

Bài giảng kiểm toán căn bản



CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN

1.1. Bản chất của kiểm toán

1.1.1 Khái niệm:

Kiểm 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, để 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.

Kiểm toán có gốc từ latin là “audit”. từ “auditing” có nguồn gốc từ động từ “audive” có nghĩa là “nghe”. hình ảnh của kiểm toán cổ điển là việc kiểm tra là việc kiểm tra về tài sản, phần lớn được thực hiện bằng cách người ghi chép đọc to lên cho một bên độc lập “nghe” rồi chấp nhận.

Theo Liên đoàn kế toán Quốc tế (International federation of Accountants - IFAC) - là việc các Kiểm toán viên độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về các bản báo cáo TC.

Đối tượng kiểm toán: báo cáo TC

Nội dung: kiểm tra và bày tỏ quan điểm

Người thực hiện: Kiểm toán viên độc lập

Theo tiến sĩ Rober N. Anthor (đại học Harvard) – Kiểm toán là việc xem xét, kiểm tra các ghi chép kế toán bởi các Kiểm toán viên công cộng được thừa nhận độc lập và ở bên ngoài tổ chức kiểm tra.

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".

Theo chuẩn mực kế toán Vương quốc Anh - là sự kiểm tra độc lập và bày tỏ ý kiến về những bản khai tài chính của một đơn vị do Kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện các công việc đó theo đúng các nghĩa vụ pháp định có liên quan.

Theo Nghị định 07/CP ban hành ngày 29/1/94 của Chính Phủ - kiểm toán độc lập là việc kiểm tra, xác nhận của tổ chức kiểm toán độc lập về tính đúng đắn, hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, cơ quan, tổ chức đoàn thể, tổ chức xã hội khi có yêu cầu của các đơn vị này.

Có rất nhiều khái niệm, nhưng theo 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 và thẩm quyền 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.

Các thuật ngữ trong khái niệm này được hiểu như sau:

Các chuyên gia độc lập và có thẩm quyền

các chuyên gia này có thể là kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên nhà nước, kiểm toán viên nội bộ. tuy có thể có những đặc điểm khác nhau, song các kiểm toán viên phải là những người độc lập và có thẩm quyền đối với đối tượng được kiểm toán.

- Về tính độc lập:

kiểm toán viên phải độc lập đối với đối tượng được kiểm toán trên 2 mặt:

+ Độc lập về mặt tình cảm: kiểm toán viên không có quan hệ về mặt tình cảm đối với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán: anh, chị, em, bố, mẹ, vợ, chồng,

+ Độc lập về mặt kinh tế: kiểm toán viên không có quan hệ về mặt kinh tế đối với đơn vị được kiểm toán: như không có các hợp đồng kinh tế, không có cổ phần cổ phiếu ở đơn vị được kiểm toán, ...

Như vậy, độc lập về mặt kinh tế thể hiện là kiểm toán viên không có bất cứ một lợi ích phát sinh nào từ đơn vị được kiểm toán. tính độc lập chỉ là một khái niệm tương đối nhưng nó phải là mục tiêu hướng tới và phải đạt được ở mức độ nhất định. khi tính độc lập bị vi phạm sẽ ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán. chính vì vậy, khi cuộc kiểm toán bị giới hạn bởi tính độc lập kiểm toán viên phải khắc phục và nếu không loại trừ được tính hạn chế, kiểm toán viên phải giải trình và nêu sự ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán trong báo cáo kiểm toán.

- Về tính thẩm quyền:

Kiểm toán viên độc lập, kiểm toán viên nhà nước hay kiểm toán viên nội bộ có mức độ thẩm quyền khác nhau đối với đơn vị được kiểm toán. song dù ở mức độ nào cũng phải được quy định trong các văn bản pháp quy.

Thu thập và đánh giá các bằng chứng:

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

Thực chất quá trình kiểm toán viên là quá trình kiểm toán viên sử dụng các phương pháp, các kỹ thuật nghiệp vụ để thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán.

Các thông tin có thể định lượng được của 1 đơn vị:

Các thông tin có thể định lượng được của 1 đơn vị bao gồm nhiều dạng khác nhau. Những thông tin này có thể là các thông tin trong BCTC của một đơn vị, hoặc giá trị quyết toán của 1 hợp đồng xây dựng, hoặc 1 bản kê khai thuế,

Các thông tin định lượng có 2 dạng:

+ Thông tin tài chính có thể định lượng được, đo lường bằng tiền tệ

+ Thông tin phi tài chính là các tác nghiệp và điều hành.

Các chuẩn mực đã được xây dựng và thiết lập:

Các chuẩn mực này là các quy phạm có tính chất nghề nghiệp, các tiêu chuẩn quy định nó là cơ sở để đánh giá thông tin. Có 2 loại chuẩn mực:

+ Các văn bản, các quy định có tính pháp luật và pháp quy của mọi lĩnh vực.

+ Các quy định có tính chất nội bộ của từng đơn vị, loại này có tính chủ quan cao nên kiểm toán viên cần phải thẩm định lại tính hợp pháp của các quy định nội bộ này.

Đơn vị được kiểm toán:

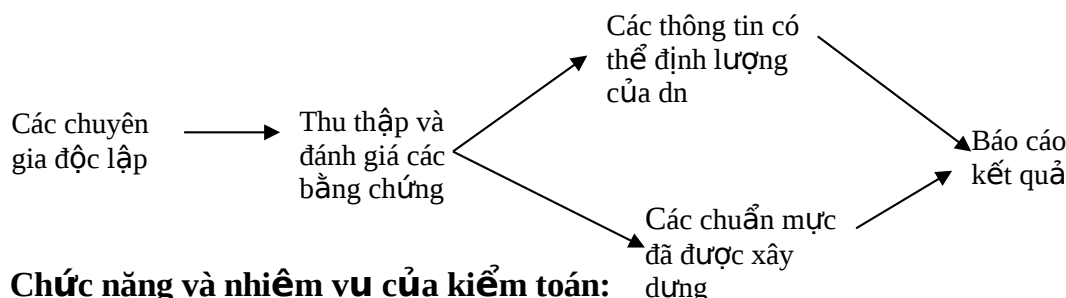
Một đơn vị được kiểm toán có thể là pháp nhân độc lập, thể nhân, đơn vị phụ thuộc, ...

Báo cáo kết quả:

Là khâu cuối cùng của quá trình kiểm toán. Hình thức khác nhau tùy thuộc từng loại kiểm toán có thể là một bản báo cáo bằng văn bản rất chuẩn mực, nhưng cũng có thể chỉ là các báo cáo bằng miệng. Song đều giống nhau ở chỗ nội dung đều phải trình bày ý

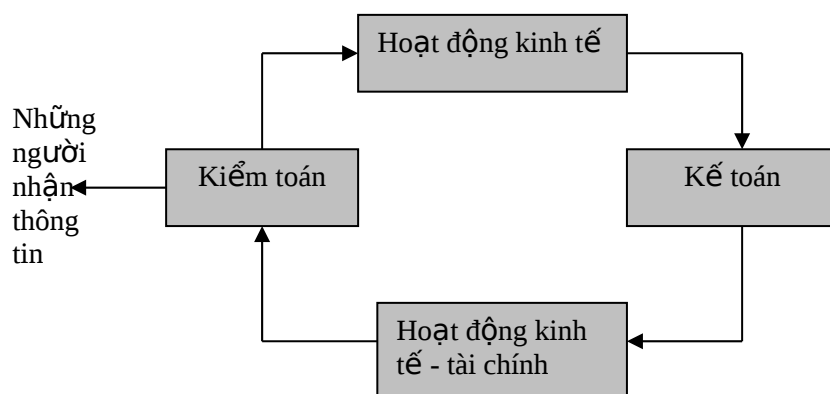
kiến nhận xét của Kiểm toán viên về mối tương quan giữa các thông tin đã thu thập được với các chuẩn mực đã được xây dựng.

Khái niệm chung về kiểm toán được tóm tắt bằng sơ đồ sau:



1.1.2. Chức năng và nhiệm vụ của kiểm toán:

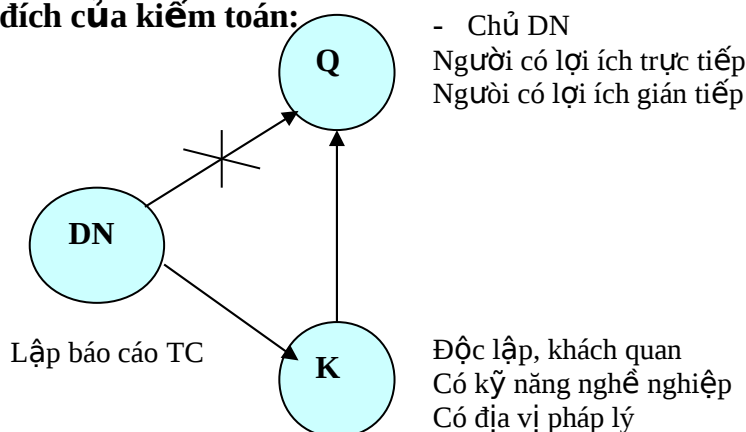
Trong nền kinh tế thị trường hoạt động kiểm toán đã trở thành nhu cầu tất yếu đối với hoạt động của các tổ chức, đơn vị. kiểm toán luôn đi liền và là sự tiếp nối với hoạt động kế toán. nếu kế toán làm nhiệm vụ tổ chức thu thập, xử lý và cung cấp thông tin, thì kiểm toán chính là sự xác nhận tính khách quan, tính chuẩn xác của thông tin; đồng thời kiểm toán còn đưa ra các thiết kế nhằm hoàn thiện các quá trình quản lý, quá trình tổ chức thông tin nhằm phục vụ có hiệu quả các đối tượng sử dụng thông tin kế toán.



Như vậy : Chức năng và nhiệm vụ của kiểm toán là kiểm tra và xác nhận độ tin cậy về chất lượng của các thông tin.

1.1.3 Mục đích và phạm vi của kiểm toán:

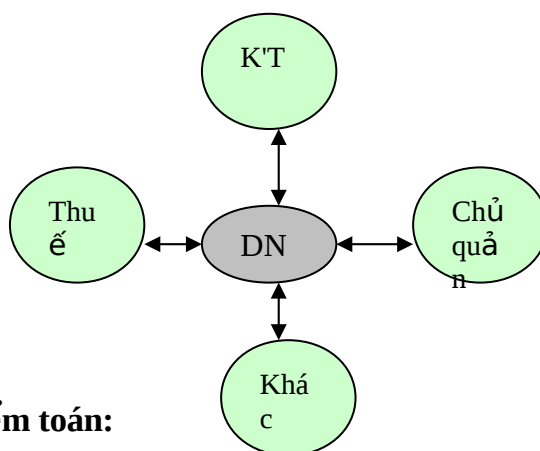
1.1.3.1 Mục đích của kiểm toán:



Hàng năm các đơn vị đều phải lập báo cáo tài chính. Đây là đối tượng quan tâm của nhiều người như chủ DN, cổ đông, NH,... Các đối tượng này tuy quan tâm đến báo cáo TC ở các góc độ khác nhau nhưng đều có nhu cầu được sử dụng các thông tin chính xác, trung thực, đáng tin cậy. Do đó cần có một bên thứ ba độc lập, khách quan, có kỹ năng nghề nghiệp, có địa vị và trách nhiệm pháp lý kiểm tra và đưa ra kết luận là báo cáo TC của doanh nghiệp lập ra có phản ánh đúng đắn, trung thực, hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp không, có phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán không,...

Ngoài ra kiểm toán độc lập còn giúp các đơn vị kế toán phát hiện và chấn chỉnh kịp thời các gian lận, sai sót, phòng ngừa sai phạm và thiệt hại có thể xảy ra trong kinh doanh.

Theo ND 07/CP ngày 29/1/1994: "Sau khi có xác nhận của Kiểm toán viên chuyên nghiệp thì các tài liệu, số liệu kế toán & báo cáo quyết toán của đơn vị kế toán là căn cứ cho điều hành, quản lý hoạt động ở đơn vị, cho các cơ quan quản lý cấp trên và cơ quan TC Nhà Nước xét duyệt quyết toán hàng năm của đơn vị kế toán, cho cơ quan thuế tính toán số thuế và các khoản nộp khác của đơn vị đối với Ngân sách Nhà Nước, cho các cổ đông, các nhà đầu tư, các bên tham gia liên doanh, khách hàng, các tổ chức, cá nhân xử lý các mối quan hệ về quyền lợi, nghĩa vụ có liên quan trong quá trình hoạt động của đơn vị."



1.1.3 Phạm vi của kiểm toán:

- Được Kiểm toán viên xác định phù hợp với yêu cầu của luật pháp, nội dung Hợp đồng kiểm toán và đặc điểm của đơn vị được kiểm toán.
- Để có kết luận chính xác phạm vi kiểm toán phải rộng. Nhưng nếu phạm vi kiểm toán mở rộng đến mức không hạn chế vẫn có thể có rủi ro vì bản chất của kiểm toán, hạn chế vốn có của công tác kiểm toán, hạn chế cố hữu của HTKSNB.
- Phạm vi của kiểm toán có thể bị hạn chế do:
 - + DN áp đặt: các điều khoản của Hợp đồng kiểm toán qui định. Lẩn tránh hoặc từ chối trả lời thông tin...
 - + Do hoàn cảnh: hạn chế về thời gian nên không trực tiếp kiểm kê tài sản được,...

1.2 Quá trình phát sinh và phát triển của kiểm toán

Kiểm toán có lịch sử phát triển lâu đời và ngày càng hoàn thiện cùng với quá trình hoàn thiện và phát triển của công tác kế toán.

Kiểm toán có từ thế kỷ 16 nhưng rất đơn giản: nghe và chấp nhận. Đến thế kỷ 19, do đại cách mạng công nghiệp ở Anh - nhiều phát minh sáng chế - nhu cầu về vốn lớn - góp vốn, phân chia kết quả nên kiểm toán phát triển mạnh hơn. Năm 1990 Luật kiểm toán đầu tiên ra đời. Sau đó kiểm toán phát triển nhanh chóng, nhiều công ty kiểm toán xuyên quốc gia xuất hiện.

Mỹ: 45 000 hãng kiểm toán.

Pháp: 24 miền có 24 công ty kiểm toán với khoảng > 10 000 Kiểm toán viên độc lập.

Trung Quốc: Công ty đầu tiên ra đời năm 1983, đến nay có khoảng > 600 công ty, mức phí bình quân 50 USD/giờ.

Việt Nam: trước năm 1975 đã có dịch vụ kiểm toán độc lập của công ty nước ngoài. Tháng 5/1991 Công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) được thành lập theo giấy phép số 957- PPLT của HĐBT và Quyết định số 165/TC - QĐ - TCCB của Bộ trưởng Bộ Tài chính và chính thức hoạt động từ 7/91. Cũng trong năm này Công ty Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán (AASC) cũng được thành lập. Năm 1991 số nhân viên của các công ty kiểm toán chỉ là 13 người.

Đến tháng 9/2003 có 60 công ty, 52 công ty đã đăng ký hoạt động tại BTC với 4 DNNN, 4 công ty 100% vốn nước ngoài, 1 công ty liên doanh, 3 công ty cổ phần, 40 công ty TNHH với 68 văn phòng và chi nhánh ở các Tỉnh, Thành phố. BTC đã tổ chức 10 kỳ thi tuyển Kiểm toán viên cho người Việt Nam, 4 kỳ thi sát hạch cho người nước ngoài. Đã cấp 786 chứng chỉ Kiểm toán viên cho 734 người Việt Nam và 52 người nước ngoài. Hiện nay cả nước có 2850 nhân viên làm việc trong 52 công ty kiểm toán với 2 195 nhân viên chuyên nghiệp. Trong 676 Kiểm toán viên có 624 người Việt Nam với 60 người được cấp chứng chỉ Kiểm toán viên Quốc tế và 52 người nước ngoài. Hiệp hội Kế toán công chứng Anh quốc đã đào tạo theo tiêu chuẩn Quốc tế ở Việt Nam và cấp chứng chỉ cho 61 người trong đó có 54 người Việt Nam. Kết quả chung:

Đơn vị tính : tỷ đồng

Chỉ tiêu	1997	1999	2002	2003	2004	2005	2006
Tổng DT ngành kiểm toán	144	232	340	412			
Đóng góp Nhà nước	22,4	61,1	47	53			

VACO

	1991	1995	2000	2001	2002	2003	2004
Doanh thu (1 000 đ)	630	4 056	24 000	30 000			
Số nhân viên	10	150					

1/7/1994 Chính Phủ ban hành NĐ 70/CP về việc thành lập cơ quan kiểm toán Nhà nước để giúp Chính Phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, đơn vị sự nghiệp.

1.3 Phân loại kiểm toán

1.3.1 Phân loại kiểm toán theo chức năng kiểm toán

a> Kiểm toán hiệu quả (hoạt động)

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 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, 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.

Phân biệt kiểm toán báo cáo TC và kiểm toán hiệu quả:

Tiêu thức	Kiểm toán báo cáo TC	Kiểm toán hiệu quả
<i>Mục đích</i>	Chú trọng xem thông tin xảy ra có được ghi sổ không. Hướng về quá khứ	Chú trọng tính hiệu quả, hiệu lực. Quan tâm đến sự thực hiện trong tương lai.
<i>Phạm vi</i>	Bị giới hạn bởi những vấn đề có liên quan đến các chỉ tiêu trên báo cáo TC.	Liên quan đến mọi khía cạnh về tính hiệu quả, hiệu lực trong một tổ chức.
<i>Báo cáo kết quả</i>	Gửi cho người sử dụng BCTC	Chủ yếu cho chủ doanh nghiệp

1.3.2. Phân loại kiểm toán theo chủ thể kiểm toán

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".

" Kiểm toán độc lập là quan toà của quá khứ, là người dẫn dắt hiện tại và quyết định tương lai"

" Kiểm toán độc lập là chất xúc tác của kinh doanh, là bạn đồng hành của các nhà kinh doanh. Kiểm toán độc lập là đặc trưng của nền kinh tế thị trường"

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, 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".

Trên thế giới, kiểm toán Nhà nước có các mô hình:

- Thuộc CP (cơ quan hành pháp): Đài Loan
- Thuộc Quốc Hội (lập pháp): Anh, Mỹ, Việt nam. Ở Anh Tổng kiểm toán trưởng do Nữ hoàng Anh bổ nhiệm và không thuộc đảng cầm quyền.
- Thuộc Toà án (tư pháp): Pháp.

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.

Kiểm toán nội bộ trực thuộc cấp cao nhất của đơn vị và độc lập với các bộ phận khác. Có thể thuộc HĐQT, Tổng giám đốc. Ở nhiều nước các Bộ, Ngành có " Ủy ban kiểm toán nội bộ".

1.3.3 Phân loại kiểm toán theo các tiêu thức khác

a. Theo người yêu cầu kiểm toán

- Kiểm toán theo luật định: do các cơ quan Nhà Nước yêu cầu để phục vụ cho một mục đích nào đó như DN có hiện tượng gian lận, trốn thuế, tham nhũng,...
- Kiểm toán theo yêu cầu chủ doanh nghiệp: do doanh nghiệp tiến hành dưới các hình thức kiểm toán nội bộ hoặc mời Kiểm toán viên của các công ty kiểm toán tiến hành.

b. Theo mục đích của báo cáo kiểm toán

- Kiểm toán định kỳ: kiểm toán các báo cáo TC hàng năm. Thường do chủ doanh nghiệp mời kiểm toán độc lập tiến hành.

Kiểm toán bất thường: là việc kiểm toán không thường xuyên nhằm phục vụ cho một mục đích riêng biệt nào đó như chuẩn bị phá sản, thanh lý Hợp đồng kinh tế,...

Phân biệt giữa kiểm toán độc lập, kiểm toán nhà nước và kiểm toán nội bộ

Tiêu thức	Kiểm toán nội bộ	Kiểm toán Nhà nước	Kiểm toán độc lập
Thời gian ra đời	Đầu tiên ở Mỹ năm 1941, Pháp 1960, Việt Nam 1997	Văn phòng Tổng Kiểm toán trưởng của Mỹ thành lập năm 1921	Từ khi có nền kinh tế thị trường: Ở đâu có nền kinh tế thị trường ở đó có kiểm toán độc lập.
Khái niệm	Là loại kiểm toán do các Kiểm toán viên nội bộ của đơn vị tiến hành. Thực chất: kiểm tra, đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả của hệ thống kế toán, HTKSNB, chất lượng công việc.	Là công việc kiểm toán do các cơ quan quản lý của Nhà Nước và cơ quan kiểm toán Nhà nước tiến hành theo chức năng quản lý Nhà nước.	Là công việc kiểm toán do các Kiểm toán viên độc lập của các Hãng, các công ty kiểm toán chuyên nghiệp thực hiện. Là loại dịch vụ tư vấn được pháp luật thừa nhận, bảo hộ, được quản lý chặt chẽ bởi hiệp hội chuyên ngành kiểm toán.
Chức năng	Chủ yếu là kiểm toán hoạt động. Ngoài ra còn kiểm toán tuân thủ, kiểm toán BC TC	Chủ yếu: kiểm toán tuân thủ. Ngoài ra: kiểm toán BCTC, kiểm toán HĐ.	Chủ yếu: kiểm toán BCTC. Ngoài ra: kiểm toán tuân thủ, hoạt động, dịch vụ tư vấn về thuế, kế toán, tài chính.
Phạm vi	Trong nội bộ từng đơn vị (chính, phụ thuộc)	Thực hiện ở các đơn vị sử dụng vốn, kinh phí ngân sách Nhà nước.	Thực hiện ở mọi đơn vị, mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế.
Kiểm toán viên	KTV nội bộ là người làm công ăn lương, không nhất thiết phải có chứng chỉ hành nghề kiểm toán.	Là công chức Nhà nước, không nhất thiết phải có chứng chỉ hành nghề kiểm toán.	Là KTV độc lập, hành nghề kiểm toán chuyên nghiệp. Phải qua thi quốc gia có chứng chỉ hành nghề kiểm toán.
Tổ chức	Thuộc cấp cao nhất của đơn vị và độc lập với các bộ phận được kiểm toán.	- Là cơ quan chuyên môn trong cơ cấu quản lý của Nhà nước.	Hình thành và hoạt động như một doanh nghiệp với mục đích kinh doanh, có thu phí kiểm toán.
Đặc trưng cơ	- Thực hiện trên cơ sở yêu cầu quản lý của chủ doanh nghiệp. Có tính	- Mang tính chất cưỡng chế theo luật định, theo yêu cầu quản lý Nhà	Thực hiện trên cơ sở tự nguyện theo yêu cầu của khách hàng. Nhiều nước qui định: công ty niêm

bản	<p><i>chất bắt buộc đối với các hoạt động, đơn vị trong nội bộ.</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Kết quả kiểm toán gắn với các giải pháp cải tiến hoạt động và ý kiến đề xuất xử lý sai phạm.</i> - <i>Về tính pháp lý: ít có giá trị pháp lý với bên ngoài vì Kiểm toán viên nội bộ chỉ chịu trách nhiệm trước chủ doanh nghiệp.</i> 	<p>Nước nên không thu phí kiểm toán, không kinh doanh.</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Kết quả kiểm toán gắn với các giải pháp cải tiến hoạt động và ý kiến đề xuất xử lý sai phạm ở đơn vị.</i> - <i>Có tính pháp lý cao. Thường được thể hiện trong Hiến pháp.</i> 	<p><i>yết, DN đạt mức doanh thu theo qui định của mỗi nước (Anh - các DN có DT hàng tháng 90 000 f = 50% số DN), DN tham gia thị trường tương lai, DN khi cổ phần hoá, liên doanh, sát nhập...phải kiểm toán</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Bảo đảm nguyên tắc: độc lập, khách quan, trung thực, bí mật</i> - <i>Việc kiểm tra không gắn với xử lý gian lận</i> - <i>Tính pháp lý cao.</i> - <i>Hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận.</i>
------------	--	--	---

CHƯƠNG 2: CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN SỬ DỤNG TRONG KIỂM TOÁN

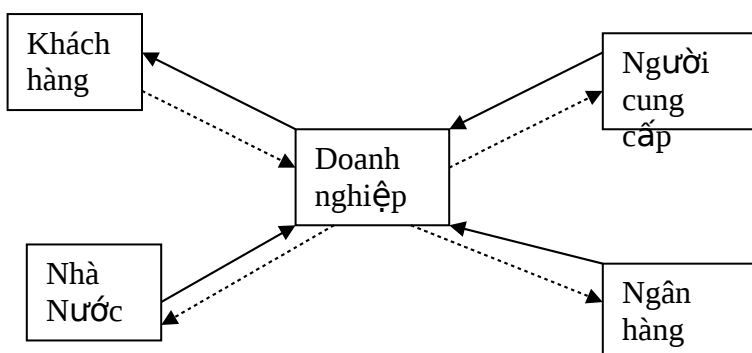
2.1 Cơ sở dẫn liệu

2.1.1. Các khái niệm cơ sở

2.1.1.1. Nghiệp vụ kinh tế:

Là những sự kiện phát sinh thực tế trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, chia làm 2 loại:

a. *Nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh*: Là các nghiệp vụ phát sinh trong mối quan hệ giữa doanh nghiệp với các tổ chức và cá nhân bên ngoài doanh nghiệp.



Ví dụ: Mua hàng nhập kho; Bán hàng thu bằng tiền mặt; Chi phí chi bằng tiền; Trả lương nhân viên; mua TSCĐ;

Đặc điểm:

+ Các nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh mang tính khách quan và pháp lý cao vì nó thường kèm theo những chứng từ bắt buộc (như phiếu xuất kho, hoá đơn giao hàng...). Nghiệp vụ này rất khó gian lận.

+ Các nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh luôn tác động đến phương trình kế toán cơ bản ($Tài\ sản = Nợ\ phải\ trả + Vốn\ chủ\ sở\ hữu$). Các nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh đều được phản ánh vào báo cáo tài chính.

b. *Nghiệp vụ kinh tế nội sinh*: Là các nghiệp vụ phát sinh trong phạm vi nội bộ doanh nghiệp.

Ví dụ: Bảng tính và trích khấu hao TSCĐ; Bảng tính và trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho; Bảng tính và trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi; Bảng tính và trích lập dự phòng giảm giá đầu tư tài chính; Xuất hàng từ kho ra quầy; xuất thiết bị cần lắp vào ĐTXDCB; ...

Đặc điểm

+ Các nghiệp vụ kinh tế nội sinh có tính pháp lý thấp, mang nặng tính chất chủ quan bởi nó được phản ánh trong chứng từ hướng dẫn, chứng từ nội bộ.

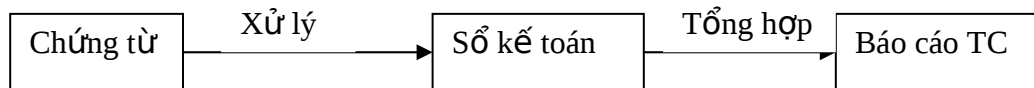
+ Không phải tất cả nghiệp vụ kinh tế nội sinh đều được phản ánh trên BCTC.

c. *Đánh giá, nhận xét:*

- Kế toán ra đời và tồn tại là tất yếu khách quan (Tất cả các đơn vị nắm trong tay tiềm lực và tiến hành hoạt động là phải có kế toán); nhưng kế toán lại do con người làm vì vậy bản chất của kế toán lại mang nặng tính chủ quan.

- Không phải tất cả nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh đều được phản ánh vào báo cáo tài chính.

- Một nghiệp tế kinh tế bất kỳ muốn được phản ánh vào báo cáo tài chính phải được thông qua một quá trình kế toán số liệu bởi 1 hệ thống nhất định khởi đầu bằng hệ thống chứng từ qua quá trình ghi sổ xử lý, sau đó mới được lên báo cáo tài chính.

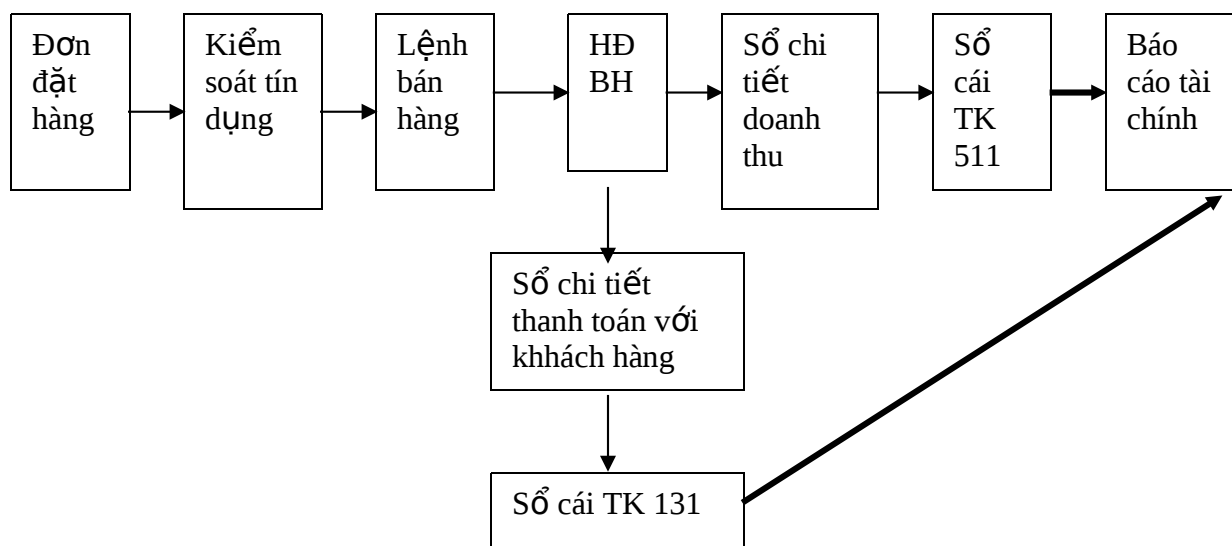


Chứng từ là sự công nhận một nghiệp vụ kinh tế nào đó.

2.1.1.2. Giao dịch và hệ thống

a. Khái niệm:

VD : hệ thống bán hàng



Giao dịch là một sự kiện kinh tế, nghiệp vụ kinh tế đã được công nhận có thể được xử lý hoặc được chấp nhận để xử lý bởi một hay nhiều hệ thống kế toán của đơn vị.

Hệ thống: là hàng loạt các công việc mà nhờ chúng các giao dịch được công nhận, cho phép, tính toán, phân loại, ghi chép, cộng dồn và báo cáo .

Mối tiếp giáp là một đầu mối mà tại đó 1giao dịch xuất khỏi hệ thống này và nhập vào hệ thống khác, hay là phân chia danh giới giữa các hệ thống kế toán khác nhau. Ví dụ: Thông tin giao hàng chuyển từ hệ thống lập phiếu sang hệ thống dự trữ để ghi vào tài khoản tồn kho.

Thông tin về số giờ làm công chuyển từ hệ thống quản lý lao động sang hệ thống thanh toán lương.

Cơ sở số liệu là 1 tập hợp thông tin được sử dụng trong quá trình tập hợp báo cáo có được từ việc xử lý các giao dịch.

Có 2 nhóm cơ sở số liệu:

+ Số liệu thống kê (hồ sơ tham khảo): Là các hồ sơ, các danh mục được xử lý trong quá trình lập báo cáo.

Đặc điểm: số liệu thống kê của doanh nghiệp rất ít thay đổi, nếu có sự thay đổi mà không có sự kiểm soát chặt chẽ thì dễ gây ra các hậu quả nghiêm trọng.

+ Số liệu động thái (hồ sơ số dư): Là các thông tin thu được ghi chép, được tích lũy cộng dồn trong quá trình xử lý các giao dịch và trở thành số dư của các tài khoản.

2.1.2. Cơ sở dẫn liệu và mục tiêu của kiểm toán

2.1.2.1 Khái niệm:

Theo chuẩn mực kiểm toán 500:

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.

Các cơ sở số liệu (hồ sơ số dư) được thể hiện trong báo cáo tài chính thành các loại khoản mục khác nhau. Việc trình bày các số liệu này trong các báo cáo tài chính là trách nhiệm của các chủ doanh nghiệp. Kiểm toán viên có trách nhiệm kiểm tra và xác nhận các số liệu này. Muốn vậy kiểm toán viên cần phải thu thập các bằng chứng có liên quan đến từng bộ phận cấu thành của báo cáo tài chính.

Mục tiêu kiểm toán từng bộ phận cấu thành của báo cáo tài chính là nhằm thu thập đầy đủ các bằng chứng xác đáng về mọi khía cạnh có liên quan đến nguyên tắc kế toán đối với từng bộ phận cấu thành đó làm cơ sở xác nhận cho từng bộ phận được kiểm toán.

Ví dụ: Khi kiểm toán khoản mục hàng tồn kho; Hàng tồn kho được báo cáo trên Bảng cân đối kế toán là 100.000.000đ.

Kiểm toán viên phải tìm kiếm và giải trình được 3 yếu tố:

+ Hàng tồn kho có thật hay không, có thực sự tồn tại trong doanh nghiệp hay không?

+ Hàng tồn kho có thực sự thuộc sở hữu của doanh nghiệp hay không; doanh nghiệp có quyền kiểm soát hay không?

+ Hàng tồn kho đã được tính toán, đánh giá, ghi chép cộng dồn và báo cáo theo đúng nguyên tắc và phương pháp của kế toán không?

Ghi nhận hàng tồn kho có đúng nguyên tắc giá phí hay không?

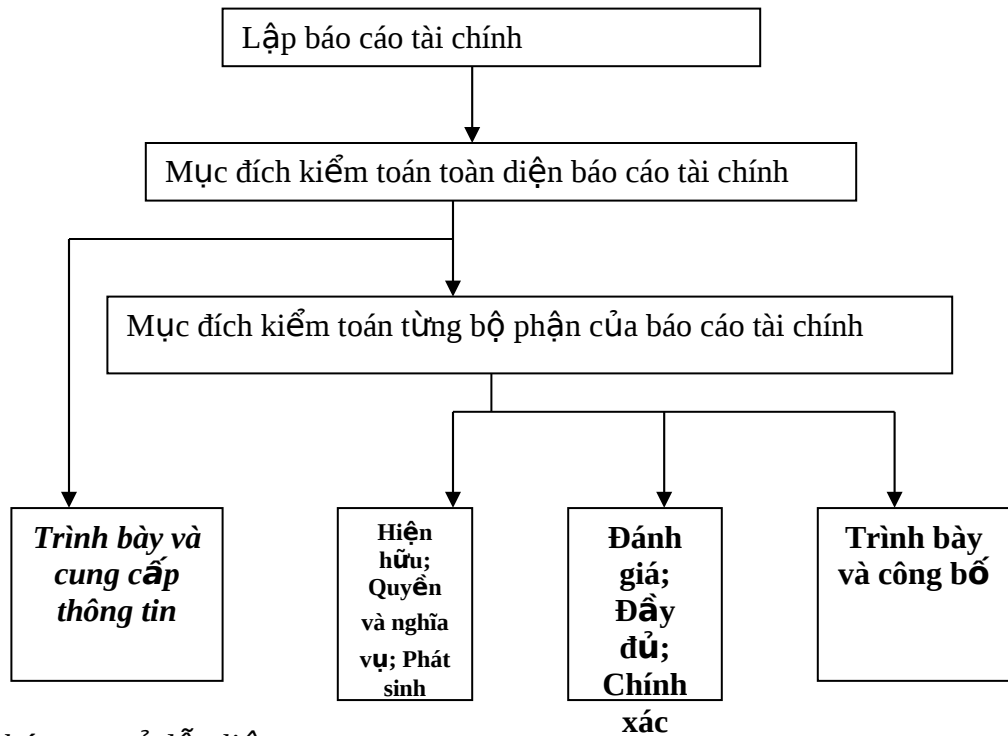
Tính giá hàng tồn kho đã tuân thủ nguyên tắc nhất quán chưa?

Đã ghi chép, cộng dồn và xác định số lượng kiểm kê kho khớp đúng với số liệu trên sổ kế toán không?

Hàng tồn kho giảm giá so với giá thị trường đã được đánh giá theo giá trị thực hiện thuần túy chưa? Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã phù hợp với nguyên tắc thận trọng của kế toán và quy định của cơ chế tài chính hiện hành chưa?

Những cơ sở dẫn liệu này xuất phát từ các nguyên tắc kế toán đối với việc ghi chép, trình bày và báo cáo số liệu trên các báo cáo tài chính.

Sơ đồ:



2.1.2.2 Các nhóm cơ sở dẫn liệu

Có nhiều cơ sở dẫn liệu khác nhau, song có thể phân loại thành 3 nhóm chính sau:

a. Hiện hữu; Quyền và nghĩa vụ; Phát sinh

+ *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;

+ *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;

+ *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;

b. Đã tính đánh giá; đầy đủ; chính xác

+ *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;

+ *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);

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.

c. 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).

Bằng chứng kiểm toán phải được thu thập cho từng cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Bằng 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).

Các bộ phận cấu thành khác nhau trên báo cáo tài chính có cơ sở dẫn liệu không giống nhau nhưng mục tiêu kiểm toán giống nhau:

Bộ phận kiểm toán	Hiện hữu; Quyền và nghĩa vụ; Phát sinh	Đã đánh giá; đầy đủ; chính xác	Trình bày và công bố
Hàng tồn kho	Đang có Thuộc quyền sở hữu	Đúng số lượng Đã đánh giá	Được phân loại Được công bố phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành
Các khoản phải thu khách hàng	Các khoản nợ là có thật, có thể đòi được	Được ghi chép đầy đủ, chính xác	„ „
Phải trả người bán	Nghĩa vụ đang tồn tại	„ „	„ „
Doanh thu	Việc bán hàng đã xảy ra Đã được phép	Đúng số lượng	„ „ Đúng kỳ
Chi phí bán hàng	Việc chi phí cho bán hàng đã xảy ra	Đúng số lượng	„ „ Đúng kỳ
Tiền	Đang có	Đúng số lượng Đã đánh giá	„ „
Khấu hao TSCĐ	Có thật	Đúng số lượng	„ „ Đúng kỳ

Tác dụng của CSDL đối với quá trình kiểm toán:

+ Lập kế hoạch: đánh giá khả năng rủi ro, xác định các biện pháp kiểm soát then chốt của DN để lựa chọn trình tự kiểm toán.

VD: Nếu DN thực hiện chính sách thoả mái về tín dụng thì kiểm toán cần quan tâm đến các khoản nợ có thể đòi được làm cho CSDL cụ thể có tính chất riêng.

2.2 Hệ thống kiểm soát nội bộ

2.2.1. Khái niệm và mục đích của hệ thống kiểm soát nội bộ:

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 thử tực 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.

Theo chuẩn mực kiểm toán số 230 định nghĩa, 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 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.

Mục đích của HTKSNB trong quản lý:

- Điều khiển và quản lý kinh doanh một cách có hiệu quả
- Đảm bảo các quyết định và chế độ quản lý được thực hiện đúng thể thức.
- Phát hiện kịp thời những rắc rối trong kinh doanh để có biện pháp đối phó.
- Ngăn chặn, phát hiện các sai phạm, gian lận trong kinh doanh.
- Ghi chép kế toán đầy đủ, đúng thể thức về các nghiệp vụ và hoạt động kinh doanh.
- Lập báo cáo tài chính kịp thời, hợp lệ, tuân theo các yêu cầu pháp định có liên quan.
- Bảo vệ tài sản và thông tin không bị lạm dụng, sử dụng sai mục đích.

Mục đích của Kiểm toán viên trong nghiên cứu, đánh giá HTKSNB là thiết lập độ tin cậy vào hệ thống này để xác định phạm vi, phương pháp kiểm toán thích hợp

2.2.2. Cơ cấu hệ thống kiểm soát nội bộ

2.2.2.1 Cơ cấu hệ thống kiểm soát nội bộ theo chuẩn mực kiểm toán số 400 (VSA 400)

Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm: môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.

a. Môi trường kiểm soát chung

Môi trường kiểm soát: Là những nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ và vai trò của hệ thống kiểm soát nội bộ trong đơn vị.

Kiểm toán viên phải hiểu biết về môi trường kiểm soát của đơn vị để đánh giá nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ.

Các nhân tố chủ yếu để đánh giá môi trường kiểm soát:

- Chức năng, nhiệm vụ của Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc và các phòng ban chức năng của đơn vị;
- Tư duy quản lý, phong cách điều hành của thành viên Hội đồng quản trị và Ban Giám đốc;
- Cơ cấu tổ chức và quyền hạn, trách nhiệm của các bộ phận trong cơ cấu đó;
- Hệ thống kiểm soát của Ban quản lý bao gồm tất cả các bộ phận quản lý, kiểm soát, chức năng của kiểm toán nội bộ, chính sách và thủ tục liên quan đến nhân sự và sự phân định trách nhiệm;
- Ảnh hưởng từ bên ngoài đơn vị như chính sách của Nhà nước, chỉ đạo của cấp trên hoặc cơ quan quản lý chuyên môn;
- ...

Môi trường kiểm soát có ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả của các thủ tục kiểm soát. Môi trường kiểm soát mạnh sẽ hỗ trợ đáng kể cho các thủ tục kiểm soát cụ thể. Tuy nhiên môi trường kiểm soát mạnh không đồng nghĩa với hệ thống kiểm soát nội bộ

mạnh. Môi trường kiểm soát mạnh tự nó chưa đủ đảm bảo tính hiệu quả của toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ.

b. Hệ thống kế toán

Hệ thống kế toán: Là các qui định về kế toán và các thủ tục kế toán mà đơn vị được kiểm toán áp dụng để thực hiện ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính.

Hệ thống kế toán dùng để ghi nhận, tính toán, phân loại, kết chuyển vào sổ cái, tổng hợp và lập báo cáo các nghiệp vụ phát sinh. Một hệ thống kế toán của đơn vị bao gồm:

Hệ thống chứng từ ban đầu và vận dụng hệ thống chứng từ ban đầu;

Hệ thống tài khoản kế toán;

Hệ thống sổ kế toán;

Hệ thống báo cáo kế toán;

Thông qua việc quan sát, đo lường, tính toán và ghi chép lại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, hệ thống kế toán không những cung cấp thông tin cho việc quản lý mà còn có tác dụng kiểm soát nhiều mặt hoạt động của đơn vị. Hệ thống kế toán là một mắt xích quan trọng, một yếu tố quan trọng của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

Kiểm toán viên phải hiểu biết về hệ thống kế toán và việc thực hiện công việc kế toán của đơn vị để xác định được:

- Các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu;
- Nguồn gốc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu;
- Tổ chức bộ máy kế toán;
- Tổ chức công việc kế toán, gồm: Hệ thống chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính;
- Quy trình kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu và các sự kiện từ khi phát sinh đến khi lập và trình bày báo cáo tài chính.

c. Thủ tục kiểm soát:

Thủ tục kiểm soát: Là các quy chế và thủ tục do Ban lãnh đạo đơn vị thiết lập và chỉ đạo thực hiện trong đơn vị nhằm đạt được mục tiêu quản lý cụ thể.

Kiểm toán viên phải hiểu biết các thủ tục kiểm soát của đơn vị để xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán. Kiểm toán viên dựa vào hiểu biết của mình về môi trường kiểm soát để xác định những thủ tục kiểm soát đã được đơn vị thiết lập và những thủ tục còn thiếu, cần thiết phải bổ sung thêm. (Ví dụ: Khi tìm hiểu về quy trình kế toán tiền gửi ngân hàng, kiểm toán viên sẽ kết hợp xem xét thủ tục đối chiếu với ngân hàng có được thiết lập và thực hiện không?).

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu bao gồm:

- Lập, kiểm tra, so sánh và phê duyệt các số liệu, tài liệu liên quan đến đơn vị;
- Kiểm tra tính chính xác của các số liệu tính toán;
- Kiểm tra chương trình ứng dụng và môi trường tin học;
- Kiểm tra số liệu giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết;
- Kiểm tra và phê duyệt các chứng từ kế toán, tài liệu kế toán;
- Đối chiếu số liệu nội bộ với bên ngoài;
- So sánh, đối chiếu kết quả kiểm kê thực tế với số liệu trên sổ kế toán;
- Giới hạn việc tiếp cận trực tiếp với các tài sản và tài liệu kế toán;
- Phân tích, so sánh giữa số liệu thực tế với dự toán, kế hoạch.

Khi xem xét các thủ tục kiểm soát, phải xem các thủ tục này có được xây dựng trên cơ sở nguyên tắc cơ bản, như: chế độ thủ trưởng, nguyên tắc phân công, phân nhiệm, nguyên tắc tách biệt về trách nhiệm, nguyên tắc phân cấp, uỷ quyền,...

2.2.3. Ý nghĩa của việc nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ

Hệ thống kiểm soát nội bộ của bất cứ một đơn vị nào cũng có những mặt hạn chế cố hữu của nó. Hệ thống kiểm soát nội bộ không thể đảm bảo hoàn toàn đạt được mục tiêu quản lý là do những hạn chế tiềm tàng của hệ thống đó, như:

- Yêu cầu thông thường là chi phí cho hệ thống kiểm soát nội bộ không được vượt quá những lợi ích mà hệ thống đó mang lại;
- Phần lớn các thủ tục kiểm soát nội bộ thường được thiết lập cho các nghiệp vụ thường xuyên, lặp đi, lặp lại, hơn là các nghiệp vụ không thường xuyên;
- Sai sót bởi con người thiếu chú ý, đãng trí khi thực hiện chức năng, nhiệm vụ, hoặc do không hiểu rõ yêu cầu công việc;
- Khả năng hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện được sự thông đồng của thành viên trong Ban quản lý hoặc nhân viên với những người khác trong hay ngoài đơn vị;
- Khả năng người chịu trách nhiệm thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ lạm dụng đặc quyền của mình;
- Do thay đổi cơ chế và yêu cầu quản lý làm cho các thủ tục kiểm soát bị lạc hậu hoặc bị vi phạm.

Các kiểm toán viên phải nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán nhằm mục đích đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát làm cơ sở cho việc lựa chọn phạm vi, quy mô và phương pháp kiểm toán thích hợp:

Trong phạm vi kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán viên chủ yếu quan tâm đến các chính sách, thủ tục của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Việc tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán và việc đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát sẽ giúp cho kiểm toán viên:

- Xác định được phạm vi kiểm toán cần thiết đối với những sai sót trọng yếu có thể tồn tại trong báo cáo tài chính;
- Xem xét những nhân tố có khả năng gây ra sai sót trọng yếu;
- Xây dựng các thủ tục kiểm toán thích hợp.

Khi tìm hiểu hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên sẽ hiểu biết được việc thiết kế và thực hiện của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng. Điều đó giúp cho kiểm toán viên xác định được khối lượng các nghiệp vụ kinh tế tài chính cần được kiểm tra cũng như việc thiết lập các thủ tục kiểm tra cần thiết.

2.2.2.2 Cơ cấu hệ thống kiểm soát nội bộ theo mô hình COSO

Theo COSO, hệ thống kiểm soát nội bộ trong một đơn vị được cấu thành bởi 5 bộ phận.

- **Môi trường kiểm soát.**
- **Đánh giá rủi ro.**
- **Các hoạt động kiểm soát.**
- **Thông tin và truyền thông.**
- **Giám sát.**

a) Môi trường kiểm soát.

Sự kiểm soát hữu hiệu của một tổ chức phụ thuộc rất nhiều vào thái độ của người quản lý đối với vấn đề kiểm soát. Nếu người quản lý cao nhất trong đơn vị tin rằng kiểm soát là một vấn đề quan trọng, các thành viên khác trong đơn vị cũng sẽ cảm thấy điều đó và hết sức tôn trọng các quy định kiểm tra. Ngược lại là một vấn đề quan trọng, các thành viên khác trong đơn vị cũng sẽ cảm thấy điều đó và hết sức tôn trọng các quy định kiểm tra. Ngược lại, nếu người quản lý chỉ hô hào kiểm soát nhưng không thực tâm chú ý, các mục tiêu kiểm soát chắc chắn không đạt được.

Môi trường kiểm soát bao gồm nhận thức, thái độ và hành động của người quản lý trong đơn vị đối với kiểm soát và tầm quan trọng của kiểm soát. Để tìm hiểu và đánh giá môi trường kiểm soát của một tổ chức, cần chú ý đến các nhân tố sau:

- Triết lý quản lý và phong cách hoạt động.
- Cơ cấu tổ chức.
- Phương pháp uỷ quyền.
- Sự tham gia của hội đồng quản trị và Ban kiểm soát.
- Trình độ và phẩm chất đội ngũ cán bộ nhân viên.
- Chính sách nhân sự.
- Sự trung thực và các giá trị đạo đức.

Triết lý quản lý và phong cách hoạt động của các nhà quản lý cao cấp có ảnh hưởng rất lớn đến môi trường kiểm soát của tổ chức, bao gồm những vấn đề như khả năng nhận thức và giám sát rủi ro trong kinh doanh, nhận thức và thái độ đối với việc lập báo cáo tài chính hay áp dụng các phương pháp kế toán, sử dụng các kênh thông tin chính thức hay không chính thức...

Cơ cấu tổ chức là bộ máy thực hiện các hoạt động để đạt các mục tiêu của tổ chức. Xd cơ cấu tổ chức của đơn vị là phân chia nó thành những bộ phận với chức năng và quyền hạn cụ thể. Một cơ cấu tổ chức hợp lý là một dk bảo đảm các thủ tục kiểm soát phát huy tác dụng.

Phương pháp uỷ quyền là cách thức người quản lý uỷ quyền cho cấp dưới một cách chính thức. Cần có những uỷ quyền rõ ràng bằng văn bản sẽ giúp cho công việc được tiến hành dễ dàng và tránh được sự lạm dụng.

Sự tham gia của Hội đồng quản trị và Ban kiểm soát (Uỷ ban kiểm toán) sẽ làm cho môi trường kiểm soát được tốt hơn do sự kiểm soát của nó đến các hoạt động của người quản lý.

Trình độ và phẩm chất cán bộ nhân viên. Một tổ chức chỉ có thể đạt được các mục tiêu của mình nếu cán bộ, nhân viên ở mọi cấp đều đạt được các mục tiêu của mình nếu cán bộ, nhân viên ở mọi cấp đều đảm bảo về kiến thức và kỹ năng cần thiết. Một khía cạnh cũng không kém phần quan trọng là phẩm chất của cán bộ nhân viên. Khi thiếu yếu tố này, các thủ tục kiểm soát dù chặt chẽ đến đâu cũng không thực hiện được trong thực tế.

Các chính sách về nguồn lực bao gồm những vấn đề nhưng chính sách tuyển dụng, chính sách đào tạo sau tuyển dụng, chính sách khen thưởng và kỷ luật... Các chính sách này ảnh hưởng quyết định đến trình độ và phẩm chất đội ngũ nhân viên đơn vị.

Sự trung thực và các giá trị đạo đức. Để tạo được những ý thức này trong đội ngũ cán bộ nhân viên của tổ chức, các nhà quản lý cao cấp cần phải xây dựng ban hành các

thông tin rộng rãi các hướng dẫn về những nguyên tắc đạo đức, hạnh kiểm liên quan đến mọi cấp dưới về việc tuân thủ các nguyên tắc này. Một vấn đề cũng rất quan trọng là phải loại bỏ những động cơ dẫn người nhân viên đến sai phạm, thí dụ việc yêu cầu nhân viên phải hoàn thành công việc trong mọi thời hạn quá ngắn có thể dẫn đến sự dối trá hoặc báo cáo không trung thực.

Môi trường kiểm soát có một ảnh hưởng rất quan trọng đến quá trình thực hiện và kết quả của các thủ tục kiểm soát. Các thủ tục kiểm soát có thể sẽ không đạt được các mục tiêu của mình hoặc chỉ còn là hình thức trong một môi trường kiểm soát yếu kém. Ngược lại, một môi trường kiểm soát tốt có thể hạn chế được phần nào sự thiếu sót của các thủ tục kiểm soát. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát không thể thay thế cho các thủ tục kiểm soát cần thiết.

Đây là môi trường mà trong đó toàn bộ hoạt động kiểm soát nội bộ được triển khai. **Môi trường này chỉ tốt nếu các nội dung sau được đảm bảo:**

- * Doanh nghiệp đó ban hành dưới dạng văn bản các quy tắc, chuẩn mực phũng ngừa ban lãnh đạo và các nhân viên lâm vào tởnh thế xung đột quyền lợi với doanh nghiệp, kể cả việc ban hành các quy định xử phạt thích hợp khi các quy tắc chuẩn mực này bị vi phạm.

- * Doanh nghiệp đó phổ biến rộng rãi các quy tắc, chuẩn mực nêu trên, đó yêu cầu tất cả nhân viên ký bản cam kết tuân thủ những quy tắc, chuẩn mực được thiết lập.

- * Tư cách đạo đức, hành vi ứng xử và hiệu quả công việc của ban lãnh đạo là tấm gương sáng để nhân viên noi theo.

- * Doanh nghiệp có sơ đồ tổ chức hợp lý đảm bảo cung cấp thông tin quản lý (lập kế hoạch, tổ chức, quản lý nhân sự, ban lãnh đạo và kiểm soát) được triển khai chính xác, kịp thời, hiệu quả.

- * Doanh nghiệp có bộ phận kiểm toán nội bộ hoạt động theo các chuẩn mực của kiểm toán Nhà nước và kiểm toán quốc tế. Bộ phận kiểm toán nội bộ phải có khả năng hoạt động hữu hiệu do được trực tiếp báo cáo độc lập, cởi mở với cơ quan kiểm toán cấp trên hoặc với các ban lãnh đạo cao cấp của tổ chức.

- * Doanh nghiệp có các văn bản quy định chung cũng như hướng dẫn cụ thể trong hoạt động quản lý tổng thể và trong các hoạt động chuyển ngân.

- * Doanh nghiệp có hệ thống văn bản thống nhất quy định chi tiết việc tuyển dụng, đào tạo, đánh giá nhân viên, đề bạt, trả lương, phụ cấp để khuyến khích mọi người làm việc liêm chính, hiệu quả.

- * Doanh nghiệp đó sử dụng "Bản mô tả công việc" quy định rõ yêu cầu kiến thức và chất lượng nhân sự cho từng vị trí trong tổ chức.

- * Doanh nghiệp không đặt ra những chuẩn mực tiêu chí thiếu thực tế hoặc những danh sách ưu tiên, ưu đãi, lương, thưởng... bất hợp lý tạo cơ hội cho các hành vi vụ kỷ luật, gian dối,...

- * Doanh nghiệp đó áp dụng những quy tắc, dụng cụ kiểm toán phù hợp với những chuẩn mực đó được chấp nhận cho loại hình hoạt động SXKD của mình đảm bảo kết quả kiểm toán không bị méo mó, sai lệch do sử dụng dụng cụ chuẩn mực, dụng cụ kiểm toán không phù hợp.

- * Doanh nghiệp thường xuyên luân chuyển nhân sự trong các khu vực vị trí nhạy cảm. Quan tâm, nhắc nhở, bảo vệ quyền lợi của những người làm việc trong các khu vực vị trí độc hại, nặng nhọc theo đúng quy định.

b) Đánh giá rủi ro.

Dưới một góc độ nào đó, kiểm soát bao gồm việc nhận dạng, đánh giá và quản lý các rủi ro có thể phát sinh. Kinh doanh là chấp nhận rủi ro. Trong thực tế, không có biện

pháp nào có thể giảm được rủi ro xuống bằng không. Vấn đề là các nhà quản lý phải quyết định rằng rủi ro nào có thể chấp nhận và phải làm gì để quản lý các rủi ro. Để có thể làm được việc này, người quản lý cần phải:

* Thiết lập các mục tiêu của tổ chức, kể cả mục tiêu chung của tổ chức và mục tiêu riêng cho từng hoạt động. Việc xác định mục tiêu rất quan trọng trong việc đánh giá rủi ro vì một sự kiện chỉ là rủi ro đối với tổ chức khi nó gây ảnh hưởng xấu đến mục tiêu của tổ chức. Do đó, có những sự kiện là rủi ro đối với tổ chức này nhưng không phải là rủi ro đối với tổ chức khác.

* Nhận dạng và phân tích rủi ro khiến cho các mục đích không thể thực hiện. Các rủi ro có thể phát sinh từ môi trường hoạt động (sự cạnh tranh, sự tiến bộ kỹ thuật, các chính sách nhà nước...) và từ các chính sách của đơn vị (chính sách mở rộng thị trường, chính sách đổi mới kỹ thuật...). Thí dụ, một doanh nghiệp kinh doanh trong ngành siêu thị mới mục tiêu là giữ vững và mở rộng thị phần hiện có. **Khi đó các rủi ro cần chú ý là:**

- Khả năng xuất hiện các đối thủ cạnh tranh mới.
- Khả năng xuất hiện các kỹ thuật mới từ các đối thủ cạnh tranh nước ngoài.
- Những thay đổi trong thu nhập dân cư tác động đến khả năng mua sắm

Các biện pháp có thể đưa ra dựa trên sự phân tích trên là:

- Nghiên cứu các đối thủ cạnh tranh đang hiện diện trên thị trường. Chọn lựa thế mạnh trong cạnh tranh của mình và bảo vệ thế mạnh đó. Thí dụ, thế mạnh của đơn vị là cung cấp các mặt hàng giá vừa phải, phù hợp với tầng lớp dân cư thu nhập thấp và trung bình. Khi đó, đơn vị cần bảo vệ thế mạnh này bằng cách tạo liên kết chặt với các nhà cung cấp sản phẩm trong nước, chất lượng tốt nhưng giá vừa phải.

- Chủ động nghiên cứu các kỹ thuật mới, thăm dò và tính toán khả năng áp dụng để có thể kịp thời phản ứng khi các đối thủ nước ngoài đưa vào sử dụng.

- Luôn theo dõi thu nhập các tầng lớp dân cư, nhất là tầng lớp có thu nhập thấp và trung bình. Phân tích cơ cấu chi tiêu và từ đó dự đoán khả năng mua sắm của họ.

- Thiết lập các cơ chế nhận dạng và đối phó với các rủi ro phát sinh do các biến động trong môi trường (sự thay đổi chính sách nhà nước, sự xuất hiện các đối thủ cạnh tranh hoặc các sản phẩm thay thế, các điều kiện kinh tế xã hội thay đổi,...). Thí dụ, đơn vị cần theo dõi các chính sách nhà nước liên quan đến ngành nghề của mình qua các quan hệ với các cơ quan quản lý nhà nước, các hiệp hội nghề nghiệp... Khi có bất kỳ chính sách nào liên quan cần phải biết và phản ứng nhanh chóng.

Việc đánh giá rủi ro được coi là có chất lượng nếu:

* Ban lãnh đạo đó quan tâm và khuyến khích nhân viên quan tâm phát hiện, đánh giá và phân tích định lượng tác hại của các rủi ro hiện hữu và tiềm ẩn.

* Doanh nghiệp đó đề ra các biện pháp, kế hoạch, quy trình hành động cụ thể nhằm giảm thiểu tác hại rủi ro đến một giới hạn chấp nhận nào đó hoặc doanh nghiệp đó có biện pháp để toàn thể nhân viên nhận thức rõ ràng về tác hại của rủi ro cũng như giới hạn rủi ro tối thiểu mà tổ chức có thể chấp nhận được.

* Doanh nghiệp đó đề ra mục tiêu tổng thể cũng như chi tiết để mọi nhân viên có thể lấy đó làm cơ sở tham chiếu khi triển khai công việc.

c) Các hoạt động kiểm soát.

Các hoạt động kiểm soát là những chính sách, thủ tục giúp cho việc thực hiện các chỉ đạo của người quản lý. Nó bảo đảm các hành động cần thiết để quản lý các rủi ro có thể phát sinh trong quá trình thực hiện các mục tiêu của đơn vị. Có rất nhiều các hoạt động kiểm soát, dưới đây là một số loại chính:

- Phân chia trách nhiệm đầy đủ.
- Ủy quyền đúng đắn cho các nghiệp vụ và hoạt động.
- Bảo vệ tài sản vật chất và thông tin.
- Kiểm tra độc lập.
- Phân tích rà soát.

* *Phân chia trách nhiệm đầy đủ.* Được thực hiện thông qua việc phân chia trách nhiệm thực hiện một nghiệp vụ cho nhiều người, nhiều bộ phận cùng tham gia. Mục đích là không để cho một cá nhân hay bộ phận nào có thể kiểm soát được mọi mặt của một nghiệp vụ. Khi đó, thông qua cơ cấu tổ chức, công việc của một nhân viên này được kiểm soát tự động bởi công việc của một nhân viên khác. Phân chia trách nhiệm làm giảm rủi ro xảy ra các sai sót nhằm lẫn cũng như các hành vi gian lận.

Phân chia trách nhiệm thường được đề cập đến như là sự tách biệt giữa các chức năng sau:

- Chức năng kế toán và chức năng hoạt động: Bộ phận thực hiện các nghiệp vụ trong đơn vị không được ghi chép sổ sách kế toán, vì khi đó họ có thể ghi chép và báo cáo sai lệch để cải thiện kết quả hoạt động của mình. Thí dụ, nếu bộ phận bán hàng kiêm việc ghi chép kế toán, bộ phận này có thể sẽ ghi chép và báo cáo thối phồng doanh thu của đơn vị.

- Chức năng kế toán và chức năng bảo quản tài sản: Các thành viên kế toán không được giao nhiệm vụ giữ tài sản vì họ có thể tham ô tài sản và che giấu hành vi này bằng cách sửa chữa lại sổ sách kế toán. Thí dụ, nếu kế toán tiền kiêm nhiệm thủ quỹ, anh ta có thể biến thủ một số tiền và sửa chữa sổ sách kế toán để che giấu số tiền bị chiếm đoạt.

- Chức năng xét duyệt nghiệp vụ và chức năng bảo quản tài sản: Người xét duyệt nghiệp vụ không nên kiêm nhiệm việc giữ các tài sản liên quan vì sẽ làm tăng rủi ro lạm dụng tài sản.

Ngoài ra, trong từng nghiệp vụ cụ thể cũng có những yêu cầu khác về phân chia trách nhiệm để hạn chế gian lận và sai sót. Tuy nhiên, cần chú ý rằng việc phân chia trách nhiệm có thể bị vô hiệu hoá do các nhân viên thông đồng với nhau.

* *Ủy quyền đúng đắn cho các nghiệp vụ và hoạt động.* Tất cả các nghiệp vụ đều phải được uỷ quyền cho một người chịu trách nhiệm. Khi bất kỳ ai trong đơn vị cũng có thể mua hay chi dùng tài sản thì sự hỗn độn sẽ xảy ra ngay. Có hai mức độ uỷ quyền:

- Uỷ quyền chung liên quan đến việc đưa ra các chính sách, và những người cấp dưới được chỉ đạo xét duyệt các nghiệp vụ trong phạm vi giới hạn của chính sách. Các thí dụ về uỷ quyền chung như hạn mức bán chịu (số tiền tối đa có thể bán chịu cho khách hàng), bảng giá bán cố định đối với sản phẩm dịch vụ, hạn mức tồn kho tối thiểu...

- Ủy quyền cụ thể liên quan đến việc một cá nhân xét duyệt cụ thể cho từng nghiệp vụ. Đối với những nghiệp vụ có số tiền lớn hoặc quan trọng, người quản lý sẽ yêu cầu xét duyệt cụ thể đối với từng trường hợp. Thí dụ các khoản bán chịu trên hạn mức, các nghiệp vụ về xây dựng cơ bản...

* *Bảo vệ tài sản vật chất và thông tin.* Tài sản vật chất cần được bảo vệ để không bị mất mát, tham ô, hư hỏng hay sử dụng lãng phí, sai mục đích. Tài sản có thể được bảo vệ tốt thông qua hạn chế việc tiếp cận tài sản bằng cách xây dựng nhà kho an toàn, bố trí lực lượng bảo vệ đầy đủ, sử dụng các thiết bị bảo vệ, tổ chức kiểm kê định kỳ...

Thông tin cũng là một tài sản của đơn vị. Việc tiết lộ các thông tin thí dụ giá thành sản phẩm hay các hợp đồng của đơn vị có thể gây thiệt hại lớn cho đơn vị. Thông tin cần được bảo vệ thông qua các quy định và thủ tục thích hợp.

* *Kiểm tra độc lập:* Là việc kiểm tra của một người không phải là người thực hiện nghiệp vụ. Kiểm tra độc lập giúp giảm được các sai sót và gian lận do sự cầu thả hoặc thiếu năng lực của nhân viên. Mặc dù sự phân chia trách nhiệm đã tạo một sự kiểm soát lẫn nhau một cách tự nhiên trong hoạt động, kiểm tra độc lập vẫn tồn tại trong một số nghiệp vụ mà người quản lý xét thấy trọng yếu và rủi ro cao.

* *Phân tích rà soát.* Là sự so sánh giữa hai số liệu từ những nguồn gốc khác nhau. Tất cả mọi khác biệt đều cần làm rõ. Ưu điểm của thủ tục này là giúp mau chóng phát hiện các gian lận, sai sót hoặc các biến động bất thường để kịp thời đối phó. Các dạng phân tích và soát thường gặp là:

- Đối chiếu giữa ghi chép của đơn vị với các số liệu từ bên ngoài. Thí dụ, đối chiếu với ngân hàng về số dư tiền gửi, đối chiếu công nợ với nhà cung cấp hoặc khách hàng...

- Đối chiếu giữa số liệu tổng hợp và số liệu chi tiết. Thí dụ đối chiếu hàng tồn kho hay nợ phải thu trên tài khoản với các sổ chi tiết.

- Đối chiếu giữa số liệu kỳ này với kỳ trước, giữa thực tế với kế hoạch. Trong loại đối chiếu này, chủ yếu tập trung vào những khác biệt đáng kể.

Chất lượng hoạt động kiểm soát được coi là tốt nếu các nội dung sau được đảm bảo:

* Doanh nghiệp đó đề ra các định mức xác định về tài chính và các chỉ số căn bản đánh giá hiệu quả hoạt động như những chỉ số quản lý khi lập kế hoạch và kiểm soát để điều chỉnh hoạt động sản xuất phù hợp với mục tiêu đề ra.

* Doanh nghiệp đó tổng hợp và thụng báo kết quả sản xuất đều đặn và đối chiếu các kết quả thu được với các định mức, chỉ số định trước để điều chỉnh, bổ sung kịp thời.

* Quyền hạn, trách nhiệm và nghĩa vụ trong ba lĩnh vực: Cấp phép và phê duyệt các vấn đề tài chính, Kế toán và Thủ kho được phân định độc lập rừ ràng.

* Doanh nghiệp đó ban hành văn bản quy định rừ ràng những ai cú quyền và/ hoặc được uỷ quyền phê duyệt toàn bộ hay một loại vấn đề tài chính nào đó.

* Doanh nghiệp đó lưu giữ các chứng cứ dưới dạng văn bản tạo điều kiện phân định rừ ràng phần thực hiện công việc với phần giám sát tại bất kỳ thời điểm nào, kể cả việc xác định những cá nhân có trách nhiệm về các sai phạm xảy ra.

* Doanh nghiệp đó gồm soát, bảo vệ và bảo dưỡng tài sản, vật tư trang thiết bị khỏi bị mất mát, hao hụt, hỏng hóc hoặc bị sử dụng không đúng mục đích.

* Doanh nghiệp đó cấm hoặc cú biện pháp ngăn ngừa các lónh đạo cao cấp của mồnh sử dụng kinh phó và tài sản của doanh nghiệp vào cóc mục đích riêng.

d) Thông tin và truyền thông.

Thông tin được thu thập và truyền đạt đến các bộ phận, cá nhân trong đơn vị có thể hoàn thành trách nhiệm của mình. Truyền thông là sự cung cấp thông tin trong đơn vị (từ cấp trên xuống cấp dưới, từ cấp dưới lên cấp trên và giữa các bộ phận quan hệ hàng ngang) và với bề ngoài. Sự kiểm soát chỉ có thể thực hiện nếu các thông tin trung thực đáng tin cậy, đồng thời quá trình truyền thông được thực hiện chính xác và kịp thời.

Hệ thống thông tin trong một đơn vị bao gồm nhiều phân hệ, trong đó hệ thống thông tin kế toán là một bộ phận quan trọng. Hệ thống thông tin kế toán, xét về mặt quy trình bao gồm ba bộ phận: chứng từ, sổ sách và báo cáo.

* *Chứng từ kế toán* đóng một vai trò quan trọng trong quy trình kế toán nói riêng và trong hệ thống kiểm soát nội bộ nói chung, thông qua ý nghĩa của nó đối với chất lượng thông tin và việc bảo vệ tài sản:

- Chứng từ kế toán có ảnh hưởng quyết định đến tính trung thực, chính xác và phù hợp của thông tin, nhất là thông tin kế toán. Sự trung thực và chính xác của thông tin được tăng lên nhờ được ghi chép ngay từ khi phát sinh nghiệp vụ và kèm theo chữ ký của những người có trách nhiệm. Sự phù hợp của thông tin liên quan đến mức độ chi tiết và cụ thể của thông tin làm tăng sự hữu dụng của chúng. Thí dụ, việc chi tiết hoá đối tượng sử dụng chi phí ngay trên chứng từ là cơ sở quan trọng để kế toán tập hợp chi phí chính xác cho các đối tượng này thay vì phải dựa vào quá trình phân bổ mang nặng tính chủ quan.

- Chứng từ kế toán cũng là công cụ quan trọng trong bảo vệ tài sản. trên các chứng từ liên quan đến tài sản phải có chữ ký đầy đủ của người xét duyệt, người tiếp nhận tài sản. Người xét duyệt nghiệp vụ phải chịu trách nhiệm về mục đích của việc sử dụng tài sản phù hợp với chính sách đơn vị, người tiếp nhận tài sản phải chịu trách nhiệm về việc sử dụng tài sản đúng mục đích. Ngoài ra, người bảo quản tài sản phải chứng minh tình hình tài sản hiện tại qua các chứng từ nhập xuất và kế toán chỉ ghi chép tăng giảm tài sản căn cứ trên các chứng từ hợp lệ.

- Chứng từ kế toán còn là một phương tiện thể hiện sự uỷ quyền. Để bảo đảm sự xét duyệt của người được uỷ quyền đối với mọi nghiệp vụ, có thể thiết lập một chứng từ cho loại nghiệp vụ đó. Thí dụ, mọi nghiệp vụ mua hàng phải được người phụ trách bộ phận mua hàng xét duyệt thông qua đơn đặt hàng. Khi đó, chứng từ cần được đánh số trước một cách liên tục để có thể dễ dàng ghi chép và kiểm soát các nghiệp vụ.

- Một ý nghĩa quan trọng khác của chứng từ kế toán là vấn đề kiểm tra trước và sau khi nghiệp vụ xảy ra. Trước khi nghiệp vụ xảy ra, người có thẩm quyền xem xét chi tiết nội dung nghiệp vụ trên chứng từ để thực hiện sự xét duyệt của mình; sau đó người thực hiện nghiệp vụ sẽ căn cứ vào các nội dung trên chứng từ để thực hiện. Đứng ở góc độ này, chứng từ cần được thiết kế đủ chi tiết cho việc xét duyệt và thực hiện. Sau khi nghiệp vụ xảy ra, chứng từ là một cơ sở quan trọng để kiểm tra vì nó cung cấp đầy đủ

về thông tin về nội dung nghiệp vụ, những cá nhân chịu trách nhiệm và có liên quan. Nói cách khác, chứng từ lưu lại là một “dấu vết kiểm toán” quan trọng cho việc kiểm tra và đánh giá các thủ tục kiểm soát.

- Ngoài ra, chứng từ kế toán còn là một tài liệu pháp lý quan trọng khi cần xem xét trách nhiệm của các bên, kể cả đối với người bên ngoài và người bên trong đơn vị.

* *Sổ kế toán* đảm nhận vai trò ghi chép và xử lý các dữ liệu thông tin. Sổ sách kế toán góp phần quan trọng trong việc bảo vệ tài sản đơn vị thông qua hệ thống các sổ chi tiết như sổ chi tiết hàng hoá vật tư, nợ phải thu, nợ phải trả... Ngoài ra, sổ sách kế toán cũng là một “dấu vết kiểm toán” quan trọng cho việc kiểm tra và đánh giá các thủ tục kiểm soát.

* *Báo cáo kế toán* trong một doanh nghiệp bao gồm báo cáo tài chính và các báo cáo kế toán quản trị. Nếu việc chuẩn bị báo cáo tài chính trung thực và hợp lý là trách nhiệm của người quản lý đối với luật pháp thì việc tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản lý có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản lý, điều hành đơn vị. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị rất đa dạng và linh hoạt tùy theo quy mô, loại hình hoạt động yêu cầu quản lý, cơ cấu tổ chức.. của đơn vị.

Để kiểm soát hữu hiệu đối với chứng từ, sổ và báo cáo cần chú ý những vấn đề sau:

- Chứng từ cần được đánh số liên tục để có thể kiểm soát, tránh thất lạc và dễ dàng truy cập khi cần thiết.

- Chứng từ và sổ sách cần được ghi chép ngay thời điểm phát sinh nghiệp vụ hoặc càng sớm càng tốt. Việc ghi chép chậm trễ làm cho sổ sách thiếu tin cậy và tăng khả năng sai sót hoặc gian lận.

- Ghi chép cần rõ ràng, ngắn gọn và dễ hiểu.

- Tổ chức luân chuyển chứng từ khoa học để một liên chứng từ có thể đi qua và sửa chữa sử dụng cho nhiều bộ phận, giảm được các khác biệt trong ghi chép.

- Thiết kế biểu mẫu chứng từ và sổ sách phù hợp quy định nhà nước và có tính năng kiểm soát. Thí dụ, các cột số cần phân ô để tránh ghi nhầm, các dòng số tiền phải in nên để tránh cạo sửa, các liên chứng từ có màu sắc khác nhau...

- Sổ cần đóng chắc chắn, đánh số trang, quy định nguyên tắc ghi chép (không dập xoá, không ghi chèn dòng, không bỏ cách dòng...), có chữ ký kiểm soát của người xét duyệt...

- Cần có quy định về hệ thống tài khoản kế toán, sơ đồ kế toán cũng như các loại sổ sách kế toán tại đơn vị, nếu có thể cần xây dựng một cuốn “Sổ tay kế toán”, bao gồm những nội dung cần thiết để các kế toán viên tra cứu khi cần thiết.

- Quy định thời hạn và trách nhiệm của từng bộ phận trong việc lập và kiểm tra báo cáo tài chính quý, sáu tháng và cuối năm.

- Báo cáo kế toán quản trị cần quy định chặt chẽ và hướng dẫn chu đáo về biểu mẫu, cách lập, người báo cáo và người nhận cho từng loại báo cáo. Chú ý vấn đề bảo mật thông tin, các báo cáo chỉ gửi đến người có thẩm quyền và liên quan đến sự việc.

- Tổ chức lưu giữ và bảo quản chứng từ, sổ sách và báo cáo theo nguyên tắc an toàn, bảo mật và thuận tiện truy cập.

Trong những đơn vị sử dụng máy tính vào công tác kế toán và quản lý, hệ thống kế toán nói riêng và hệ thống thông tin và truyền thông đơn vị nói chung có những đặc điểm riêng.

Chất lượng hệ thống là tốt khi các nội dung sau được đảm bảo:

* Doanh nghiệp thường xuyên cập nhật các thông tin quan trọng cho ban lãnh đạo và những người có thẩm quyền.

* Hệ thống truyền thông của doanh nghiệp đảm bảo cho nhân viên ở mọi cấp độ đều có thể hiểu và nắm rừ nội quy, chuẩn mực của tổ chức, đảm bảo thông tin được cung cấp kịp thời, chính xác đến các cấp có thẩm quyền theo quy định.

* Doanh nghiệp đó thiết lập các kênh thông tin nóng (một ủy ban hay một cá nhân nào đó có trách nhiệm tiếp nhận thông tin tố giác, hoặc lắp đặt hộp thư góp ý) cho phốp nhõn vờn bõ cõ về cõc hành vi, sự kiện bất thường có khả năng gây thiệt hại cho doanh nghiệp.

* Doanh nghiệp đó lắp đặt hệ thống bảo vệ số liệu phũng ngừa sự truy cập, tiếp cận của những người không có thẩm quyền.

* Doanh nghiệp đó xõy dựng cõc chương trởnh, kế hoạch phũng chống thiờn tai, hiểm họa và/ hoặc kế hoạch ứng cứu sự cố mất thụng tin số liệu.

e) Giám sát.

Giám sát bao gồm sự đánh giá thường xuyên và định kỳ của người quản lý đối với hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm xem xét hoạt động của nó có đúng như thiết kế và cần phải điều chỉnh gì cho phù hợp với tình hình của từng giai đoạn. Giám sát có một vai trò quan trọng trong kiểm soát nội bộ vì nó giúp cho kiểm soát nội bộ luôn duy trì được sự hữu hiệu của mình qua những thời kỳ khác nhau.

Giám sát thường xuyên diễn ra ngay trong quá trình hoạt động, do các nhà quản lý và các nhân viên thực hiện trong trách nhiệm của mình.

Giám sát định kỳ thường thực hiện qua chức năng kiểm toán nội bộ trong đơn vị, qua đó phát hiện kịp thời những yếu kém trong hệ thống để đưa ra biện pháp cải thiện.

Kiểm toán độc lập và các loại kiểm toán từ bên ngoài cũng cung cấp một sự giám sát định kỳ, tuy nhiên phạm vi thường hẹp.

Đây là quá trình theo dõi và đánh giá chất lượng kiểm soát nội bộ để đảm bảo việc này được triển khai, điều chỉnh và cải thiện liên tục **Hệ thống này hoạt động tốt nếu:**

* Doanh nghiệp có hệ thống bảo cõc cho phép phát hiện các sai lệch so với chỉ tiêu, kế hoạch đã định. Khi phát hiện sai lệch, doanh nghiệp đó triển khai cõc biện phõp điều chỉnh thích hợp.

* Việc kiểm toán nội bộ được thực hiện bởi người có trởnh độ chuyên môn thích hợp và người này có quyền báo cáo trực tiếp cho cấp phụ trách cao hơn và cho ban lãnh đạo

* Những khiếm khuyết của hệ thống kiểm soát nội bộ được phát hiện bởi kiểm toán nội bộ hoặc kiểm toán độc lập được báo cáo trực tiếp và kịp thời với cấp phụ trách cao hơn, kể cả ban lãnh đạo để điều chỉnh đúng lúc.

* Doanh nghiệp đó yêu cầu cõc cấp quản lý trung gian bảo cõc ngay với lãnh đạo về mọi trường hợp gian lận, nghi ngờ gian lận, về các vi phạm nội quy, quy định của doanh nghiệp cũng như quy định của luật pháp hiện hành có khả năng làm giảm uy tín doanh nghiệp và gây thiệt hại về kinh tế.

Nếu Hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp có đủ năm thành phần và nếu tất cả những nội dung nêu trên được đảm bảo thì hệ thống này chắc chắn mang lại những lợi ích quản lý và kinh tế to lớn cho doanh nghiệp.

2.3. Gian lận và sai sót

2.3.1 Khái niệm về gian lận và sai sót:

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 báo cáo tài chính.

Gian lận có thể biểu hiện dưới các dạng tổng quát sau:

- Xuyên tạc, làm giả chứng từ, tài liệu liên quan đến báo cáo tài chính;
- Sửa đổi chứng từ, tài liệu kế toán làm sai lệch báo cáo tài chính;
- Biếm thủ tài sản;
- Che dấu hoặc cố ý bỏ sót các thông tin, tài liệu hoặc nghiệp vụ kinh tế làm sai lệch báo cáo tài chính;
- Ghi chép các nghiệp vụ kinh tế không đúng sự thật;
- Cố ý áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính;
- Cố ý tính toán sai về số học.

Sai sót: Là những lỗi không cố ý có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, như:

- Lỗi về tính toán số học hoặc ghi chép sai;
- Bỏ sót hoặc hiểu sai, làm sai các khoản mục, các nghiệp vụ kinh tế;
- áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính nhưng không cố ý.

2.3.2 Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ gian lận và sai sót

a. Những vấn đề liên quan đến tính chính trực hoặc năng lực của Ban Giám đốc

- Công tác quản lý bị một người (hay một nhóm người) độc quyền nắm giữ, thiếu sự giám sát có hiệu lực của Ban Giám đốc hoặc Hội đồng quản trị;
- Cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán phức tạp một cách cố ý;
- Sự bất lực trong việc sửa chữa những yếu kém của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trong khi những yếu kém này hoàn toàn có thể khắc phục được;
- Thay đổi thường xuyên kế toán trưởng hoặc người có trách nhiệm của bộ phận kế toán và tài chính;
- Thiếu nhiều nhân viên kế toán trong một thời gian dài;
- Bố trí người làm kế toán không đúng chuyên môn hoặc người bị pháp luật nghiêm cấm;
- Thay đổi thường xuyên chuyên gia tư vấn pháp luật hoặc kiểm toán viên.

b. Các sức ép bất thường trong đơn vị hoặc từ bên ngoài vào đơn vị

- Ngành nghề kinh doanh gặp khó khăn và số đơn vị phá sản ngày càng tăng;
- Thiếu vốn kinh doanh do lỗ, hoặc do mở rộng quy mô doanh nghiệp quá nhanh;
- Mức thu nhập giảm sút;
- Doanh nghiệp cố ý hạch toán tăng lợi nhuận nhằm khuyến khích trương hoạt động;
- Đầu tư quá nhanh vào ngành nghề mới hoặc loại sản phẩm mới làm mất cân đối tài chính;
- Doanh nghiệp bị lệ thuộc quá nhiều vào một số sản phẩm hoặc một số khách hàng;
- Sức ép về tài chính từ những nhà đầu tư hoặc các cấp quản lý đơn vị;

- Sức ép đối với nhân viên kế toán phải hoàn tất báo cáo tài chính trong thời gian quá ngắn; hoặc phải điều chỉnh doanh thu, chi phí, kết quả theo yêu cầu của đơn vị.

c. Các nghiệp vụ và sự kiện không bình thường

- Các nghiệp vụ đột xuất, đặc biệt xảy ra vào cuối niên độ kế toán có tác động đến doanh thu, chi phí và kết quả;
- Các nghiệp vụ hoặc phương pháp xử lý kế toán phức tạp;
- Các nghiệp vụ với các bên hữu quan;
- Các khoản chi phí quá cao so với những dịch vụ được cung cấp (Ví dụ: Phí luật sư, tư vấn hoặc đại lý,...).

d. Những khó khăn liên quan đến thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp

- Tài liệu kế toán không đầy đủ hoặc không được cung cấp kịp thời (Ví dụ: Không thu thập đủ chứng từ; phát sinh chênh lệch lớn giữa sổ và báo cáo, những nghiệp vụ ghi chép sai hoặc để ngoài sổ kế toán,...);
- Lưu trữ tài liệu không đầy đủ về các sự kiện và nghiệp vụ kinh tế (Ví dụ: chứng từ chưa được phê duyệt, thiếu tài liệu hỗ trợ cho những nghiệp vụ lớn hoặc bất thường);
- Có chênh lệch lớn giữa sổ kế toán của đơn vị với xác nhận của bên thứ ba; mâu thuẫn giữa các bằng chứng kiểm toán; không giải thích được sự thay đổi của các chỉ số hoạt động;
- Ban Giám đốc từ chối cung cấp giải trình hoặc giải trình không thỏa mãn yêu cầu của kiểm toán viên.

e. Những nhân tố từ môi trường tin học liên quan đến các tình huống và sự kiện nêu trên

- Không lấy được thông tin từ máy vi tính;
- Có thay đổi trong chương trình vi tính nhưng không lưu tài liệu, không được phê duyệt và không được kiểm tra;
- Thông tin, tài liệu in từ máy vi tính không phù hợp với báo cáo tài chính;
- Các thông tin in ra từ máy vi tính mỗi lần lại khác nhau.

2.3.3. Trách nhiệm kiểm toán viên và công ty kiểm toán đối với sai sót, gian lận

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. Do hạn chế vốn có của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ nên khó có thể loại trừ hoàn toàn khả năng xảy ra gian lận hoặc sai sót.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm giúp đơn vị phát hiện, xử lý và ngăn ngừa gian lận và sai sót, nhưng kiểm toán viên và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán 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 và công ty kiểm toán được phép trao đổi trước với chuyên gia tư vấn pháp luật.

KTV và công ty kiểm toán 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.

2.4 Trọng yếu và rủi ro

2.4.1. Trọng yếu

2.4.1.1. Khái niệm

Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính. 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 báo cáo tài chính. 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.

Trọng yếu là khái niệm về độ lớn hay là bản chất của gian lận (kể cả bỏ sót các thông tin tài chính kế toán) hoặc đơn lẻ hoặc từng nhóm mà trong 1 bối cảnh cụ thể nếu dựa vào các thông tin đó để xét đoán thì sẽ đưa ra các kết luận sai lầm.

Trọng yếu khi xét đoán là đứng trên quan điểm của người sử dụng thông tin.

Trách nhiệm của kiểm toán viên là xem các báo cáo tài chính có bị sai phạm trọng yếu không. Nếu kiểm toán viên xác định có một sai phạm trọng yếu thì phải thông báo và đề nghị khách sửa lại. Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết, nhưng khách hàng từ chối sửa chữa lại thì kiểm toán viên phải nghĩ ngay tới việc lập báo cáo kiểm toán “chấp nhận từng phần” hoặc báo cáo kiểm toán “trái ngược”. Vì vậy kiểm toán viên phải có sự hiểu biết thấu đáo về cách vận dụng tính trọng yếu. Có 5 bước liên quan chặt chẽ với nhau khi vận dụng tính trọng yếu:

Bước 1: Ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu của toàn bộ BCTC

Bước 2: Phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các bộ phận của BCTC

Bước 3: Ước tính tổng số sai sót trong từng bộ phận của BCTC

Bước 4: Ước tính sai số kết hợp (Sai số của toàn bộ BCTC)

Bước 5: So sánh sai số tổng hợp ước tính với ước lượng ban đầu (hoặc đã điều chỉnh) về tính trọng yếu – So sánh (3) với (2); (4) với (1)

Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là ước lượng tối đa mà kiểm toán viên tin tưởng rằng, ở mức độ đó các BCTC có thể bị sai, nhưng vẫn chưa ảnh hưởng đến các quan điểm và các quyết định của những người sử dụng thông tin.

Việc xét đoán và ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu là công việc xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan của kiểm toán viên. Trọng yếu là khái niệm tương đối, việc xét đoán tính trọng yếu phụ thuộc vào chủ quan của từng kiểm toán viên. Do vậy kiểm toán viên không được tùy tiện khi đưa ra các kết luận về tính trọng yếu và công ty kiểm toán cần đưa ra các quy định có tính nguyên tắc về tính trọng yếu để thống nhất chỉ đạo kiểm toán viên và khách hàng của họ.

2.4.1.2. Xét đoán tính trọng yếu

Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính là để kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận xem báo cáo tài chính 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. Việc xác định mức trọng yếu là công việc xét đoán mang tính nghề nghiệp của kiểm toán viên.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải 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, kiểm toán viên còn phải xem xét cả hai mặt định lượng và định tính của sai sót. Ví dụ: Việc không chấp hành chế độ kế toán hiện hành có thể được coi là sai sót trọng yếu nếu dẫn đến việc trình bày sai các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính làm cho người sử dụng thông tin tài chính hiểu sai bản chất của vấn đề; hoặc trong báo cáo tài chính thuyết minh những vấn đề có liên quan đến hoạt động không liên tục của doanh nghiệp.

Kiểm toán viên cần xét tới khả năng có nhiều sai sót là tương đối nhỏ nhưng tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như: một sai sót trong thủ tục hạch toán cuối tháng có thể trở thành một sai sót trọng yếu, tiềm tàng nếu như sai sót đó cứ tiếp tục tái diễn vào mỗi tháng.

Kiểm toán viên cần xem xét tính trọng yếu trên cả phương diện mức độ sai sót tổng thể của báo cáo tài chính trong mối quan hệ với mức độ sai sót chi tiết của số dư các tài khoản, của các giao dịch và các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính. Tính trọng yếu cũng có thể chịu ảnh hưởng của các nhân tố khác như các quy định pháp lý hoặc các vấn đề liên quan đến các khoản mục khác nhau của báo cáo tài chính và mối liên hệ giữa các khoản mục đó. Quá trình xem xét có thể phát hiện ra nhiều mức trọng yếu khác nhau tùy theo tính chất của các vấn đề được đặt ra trong báo cáo tài chính được kiểm toán.

Khi xét đoán tính trọng yếu, kiểm toán viên phải dựa trên 2 yếu tố sau:

a. Yếu tố định lượng:

Quy mô sai sót là nhân tố quan trọng để xem xét các sai sót có trọng yếu hay không trọng yếu. Khi xét đoán kiểm toán viên phải xem xét tính trọng yếu về quy mô, số lượng số tiền của các gian lận sai sót.

Khi kiểm toán BCTC để xem xét toàn bộ BCTC, kiểm toán viên phải xem xét từng khoản mục, từng chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Việc ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu của toàn bộ BCTC và sau đó phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các bộ phận của BCTC là công việc mang nặng tính chủ quan nó phụ thuộc vào trình độ, kinh nghiệm của kiểm toán viên, tính chủ quan của từng khoản mục, chi phí kiểm toán cho từng khoản mục trên BCTC và kết quả của các cuộc kiểm toán trước đó.

Ví dụ: Khi kiểm toán báo cáo tài chính: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, kiểm toán viên ước lượng 1 tỷ lệ sai sót để xét đoán tính trọng yếu:

Với báo cáo kết quả kinh doanh, ước lượng sai sót: Sai sót < 5% là không trọng yếu, sai sót > 10% là rất trọng yếu, sai sót > 5% và < 10% thì phải xét đoán.

Với bảng cân đối kế toán, chỉ tiêu Tổng Tài sản, kiểm toán viên ước lượng sai sót: Sai sót < 5% là không trọng yếu, sai sót > 15% là rất trọng yếu, sai sót > 5% và < 15% thì phải xét đoán

Sai sót < 5% là không trọng yếu, sai sót > 10% là rất trọng yếu, sai sót > 5% và < 10% thì phải xét đoán

Một sai số có quy mô nhất định có thể là trọng yếu đối với công ty nhỏ, nhưng có thể lại là không trọng yếu ở một công ty lớn. Quan điểm chỉ đạo đối với kiểm toán viên khi xem xét (xét đoán) ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là: Sai sót về tổng lợi nhuận thuần trước thuế là cơ sở quan trọng nhất để quyết định cái gì là trọng yếu, bởi nó được xem như một khoản mục then chốt nhất đối với người sử dụng. Các sai sót về Tài sản ngắn hạn trong Tổng tài sản; nợ phải trả ngắn, vốn cố định, ... cũng là cơ sở quan trọng khi xét đoán tính trọng yếu.

b. Yếu tố định tính:

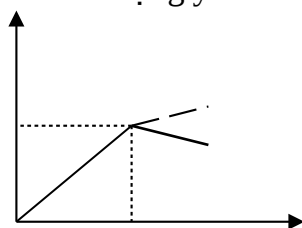
Kế hoạch kiểm toán được lập ra để tìm ra các sai sót nghiêm trọng về mặt định lượng, nhưng trên thực tế kiểm toán viên phải xét đoán và đánh giá cả về trị giá (số lượng) và bản chất (chất lượng) của bất cứ sai sót nào phát hiện ra.

- Một sai sót luôn luôn được coi là trọng yếu bất chấp về số lượng, qui mô, tức chỉ xét bản chất. VD : ở Anh không chấp nhận báo cáo thu nhập của ban giám đốc có sai số.

- Đối với những sai sót có tính quy tắc thì phải được coi là quan trọng trọng yếu hơn là sai sót vô tình trên cùng một số tiền. Quan điểm chỉ đạo đối với kiểm toán viên khi xem xét (xét đoán) ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là:

- Các sai sót lên quan đến quy tắc được xem là trọng yếu hơn những sai sót vô tình có cùng một số tiền, vì chúng ảnh hưởng đến sự trung thực và độ tin cậy của thông tin

- Những sai sót có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận hoặc chiều hướng phát triển của lợi nhuận phải được coi là trọng yếu.



Ví dụ: Kiểm tra 3 công ty đều có gian lận

	A	B	C
Chi phí sai sót	4.000	4.000	4.000
Doanh thu	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Lợi nhuận trước thuế	120.000	10.000	2.000
Xét đoán tính trọng yếu	?	?	?
	không trọng yếu (4/120)	có thể trọng yếu (4/10)	rất trọng yếu (4/2)

Một số sai sót không trọng yếu ở từng khoản mục cá biệt có thể dẫn đến sai sót ở các khoản mục có liên quan thì vẫn được coi là vấn đề trọng yếu.

VD:

Doanh thu	- Chi phí	= Lợi nhuận
+ 25	-10	-35
Không trọng yếu	Không trọng yếu	Trọng yếu

Trọng yếu

Vì vậy, trừ khi có dấu hiệu rõ ràng, Kiểm toán viên không bao giờ coi một sai sót nào đó là đơn chiếc và biệt lập.

VD: BCĐKT của công ty cho biết TM - 200 000, các khoản phải th - 900 000, hàng tồn kho - 900 000.

Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là 5%. Phân bổ cho các khoản mục: 0,1% ; 1,5%; 3,4%.

Kết quả kiểm toán theo mẫu cho biết:

- TM: sai số 400 trong mẫu 50 000.
- Các khoản phải thu: sai số 4 800 trong mẫu 180 000.
- Hàng tồn kho: thừa 9 600 trong mẫu 100 000.

BẢNG TỔNG HỢP SAI SỐ

Chỉ tiêu	Sai số không trọng yếu		Sai số ước tính	
	Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ
TM	2 000	0,1	1 600	0,08
Các khoản phải thu	30 000	1,5	24 000	1,2
Hàng tồn kho	68 000	3,4	86 400	4,32
Cộng	100 000	5	112 000	5,6

Cần thực hiện thêm thử nghiệm đối với hàng tồn kho.

Ý nghĩa của khái niệm trọng yếu:

- Giúp Kiểm toán viên xác định những vấn đề trọng yếu để xác định thời gian, phạm vi áp dụng các phương pháp kiểm toán.
- Xác định tính trung thực, hợp lý của từng chỉ tiêu cũng như toàn bộ báo cáo tài chính.

2.4.2. Rủi ro

2.4.2.1 Các loại rủi ro

a. Rủi ro tiềm tàng:

Khái niệm:

Rủi ro tiềm tàng là rủi ro tiềm ẩn, vốn có do khả năng từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính 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.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá rủi ro tiềm tàng cho toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Khi lập chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định cụ thể mức độ rủi ro tiềm tàng cho các số dư hoặc loại nghiệp vụ quan trọng đến từng cơ sở dẫn liệu. Trường hợp không thể xác định cụ thể được thì kiểm toán viên phải giả định rằng rủi ro tiềm tàng là cao cho cơ sở dẫn liệu đó. Căn cứ vào mức độ đánh giá rủi ro tiềm tàng để dự kiến các công việc, thủ tục kiểm toán sẽ được thực hiện cho các nghiệp vụ, các khoản mục trọng yếu trên báo cáo tài chính, hoặc các nghiệp vụ, các khoản mục mà kiểm toán viên cho là có rủi ro tiềm tàng cao

Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng

Kiểm toán viên phải dựa vào việc xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá rủi ro tiềm tàng trên những nhân tố chủ yếu sau:

+ Trên phương diện báo cáo tài chính:

- Sự liêm khiết, kinh nghiệm và hiểu biết của Ban Giám đốc cũng như sự thay đổi thành phần Ban quản lý xảy ra trong niên độ kế toán;
- Trình độ và kinh nghiệm chuyên môn của kế toán trưởng, của các nhân viên kế toán chủ yếu, của kiểm toán viên nội bộ và sự thay đổi (nếu có) của họ.
- Những áp lực bất thường đối với Ban Giám đốc, đối với kế toán trưởng, nhất là những hoàn cảnh thúc đẩy Ban Giám đốc, kế toán trưởng phải trình bày báo cáo tài chính không trung thực;
- Đặc điểm hoạt động của đơn vị, như: Quy trình công nghệ, cơ cấu vốn, các đơn vị phụ thuộc, phạm vi địa lý, hoạt động theo mùa vụ;
- Các nhân tố ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị, như: các biến động về kinh tế, về cạnh tranh, sự thay đổi về thị trường mua, thị trường bán và sự thay đổi của hệ thống kế toán đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

+ Trên phương diện số dư tài khoản và loại nghiệp vụ:

- Báo cáo tài chính có thể chứa đựng những sai sót, như: Báo cáo tài chính có những điều chỉnh liên quan đến niên độ trước; báo cáo tài chính có nhiều ước tính kế toán, hoặc trong năm tài chính có sự thay đổi chính sách kế toán;
- Việc xác định số dư và số phát sinh của các tài khoản và nghiệp vụ kinh tế, như: Số dư các tài khoản dự phòng, nghiệp vụ kinh tế đối với chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ tính vào chi phí hay tính tăng nguyên giá TSCĐ,...;
- Mức độ dễ bị mất mát, biến thủ tài sản, như: phát sinh nhiều nghiệp vụ thu, chi tiền mặt, tạm ứng tiền với số lượng lớn, thời gian thanh toán dài,...;
- Mức độ phức tạp của các nghiệp vụ hay sự kiện quan trọng đòi hỏi phải có ý kiến của chuyên gia, như: xảy ra kiện tụng hoặc trộm cắp,...;
- Việc ghi chép các nghiệp vụ bất thường và phức tạp, đặc biệt là gần thời điểm kết thúc niên độ;

- Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính bất thường khác.

b. Rủi ro kiểm soát

Rủi ro kiểm soát: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính 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.

Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát

Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát là việc đánh giá hiệu quả hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm soát thường không hoàn toàn được loại trừ do sự hạn chế tiềm tàng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

Dựa trên sự hiểu biết hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát đối với cơ sở dẫn liệu cho từng số dư tài khoản hoặc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu.

Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:

- Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không đầy đủ;
- Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không hiệu quả;
- Kiểm toán viên không được cung cấp đầy đủ cơ sở để đánh giá sự đầy đủ và hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.

Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:

- Kiểm toán viên có đủ cơ sở để kết luận hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế có thể ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;
- Kiểm toán viên có kế hoạch thực hiện thử nghiệm kiểm soát làm cơ sở cho việc đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát.

c. Rủi ro phát hiện:

Rủi ro phát hiện: Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi tính riêng rẽ hoặc tính gộp mà trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán không phát hiện được.

Mức độ rủi ro phát hiện có liên quan trực tiếp đến thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên.

Kiểm toán viên phải dựa vào đánh giá mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro phát hiện và giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được.

Để giảm rủi ro phát hiện và rủi ro kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét:

- Nội dung thử nghiệm cơ bản, ví dụ thử tục thu thập tài liệu, hoặc xác nhận thông tin từ bên ngoài độc lập với đơn vị có giá trị cao hơn là thu thập tài liệu trong nội bộ đơn vị; hoặc kết hợp kết quả kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư với thử tục phân tích;

- Lịch trình của thử nghiệm cơ bản, ví dụ thử tục kiểm tra số dư hàng tồn kho cuối năm được thực hiện vào cuối niên độ kế toán có giá trị cao hơn là thực hiện kiểm tra vào một thời điểm khác và phải điều chỉnh;

- Phạm vi thử nghiệm cơ bản, ví dụ xác định cỡ mẫu kiểm tra rộng hơn là hẹp.

Tuy nhiên, khó có thể loại bỏ hoàn toàn rủi ro phát hiện ngay cả khi kiểm toán viên kiểm tra chi tiết toàn bộ các nghiệp vụ và số dư tài khoản.

d. Rủi ro kiểm toán:

Rủi ro kiểm toán: Là rủi ro do kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính 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 kiểm toán viên và công ty kiểm toán 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

2.4.2.2. Mối quan hệ giữa các loại RR trong kiểm toán:

RR tiềm tàng và RR kiểm soát tồn tại độc lập với các thông tin tài chính, nằm trong chức năng hoạt động kinh doanh và môi trường quản lý của doanh nghiệp nên nằm ngoài phạm vi kiểm toán. Nhưng nếu Kiểm toán viên đánh giá đúng các loại RR này sẽ giúp hạn chế RR phát hiện tới mức có thể chấp nhận được.

$$RR \text{ kiểm toán} = RR \text{ tiềm tàng} * RR \text{ kiểm soát} * RR \text{ phát hiện}$$

Mối quan hệ giữa RR tiềm tàng, RR kiểm soát với RR phát hiện là quan hệ tỷ lệ nghịch.

MA TRẬN VỀ RR PHÁT HIỆN (Do ktv xây dựng khi lập kế hoạch)

	Cao	Trung bình	Thấp
Cao	<i>Thấp nhất</i>	<i>Thấp</i>	TB
Trung bình	<i>Thấp</i>	TB	<i>Cao</i>
Thấp	TB	<i>Cao</i>	<i>Cao nhất</i>

Mức độ rủi ro phát hiện tỷ lệ nghịch với mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ: khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao thì rủi ro phát hiện có thể được đánh giá ở mức độ thấp để giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Ngược lại, khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp thì có thể chấp nhận mức độ rủi ro phát hiện cao hơn nhưng vẫn đảm bảo giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Trường hợp mức độ rủi ro tiềm tàng được kiểm toán viên đánh giá là cao và mức độ rủi ro kiểm soát được kiểm toán viên đánh giá là thấp thì mức độ rủi ro phát hiện có thể đánh giá là trung bình nhằm giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Ngược lại, nếu mức độ rủi ro tiềm tàng là thấp và rủi ro kiểm soát được đánh giá là trung bình thì có thể xác định mức độ rủi ro phát hiện là cao nhưng vẫn đảm bảo rủi ro kiểm toán là thấp có thể chấp nhận được./.

Mục tiêu của thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát là khác nhau, nhưng kết quả thu được từ hai loại thử nghiệm này có thể bổ sung cho nhau trong việc thực hiện đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Ví dụ: Những sai sót phát hiện được trong thử nghiệm cơ bản có thể buộc kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát.

Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát dù được đánh giá ở mức độ thấp nhất thì kiểm toán viên vẫn phải thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với các loại nghiệp vụ và số dư các tài khoản trọng yếu.

Đánh giá của kiểm toán viên về các loại rủi ro có thể thay đổi trong quá trình thực hiện kiểm toán. Ví dụ: khi thực hiện các thử nghiệm cơ bản, nếu phát hiện thêm những

thông tin khác biệt lớn so với thông tin ban đầu thì kiểm toán viên phải thay đổi kế hoạch thực hiện thử nghiệm cơ bản cho phù hợp với việc đánh giá lại rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát.

Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá càng cao thì kiểm toán viên càng phải thu thập nhiều bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản. Khi kiểm toán viên xác định rằng không thể giảm rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính, đến số dư tài khoản hoặc các nghiệp vụ trọng yếu đến mức có thể chấp nhận được thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối.

2.5 Bằng chứng kiểm toán

Kiểm toán là quá trình các Kiểm toán viên khai thác và phát hiện, đánh giá các bằng chứng kiểm toán bằng việc áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp. Các bằng chứng giúp Kiểm toán viên rút ra kết luận hợp lý, làm căn cứ chắc chắn để đưa ra ý kiến nhận xét về báo cáo TC của DN.

2.5.1 Khái niệm

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

Bằng chứng kiểm toán bao gồm các tài liệu, chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu, thông tin từ những nguồn khác.

2.5.2 Các loại bằng chứng kiểm toán

a> Phân theo nguồn gốc

- Bằng chứng do Kiểm toán viên khai thác và phát hiện bằng cách: kiểm kê tài sản thực tế, tính toán lại các biểu của doanh nghiệp, quan sát hoạt động của HTKSNB của doanh nghiệp.
- Bằng chứng do doanh nghiệp cung cấp từ các nguồn: chứng từ, tài liệu, ghi chép kế toán, giải trình của nhà quản lý...
- Bằng chứng do bên thứ ba cung cấp từ: ghi chép độc lập, hoá đơn, xác nhận công nợ,...

b> Phân theo loại hình

- Bằng chứng vật chất: biên bản kiểm kê hàng tồn kho, kiểm kê quỹ tiền mặt, chứng khoán, ... Thu được qua thanh tra hoặc kiểm kê tài sản. Có độ tin cậy cao vì thu được qua kiểm tra trực tiếp để xác minh tài sản có thực không.
- Bằng chứng tài liệu: thu được qua cung cấp tài liệu, thông tin của các bên liên quan theo yêu cầu của Kiểm toán viên. Gồm: ghi chép kế toán của doanh nghiệp, chứng từ, tài liệu do đối tượng bên ngoài doanh nghiệp cung cấp, tài liệu tính toán lại của Kiểm toán viên, văn bản làm việc với thuế, ngân hàng, kế hoạch, dự toán đã được duyệt... .
- Bằng chứng thu thập qua phỏng vấn, ghi chép của Kiểm toán viên.

2.5.3 Yêu cầu của bằng chứng

□ *Có giá trị:* thể hiện chất lượng hoặc mức độ đáng tin cậy của bằng chứng.

Bằng chứng có giá trị nếu có các đặc điểm:

- Thích đáng: phù hợp với mục tiêu kiểm toán đã xác định.
- Nguồn gốc: từ ngoài tin cậy hơn.

- Mức độ khách quan: bằng chứng khách quan đáng tin cậy hơn bằng chứng phải có sự phân tích, phán xét.
- Do Kiểm toán viên thu thập.
- Thu nhận trong doanh nghiệp có HTKSNB hiệu quả.
- Do cá nhân có đủ trình độ chuyên môn cung cấp.
 - *Đầy đủ*: số lượng, tính bao quát của bằng chứng. Kiểm toán viên thường tìm kiếm, khai thác bằng chứng từ các nguồn khác nhau hoặc loại hình khác nhau để chứng minh cho 1 CSDL.

Các chuẩn mực kiểm toán thường chấp nhận bằng chứng ở mức độ "có tính chất thuyết phục hơn là có tính chất kết luận".

Các nhân tố ảnh hưởng đến việc xét đoán tính đầy đủ:

- Sự có hiệu lực của bằng chứng: độ tin cậy của bằng chứng cao thì số lượng ít.
- Tính trọng yếu: tính trọng yếu lớn thì phải quan tâm nhiều hơn và thu thập nhiều bằng chứng hơn.
- Mức rủi ro.

Theo chuẩn mực kiểm toán 500: Đoạn 09 đến 13

Kiểm toán viên 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 kiểm toán viên 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.

Trong quá trình hình thành ý kiến của mình, kiểm toán viên không nhất thiết phải kiểm tra tất cả các thông tin có sẵn. Kiểm toán viên được phép đưa ra kết luận về số dư tài khoản, các nghiệp vụ kinh tế hoặc hệ thống kiểm soát nội bộ trên cơ sở kiểm tra chọn mẫu theo phương pháp thống kê hoặc theo xét đoán cá nhân.

Đánh giá của kiểm toán viên 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 báo cáo tài chính, 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.

Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng làm cơ sở cho việc đánh giá của mình về rủi ro kiểm soát.

Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng kiểm toán từ hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ về các phương diện:

Thiết kế: Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế sao cho có 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.

Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản, kiểm toán viên 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 báo cáo tài chính.

2.5.4. Các phương pháp thu thập bằng chứng

Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán bằng các phương pháp sau: kiểm tra, quan sát, điều tra, xác nhận, tính toán và quy trình phân tích. Việc thực hiện các phương pháp này một phần tùy thuộc vào thời gian thu thập được bằng chứng kiểm toán.

Kiểm tra: Là việc soát xét chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu có liên quan hoặc việc kiểm tra các tài sản hữu hình. Việc kiểm tra nói trên 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 kiểm soát nội bộ đối với quy trình xử lý tài liệu đó. Bốn nhóm tài liệu chủ yếu sau đây cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng với độ tin cậy khác nhau:

- . Tài liệu do bên thứ ba lập và lưu giữ;
- . Tài liệu do bên thứ ba lập và đơn vị được kiểm toán lưu giữ;
- . Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và bên thứ ba lưu giữ;
- . Tài liệu do đơn vị được kiểm toán lập và lưu giữ.

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.

Quan sát: Là việc theo dõi một hiện tượng, một chu trình hoặc một thủ tục do người khác thực hiện (Ví dụ: Kiểm toán viên quan sát việc kiểm kê thực tế hoặc quan sát các thủ tục kiểm soát do đơn vị tiến hành...).

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 kiểm toán viên những thông tin chưa có, hoặc những thông tin bổ sung để củng cố các bằng chứng đã có.

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 (Ví dụ: Kiểm toán viên yêu cầu đơn vị gửi thư cho khách hàng xác nhận trực tiếp đối với số dư các khoản phải thu của khách hàng...).

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

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./.

2.5.5. Xét đoán và sử dụng bằng chứng kiểm toán

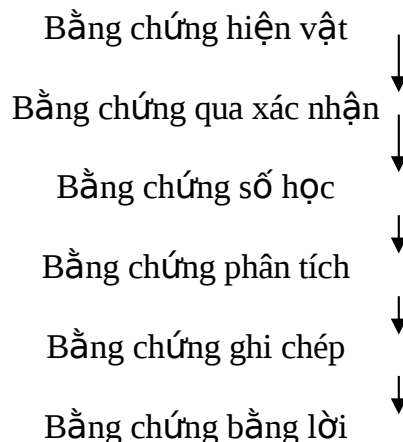
Xét đoán và sử dụng bằng chứng kiểm toán là công việc biểu hiện trình độ nghiệp vụ, năng lực nghề nghiệp của Kiểm toán viên. IFAS có 5 căn cứ để xét đoán:

- Bằng chứng ghi thành văn bản giá trị hơn bằng miệng. Bằng chứng nguyên bản giá trị hơn sao chụp.

- Bằng chứng thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài giá trị hơn thu thập tại doanh nghiệp được kiểm toán.
- Bằng chứng do Kiểm toán viên tự phân tích, tính toán tin cậy hơn do người khác cung cấp.
- Khi nhiều nguồn thông tin cùng chứng minh cho một nhận định thì bằng chứng có giá trị và tin cậy hơn một thông tin đơn lẻ.
- Khi Kiểm toán viên cảm nhận được tính trung thực của các nhà quản lý doanh nghiệp, trình độ thành thực của cán bộ kế toán thì việc xét đoán bằng chứng tích cực sẽ dễ dàng hơn bằng chứng tiêu cực và ngược lại.

Nếu bằng chứng chưa thật tin cậy thì không được sử dụng vì sẽ rút ra kết luận sai lầm.

Mức độ tin cậy các loại bằng chứng của VACO:



Theo chuẩn mực kiểm toán số 500: Đoạn 16 đến đoạn 18

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 sau đây:

- . 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 kiểm toán viên 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.

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 kiểm toán viên 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, trường hợp bằng chứng có từ nguồn này mâu thuẫn với bằng chứng có từ nguồn khác, thì kiểm toán viên phải xác định những thủ tục kiểm tra bổ sung cần thiết để giải quyết mâu thuẫn trên.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên 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.

Khi có nghi ngờ liên quan đến cơ sở dẫn liệu có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải thu thập thêm bằng chứng kiểm toán để loại trừ sự nghi ngờ đó. **Nếu không thể thu thập đầy đủ bằng chứng thích hợp, kiểm toán viên sẽ phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần, hoặc ý kiến không thể đưa ra ý kiến.**

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

Phương pháp kiểm toán là các biện pháp, cách thức, thủ pháp được sử dụng trong công tác kiểm toán nhằm thực hiện mục đích kiểm toán đã đề ra.

Quá trình kiểm toán được tiến hành theo trình tự:

1. Kiểm toán viên nhận nhiệm vụ kiểm tra cho một doanh nghiệp, quyết định cần xem xét vấn đề nào.
2. Kiểm toán viên nêu các giả thiết để kiểm tra.
3. Thủ nghiệm, kiểm tra các giả thiết bằng cách tìm kiếm các bằng chứng và đánh giá bằng chứng.
4. Kiểm toán viên đưa ra ý kiến để khẳng định hoặc phủ nhận giả thuyết về vấn đề đã nêu trong sổ kế toán.
5. Kiểm toán viên đưa ra các ý kiến tổng thể về báo cáo TC dựa trên kết quả kiểm tra.

Bước 5 ít chính xác nhất, bước 2 khó giải thích hơn cả và khó nhất trong công tác kiểm toán.

3.1 Phương pháp kiểm toán cơ bản

3.1.1 Khái niệm và đặc trưng của phương pháp

Phương pháp kiểm toán cơ bản là phương pháp được thiết kế, sử dụng nhằm mục đích thu thập các bằng chứng về sự hoàn chỉnh, chính xác và hiệu lực của các dữ liệu do hệ thống kế toán xử lý.

Mục đích: xem xét tính hiệu lực, hiệu quả của hệ thống kế toán.

Đặc trưng của phương pháp: Mọi kiểm nghiệm của kiểm toán viên đều dựa vào số liệu do hệ thống kế toán cung cấp. Do vậy phương pháp kiểm toán cơ bản còn được người ta gọi là các bước kiểm nghiệm dựa vào số liệu

3.1.2 Nội dung của phương pháp

a. Kỹ thuật phân tích đánh giá tổng quát

Là phương pháp dựa trên cơ sở sử dụng các tỷ lệ, các quan hệ tài chính để xác định những tính chất hoặc sai lệch không bình thường trong báo cáo TC của doanh nghiệp.

VD: nếu tỷ lệ lợi nhuận thay đổi từ 20% thành 10% cần xem xét loại hình kinh doanh, giá cả,...

Kỹ thuật phân tích: Phương pháp này sử dụng các kỹ thuật phân tích của môn phân tích hoạt động kinh tế để tính toán, phân tích các chỉ tiêu bằng 2 kỹ thuật chủ yếu: phân tích ngang và phân tích tỷ suất (Phân tích dọc)

- Phân tích, so sánh về lượng trên cùng một chỉ tiêu (phân tích ngang)
 - So sánh số liệu giữa kỳ này với kỳ trước, giữa các kỳ với nhau.
 - So sánh số liệu thực tế với giấy phép đầu tư, hợp đồng hợp tác đầu tư, dự toán chi phí,...
 - So sánh số liệu giữa các đơn vị cùng ngành, cùng lãnh thổ về doanh thu, nợ phải thu,...

VD : so sánh hao phí vật liệu với định mức, chi phí SCLTSCĐ năm nay với năm trước (vốn hoá), chi phí khấu hao năm nay với năm trước,...

Ưu : đơn giản.

Nhược: không thể hiện quan hệ giữa các chỉ tiêu.

Phân tích tỷ suất (phân tích dọc)

So sánh, xác định tỷ lệ tương quan giữa các chỉ tiêu, các khoản mục.

$$\frac{\text{Tỷ suất đầu tư}}{\text{đầu tư}} = \frac{\text{Tài sản dài hạn}}{\text{Tổng tài sản}}$$

Ý nghĩa: đánh giá năng lực hiện có của doanh nghiệp. TS này luôn > 1. Mức độ cao hay thấp tùy thuộc ngành, lĩnh vực hoạt động. TS càng lớn càng chứng tỏ vị trí quan trọng của TSCĐ trong doanh nghiệp. TS này thường được coi là hợp lý trong từng ngành nếu ở mức: CN thăm dò và khai thác dầu mỏ 90%, CN luyện kim 70%, chế biến thực phẩm 10%.

$$\frac{\text{Tỷ suất tài trợ}}{\text{trợ}} = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu}}{\text{Tổng nguồn vốn}}$$

Ý nghĩa: phản ánh khả năng tự đảm bảo về mặt tài chính và mức độ độc lập của doanh nghiệp đối với chủ nợ (NH, chủ đầu tư,...). TS này càng lớn càng chứng tỏ doanh nghiệp có nhiều vốn tự có, hoạt động chủ yếu dựa trên vốn chủ, không phải lo lắng nhiều trong việc vay và trả nợ.

$$\frac{\text{Tỷ suất tự tài trợ}}{\text{tài trợ}} = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu}}{\text{Tài sản dài hạn}}$$

Cho biết NV chủ sở hữu dùng cho TSCĐ và đầu tư dài hạn là bao nhiêu. Nếu doanh nghiệp có khả năng tài chính tốt thì NVCSH phải đủ đầu tư cho TSCĐ. Tuy nhiên, TSCĐ luân chuyển chậm, nếu đầu tư quá nhiều sẽ bất lợi.

$$\frac{\text{Tỷ suất khả năng thanh toán}}{\text{năng thanh toán}} = \frac{\text{Tiền}}{\text{Tổng tài sản ngắn hạn}}$$

Phản ánh tỷ trọng của tiền so với tổng TSLĐ. Nếu tỷ suất này > 50% thì doanh nghiệp để tiền ở quỹ quá nhiều, vòng quay tiền chậm, khả năng sinh lời kém. Nếu TS này < 10% thì doanh nghiệp đang gặp khó khăn về tiền để mua hàng hoá, thanh toán công nợ.

$$\frac{\text{Tỷ suất thanh toán nhanh}}{\text{toán nhanh}} = \frac{\text{Tiền và các khoản tương đương tiền}}{\text{Tổng nợ phải trả ngắn hạn}}$$

Phản ánh khả năng thanh toán nhanh với tiền và các phương tiện có thể chuyển hoá ngay thành tiền. Nếu TS này = 1 thì thoả đáng. Nếu = 50% thì tình hình và khả năng thanh toán của doanh nghiệp là khả quan, nếu < 50% thì doanh nghiệp có thể gặp khó khăn trong thanh toán công nợ và phải tìm biện pháp đối phó như bán vội, bán rẻ hàng hoá. Nhưng nếu TS này quá cao thì tiền để quá nhiều, làm giảm hiệu quả sử dụng vốn.

$$\frac{\text{Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn}}{\text{thanh toán dài hạn}} = \frac{\text{Tổng tài sản ngắn hạn}}{\text{Tổng nợ phải trả}}$$

Giúp đánh giá khả năng thanh toán, xem xét khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp để có ý kiến nhận xét thích hợp trong báo cáo kiểm toán. TS càng lớn hơn 1 càng chứng tỏ doanh nghiệp có khả năng thanh toán. TS < 1 thì nguy cơ phá sản của doanh nghiệp lớn. Khi TS gần bằng 0 thì DN phá sản, không còn khả năng thanh toán.

$$\frac{\text{Số vòng luân chuyển hàng tồn kho}}{\text{chuyển hàng tồn kho}} = \frac{\text{Trị giá vốn hàng bán}}{\text{Số dư tồn kho bình quân}}$$

Phản ánh thời gian hàng hoá nằm trong kho trước khi được bán ra. Số vòng cao thì tình hình bán ra tốt.

$$\frac{\text{Tỷ suất Lợi nhuận gộp}}{\text{Lợi nhuận gộp}} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận gộp}}{\text{Doanh thu thuần}}$$

Phản ánh khả năng sinh lợi của doanh nghiệp. TS này càng cao chứng tỏ khả năng sinh lợi càng lớn. Có thể so sánh tỷ suất này của doanh nghiệp qua các năm, với các đơn vị khác trong cùng ngành kinh doanh. Cần xem xét tính chất bất thường của chỉ tiêu này (tăng, giảm đột ngột).

$$\frac{\text{Tỷ suất hiệu quả kinh doanh}}{\text{Lợi nhuận trước thuế}} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế}}{\text{Doanh thu thuần}}$$

Cần so sánh với năm trước hoặc dự kiến để thấy rõ tính chất hoặc xu hướng biến động của doanh nghiệp. Trong doanh nghiệp độc quyền TS này thường là 10 - 15%, DNTM là 2 - 5%.

$$\frac{\text{Tỷ suất hiệu quả sử dụng vốn}}{\text{Lợi nhuận trước thuế}} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế}}{\text{Bình quân vốn đã sử dụng}}$$

Các TS hiệu quả sử dụng vốn, hiệu quả KD cao hay thấp tùy thuộc ngành kinh doanh, từng đơn vị trong ngành.

Kỹ thuật phân tích dọc có thể sử dụng để nghiên cứu quan hệ giữa các thông tin tài chính và thông tin tương tự không mang tính chất tài chính.

Tác dụng:

- *Giai đoạn lập kế hoạch:* giúp nhìn nhận doanh nghiệp toàn diện, xác định tính chất bất thường nhanh chóng để định hướng, xác định phạm vi kiểm tra, rút ngắn thời gian kiểm toán.
- *Giai đoạn thực hiện:* phương pháp này được sử dụng như một kỹ thuật để thu thập bằng chứng kiểm toán có liên quan đến một CSDL nào đó của một bộ phận cấu thành trên báo cáo TC.
- *Giai đoạn hoàn thành:* giúp Kiểm toán viên cân nhắc, xem xét khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp. Kiểm toán viên chính tổng hợp kết quả và ý kiến kiểm toán riêng biệt thành nhận xét tổng thể trên báo cáo kiểm toán.

Là phương pháp kiểm toán tiên tiến, hiện đại, có hiệu quả cao, thời gian ít, chi phí thấp nên được sử dụng phổ biến trong quá trình kiểm toán.

b. Phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư

- Là phương pháp kiểm toán ra đời sớm nhất.
- Thích hợp để kiểm tra các doanh nghiệp có qui mô nhỏ, các loại nghiệp vụ có tính chất không phức tạp, những bộ phận, khoản mục dễ thay đổi như tiền, vật tư, tài sản quý hiếm,... Nếu qui mô hoạt động và khối lượng giao dịch nhiều thì phương pháp này không thực tế.
- Kiểm toán hiện đại thường thực hiện phương pháp này trên cơ sở mẫu kiểm toán.

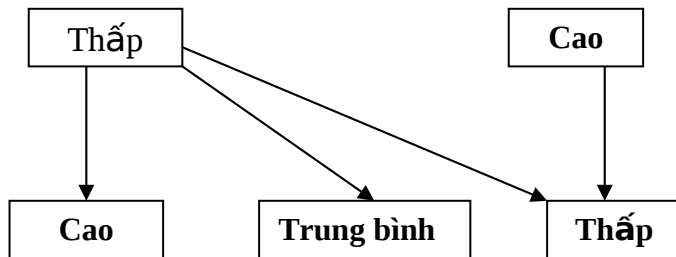
3.2 Phương pháp kiểm toán tuân thủ

3.2.1 Khái niệm và đặc trưng của phương pháp

Phương pháp kiểm toán tuân thủ là những nhiệm vụ kiểm toán được thiết lập để thu thập các bằng chứng nhằm đảm bảo hợp lý rằng HTKSNB mà Kiểm toán viên định dựa vào để kiểm toán là HTKSNB có hiệu lực.

- **Mục đích:** xem xét tính hữu hiệu, thích hợp của HTKSNB. Khi xem xét HTKSNB các Kiểm toán viên cần xác định có thể dựa vào hệ thống này không. Như vậy, phải xem xét mức độ thoả mãn về kiểm soát trong từng trường hợp cụ thể.

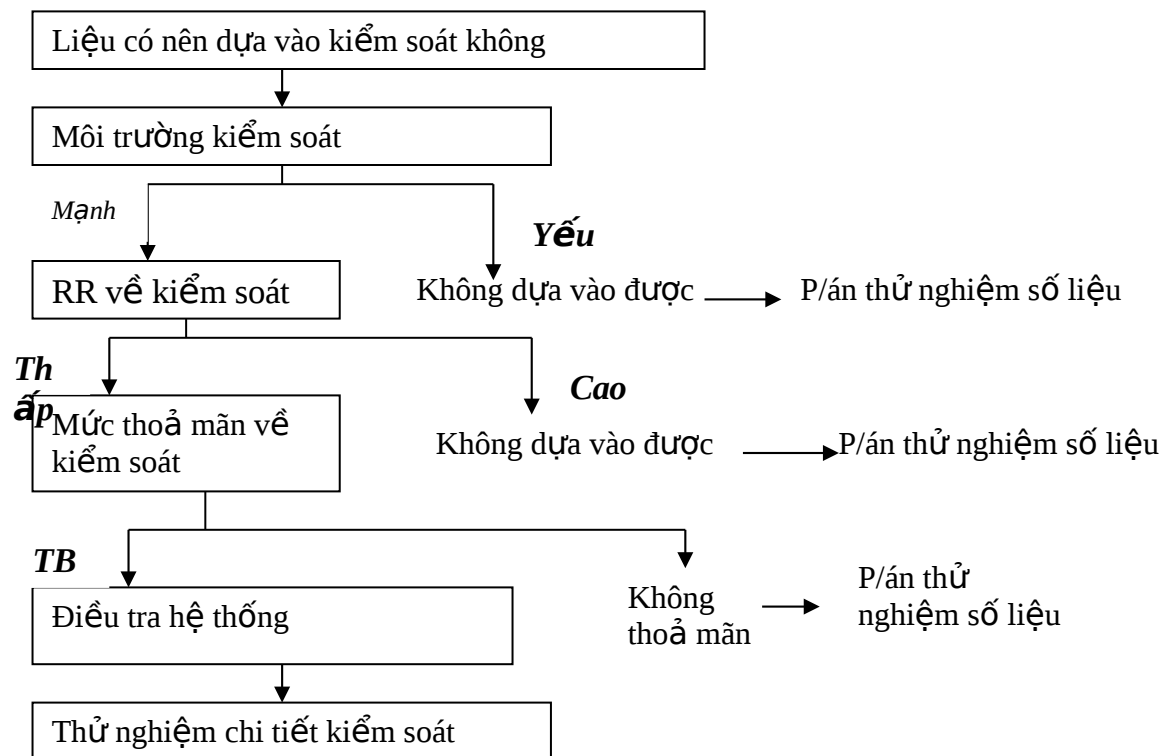
RR trong kiểm soát



Mức thoả mãn về kiểm soát

Nếu RR thấp thì mức thoả mãn về kiểm soát còn phụ thuộc việc Kiểm toán viên đánh giá hiệu quả hệ thống quản lý của doanh nghiệp.

- **Đặc trưng:** các thử nghiệm và kiểm tra đều dựa vào qui chế kiểm soát trong HTKSNB của doanh nghiệp.
- **Các trường hợp áp dụng phương pháp kiểm toán:**



Điều tra hệ thống

- **KN:** là việc kiểm tra chi tiết một loạt các nghiệp vụ ghi chép từ đầu đến cuối để xem xét đánh giá các bước kiểm soát áp dụng trong hệ thống điều hành nội bộ.

- **Mục đích:** đánh giá sơ bộ RR kiểm soát, làm cơ sở thiết kế thử nghiệm chi tiết đối với kiểm soát.
- áp dụng trong hai giai đoạn:
 - + **Lập kế hoạch:** đánh giá sơ bộ RR kiểm soát để làm cơ sở cho lập kế hoạch kiểm toán.
 - + **Thực hiện:** phương pháp này được gia tăng về cường độ nhằm đánh giá, điều chỉnh lại RR về kiểm soát so với lúc lập kế hoạch để làm căn cứ cho lựa chọn phương pháp kiểm toán tiếp theo.

Phương pháp này được áp dụng cho mọi cuộc kiểm toán.

1) Thử nghiệm chi tiết kiểm soát

- **KN:** là các thử nghiệm được tiến hành nhằm thu thập bằng chứng về sự hữu hiệu của các qui chế kiểm soát và các bước kiểm soát.
- Chỉ thực hiện với các qui chế kiểm soát có để lại dấu vết và bằng chứng.
- **Điều kiện áp dụng:**
 - + Nếu kết quả điều tra hệ thống cho thấy RR kiểm soát không cao hoặc có thể điều chỉnh giảm so với khi lập kế hoạch thì thực hiện phương pháp này.
 - + Ngược lại, RR kiểm soát cao mà không thể điều chỉnh giảm so với khi lập kế hoạch thì không thực hiện phương pháp này mà áp dụng phương pháp kiểm toán cơ bản. Nhưng cần kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư trên qui mô rộng.
- Các phương pháp thử nghiệm:
 - + Kiểm tra chứng từ: có được xét duyệt bởi những người có thẩm quyền không,...
 - + Thực hiện lại các thủ tục kiểm toán: việc lập hoá đơn có đúng không, việc chọn mẫu,..
 - + Phỏng vấn hoặc quan sát: nếu thủ tục kiểm soát không để lại dấu vết.

▣ **Quan hệ giữa RR và phương pháp kiểm toán**

Rủi ro		Các phương pháp kiểm toán			
Tiềm tàng	Kiểm soát	Điều tra hệ thống	Thử nghiệm chi tiết kiểm soát	Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, số dư	Phân tích, đánh giá tổng quát
Cao	Cao	Y	N	Y	Y
Cao	Thấp	Y	Y	Y	Y
Thấp	Cao	Y	N	Y	Y
Thấp	Thấp	Y	Y	Y	Y

- ▣ Lưu ý: RR tiềm tàng không nên đánh giá thấp đến mức không áp dụng thử nghiệm chi tiết nào cho nghiệp vụ và số dư TK.

3.3. Lấy mẫu kiểm toán

3.3.1. Khái niệm:

Mẫu kiểm toán: Là 1 phần dư liệu được lấy ra từ tổng thể được thực hiện bằng các phép thử cơ bản và tuân thủ để đánh giá, từ kết quả của mẫu kiểm toán suy ra kết quả cho tổng thể

Mẫu kiểm toán phải đảm bảo đủ đại diện cho cả tổng thể, có đủ tiêu thức và đa trưng của tổng thể

Kiểm toán viên không tìm kiếm sự chắc chắn, chính xác tuyệt đối của toán học, bằng chứng thu thập từ mẫu kiểm toán chỉ là một trong các nguồn bằng chứng của Kiểm toán viên, việc kiểm tra toàn bộ số liệu có thể vẫn chưa cung cấp được sự chắc chắn tuyệt đối vì có thể có những nghiệp vụ không được ghi chép, chi phí để kiểm tra toàn bộ ghi chép rất tốn kém.

Mẫu kiểm toán được lấy khi rủi ro trung bình hoặc cao.

3.3.2. Quy trình lấy mẫu kiểm toán

a. Xác định mục tiêu:

Xác định mục tiêu nhằm giúp Kiểm toán viên xác định những vấn đề sẽ tạo thành sai lầm, có thể sử dụng tổng thể nào để thiết kế mẫu kiểm toán.

Yêu cầu:

- + Mục tiêu phải rõ ràng và đã được dự kiến trong chương trình kiểm toán.
- + Mục tiêu phải có khả năng đạt được.
- + Mục tiêu phải chính xác, xác định rõ cơ sở dẫn liệu nào sẽ được đề cập đến. Công việc kiểm toán phải tập trung vào loại thử nghiệm nào.

b. Xác định tổng thể chọn mẫu và đơn vị mẫu

Mẫu đại diện: là mẫu mà đặc điểm của mẫu cũng giống như đặc điểm của tổng thể

Đơn vị lấy mẫu: là các phần tử riêng biệt cấu thành tổng thể

Lấy mẫu kiểm toán: là việc xác định số lượng mẫu, kích cỡ mẫu và lựa chọn các phần tử từ tổng thể đưa vào mẫu để cho việc kiểm toán

Lấy mẫu kiểm toán là việc áp dụng các phương pháp kiểm toán để kiểm tra dưới 100% các khoản mục trong phạm vi số dư của một TK hoặc một loại nghiệp vụ để giúp Kiểm toán viên thu thập và đánh giá bằng chứng của các số dư, nghiệp vụ có tính chất tương tự nhau và hình thành ý kiến kết luận về các nghiệp vụ giống nhau đó.

Sai phạm: Là việc không thực hiện hoặc thực hiện sai thủ tục kiểm soát, phát hiện được thông qua các thử nghiệm kiểm soát hoặc các sai lệch về thông tin hoặc số liệu phát hiện được qua các thử nghiệm cơ bản. do cá nhân hoặc tập thể gây ra 1 cách cố ý hoặc không cố ý

Sai phạm cá biệt: Là những sai phạm phát sinh từ những sự kiện cá biệt không tái diễn trừ khi xảy ra những tình huống đặc biệt có thể dự tính trước

Sai phạm có thể bỏ qua: Là mức sai phạm tối đa trong 1 tổng thể mà KTV và công ty kiểm toán xét thấy có thể chấp nhận được.

Kỹ thuật phân tổ: Là việc phân chia tổng thể thành các tổng thể con hoặc các nhóm, mỗi tổng thể con hoặc mỗi nhóm là 1 tập hợp các đơn vị lấy mẫu có cùng tính chất

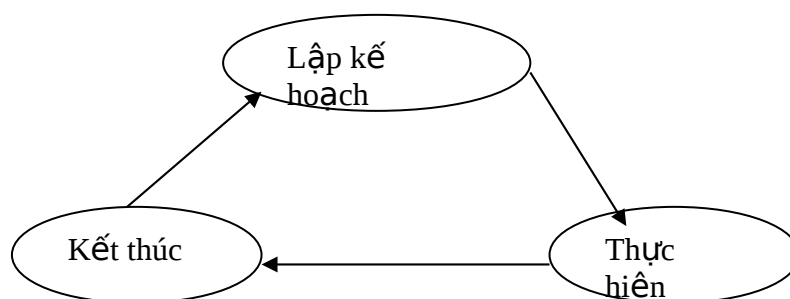
Kỹ Thuật phân tổ tổng thể có tác dụng hạn chế sự biến động của các khoản mục trong các tổng thể con. Việc phân tổ này sẽ giúp KTV có thể chọn mẫu nhỏ hơn và chính xác hơn.

Ví dụ:

Tầng	Quy mô	Đặc điểm của tầng	Chọn mẫu
1	40	Các khoản phải thu có giá trị lớn hơn 100.000.000 VND	Kiểm tra 100%
2	300	Tất cả các khoản có giá trị từ 20.000.000 đến 100.000.000	Dựa trên bảng số ngẫu nhiên
3	150	Tất cả các khoản nhỏ hơn 20.000.000	Chọn hệ thống
4	20	Các khoản có số dư có	Kiểm tra 100%

CHƯƠNG 4 : QUY TRÌNH KIỂM TOÁN

Công việc kiểm toán có thể thực hiện trong các doanh nghiệp có qui mô lớn, trung bình hoặc nhỏ, có hoạt động đơn giản hoặc phức tạp. Trong những điều kiện khác nhau nội dung trình tự thực hiện từng công việc cụ thể có thể khác nhau. Nhưng về cơ bản công việc kiểm toán ở 1 doanh nghiệp bao giờ cũng gồm 3 bước:



4.1 Lập kế hoạch

Là giai đoạn đầu tiên, cần thiết cho mọi cuộc kiểm toán. Nếu thực hiện chu đáo, chuẩn xác sẽ giúp cho thực hiện tốt các giai đoạn sau. Kế hoạch được sử dụng trong suốt quá trình kiểm toán.

Kế hoạch kiểm toán là quá trình cân đối tích cực giữa nhu cầu và nguồn lực đã có. Xác định nhu cầu thông qua cụ thể hoá mục tiêu và phạm vi kiểm toán từ đó xác định thời gian kiểm toán. Xác định người cần tham gia: về tổng thể phải tương xứng với qui mô kiểm toán, về cơ cấu phải thích ứng với từng công việc cụ thể. Như vậy, xây dựng kế hoạch là xác định cụ thể số lượng, cơ cấu, chất lượng về người và phương tiện tương ứng với khối lượng nhiệm vụ kiểm toán.

Ý nghĩa của kế hoạch:

- Giúp Kiểm toán viên thu thập bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có giá trị cho các tình huống khác nhau nên hạn chế sai sót và giữ được uy tín với khách hàng.
- Kiểm soát, đánh giá được chất lượng công việc kiểm toán.
- Tạo sự phối hợp có hiệu quả giữa các Kiểm toán viên, với các bộ phận có liên quan. Duy trì tốt quan hệ giữ công ty kiểm toán với khách hàng.

Phạm vi kế hoạch kiểm toán tùy thuộc tầm cỡ, mức độ phức tạp của cuộc kiểm toán. Kinh nghiệm kiểm toán lần trước của Kiểm toán viên, hiểu biết của Kiểm toán viên về khách hàng.

a> Lập kế hoạch chiến lược

Công văn mời kiểm toán → Công văn chấp nhận kiểm toán → Lập kế hoạch

Chiến lược → Lập kế hoạch sơ khởi → Ký hợp đồng kiểm toán

- *Công văn mời kiểm toán:* do doanh nghiệp lập với các nội dung chủ yếu :
 - + Số, ngày, tháng.
 - + Tên, địa chỉ của đơn vị mời kiểm toán.
 - + Tên, địa chỉ của đơn vị được mời làm kiểm toán.
 - + Nội dung kiểm toán.
 - + Yêu cầu kiểm toán: trung thực, khách quan, bí mật..
 - + Chấp nhận trả phí kiểm toán.
-
- *Công văn chấp nhận kiểm toán:* là sự xác nhận bằng văn bản lời mời của khách hàng đã được chấp nhận, xác định mục tiêu, phạm vi kiểm toán, trách nhiệm của Kiểm toán viên đối với khách hàng. Hình thức và nội dung của công văn có thể khác nhau nhưng thường gồm các nội dung cơ bản sau:
 - + Mục đích kiểm toán.
 - + Trách nhiệm của các nhà quản lý đối với thông tin tài chính.
 - + Phạm vi kiểm toán.
 - + Hình thức của báo cáo.
 - + Yêu cầu cung cấp các thông tin, tài liệu liên quan đến kiểm toán.
 Ngoài ra còn có thể có: mô tả các loại thư, báo cáo mà Kiểm toán viên sẽ gửi cho khách hàng, cơ sở để tính lệ phí, giới hạn về trách nhiệm pháp lý của Kiểm toán viên,...
- *Lập kế hoạch chiến lược* gồm các nội dung sau:
 - + Mô tả đặc điểm đơn vị được kiểm toán: chức năng, nhiệm vụ hoạt động chủ yếu; qui mô và phạm vi hoạt động kinh doanh, quá trình thành lập, điều kiện và khả năng phát triển; tổ chức sản xuất, qui trình công nghệ sản xuất chủ yếu, rủi

ro tiềm tàng; tổ chức quản lý kinh doanh; tổ chức bộ máy kế toán, kiểm tra nội bộ.

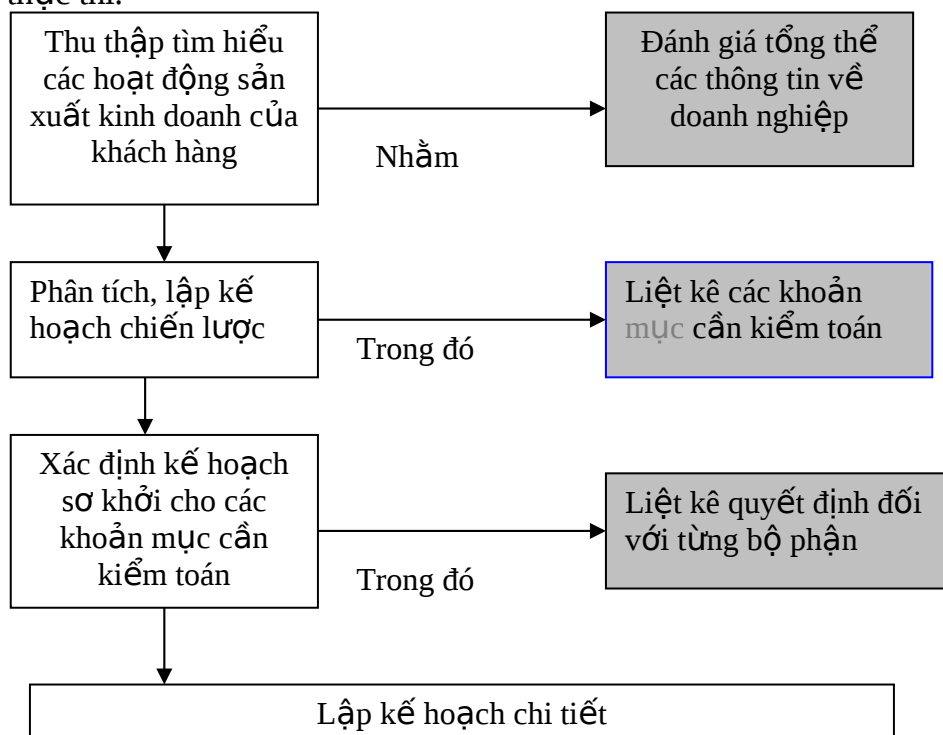
- + Mục đích kiểm toán.
- + Nội dung và phạm vi kiểm toán.
- + Thời gian và trình tự tiến hành các công việc kiểm toán.
- + Các công việc giao cho nhân viên của đơn vị được kiểm toán thực hiện.
- + Yêu cầu nhân lực cho cuộc kiểm toán.
- + Thời hạn hoàn thành các bộ phận chính của cuộc kiểm toán.
- + Đánh giá ban đầu về mức độ trọng yếu, rủi ro của cuộc kiểm toán.

Phương pháp tìm hiểu khách hàng: thu thập, nghiên cứu tài liệu về khách hàng; tiếp xúc, phỏng vấn, trao đổi với đơn vị được kiểm toán, người thứ ba; quan sát tại chỗ;...

- *Lập kế hoạch sơ khởi cho các khoản mục được kiểm toán:* phân tích báo cáo TC theo các khoản mục cần kiểm toán, đánh giá tính trọng yếu, rủi ro kiểm toán theo từng khoản mục để xác định phương pháp kiểm toán cần áp dụng.

Bộ phận kiểm toán	Các nhân tố làm tăng, giảm rủi ro	Đánh giá ban đầu về mức độ rủi ro		Phương pháp kiểm toán áp dụng
		Tiềm tàng	Kiểm soát	

- *Ký Hợp đồng kiểm toán:* là căn cứ pháp lý thỏa thuận nội dung, yêu cầu, các điều kiện thực thi.



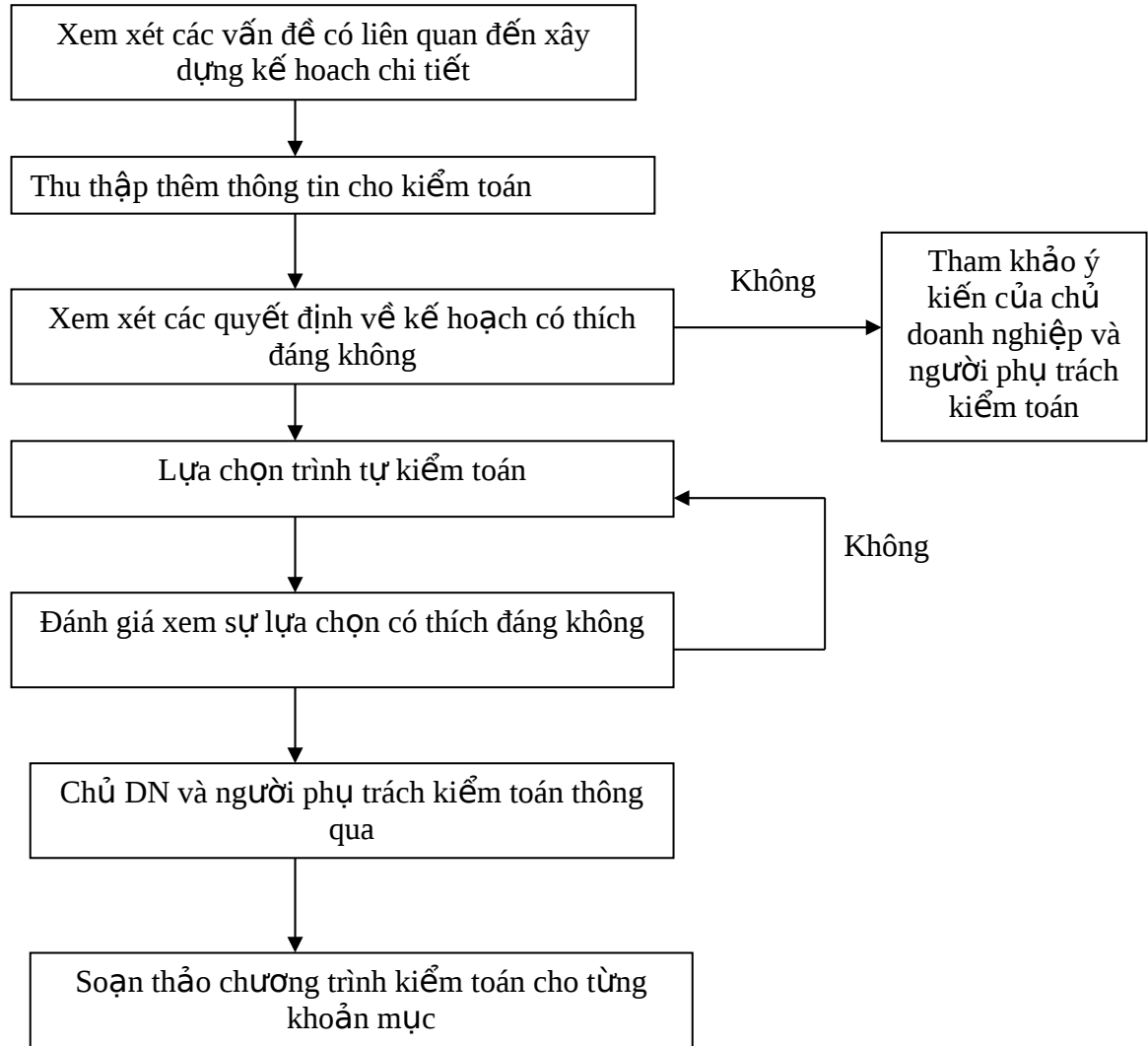
b> *Lập kế hoạch chi tiết*

Là dự kiến chi tiết, tỉ mỉ những công việc để tiến hành kiểm toán từng bộ phận, từng khoản mục hoặc từng phần hành công việc của cuộc kiểm toán.

Nội dung kế hoạch chi tiết gồm:

- + Những công việc cụ thể phải làm, các phương pháp kiểm toán phải thực hiện .
- + Trình tự thực hiện từng công việc, tổng quỹ thời gian cần thiết và thời hạn hoàn thành từng công việc.
- + Dự trù kinh phí cho kiểm toán.

Trình tự hoạch định kế hoạch chi tiết:



b> Soạn thảo chương trình kiểm toán

Là những dự kiến chi tiết về các công việc kiểm toán sẽ tiến hành, gồm: các thủ tục kiểm toán sẽ thực hiện cho từng khoản mục trên báo cáo TC, thời gian ước tính phải hoàn thành cho mỗi thủ tục, phân công cụ thể từng Kiểm toán viên thực hiện từng thủ tục, dự kiến tài liệu, hồ sơ liên quan cần sử dụng.

Tác dụng: giúp Kiểm toán viên thực hiện tốt công việc của mình, không bỏ sót thủ tục nào. Kiểm toán viên có thể phối hợp công việc hiệu quả, nhịp nhàng.

VD: chương trình kiểm toán khoản phải trả:

Công việc	Kiểm toán viên	Ngày tháng hoàn thành	Hồ sơ kiểm toán liên quan	Thời gian hoàn thành
1. Đánh giá kiểm soát nội bộ và sự chấp hành các thủ tục kiểm soát nội bộ				
2. Đánh giá phạm vi kiểm toán đưa vào 1				
3. Phân tích số dư các khoản phải trả bằng cách so sánh với kỳ trước, bình quân ngành				
4. Yêu cầu cung cấp bảng chi tiết số dư các khoản phải trả				
5. Xem xét thủ tục xác nhận các khoản phải trả > 50 tr.				
6. Tìm kiếm các khoản nợ phải trả không được ghi chép				
...				
9. Kết luận về sự đầy đủ, chính xác, hợp lý của sự trình bày số dư các khoản phải trả vào ngày 31/12				

4.2 Thực hiện kiểm toán

4.2.1. Yêu cầu và nguyên tắc khi thực hiện kiểm toán

- Kiểm toán viên phải tuân thủ chương trình kiểm toán đã xác định, không được tự ý thay đổi.

- Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thường xuyên ghi chép những phát giác, các nhận định về nghiệp vụ, về con số, sự kiện để nhằm tích lũy những bằng chứng, các nhận định cho đến kết luận cuối cùng của công việc kiểm toán. Kiểm toán viên cũng phải loại trừ những ấn tượng ban đầu, các nhận xét không chính xác về đối tượng kiểm toán.

- Định kỳ kiểm toán viên phải tổng hợp kết quả kiểm toán để đánh giá mức độ thực hiện với so với kế hoạch kiểm toán. Thông thường người ta thường dùng bảng kê chênh lệch hoặc bảng kê xác minh.

- Mọi sự điều chỉnh về trình tự, nội dung, phạm vi kiểm toán phải được sự thống nhất của người tổ trưởng công tác kiểm toán, người thư ký mới, người chủ hợp đồng kiểm toán (khách hàng). Mức độ pháp lý của việc điều chỉnh phải tương xứng với lệnh kiểm toán, hợp đồng kiểm toán.

Bảng kê chênh lệch

Chứng từ		Diễn giải	Số tiền			Ghi chú
S	N		Số sách	Thực tế	C. lệch	

Bảng kê xác minh

Chứng từ		Diễn giải	Số tiền	Đối tượng xác minh		Xác minh ghi rõ
S	N			Trực tiếp	Gián tiếp	

Lưu ý:

- Chế độ kế toán mà doanh nghiệp đang áp dụng và những thay đổi trong chế độ đó.
- ảnh hưởng của các qui định mới về kế toán, kiểm toán.
- Các vấn đề trọng tâm cần kiểm tra.
- Các dữ liệu cần đặc biệt chú ý.
- Độ tin cậy của Kiểm toán viên đối với hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.
- Các tư liệu của Kiểm toán viên nội bộ, ý kiến của các chuyên gia có liên quan.

4.2.2. Nội dung thực hiện kiểm toán

4.2.2.1. Kiểm tra hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

a. Kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ:

KTV phải hiểu biết về các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan. KTV cũng phải nghiên cứu, đánh giá sự hoạt động của những quy chế kiểm soát nội bộ mà KTV định dựa vào để xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán khác. Nơi nào KTV xác định rằng có thể dựa vào các quy chế kiểm soát nội bộ nào đó thì thường ít phải thực hiện phương pháp kiểm toán cơ bản hơn nơi khác và vì vậy mà việc xác định nội dung, thời gian kiểm toán cũng có sự khác biệt.

b. Kiểm tra hệ thống kế toán

Để thu thập các bằng chứng về các cơ sở dẫn liệu của BCTC, làm cơ sở đưa ra các ý kiến nhận xét đối với từng thông tin tài chính (số liệu kế toán) nói riêng hay đối với BCTC nói chung, KTV phải thực hiện các khảo sát cơ bản đối với quá trình kế toán và số liệu kế toán có liên quan.

Khảo sát cơ bản gồm 2 kỹ thuật là:

- Phân tích, đánh giá tổng quát,
- Kiểm tra chi tiết về nghiệp vụ và về số dư tài khoản.

Đánh giá hệ thống kế toán, KTV phải tập trung vào các nội dung sau:

- Kiểm tra việc tổ chức công tác kế toán và tổ chức bộ máy kế toán;
- Kiểm tra việc chấp hành chế độ chứng từ kế toán;
- Kiểm tra việc tổ chức hệ thống sổ kế toán và PP ghi sổ kế toán;
- Kiểm tra việc tổ chức hệ thống TKKT;
- Kiểm tra việc tổ chức và chấp hành BCTC.

Tóm lại: Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV mới chỉ đánh giá sơ bộ về hệ thống KSNB của đơn vị. Mặt khác, trong kỳ kế toán, tại đơn vị được kiểm toán cũng có thể có những

thay đổi, biến động về kế toán (VD: sự thay đổi, bổ sung chính sách kế toán,...) và các quy chế KSNB. Vì vậy khi triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán, KTV phải tiến hành nghiên cứu, đánh giá lại đối với hệ thống kế toán và các quy chế KSNB của đơn vị được kiểm toán để ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các gian lận, sai sót.

VD: VACO

- Kiểm tra kế toán : doanh nghiệp có thực hiện đầy đủ chế độ kế toán không, việc bố trí nhân sự kế toán có phù hợp không, nhiệm vụ được giao có rõ ràng không, hệ thống kế toán của doanh nghiệp có đủ để kiểm toán không, kiểm tra việc lập, luân chuyển và sử dụng chứng từ, ghi chép, sử dụng, bảo quản sổ kế toán, việc lập và gửi báo cáo TC ..
- Kiểm tra HTKSNB: các văn bản qui định trong nội bộ doanh nghiệp như điều lệ, nội qui, qui chế, tổ chức bộ máy quản lý, trình độ, năng lực của người lao động, báo cáo, đơn, kết quả thanh tra,..

4.2.2.2. Phân tích nội dung thông tin phục vụ việc lập báo cáo kiểm toán

KTV phải phân tích, đánh giá các thông tin tài chính đã thu được, so sánh với các thông tin có thể so sánh được: thông tin của kỳ trước, thông tin kế hoạch....để đánh giá và rút ra kết luận phục vụ cho việc lập báo cáo kiểm toán.

4.3. Hoàn thành kiểm toán

- Lập và phát hành báo cáo kiểm toán trong đó trình bày ý kiến của Kiểm toán viên về các báo cáo TC đã được kiểm toán.
- Tổ chức lưu trữ hồ sơ kiểm toán.

4.3.1 Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của một cuộc kiểm toán, là văn bản do KTV phát hành để trình bày ý kiến của mình về thông tin tài chính được kiểm toán.

4.3.1.1. Các yếu tố cơ bản của một báo cáo kiểm toán

Tùy theo mỗi quốc gia, mỗi hàng kiểm toán có những quy định khác nhau về BCKT, song theo thông lệ kiểm toán quốc tế và đoạn chuẩn mực kiểm toán Việt nam (VSA 700) quy định:

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

- a) Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;
- b) Số hiệu báo cáo kiểm toán;
- c) Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
- d) Người nhận báo cáo kiểm toán;
- e) Mở đầu của báo cáo kiểm toán:
 - . Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;
 - . Nêu trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;
- f) 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 kiểm toán viên đã thực hiện;
- g) ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về báo cáo tài chính đã được kiểm toán.
- h) Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;

i) Chữ ký và đóng dấu.

Báo cáo kiểm toán phải được trình bày nhất quán về hình thức và kết cấu để người đọc hiểu thống nhất và dễ nhận biết khi có tình huống bất thường xảy ra.

Tên và địa chỉ công ty kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ tên, biểu tượng, địa chỉ giao dịch, số điện thoại, số fax và số hiệu liên lạc khác của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán phát hành báo cáo kiểm toán.

Trường hợp có từ hai (02) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện một (01) cuộc kiểm toán thì phải ghi đủ các thông tin nêu trên của các công ty cùng ký báo cáo kiểm toán.

Số hiệu báo cáo kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức trong hệ thống văn bản của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán).

Tiêu đề báo cáo kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải có tiêu đề rõ ràng và thích hợp để phân biệt với báo cáo do người khác lập. Báo cáo kiểm toán được phép sử dụng tiêu đề “Báo cáo kiểm toán”, hoặc “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính”, hoặc “Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính năm... của Công ty...”.

Người nhận báo cáo kiểm toán:

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ người được nhận báo cáo kiểm toán phù hợp với Hợp đồng kiểm toán. Người nhận có thể là Hội đồng quản trị, Giám đốc, hoặc các cổ đông đơn vị được kiểm toán. Ví dụ: “Kính gửi: Hội đồng quản trị và Tổng Giám đốc Tổng công ty...”.

Báo cáo kiểm toán phải được đính kèm với báo cáo tài chính được kiểm toán.

Mở đầu của báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ các báo cáo tài chính là đối tượng của cuộc kiểm toán cũng như ghi rõ ngày lập và phạm vi niên độ tài chính mà báo cáo tài chính đó phản ánh.

Báo cáo kiểm toán phải khẳng định rõ ràng việc lập báo cáo tài chính là thuộc trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán. Trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả kiểm toán của mình.

Báo cáo tài chính phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Việc lập báo cáo tài chính đòi hỏi Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị phải tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận; Phải lựa chọn các nguyên tắc và phương pháp kế toán cũng như phải đưa ra các ước tính kế toán và các xét đoán thích hợp. Ngược lại trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán là kiểm tra các thông tin trên báo cáo tài chính và đưa ra ý kiến về báo cáo này.

Ví dụ đoạn mở đầu, như sau:

“Chúng tôi (*) đã kiểm toán BCTC 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 ABC từ trang ... đến trang ... kèm theo.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) 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”.

(*) Trường hợp có từ hai (02) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện một (01) cuộc kiểm toán thì phải ghi rõ: “Chúng tôi (Công ty kiểm toán A và Công ty kiểm toán B) đã kiểm toán ...”.

Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán bằng cách khẳng định rằng công việc kiểm toán đã được thực hiện theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận.

Điều đó chỉ khả năng của kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán xét thấy cần thiết tùy theo từng tình huống cụ thể. Thủ tục này là cần thiết để đảm bảo cho người đọc báo cáo kiểm toán hiểu rằng cuộc kiểm toán đã được thực hiện theo các chuẩn mực và thông lệ được thừa nhận. Trong trường hợp riêng biệt, kiểm toán viên đã thực hiện các thủ tục kiểm toán khác thì cần phải ghi rõ trong báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ là công việc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện để có được sự đảm bảo hợp lý là các báo cáo tài chính không còn chứa đựng những sai sót trọng yếu.

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ các công việc đã thực hiện, gồm:

- a- Các phương pháp kiểm toán (chọn mẫu, thử nghiệm cơ bản,...) những bằng chứng kiểm toán đủ để xác minh được thông tin trong báo cáo tài chính;
- b- Đánh giá việc tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận); Các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng để lập báo cáo tài chính;
- c- Đánh giá các ước tính kế toán và xét đoán quan trọng đã được Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán thực hiện khi lập báo cáo tài chính;
- d- Đánh giá việc trình bày toàn bộ tình hình tài chính trên các báo cáo tài chính.

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ là cuộc kiểm toán đã cung cấp những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của kiểm toán viên.

Ví dụ đoạn nêu phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán, như sau:

“Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc Chuẩn mực kiểm toán Quốc tế được chấp nhận). Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý là 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 và công ty kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải nêu rõ ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về các báo cáo tài chính trên phương diện phản ánh (hoặc trình bày) trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu, trên phương diện tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), và việc tuân thủ các quy định pháp lý có liên quan.

Khi đánh giá sự tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành để lập báo cáo tài chính, cần đánh giá trên phương diện tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (hoặc chuẩn mực kế toán quốc tế, hoặc chuẩn mực và chế độ kế toán thông dụng khác được cơ quan có thẩm quyền chấp nhận) bằng mẫu câu, như:

"Báo cáo tài chính được lập phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (hoặc chuẩn mực kế toán Quốc tế, hoặc chuẩn mực và chế độ kế toán thông dụng khác được Bộ Tài chính chấp nhận tại văn bản số... ngày...) và phù hợp với các quy định pháp lý có liên quan".

Ngoài ý kiến đã được nêu ra về tính trung thực và hợp lý mà báo cáo tài chính phản ánh và sự tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán, báo cáo kiểm toán còn phải đưa ra ý kiến về tính tuân thủ của báo cáo tài chính đối với các quy định pháp lý có liên quan khác.

Ví dụ, đoạn nêu ý kiến được đưa ra như sau:

"Theo ý kiến của chúng tôi, 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 ABC 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".

Trường hợp không xác định được chuẩn mực kế toán được sử dụng để lập báo cáo tài chính là của quốc gia nào thì tên của nước - nơi doanh nghiệp khách hàng hoạt động phải được nêu ra trong báo cáo kiểm toán.

Khi báo cáo tài chính được gửi ra ngoài Việt Nam thì trong báo cáo kiểm toán của mình, kiểm toán viên phải nhắc đến các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán Việt Nam đã áp dụng, ví dụ bằng một đoạn như:

"Phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành"; hoặc: "Phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán phổ biến được Việt Nam chấp nhận..."

Thông tin cụ thể này cho phép người sử dụng báo cáo tài chính biết chính xác các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán đã được áp dụng để lập báo cáo tài chính. Trong trường hợp báo cáo tài chính được lập ra để sử dụng ở ngoài Việt Nam (Ví dụ: Báo cáo tài chính được dịch ra ngôn ngữ, hoặc chuyển đổi ra đơn vị tiền tệ khác bản báo cáo tài chính gốc) kiểm toán viên cần xác định xem có cần ghi rõ chuẩn mực kế toán quốc tế hoặc chuẩn mực và chế độ kế toán khác được chấp nhận đã sử dụng để lập báo cáo tài chính trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay không?

Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ ngày, tháng, năm kết thúc toàn bộ công việc kiểm toán. Điều này cho phép người sử dụng báo cáo tài chính biết rằng kiểm toán viên đã xem xét đến các sự kiện (nếu có) ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, hoặc báo cáo kiểm toán cho đến tận ngày ký báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ địa điểm (Tỉnh, Thành phố) của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán.

Ngày ký báo cáo kiểm toán không được ghi trước ngày Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị ký báo cáo tài chính. Trường hợp báo cáo tài chính được điều chỉnh và lập lại trong quá trình kiểm toán thì ngày ký báo cáo kiểm toán được phép ghi cùng ngày với ngày ký BCTC.

Chữ ký và đóng dấu

BCKT phải ký rõ tên của kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề kiểm toán ở Việt Nam - Người chịu trách nhiệm kiểm toán, và ký rõ tên của Giám đốc (hoặc người được ủy quyền) của công ty (hoặc chi nhánh công ty) kiểm toán chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán.

Dưới mỗi chữ ký nói trên phải ghi rõ họ và tên, số hiệu giấy đăng ký hành nghề kiểm toán ở Việt Nam. Trên chữ ký của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) phải đóng dấu của công ty (hoặc chi nhánh) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán. Giữa các trang của báo cáo kiểm toán và báo cáo tài chính đã được kiểm toán phải đóng dấu giáp lai.

Phù hợp với thông lệ chung của Quốc tế, Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) được phép ký bằng tên của Công ty kiểm toán thay cho chữ ký tên của mình, nhưng vẫn phải ghi rõ họ và tên, số hiệu giấy phép hành nghề kiểm toán ở Việt Nam của chính mình, và đóng dấu công ty kiểm toán.

Trường hợp có từ hai (02) công ty kiểm toán cùng thực hiện một (01) cuộc kiểm toán thì báo cáo kiểm toán phải được ký bởi Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) của đủ các công ty kiểm toán theo đúng thủ tục. Trường hợp này kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán không phải ký tên trên báo cáo kiểm toán.

“Người được uỷ quyền” ký báo cáo kiểm toán có thể là Phó Giám đốc công ty, Giám đốc hoặc Phó Giám đốc chi nhánh và phải là người có giấy phép hành nghề kiểm toán ở Việt Nam và phải được Giám đốc công ty uỷ quyền bằng văn bản.

Ngôn ngữ trình bày trên báo cáo kiểm toán là tiếng Việt Nam hoặc tiếng Việt Nam và một thứ tiếng nước ngoài khác đã thoả thuận trên hợp đồng kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

BCKT phải lập riêng cho từng cuộc kiểm toán báo cáo tài chính của từng đơn vị khách hàng (Công ty, đơn vị có tư cách pháp nhân độc lập) theo thoả thuận ghi trên hợp đồng kiểm toán.

Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của Tổng công ty, theo thoả thuận trên hợp đồng kiểm toán, nếu kiểm toán báo cáo tài chính cho từng công ty độc lập của Tổng công ty thì phải lập báo cáo kiểm toán cho từng công ty độc lập. Nếu kiểm toán báo cáo tài chính cho từng đơn vị phụ thuộc trong Tổng công ty, thì được phép lập báo cáo kiểm toán hoặc “Biên bản kiểm toán”. Biên bản kiểm toán này phải bao gồm các nội dung cơ bản của báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất của Tổng công ty phải được lập dựa trên kết quả kiểm toán được thực hiện đối với các đơn vị thành viên, và kết quả kiểm tra báo cáo tài chính hợp nhất.

4.3.1.2 Các loại báo cáo kiểm toán

Trong báo cáo trình bày kết luận về các khía cạnh:

- Các báo cáo TC lập ra có phù hợp với các thông lệ, nguyên tắc, chuẩn mực kế toán không.
- Các thông tin TC có phù hợp với các qui định hiện hành và yêu cầu của luật pháp không.
- Toàn cảnh các thông tin TC của doanh nghiệp có phù hợp với hiểu biết của Kiểm toán viên về hoạt động của doanh nghiệp không.
- Các thông tin TC có thể hiện thoả đáng mọi vấn đề trọng yếu và có đảm bảo trung thực, hợp lý không.

Có 4 loại báo cáo kiểm toán:

a. Ý kiến chấp nhận toàn phần

Báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần được trình bày trong trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán 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). ý kiến chấp nhận toàn phần

cũng có hàm ý rằng tất cả các thay đổi về nguyên tắc kế toán và các tác động của chúng đã được xem xét, đánh giá một cách đầy đủ và đã được đơn vị nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính. Ví dụ:

“Theo ý kiến của chúng tôi, 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 ABC 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”.

Ý kiến chấp nhận toàn phần được áp dụng cho cả trường hợp báo cáo tài chính được kiểm toán có những sai sót nhưng đã được kiểm toán viên phát hiện và đơn vị đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên; Báo cáo tài chính sau khi điều chỉnh đã được kiểm toán viên chấp nhận. Trường hợp này thường dùng mẫu câu: “Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính sau khi đã điều chỉnh theo ý kiến của kiểm toán viên, đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”.

Ý kiến chấp nhận toàn phần còn được áp dụng cho cả trường hợp báo cáo kiểm toán có một đoạn nhận xét để làm sáng tỏ một số yếu tố ảnh hưởng không trọng yếu đến báo cáo tài chính, nhưng không có ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán. Đoạn nhận xét này thường đặt sau đoạn đưa ra ý kiến nhằm giúp người đọc đánh giá ảnh hưởng của các yếu tố ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

Ví dụ:

“Theo ý kiến của chúng tôi, 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 ABC 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. Ở đây chúng tôi không phủ nhận ý kiến chấp nhận toàn phần như trên, mà chỉ muốn lưu ý người đọc báo cáo tài chính đến điểm X trong phần thuyết minh báo cáo tài chính: Công ty ABC đã đưa vào sử dụng công trình xây dựng có giá trị XX VNĐ, 3 tháng trước ngày kết thúc niên độ tài chính, nhưng chưa ghi tăng tài sản cố định, chưa tính khấu hao và cũng chưa lập dự phòng. Điều này cần được thuyết minh rõ ràng trong báo cáo tài chính...”.

Ý kiến chấp nhận toàn phần không có nghĩa là báo cáo tài chính được kiểm toán là hoàn toàn đúng, mà có thể có sai sót nhưng sai sót đó là không trọng yếu

b. Ý kiến chấp nhận từng phần

Báo cáo kiểm toán đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần được trình bày trong trường hợp kiểm toán viên và công ty kiểm toán cho rằng báo cáo tài chính 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 kiểm toán viên đã nêu ra trong báo cáo kiểm toán. Điều này cũng có nghĩa là nếu các yếu tố do kiểm toán viên nêu ra trong báo cáo kiểm toán có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì báo cáo tài chính đó đã không phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

Yếu tố tùy thuộc là yếu tố trọng yếu nhưng không chắc chắn, như các vấn đề liên quan đến tính liên tục hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, hoặc một khoản doanh thu có thể không được công nhận làm ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của công ty.

Yếu tố tùy thuộc do kiểm toán viên nêu ra thường liên quan đến các sự kiện có thể xảy ra trong tương lai, nằm ngoài khả năng kiểm soát của đơn vị và kiểm toán viên. Việc đưa ra yếu tố tùy thuộc cho phép kiểm toán viên hoàn thành trách nhiệm kiểm toán của mình nhưng cũng làm cho người đọc báo cáo tài chính phải lưu ý và tiếp tục theo dõi khi sự kiện có thể xảy ra.

Ý kiến chấp nhận từng phần có 2 dạng:

- **Ý kiến “Ngoại trừ”**

Khi KTV còn có những bất đồng với các nhà quản lý doanh nghiệp về từng bộ phận của báo cáo TC. Trong báo cáo kiểm toán phải nêu rõ những bất đồng. Giá trị của báo cáo kiểm toán không bị hạn chế vì người đọc sẽ tự đánh giá bất đồng có ảnh hưởng như thế nào đến BCTC của đơn vị

VD: Chi nhánh của Công ty tại ... không kiểm kê tài sản ngày 31/12 với lý do mới đi vào hoạt động. Vì vậy chúng tôi không xác nhận được số tài sản hiện có tại chi nhánh.

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề đã nêu, BCTC đã trình bày hợp lý hoạt động của Công ty...

- **Ý kiến “Tùy thuộc vào”**

Khi KTV không thể chấp nhận toàn bộ được vì phạm vi kiểm toán bị hạn chế, số liệu mập mờ nhưng không đến mức ghi ý kiến “từ bỏ”. Đây là BC chấp nhận có loại trừ.

Số liệu mập mờ nảy sinh trong tình trạng không chắc chắn như: vụ kiện chưa được toà án phán quyết, khả năng tiếp tục hoạt động không chắc chắn...

Ví dụ về báo cáo kiểm toán có yếu tố tùy thuộc:

“Theo ý kiến của chúng tôi, 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 ABC 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, tùy thuộc vào:

- Khoản doanh thu XX VNĐ được chấp nhận;
- Khoản chi XY VNĐ được Hội đồng quản trị thông qua”.

Ý kiến chấp nhận từng phần được đưa ra trong trường hợp kiểm toán viên cho rằng không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần, và những phần không chấp nhận do không đồng ý với Giám đốc hay do công việc kiểm toán bị giới hạn, là quan trọng nhưng không liên quan tới một số lượng lớn các khoản mục tới mức có thể dẫn đến “ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận”. ý kiến chấp nhận từng phần còn được thể hiện bởi thuật ngữ “ngoại trừ” ảnh hưởng của các vấn đề không được chấp nhận, bằng mẫu câu: “ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) của những vấn đề nêu trên, báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...” .

c. Ý kiến từ chối (hoặc không thể đưa ra ý kiến)

Ý kiến từ chối (hoặc không thể đưa ra ý kiến) được đưa ra trong trường hợp hậu quả của việc 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 kiểm toán viên không thể thu thập đầy đủ và thích hợp các bằng chứng kiểm toán để có thể cho ý kiến về báo cáo tài chính, bằng mẫu câu: “Theo ý kiến của chúng tôi, vì các lý do nêu trên, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính...” .

d. Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược)

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 kiểm toán viên cho rằng ý kiến chấp nhận từng phần là chưa đủ để thể hiện tính chất và mức độ sai sót trọng yếu của báo cáo tài chính, bằng mẫu câu: "Theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề nêu trên, báo cáo tài chính phản ánh không trung thực và không hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu..." .

Mỗi khi kiểm toán viên đưa ra ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần (ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận) thì phải mô tả rõ ràng trong báo cáo kiểm toán tất cả những lý do chủ yếu dẫn đến ý kiến đó và định lượng, nếu được, những ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Thông thường, các thông tin này được ghi trong một đoạn riêng nằm trước đoạn đưa ra ý kiến của kiểm toán viên, và có thể tham chiếu đến một đoạn thuyết minh chi tiết hơn trong báo cáo tài chính (nếu có).

Những tình huống dẫn đến ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần. Kiểm toán viên không thể đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần trong trường hợp xảy ra một trong các tình huống có thể ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như :

- a- Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn;
- b- Không nhất trí với Giám đốc đơn vị được kiểm toán về việc lựa chọn và áp dụng chuẩn mực và chế độ kế toán, hoặc sự không phù hợp của các thông tin ghi trong báo cáo tài chính hoặc phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Các tình huống nêu trên có thể dẫn đến ý kiến chấp nhận từng phần, ý kiến từ chối, hoặc ý kiến không chấp nhận.

Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn:

Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn đôi khi là do khách hàng áp đặt (Ví dụ: Trường hợp các điều khoản của hợp đồng kiểm toán thỏa thuận rằng kiểm toán viên không được thực hiện một số thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên cho là cần thiết). Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên cho rằng giới hạn này lớn đến mức có thể dẫn đến ý kiến từ chối, thì hợp đồng bị giới hạn này sẽ không được coi là hợp đồng kiểm toán, trừ khi kiểm toán viên bị bắt buộc về mặt pháp luật. Trường hợp hợp đồng kiểm toán trái với nghĩa vụ pháp lý của mình thì kiểm toán viên nên từ chối.

Phạm vi công việc kiểm toán bị giới hạn có thể do hoàn cảnh thực tế (Ví dụ: Kế hoạch kiểm toán không cho phép kiểm toán viên tham gia kiểm kê hàng tồn kho). Giới hạn cũng có thể do các tài liệu kế toán không đầy đủ, hoặc là do kiểm toán viên không thể thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết. Trong trường hợp này, kiểm toán viên phải cố gắng thực hiện các thủ tục kiểm toán thay thế để có thể thu thập được đầy đủ bằng chứng thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến chấp nhận toàn phần.

Trường hợp do giới hạn phạm vi công việc kiểm toán dẫn đến ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến từ chối, thì báo cáo kiểm toán phải mô tả các giới hạn này và những điều chỉnh liên quan đến báo cáo tài chính, nếu không có sự giới hạn này.

Ví dụ về phạm vi kiểm toán bị giới hạn:

“...Chúng tôi đã không thể tham gia kiểm kê hàng tồn kho vào ngày 31/12/X, vì tại thời điểm đó chúng tôi chưa được bổ nhiệm làm kiểm toán. Với những tài liệu hiện có ở đơn vị, chúng tôi cũng không thể kiểm tra được tính đúng đắn của số lượng hàng tồn kho tại thời điểm trên bằng các thủ tục kiểm toán khác.

Theo ý kiến chúng tôi, ngoại trừ những ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính vì lý do nêu trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”
Hoặc:

“...Do những hạn chế từ phía đơn vị mà chúng tôi đã không kiểm tra được toàn bộ doanh thu, cũng không nhận được đủ các bản xác nhận nợ phải thu từ khách hàng, và vì tính trọng yếu của các sự kiện này, chúng tôi từ chối đưa ra ý kiến của mình về báo cáo tài chính của đơn vị”.

Không nhất trí với Giám đốc đơn vị được kiểm toán:

Trường hợp kiểm toán viên không nhất trí với Giám đốc một số vấn đề, như việc lựa chọn và áp dụng chuẩn mực và chế độ kế toán, hay sự không phù hợp của các thông tin ghi trong báo cáo tài chính hoặc phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Nếu những điểm không nhất trí với Giám đốc là trọng yếu đối với báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.

Ví dụ về không nhất trí với Giám đốc:

“... Như đã nêu trong phần thuyết minh X của báo cáo tài chính, đơn vị đã không tính khấu hao TSCĐ, trong khi TSCĐ này đã thực sự được sử dụng trên 6 tháng, với mức khấu hao đáng lẽ phải tính là XXX VNĐ. Do vậy, chi phí kinh doanh đã bị thiếu và giá trị thuần của TSCĐ đã cao hơn thực tế với giá trị tương đương XXX VNĐ, làm cho lãi tăng giả tạo XXX VNĐ.

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng (nếu có) đến báo cáo tài chính của sự kiện trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”
Hoặc:

“... Ngày 25/3/X, Công ty đã cho vay một khoản tiền lớn là XXX VNĐ, đến ngày 31/12/X vẫn chưa làm xong thủ tục xác nhận nợ. Điều đó cần thiết phải ghi rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính...”

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng (nếu có) của việc bỏ sót phần thuyết minh nói trên, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”

Hoặc:

“... Trong báo cáo tài chính, giá trị TSCĐ là XXX VNĐ; khoản vay công ty B là XY VNĐ đã không phản ánh trong sổ kế toán và không có chứng từ kế toán xác minh...”

Theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề nói trên, báo cáo tài chính đã phản ánh không trung thực và không hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu...”

Phụ lục Báo cáo kiểm toán:

Trong một số trường hợp thấy cần thiết phải bổ sung thêm thông tin về kết quả của cuộc kiểm toán đã được trình bày trên báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên được phép lập thêm phần Phụ lục đính kèm báo cáo kiểm toán, như: Phần trình bày rõ thêm các thông tin về yếu tố ngoại trừ, bảng tính số liệu chi tiết, các kiến nghị của kiểm toán viên,...

Thư quản lý:

Để giúp đơn vị chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán, xây dựng và hoàn thiện hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán được phép lưu hành Thư quản lý.

Thư quản lý mô tả về từng sự kiện cụ thể, gồm: Hiện trạng thực tế, khả năng rủi ro, kiến nghị của kiểm toán viên và ý kiến của người quản lý liên quan đến sự kiện đó. Thư quản lý được trình bày về một hay nhiều sự kiện do kiểm toán viên quyết định.

Thư quản lý là một phần kết quả của cuộc kiểm toán, nhưng không nhất thiết phải đính kèm báo cáo kiểm toán.

4.3.2 Các sự kiện phát sinh sau ngày ký báo cáo kiểm toán

Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính: Là những sự kiện có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính để kiểm toán đến ngày ký báo cáo kiểm toán; và những sự kiện được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán.

Có 2 loại sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính:

a) Những sự kiện cung cấp thêm bằng chứng về các sự việc đã tồn tại vào ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính;

b) Những sự kiện cung cấp dấu hiệu về các sự việc đã phát sinh tiếp sau ngày khoá sổ kế toán lập Báo cáo tài chính.

Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán gồm 3 giai đoạn:

- Các sự kiện phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán;
- Các sự kiện được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính;
- Các sự kiện được phát hiện sau ngày công bố báo cáo tài chính.

4.3.2.1 Các sự kiện phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán

Kiểm toán viên phải xây dựng và thực hiện các thủ tục kiểm toán nhằm thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để xác định tất cả những sự kiện đã phát sinh đến ngày ký báo cáo kiểm toán xét thấy có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính, và phải yêu cầu đơn vị điều chỉnh hoặc thuyết minh trong báo cáo tài chính. Các thủ tục này bổ sung cho các thủ tục thông thường được áp dụng cho các sự kiện đặc biệt xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính nhằm thu thập thêm bằng chứng kiểm toán về số dư của các tài khoản vào thời điểm lập báo cáo tài chính. Tuy nhiên, kiểm toán viên không bắt buộc phải xem xét tất cả các vấn đề mà những thủ tục kiểm toán trong năm đã đưa ra kết luận thoả đáng. Ví dụ: Kiểm tra nghiệp vụ bán hàng tồn kho và thanh toán công nợ sau ngày khoá sổ kế toán cung cấp bằng chứng về giá trị hàng tồn kho trong báo cáo tài chính.

Thủ tục nhằm xác nhận sự kiện có thể dẫn đến yêu cầu đơn vị được kiểm toán phải điều chỉnh hoặc phải thuyết minh trong báo cáo tài chính cần phải được tiến hành vào thời điểm gần ngày ký báo cáo kiểm toán nhất và thường gồm những bước sau:

- Xem xét lại các thủ tục do đơn vị quy định áp dụng nhằm bảo đảm mọi sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính đều được xác định.
- Xem xét các biên bản Đại hội cổ đông, họp Hội đồng quản trị, họp Ban kiểm soát, họp Ban Giám đốc sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính, kể cả những vấn đề đã được thảo luận trong các cuộc họp này nhưng chưa được ghi trong biên bản.
- Xem xét báo cáo tài chính kỳ gần nhất của đơn vị và kế hoạch tài chính cũng như các báo cáo quản lý khác của Giám đốc.
- Yêu cầu đơn vị hoặc luật sư của đơn vị cung cấp thêm thông tin về các vụ kiện tụng, tranh chấp đã cung cấp trước đó, hoặc về các vụ kiện tụng, tranh chấp khác (nếu có).
- Trao đổi với Giám đốc đơn vị để xác định những sự kiện đã xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính nhưng có khả năng ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như:
 - Những số liệu tạm tính hoặc chưa được xác nhận;
 - Những cam kết, khoản vay hay bảo lãnh mới được ký kết;
 - Bán hay dự kiến bán tài sản;
 - Những cổ phiếu hay trái phiếu mới phát hành;
 - Thoả thuận sáp nhập hay giải thể đã được ký kết hay dự kiến;
 - Những tài sản bị trưng dụng hay bị phá huỷ do hỏa hoạn hay lụt bão,...
 - Những rủi ro hay sự kiện có thể xảy ra;
 - Những điều chỉnh kế toán bất thường đã thực hiện hay dự định thực hiện;
 - Những sự kiện đã xảy ra hoặc có khả năng xảy ra làm cho các chính sách kế toán đã được sử dụng để lập báo cáo tài chính không còn phù hợp. Ví dụ: Phát sinh sự kiện nợ phải thu khó đòi làm cho giả thiết về tính liên tục hoạt động kinh doanh không còn hiệu lực.

Trường hợp một đơn vị cấp dưới (chi nhánh trong công ty, công ty trong tổng công ty) được công ty kiểm toán độc lập khác thực hiện kiểm toán thì kiểm toán viên kiểm toán đơn vị

cấp trên phải xem xét các thủ tục mà kiểm toán viên của công ty kiểm toán kia đã áp dụng liên quan đến những sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính và xem có cần phải thông báo cho công ty kiểm toán kia về ngày dự kiến ký báo cáo kiểm toán của mình không.

Khi nhận thấy các sự kiện xảy ra sau ngày khoá sổ kế toán lập báo cáo tài chính có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải xác định xem các sự kiện này có được tính toán đúng đắn và trình bày thích hợp trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán hay không.

4.3.2.2 Các sự kiện được phát hiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính

Kiểm toán viên không bắt buộc phải áp dụng các thủ tục hoặc phải xem xét những vấn đề có liên quan đến báo cáo tài chính sau ngày ký báo cáo kiểm toán. Tuy nhiên, Giám đốc của đơn vị được kiểm toán có trách nhiệm thông báo cho kiểm toán viên hoặc công ty kiểm toán biết về các sự kiện đã xảy ra trong khoảng thời gian từ ngày ký báo cáo kiểm toán đến ngày công bố báo cáo tài chính có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

Trường hợp kiểm toán viên biết được có sự kiện có khả năng ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính phát sinh sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày công bố báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải cân nhắc xem có nên sửa lại báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán hay không và phải thảo luận vấn đề này với Giám đốc của đơn vị được kiểm toán để có những biện pháp phù hợp trong từng trường hợp cụ thể.

Trường hợp Kiểm toán viên yêu cầu và Giám đốc đơn vị được kiểm toán chấp nhận sửa đổi báo cáo tài chính thì kiểm toán viên sẽ thực hiện những thủ tục cần thiết, phù hợp với tình hình thực tế và sẽ cung cấp cho đơn vị được kiểm toán một báo cáo kiểm toán mới dựa trên báo cáo tài chính đã được sửa đổi. Báo cáo kiểm toán mới phải được ký cùng ngày, tháng hoặc ngay sau ngày, tháng ký báo cáo tài chính đã sửa đổi. Trường hợp này kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán quy định cho đến ngày ký báo cáo kiểm toán đã sửa đổi.

Trường hợp Kiểm toán viên yêu cầu nhưng Giám đốc đơn vị được kiểm toán không chấp nhận sửa đổi báo cáo tài chính, và báo cáo kiểm toán chưa được gửi đến đơn vị được kiểm toán thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ lập lại báo cáo kiểm toán với ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.

Trường hợp báo cáo kiểm toán đã được gửi đến đơn vị được kiểm toán mới phát hiện có sự kiện ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, thì kiểm toán viên phải yêu cầu người đứng đầu đơn vị được kiểm toán không công bố báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán cho bên thứ ba. Nếu đơn vị vẫn quyết định công bố các báo cáo này, thì kiểm toán viên phải áp dụng những biện pháp thích hợp để ngăn chặn các bên thứ ba sử dụng báo cáo kiểm toán của mình. Các biện pháp ngăn chặn được thực hiện tùy thuộc vào quyền hạn và nghĩa vụ pháp lý của kiểm toán viên cũng như những khuyến nghị của luật sư của kiểm toán viên.

4.3.2.3. Các sự kiện được phát hiện sau ngày công bố báo cáo tài chính

Sau ngày công bố báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên không bắt buộc phải xem xét, kiểm tra bất cứ số liệu hay sự kiện nào có liên quan đến báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

Sau ngày công bố báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán nếu kiểm toán viên nhận thấy vẫn còn sự kiện xảy ra đến ngày ký báo cáo kiểm toán cần phải sửa đổi báo cáo kiểm toán, thì kiểm toán viên phải cân nhắc xem có nên sửa lại báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán hay không; phải thảo luận vấn đề này với Giám đốc đơn vị được kiểm toán và có những biện pháp thích hợp tùy theo từng trường hợp cụ thể.

Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán chấp nhận sửa đổi báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thực hiện những thủ tục cần thiết, phù hợp và phải kiểm tra các biện pháp

mà đơn vị được kiểm toán áp dụng nhằm bảo đảm vấn đề này đã được thông báo đến các bên nhận báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán đã công bố, đồng thời kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải công bố một báo cáo kiểm toán mới căn cứ trên báo cáo tài chính đã sửa đổi.

Trong báo cáo kiểm toán mới phải có đoạn giải thích nguyên nhân phải sửa đổi báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán đã được công bố. Báo cáo kiểm toán mới này được ký cùng ngày, tháng hoặc ngay sau ngày, tháng ký báo cáo tài chính đã sửa đổi. Trường hợp này kiểm toán viên phải thực hiện các thủ tục kiểm toán cho đến ngày ký báo cáo kiểm toán đã sửa đổi.

Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán không thông báo đến các bên đã nhận được báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán đã công bố trước đó và cũng không sửa đổi báo cáo tài chính theo yêu cầu của kiểm toán viên thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải thông báo cho Giám đốc đơn vị được kiểm toán biết về những biện pháp mà kiểm toán viên sẽ áp dụng để ngăn chặn việc các bên thứ ba sử dụng báo cáo kiểm toán. Các biện pháp ngăn chặn được thực hiện tùy thuộc vào quyền hạn và nghĩa vụ pháp lý của kiểm toán viên cũng như khuyến nghị của luật sư của kiểm toán viên.

Trường hợp báo cáo tài chính của năm tài chính tiếp theo đang được công ty kiểm toán tiếp tục kiểm toán và sắp được công bố thì có thể không cần phải sửa đổi báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán cho năm tài chính trước với điều kiện là phải trình bày rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính của năm tài chính tiếp theo.

Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán

Trường hợp đơn vị được kiểm toán phát hành chứng khoán trên thị trường thì kiểm toán viên phải xem xét đến các quy định pháp lý liên quan đến việc phát hành chứng khoán. Ví dụ: Kiểm toán viên có thể phải thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung khác cho đến thời điểm đơn vị được kiểm toán niêm yết thông tin về phát hành chứng khoán. Những thủ tục này thường gồm các biện pháp được quy định đến thời điểm niêm yết thông tin và xem xét tài liệu về các thông tin niêm yết để đảm bảo các thông tin niêm yết nhất quán với các thông tin tài chính mà kiểm toán viên đã xác nhận./.

4.3.3. Hồ sơ kiểm toán

Là những dẫn chứng bằng tài liệu về quá trình làm việc của Kiểm toán viên, về các bằng chứng thu thập được để hỗ trợ cho quá trình kiểm toán và làm cơ sở cho ý kiến của Kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.

Mục đích: chứng minh công việc kiểm toán đã được tiến hành phù hợp với các nguyên tắc cơ bản, các chuẩn mực kiểm toán.

4.3.3.1. Ghi chép kiểm toán

Kiểm toán viên phải ghi chép những vấn đề quan trọng cần nghiên cứu, xét đoán, kết luận để lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán.

Tác dụng: Trợ giúp lập kế hoạch và thực hiện hợp đồng kiểm toán.

Giúp giám sát, kiểm tra công việc kiểm toán.

Cung cấp bằng chứng cho quá trình kiểm toán, chứng minh ý kiến của Kiểm toán viên.

Là tài liệu nghiên cứu cho các Kiểm toán viên khác, là căn cứ xem xét bản chất kinh doanh của khách hàng, HTKSNB thay đổi qua các năm.

4.3.3.2. Các loại hồ sơ kiểm toán

Hồ sơ kiểm toán: Là các tài liệu do kiểm toán viên 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.

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

Kiểm toán viên phải ghi chép và lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán của mình tất cả các tài liệu và thông tin liên quan đến:

- a- Kế hoạch kiểm toán;
- b- Việc thực hiện cuộc kiểm toán: Nội dung, chương trình và phạm vi của các thủ tục đã được thực hiện;
- c- Kết quả của các thủ tục đã thực hiện;
- d- Những kết luận mà kiểm toán viên rút ra từ những bằng chứng kiểm toán thu thập được.

Hồ sơ kiểm toán phải ghi lại tất cả những suy luận của kiểm toán viên về những vấn đề cần xét đoán chuyên môn và các kết luận liên quan. Đối với những vấn đề khó xử lý về nguyên tắc hay khó xét đoán chuyên môn, ngoài việc đưa ra kết luận, kiểm toán viên còn phải lưu giữ những thông tin có thực, cần thiết đã thu thập được. Hồ sơ kiểm toán phải lưu giữ kết quả kiểm tra, soát xét chất lượng kiểm toán của từng cấp có thẩm quyền theo qui định của công ty kiểm toán.

Hồ sơ kiểm toán không thể và không phải thu thập tất cả mọi tài liệu, thông tin liên quan đến cuộc kiểm toán. Phạm vi và nội dung mỗi hồ sơ kiểm toán được lập tùy thuộc vào sự đánh giá của kiểm toán viên. Hồ sơ kiểm toán phải đảm bảo đầy đủ cơ sở cho kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhận xét của mình và đảm bảo cho kiểm toán viên khác không tham gia vào cuộc kiểm toán và người kiểm tra, soát xét hiểu được công việc kiểm toán và cơ sở ý kiến của kiểm toán viên. Kiểm toán viên khác chỉ thấu hiểu chi tiết cuộc kiểm toán sau khi trao đổi với kiểm toán viên lập hồ sơ kiểm toán đó.

Hồ sơ kiểm toán được lập theo mẫu biểu và qui trình kiểm toán do công ty kiểm toán quy định. Kiểm toán viên được phép sử dụng các mẫu biểu, giấy tờ làm việc, các bảng phân tích và các tài liệu khác của khách hàng, nhưng phải bảo đảm rằng các tài liệu đã được lập một cách đúng đắn.

Hồ sơ kiểm toán được lập và sắp xếp phù hợp với từng khách hàng và cho từng hợp đồng kiểm toán tùy theo điều kiện và yêu cầu của kiểm toán viên và công ty kiểm toán. Việc sử dụng các tài liệu theo mẫu quy định (bản câu hỏi, mẫu thư, cấu trúc hồ sơ mẫu,...) giúp kiểm toán viên nâng cao hiệu quả trong việc lập và kiểm tra hồ sơ, tạo điều kiện cho việc phân công công việc và kiểm tra chất lượng kiểm toán.

Mỗi hồ sơ kiểm toán được lập và lưu trữ thành hai (2) loại:

- . Hồ sơ kiểm toán chung;
- . Hồ sơ kiểm toán năm.

a. Hồ sơ kiểm toán chung

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 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 ghi chép hoặc bản sao các tài liệu pháp lý, thỏa thuận và biên bản quan trọng:

Quyết định thành lập, Điều lệ công ty, Giấy phép thành lập (Giấy phép đầu tư; Hợp đồng liên doanh), đăng ký kinh doanh, bố cáo, biên bản họp Hội đồng quản trị, họp Ban Giám đốc...(Tên, địa chỉ, chức năng và phạm vi hoạt động, cơ cấu tổ chức...);

Các thông tin liên quan đến môi trường kinh doanh, môi trường pháp luật có ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh của khách hàng; quá trình phát triển của khách hàng;

- + Các tài liệu về thuế: Các văn bản, chế độ thuế riêng trong lĩnh vực hoạt động của khách hàng được cơ quan thuế cho phép, các tài liệu về thực hiện nghĩa vụ thuế hàng năm;
- + Các tài liệu về nhân sự: Các thỏa ước lao động, các qui định riêng của khách hàng về nhân sự; Qui định về quản lý và sử dụng quỹ lương; ...
- + Các tài liệu về kế toán:
 - . Văn bản chấp thuận chế độ kế toán được áp dụng (nếu có);
 - . Các nguyên tắc kế toán áp dụng: Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho, phương pháp tính dự phòng,...;
- + Các hợp đồng hoặc thỏa thuận với bên thứ ba (3) có hiệu lực trong thời gian dài (ít nhất cho hai (2) năm tài chính): Hợp đồng kiểm toán, hợp đồng cho thuê, hợp đồng bảo hiểm, thỏa thuận vay...;
- + 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.

b. Hồ sơ kiểm toán năm

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 năm, thường gồm:

- + Các thông tin về người lập, người kiểm tra (soát xét) hồ sơ kiểm toán:
 - . Họ tên kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán viên thực hiện kiểm toán và lập hồ sơ kiểm toán;
 - . Họ tên người kiểm tra (soát xét), ngày tháng kiểm tra;
 - . Họ tên người xét duyệt, ngày tháng xét duyệt.
- + 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, báo cáo tài chính và các báo cáo khác,..(bản dự thảo và bản chính thức);
- + Hợp đồng kiểm toán, thư hẹn kiểm toán, phụ lục hợp đồng (nếu có) và bản thanh lý hợp đồng;
 - + Những bằng chứng về kế hoạch chiến lược, kế hoạch kiểm toán chi tiết, chương trình làm việc và những thay đổi của kế hoạch đó;
- + Những bằng chứng về thay đổi hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng;
- + Những bằng chứng và kết luận trong việc đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và những đánh giá khác;
- + Những bằng chứng đánh giá của kiểm toán viên về những công việc và kết luận của kiểm toán viên nội bộ;
 - + Các sự kiện phát sinh sau khi kết thúc niên độ;
- + Những ghi chép về nội dung, chương trình và phạm vi của những thủ tục kiểm toán được thực hiện và kết quả thu được;
- + Những phân tích của kiểm toán viên về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và số dư các tài khoản;
- + Những phân tích về các tỷ lệ, xu hướng quan trọng đối với tình hình hoạt động của khách hàng;
- + Những bằng chứng về việc kiểm tra và soát xét của kiểm toán viên và người có thẩm quyền đối với những công việc do kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán viên hoặc chuyên gia khác thực hiện;
- + Các chi tiết về những thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên khác thực hiện khi kiểm toán báo cáo tài chính của đơn vị cấp dưới;

- + Các thư từ liên lạc với các kiểm toán viên khác, các chuyên gia khác và các bên hữu quan;
- + Các văn bản hoặc những chú giải về những vấn đề đ• trao đổi với khách hàng, kể cả các điều khoản của hợp đồng kiểm toán;
- + Bản giải trình của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán
- + Bản xác nhận do khách hàng hoặc người thứ ba gửi tới;
- + Các kết luận của kiểm toán viên về những vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán, bao gồm cả những vấn đề bất thường (nếu có) cùng với các thủ tục mà kiểm toán viên đ• thực hiện để giải quyết các vấn đề đó;
- + Các tài liệu liên quan khác.

Trường hợp có từ hai (2) công ty kiểm toán trở lên cùng thực hiện một cuộc kiểm toán thì hồ sơ kiểm toán được lập theo sự phân công công việc của từng bên. Để tạo thành các bộ hồ sơ hoàn chỉnh làm cơ sở soát xét, phát hành báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ, khi chuẩn bị kết thúc cuộc kiểm toán, mỗi bên phải copy cho nhau các hồ sơ thuộc phần công việc của công ty mình.

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

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán 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 về bảo quản, lưu trữ hồ sơ tài liệu do Nhà nước quy định và quy định riêng của tổ chức nghề nghiệp và của từng công ty kiểm toán.

Hồ sơ kiểm toán được sắp xếp, lưu giữ một cách thuận lợi, khoa học theo một trật tự dễ tìm, dễ lấy, dễ tra cứu và được lưu giữ, quản lý tập trung tại nơi lưu giữ hồ sơ của công ty. Trường hợp công ty có các chi nhánh, hồ sơ kiểm toán được lưu tại nơi đóng dấu báo cáo kiểm toán.

Hồ sơ kiểm toán thuộc quyền sở hữu và là tài sản của công ty kiểm toán. 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 (hoặc người đứng đầu) công ty kiểm toán hoặc theo quy định của Nhà nước và tổ chức nghề nghiệp. Kiểm toán viên được phép cung cấp một phần hoặc toàn bộ tài liệu làm việc trong hồ sơ kiểm toán của mình cho khách hàng tùy theo từng trường hợp cụ thể do công ty kiểm toán quyết định. Trong mọi trường hợp, tài liệu làm việc của kiểm toán viên không thể thay thế chứng từ kế toán, báo cáo tài chính của khách hàng./.

Chương 5: Tổ chức công tác kiểm toán

5.1. Kiểm toán viên

5.1.1. Tiêu chuẩn kiểm toán viên

Theo Nghị định Số 105/2004/NĐ-CP

1.1. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có đủ các tiêu chuẩn sau đây thì được công nhận là kiểm toán viên:

a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; không thuộc đối tượng quy định tại khoản 3, 4, 5, 6 và 7 Điều 15 của Nghị định số 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 doanh nghiệp kiểm toán 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 công chuyên ngành trên sau 3 năm hoặc sau 2 năm đối với trợ lý kiểm toán viên 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 doanh nghiệp kiểm toán 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 kiểm toán viên do Bộ Tài chính tổ chức và được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

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 kiểm toán viên.

5.1.2. Quyền hạn và trách nhiệm của kiểm toán viên

5.1.2.1. Quyền của kiểm toán viên:

Theo Nghị định Số 105/2004/NĐ-CP

Điều 16. Quyền của kiểm toán viên hành nghề

1. Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ.

2. Được thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và các dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán quy định tại Điều 22 của Nghị định này.

3. Yêu cầu đơn vị được kế 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.

4. 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.

5.1.2.2. Trách nhiệm của kiểm toán viên

Theo Nghị định Số 105/2004/NĐ-CP

Điều 17. Trách nhiệm của kiểm toán viên hành nghề

1. Chấp hành các nguyên tắc hoạt động kiểm toán đã quy định tại Điều 4 của Nghị định này.
2. Trong quá trình thực hiện dịch vụ, kiểm toán viên không được can thiệp vào công việc của đơn vị đang được kiểm toán.
3. Ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về hoạt động nghề nghiệp của mình
4. 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 Nghị định này.
5. 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.
6. Kiểm toán viên hành nghề vi phạm Điều 15, 17, 18, 19 của doanh nghiệp này, thờ ơ 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.
7. Các trách nhiệm khác theo quy định của pháp luật.

5.2. Nguyên tắc tổ chức công tác kiểm toán

1. Phải xây dựng đội ngũ kiểm toán viên đủ về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng phù hợp với từng bộ máy kiểm toán.

Rõ ràng, kiểm toán viên là yếu tố cơ bản cấu thành bộ máy kiểm toán. Sự tồn tại cũng như chất lượng hoạt động của bộ máy kiểm toán được quyết định trước hết bởi số lượng và chất lượng đội ngũ kiểm toán viên. Đó cũng là nguyên lý chung cho việc tổ chức mọi hệ thống bộ máy. Hơn nữa, hoạt động kiểm toán lại có chức năng đặc biệt nên càng đòi hỏi cao với kiểm toán viên cả về chuyên môn lẫn phẩm hạnh đạo đức. Vì vậy, bất cứ ở đâu, cho dù trong phạm vi quốc gia hay quốc tế, và bất cứ lúc nào - cho dù khi mới xây dựng hay trong bối cảnh phát triển - các tổ chức kiểm toán đều coi trọng việc xây dựng đội ngũ kiểm toán viên.

Mặt khác, kiểm toán lại bao gồm nhiều loại hình với những bộ máy tổ chức cụ thể cũng có những điểm khác nhau về nội dung và phương pháp kiểm toán cụ thể và từ đó cả về tổ chức kiểm toán. Vì vậy, xây dựng đội ngũ kiểm toán viên cũng đòi hỏi những yêu cầu cụ thể riêng biệt thích ứng với từng loại hình, từng bộ máy kiểm toán.

Tất nhiên, gắn với đội ngũ kiểm toán viên là trang thiết bị cụ thể cho kiểm toán: đó là những máy móc, thiết bị, phương tiện thích ứng với kỹ thuật kiểm toán (cả phần cứng và phần mềm nếu có) và hình thành cơ chế hoạt động thống nhất đang thực hiện chức năng kiểm toán.

2. Hệ thống bộ máy kiểm toán phải bao gồm các phân hệ chứa đựng các mối liên hệ trong - ngoài khác nhau phù hợp với nguyên tắc chung của lý thuyết tổ chức là phù hợp với quy luật của phép biện chứng về liên hệ.

Thật vậy mục tiêu của tổ chức là tạo ra mối liên hệ theo một trật tự xác định. Trong kiểm toán trật tự này được xác định khác nhau do quan hệ giữa các mục tiêu kiểm toán khác nhau với các khách thể kiểm toán khác nhau. Mỗi khách thể, mỗi chủ thể này lại có nhiều mối

liên hệ khác ngoài kiểm toán. Trong việc xử lý hàng loạt mối liên hệ phức tạp này cần phải có phương pháp luận biện chứng giữa các sự vật, hiện tượng, giữa cái chung và cái riêng, giữa cái mới và cái cũ.

3. Tổ chức bộ máy kiểm toán phải quán triệt nguyên tắc chung của mọi hệ thống tổ chức bộ máy: tập trung dân chủ thích ứng với từng bộ phận kiểm toán.

Nguyên tắc tập trung - dân chủ do Lê nin đề xướng trong việc xây dựng Đảng Cộng sản và đợc phát triển ứng dụng trong mối quan hệ giữa khách thể - chủ thể - môi trường kiểm toán. Ở từng phân hệ kiểm toán trong từng thời kỳ phát triển mối liên hệ chủ thể - khách thể có những điểm khác nhau song đều đợc tổ chức và hoạt động trong mối

Nhà nước cụ thể với một nguyên tắc tổ chức cụ thể: Nhà nước của dân, do dân và vì dân.

5.3. Nội dung tổ chức công tác kiểm toán

5.3.1. Tổ chức kiểm toán độc lập

5.3.1.1. Kiểm toán viên

Kiểm toán viên độc lập là những người hành nghề kiểm toán. Để hành nghề, họ phải có đủ các điều kiện để hành nghề nh:

- + Về nghiệp vụ chuyên môn: Phải có bằng (chứng chỉ) kế toán viên công chứng (CPA).
- + Về phẩm hạnh: Phải là người không có tiền án tiền sự.
- + Về pháp lý: phải đăng ký hành nghề (tại Bộ t pháp - riêng ở Việt Nam tại Bộ Tài chính).
- + Về xã hội: Không có chung lợi ích, không có quan hệ ruột thịt (thờng là 3 đời) với khách thể kiểm toán.

Kiểm toán viên độc lập thờng có hai chức danh:

1. *Kiểm toán viên*: thờng là đã tốt nghiệp đại học và sau hai năm làm th ký (hoặc trợ lý) kiểm toán và tốt nghiệp kỳ thi tuyển kiểm toán viên (quốc gia hoặc quốc tế) để lấy bằng (chứng chỉ) kiểm toán viên (CPA). Trên thực tế, phải có khả năng độc lập thực hiện công việc kiểm toán cụ thể

2. *Kiểm toán viên chính*: là người đã từng qua kiểm toán viên (thờng từ 3-5 năm) và qua kỳ thi nâng bậc. Về chuyên môn họ phải có khả năng tổ chức một nhóm kiểm toán viên tiến hành những công việc kiểm toán có qui mô lớn.

Những kiểm toán viên độc lập đợc hành nghề trong một tổ chức (công ty) hoặc với văn phòng tùy điều kiện cụ thể do pháp luật qui định. Kiểm toán viên nhà nước (là những công chức (viên chức nhà nước) làm nghề kiểm toán. Do đó, họ đợc tuyển chọn và hoạt động do tổ chức kiểm toán nhà nước phân công. Đồng thời, họ đợc xếp vào các ngành bậc chung của công chức (theo tiêu chuẩn cụ thể của từng nước trong từng thời kỳ):

- *Kiểm toán viên* .
- *Kiểm toán viên chính*.
- *Kiểm toán viên cao cấp*.

Chức năng và quyền hạn cụ thể của từng ngành bậc cũng đợc quy định cụ thể tùy theo từng nước song nói chung cũng có sự gần gũi giữa các quốc gia và có các mối quan hệ tương ứng với các chức danh của kiểm toán viên độc lập. Riêng kiểm toán viên cao cấp thờng giữ cương vị lãnh đạo cơ quan kiểm toán nhà nước hoặc là những chuyên gia cao cấp có chức năng và quyền

hạn trong kiểm toán, trong tư vấn (kể cả soạn thảo luật pháp) thậm chí trong phán xử (như một quan tòa)... tùy quy định cụ thể của từng nước.

5.3.1.2. Hiệp hội kiểm toán viên

Hiệp hội kiểm toán viên độc lập (CPA) là hình thức phát triển không chỉ trong phạm vi quốc gia mà cả quốc tế. Có những hiệp hội đã có lịch sử hàng thế kỷ nh Hiệp hội kế toán viên công chứng của Anh và xứ Wales (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) thành lập từ ngày 1/5/1880 song phần lớn các hiệp hội kiểm toán viên hoặc hiệp hội kiểm toán viên nói chung ở các nước được thành lập vào thế kỷ XX này. Từ năm 1977, cùng với sự ra đời của IFAC, Ủy ban thực hành kiểm toán quốc tế (International Auditing Practices Committees - IAPC) đã ra đời và công bố các văn bản chỉ đạo kiểm toán quốc tế (102) làm cơ sở cho việc soạn thảo chuẩn mực và thực hành kiểm toán.

5.3.1.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán độc lập

Bộ máy kiểm toán độc lập là tổ chức của các kiểm toán viên chuyên nghiệp kinh doanh dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác có liên quan. Là tổ chức kinh doanh, một đơn vị kiểm toán độc lập phải thực hiện các nghĩa vụ và có quyền lợi nh các tổ chức kinh doanh khác Hơn nữa, kinh doanh dịch vụ kiểm toán là kinh doanh một nghề chuyên sâu nên phải có kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề (5.2). Do đó chỉ có những người có chứng chỉ kiểm toán viên và đủ điều kiện hành nghề khác nhau mới được phép tổ chức các đơn vị kinh doanh dịch vụ này. Thông thường cùng với dịch vụ kiểm toán, bộ máy này có thể thực hiện các dịch vụ khác có liên quan nh kế toán, thuế, tư vấn, tài chính, tin học... Để thực hiện các loại dịch vụ này, các tổ chức kiểm toán độc lập có quan hệ với khách hàng tự nguyện hoặc bắt buộc theo qui định của pháp luật (4.1).

Bộ máy kiểm toán độc lập có hai mô hình cơ bản là văn phòng kiểm toán tư và công ty kiểm toán.

Văn phòng kiểm toán t được hình thành bởi một hoặc vài kiểm toán viên độc lập (kế toán viên công chứng - CPA) để kinh doanh dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác liên quan. Tất nhiên, các văn phòng t này được thành lập theo các qui định chung cho các văn phòng ta'. Đồng thời, người lập văn phòng phải có bằng (chứng chỉ) kiểm toán viên độc lập và có đủ các điều kiện hành nghề khác. Mô hình này được phát triển rất phổ biến ở Cộng hòa Pháp (2500 văn phòng) và ở các nước Tây Âu. Ngay ở Mỹ cũng có tới 95% công ty nhỏ từ 1-25 người, ở Trung Quốc có tới 600 văn phòng kiểm toán nhỏ (3-5 người).

Các văn phòng t (kể cả công ty nhỏ) được tổ chức theo phương thức trực tuyến và loại hình tập trung.

Ưu việt cơ bản của loại hình này là phát huy tính năng động cao của bộ máy kiểm toán, rất thích ứng với nhu cầu kiểm toán và tư vấn của các doanh nghiệp vừa và nhỏ cũng nh nhu cầu đại lý thuế (thu nhập) cho nhà nước.

Tuy nhiên, ở mô hình này, các văn phòng chỉ thực hiện giới hạn các dịch vụ và sức cạnh tranh của mỗi tổ chức kiểm toán cũng hạn chế.

Bên cạnh đó, sự hợp tác, tự bồi dưỡng kinh nghiệm nghiệp vụ giữa các kiểm toán viên cũng hạn chế. Do đó, khi thành lập văn phòng, kiểm toán viên độc lập phải có năng lực khá toàn diện và có trình độ chuyên môn vững. Đến khi số lượng các văn phòng và công ty nhỏ nhiều đòi hỏi phải tăng cường hoạt động của Hiệp hội kiểm toán viên độc lập.

Công ty kiểm toán (qui mô lớn) là bộ máy tổ chức kiểm toán độc lập với số lượng lớn các kiểm toán viên độc lập (hàng chục ngàn kiểm toán viên trong một công ty). Đây là những công ty quốc gia hoặc quốc tế (xem 3.2.2).

Các công ty kiểm toán này thực hiện nhiều loại dịch vụ trên địa bàn rộng lớn (có thể hàng trăm dịch vụ cụ thể). Do đó chúng được tổ chức theo loại hình phân tán và điều hành theo phương thức chức năng hoặc kết hợp. Cụ thể mỗi công ty thường có nhiều văn phòng bố trí ở nhiều

vùng trong nước (công ty quốc gia) hoặc nhiều văn phòng ở nhiều nước khác nhau (công ty quốc tế). Trong các công ty này (đặc biệt là các công ty kiểm toán quốc tế) từng văn phòng cụ thể hoặc văn phòng khu vực có thể có quyền tự chủ như một công ty con và có thể được hạch toán độc lập. Mỗi văn phòng riêng hoặc văn phòng khu vực cũng kinh doanh nhiều loại dịch vụ và có thể được tổ chức thành các bộ phận chức năng riêng biệt.

Do qui mô lớn phân tán và cơ cấu tổ chức phức tạp nên các công ty lớn đòi hỏi trình độ tổ chức phối hợp cao của các nhà quản lý, đòi hỏi khả năng chuyên môn cao và toàn diện của kiểm toán viên và lãnh đạo công ty, đòi hỏi đầu tư lớn cả về chuyên gia, kinh nghiệm và tiền vốn...

Tuy nhiên cũng do vậy mà mỗi công ty này khi đã hình thành và tồn tại, luôn luôn có tiềm năng lớn, dạng hoàn tất nhiều loại dịch vụ có qui mô lớn trong khoảng thời gian ngắn và có sức cạnh tranh lớn trên thị trường.

Ở Việt Nam hiện nay đã có khá nhiều công ty kiểm toán được thành lập với khoảng 35 trụ sở văn phòng hoạt động trên toàn quốc: 5 công ty đầu tư 100% vốn nước ngoài (Ernst & Young, KPMG Peat Marwick, Price Waterhouse and Coopers, Arthur Andersen, Grand Thornton); 2 công ty liên doanh: Công ty VACO - DTTI (Deloitte Touche Tomatsu International) và công ty Coopers & Lybrand - AISC và các công ty của Việt Nam:

- Công ty kiểm toán Việt Nam (VACO)
- Công ty kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán (AASC)
- Công ty tư vấn và kiểm toán (A&C)
- Công ty kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán Sài Gòn (AFC)
- Công ty kiểm toán Đà Nẵng (DAC)
- Công ty kiểm toán Hà Nội (CPA Hà Nội)
- Công ty kiểm toán Hạ Long (HAACO)
- Công ty kiểm toán Sài Gòn (Sai gon Audit)
- Công ty kiểm toán Hoàng Gia (SC~T)
- Công ty kiểm toán BHP
- Công ty kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán Thủy Chung...

Hiện tại chúng ta chưa cho thành lập văn phòng kiểm toán tư. Các công ty kiểm toán của ta còn ít, qui mô nhỏ. Mặc dù mới ra đời khoảng chục năm trở lại đây song các công ty đã có những đóng góp đáng kể cho sự nghiệp đổi mới nói chung và cho sự phát triển kiểm toán độc lập nói riêng. Tuy nhiên, để đáp ứng đầy đủ yêu cầu đổi mới và hội nhập với khu vực và quốc tế, kiểm toán độc lập của ta phải phấn đấu phát triển và củng cố về nhiều mặt kể cả số lượng và cơ cấu tổ chức, số lượng nhân viên, kể cả về qui mô, cơ cấu và chất lượng dịch vụ.

5.3.2. Tổ chức kiểm toán Nhà nước

5.3.2.1. Các hiệp hội kiểm toán viên

Để tăng cường quan hệ hợp tác, hướng dẫn và bồi dưỡng nghiệp vụ kể cả về nhận thức cũng như kinh nghiệm thực tế, những người làm công tác kế toán và kiểm toán đã tự nguyện tập hợp vào các hiệp hội kiểm toán viên khác nhau: Hiệp hội kế toán viên công chúng, hiệp hội kiểm toán viên nội bộ và Hiệp hội của các tổ chức kiểm toán nhà nước.

Hiệp hội (học viện) của các tổ chức kiểm toán viên nhà nước : là tổ chức quốc tế (hoặc khu vực) của tất cả các tổ chức kiểm toán nhà nước khác nhau. Tổ chức quốc tế của các cơ quan kiểm toán nhà nước (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions) với sự tham gia của 175 nước cứ 3 năm họp một lần thảo luận những vấn đề chuyên môn hiện đang quan tâm và xuất bản tạp chí định kỳ. Các hiệp hội khu vực cũng đang được thành lập. Một trong các tổ chức này là Hiệp hội (Viện) kiểm toán nhà nước Châu Á (ASOSAI - Asian Organization of Supreme Audit Institutions). Kiểm toán nhà nước Việt Nam cũng đã tham gia vào các tổ chức này.

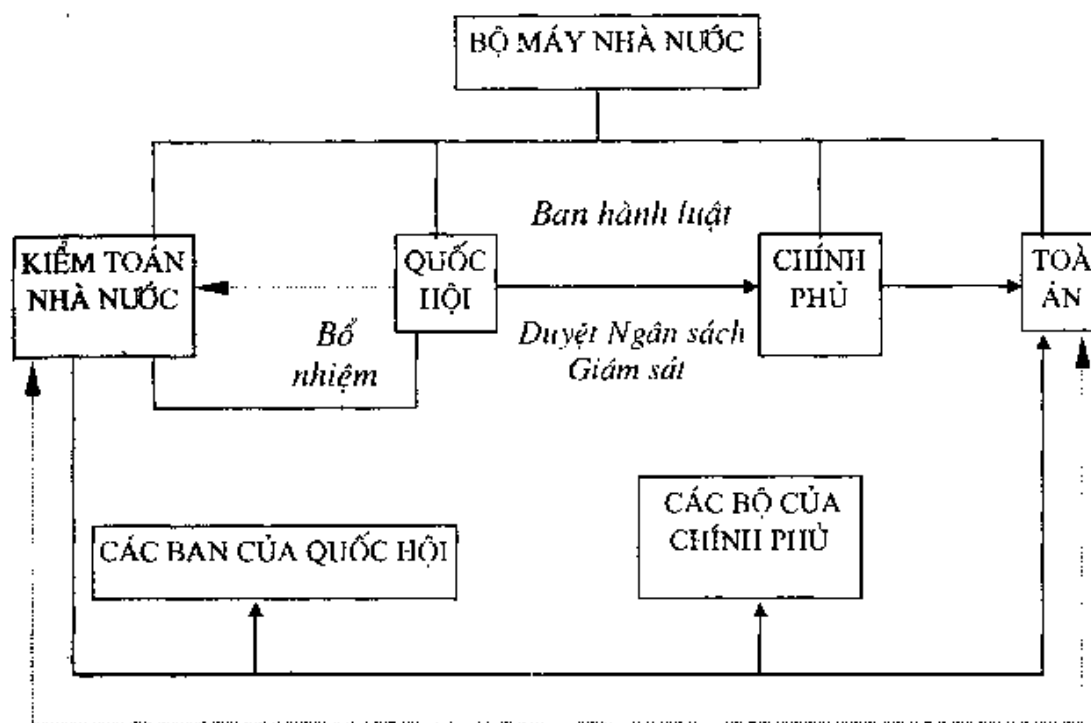
5.3.2.2. Tổ chức bộ máy kiểm toán nhà nước

Bộ máy kiểm toán nhà nước là hệ thống tập hợp những viên chức nhà nước để thực hiện chức năng kiểm toán ngân sách và tài sản công. Như vậy, trong quan hệ với hệ thống bộ máy nhà nước, kiểm toán nhà nước là một phân hệ thực hiện chức năng kiểm toán. Xét trong hệ thống kiểm toán nói chung, kiểm toán nhà nước lại là phân hệ thực hiện chức năng này với một đối tượng cụ thể là tài sản nhà nước trong đó có ngân sách Nhà nước. Xét trong quan hệ với kiểm toán viên nhà nước, kiểm toán nhà nước là một hệ thống tập hợp các kiểm toán viên này theo một trật tự xác định... Trong hàng loạt mối liên hệ phức tạp đó đã hình thành những mô hình tổ chức khác nhau tùy theo phạm vi các mối liên hệ.

Trước hết trong quan hệ với bộ máy nhà nước, kiểm toán nhà nước có thể độc lập với hệ thống lập pháp và hệ thống hành pháp hoặc trực thuộc một phía hành pháp hoặc lập pháp (trực thuộc một phía).

Mô hình tổ chức độc lập giữa cơ quan kiểm toán nhà nước với các cơ quan lập pháp và hành pháp (sơ đồ 9.1) được ứng dụng ở hầu hết các nước có nền kiểm toán phát triển, có nhà nước pháp quyền được xây dựng có nền nếp... (Ví dụ Kiểm toán nhà nước CHLB Đức, Tòa Thẩm kế của Cộng hòa Pháp). Nhờ đó kiểm toán phát huy được đầy đủ tính độc lập trong việc thực hiện các chức năng của mình.

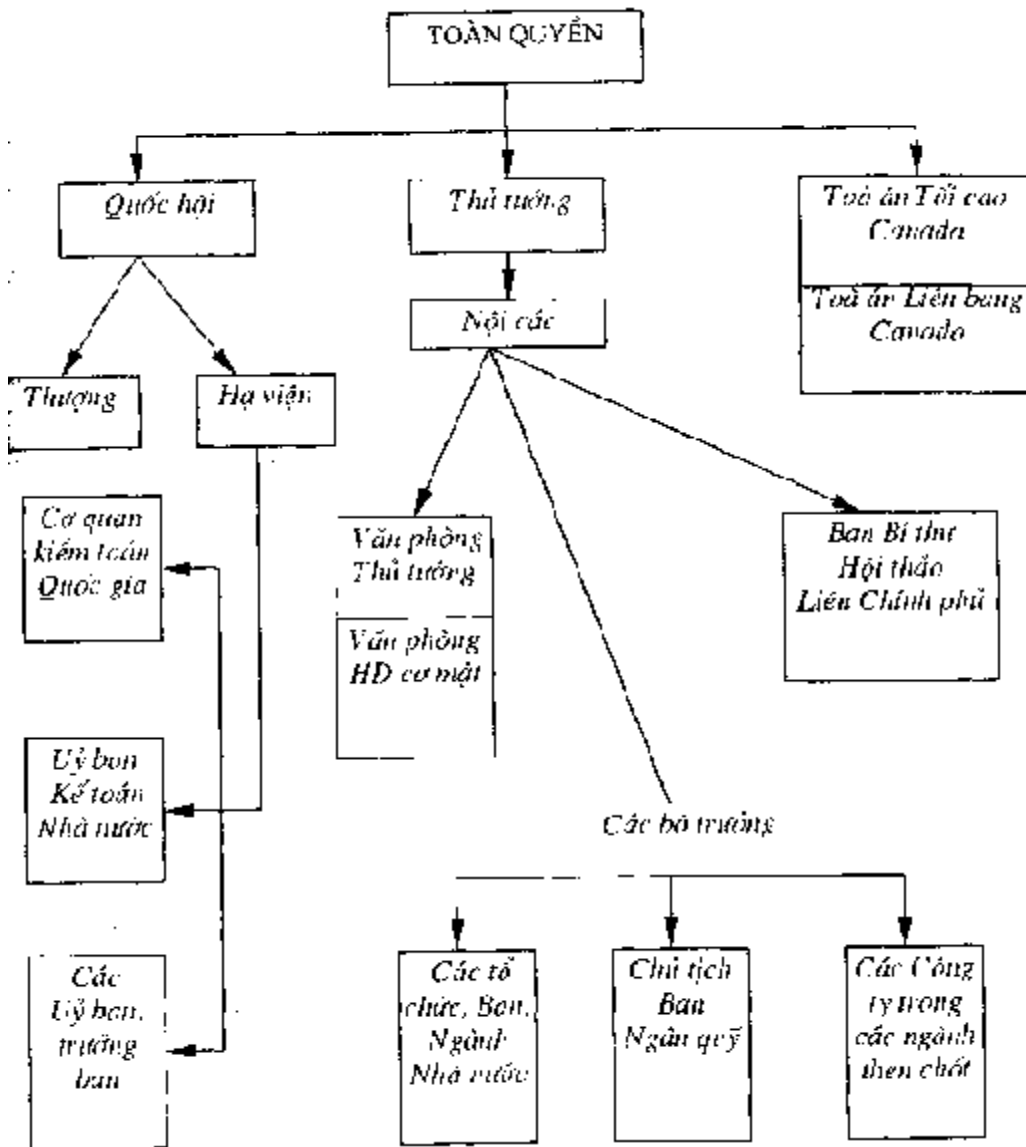
SƠ ĐỒ: KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC TỔ CHỨC ĐỘC LẬP VỚI QUỐC HỘI VÀ CHÍNH PHỦ



Mô hình tổ chức cơ quan kiểm toán độc lập thuộc cơ quan hành pháp: cũng không hoàn toàn giống nhau giữa các nước, chẳng hạn: ở Trung Quốc, kiểm toán nhà nước được tổ chức thành cơ quan hành chính như một bộ song có quyền kiểm toán các bộ khác của Chính phủ (kể cả Bộ Tài chính); ở Việt Nam và Nhật Bản, kiểm toán nhà nước được tổ chức như một cơ quan chuyên môn bên cạnh nội các (Nhật Bản, Ấn Độ) hoặc Thủ tướng Chính phủ (Việt Nam). Mô hình này giúp chính phủ điều hành nhanh nhạy quá trình thực hiện ngân sách và các hoạt động khác.

Trong trường hợp khác, cơ quan kiểm toán nhà nước lại trực thuộc cơ quan lập pháp (Quốc hội) nh Mỹ, Nga, Thụy Điển, Anh..., chẳng hạn mô hình tổ chức kiểm toán nhà nước Canada đ-
ược mô tả qua sơ đồ

TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC CANADA



Với mô hình này, kiểm toán nhà nước trợ giúp đắc lực cho Nhà nước không chỉ ở kiểm tra thực hiện pháp luật mà cả trong việc soạn thảo và xây dựng các sắc luật cụ thể.

Ngoài ra ở một số nước trên thế giới kiểm toán nhà nước được xây dựng theo mô hình trực thuộc ngài đứng đầu Nhà nước (Tổng thống) nh Hàn Quốc... xét về liên hệ nội bộ, cơ quan kiểm toán nhà nước lại có thể liên hệ theo chiều dọc (liên hệ dọc) và theo chiều ngang (liên hệ ngang).

Liên hệ ngang là mối liên hệ nội bộ trong cơ quan kiểm toán cùng cấp (trung ương hay khu vực hoặc địa phương). Liên hệ này có thể trực tuyến hoặc chức năng.

Trong liên hệ trực tuyến tổng kiểm toán trưởng (hoặc phó tổng kiểm toán được uỷ nhiệm) trực tiếp chỉ huy các hoạt động của kiểm toán nhà nước. Chẳng hạn, Điều lệ tổ chức và hoạt động của kiểm toán nhà nước (Việt Nam) qui định: cơ cấu tổ chức bộ máy giúp Tổng kiểm toán nhà nước thực hiện nhiệm vụ được giao gồm:

1. Kiểm toán Ngân sách Nhà nước.
2. Kiểm toán Đầu tư xây dựng cơ bản và các chương trình dự án vay nợ viện trợ Chính phủ.
3. Kiểm toán Doanh nghiệp Nhà nước.

4. Kiểm toán Chương trình đặc biệt (an ninh, quốc phòng, dự trữ quốc gia...).

5. Văn phòng kiểm toán nhà nước".

Tương tự nh vậy là mô hình tổ chức của Hội đồng kiểm toán Nhật Bản, Singapore...

Liên hệ trực tuyến có u viết bảo đảm lệnh của Tổng kiểm toán trưởng được chuyển trực tiếp đến các kiểm toán viên, bảo đảm điều hành nhanh, nhạy và thông tin ngược xuôi kịp thời. Tuy nhiên, mô hình này chỉ thích hợp trong điều kiện qui mô kiểm toán và số lượng nhân viên kiểm toán không quá lớn.

Trong liên hệ chức năng quyền điều hành công việc được phân thành nhiều khối, mỗi khối lại chia thành nhiều cấp khác nhau. Lấy mô hình tổ chức kiểm toán Australia làm ví dụ (sơ đồ 9.3). Mô hình này thích hợp với bộ máy kiểm toán có qui mô lớn.

Sơ đồ: Các Mối quan hệ trong cơ quan kiểm toán quốc gia AUSTRALIA

Liên hệ dọc của tổ chức kiểm toán nhà nước có thể khái quát trong hai mô hình chủ yếu.

- Mô hình 1: Cơ quan kiểm toán nhà nước trung ương (Quốc gia) có mạng lưới ở tất cả các địa phương. Mô hình này thích hợp với các nước có quy mô lớn, các địa phương phân bố rộng và phân tán, khối lượng tài sản công ở mỗi địa phương lớn và quan hệ phức tạp. Đồng thời mỗi địa phương cũng có khối lượng công sản, tài sản tương đối đồng đều. Tình hình đó đòi hỏi phải có tổ chức kiểm toán nhà nước ngay tại địa phương.

- Mô hình II: Cơ quan kiểm toán nhà nước trung ương (Quốc gia) có mạng lưới kiểm toán ở từng khu vực. Những khu vực này trước hết có khối lượng công sản đủ lớn và thường ở xa trung tâm nên đòi hỏi có tổ chức kiểm toán nhà nước tại thực địa để thực hiện chức năng của kiểm toán nhà nước. Mô hình này thích ứng với những nước có qui mô nhỏ song địa bàn tương đối phân tán. Ở một số nước nhỏ và tương đối tập trung có thể không có liên hệ dọc; cũng có trường hợp, liên hệ dọc này lại thực hiện ngay trong liên hệ ngang bằng cách bố trí kiểm toán một vài khu vực nào đó thành một bộ phận trong các bộ phận chuyên môn. Mô hình tổ chức kiểm toán của Nhật bản là một ví dụ cho trường hợp này: Trong 5 bộ phận của Hội đồng kiểm toán quốc gia, bộ phận thứ III vừa phụ trách kiểm toán các lĩnh vực giao thông, vận tải và xây dựng, vừa phụ trách các vùng Hokkaido, vừa phụ trách đất công.

Kiểm toán nhà nước Việt Nam cũng đã triển khai và thiết lập được mạng lưới kiểm toán nhà nước khu vực rộng khắp toàn quốc, phù hợp với địa bàn tương đối phân tán và đặc điểm quản lý của Việt Nam, bao gồm: Kiểm toán nhà nước khu vực phía Bắc, Kiểm toán nhà nước khu vực Bắc Trung bộ, Kiểm toán nhà nước khu vực miền Trung, Kiểm toán nhà nước khu vực phía Nam, Kiểm toán nhà nước khu vực Tây Nam bộ và Đông Nam bộ...

Ngoài mối liên hệ trong bộ máy, liên hệ giữa việc thực hiện các chức năng kiểm toán với bộ máy kiểm toán cũng hình thành những mô hình tổ chức kiểm toán nhà nước khác nhau. Trong việc thực hiện chức năng xác minh, thông thường kiểm toán nhà nước chỉ thực hiện xác minh báo cáo tài chính và nghiệp vụ của các thuộc khu vực công cộng. Công việc xác minh các vụ việc cụ thể do khiếu tố hoặc phát giác bất thường, thông thường do các tổ chức thanh tra đảm nhận. Tuy nhiên, ở một số nước cả những công việc thanh tra này cũng được thống nhất trong tổ chức kiểm toán nhà nước. Xu hướng hoà nhập hai hoạt động này không chỉ ở Tây Âu mà cả ở Đông Nam Á như Hàn quốc chẳng hạn. Trong việc bày tỏ ý kiến, thông lệ phổ biến là các cơ quan kiểm toán nhà nước chỉ thực hiện chức năng tư vấn kể cả kiến nghị giải quyết thực trạng tài chính, pháp lý, thậm chí cả khởi thảo và tham gia xây dựng luật pháp (Bắc Mỹ và một số nước khác ở khu vực Châu Á). Tuy nhiên, ở mô hình Tòa thẩm kế (thẩm kế viện) ở các nước Tây Âu, kiểm toán nhà nước còn thực hiện cả chức năng phán xử của tòa kinh tế nhằm gắn xác minh với xử lý các vi phạm phát hiện qua kiểm toán.

Ở Việt Nam, Kiểm toán nhà nước ra đời và hoạt động trên cơ sở Nghị định số 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 1994, Luật Ngân sách nhà nước được Quốc hội thông qua ngày 20 tháng 3 năm

1996 có đề cập về Kiểm toán nhà nước. Tuy nhiên ở thời điểm hiện tại địa vị pháp lý của Kiểm toán nhà nước còn cao do Kiểm toán nhà nước có vị trí trong luật gốc (Hiến pháp) và cha có luật hay pháp lệnh về Kiểm toán nhà nước. Điều này đã gây trở ngại không nhỏ cho tổ chức và hoạt động của cơ quan Kiểm toán nhà nước hiện nay: một mặt, tổ chức bộ máy của Kiểm toán nhà nước không đảm đương hết chức năng kiểm tra nền tài chính công, mặt khác lại có sự chồng chéo, trùng lặp giữa các cơ quan nhà nước trong việc thanh tra, kiểm tra các đơn vị kinh tế cơ sở.

Việc sửa đổi và bổ sung Hiến pháp năm 1992 cũng như việc ban hành Luật Kiểm toán nhà nước về lâu dài sẽ tạo điều kiện pháp lý để kiện toàn bộ máy tổ chức và hoạt động của Kiểm toán nhà nước Việt Nam.

Như vậy, cơ quan kiểm toán nhà nước chứa đựng rất nhiều mối liên hệ về tổ chức thuộc vào đặc điểm của đối tượng, của phạm vi, của khách thể kiểm toán, tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức bộ máy nhà nước và hàng loạt quan hệ khác bên trong và bên ngoài hệ thống kiểm toán.

5.3.3. Tổ chức kiểm toán nội bộ

5.3.3.1. Kiểm toán viên

Kiểm toán viên nội bộ thường là những người làm nghề kiểm toán không chuyên nghiệp, họ có thể là những kế toán viên giỏi, những nhà quản lý có kinh nghiệm, những kỹ thuật viên có hiểu biết về những lĩnh vực có liên quan đến kiểm toán đặc biệt là các loại hình công nghệ, các quy trình kỹ thuật, các định mức... Tuy nhiên những người này cũng cần có trình độ nghiệp vụ tương xứng, có thể được đào tạo qua trường (nh đào tạo kiểm toán viên nội bộ của Mỹ IIA chẳng hạn). Hơn nữa, trong nhiều trường hợp, kiểm toán viên nội bộ cũng có thể là kiểm toán viên chuyên nghiệp như những giám định viên trong hệ thống kiểm toán ở Tây Âu, các kiểm soát viên chuyên nghiệp trong các doanh nghiệp nhà nước và các đơn vị công cộng (có qui mô lớn) hoặc các chuyên gia được các hội đồng quản trị sử dụng trong uỷ ban kiểm toán (9.3).

5.3.3.2. Các hiệp hội kiểm toán viên

Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ lần đầu tiên được lập ra ở Pháp từ 1965 và sau đó trở thành Viện nghiên cứu của kiểm toán viên và kiểm toán viên nội bộ của Pháp (LFAC) vào năm 1973. Phổ biến ở các nước, việc trao đổi kinh nghiệm và bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán nội bộ đã được thực hiện ở các hiệp hội kế toán viên. Tuy nhiên, trong điều kiện kiểm toán nội bộ phát triển sang các lĩnh vực mới: kiểm toán qui tắc, hiệu năng, hiệu quả... và đội ngũ kiểm toán viên nội bộ cũng phát triển đến cả những nhà quản lý, các nhà kỹ thuật... thì yêu cầu bồi dưỡng này cần được tăng cường và làm phong phú, đa dạng cho phù hợp với yêu cầu và điều kiện cụ thể.

5.3.3.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ

Bộ máy kiểm toán nội bộ là hệ thống tổ chức của các kiểm toán viên do đơn vị tự lập ra theo yêu cầu quản trị nội bộ và thực hiện nền nếp, kỷ cương quản lý.

Để tổ chức và quản lý hoạt động kiểm toán nội bộ trong bộ máy lãnh đạo cao nhất của đơn vị phải cử ra những người phụ trách công việc này. Theo yêu cầu đó, thông thường một uỷ ban kiểm toán được lập ra do một tập thể thường bao gồm 3 thành viên hội đồng quản trị phụ trách. Trong trường hợp cần thiết, hội đồng quản trị có thể quyết định thuê các chuyên gia kiểm toán tham gia hoặc t vấn cho uỷ ban.

Uỷ ban kiểm toán, vừa có trách nhiệm trong tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ (nội kiểm), vừa có trách nhiệm tạo lập mối quan hệ với chủ thể kiểm toán tài chính từ bên ngoài (ngoại kiểm). Trong trường hợp không có hội đồng quản trị, chủ đầu tư hoặc người được uỷ quyền phụ trách sẽ chỉ đạo công tác kiểm toán. Tất nhiên, uỷ ban kiểm toán hoặc người phụ trách chỉ có chức năng tổ chức, chỉ đạo công việc kiểm toán. Người thực hiện kiểm toán nội bộ là những

kiểm toán viên trong đơn vị hoặc chuyên gia (giám định viên kế toán) từ bên ngoài. Từ đó có thể có hai mô hình cơ bản là hội đồng hay bộ phận kiểm toán nội bộ và giám định viên kế toán (hoặc giám sát viên nhà nước).

Hội đồng hay bộ phận kiểm toán nội bộ (Internal Auditing Department) là mô hình phổ biến đặc biệt ở các nước Bắc Mỹ. Thành viên của bộ phận này là các kiểm toán viên nội bộ (9.2). Số lượng và cơ cấu các thành viên tùy thuộc vào qui mô của đơn vị, vào nhiệm vụ kiểm toán nội bộ cụ thể trong từng thời kỳ. Hội đồng có nhiệm vụ thực hiện tất cả các công việc do uỷ ban kiểm toán giao cho kể cả việc xây dựng hoặc hoàn thiện qui chế kiểm toán nội bộ (nếu có), tổ chức thực hiện điều đặn và có hiệu lực qui chế đã ban hành và cả công việc đột xuất khác.

Mô hình này có nhiều ưu điểm và rất thích hợp với các doanh nghiệp có qui mô lớn. Tuy nhiên, điều kiện tiên quyết để phát huy ưu việt này là chất lượng đội ngũ kiểm toán viên nội bộ.

Giám định viên kế toán (hoặc giám sát viên nhà nước) là mô hình ứng dụng phổ biến ở các xí nghiệp nhà nước và các doanh nghiệp có qui mô nhỏ. Trong trường hợp này, người thực hiện công việc kiểm toán có thể là kiểm toán viên chuyên nghiệp (hành nghề) thậm chí ở một số nước trong các xí nghiệp công và doanh nghiệp nhà nước được biên chế trong bộ máy kiểm toán nhà nước.

Mô hình này rất thích hợp với các xí nghiệp công, các doanh nghiệp có qui mô nhỏ không cần biên chế kiểm toán viên nội bộ. Nó phát huy được thế mạnh nghề nghiệp của các chuyên gia giỏi. Tuy nhiên trong trường hợp này chi phí kiểm toán thường cao do phải thuê nhân viên. Mặt khác, do công việc kiểm toán nội bộ cũng do số ít chuyên gia có trình độ cao đảm nhiệm nên cần chú trọng đảm bảo tính khách quan trung thực của kiểm toán viên bằng các phương pháp bổ sung như kiểm tra chéo, định kỳ thay đổi nơi làm việc của các kiểm toán viên tăng cường trách nhiệm của kiểm tra bên ngoài...

Ở Việt Nam, theo Quy chế quản lý tài chính và hạch toán kinh doanh đối với doanh nghiệp Nhà nước, ban hành kèm theo Nghị định 59/CP ngày 3/10/1996 của Chính phủ (được sửa đổi, bổ sung một số điều tại Nghị định 27/CP-1999) báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp nhà nước phải được kiểm tra, xác nhận của kiểm toán độc lập hoặc kiểm toán nội bộ. Như vậy qui định này đã bước đầu tạo hành lang pháp lý cho việc tổ chức và hoạt động của kiểm toán nội bộ. Đến ngày 28/10/1997 Bộ trưởng Bộ Tài chính ký Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT ban hành Quy chế kiểm toán nội bộ và tiếp đó là Thông t số 52/1998/TT-BTC ngày 16/4/1998 hướng dẫn tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước. Do một số qui định trong Thông t số 52/1998/TT-BTC tương đối cứng nhắc, gây khó khăn lúng túng cho các doanh nghiệp trong tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ và thực hiện Quy chế kiểm toán nội bộ, ngày 22- 12- 1998 Bộ Tài chính ban hành Thông t số 171/1998/TC-BTC hướng dẫn thực hiện kiểm toán nội bộ tại doanh nghiệp nhà nước.

Nh vậy, theo các qui định hiện hành " 1.1 Phòng kiểm toán nội bộ Tổng công ty phải được tổ chức độc lập với các phòng ban chức năng khác của Tổng công ty và chịu sự chỉ đạo, lãnh đạo trực tiếp của Tổng giám đốc. Biên chế của phòng từ 3-5 người" (Thông t số 52/1998/TT-BTC). Ngoài ra, tiết 3 điều 1 của Thông t 171/1998/TC-BTC qui định: "Tùy thuộc vào quy mô sản xuất kinh doanh, địa bàn hoạt động tập trung hay phân tán, điều kiện cụ thể và trình độ năng lực của đội ngũ kế toán... Doanh nghiệp có thể lựa chọn hình thức tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ cho phù hợp và có hiệu quả thiết thực. Việc tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ không bắt buộc đối với các doanh nghiệp". Tóm lại, ở Việt Nam hiện nay, vấn đề kiểm toán nội bộ còn khá mới mẻ nên cần quan tâm trước hết đến việc xây dựng đội ngũ kiểm toán viên nội bộ, đặc biệt trong quá trình đổi mới quản lý doanh nghiệp nhà nước và cổ phần hoá các

doanh nghiệp nhà nước. Ngay ở các đơn vị quốc doanh cũng phải tách biệt chức năng kiểm toán ra khỏi chức năng tổ chức công việc tài chính, kế toán của kế toán trưởng.

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 chở 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 chở 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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 v.v...).

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 nêu 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 HOÀ 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 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 sổ 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 nhân 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 x 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 133/2005/NĐ-CP ngày 31/10/2005 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 60/2006/TT-BTC ngày 28/6/2006 của Bộ Tài chính hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán.
- 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.

*

* *