với gian lận và sai sót:* Trong quá trình kiểm toán, KTV có trách nhiệm giúp đơn vị phát hiện, xử lý và ngăn ngừa gian lận và sai sót, nhưng KTV không phải chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn vị mà họ kiểm toán.

Khi lập kế hoạch và khi thực hiện kiểm toán, KTV phải đánh giá rủi ro về những gian lận và sai sót có thể có, làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính và phải trao đổi với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị về mọi gian lận hoặc sai sót quan trọng phát hiện được.

Trên cơ sở đánh giá rủi ro, KTV phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo các gian lận và sai sót có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính đều được phát hiện.

KTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để chứng minh là không có gian lận hoặc sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính; hoặc nếu có gian lận, sai sót thì đã được phát hiện, được sửa chữa hoặc đã trình bày trong báo cáo tài chính, và KTV phải chỉ ra ảnh hưởng của gian lận và sai sót đến báo cáo tài chính.

Do những hạn chế vốn có của kiểm toán, nên dù đã tuân thủ các nguyên tắc và thủ tục kiểm toán thì rủi ro do không phát hiện hết các gian lận và sai sót của KTV làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính vẫn có thể xảy ra. Khi xảy ra rủi ro do không phát hiện hết các gian lận và sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán thì phải xem xét việc chấp hành đầy đủ nguyên tắc và thủ tục kiểm toán trong từng hoàn cảnh cụ thể và tính thích hợp của các kết luận trong báo cáo kiểm toán dựa trên kết quả của các thủ tục kiểm toán đã thực hiện.

Rủi ro không phát hiện hết các sai phạm trọng yếu do gian lận cao hơn rủi ro không phát hiện hết các sai phạm trọng yếu do sai sót, vì gian lận thường đi kèm với các hành vi cố ý che giấu gian lận. KTV có quyền chấp nhận những giải trình, các ghi chép và tài liệu của khách hàng khi có bằng chứng về việc không có gian lận và sai sót. Tuy vậy, KTV phải có thái độ hoài nghi mang tính nghề nghiệp trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán và phải luôn ý thức được rằng có thể tồn tại những tình huống hoặc sự kiện dẫn đến những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính.

Như vậy trong quá trình kiểm toán, KTV có trách nhiệm giúp đỡ đơn vị được kiểm toán trong việc phát hiện, ngăn ngừa và xử lý các gian lận và sai sót, nhưng KTV không phải chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn

vị mà mình kiểm toán khi lập kế hoạch và khi thực hiện kiểm toán. KTV phải đánh giá rủi ro về các cố gian lận và sai sót có thể có, làm ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo tài chính và phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo các gian lận và sai sót có ảnh hưởng tất yếu đến BCTC đều được phát hiện.

b) *Khi phát hiện gian lận và sai sót, KTV phải:*

- Thông báo cho giám đốc hoặc người đứng đầu: KTV phải thông báo kịp thời những phát hiện của mình cho Giám đốc đơn vị được kiểm toán trong thời hạn nhanh nhất trước ngày phát hành BCTC, hoặc trước ngày phát hành Báo cáo kiểm toán, khi:

+ KTV nghi ngờ có gian lận, mặc dù chưa đánh giá được ảnh hưởng của gian lận này tới báo cáo tài chính;

+ Có gian lận hoặc có sai sót trọng yếu.

Khi nghi ngờ có gian lận, hoặc phát hiện ra gian lận hoặc sai sót trọng yếu đã xảy ra hoặc có thể xảy ra, KTV phải cân nhắc tất cả các tình huống xem cần thông báo cho cấp nào. Trường hợp có gian lận, KTV phải đánh giá khả năng gian lận này liên quan đến cấp quản lý nào. Trong hầu hết các trường hợp xảy ra gian lận, KTV phải thông báo cho cấp quản lý cao hơn cấp của những người có dính líu đến gian lận đó. Khi nghi ngờ gian lận có liên quan đến người Lãnh đạo cao nhất trong đơn vị được kiểm toán thì thông thường KTV phải tham khảo ý kiến của chuyên gia tư vấn pháp luật để xác định các thủ tục cần tiến hành.

- Thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán: Nếu KTV kết luận rằng có gian lận hoặc sai sót làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính nhưng gian lận hoặc sai sót này không được đơn vị sửa chữa hoặc không được phản ánh đầy đủ trong báo cáo tài chính, thì KTV phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.

Trường hợp có gian lận hoặc sai sót có thể làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính mặc dù đã phản ánh đầy đủ trong báo cáo tài chính nhưng KTV vẫn phải chỉ rõ ra trong Báo cáo kiểm toán.

Nếu đơn vị không cho phép KTV thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp để đánh giá gian lận hoặc sai sót đã xảy ra hoặc có thể xảy ra làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì KTV phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối vì phạm vi kiểm toán bị giới hạn.

Nếu không thể xác định được đầy đủ gian lận hoặc sai sót đã xảy ra do hạn chế khách quan từ bên ngoài hoặc do chủ quan trong đơn vị được kiểm toán thì KTV phải xét tới ảnh hưởng của gian lận hoặc sai sót này tới Báo cáo kiểm toán.

- Thông báo cho cơ quan chức năng có liên quan:

KTV có trách nhiệm bảo mật các thông tin, số liệu của khách hàng, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán có gian lận hoặc sai sót mà theo qui định của pháp luật, KTV phải thông báo hành vi gian lận hoặc sai sót đó cho cơ quan chức năng có liên quan. Trường hợp này, KTV được phép trao đổi trước với chuyên gia tư vấn pháp luật.

KTV được phép chấm dứt hợp đồng kiểm toán khi xét thấy đơn vị được kiểm toán không có biện pháp cần thiết để xử lý đối với gian lận mà KTV cho là cần thiết trong hoàn cảnh cụ thể, kể cả các gian lận không ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

Trường hợp rút khỏi hợp đồng kiểm toán, nếu KTV khác được thay thế yêu cầu cung cấp thông tin về khách hàng thì KTV hiện tại phải thông báo rõ lý do chuyên môn dẫn tới buộc phải chấm dứt hợp đồng. KTV hiện tại có thể thảo luận và thông báo với KTV khác được thay thế về các thông tin của khách hàng phù hợp với luật pháp, yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp kiểm toán có liên quan và phạm vi cho phép của khách hàng. Nếu khách hàng không cho phép thảo luận về công việc của họ thì KTV hiện tại cũng phải thông báo về việc không cho phép này cho KTV được thay thế.

Câu hỏi 3: Khi thu thập bằng chứng kiểm toán đối với khoản mục “Nợ phải thu của khách hàng” cần phải thoả mãn những cơ sở dẫn liệu nào? Kiểm toán viên thường quan tâm và chú ý hơn đến những cơ sở dẫn liệu nào, vì sao? Trình bày khái quát các thủ tục kiểm toán cần áp dụng đối với kiểm toán khoản mục “Nợ phải thu khách hàng”.

Bài làm:

* Khi thu thập bằng chứng kiểm toán đối với khoản mục “Nợ phải thu của khách hàng”, cần phải thoả mãn các cơ sở dẫn liệu:

- Hiện hữu và quyền: Tất cả các khoản nợ phải thu của khách hàng phản ánh trên BCTC là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị

- Đầy đủ: Tất cả các khoản nợ phải thu đã phát sinh có liên quan đến báo cáo tài chính phải được ghi chép, phản ánh đầy đủ .

- Đánh giá và chính xác: Các khoản nợ phải thu được đánh giá và tính toán trên cơ sở chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành, các khoản phải thu phát sinh phải được ghi chép phản ánh đúng và việc tổng hợp tính toán số liệu là chính xác.

- Trình bày và công bố: Các khoản nợ phải thu được phân loại, trình bày và công bố phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành.

* KTV thường quan tâm và chú ý hơn đến các cơ sở dẫn liệu là sự hiện hữu và đánh giá vì các khoản nợ phải thu khách hàng thường bị khai báo cao hơn thực tế và việc lập dự phòng các khoản nợ phải thu theo giá trị có thể thu hồi là một ước tính kế toán và có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính.

* Khái quát các thủ tục kiểm toán cần áp dụng đối với kiểm toán nợ phải thu khách hàng:

- *Các thủ tục kiểm soát để tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chu trình bán hàng và thu tiền:*

+ Tiếp nhận đơn đặt hàng và xét duyệt hạn mức bán chịu: Kiểm tra danh sách khách hàng, các thông tin liên quan về xét duyệt bán chịu, cần chọn mẫu chứng từ và kiểm tra sự phân tách trách nhiệm giữa phần tiếp nhận và phê duyệt tính liên tục của hoá đơn với phiếu gửi hàng, chọn mẫu kiểm tra các lệnh bán hàng...

+ Gửi hàng và lập hoá đơn: Chọn mẫu hoá đơn để kiểm tra sự phù hợp giữa số lượng, đơn giá trên hoá đơn so với phiếu giao hàng, lệnh bán hàng, đơn đặt hàng. Chọn mẫu hoá đơn kiểm tra chi tiết số lượng, đơn giá, chiết khấu, việc thanh toán đối chiếu số chi tiết doanh thu, nợ phải thu... lưu ý đánh số liên tục của hoá đơn và phiếu gửi hàng. Kiểm tra để phát hiện các hàng hoá đã có phiếu gửi hàng mà chưa lập hoá đơn. Chọn mẫu chứng từ kiểm tra sự phù hợp giữa số lượng, đơn giá trên hoá đơn so với phiếu giao hàng, lệnh bán hàng

+ Kế toán nợ phải thu: Chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số khách hàng, kiểm tra đối chiếu chi tiết với tổng hợp, việc gửi thông báo nợ định kỳ, xem xét sự hợp lý của việc xét duyệt xử lý xoá sổ nợ khó đòi. Cụ thể:

- Sự phân tách trách nhiệm giữa người theo dõi, ghi sổ và người kiểm tra, lập giấy đòi nợ

- Sự phù hợp giữa sổ tổng hợp và chi tiết nợ phải thu của khách hàng

- Việc theo dõi các khoản nợ quá hạn, nợ khó đòi

- Sự phê duyệt phù hợp cho việc xoá sổ nợ phải thu.

- Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu:

+ Quy trình phân tích:

. Phân tích số dư nợ phải thu, phân tích theo tuổi nợ cuối kỳ và đầu kỳ để nhận biết các thay đổi bất thường

. Tính vòng quay nợ phải thu và so sánh với kỳ trước, với trung bình ngành... để phát hiện các khoản nợ quá hạn bất thường.

. Tính tỷ lệ dự phòng nợ phải thu khó đòi trên doanh thu, tính tỷ lệ dự phòng nợ phải thu khó đòi trên tổng nợ phải thu cuối kỳ so với kỳ trước, xem xét sự hợp lý của việc xoá sổ nợ khó đòi.

+ Gửi thư xác nhận

. Gửi thư xác nhận là thủ tục kiểm toán rất hiệu quả để khẳng định tính hiện hữu của Nợ phải thu. Thời điểm gửi thư xác nhận tốt nhất ngay sau thời điểm kết thúc niên độ hoặc trước khi kết thúc niên độ tùy từng trường hợp thể và kiểm tra những nghiệp vụ phát sinh giữa thời gian xác nhận với thời điểm kết thúc niên độ.

KTV phải gửi thư xác nhận nếu xét thấy có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp.

Nếu xét thấy có khả năng khách nợ không phúc đáp thư xác nhận, KTV phải thiết kế các thủ tục thay thế, ví dụ như: Kiểm tra các tài liệu tạo thành số dư nợ phải thu và xem xét việc thanh toán các khoản nợ phải thu phát sinh sau ngày kết thúc niên độ.

. Thư xác nhận có thể thực hiện theo 2 dạng: Dạng A ghi rõ số nợ phải thu và yêu cầu khách nợ xác nhận là đúng hoặc bằng bao nhiêu hoặc dạng B không ghi rõ số nợ phải thu mà yêu cầu khách nợ ghi rõ số nợ phải thu hoặc có ý kiến khác. Chọn mẫu gửi thư xác nhận.

. Kiểm tra, xem xét thư trả lời. Nếu thư trả lời là không đồng ý hoặc có ý kiến khác thì phải tìm hiểu nguyên nhân và có các thủ tục kiểm toán bổ sung cần thiết. KTV cần chú ý các trường hợp không nhận được thư trả lời thì gửi xác nhận thêm.

KTV phải theo dõi, kiểm tra và đánh giá kết quả xác nhận tất cả thư xác nhận đã gửi và đã nhận để đảm bảo tất cả thư xác nhận đều được ghi nhận và đánh giá.

+ Kiểm tra lập dự phòng nợ phải thu khó đòi: Ngoài qui trình phân tích, KTV phải tiến hành các thử nghiệm chi tiết, cụ thể:

. Xem xét hồ sơ, trao đổi với những người có liên quan để kiểm tra các cơ sở dùng để lập dự phòng của đơn vị có đầy đủ không, xem xét sự phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán.

. Xem xét các khoản nợ phải thu quá hạn, có tranh chấp, các vụ kiện tụng pháp lý... để xem xét đánh giá khả năng lập dự phòng nợ phải thu khó đòi. KTV phải xem xét việc thanh toán các khoản nợ phải thu sau ngày kết thúc niên độ kế toán.

. Kiểm tra cơ sở và sự phê duyệt cho việc xoá sổ các khoản phải thu khó đòi trong năm.

+ Kiểm tra việc khoá sổ nghiệp vụ bán hàng:

. Khi kiểm kê ghi nhận số hiệu và nội dung các chứng từ gửi hàng cuối cùng để đối chiếu sau này.

. Kiểm tra các phiếu giao hàng xung quanh ngày khoá sổ, đối chiếu với dữ liệu kiểm kê để xác định thời điểm ghi nhận doanh thu và nợ phải thu.

. Rà soát các nghiệp vụ bán hàng gần thời điểm cuối kỳ có giá trị lớn...

+ Kiểm tra sự phù hợp giữa sổ tổng hợp và sổ chi tiết bán hàng và nợ phải thu.

Câu hỏi 4: Doanh nghiệp TOHADICO bán một thiết bị trả góp với tổng số tiền theo giá trả góp (chưa tính thuế GTGT) là 500 triệu đồng, giá bán thu tiền ngay là 380 triệu đồng, thuế GTGT phải nộp là 38 triệu đồng. Việc bán hàng được thực hiện vào ngày 31/12/2005. Số tiền này được thanh toán trong vòng 5 năm kể từ ngày mua hàng, số tiền này được trả cuối mỗi năm là 100 triệu đồng. Lãi suất chiết khấu hàng năm là 10%/năm. Kế toán doanh nghiệp đã tính toán và ghi nhận riêng bút toán cho năm 2005 như sau:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng	538 trđ
Có TK 511 - Doanh thu bán hàng hóa và dịch vụ	450 trđ
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính	50 trđ
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp	38 trđ
<i>(Đồng thời ghi nhận giá vốn của hoạt động trên là 300 triệu đồng)</i>	

Biết rằng: Thuế suất thuế TNDN là 28%.

Câu hỏi: Hạch toán như vậy đúng hay sai, nếu sai thì ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán năm 2005 như thế nào?

Bài làm: Giả sử số tiền trả cuối năm 100 triệu tức là cuối mỗi năm kể từ ngày mua hàng (31/12/2006 trở đi).

Giả sử việc ghi nhận giá vốn thiết bị của công ty là đúng.

Bút toán ghi nhận doanh thu bán trả góp thiết bị đã ghi của doanh nghiệp là sai. Bút toán đúng phải ghi là:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng	538 triệu
Có TK 511 - Doanh thu bán hàng	380 triệu
Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện	120 triệu
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp	38 triệu

Toàn bộ khoản chênh lệch giữa giá bán trả góp - giá bán trả tiền ngay chưa được ghi nhận là doanh thu trong năm 2005 (từ 2006 mới thu).

Việc hạch toán sai của doanh nghiệp ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính:

* Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bị ảnh hưởng:

+ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ tăng	450 - 380	=	70 triệu
+ Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ tăng		=	70 triệu
+ Doanh thu hoạt động tài chính tăng		=	50 triệu
+ Lợi nhuận gộp từ hoạt động kinh doanh tăng		=	120 triệu
+ Tổng lợi nhuận trước thuế TNDN tăng		=	120 triệu
+ Chi phí thuế TNDN (thuế TNDN phải nộp) tăng	$120 \times 28\%$	=	33,6 triệu
+ Lợi nhuận sau thuế TNDN tăng		=	86,4 triệu

Bảng cân đối kế toán bị ảnh hưởng:

+ Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước tăng lên	33,6 triệu
+ Doanh thu chưa thực hiện giảm đi	120,0 triệu
+ Lợi nhuận chưa phân phối tăng lên	86,4 triệu

Tổng tài sản và tổng nguồn vốn không thay đổi

Câu hỏi 5: Vào đầu năm 2005, Công ty HADICO mua một phần mềm mới để thay thế cho một phần mềm điều khiển một hệ thống máy cấp liệu tự động cho nhà máy sản xuất có hoạt động phức tạp (phần mềm cũ đã trang bị từ năm 2003 cùng hệ thống máy cấp liệu tự động). Phần mềm mới này trị giá 200 triệu đồng chưa bao gồm thuế GTGT, ước tính sẽ phải thay thế sau 5 năm sử dụng, giá trị thanh lý ước tính bằng 0. Hệ thống máy cấp liệu tự động và phần mềm điều khiển cũ được mua từ năm 2003, có thời gian sử dụng ước tính là 6 năm. Khi nhận phần mềm mới này, kế toán doanh nghiệp đã tính toán và ghi nhận tài sản này trong năm 2005 như sau:

Nguyên giá TSCĐ được ghi nhận tại năm 2005:

Nợ TK 213 - Tài sản cố định vô hình	200 trđ
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ	20 trđ
Có TK liên quan (111, 112, 331...)	220 trđ

Khấu hao năm 2005:

Nợ TK 6274 - Chi phí khấu hao SXC	40 trđ
Có TK 2143 - Khấu hao tài sản cố định vô hình	40 trđ

Biết rằng: Thuế suất thuế GTGT là 10%; Thuế suất thuế TNDN là 28%.

Câu hỏi: Hãy chỉ ra những sai sót trong việc hạch toán các nghiệp vụ trên và phân tích sự ảnh hưởng của chúng tới các Báo cáo tài chính như thế nào?

Bài làm: Việc ghi nhận phần mềm là tài sản cố định vô hình và tính khấu hao phần mềm là sai vì trong trường hợp này phần mềm được chứa đựng trong một thực thể vật chất là hệ thống máy cấp liệu tự động. Phần mềm này là một bộ phận không thể tách rời với hệ thống máy cấp liệu tự động để hệ thống máy cấp liệu tự động có thể hoạt động được. Do đó theo Chuẩn mực kế toán số 04 “TSCĐ vô hình”, phần mềm đó là một bộ phận của TSCĐ hữu hình, vì vậy phần mềm phải được ghi nhận là TSCĐ hữu hình và tính khấu hao cùng với hệ thống máy cấp liệu tự động.

-Việc tính và hạch toán khấu hao phần mềm sai cả số tiền và tài khoản, phải hạch toán khấu hao vào TK2141.

+ Giá trị phải khấu hao của phần mềm là 200 triệu đồng.

+ Thời gian khấu hao là 4 năm vì theo nguyên tắc thận trọng, thời gian sử dụng ước tính của phần mềm là 4 năm, chính bằng thời gian sử dụng ước tính còn lại của hệ thống máy cấp liệu tự động là 4 năm.

Mức khấu hao hàng năm của phần mềm phải trích là: $200 \times 1/4 = 50$ triệu

Mức khấu hao đã trích: $200 \times 1/5 = 40$ triệu

Chênh lệch: = 10 triệu

Ảnh hưởng của sai sót:

Việc ghi nhận chi phí khấu hao ít hơn mức phải ghi nhận 10 triệu đã ảnh hưởng đến:

* Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2005:

+ Giá vốn hàng bán giảm 10 triệu

+ Lợi nhuận gộp từ hoạt động kinh doanh tăng 10 triệu

+ Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN tăng 10 triệu

+ Chi phí thuế TNDN (thuế TNDN phải nộp) tăng 2,8 triệu

+ Lợi nhuận sau thuế TNDN tăng 7,2 triệu

* Bảng cân đối kế toán năm 2005:

+ TSCĐ hữu hình giảm 200 triệu

+ TSCĐ vô hình tăng 200 triệu

+ Hao mòn lũy kế TSCĐ vô hình giảm 10 triệu

+ Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước tăng 2,8 triệu

+ Lợi nhuận chưa phân phối năm nay tăng 7,2 triệu

Tổng tài sản tăng 10 triệu đồng và tổng nguồn vốn tăng 10 triệu đồng.

Câu hỏi 6: Tại một đơn vị được kiểm toán cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2005, có một số nghiệp vụ chênh lệch tỷ giá ngoại tệ (liên quan đến các hoạt động sản xuất kinh doanh trong nước) như sau:

1) Khoản chênh lệch tỷ giá từ nghiệp vụ thanh toán một khoản nợ phải trả gốc ngoại tệ (USD) như sau: Số tiền ghi nhận phải trả ban đầu (trong năm 2005) bằng đồng Việt Nam là 150 triệu đồng. Do tỷ giá tăng dần trong năm nên khi thanh toán khoản nợ này số tiền bằng đồng Việt Nam đã trả là 160 triệu đồng.

2) Khoản chênh lệch tỷ giá do thu hồi một khoản nợ phải thu gốc ngoại tệ (USD) như sau: Số tiền ghi nhận phải thu ban đầu là 300 triệu VNĐ. Do tỷ giá tăng, khi thanh toán thực tế số tiền bằng đồng Việt Nam thu được là 320 triệu đồng.

3) Tại 31/12/2005, doanh nghiệp thực hiện đánh giá lại một số khoản nợ vay dài hạn phải trả gốc ngoại tệ (USD) và phát sinh chênh lệch tỷ giá như sau: Số nợ phải trả được ghi nhận ban đầu bằng đồng Việt Nam là 1.500 triệu đồng. Cuối năm khi đánh giá lại số dư này, khoản phải trả được ghi nhận là 1.600 triệu đồng.

Kế toán đơn vị đã hạch toán 10 triệu đồng (nghiệp vụ 1) vào chi phí hoạt động tài chính; 20 triệu đồng (nghiệp vụ 2) vào thu nhập hoạt động tài chính và 100 triệu đồng (nghiệp vụ 3) treo lại trên số dư Nợ tài khoản 4131 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính”.

Câu hỏi: Theo Anh (Chị) đơn vị hạch toán như vậy đúng hay sai? Nếu sai thì ảnh hưởng đến những chỉ tiêu nào trên các Báo cáo tài chính?

Bài làm:

* Nguyên tắc hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái đối với các nghiệp vụ phải thu, phải trả có gốc ngoại tệ liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh:

- Phát sinh bên có các TK phải trả, bên Nợ các TK phải thu ghi theo tỷ giá tại ngày giao dịch là tỷ giá thực tế hoặc tỷ giá giao dịch BQ liên ngân hàng. .

- Khi thanh toán các khoản Nợ phải trả và khi thu hồi các khoản Nợ phải thu, thì bên nợ các TK phải trả, bên có của các TK phải thu ghi theo tỷ giá ghi sổ (nhập trước, xuất trước, bình quân gia quyền...).

- Chênh lệch tỷ giá được hạch toán ngay vào “Chi phí tài chính” (lỗ tỷ giá) ghi Nợ TK 635 hoặc “Doanh thu hoạt động tài chính” (lãi tỷ giá) ghi Có TK 515.

Vì vậy việc hạch toán các nghiệp vụ (1) và (2) là đúng và không ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính.

* Khi đánh giá lại số dư các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ vào thời điểm cuối năm tài chính, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại được hạch toán vào tài khoản 4131. Sau đó, kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại (theo số thuần sau khi bù trừ số phát sinh bên Nợ và bên Có của TK 4131) vào bên Nợ TK 635 (nếu lỗ tỷ giá), hoặc bên Có TK 515 (nếu lãi tỷ giá).

Vì vậy nghiệp vụ (3) đơn vị hạch toán sai (mới chỉ dừng ở TK 4131).

Việc hạch toán như trên đã ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính:

* Đối với Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:

Việc không kết chuyển chênh lệch tỷ giá của nghiệp vụ (3) vào TK 635 “Chi phí tài chính”, đã làm cho:

- + Chi phí tài chính giảm 100 triệu
- + Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh tăng 100 triệu
- + Tổng lợi nhuận trước thuế TNDN tăng 100 triệu
- + Lợi nhuận sau thuế TNDN tăng 100 triệu

* Đối với Bảng cân đối kế toán:

Việc không xử lý số dư cuối kỳ TK 4131 và các bút toán có liên quan đã làm cho:

- + Lợi nhuận chưa phân phối năm nay tăng 100 triệu
- + Chênh lệch tỷ giá hối đoái (lỗ lũy kế) tăng 100 triệu

VIII. HỆ THỐNG VĂN BẢN PHÁP LUẬT VỀ KIỂM TOÁN

1. 38 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đã được Bộ Tài chính ban hành và công bố:

Cho tới nay, Bộ Tài chính Việt Nam đã ban hành và công bố 7 đợt với 38 CMKT sau:

- Chuẩn mực số 200 - Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán BCTC
- Chuẩn mực số 210 - Hợp đồng kiểm toán
- Chuẩn mực số 220 - Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán
- Chuẩn mực số 230 - Hồ sơ kiểm toán
- Chuẩn mực số 240 - Gian lận và sai sót
- Chuẩn mực số 250 - Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán BCTC
- Chuẩn mực số 260 - Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán
- Chuẩn mực số 300 - Lập kế hoạch kiểm toán
- Chuẩn mực số 310 - Hiểu biết về tình hình kinh doanh
- Chuẩn mực số 320 - Tính trọng yếu trong kiểm toán
- Chuẩn mực số 330 - Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro
- Chuẩn mực số 400 - Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ
- Chuẩn mực số 401 - Thực hiện kiểm toán trong môi trường tin học
- Chuẩn mực số 402 - Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài
- Chuẩn mực số 500 - Bằng chứng kiểm toán
- Chuẩn mực số 501 - Bằng chứng kiểm soát bổ sung đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt
- Chuẩn mực số 505 - Thông tin xác nhận bên ngoài
- Chuẩn mực số 510 - Kiểm toán năm đầu tiên - Số dư đầu năm tài chính
- Chuẩn mực số 520 - Quy trình phân tích
- Chuẩn mực số 530 - Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác
- Chuẩn mực số 540 - Kiểm toán các ước tính kế toán
- Chuẩn mực số 545 - Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý
- Chuẩn mực số 550 - Các bên liên quan
- Chuẩn mực số 560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập BCTC
- Chuẩn mực số 570 - Hoạt động liên tục
- Chuẩn mực số 580 - Giải trình của Giám đốc
- Chuẩn mực số 600 - Sử dụng tư liệu của KTV khác
- Chuẩn mực số 610 - Sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ
- Chuẩn mực số 620 - Sử dụng tư liệu của chuyên gia

- Chuẩn mực số 700 - Báo cáo kiểm toán về BCTC
- Chuẩn mực số 710 - Thông tin có tính so sánh
- Chuẩn mực số 720 - Những thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán
- Chuẩn mực số 800 - Báo cáo kiểm toán và những công việc kiểm toán đặc biệt
- Chuẩn mực số 910 - Công tác soát xét BCTC
- Chuẩn mực số 920 - Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước
- Chuẩn mực số 930 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính
- Chuẩn mực số 1000 - Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành
- Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.

2. Danh mục hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán

- Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập.
 - Nghị định số 30/2009/NĐ-CP ngày 30/3/2009 của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP.
 - Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 20/9/1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 4 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 1).
 - Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 2).
 - Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 3).
 - Quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/3/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 5 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 4).
 - Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC ngày 28/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 5).
 - Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 06 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 6).
 - Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán.
 - Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.
 - Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC ngày 29/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 04 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 7).
 - Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/5/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về ban hành "Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán".
 - Quyết định số 89/2007/QĐ-BTC ngày 24/10/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán.

- Quyết định số 94/2007/QĐ-BTC ngày 16/11/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Quy chế thi và cấp Chứng chỉ KTV và Chứng chỉ hành nghề kế toán.

- Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập.

- Thông tư số 72/2007/TT-BTC ngày 27/6/2007 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc đăng ký và quản lý hành nghề kế toán.

*

* *

