

BỘ CÔNG THƯƠNG	
ĐẾN	Số
	Ngày
	Chuyển:

QUYẾT ĐỊNH

Ban hành Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước;

Căn cứ Nghị quyết số 916/2005/NQ-UBTVQH11 ngày 15/9/2005 của Ủy ban Thường vụ Quốc hội về cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước;

Căn cứ Quyết định số 02/2008/QĐ-KTNN ngày 15/02/2008 của Tổng Kiểm toán Nhà nước ban hành Quy chế soạn thảo, thẩm định và ban hành văn bản quy phạm pháp luật của Kiểm toán Nhà nước;

Căn cứ Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước ban hành Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán và Vụ trưởng Vụ Pháp chế,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Ban hành kèm theo Quyết định này Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước.

Điều 2. Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 45 ngày, kể từ ngày ký và thay thế Quyết định số 04/1999/QĐ-KTNN ngày 22/10/1999 của Tổng Kiểm toán Nhà nước về việc ban hành Quy trình kiểm toán doanh nghiệp nhà nước.

Điều 3. Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước, các tổ chức và cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này ./.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Nơi nhận:

- Ban Bí thư Trung ương Đảng;
- Ủy ban Thường vụ Quốc hội;
- Văn phòng Trung ương và các ban của Đảng,
- Thủ tướng Chính phủ,
- Văn phòng Chủ tịch nước; VP Quốc hội, VP Chính phủ, Hội đồng dân tộc, các ủy ban của Quốc hội; các ban của Ủy ban Thường vụ Quốc hội;
- Các hồ, cơ quan ngang bộ, cơ quan thuộc Chính phủ;
- HĐND, UBND các tỉnh, thành phố trực TW,
- VKSND tối cao, TAND tối cao;
- Cơ quan Trung ương của các đoàn thể;
- Các tập đoàn kinh tế, tổng công ty 91.
- Cục Kiểm tra VBQPPL - Bộ Tư pháp;
- Công báo,
- Lãnh đạo KTNN: các đơn vị trực thuộc KTNN,
- Lưu VT, Vụ CĐ&KSCLKT



Vương Đình Huệ

QUY TRÌNH KIỂM TOÁN DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC

(Ban hành kèm theo Quyết định số 02/2010/QĐ-KTNN ngày 27 tháng 04 năm 2010 của Tổng Kiểm toán Nhà nước)

Chương I**NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG****1. Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước**

Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước quy định trình tự, nội dung, thủ tục tiến hành các công việc của cuộc kiểm toán doanh nghiệp nhà nước. Quy trình này được xây dựng trên cơ sở quy định của Luật Kiểm toán nhà nước, Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước, Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, các chế độ của Nhà nước và thực tiễn hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước trong lĩnh vực kiểm toán doanh nghiệp nhà nước. Phần phụ lục kèm theo Quy trình này là một phần không thể tách rời của Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước. Trong quy trình này:

- Doanh nghiệp nhà nước được hiểu là các doanh nghiệp Nhà nước đầu tư 100% vốn, các công ty cổ phần Nhà nước nắm quyền kiểm soát, các tổng công ty nhà nước, các công ty mẹ - con tập đoàn kinh tế nhà nước.

- Báo cáo tài chính doanh nghiệp gồm: báo cáo tài chính của từng doanh nghiệp lập theo phương pháp giá gốc; báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty; báo cáo tài chính hợp nhất lập theo phương pháp vốn chủ sở hữu của công ty mẹ - tập đoàn.

Quy trình kiểm toán này quy định những nội dung cụ thể đối với kiểm toán doanh nghiệp nhà nước theo 4 bước:

- Chuẩn bị kiểm toán;
- Thực hiện kiểm toán;
- Lập và gửi báo cáo kiểm toán;
- Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

2. Mục đích ban hành Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước

- Tạo cơ sở pháp lý, khuôn khổ nghề nghiệp và đảm bảo tính thống nhất trong việc tổ chức thực hiện kiểm toán của các đoàn kiểm toán doanh nghiệp nhà nước.

- Hướng dẫn đối với kiểm toán viên nhà nước và những người tham gia quá trình hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước về nội dung, phương pháp, trình tự, thủ tục các bước và công việc kiểm toán khi thực hiện kiểm toán doanh nghiệp nhà nước.

- Tạo cơ sở để thực hiện việc giám sát, kiểm tra và đánh giá chất lượng cuộc kiểm toán doanh nghiệp nhà nước.

- Tạo cơ sở cho việc xây dựng giáo trình, tài liệu đào tạo, bồi dưỡng các ngạch Kiểm toán viên Nhà nước.

3. Yêu cầu đối với Đoàn kiểm toán và thành viên Đoàn kiểm toán doanh nghiệp nhà nước

Khi thực hiện kiểm toán doanh nghiệp nhà nước, Đoàn kiểm toán và các thành viên Đoàn kiểm toán phải tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán, các quy định tại Mục 3 Chương I Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm Nhà nước và các quy định tại Quy trình này.

4. Phạm vi áp dụng

Quy trình này áp dụng cho các cuộc kiểm toán các doanh nghiệp là tổ chức kinh tế do Nhà nước sở hữu toàn bộ vốn điều lệ hoặc có cổ phần, vốn góp chi phối, được tổ chức dưới hình thức công ty nhà nước (công ty hoặc tổng công ty), công ty cổ phần hay công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty mẹ - con hay tập đoàn kinh tế nhà nước do Kiểm toán Nhà nước thực hiện; các doanh nghiệp khác được Quốc hội, Chính phủ chỉ định Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán.

Đối với doanh nghiệp là ngân hàng thương mại nhà nước, tổ chức tài chính, tín dụng nhà nước áp dụng Quy trình kiểm toán Các tổ chức tài chính - ngân hàng của Kiểm toán Nhà nước.

Chương II

CHUẨN BỊ KIỂM TOÁN

Trình tự, thủ tục thực hiện bước chuẩn bị kiểm toán doanh nghiệp nhà nước thực hiện theo các quy định tại Chương II Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm Nhà nước. Quy trình này quy định cụ thể các bước sau:

- Thu thập thông tin về hoạt động kinh doanh và lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán;

- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;

- Xác định các rủi ro kiểm toán;

- Xác định mức trọng yếu của cuộc kiểm toán;

- Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát của đoàn kiểm toán;

- Phê duyệt kế hoạch kiểm toán.

Các bước chuẩn bị kiểm toán khác như: quyết định kiểm toán, phê duyệt kế hoạch kiểm toán, cập nhật kiến thức và chuẩn bị các điều kiện khác cho cuộc kiểm toán tuân thủ theo các quy định tại Chương II - Chuẩn bị kiểm toán của

Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

1. Khảo sát, thu thập thông tin về hoạt động và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp, tình hình tài chính, hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin khác có liên quan về doanh nghiệp

1.1. Mục đích

Việc tìm hiểu các thông tin về hoạt động và lĩnh vực kinh doanh, về hệ thống kiểm soát nội bộ, về tình hình tài chính của đơn vị nhằm cung cấp cho các kiểm toán viên sự hiểu biết về đơn vị đó một cách tổng thể và chi tiết về các vấn đề liên quan, giúp họ phát hiện và đánh giá được những trọng yếu, rủi ro của báo cáo tài chính do tồn tại sai sót hay gian lận để đưa ra các thủ tục cần thiết trong quá trình lập kế hoạch cũng như các thủ tục kiểm toán sau này.

1.2. Nội dung

1.2.1. Các thông tin về hoạt động và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp

Các thông tin về hoạt động và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp cần được tìm hiểu phải được thu thập một cách chi tiết, tập trung trên các khía cạnh trọng yếu sau:

- Quá trình hình thành và phát triển của doanh nghiệp; những thay đổi về tổ chức, mô hình, hoạt động của doanh nghiệp;
- Hiểu biết chung về tình hình kinh tế, tài chính như thực trạng nền kinh tế, mức độ lạm phát, các chính sách của Nhà nước,...;
- Các vấn đề về lĩnh vực kinh doanh như ngành nghề, thị trường kinh doanh và tình hình cạnh tranh; các vấn đề quy định của luật pháp có liên quan đến hoạt động và lĩnh vực kinh doanh;
- Mục tiêu và tình hình hoạt động của đơn vị;
- Tình hình đầu tư, các chiến lược trong dài hạn và trung hạn, các rủi ro kinh doanh có liên quan có thể dẫn tới các sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp.
- Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, báo cáo tài chính tổng hợp của các tổng công ty thì thu thập thêm thông tin hoạt động của các công ty con, các công ty thành viên trực thuộc tổng công ty.

1.2.2. Thông tin về tình hình tài chính và thông tin có liên quan khác

- Các thông tin về chế độ quản lý tài chính, chế độ kế toán đối với doanh nghiệp; các quy định đặc thù đối với doanh nghiệp.
- Tình hình kết quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp: tình hình nguồn vốn, tình hình tài sản của doanh nghiệp; các hoạt động, giao dịch,...có ảnh hưởng quan trọng đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

- Nghĩa vụ nộp thuế và các nghĩa vụ khác đối với nhà nước; trách nhiệm đối với công chúng, khách hàng và nhà cung cấp,...

- Những sai sót, gian lận được phát hiện từ những cuộc kiểm toán trước; các ghi nhớ từ các cuộc kiểm toán trước.

- Các tranh chấp về hợp đồng kinh tế, tài chính, các vụ kiện đang chờ xét xử liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

- Thông tin về tình hình tài chính của các công ty con nếu là kiểm toán các công ty mẹ, các công ty thành viên trực thuộc tổng công ty nếu kiểm toán báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty.

1.2.3. Thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ

a) Môi trường kiểm soát nội bộ

- Quan điểm và nhận thức của ban lãnh đạo doanh nghiệp về quản lý và kiểm soát nội bộ doanh nghiệp.

- Cách thức điều hành của ban lãnh đạo doanh nghiệp.

- Cơ cấu tổ chức bộ máy của doanh nghiệp.

- Chính sách nhân sự, các quy định, quy chế nội bộ của doanh nghiệp.

- Tổ chức bộ máy kiểm soát nội bộ và chức năng của bộ phận kiểm soát nội bộ

- Việc áp dụng Hệ thống quản lý chất lượng (nếu có) và áp dụng công nghệ thông tin trong quản lý (nếu có).

- Cơ chế truyền đạt thông tin và chế độ báo cáo.

b) Hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát

- Các thể thức kiểm soát được áp dụng trong doanh nghiệp; sự cách ly thích hợp về trách nhiệm, các thể thức phê chuẩn, chứng từ và sổ sách kế toán, kiểm soát vật chất đối với tài sản và sổ sách, kiểm soát độc lập các hoạt động.

- Việc thực hiện quy chế quản lý nội bộ, quy chế kiểm soát trong tất cả các hoạt động của doanh nghiệp.

c) Hệ thống kế toán

- Chính sách kế toán áp dụng.

- Tổ chức bộ máy kế toán.

- Tổ chức hạch toán kế toán (hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ kế toán và báo cáo kế toán).

d) Kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ

Các thông tin về kết quả kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ; kết quả thực hiện và xử lý theo các kết luận, kiến nghị kiểm toán, thanh tra và kiểm tra nội bộ.

1.3. Phương pháp thu thập thông tin

- Xem xét, đối chiếu các tài liệu qui định về quản lý, sử dụng các nguồn lực, hồ sơ pháp lý của doanh nghiệp. Các tài liệu cần thu thập và sử dụng.

+ Điều lệ doanh nghiệp, Quyết định thành lập, Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

Điều lệ doanh nghiệp giúp kiểm toán viên hiểu và xem xét về nhiều vấn đề như cơ cấu tổ chức, thể lệ họp cổ đông, thủ tục phát hành cổ phần, lập các quỹ, ... Giấy phép thành lập là tài liệu pháp lý chứng minh về tư cách pháp nhân của đơn vị, việc nghiên cứu giúp kiểm toán viên hiểu về mục tiêu hoạt động, các lĩnh vực kinh doanh hợp pháp của doanh nghiệp.

+ Xem xét các báo cáo quản trị, báo cáo tài chính và các báo cáo kiểm toán, thanh tra, kiểm tra của năm hiện hành và các năm trước.

Báo cáo tài chính cung cấp những dữ kiện về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ của đơn vị, giúp kiểm toán viên nhận thức tổng quát, phân tích và đánh giá xu hướng phát triển của đơn vị. Các báo cáo kiểm tra, kiểm toán, thanh tra, ... giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về hiện trạng và dự kiến phương hướng kiểm tra.

+ Quyết định và văn bản ý kiến chỉ đạo của Thủ tướng Chính phủ, Bộ trưởng, Chủ tịch Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương hoặc người, tổ chức được ủy quyền đối với doanh nghiệp nhà nước.

+ Nghị quyết của Đại hội đồng cổ đông, Biên bản các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc Ban giám đốc.

Đây là các tài liệu tóm tắt về những vấn đề quan trọng đã được thảo luận và quyết định trong những cuộc họp như xét duyệt về việc mua bán các tài sản quan trọng, các khoản vay, ...

- Những cam kết với các công ty con, công ty liên doanh, liên kết và các đơn vị, tổ chức có liên quan.

+ Các hợp đồng hoặc cam kết quan trọng như hợp đồng mua bán hàng hoá, sử dụng bản quyền, ...

+ Các nội quy, chính sách của doanh nghiệp.

Việc nghiên cứu nội quy, chính sách của đơn vị giúp kiểm toán viên xác định xem xét các quyết định của nhà quản lý có phù hợp với luật pháp, với chính sách hiện hành của doanh nghiệp hay không, đặc biệt là giúp kiểm toán viên đạt được sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

+ Các tài liệu khác như các văn bản luật, chế độ chính sách có liên quan đến đơn vị; các báo, tạp chí để cập nhật những thông tin mới nhất về kinh tế, kỹ thuật và những vấn đề mà xã hội quan tâm đến doanh nghiệp.

- Thu thập thông tin từ đơn vị cấp trên của doanh nghiệp. Phương pháp này sẽ giúp kiểm toán viên có thêm được các thông tin về các vấn đề có liên quan đến doanh nghiệp.

- Quan sát trực tiếp một số hoạt động chủ yếu của doanh nghiệp.

Điều này rất hữu ích vì sẽ tạo cơ hội để các kiểm toán viên tiếp cận và quan sát về thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát nội bộ, giúp cho kiểm toán viên hiểu khái quát về phương thức sử dụng và bảo vệ tài sản, sơ bộ đánh giá về kiểm soát nội bộ và giúp kiểm toán viên đánh giá phân tích các trọng yếu kiểm toán.

Trao đổi, phỏng vấn các cán bộ quản lý và nhân viên có trách nhiệm của doanh nghiệp. Qua những cuộc tiếp xúc, ngoài việc tìm hiểu về phương diện chuyên môn, kiểm toán viên cũng đánh giá sơ bộ về năng lực, phẩm chất các nhân viên của doanh nghiệp.

- Phân tích chung: Phân tích tổng quát các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp thông qua sự biến động các chỉ số tài chính qua các năm, cơ cấu các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính,...; phân tích những thuận lợi và khó khăn chủ yếu ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến tình hình hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp.

Phân tích chung về tình hình tài chính và hoạt động của doanh nghiệp giúp kiểm toán viên hiểu rõ hơn về tình hình hoạt động của doanh nghiệp, phát hiện những biến động bất thường qua đó giúp dự đoán về những khu vực có rủi ro hoạt động, rủi ro kiểm toán cao.

2. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp được kiểm toán

2.1. Mục đích

- Xác định được các khía cạnh và mức độ trọng yếu, hạn chế được rủi ro kiểm toán.

- Nhằm lựa chọn phương pháp kiểm toán và mẫu kiểm toán phù hợp.

- Tiết kiệm được thời gian và nhân lực cho cuộc kiểm toán.

2.2. Nội dung

- Xem xét cơ cấu tổ chức, cơ chế hoạt động, mối quan hệ của hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả và độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Xem xét, phát hiện những hạn chế của hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

- Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty, phải xem xét thêm các quan hệ, cơ chế kiểm soát của các công ty con, công ty liên doanh, liên kết, các công ty thuộc và trực thuộc.

- Xác định rủi ro kiểm soát.

2.3. Phương pháp thu thập thông tin

- Xem xét tài liệu của các lần kiểm toán trước, các tài liệu về các cuộc thanh tra hay kiểm tra của các cơ quan có thẩm quyền đã được tiến hành, các cuộc kiểm tra trong nội bộ doanh nghiệp được kiểm toán.

- Trao đổi, phỏng vấn với ban lãnh đạo doanh nghiệp và cá nhân có liên quan.

- Thu thập, nghiên cứu các tài liệu, các văn bản về điều lệ, quy chế hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp được kiểm toán.

- Quan sát, kiểm tra, thử nghiệm tuân thủ các hoạt động của doanh nghiệp.

3. Xác định rủi ro kiểm toán

Dựa vào nội dung về rủi ro kiểm toán như đã đề cập trong Mục 4 Chương II Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán viên cần tiến hành các thủ tục phân tích một cách tỉ mỉ các thông tin cũng như các đánh giá đã thu thập được từ hoạt động, lĩnh vực kinh doanh, hệ thống kiểm soát nội bộ như đã đề cập ở trên để thiết kế các thủ tục kiểm toán cần thiết nhằm hạn chế thấp nhất rủi ro kiểm toán. Việc xác định rủi ro kiểm toán cần được thực hiện một cách liên tục trong tất cả các bước của quy trình kiểm toán. Tuy nhiên ở bước chuẩn bị kiểm toán chỉ tiến hành xác định ở mức độ tổng thể để xác định các vấn đề cần lưu ý và cách thức xử lý cho các bước tiếp theo của quy trình.

Trên cơ sở các tài liệu, thông tin thu thập được từ hoạt động, lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp và các thông tin từ hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên cần đưa ra các xét đoán sơ bộ về mức độ của từng loại rủi ro (cao, trung bình, thấp) do các nguyên nhân sau:

- Do ngành nghề và tính chất hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp tạo ra các cơ hội xảy ra gian lận, sai sót về mặt tài chính liên quan đến hoạt động thu, chi tiền của doanh nghiệp;

- Do tập quán văn hóa hay thói quen ứng xử làm sai lệch cách nhìn nhận về gian lận cho rằng chúng chỉ là bình thường hoặc giống như các sai sót không đáng kể;

- Do hệ thống kiểm soát nội bộ yếu (yếu tố quy trình hoặc con người) liên quan đến các hoạt động kinh doanh dễ bị gian lận mà khó phát hiện được;

- Do ý chí chủ quan của lãnh đạo doanh nghiệp nhằm đạt một mục tiêu nào đó do áp lực của hoạt động kinh doanh hoặc dư luận trong doanh nghiệp và của xã hội.

- Do quy mô, độ lớn của tập đoàn, tổng công ty, số lượng các công ty con, các doanh nghiệp thuộc và trực thuộc.

Dựa trên sự phân tích các xét đoán trên, kiểm toán viên cần đưa ra các thủ tục phân tích, thiết kế và tiến hành thủ tục kiểm toán cần thiết để xem xét về rủi ro kiểm toán, thu thập các giải trình của các bộ phận có liên quan. Trên cơ sở đó

hướng dẫn các biện pháp xử lý trong từng trường hợp cụ thể, quá trình xem xét này phải được thực hiện phù hợp với mục tiêu, phạm vi và cấp độ của từng cuộc kiểm toán.

4. Xác định mức độ trọng yếu kiểm toán

Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán về tính trọng yếu, kiểm toán viên cần đưa ra các xét đoán về mức độ trọng yếu dựa trên:

- Mỗi quan hệ giữa mức độ trọng yếu và mức độ rủi ro kiểm toán;
- Các đánh giá về mặt định tính và định lượng.

Kiểm toán viên cần dựa trên các thông tin thu thập được và từ kinh nghiệm nghề nghiệp để đánh giá mối quan hệ giữa mức độ trọng yếu và mức độ rủi ro kiểm toán đối với từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi xác định bản chất, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện.

Dựa trên mục tiêu của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên đưa ra các xét đoán tập trung vào các khoản mục được coi là trọng yếu trên báo cáo tài chính ví dụ: Lãi trước thuế hoặc lỗ; Doanh thu; Hàng tồn kho; Công nợ khó đòi; Vay nợ; ... các chỉ tiêu hợp nhất trên báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ hoặc báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty.

Kiểm toán viên dựa trên sự hiểu biết về doanh nghiệp và áp dụng xét đoán nghề nghiệp để lượng hóa mức trọng yếu dựa trên tỷ lệ phần trăm (%) đối với từng sai lệch của các chỉ tiêu trọng yếu trên báo cáo tài chính. Việc tính toán tỷ lệ phần trăm các sai lệch để xác định mức trọng yếu cần xem xét trong mối quan hệ với các quy định của doanh nghiệp và của luật pháp, mức độ nhạy cảm cũng như giá trị cụ thể của từng khoản mục trên báo cáo tài chính. Mức độ nhạy cảm bao hàm các vấn đề chủ yếu sau:

- Việc tuân thủ các quy định của cơ quan có thẩm quyền;
- Các mối quan tâm của các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền trong quản lý và điều hành nền kinh tế;
- Dư luận xã hội đối với các vấn đề kinh tế.

Cần lưu ý là trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán phải xác lập mức trọng yếu. Khi chuẩn bị hoàn thành kiểm toán, mức trọng yếu có thể phải điều chỉnh lại theo các chỉ tiêu thực tế đã được xác định. Ngoài ra, ngay từ giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, kiểm toán viên có thể chủ động xác lập một mức trọng yếu thấp hơn mức dự tính để tăng khả năng phát hiện sai lệch trên báo cáo tài chính và giảm rủi ro kiểm toán.

5. Lập kế hoạch kiểm toán của đoàn kiểm toán

Trên cơ sở khảo sát thu thập và đánh giá thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, thông tin về tài chính và các thông tin khác của doanh nghiệp, Trưởng đoàn kiểm toán lập kế hoạch kiểm toán theo hướng dẫn tại Mục 5 Chương II Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số

04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước và các văn bản sửa đổi, bổ sung đối với từng thời kỳ cho phù hợp về:

- Mục tiêu;
- Nội dung;
- Phạm vi và giới hạn;
- Phương pháp kiểm toán;
- Kế hoạch nhân sự, thời gian, chi phí, bố trí cơ cấu đoàn kiểm toán.

5.1. Mục tiêu của việc lập kế hoạch kiểm toán

Mục tiêu của việc lập kế hoạch kiểm toán là để có thể thực hiện công việc kiểm toán đúng hướng, đạt mục đích, hiệu quả, tiết kiệm chi phí và theo đúng thời gian dự kiến.

5.2. Nội dung kế hoạch kiểm toán

- Thông tin về hoạt động của đơn vị:

Bao gồm thông tin chung về kinh tế, đặc điểm của lĩnh vực kinh doanh, kết quả tài chính, năng lực của Hội đồng quản trị, Ban giám đốc, chính sách của doanh nghiệp, mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp,...

- Đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp:

Bao gồm chính sách kế toán và những thay đổi trong chính sách đó, ảnh hưởng chính sách mới về kế toán; những điểm quan trọng trong hệ thống kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên dự kiến thực hiện các thử nghiệm.

- Mục tiêu của cuộc kiểm toán:

Trên cơ sở mục tiêu kiểm toán chung hàng năm của Kiểm toán Nhà nước và yêu cầu của từng cuộc kiểm toán để xác định mục tiêu cụ thể. Mục tiêu kiểm toán phải phù hợp với các văn bản hướng dẫn của Kiểm toán Nhà nước. Thông thường mục tiêu kiểm toán đối với doanh nghiệp là:

- + Xác nhận tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính;

+ Đánh giá, nhận xét việc tuân thủ pháp luật, chính sách chế độ tài chính kế toán của doanh nghiệp;

+ Đánh giá tính kinh tế, tính hiệu quả, tính hiệu lực trong việc quản lý tài sản và tiền vốn của Nhà nước.

- Nội dung kiểm toán:

Nội dung kiểm toán phù hợp với nội dung trong Quyết định kiểm toán. Thông thường nội dung kiểm toán bao gồm.

- + Kiểm toán tài sản và nguồn vốn;
- + Kiểm toán doanh thu, thu nhập, chi phí và kết quả kinh doanh;
- + Kiểm toán thuế và các khoản phải nộp ngân sách nhà nước;

- + Kiểm toán việc chấp hành Luật, chính sách chế độ của Nhà nước;
- + Kiểm toán đánh giá hiệu quả, khả năng đảm bảo an toàn vốn kinh doanh của Nhà nước trong doanh nghiệp.

- Phạm vi và giới hạn kiểm toán.
- Xác lập mức độ trọng yếu và đánh giá rủi ro kiểm toán.
- Phương pháp, thời gian, chi phí và bố trí nhân lực:

Bao gồm phương hướng áp dụng các kỹ thuật kiểm toán đối với những khoản mục chủ yếu của báo cáo tài chính, được xây dựng dựa trên mức độ trọng yếu và rủi ro kiểm toán đã được xác định và đánh giá.

- Các vấn đề khác:

- 1 Những vấn đề cần phải quan tâm như: các tồn tại của những cuộc kiểm toán trước hay những vấn đề khác được dư luận quan tâm;

- + Dự kiến chi phí cho cuộc kiểm toán.

6. Phê duyệt kế hoạch và các vấn đề khác

Trình tự các bước tiến hành việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo hướng dẫn tại Mục 6 và Mục 7 Chương II Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước và các quy định hiện hành của Kiểm toán Nhà nước.

Chương III

THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

Trình tự, thủ tục thực hiện bước “Thực hiện kiểm toán” doanh nghiệp nhà nước theo các quy định tại Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước. Quy trình này quy định cụ thể một số nội dung sau:

1. Nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Trình tự, thủ tục thực hiện nội dung này thực hiện theo quy định tại Mục 2.1 Chương III Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước và các quy định cụ thể sau:

1.1. Đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát đạt được từ hệ thống kiểm soát của đơn vị được kiểm toán và ảnh hưởng tới bản chất và phạm vi của thủ tục kiểm toán chi tiết

Kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán phải đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát đạt được từ kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

Khi đánh giá được mức độ rủi ro kiểm soát đạt được từ hệ thống kiểm soát nội bộ, trên cơ sở quan hệ đến các cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể xác định bản chất và phạm vi thực hiện thủ tục kiểm toán chi tiết. Phạm vi của thử nghiệm cơ bản có thể phải tăng lên nếu kết quả kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ cho thấy hệ thống kiểm soát hoạt động không hiệu quả.

Công việc kiểm toán dựa trên sự đánh giá rủi ro của kiểm toán viên. Nếu rủi ro kiểm soát được đánh giá càng lớn thì cần nhiều bằng chứng kiểm toán tin cậy và phù hợp từ thực hiện thủ tục kiểm toán chi tiết. Kiểm toán viên xem xét để thu thập được sự đảm bảo kiểm toán từ quy trình phân tích trước, sau đó sẽ tiến hành kiểm tra chi tiết nếu thấy cần thiết.

1.2. Ghi chép rủi ro kiểm soát

Kiểm toán viên cần ghi chép các giải pháp tổng thể nhằm xác định các rủi ro đã được xác định về sai sót trọng yếu đối với báo cáo tài chính cũng như bản chất, thời gian, và phạm vi của các thủ tục kiểm toán tiếp theo, mối liên hệ giữa các thủ tục đó với các rủi ro đã xác định ở mức độ hợp lý của cơ sở dẫn liệu, và kết quả của các thủ tục kiểm toán.

Tài liệu kiểm toán phải nêu rõ các vấn đề sau đây:

- Trọng yếu, rủi ro đã xác định;
- Phản hồi của Ban quản lý đơn vị;
- Mối liên hệ giữa các rủi ro kiểm toán trọng yếu với khu vực và cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính;
- Phương pháp kiểm toán lựa chọn nhằm hạn chế những rủi ro này.

2. Kiểm toán số dư đầu năm

Đối với các cuộc kiểm toán các doanh nghiệp nhà nước không được Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán năm liền kề trước đó, phải thực hiện kiểm toán số dư đầu năm của các khoản mục trên bảng cân đối kế toán và các khoản mục có liên quan trên các báo cáo tài chính khác của năm trước.

Các số dư đầu năm được dựa trên các số dư cuối năm trước và phản ánh những ảnh hưởng của:

- Các chính sách kế toán áp dụng cho năm trước;
- Các giao dịch của năm trước.

2.1. Các chính sách kế toán áp dụng cho năm trước

Để đảm bảo rằng các chính sách kế toán được áp dụng nhất quán hoặc những thay đổi trong các chính sách kế toán được xem xét một cách hợp lý, các thủ tục cần thực hiện là:

- Rà soát những kết quả của các thủ tục kiểm toán thực hiện trong năm hiện nay để xác định có sự thay đổi nào trong các chính sách kế toán hay không.

- Đối với những thay đổi được xác định, kiểm tra xem bản chất và ảnh hưởng của thay đổi đó đã được trình bày hợp lý theo các chính sách kế toán của Nhà nước quy định hay chưa.

Nếu các chính sách kế toán kỳ hiện tại doanh nghiệp không được áp dụng nhất quán liên quan tới các số dư đầu năm và nếu thay đổi chưa được hạch toán đúng đắn và trình bày hợp lý, kiểm toán viên có thể đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần hoặc ý kiến không chấp nhận.

2.2. Các giao dịch của năm trước

- Trong trường hợp báo cáo tài chính của năm trước đã được kiểm toán bởi kiểm toán viên khác, kiểm toán viên cần xem xét hồ sơ kiểm toán năm trước.

- Nếu báo cáo kiểm toán của năm trước được sửa đổi, xem xét liệu các thủ tục cần đưa thêm vào hoặc tăng cường trong năm hiện tại để nêu ra vấn đề dẫn đến kết quả sửa đổi báo cáo.

- Đối chiếu các số dư từ Bảng cân đối số phát sinh của năm trước với số kế toán của năm nay và điều tra những chênh lệch (nếu có).

Sau khi áp dụng các thủ tục nêu trên, nếu kiểm toán viên không đạt được đủ các đảm bảo từ việc áp dụng các thủ tục nêu trên, hoặc không thể xem xét hồ sơ kiểm toán của cuộc kiểm toán năm trước, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác bằng cách xem xét mức trọng yếu và rủi ro để lựa chọn số dư để kiểm tra.

3. Thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với các khoản mục trên báo cáo tài chính

3.1. Kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp

Mục này hướng dẫn thủ tục kiểm toán chi tiết các khoản mục chủ yếu đối với báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các doanh nghiệp không phải là công ty mẹ (công ty con, công ty thành viên thuộc tổng công ty, các doanh nghiệp độc lập, phụ thuộc) được lập theo phương pháp giá gốc. Nội dung các thủ tục kiểm toán các khoản mục báo cáo tài chính gồm:

- Xác định phạm vi kiểm toán của khoản mục;
- Xác định cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán;
- Các thủ tục kiểm toán.

Thủ tục kiểm toán các khoản mục chủ yếu trên báo cáo tài chính doanh nghiệp nhà nước thực hiện theo Phụ lục kèm theo Quy trình này.

3.2. Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty nhà nước

Báo cáo tài chính hợp nhất được lập cho công ty mẹ trong quan hệ công ty mẹ - con của một tập đoàn hoặc tổng công ty. Báo cáo tài chính hợp nhất được lập theo phương pháp vốn chủ sở hữu và việc lập báo cáo tài chính hợp nhất phải tuân

theo các nguyên tắc quy định tại Luật Kế toán và hệ thống chuẩn mực kế toán về lập báo cáo tài chính tổng hợp và báo cáo tài chính hợp nhất.

3.1.1. Phạm vi kiểm toán

Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ - tập đoàn hoặc tổng công ty bao gồm:

- Kiểm toán các khoản mục báo cáo tài chính của các công ty con dùng để lập báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ hoặc tổng công ty.
- Kiểm tra các sổ kế toán hợp nhất của công ty mẹ - tập đoàn hoặc tổng công ty.
- Kiểm tra các bút toán điều chỉnh các khoản mục theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

3.1.2. Cơ sở dẫn liệu và các rủi ro kiểm toán

Việc xác lập cơ sở dẫn liệu và các rủi ro kiểm toán các khoản mục trong báo cáo tài chính hợp nhất được thực hiện như các khoản mục báo cáo tài chính của một doanh nghiệp được trình bày trong Phụ lục 01 kèm theo Quy trình này. Tuy nhiên, các khía cạnh cụ thể được xác lập khi kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất như sau:

- Tính hiện hữu: Số liệu các khoản mục của báo cáo tài chính hợp nhất được tổng hợp từ các báo cáo tài chính của các công ty con và số sách kế toán về việc điều chỉnh các khoản mục này theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Tính đầy đủ: Số liệu báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh đầy đủ số liệu của các công ty con và các khoản điều chỉnh cuối năm các khoản mục từ các công ty liên doanh, liên kết theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Tính đúng kỳ: Tất cả các báo cáo tài chính của các công ty con và báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ dùng để lập báo cáo tài chính hợp nhất có cùng thời gian hạch toán hoặc phù hợp theo quy định hiện hành của Nhà nước.

- Đánh giá: Các khoản mục điều chỉnh từ công ty con, công ty liên doanh, liên kết về vốn đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, các khoản đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá cuối năm khi hợp nhất được đánh giá đúng đắn.

- Những rủi ro chủ yếu:

- + Số liệu báo cáo tài chính của các công ty con không được hạch toán thống nhất về mặt nội dung và phương pháp dẫn đến sự sai lệch khi hợp nhất các khoản mục báo cáo tài chính hợp nhất.

- + Kỳ lập báo cáo tài chính của các công ty con không đồng nhất.

- + Việc đánh giá các khoản mục về tài sản, chênh lệch tỷ giá ở các công ty con, công ty liên doanh, liên kết không chính xác, không hợp lý.

3.1.3. Các thủ tục kiểm toán

a) Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Trong các tập đoàn hoạt động theo cơ chế công ty mẹ con hoặc tổng công ty nhà nước, hệ thống kiểm soát nội bộ được hiểu là hệ thống kiểm soát nội bộ của tập đoàn hay tổng công ty và việc kiểm tra, đánh giá chủ yếu dựa trên các nội dung và tiêu chí sau.

- Kiểm tra, xác định mức độ kiểm soát và quan hệ kiểm soát giữa công ty mẹ, tổng công ty với các công ty con, công ty thành viên thông qua tỷ lệ vốn góp và số vốn góp của công ty mẹ, tổng công ty vào các công ty con, công ty liên doanh, liên kết.

- Kiểm tra và xác định các cam kết của công ty mẹ, tổng công ty với các công ty con, công ty thành viên về các khoản nợ hoặc trách nhiệm về các tài sản, nguồn vốn chủ sở hữu.

- Kiểm tra và xác định phần vốn góp và lợi ích của cổ đông thiểu số trong các công ty con.

b) Các thủ tục phân tích

- Sử dụng các tỷ suất về tỷ trọng vốn đầu tư và tỷ trọng doanh thu, chi phí, lợi nhuận của công ty mẹ, công ty con, công ty thành viên, các công ty liên doanh, liên kết trong tổng tài sản và nguồn vốn của công ty mẹ hoặc tổng công ty để đánh giá về vai trò và mức độ ảnh hưởng của công ty mẹ, các công ty con trong hoạt động kinh doanh của tập đoàn hoặc tổng công ty.

- Dựa vào các tỷ suất tài chính như tỷ suất cơ cấu vốn, tài sản, tỷ suất thanh toán, tỷ suất sinh lợi vốn kinh doanh,... để đánh giá tổng quát về hiệu quả hoạt động và mức độ lành mạnh, an toàn về tài chính của cả tập đoàn, tổng công ty và các công ty thành viên.

- So sánh và đánh giá vai trò của tập đoàn hoặc tổng công ty nhà nước đối với ngành kinh tế cũng như toàn bộ nền kinh tế, để có quan điểm nhìn nhận, đánh giá tổng quát hoạt động của tập đoàn hoặc tổng công ty.

c) Thủ tục kiểm toán chi tiết các khoản mục báo cáo tài chính hợp nhất

Nội dung, trình tự thủ tục kiểm toán chi tiết các khoản mục của báo cáo tài chính hợp nhất về cơ bản giống như kiểm toán chi tiết các khoản mục báo cáo tài chính một doanh nghiệp thành viên trình bày trong Phụ lục kèm theo Quy trình này. Các thủ tục kiểm toán chi tiết báo cáo tài chính hợp nhất chủ yếu tập trung vào các nội dung sau:

- * Kiểm toán báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con được lập theo phương pháp giá gốc dựa trên các tiêu chí:

- Kiểm tra tính trung thực, hợp lý và phương pháp trình bày của các khoản mục trên báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con (áp dụng nội dung, thủ tục kiểm toán chi tiết báo cáo tài chính ở Phụ lục).

- Kiểm tra tính thống nhất về kỳ hạch toán của báo cáo tài chính riêng công ty mẹ và các công ty con. Nếu có công ty con nào có kỳ hạch toán không thống nhất với công ty mẹ phải yêu cầu đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại kỳ hạch toán.

- Kiểm tra tính thống nhất về chính sách kế toán và phương pháp hạch toán, phương pháp trình bày các khoản mục trên báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con. Nếu có sự không thống nhất về chính sách kế toán, phương pháp hạch toán thì xác định mức độ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hợp nhất cũng như yêu cầu đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại cho phù hợp.

* Kiểm tra sổ sách kế toán hợp nhất và các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Kiểm tra tính chính xác việc cộng các khoản mục tương ứng của các báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con để hợp nhất vào báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn hoặc tổng công ty (đối với các khoản mục không phải điều chỉnh).

- Kiểm tra tính đúng đắn các bút toán điều chỉnh khi hợp nhất các khoản mục: điều chỉnh các khoản đầu tư của công ty mẹ vào các công ty con. Giá trị ghi sổ của khoản đầu tư của công ty mẹ trong từng công ty con và phần vốn của công ty mẹ trong vốn chủ sở hữu của các công ty con phải được loại trừ hoàn toàn trên báo cáo tài chính hợp nhất.

- Kiểm tra tính đúng đắn của việc điều chỉnh các khoản phải thu, phải trả nội bộ trong cùng tập đoàn. Các khoản phải thu, phải trả nội bộ trong cùng tập đoàn hoặc tổng công ty phải được loại trừ hoàn toàn.

- Kiểm tra tính đúng đắn của việc điều chỉnh các khoản lợi nhuận chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ. Các khoản lợi nhuận chưa thực hiện từ các giao dịch nội bộ đang nằm trong hàng tồn kho, tài sản cố định, lợi nhuận trước thuế phải được loại trừ hoàn toàn.

- Kiểm tra tính đúng đắn các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ. Các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ phải được loại bỏ trên báo cáo tài chính hợp nhất trừ khi chi phí tạo nên các khoản lỗ đó không thể thu hồi được.

- Kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý để xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất. Dựa vào tỷ lệ vốn góp của cổ đông thiểu số tại các công ty con để kiểm tra xác định phần vốn góp của cổ đông thiểu số trong tổng vốn chủ sở hữu trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất và lợi nhuận thuộc về cổ đông thiểu số trên Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.

- Kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý về điều chỉnh lãi, lỗ chưa phân phối, chênh lệch tăng giảm về đánh giá tài sản, chênh lệch tăng, giảm tỷ giá ngoại tệ của các công ty liên doanh, liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn hoặc tổng công ty.

* Kiểm tra tính đúng đắn số liệu tổng hợp các bút toán điều chỉnh trên sổ kế toán hợp nhất được phản ánh vào báo cáo tài chính hợp nhất

Ngoài những nội dung kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, tổng công ty nhà nước trình bày ở trên, các khoản mục và nội dung kiểm toán

khác áp dụng thủ tục kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định trình bày ở Phụ lục kèm theo Quy trình này.

4. Kiểm toán tính tuân thủ các quy định pháp luật và các quy định khác

Sau khi thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản, kiểm toán viên cần xem xét quy định pháp lý và các quy định khác để đánh giá tính tuân thủ trong việc chấp hành luật pháp của đơn vị được kiểm toán, cụ thể các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng:

a) Đối chiếu, xác minh để làm rõ:

- Môi trường pháp lý mà doanh nghiệp đang hoạt động;
- Các biện pháp ban lãnh đạo sử dụng để đảm bảo không có các vi phạm
- Các hoạt động nghiệp vụ, giao dịch của đơn vị có đảm bảo tuân thủ các quy định pháp luật và các quy định khác có liên quan.

b) Đánh giá (kiểm tra)

- Lập danh sách các tài liệu, hồ sơ kiểm tra;
- Kiểm tra các hồ sơ, tài liệu về các hoạt động, giao dịch của đơn vị;
- Các thủ tục khác.

5. Kiểm toán đánh giá tính hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp

5.1. Các chỉ tiêu chủ yếu phản ánh hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp nhà nước

- Mức độ thực hiện được các mục tiêu của Nhà nước đặt ra đối với doanh nghiệp nhà nước như: Đảm bảo ổn định tài chính, tiền tệ quốc gia; đảm bảo nguồn thu cho ngân sách; đảm bảo cân đối và ổn định nhu cầu về sản phẩm, hàng hóa cho xã hội;...

- Sự tăng trưởng bền vững của các doanh nghiệp nhà nước được thể hiện qua các chỉ tiêu tăng trưởng về vốn, doanh thu, lợi nhuận và khả năng phát triển thị trường sản phẩm, dịch vụ qua các thời kỳ.

- Bảo toàn được vốn nhà nước trong quá trình hoạt động.

- Tạo được thêm nhiều công ăn việc làm và tăng thu nhập của người lao động.

- Hoạt động của doanh nghiệp nhà nước góp phần bảo vệ môi trường và nâng cao đời sống an sinh xã hội.

5.2. Các thủ tục kiểm toán hoạt động

Sau khi thực hiện các thủ tục và đánh giá kết quả kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán tính tuân thủ, kiểm toán viên, Tổ trưởng Tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán thực hiện các thủ tục kiểm toán hoạt động như sau:

- Lập bảng tổng hợp để lượng hóa định lượng và định tính về các chỉ tiêu về khối lượng sản phẩm doanh nghiệp cung cấp đáp ứng nhu cầu thị trường, doanh thu, số nộp ngân sách, thu nhập của người lao động,...

- Dựa vào bảng tổng hợp kết quả hoạt động để tính ra các chỉ tiêu so sánh như tốc độ tăng trưởng, tốc độ gia tăng về quy mô tài sản, vốn, khối lượng sản phẩm, doanh thu, lợi nhuận, các khoản nộp ngân sách, thu nhập bình quân của người lao động,...

- Xem xét đánh giá khả năng bảo toàn vốn nhà nước tại doanh nghiệp

- Xem xét mức độ tác động hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp đến tình hình kinh tế - xã hội, đến việc thực hiện các chính sách kinh tế, tiền tệ, các cân đối kinh tế của Nhà nước, đến môi trường,...

- Thực hiện các cuộc khảo sát trực tiếp một số hoạt động, phỏng vấn, xác minh từ các tổ chức liên quan như tổng công ty, tập đoàn, cơ quan chức năng nhà nước,...

- Tổ kiểm toán, Đoàn kiểm toán tổ chức các cuộc họp, thảo luận để đánh giá tính hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp theo tiêu chí và kết quả kiểm toán đã thực hiện để đưa ra kết luận và kiến nghị cuối cùng trước khi lập báo cáo kiểm toán.

6. Các thủ tục kiểm toán khác

Một số thủ tục kiểm toán khác có thể tiến hành trong quá trình kiểm toán mà không liên quan đến quy trình kiểm toán cụ thể nào, có thể thực hiện thêm các thủ tục sau vào chương trình kiểm toán.

- Xem xét các vụ kiện tụng, tranh chấp: Kiểm toán viên cần rà soát các vụ kiện tụng và tranh chấp đang tồn đọng hoặc có thể phát sinh và xem xét ảnh hưởng của nó đến các báo cáo tài chính của đơn vị. Một số phương pháp có thể áp dụng như: xem xét thư từ liên hệ với luật sư, xem xét các chi phí pháp lý,...

- Đánh giá yêu cầu bồi thường: Kiểm toán viên cần rà soát và đánh giá các yêu cầu đòi bồi thường và ảnh hưởng của nó tới các báo cáo tài chính.

- Xem xét, rà soát biên bản các cuộc họp của Hội đồng quản trị, ban giám đốc và cổ đông.

- Nguyên tắc hoạt động liên tục: Trong quá trình lập kế hoạch và tiến hành kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét giả định rằng doanh nghiệp sẽ tiếp tục hoạt động liên tục trong tương lai hoặc ít ra không bị phá sản trong tương lai gần có thể xác định được và không có ý định cũng như không bắt buộc phải giải thể, ngừng kinh doanh hoặc phải tìm sự bảo đảm của bên chủ nợ theo luật định. Tài sản và nguồn vốn được ghi nhận trên cơ sở doanh nghiệp có khả năng thực hiện quyền và nghĩa vụ trong điều kiện kinh doanh bình thường.

- Các bên liên quan: Giao dịch với các bên liên quan thường bị nghi ngờ bất bình thường. Kiểm toán viên cần đặc biệt chú ý đến các giao dịch với các bên liên quan, như giao dịch giữa công ty mẹ với công ty con, giao dịch có liên

quan đến người thân của các lãnh đạo doanh nghiệp, các doanh nghiệp mà các lãnh đạo doanh nghiệp có góp vốn,...

7. Xác định và giải quyết các vấn đề trọng yếu

7.1. Xác định vấn đề trọng yếu

Sau khi thực hiện xong các thủ tục kiểm toán các khoản mục báo cáo tài chính, việc tuân thủ các quy định pháp luật, hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, kiểm toán viên, Tổ trưởng Tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán phải xem xét các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán. Việc xem xét này là cơ sở để đưa ra các đánh giá, kết luận khi lập báo cáo kiểm toán. Nội dung xác định trọng yếu kiểm toán thực hiện theo hướng dẫn tại Mục 4 Chương II của Quy trình này.

Vấn đề được coi là trọng yếu hay không phụ thuộc vào một số yếu tố như quy mô, nội dung, tính chất của vấn đề,... do kiểm toán viên tự xét đoán dựa trên cơ sở chuẩn mực kiểm toán về tính trọng yếu và hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán tại Mục 4 Chương II Quy trình này.

Các vấn đề trọng yếu cần phải tuân thủ tính bảo mật trước khi công khai các thông tin liên quan đến vấn đề trọng yếu đó theo quy định của Kiểm toán Nhà nước và các quy định của Nhà nước.

7.2. Ghi chép các vấn đề trọng yếu

Các vấn đề trọng yếu cần được ghi chép chi tiết và đầy đủ kể cả các ý kiến bất đồng của các thành viên trong tổ kiểm toán. Các vấn đề có thể được ghi chép liên quan đến một vấn đề cụ thể bao gồm:

- a) Mô tả vấn đề;
- b) Ảnh hưởng của vấn đề;
- c) Các bước kiểm toán đã thực hiện để xử lý vấn đề;
- d) Các bằng chứng bổ sung mà kiểm toán viên có được;
- đ) Kết quả tham vấn với các bên khác (ví dụ: luật sư, kiến trúc sư, những người có kinh nghiệm trong các lĩnh vực khác);
- e) Kết luận cuối cùng của tổ kiểm toán hoặc đoàn kiểm toán và cơ sở đưa ra kết luận;
- g) Ý kiến của Tổ trưởng tổ kiểm toán và Trưởng đoàn kiểm toán.

7.3. Đánh giá và giải quyết các vấn đề trọng yếu

- Tổng hợp và đánh giá các phát hiện trong quá trình kiểm toán trên các khía cạnh: mức độ trọng yếu, các ảnh hưởng của các vấn đề trọng yếu đối với các báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán và những vấn đề có liên quan khác.

- Xem xét các vấn đề trọng yếu trong một tổng thể để đảm bảo không bỏ sót các vấn đề quan trọng.

- Tổng hợp các vấn đề trọng yếu, mô tả vấn đề, ảnh hưởng và các đề xuất.

- Các sai phạm có liên quan đến tính trọng yếu cần được báo cáo kịp thời đến Tổ trưởng tổ kiểm toán và Trưởng đoàn kiểm toán để đảm bảo vấn đề đó được giải quyết cần trọng, hợp lý và thỏa đáng.

8. Hoàn tất thủ tục kiểm toán

8.1. Yêu cầu

- Kiểm toán viên phải có sự hiểu biết sâu sắc về báo cáo tài chính, gồm:
 - + Báo cáo tài chính của từng đơn vị lập theo phương pháp giá gốc;
 - + Báo cáo tài chính hợp nhất áp dụng cho công ty mẹ lập theo phương pháp vốn chủ sở hữu;
 - + Báo cáo tài chính tổng hợp áp dụng cho tổng công ty.
- Trình bày báo cáo tài chính tổng thể phải hợp lý dựa trên kết quả kiểm toán, hoạt động chính của doanh nghiệp và hiểu biết của kiểm toán viên về doanh nghiệp và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp.
- Tất cả những khác biệt lớn và khoản mục bất thường phải được giải thích đầy đủ.
- Các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính đã được xem xét.

8.2. Các thủ tục hoàn thành cuộc kiểm toán

- Thủ tục phân tích cuối cùng. Nếu kiểm toán viên nhận thấy chưa thỏa mãn về kết quả kiểm toán các khoản mục báo cáo tài chính, các hoạt động của doanh nghiệp hoặc kết quả kiểm toán chưa đảm bảo tính lô gic, chưa thống nhất thì Tổ trưởng tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán thực hiện các thủ tục phân tích. Dựa vào các tỷ suất, các cân đối, các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính tìm ra các sai lệch bất thường. Tiến hành thủ tục này sẽ đảm bảo:

- + Mọi sai lệch đáng kể và khoản mục bất thường sẽ được giải thích một cách thích đáng;
- + Kiểm toán viên hiểu được các báo cáo tài chính một cách toàn diện;
- + Việc trình bày tổng quát báo cáo tài chính phù hợp với kết quả kiểm toán, hiệu quả kinh doanh của đơn vị được kiểm toán và hiểu biết của kiểm toán viên về ngành nghề kinh doanh
- Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính:

Sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính là các sự kiện gây khó khăn hay tạo thuận lợi cho doanh nghiệp xảy ra sau ngày lập báo cáo và trước ngày đưa ra ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên. Sự kiện sau ngày lập báo cáo tài chính cũng có thể tính đến các sự kiện xảy ra sau ngày báo cáo kiểm toán. Các thủ tục này có thể bao gồm và không giới hạn các điểm sau:

- + Rà soát các báo cáo tài chính giữa kỳ;
- + Rà soát các thay đổi trong hoạt động kinh doanh, thị trường của doanh nghiệp;

- Rà soát lại biên bản các cuộc họp của Đại hội đồng cổ đông, Hội đồng quản trị và Ban giám đốc,

- Rà soát các ý kiến chỉ đạo, các văn bản của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền có liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp.

- Cập nhật thông tin về:

+ Kết quả rà soát;

! Những thông tin được báo cáo ra bên ngoài do doanh nghiệp lập;

+ Kết quả những sự kiện không chắc chắn hoặc các khoản nợ tiềm tàng tại ngày lập bảng cân đối kế toán;

+ Kết quả của các thủ tục liên quan tới sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

- Xem xét những thay đổi trong các nội dung chủ yếu sau:

- Các hợp đồng với ngân hàng;

- Đơn vị tiền tệ và lãi suất;

+ Các thị trường chủ yếu;

+ Các sản phẩm, khách hàng và nhà cung cấp chủ yếu;

! Quản lý hoặc nhân viên chủ chốt;

+ Quy định hoặc chính sách của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền.

- Hợp với Ban giám đốc doanh nghiệp được kiểm toán;

- Sự thay đổi hoàn toàn các nghiệp vụ được ghi nhận trước ngày lập bảng cân đối kế toán:

+ Tình trạng hiện tại của các khoản mục bao gồm những xét đoán chủ quan được hạch toán trên cơ sở các dữ liệu ban đầu, ví dụ: vụ kiện đang trong quá trình thụ lý;

+ Liệu đơn vị được kiểm toán đã tham gia các cam kết, vay hoặc bảo đảm hay chưa;

! Việc bán các tài sản có giá trị lớn đã xảy ra hoặc được lập kế hoạch hay chưa,

+ Việc phát hành cổ phiếu hoặc công cụ nợ mới hoặc một thỏa thuận sáp nhập, mua lại hay thanh lý đã được thực hiện hoặc lập kế hoạch hay chưa.

9. Ghi chép và rà soát công việc kiểm toán đã thực hiện

Toàn bộ công việc kiểm toán đã thực hiện phải được kiểm toán viên, Tổ trưởng tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán ghi chép vào hồ sơ kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán phải được tổ kiểm toán, đoàn kiểm toán và bộ phận chuyên trách rà soát để đảm bảo rằng công việc kiểm toán được thực hiện một cách thỏa đáng và liệu kiểm toán viên có đủ bằng chứng hỗ trợ cho ý kiến của kiểm toán viên hay không.

9.1. Ghi chép công việc kiểm toán đã thực hiện

9.1.1. Ghi chép công việc kiểm toán

Ghi chép công việc kiểm toán là việc ghi chép các công việc kiểm toán đã thực hiện vào nhật ký và tài liệu làm việc của kiểm toán viên.

a) Nội dung ghi chép:

- Nội dung kiểm toán thực hiện; mục tiêu; Phạm vi; Thủ tục kiểm toán; kết quả kiểm toán; các tham chiếu;
- Ghi chép các vấn đề trọng yếu;
- Ghi chép các hợp đồng quan trọng;
- Ghi chép các hạng mục, nội dung được kiểm tra.

b) Các yêu cầu đặc biệt khi ghi chép

- Tuân thủ quy trình kiểm toán và các quy định khác về chuyên môn, nghiệp vụ của Kiểm toán Nhà nước.
- Ghi chép một lần.

c) Hệ thống tham chiếu

Là hệ thống giúp kết nối các ghi chép, bằng chứng kiểm toán khác nhau một cách khoa học và thống nhất nhằm tăng chất lượng của việc ghi chép kiểm toán và hỗ trợ cho quá trình rà soát.

Ví dụ:

- Tham chiếu thông tin nội bộ giữa các phần hành với nhau: thuế và doanh thu;
- Tham chiếu giữa giấy tờ làm việc với các báo cáo đã được kiểm toán;
- Tham chiếu giữa các số liệu trong cùng một phần hành khi kiểm toán.

Nguyên tắc:

- Quy định chung về trình tự sắp xếp của một hồ sơ kiểm toán;
- Quy định về trình tự trong một phần hành kiểm toán;
- Mỗi một ghi chép kiểm toán phải có số tham chiếu riêng biệt;
- Quy định riêng về màu sắc của các ghi chép;
- Quy định về cách tham chiếu;
- Quy định thống nhất về các dấu hiệu cho các công việc phổ biến.

Các qui định chi tiết:

- Ghi chép kiểm tra chi tiết;
- Ghi chép các phân tích;
- Ghi chép các vấn đề quan trọng.

Ghi chép các phân tích:

- Xác định mức kỳ vọng;
- Xác định mức độ sai số cho phép;
- Tính toán khác biệt;
- Điều tra, giải thích khác biệt.

Ghi chép các vấn đề quan trọng:

- Mô tả vấn đề;
- Ảnh hưởng đến ý kiến kiểm toán;
- Khuyến nghị;
- Nhận xét hoặc ý kiến của các bên liên quan

9 1.2 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.

a) Phân loại

- Hồ sơ hàng năm: Lưu trữ thông tin liên quan trực tiếp đến hoạt động kiểm toán của năm hiện tại.

- Hồ sơ cố định: Lưu trữ thông tin liên quan đến các hoạt động kiểm toán trong tương lai.

b) Nội dung

* Hồ sơ hàng năm bao gồm các tài liệu thuộc Danh mục hồ sơ kiểm toán của một cuộc kiểm toán theo Quy định Danh mục hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

* Hồ sơ cố định bao gồm:

- Giấy phép thành lập;
- Đăng ký thuế;
- Thông tin về sản phẩm của doanh nghiệp, tổ chức bộ máy,...

c) Lưu trữ hồ sơ kiểm toán

Theo qui định hiện hành của Kiểm toán Nhà nước

9.2. Rà soát công việc kiểm toán

Hồ sơ kiểm toán được rà soát để đảm bảo rằng công việc kiểm toán được thực hiện một cách thỏa đáng và liệu kiểm toán viên có đủ bằng chứng hỗ trợ cho ý kiến của kiểm toán viên hay không.

9.2.1. Nội dung

- Trao đổi giữa người rà soát và người thực hiện theo hình thức:

l Trao đổi trực tiếp;

+ Trao đổi từ xa.

- Rà soát công việc kiểm toán và ghi chép kiểm toán: người rà soát thực hiện việc rà soát hồ sơ kiểm toán, không có sự trao đổi với người thực hiện, kết thúc rà soát, người rà soát phải liệt kê nội dung rà soát và ký vào giấy tờ làm việc.

- Rà soát và phê duyệt các kết luận: Trước khi kết thúc kiểm toán tại doanh nghiệp được kiểm toán, người rà soát phải đảm bảo rằng các bằng chứng kiểm toán đã phù hợp; trước khi phát hành báo cáo kiểm toán, người đứng đầu phải rà soát lại tất cả các bằng chứng kiểm toán có liên quan; người rà soát phải kiểm tra lại các vấn đề quan trọng của kiểm toán và thực hiện rà soát tổng thể các báo cáo tài chính.

9.2.2. Các giai đoạn thực hiện rà soát

a) Trước khi thực hiện kiểm toán

- Thống nhất phương pháp ghi chép;

- Thống nhất thời gian và phương pháp rà soát.

b) Trong khi kiểm toán

- Rà soát kịp thời;

- Các vấn đề chính phải được làm rõ.

c) Sau khi kiểm toán

- Rà soát tổng thể;

- Tóm tắt, rút kinh nghiệm cho những đợt kiểm toán sau.

Chương IV

LẬP VÀ GỬI BÁO CÁO KIỂM TOÁN

Trình tự, thủ tục thực hiện bước lập và gửi báo cáo kiểm toán doanh nghiệp nhà nước được thực hiện theo Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng KTNN. Báo cáo kiểm toán doanh nghiệp nhà nước được lập theo mẫu quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước, gồm những nội dung cơ bản sau:

1. Phần mở đầu của báo cáo kiểm toán

- *Tiêu đề của báo cáo kiểm toán*

- *Căn cứ lập báo cáo kiểm toán*

Trình bày các căn cứ tiến hành kiểm toán doanh nghiệp nhà nước theo quy định hiện hành, gồm:

- Mục tiêu kiểm toán năm đã được Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt và hướng dẫn;

+ Kế hoạch kiểm toán đã được Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt,

+ Quyết định kiểm toán doanh nghiệp nhà nước của Tổng Kiểm toán Nhà nước;

- Bảng chứng kiểm toán;

+ Các quy định pháp luật hiện hành có liên quan.

- *Nội dung kiểm toán*

Ghi theo quyết định kiểm toán.

- *Phạm vi và giới hạn kiểm toán*

+ Phạm vi kiểm toán: Báo cáo kiểm toán ghi rõ các báo cáo tài chính được kiểm toán, ngày lập báo cáo tài chính; niên độ tài chính được kiểm toán; trách nhiệm lập báo cáo tài chính; các lĩnh vực hoạt động được kiểm toán; các đơn vị được kiểm toán.

+ Giới hạn kiểm toán: Ghi rõ những nội dung, lĩnh vực hoạt động không kiểm toán và nêu rõ lý do không thực hiện kiểm toán.

- *Các công việc đoàn kiểm toán đã thực hiện*

+ Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ công việc kiểm toán đã được lập kế hoạch và thực hiện theo kế hoạch, đoàn kiểm toán, các tổ kiểm toán và các kiểm toán viên tuân thủ chuẩn mực và quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

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

Các phương pháp kiểm toán (chọn mẫu, thử nghiệm cơ bản,...); 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; đánh giá các ước tính và xét đoán quan trọng đã được người đứng đầu đơn vị được kiểm toán thực hiện khi lập báo cáo tài chính; đánh giá việc trình bày toàn bộ tình hình tài chính trên các báo cáo tài chính.

Báo cáo kiểm toán phải khẳng định là các công việc kiểm toán của đoàn kiểm toán đã cung cấp đủ cơ sở hợp lý làm căn cứ cho ý kiến của kiểm toán viên và Đoàn kiểm toán.

2. Kết quả kiểm toán

- Kết quả kiểm toán về các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính được kiểm toán, nêu rõ số liệu xác nhận của đoàn kiểm toán và giải thích nguyên nhân cụ thể đối với số chênh lệch giữa số liệu xác nhận của đoàn kiểm toán và số liệu báo cáo của đơn vị được kiểm toán.

- Trình bày các phát hiện kiểm toán mang tính trọng yếu về tính tuân thủ nguyên tắc, chuẩn mực kế toán, quy định pháp luật ảnh hưởng trực tiếp đến việc đưa ra ý kiến của kiểm toán viên và đoàn kiểm toán về tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.

- Nhận xét và đánh giá về hiệu quả sử dụng tài sản, nguồn vốn và hiệu quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

3. Kết luận và kiến nghị kiểm toán

3.1. Kết luận

- Ý kiến của đoàn kiểm toán về báo cáo tài chính:

Báo cáo kiểm toán *phải nêu rõ ý kiến* của đoàn kiểm toán về báo cáo tài chính trên phương diện phản ánh (trình bày) tính đúng đắn, trung thực 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.

Các loại ý kiến của Đoàn kiểm toán về báo cáo tài chính của đơn vị: *Ý kiến chấp nhận toàn phần; ý kiến chấp nhận từng phần; ý kiến từ chối (hoặc ý kiến không thể bày tỏ ý kiến); ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược).*

- Ý kiến của đoàn kiểm toán về các nội dung khác: tính tuân thủ các quy định của Pháp luật; tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực trong việc sử dụng vốn và tài sản của doanh nghiệp.

3.2. Kiến nghị

Căn cứ vào kết quả kiểm toán và những nhận xét, đánh giá của kiểm toán viên và Đoàn kiểm toán đưa ra các kiến nghị phù hợp với thẩm quyền của từng cấp cụ thể.

a) Với doanh nghiệp được kiểm toán

- Kiến nghị xử lý tài chính theo kết quả kiểm toán.

- Kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán ở doanh nghiệp.

- Kiến nghị nhằm hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

- Kiến nghị nhằm tăng cường hiệu quả trong việc quản lý và sử dụng nguồn vốn, tài sản của doanh nghiệp.

- Kiến nghị về xử lý trách nhiệm tập thể, cá nhân.

b) Với cơ quan quản lý cấp trên.

c) Với các cơ quan quản lý nhà nước (các bộ, ngành).

d) Với Quốc hội, Chính phủ (nếu có).

4. Phần kết thúc

- 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 và đoàn kiểm toán đã xem xét các sự kiện (nếu có) ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hoặc báo cáo kiểm toán cho đến thời điểm ký báo cáo kiểm toán.

- Địa điểm và thời hạn doanh nghiệp phải gửi báo kết quả thực hiện kiến nghị của đoàn kiểm toán cho cơ quan Kiểm toán Nhà nước.

- Các phụ lục, phụ biểu kèm theo báo cáo kiểm toán.

- Chữ ký và đóng dấu của cơ quan Kiểm toán Nhà nước.

5. Phần phụ lục

Phần phụ lục báo cáo kiểm toán gồm những tài liệu, số liệu chi tiết minh họa, cụ thể hoá các nội dung kiểm toán giúp cho người sử dụng báo cáo khi cần tham khảo, tìm hiểu chi tiết các nội dung kiểm toán. Phần phụ lục thường gồm có các tài liệu sau.

- Khái quát về đơn vị được kiểm toán;

- Phần trình bày rõ thêm về yếu tố ngoại trừ;

- Các phụ biểu chi tiết và giải thích nguyên nhân chênh lệch giữa số liệu kiểm toán xác nhận và số báo cáo của doanh nghiệp;

- Các sơ đồ, biểu đồ chi dẫn, các số liệu dùng để phân tích đưa ra các nhận xét, ý kiến của đoàn kiểm toán;

- Những ý kiến của người giải trình;

- Các ghi nhớ cần thiết khác...

Chương V

KIỂM TRA VIỆC THỰC HIỆN KẾT LUẬN, KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN

Thực hiện theo quy định tại khoản 2 Điều 57 Luật Kiểm toán nhà nước và Chương V Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm Nhà nước./.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC



Vương Đình Huệ

HƯỚNG DẪN NỘI DUNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC

1. Kiểm toán các tài khoản tiền

1.1. Phạm vi

Kiểm toán các tài khoản tiền bao gồm tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển.

1.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính hiện hữu: số dư tiền mặt ghi nhận có thể không tồn tại;
- Đánh giá: số dư tiền mặt có thể không được đánh giá đúng;
- Đầy đủ: các nghiệp vụ thu chi tiền có thể không được ghi chép đầy đủ.

1.3. Các thủ tục kiểm toán

1.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Một số thủ tục khảo sát cơ bản:

- Xem xét việc kiểm kê quỹ được tiến hành định kỳ không. Biên bản kiểm quỹ phải được lập và được ký bởi những người có liên quan.

- Đơn vị có ban hành quy định về tồn quỹ tiền mặt, đánh giá việc chấp hành quy định về tồn quỹ tiền mặt và việc nộp tiền bán hàng thu được vào ngân hàng có đầy đủ và kịp thời không.

- Hệ thống bảo vệ của doanh nghiệp đối với tài sản tiền mặt ở quỹ (két, hệ thống báo động,...) có đảm bảo an toàn không.

- Hàng tháng phải đối chiếu số dư tiền gửi ngân hàng với Ngân hàng và phải lập biên bản đối chiếu, được phê duyệt bởi cấp có thẩm quyền.

- Có quy định về phân cấp phê duyệt cho các khoản chi tiêu bằng tiền mặt không, quy trình xét duyệt các khoản chi có được kiểm tra đầy đủ, kỹ lưỡng của người lập phiếu chi, của kế toán trưởng và của thủ trưởng đơn vị không.

- Các khoản chi tiêu có được phê duyệt bởi đúng cấp có thẩm quyền không.

- Xem xét quy định trách nhiệm rõ ràng trong việc phân công quản lý tiền mặt ở quỹ tiền mặt, quỹ tiền mặt phải đảm bảo nguyên tắc chỉ có một Thủ quỹ quản lý.

- Xem xét nguyên tắc thủ quỹ và những người có trách nhiệm duyệt chi tiền mặt không được giữ sổ kế toán tiền mặt, việc bố trí nhân viên thủ quỹ có quan hệ với kế toán tiền và người ký duyệt phiếu chi có vi phạm quy định

không. Khảo sát sự tách biệt giữa chức năng ký phát hành séc chi tiền và chức năng thực hiện nghiệp vụ thanh toán.

- Tiến hành xem xét việc phân chia trách nhiệm trong vấn đề kiểm tra soát xét các thủ tục, chứng từ liên quan đến các nghiệp vụ thu chi tiền mặt.

- Kiểm toán viên có thể chọn một số phiếu thu, phiếu chi, biên bản kiểm kê quỹ, bảng đối chiếu số dư tiền gửi ngân hàng để kiểm tra tính tuân thủ hệ thống kiểm soát nội bộ.

1.3.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích tỷ trọng của số dư tiền mặt, tiền gửi trên tổng tài sản.

- Phân tích số dư về tiền Việt Nam và ngoại tệ (nếu có).

- Phân tích chu trình thu tiền, chi tiền,...

1.3.3. Thủ tục kiểm soát chi tiết

- Nhằm đảm bảo các khoản tiền thu chi ghi sổ kế toán tiền mặt đều là thực tế phát sinh và có căn cứ hợp lý; các nghiệp vụ thu, chi tiền mặt đều được ghi sổ đầy đủ không bị bỏ sót hoặc ghi trùng cần thực hiện các bước sau:

- 1. Đối chiếu sổ Nhật ký quỹ với sổ chi tiết, sổ cái tài khoản tiền mặt;

- + Đối chiếu chứng từ thu, chi với các chứng từ gốc, đối chiếu giữa sổ kế toán tiền mặt với sổ kế toán liên quan như sổ mua hàng, sổ bán hàng, sổ theo dõi nợ...;

- + Khảo sát các bằng chứng và sự phê chuẩn các khoản chi tiền mặt, xem xét chữ ký phê chuẩn và tính đúng đắn của sự phê chuẩn đó;

- 1. Tiến hành đồng thời các khảo sát nghiệp vụ chu kỳ mua vào, thanh toán và chu kỳ bán hàng, thu tiền để đối chiếu kiểm tra.

- Nhằm đảm bảo các khoản chiết khấu mua hàng, chiết khấu bán hàng, giảm giá phát sinh bằng tiền mặt đều đã được phê chuẩn và có căn cứ hợp lý cần thực hiện các bước sau:

- + Xem xét các khoản chiết khấu đã được phê chuẩn có phù hợp với chính sách của doanh nghiệp không.

- + Xem xét việc tính toán có đúng đắn không? đối chiếu giữa hoá đơn với chứng từ thanh toán, với hợp đồng mua bán và với biên bản giảm giá.

- Nhằm đảm bảo các khoản thu, chi tiền mặt đều được tính toán và đánh giá đúng (đánh giá ngoại tệ, vàng, bạc, đá quý...) cần thực hiện các bước sau:

- + Kiểm tra việc quy đổi ngoại tệ có đúng theo chế độ không;

- + Đánh giá ngoại tệ tồn quỹ có được tiến hành và có đúng không;

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ thu, chi tiền mặt được ghi sổ kịp thời và các khoản tiền thu được đều đã nhập quỹ cần thực hiện các bước sau:

- 1. So sánh ngày trên các phiếu thu, phiếu chi với ngày ghi sổ kế toán liên quan.

+ So sánh ngày ghi sổ trên sổ tiền mặt với ngày ghi sổ trên các sổ liên quan như sổ thanh toán nợ, sổ của ngân hàng,...

+ Đối chiếu giữa sổ kế toán tiền mặt với sổ ngân hàng về tiền bán hàng, về ngày bán hàng thu tiền; ngày nộp tiền vào ngân hàng và sổ tiền nộp vào ngân hàng.

- Nhằm đảm bảo tính có thật của số dư quỹ tiền mặt, số dư tiền gửi ngân hàng, kiểm toán viên kiểm tra các biên bản kiểm kê quỹ của doanh nghiệp, xác nhận số dư của ngân hàng. Trong trường hợp nếu thấy cần thiết thì kiểm toán viên có thể thực hiện việc kiểm kê tiền mặt tại thời điểm kiểm toán và kiểm tra các nghiệp vụ thu, chi phát sinh từ sau ngày kết thúc niên độ được kiểm toán đến thời điểm kiểm toán, trực tiếp gửi thư xác nhận số dư với ngân hàng. Lưu ý nếu quỹ bao gồm cả những chứng từ có giá như: ngân phiếu, trái phiếu hoặc vàng, bạc, đá quý thì phải kiểm tra chi tiết để xác định giá trị hợp lý. Căn cứ kết quả kiểm kê để xác định số dư tại ngày lập bảng cân đối kế toán. Yêu cầu doanh nghiệp giải trình nếu có sự chênh lệch.

2. Kiểm toán các khoản đầu tư

2.1. Phạm vi

- Kiểm toán các khoản đầu tư ngắn hạn như đầu tư cổ phiếu, trái phiếu và các chứng khoán khác có thời hạn trong vòng một năm; các khoản đầu tư ngắn hạn khác và kiểm toán các khoản dự phòng đầu tư ngắn hạn.

- Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn như đầu tư chứng khoán dài hạn trên một năm, góp vốn liên doanh, liên kết và kiểm toán việc lập dự phòng đầu tư dài hạn.

2.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính chính xác: Các khoản đầu tư không được ghi nhận một cách chính xác;
- Tính hiện hữu: số dư các khoản đầu tư ghi nhận có thể không tồn tại;
- Tính đúng kỳ: Các khoản đầu tư không được ghi nhận đúng kỳ;
- Đánh giá: Các khoản đầu tư có thể không được đánh giá đúng. Các khoản đầu tư có thể được đánh giá cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được;
- Phân loại, trình bày: Các khoản đầu tư có thể không được phân loại và trình bày hợp lý.

2.3. Các thủ tục kiểm toán

2.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Xem xét việc đối chiếu giữa các báo cáo chi tiết của các khoản đầu tư với số dư trên sổ cái có thường xuyên không.
- Biên bản định giá các khoản đầu tư được phê duyệt không.

- Các khoản giao dịch liên quan đến đầu tư (việc đầu tư hoặc rút vốn đầu tư) phải được phê duyệt.

2.3.2. Thủ tục phân tích

- So sánh giữa giá trị danh nghĩa và giá trị ghi sổ.
- Xem xét mối quan hệ giữa thu nhập từ hoạt động đầu tư và giá trị các khoản đầu tư.

2.3.3. Thủ tục kiểm soát chi tiết

- Nhằm đảm bảo số dư các khoản đầu tư là có thật, kiểm toán viên cần phải:

- + Rà soát những văn bản chứng minh quyền sở hữu;
- + Rà soát những văn bản liên quan, thể hiện sự sở hữu đối với các khoản đầu tư;

- + Kiểm toán viên kiểm tra sự tồn tại của các loại chứng khoán tại thời điểm ghi trong bảng cân đối kế toán bằng cách xem xét xác nhận của người phát hành chứng khoán (bên thứ ba).

- Nhằm đảm bảo các khoản đầu tư đã được đánh giá đúng, kiểm toán viên cần rà soát những biên bản định giá của doanh nghiệp đối với các khoản đầu tư này để đánh giá sự hợp lý trong cách thức định giá của doanh nghiệp. Ngoài ra, kiểm toán viên nên có những đánh giá riêng về khoản đầu tư và đề nghị ban lãnh đạo doanh nghiệp đưa ra những đánh giá của riêng họ.

- Đối chiếu giữa các báo cáo chi tiết của các khoản đầu tư ngắn hạn với số dư trên sổ cái.

- Kiểm tra tính chính xác của các khoản đầu tư.
- Kiểm tra sự trình bày và phân loại của các khoản đầu tư.
- Căn cứ vào giá công bố trên thị trường tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán và các chỉ số về thu nhập hàng năm của các loại chứng khoán đầu tư để xem xét việc trích lập dự phòng giảm giá cho từng mục đầu tư có phù hợp không.

3. Kiểm toán các khoản phải thu, phải trả

3.1. Phạm vi

Kiểm toán các khoản phải thu, phải trả cần tập trung vào các nội dung sau: Các khoản phải thu khách hàng; phải thu nội bộ; trả trước cho người bán; các khoản phải thu khác; dự phòng phải thu khó đòi (gọi tắt là các khoản phải thu); các khoản phải trả nhà cung cấp; phải trả nội bộ và phải trả khác (gọi tắt là các khoản phải trả).

3.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính hiện hữu: các khoản phải thu, phải trả không có thật;

- Tính đầy đủ: Các khoản phải thu, phải trả có thể không được ghi nhận một cách đầy đủ;

- Tính đúng kỳ: Các khoản thu, phải trả không được ghi nhận đúng kỳ;

- Đánh giá: Số dư các khoản phải thu, phải trả có thể không được đánh giá hợp lý. Dự phòng các khoản phải thu không được lập hợp lý.

3.3. Các thủ tục kiểm toán

3.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Các qui định chặt chẽ về việc cấp tín dụng, thay đổi hạn mức tín dụng.

- Báo cáo tuổi nợ được chuẩn bị thường xuyên và phải đối chiếu được với sổ kế toán, phân tích tuổi nợ với số dư các khoản phải thu, phải trả.

- Chính sách dự phòng phải thu khó đòi có được qui định cụ thể không.

- Việc đối chiếu giữa sổ chi tiết và sổ cái có được thực hiện thường xuyên không.

- Kiểm tra qui chế quản lý công nợ phải thu, phải trả; Quy trình quản lý ghi chép và đối chiếu các khoản nợ phải thu bán hàng, phải trả nhà cung cấp, trả trước cho người bán, phải thu nội bộ và dự phòng phải thu khó đòi.

- Kiểm tra việc quy định về việc mở sổ theo dõi chi tiết đối với từng khách hàng, từng nhà cung cấp và từng đơn vị trực thuộc.

- Xem xét hệ thống kiểm soát nội bộ đối với quá trình mua hàng, bán hàng từ khi đặt hàng hoặc nhận đơn đặt hàng đến khi nhận hàng xong chưa thanh toán. Chọn một số nghiệp vụ phát sinh lớn và kiểm tra xem các nghiệp vụ này có tuân thủ hệ thống kiểm soát nội bộ từ khi bắt đầu quá trình phát sinh nghiệp vụ cho đến khi kết thúc. Việc kiểm tra phải bao gồm việc đánh giá tính tuân thủ theo các qui chế quản lý công nợ và các qui định của luật pháp.

- Cách ly trách nhiệm giữa ghi sổ Nhật ký thu tiền, chi tiền với ghi sổ các khoản phải thu, phải trả.

- Doanh nghiệp có gửi đều đặn các báo cáo nợ, đối chiếu nợ với khách hàng phải thu, phải trả không.

3.3.2. Thủ tục phân tích

- Các thủ tục phân tích thường dùng là : Phân tích tỷ suất; phân tích xu hướng; phân tích tuổi nợ và kiểm tra tính hợp lý. Ví dụ về việc sử dụng các tỷ suất để phán đoán các sai sót có thể xảy ra:

- + So sánh tỷ lệ chi phí dự phòng nợ khó đòi trên tổng doanh thu qua các năm nhằm phán đoán sai sót có thể xảy ra là các khoản doanh thu bán hàng trả chậm chưa được phê chuẩn có thể đã gia tăng;

- + So sánh tỷ lệ dự phòng nợ khó đòi trên tổng số các khoản phải thu nhằm phán đoán sai sót có thể xảy ra là báo cáo thừa hoặc thiếu dự phòng nợ phải thu khó đòi.

- Ngoài ra, kiểm toán viên phải đặc biệt chú ý xem xét các khoản phải thu, phải trả có số tiền quá lớn, chưa được thanh toán trong thời gian dài.

3.3.3. Các thủ tục kiểm soát chi tiết

- Các khoản phải thu, phải trả của các khách hàng, nhà cung cấp có số dư lớn phải được kiểm toán viên kê chi tiết ra và kiểm tra chọn mẫu.

- Đối chiếu số dư trên sổ cái với số dư trên sổ chi tiết.

- Nhằm đảm bảo các khoản phải thu, phải trả ghi trên sổ kế toán là có thật, kiểm toán viên cần:

+ Tiến hành xác nhận số dư nợ phải thu, phải trả với khách hàng, hoặc xem xét Biên bản đối chiếu công nợ với khách hàng. Kiểm tra việc đối chiếu xác nhận số dư đến thời điểm cuối quý, cuối năm (ít nhất được 60% tổng số dư của tài khoản này). Tổng hợp kết quả đối chiếu. Lập các bút toán điều chỉnh nếu phát hiện sai sót. Thư xác nhận phải gồm các nội dung sau: Tên khách hàng; Địa chỉ; Ngày xác nhận số dư và số dư nợ phải thu, phải trả;

+ Trường hợp không thể kiểm tra bằng xác nhận, kiểm toán viên cần các bước kiểm tra sau:

Một là, kiểm tra các khoản thanh toán sau ngày khoá sổ.

Hai là, tìm lại các chứng từ gốc liên quan: Hợp đồng mua hàng, bán hàng; Hợp đồng vận chuyển, hoá đơn vận chuyển, hoá đơn mua hàng, bán hàng; phiếu xuất kho, nhập kho, phiếu điều chỉnh hoá đơn, chứng từ giao hàng, phiếu thu, phiếu chi, giấy báo có, báo nợ của ngân hàng...

Ba là, chứng minh hàng hoá hoặc tiền đang di trên đường.

+ Đối chiếu các phiếu thu, phiếu chi, giấy báo có, báo nợ hoặc bản sao kê của ngân hàng với sổ kế toán chi tiết tiền mặt, tiền gửi. Ngoài ra kết hợp kiểm tra các khoản phải thu với doanh thu, phải trả với chi phí, kiểm tra nguồn gốc các khoản chi phí. Kiểm tra một số nghiệp vụ thanh toán của khách hàng, thanh toán cho các hoá đơn nào, có hợp lý không.

- Nhằm mục tiêu các khoản phải thu, phải trả đều được ghi chép đầy đủ trên sổ kế toán, kiểm toán viên cần:

+ Cộng tổng số dư của các khoản phải thu, phải trả và đối chiếu với số cái tài khoản phải thu, phải trả.

+ Kiểm tra nghiệp vụ hàng đã bán nhưng chưa ghi sổ bằng các kỹ thuật phân tích, so sánh lượng hàng hóa xuất bán trên bảng kê (Nhập - Xuất - Tồn) hàng hóa, thành phẩm với số lượng hàng hóa kê khai trên hóa đơn bán hàng.

+ Chọn mẫu một số hoá đơn bán hàng, đối chiếu với sổ chi tiết tài khoản phải thu với nhằm xác định các khoản phải thu của các hoá đơn bán hàng nhưng chưa được thanh toán đã được ghi chép trên sổ kế toán.

- Làm rõ các khoản phải thu trên sổ là thuộc sở hữu của doanh nghiệp. Trường hợp này xảy ra đối với các doanh nghiệp có chính sách chiết khấu, giảm

giá. Để kiểm tra, kiểm toán viên cần áp dụng tổng hợp các khảo sát: xem lại chính sách cạnh tranh, tiếp thị, xác nhận của ngân hàng, xem xét hoá đơn bán hàng và các chứng từ có liên quan.

- Nhằm mục đích làm rõ các khoản phải thu, phải trả được đánh giá đúng đắn, kiểm toán viên cần phải:

+ Chọn một số khách hàng liên quan đến khoản phải thu, phải trả để khảo sát chi tiết số dư nhằm đánh giá các khoản phải thu, phải trả bằng hình thức thẩm tra và xác nhận từ khách hàng. Trường hợp không thể xác nhận sẽ kiểm tra chứng từ gốc về tính toán doanh thu như: số lượng, đơn giá, chi phí vận chuyển,...

+ Đánh giá lại các khoản phải thu, phải trả bằng ngoại tệ theo tỷ giá thực tế. Kiểm tra việc chuyển đổi số dư ngoại tệ, phương pháp xử lý chênh lệch tỷ giá.

- Lập danh sách khách hàng với đầy đủ các thông tin bao gồm tên, địa chỉ, số điện thoại, fax, số dư cuối kỳ. Đối chiếu tổng số phải thu, phải trả với số theo dõi chi tiết tài khoản phải thu khách hàng, phải trả nhà cung cấp và với sổ cái và bảng cân đối kế toán.

- Nhằm đảm bảo việc hạch toán phải thu, phải trả đúng kỳ, kiểm toán viên cần:

+ Căn cứ kết quả kiểm tra các chứng từ về hàng gửi bán (nếu có) và hàng hoá được chuyển thẳng từ các nhà sản xuất đến các khách hàng để điều chỉnh các khoản phải thu;

+ Kiểm tra các nghiệp vụ hàng bán bị trả lại hay các bút toán ghi giảm doanh thu, các khoản trả nợ sau ngày lập bảng cân đối kế toán;

+ Kiểm tra một số nghiệp vụ thanh toán trên giấy báo có của ngân hàng và sổ quỹ tiền mặt đầu kỳ và sau ngày lập bảng cân đối số phát sinh.

- Kiểm tra các khoản phải thu được xóa sổ trong năm. Các bước thực hiện công việc này như sau:

+ Thu thập tình hình biến động tài khoản dự phòng các khoản phải thu;

+ Đối chiếu với sổ cái. Kiểm tra doanh thu của tháng cuối năm tài chính để tìm những số dư lớn hay các nghiệp vụ kinh tế bị điều chỉnh hay xóa sổ. Kiểm tra tính hợp lý và hợp lệ của các khoản phải thu lớn này, việc điều chỉnh hay bút toán xóa sổ;

+ Kiểm tra việc xóa sổ các khoản nợ khó đòi có được sự phê duyệt đúng đắn của người có thẩm quyền hay không;

+ Phân tích hồ sơ gốc của đối tượng nợ để xem xét các dấu hiệu cho thấy không có khả năng đòi được khoản này có thực sự xảy ra hay không (kỳ hạn các món nợ phải thu, tình hình tài chính và khả năng thanh toán của các đối tượng nợ).

- Kiểm tra dự phòng các khoản nợ khó đòi. Các bước thực hiện công việc này như sau:

+ Thu thập, kiểm tra và phân tích tình hình tuổi nợ;

+ Đối chiếu tổng dư nợ giữa báo cáo tuổi nợ với sổ cái;
+ Kiểm tra xác suất tính chính xác của báo cáo tuổi nợ bằng cách kiểm tra hoá đơn;

+ Yêu cầu giải thích cho các khoản nợ tồn đọng lâu. Lập danh sách khách nợ đã được xác định là nợ khó đòi và ghi chép nguyên nhân;

+ Tính toán mức dự phòng cho nợ phải thu khó đòi và chi phí dự phòng nợ khó đòi theo quy định của chế độ hiện hành, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục cần thiết như:

Một là, xem xét lại chính sách cạnh tranh, tiếp thị của doanh nghiệp, liệu doanh nghiệp có áp dụng chế độ bán hàng thiếu chặt chẽ về tín dụng hay không;

Hai là, kiểm tra kỹ các tài khoản khách hàng quá hạn;

Ba là, kiểm tra kỹ cách ước tính nợ khó đòi mà doanh nghiệp đã áp dụng để trích lập dự phòng cho nợ khó đòi. Xem xét, kiểm tra việc hạch toán nợ khó đòi đó có phù hợp với chính sách chế độ của Nhà nước hiện hành không.

- Một số thủ tục bổ sung như: xem xét việc phê duyệt đơn đặt hàng, xem xét việc xử lý đơn đặt hàng, xem xét thủ tục giao nhận tiền, nhận hàng.

- Kiểm tra các khoản phải thu nội bộ.

+ Phân loại chi tiết về các khoản phải thu nội bộ theo tính chất như sau: Phải thu bán hàng nội bộ, phải thu từ việc phân bổ chi phí quản lý và các khoản phải thu nội bộ khác.

+ Rà soát các sổ phát sinh có số tiền lớn và kiểm tra các chứng từ vận chuyển hàng hoá nội bộ bao gồm cả việc kiểm tra thanh toán nội bộ.

+ Kiểm tra biên bản đối chiếu công nợ nội bộ đối với các sổ dư phải thu nội bộ trên sổ kế toán có phù hợp không. Yêu cầu giải trình hoặc điều chỉnh đối với các khoản chênh lệch được phát hiện.

+ Kiểm tra đối chiếu với các tài khoản phải trả nội bộ. Bao gồm cả việc kiểm tra các khoản thanh toán bù trừ công nợ nội bộ.

+ Đối chiếu với kết quả kiểm tra doanh thu nội bộ để so sánh tính hợp lý của hai tài khoản này.

- Kiểm tra các khoản phải thu, phải trả khác.

Kiểm toán viên phải rà soát chi tiết nợ phải thu khác, nợ phải trả khác và đối chiếu với chứng từ, hoá đơn gốc; đối chiếu với bản xác nhận nợ nhằm phát hiện những khoản nợ phải thu khác nhưng thực tế không thu được hoặc không phải thu ai; những khoản phải trả khác nhưng thực tế không phải trả ai.

Phương pháp kiểm toán các nội dung còn lại tương tự như kiểm toán nợ phải thu, nợ phải trả,...

4. Kiểm toán hàng tồn kho

4.1. Phạm vi

Kiểm toán hàng tồn kho cần tập trung vào các nội dung sau: Hàng mua đang đi đường; nguyên vật liệu tồn kho; công cụ dụng cụ tồn kho; thành phẩm, hàng hoá tồn kho, hàng gửi bán; chi phí sản xuất dở dang và dự phòng giảm giá hàng tồn kho

4.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính hiện hữu: Hàng tồn kho thực tế có thể không tồn tại như trên báo cáo;
- Quyền và nghĩa vụ: doanh nghiệp có thể không sở hữu hoặc có quyền kiểm soát đối với hàng tồn kho;
- Tính đầy đủ: Hàng tồn kho có thể không được ghi nhận đầy đủ;
- Đánh giá: giá thành hàng tồn kho có thể không được tính toán hợp lý dựa trên các phương pháp tính giá phù hợp với chuẩn mực kế toán về hàng tồn kho; các điều chỉnh giá hàng tồn kho không phản ánh giá hàng tồn kho ở mức thấp hơn giữa giá trị ghi sổ và giá trị thực hiện thuần, theo đó dự phòng hàng tồn kho có thể bị hạch toán thiếu;
- Phân loại: Hàng tồn kho có thể không được phân loại đúng đắn khoản mục: nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hoá

4.3. Các thủ tục kiểm toán

4.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

a) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình mua hàng

- Xem xét quá trình xử lý các đơn đặt mua hàng, sự phê chuẩn của đơn đặt mua hàng.

- Xem xét thủ tục nhận hàng và báo cáo kiểm nhận hàng mua, sự độc lập của nhân viên mua hàng với nhân viên kho và nhân viên kế toán kho hàng,...

b) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình nhập, xuất kho hàng

- Xem xét thủ tục về nghiệp vụ nhập xuất được tiến hành đúng nguyên tắc và quy định không.

- Việc tổ chức kiểm nhận hàng nhập và quá trình làm việc của bộ phận kiểm nhận hàng nhập có đúng trình tự không.

- Khảo sát quá trình hoàn thành các thủ tục xuất kho hàng, từ việc lập các phiếu yêu cầu vật tư của bộ phận sản xuất, việc phê chuẩn, ký lệnh xuất kho và lập phiếu xuất kho đến thực hiện nghiệp vụ xuất kho của thủ kho.

- Xem xét việc theo dõi ghi sổ nhật ký hàng chuyển ra ngoài cổng của bộ phận bảo vệ cơ quan. Khảo sát quá trình bảo vệ hàng ở kho như hệ thống kho tàng, tường rào,...

- Xem xét việc tôn trọng nguyên tắc kiểm tra chất lượng hàng nhập, xuất kho, quy trình làm việc và xác nhận chất lượng của bộ phận KCS.

- Xem xét tính độc lập giữa thủ kho quản lý kho hàng với người giao hàng, nhận hàng và nhân viên kế toán kho hàng, hoặc tính độc lập giữa người sản xuất, người giao hàng với người ký xác nhận vào biên bản KCS.

Quá trình khảo sát có thể thực hiện thông qua sự quan sát và tiếp cận với những nhân viên trực tiếp làm những công việc kiểm nhận, nhập kho và kiểm tra chất lượng,... Đôi khi có thể trực tiếp giám sát một số lần nhập xuất kho hàng để có thêm các bằng chứng cho đánh giá kiểm soát nghiệp vụ nhập, xuất kho.

c) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình sản xuất

- Xem xét việc tổ chức quản lý và theo dõi sản xuất ở các phân xưởng hoặc tổ, đội. Xem xét quy trình và cách thức làm việc, ghi chép của nhân viên thống kê phân xưởng, tổ, đội, cũng như việc giám sát của quản đốc phân xưởng, tổ trưởng, đội trưởng có thường xuyên và chặt chẽ không.

- Xem xét việc ghi chép nhật ký sản xuất theo dõi số lượng, chất lượng, chủng loại, sản phẩm hỏng, phế liệu... Quan sát quy trình làm việc của bộ phận kiểm tra chất lượng ở phân xưởng, tổ, đội, tính độc lập của bộ phận này với bộ phận kiểm nhận hàng nhập kho.

- Xem xét việc lập báo cáo sản xuất của phân xưởng, tổ, đội.

- Xem xét việc tổ chức bảo quản nguyên liệu và sản phẩm dở dang ở bộ phận sản xuất có chặt chẽ và an toàn không, có được phân rõ trách nhiệm vật chất cho những cá nhân quản lý chúng không.

- Công tác kế toán chi phí có được kiểm soát thường xuyên không, thể hiện thông qua các dấu hiệu kiểm tra sổ kế toán chi phí của những người có trách nhiệm và sự độc lập với những người ghi sổ kế toán và người quản lý hàng tồn kho.

- Có xây dựng định mức tiêu hao vật tư và dự toán chi phí không, có quyết toán vật tư và phân tích biến động chi phí thoát lý định mức không.

- Xem xét quy trình và thủ tục cũng như việc giám sát của người có trách nhiệm trong việc kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang có tuân thủ đúng nguyên tắc và tính nhất quán giữa kỳ này so với kỳ trước không.

- Xem xét các thủ tục kiểm soát đối với việc duy trì dữ liệu (nếu có sử dụng hệ thống theo dõi hàng tồn kho bằng máy vi tính).

d) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình bảo quản hàng ở kho

Kiểm toán viên khảo sát việc tổ chức bảo quản hàng ở kho có ngăn nắp, dễ kiểm kê và an toàn không, hệ thống chống trộm tốt không, nhà kho có thích hợp không, người thủ kho có năng lực, trách nhiệm không,...

Mục đích khảo sát kiểm soát nội bộ về hàng tồn kho nhằm phát hiện những khâu có dấu hiệu sơ hở, cũng như dấu hiệu gian lận. Trên cơ sở đó đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát để tiến hành các thủ tục phân tích và kiểm tra chi tiết tiếp theo của cuộc kiểm toán.

4.3.2 Thủ tục phân tích

- So sánh tỷ lệ số dư hàng tồn kho so với kỳ trước để tìm những biến động bất thường và tìm ra các sai phạm trên các tài khoản đó. (Lưu ý: So sánh tổng số dư hàng tồn kho giữa các kỳ cần phải loại trừ sự ảnh hưởng của biến động giá). Mặt khác kiểm toán viên có thể so sánh tỷ trọng của hàng tồn kho trên tổng tài sản lưu động giữa kỳ này so với kỳ trước xem có biến động lớn nào không.

- So sánh hệ số quay vòng hàng tồn kho kỳ này so với các kỳ trước nhằm phát hiện những hàng tồn kho lạc hậu, mất phẩm chất hoặc bộc lộ những bất thường trong sản xuất kinh doanh liên quan đến hàng tồn kho. Có thể so sánh hệ số quay vòng hàng tồn kho của doanh nghiệp với hệ số quay vòng hàng tồn kho bình quân của ngành để có thêm bằng chứng đánh giá.

- So sánh hàng tồn kho thực tế với định mức nhằm phát hiện hàng tồn kho có những bất thường nếu lượng hàng tồn kho thực tế thoát ly định mức quá lớn.

- So sánh tổng chi phí sản xuất thực tế kỳ này với các kỳ trước hoặc so sánh giữa chi phí sản xuất thực tế với dự toán chi phí chi phí sản xuất trong kỳ để có thể thấy được sự biến động của tổng chi phí sản xuất, nếu có sự biến động quá lớn thì cần phải xem xét những khoản mục chi phí chủ yếu và để có nhiều sai sót. Tuy nhiên khi so sánh tổng chi phí cần chú ý đến biến phí đã bị biến động do khối lượng sản phẩm sản xuất.

- So sánh giá thành đơn vị của kỳ này so với kỳ trước hoặc đối chiếu giữa giá thành đơn vị thực tế với giá thành kế hoạch để xem xét có sự chênh lệch đột biến và quá lớn không, nếu trong xu hướng hạ giá thành mà doanh nghiệp lại tăng giá thành hoặc vượt giá thành kế hoạch quá lớn thì cần phải tiến hành các thủ tục khác để khảo sát thêm và tìm nguyên nhân.

· Ngoài ra có thể sử dụng thủ tục phân tích xu hướng số dư hàng tồn kho.

4.3.3. Kiểm tra chi tiết hàng tồn kho

Công tác kiểm toán hàng tồn kho rất phức tạp, nó liên quan đến cả hiện vật và giá trị hàng tồn kho. Vì vậy việc kiểm tra chi tiết hàng tồn kho được đề cập đến hai vấn đề đó là: quan sát vật chất và định giá, hạch toán hàng tồn kho.

4.3.3.1. Quan sát vật chất hàng tồn kho

- Để xác định hàng tồn kho được ghi trên các thẻ kho có tính hợp lý kiểm toán viên cần thực hiện các bước sau:

- + Xem xét các loại hàng tồn kho ngoại lệ (không mang tính thường xuyên) có được ghi chép và phản ánh đầy đủ trên thẻ kho không;

- + So sánh những khoản mục của hàng tồn kho (nguyên vật liệu, sản phẩm dở, thành phẩm, hàng hoá,...) lớn hơn so với kiểm kê của niên độ trước và trên sổ kế toán hiện hành;

- + Tham quan các phương tiện bảo quản để xem xét hàng tồn kho ở tất cả các địa điểm đều đã được kiểm kê và ghi đầy đủ vào các thẻ kho.

- Để xác định hàng tồn kho ghi trên thẻ kho đều có căn cứ, chứng từ hợp lý kiểm toán viên cần thực hiện các bước sau:

+ Chọn ngẫu nhiên một số thẻ kho xem xét việc ghi chép từ các chứng từ nhập xuất kho vào thẻ kho của thủ kho có đúng và đầy đủ không;

+ Đối chiếu số tồn trên thẻ kho và số tồn của lô hàng thực tế;

+ Quan sát xem liệu hàng có được di chuyển trong quá trình kiểm kê hay không (có thể đánh dấu vào những lô hàng đã kiểm kê).

- Để xác định hàng tồn kho ghi trên các thẻ kho đều thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp thì kiểm toán viên cần thực hiện các bước sau:

+ Kiểm tra về hàng nhận ký gửi, nhận đại lý của khách hàng, hoặc hàng của khách hàng còn gửi trong kho của doanh nghiệp;

+ Kiểm tra về hàng của doanh nghiệp còn gửi bán đại lý hoặc ký gửi ở những đơn vị khác;

+ Phai chú ý đối với hàng tồn kho được sắp xếp riêng rẽ hoặc có biểu hiện không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp.

- Để xác định tính chính xác của kiểm kê hàng tồn kho, kiểm toán viên cần thực hiện chọn mẫu và tiến hành kiểm kê lại hàng tồn kho của doanh nghiệp, đối chiếu số kiểm kê lại với số liệu kiểm kê của doanh nghiệp, để đảm bảo là các số kiểm kê được ghi sổ chính xác vào các sổ kế toán và thẻ kho.

- Để xác định các mặt hàng của hàng tồn kho lạc hậu, kém mất phẩm chất, hư hỏng không sử dụng được đã được xử lý đưa ra ngoài sổ kế toán, kiểm toán viên cần khảo sát thông qua việc thẩm vấn các nhân viên liên quan như công nhân sản xuất, nhân viên phân xưởng, thủ kho,... hoặc các bản báo cáo của doanh nghiệp về những mặt hàng hư hỏng, không sử dụng và xem xét quá trình giải quyết có đúng và kịp thời không.

- Để xác định hàng tồn kho có được phân loại đúng đắn không, kiểm toán viên cần thực hiện các bước sau:

+ Kiểm tra mẫu mã hàng tồn kho trên các thẻ kho và so sánh với hàng tồn kho thực tế theo từng khoản mục: nguyên vật liệu, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hoá,...;

+ Quan sát và đánh giá tỷ lệ hoàn thành của sản phẩm dở dang có hợp lý không.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ liên quan đến hàng tồn kho đều được ghi sổ đúng lúc và đầy đủ, kiểm toán viên cần xem xét những chứng từ xuất kho và chứng từ nhận hàng vào thời điểm cuối kỳ để theo dõi xem chúng có được hạch toán đúng lúc không. Đảm bảo những hàng xuất kho gửi bán không được đưa vào kiểm kê tồn kho và ngược lại những hàng mua đã nhận vào cuối kỳ đã được đưa vào kiểm kê.

4.3.3.2. Khảo sát chi tiết quá trình tính giá và hạch toán hàng tồn kho

Khi khảo sát quá trình tính giá hàng tồn kho cần quan tâm đến ba vấn đề của phương pháp tính giá là:

- Phương pháp tính mà doanh nghiệp áp dụng có phù hợp với các nguyên tắc kế toán được thừa nhận hay không;

- Quá trình áp dụng phương pháp tính giá có nhất quán với các niên độ kế toán trước đó hay không;

- Số liệu tính toán có chính xác và hợp lý không.

a) Khảo sát quá trình tính toán giá hàng xuất kho

- Kiểm toán viên phải xem xét quá trình tính giá hàng nhập kho có đúng và hợp lý không. Đối với nguyên vật liệu và hàng hoá mua ngoài phải khảo sát xem liệu những chi phí cấu thành giá của hàng nhập kho có được hạch toán đúng chuẩn mực kế toán về hàng tồn kho không. Cụ thể là các khoản chi phí vận chuyển bốc dỡ, các chi phí khác liên quan đến mua hàng có được tính vào hàng nhập không, các khoản chiết khấu, giảm giá hàng mua có được giảm trừ vào hàng nhập không.

- Kiểm toán viên phải xác định rõ ràng phương pháp đang sử dụng để tính trị giá vốn thực tế hàng xuất kho ở doanh nghiệp là phương pháp gì (Nhập trước - xuất trước; nhập sau - xuất trước; giá đích danh hay bình quân gia quyền) và phương pháp đó có được thừa nhận không.

- Kiểm toán viên xem xét phương pháp tính giá hàng xuất kho áp dụng trong kỳ này có nhất quán với các kỳ trước hay không. Nếu có sự thay đổi phương pháp tính giá hàng xuất kho thì kiểm toán viên xem xét sự công khai việc thay đổi này trên thuyết minh báo cáo tài chính có được thực hiện không.

- Để khảo sát tính toán giá hàng xuất kho có đúng hay không, kiểm toán viên phải liệt kê các mặt hàng tồn kho có ý định kiểm tra, căn cứ vào các hoá đơn, chứng từ nhập, xuất kho, sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho để xem xét tính đầy đủ của số lượng hàng nhập, xuất kho. Tiếp tục kiểm toán viên tính toán lại giá của hàng xuất kho của những mặt hàng tồn kho đã lựa chọn để so sánh với kết quả tính toán của doanh nghiệp để tìm ra những sai lệch (nếu có).

b) Khảo sát quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành sản xuất sản phẩm

Khi khảo sát quá trình tập hợp chi phí và giá thành, kiểm toán viên phải thực hiện các công việc sau:

- Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành có thay đổi gì so với kỳ trước không;

- Xem xét có những khoản chi phí nào không thuộc phạm vi của chi phí sản xuất mà được tính vào giá thành sản xuất, ngược lại có những khoản chi phí sản xuất nhưng lại không tính vào giá thành sản xuất, mà tính vào chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp;

- Phương pháp tính toán và phương pháp phân bổ chi phí có nhất quán với các kỳ trước hay không (ví dụ phương pháp trích khấu hao TSCĐ, phương pháp phân bổ chi phí chung cho các đối tượng tính giá; phương pháp tính giá thành thành phẩm...).

Khảo sát chi tiết từng yếu tố và khoản mục chi phí được thực hiện như sau.

*** Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:**

Tính giá nguyên vật liệu xuất kho đã được trình bày ở phần trên, khi xem xét nguyên vật liệu trực tiếp, kiểm toán viên cần khảo sát đến những điểm cơ bản sau:

- Kiểm toán viên phải đối chiếu và xem xét chi tiết nguyên vật liệu xuất dùng cho các đối tượng có được hạch toán đúng vào tài khoản chi phí của đối tượng đó không, bằng cách lấy mẫu một số phiếu xuất vật tư để kiểm tra việc ghi sổ vào tài khoản chi phí có đúng không. Ngoài ra có thể đối chiếu phiếu xuất vật tư sử dụng với phiếu yêu cầu sử dụng vật tư của bộ phận sử dụng và sự phê chuẩn chúng, hoặc xem xét, đối chiếu với báo cáo sử dụng vật tư của phân xưởng sản xuất;

- Kiểm toán viên có thể tính toán và xác định số lượng vật tư tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm có hợp lý không? bằng cách so sánh đối chiếu với định mức đã được ban hành của cấp có thẩm quyền để phát hiện những chênh lệch bất hợp lý và những sai số khả dĩ trong hạch toán chi phí nguyên vật liệu.

*** Đối với chi phí nhân công trực tiếp:**

- Khảo sát chi phí nhân công trực tiếp là một phần của khảo sát chi tiết tiền lương. Trong phần chi phí sản xuất, kiểm toán viên cần xem xét thêm chi phí tiền lương và các khoản trích trên tiền lương có được hạch toán đúng đắn vào các đối tượng không bằng cách đối chiếu, xem xét các bảng tính và phân bổ tiền lương của từng bộ phận có được hạch toán đúng vào chi phí của bộ phận đó không;

- Khảo sát chi phí nhân công trực tiếp cũng có thể so sánh chi phí theo giờ lao động trực tiếp thực tế của một đơn vị sản phẩm với định mức chi phí theo giờ lao động của một đơn vị sản phẩm để có thể phát hiện những phụ trội bất hợp lý và sai số có thể xảy ra.

*** Đối với chi phí sản xuất chung:**

- Đối với chi phí vật liệu, chi phí nhân viên phân xưởng, khấu hao TSCĐ,... đã được trình bày ở phần khác. Trong phần này kiểm toán viên có thể so sánh tỷ lệ chi phí sản xuất chung với tổng chi phí sản xuất kỳ này với các kỳ trước đó để phát hiện những biến động bất thường đối với chi phí sản xuất chung, hoặc có thể so sánh chi phí thực tế với dự toán chi phí sản xuất chung (nếu có);

- Kiểm tra chi tiết, xem xét chứng từ, hoá đơn các khoản chi phí sản xuất chung xem có phù hợp với chế độ hiện hành không.

c) Khảo sát chi tiết đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ

- Xem xét chi tiết kết quả kiểm kê vật chất sản phẩm dở dang cuối kỳ, có thể kiểm toán viên kiểm tra mẫu một số chi tiết sản phẩm dở dang để xác định tính đúng đắn của kiểm kê sản phẩm dở dang.

- Xem xét quá trình đánh giá sản phẩm dở dang của doanh nghiệp, xem doanh nghiệp đang áp dụng phương pháp nào (phương pháp sản lượng hoàn thành tương đương, phương pháp trị giá nguyên vật liệu trực tiếp hay theo phương pháp chi phí định mức...) và phương pháp đó có nhất quán và được thừa nhận hay không.

- Quá trình tính toán đánh giá sản phẩm dở có chính xác không. Kiểm toán viên có thể đối chiếu, so sánh cuối kỳ này so với kỳ trước để phát hiện những thay đổi bất thường và mong muốn tìm ra những sai sót đáng kể, giả sử kỳ này tăng đáng kể so với kỳ trước thì liệu doanh nghiệp có cố ý đánh giá tăng sản phẩm dở cuối kỳ để giảm giá thành sản phẩm không.

- Đối với hàng gửi bán còn tồn đến thời điểm lập báo cáo tài chính, kiểm toán viên cần tiến hành kiểm tra hợp đồng hàng gửi bán, hoá đơn xuất hàng gửi bán và biên lai thu tiền của từng đơn vị nhận bán hộ hàng hoá cho doanh nghiệp. Nếu có điều kiện xác nhận về sự tồn tại và chất lượng của số hàng gửi bán bằng cách lấy xác nhận trực tiếp hay gửi thư xác nhận với người nhận bán hộ.

- Kiểm toán viên xem xét các khoản trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho có tuân thủ đúng quy định của chế độ hiện hành không, kiểm tra hàng tồn kho chậm luân chuyển, bị hư hỏng hoặc kém mất phẩm chất cần phải ghi giảm giá.

5. Kiểm toán các tài sản lưu động khác

5.1. Phạm vi

Nội dung kiểm toán các tài sản lưu động khác là: tạm ứng; chi phí trả trước; tài sản ký quỹ, ký cược; tài sản thừa, thiếu chờ xử lý và các tài sản khác

5.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính chính xác: các tài sản khác có thể không được ghi nhận một cách chính xác như ghi tăng các khoản tạm ứng không; chi phí trả trước phân bổ không đúng đối tượng...

- Sự phân loại và trình bày: các tài sản khác có thể không được phân loại và trình bày đúng tính chất.

5.3. Các thủ tục kiểm toán

5.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đối với các khoản tạm ứng:

- + Doanh nghiệp có quy định nội bộ và được công khai về các khoản tạm ứng và hoàn ứng không;

- + Các khoản tạm ứng trong một thời gian dài có được quản lý một cách hợp lý và chặt chẽ không;

- + Số dư các khoản tạm ứng trên sổ chi tiết có được đối chiếu với số dư trên sổ cái thường xuyên không; Doanh nghiệp có tổ chức đối chiếu, xác nhận nợ tạm ứng cuối năm không.

- Đối với các khoản trả trước và các tài sản khác:
- + Bán phân bổ các chi phí trả trước cần phải được lập và phê duyệt bởi những người có thẩm quyền;
- + Số dư của các khoản trả trước và tài sản khác trên báo cáo chi tiết cần phải được đối chiếu với số dư trên sổ cái.

5.3.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích xu hướng.
- Kiểm tra tính hợp lý.

5.3.3. Kiểm toán chi tiết

a) Tạm ứng và các khoản trả trước cho người bán

- Yêu cầu cung cấp các báo cáo chi tiết của các khoản tạm ứng và trả trước cho người bán.
- Đối chiếu số dư trên sổ chi tiết với số dư trên sổ cái.
- Đối chiếu các khoản có số dư có giá trị lớn với các chứng từ kế toán, xem xét các khoản tạm ứng, trả trước cho người bán tồn đọng lâu ngày, tìm hiểu nguyên nhân và cách xử lý.
- Gửi thư xác nhận nợ nếu thấy cần thiết.
- Kiểm tra chi tiết chứng từ tạm ứng, xem xét tạm ứng có đúng đối tượng, đúng thời gian không, hoàn ứng kịp thời và đầy đủ chứng từ không, có chấp hành nguyên tắc “thanh toán tạm ứng lần trước mới được tạm ứng tiếp theo” không; kiểm tra việc hạch toán các khoản hoàn ứng đơn vị, hạch toán vào tài khoản nào, có đúng tính chất không.

b) Chi phí trả trước

- Yêu cầu cung cấp các báo cáo chi tiết của các khoản chi phí trả trước (bao gồm cả báo cáo phân bổ).
- Kiểm toán viên phải tính toán lại các khoản chi phí trả trước còn lại chưa được phân bổ. Xem xét nội dung, bản chất các khoản chi có đúng phải phân bổ cho nhiều kỳ không; Tỷ lệ phân bổ có hợp lý không; Chứng từ có đầy đủ không.

- Kiểm tra các khoản thanh toán đã được thực hiện.

c) Tài sản thiếu chờ xử lý

- Yêu cầu cung cấp các báo cáo chi tiết của tài sản thiếu chờ xử lý.
- Đối chiếu số dư trên báo cáo chi tiết với số dư trên sổ cái.
- Đối chiếu số liệu trên biên bản kiểm kê tài sản với số liệu phản ánh trên sổ kế toán để xác định tài sản thiếu.
- Kiểm tra, đối chiếu các khoản có số dư có giá trị lớn với hoá đơn, chứng từ và đánh giá quá trình xử lý tài sản thiếu.

6. Kiểm toán tài sản cố định

6.1. Phạm vi

Kiểm toán tài sản cố định bao gồm kiểm toán tài sản cố định hữu hình; tài sản cố định vô hình; tài sản cố định thuê tài chính; bất động sản đầu tư và kiểm toán chi phí xây dựng cơ bản dở dang.

6.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính hiện hữu: tài sản cố định, tài sản xây dựng dở dang được ghi nhận có thể không thực sự tồn tại;

- Quyền sở hữu: tài sản cố định, tài sản xây dựng dở dang có thuộc quyền sở hữu (đối với tài sản cố định tự có) hoặc doanh nghiệp có quyền kiểm soát và sử dụng lâu dài theo hợp đồng thuê tài sản hay không (đối với tài sản thuê tài chính);

- Tính đầy đủ: tài sản cố định, tài sản xây dựng dở dang không được ghi nhận một cách đầy đủ;

- Tính đúng kỳ: tài sản cố định, tài sản xây dựng dở dang không được ghi nhận đúng kỳ;

- Đánh giá, định giá: tài sản cố định, tài sản xây dựng dở dang có khả năng không được đánh giá, định giá đúng. Mức khấu hao tài sản cố định có thể không được tính toán đúng đắn theo quy định hoặc không nhất quán với các kỳ trước.

6.3. Các thủ tục kiểm toán

6.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Bảng theo dõi tài sản cố định phải được lập, cập nhật và rà soát thường xuyên.

- Có đối chiếu giữa bảng theo dõi tài sản cố định, tài sản xây dựng dở dang với sổ dư trên sổ cái không, sổ chi tiết tài sản có được theo dõi theo đơn vị sử dụng (phòng, ban, phân xưởng, đội sản xuất) hoặc theo cá nhân sử dụng và bảo quản tài sản không.

- Tài sản cố định có được kiểm kê vật chất định kỳ và đối chiếu với sổ cái không.

- Có những quy định rõ ràng về mua bán, thanh lý và khấu hao tài sản cố định không.

- Đối với dự án xây dựng cơ bản doanh nghiệp phải tuân thủ nghiêm ngặt các luật định về đầu tư xây dựng cơ bản.

- Các điều khoản và thủ tục mua sắm, nhượng bán, thanh lý, góp vốn... có được phê chuẩn và phù hợp với các quy định của chế độ tài chính hiện hành không.

- Có tồn tại một quá trình kiểm tra nội bộ các nghiệp vụ tăng, giảm tài sản cố định và có thông tin cho phòng kế toán tất cả các nghiệp vụ tăng, giảm tài

sản cố định không để đảm bảo các tài sản tăng giảm đã được ghi chép một cách đúng đắn.

6.3.2. Thủ tục phân tích

- Kiểm tra sự hợp lý trong việc tính toán chi phí khấu hao tài sản cố định.
- Phân tích xu hướng được sử dụng. Cần liên hệ giữa các tài sản xây dựng dở dang với kế hoạch kinh doanh của doanh nghiệp.

- Phân tích so sánh tỷ suất:

- + So sánh tỷ suất Tổng chi phí khấu hao/Tổng nguyên giá tài sản cố định nhằm mục đích nhận định, tìm hiểu sai sót có thể xảy ra khi tính số khấu hao kỳ kiểm toán.

- + So sánh tỷ suất Tổng khấu hao lũy kế/Tổng nguyên giá tài sản cố định nhằm mục đích nhận định, tìm hiểu sai sót có thể khi ghi chép số khấu hao lũy kế (Tài khoản 214).

- + So sánh tỷ suất Tổng chi phí sửa chữa lớn/Tổng nguyên giá tài sản cố định hoặc so sánh tổng chi phí sửa chữa lớn so với năm trước nhằm tìm kiếm các chi phí sửa chữa lớn trong chi phí sản xuất kinh doanh bị vốn hoá hoặc các chi phí đầu tư xây dựng cơ bản bị phản ánh sai lệch vào chi phí sản xuất kinh doanh.

- + So sánh tỷ suất Tổng nguyên giá tài sản cố định/Giá trị tổng sản lượng với các năm trước nhằm tìm kiếm các tài sản cố định không sử dụng vào sản xuất kinh doanh hoặc đã bị thanh lý, nhượng bán nhưng chưa được ghi sổ.

6.3.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

a) Kiểm toán các nghiệp vụ tăng tài sản cố định trong năm kiểm toán

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ tăng tài sản trong năm được ghi chép đều hợp lý, kiểm toán viên cần phải thực hiện các bước sau:

- + So sánh với tổng tài sản cố định tăng của năm trước;

- + Đánh giá các khoản tăng (đặc biệt các nghiệp vụ có giá trị lớn) có hợp lý so với công việc kinh doanh của doanh nghiệp hay không;

- + Đánh giá tổng các khoản mua vào, tiếp nhận... có xét đến các biến động về kinh doanh và các điều kiện kinh tế.

- Nhằm đảm bảo nguyên giá tài sản cố định được ghi chép đúng đắn về mặt kỹ thuật ghi chép, kiểm toán viên cần phải thực hiện các bước sau:

- + Cộng tổng bảng liệt kê mua sắm, đầu tư, nhập, cấp phát...;

- + Đối chiếu số tổng cộng với sổ cái tổng hợp;

- + Đối chiếu từng trường hợp tăng với sổ chi tiết tài sản cố định.

- Nhằm đảm bảo các trường hợp tăng tài sản cố định đều có thật, kiểm toán viên cần phải:

+ Kiểm tra các hoá đơn của người bán, các biên bản giao nhận tài sản cố định, biên bản giao nhận vốn, bản quyết toán công trình đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành, biên bản liên doanh liên kết,...

+ Kiểm kê cụ thể các tài sản cố định hữu hình;

+ Kiểm tra quá trình mua sắm, chi phí để hình thành tài sản cố định.

- Nhằm đảm bảo các trường hợp tăng tài sản cố định đều được ghi chép đầy đủ và đều được tính toán và đánh giá đúng đắn:

+ Kiểm toán viên phải xem xét các hoá đơn của người bán, các chứng từ tăng tài sản cố định, các chi phí sửa chữa tài sản cố định để phát hiện các trường hợp quên ghi sổ hoặc ghi tài sản cố định thành tài sản lưu động và chi phí sản xuất kinh doanh;

+ Kiểm tra lại các hợp đồng thuê tài sản và hợp đồng thuê nhà.

- Nhằm kiểm tra quyền sở hữu, quyền kiểm soát của tài sản cố định cần phải thực hiện:

+ Kiểm tra các hoá đơn của người bán, các chứng từ pháp lý khác;

+ Kiểm tra các điều khoản của hợp đồng thuê tài chính;

+ Xem xét các tài sản cố định vô hình có được hình thành bằng tiền của doanh nghiệp hoặc doanh nghiệp có phải bỏ chi phí để có tài sản cố định đó hay không.

- Nhằm đảm bảo các trường hợp tăng tài sản cố định trong kỳ được phân loại đúng đắn, kiểm toán viên cần phải kiểm tra các chứng từ tăng tài sản cố định và các bút toán ghi sổ kế toán, căn cứ vào các quy định hạch toán của chế độ kế toán hiện hành.

- Nhằm đảm bảo các trường hợp tăng tài sản cố định được ghi sổ đúng kỳ, kiểm toán viên cần phải kiểm tra các nghiệp vụ tăng tài sản cố định vào gần ngày lập báo cáo tài chính (trước và sau) để xem việc ghi sổ có đúng niên độ không.

b) Kiểm toán các nghiệp vụ giảm tài sản cố định

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ giảm tài sản cố định đều được đánh giá đúng đắn, kiểm toán viên có thể lập Bảng kê các nghiệp vụ giảm tài sản cố định trong năm kiểm toán bằng các chỉ tiêu chủ yếu sau:

+ Tên tài sản cố định giảm (tên, mã hiệu, quy cách, nước sản xuất);

+ Lý do giảm (nhượng bán, thanh lý, góp vốn liên doanh, đánh giá giảm,...);

+ Nguyên giá;

+ Ngày giảm tài sản cố định;

+ Khấu hao lũy kế tài sản cố định;

+ Giá bán thanh lý, giá trị góp vốn được chấp nhận của các bên tham gia.

Sau khi lập Bảng kê, cần phải cộng các chỉ tiêu (giá trị) của bảng và đối chiếu các số liệu trên Bảng kê với các số liệu đã ghi sổ; đối chiếu số khấu hao

lũy kế, giá trị còn lại của tài sản cố định với chi phí, thu nhập có liên quan đến giảm tài sản cố định trong sổ chi tiết tài sản cố định.

- Nhằm phát hiện các trường hợp giảm tài sản cố định chưa được ghi sổ hoặc ghi sổ không đúng, kiểm toán viên có thể áp dụng các thủ tục sau:

+ Xem xét liệu tài sản cố định mới xây dựng, mua sắm...có thay thế cho các tài sản cố định cũ đang sử dụng hay không (khi thay thế, phá dỡ,... phải có giá trị thu hồi);

+ Phân tích thu nhập, chi phí và lãi của các nghiệp vụ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định;

+ Xem xét quá trình bổ sung TSCĐ, quá trình sử dụng TSCĐ để tính toán lại mức hao mòn của từng TSCĐ;

+ Thực hiện thảo luận, yêu cầu giải trình về cách thức định giá bán, giá thanh lý TSCĐ hoặc thoả thuận giá trị vốn góp của tài sản giữa các bên tham gia liên doanh. (Có bán đấu giá, chào hàng cạnh tranh không, có đầy đủ các bộ phận có trách nhiệm tham gia định giá không,...);

+ Kiểm tra các chứng từ giảm TSCĐ (biên bản giao nhận TSCĐ, hoá đơn bán TSCĐ, hợp đồng cho thuê tài sản, hợp đồng hợp tác kinh doanh,...);

+ So sánh khấu hao lũy kế và chi phí liên quan đến các nghiệp vụ giảm TSCĐ trong sổ chi tiết và các bút toán trong sổ nhật ký;

+ Tính toán lại số lãi (hoặc lỗ) về thanh lý, nhượng bán để so sánh với số liệu ghi chép trên sổ kế toán.

c) Kiểm tra chi tiết số dư tài khoản TSCĐ

* Kiểm toán số dư đầu kỳ:

- Nếu BCTC năm trước cũng do KTNN kiểm toán thì không cần kiểm tra số dư đầu kỳ vì chúng đã được kiểm tra ở năm trước.

- Đối với trường hợp kiểm toán năm đầu tiên, nếu doanh nghiệp có quy trình kiểm soát nội bộ tốt, kiểm toán viên cũng có thể không cần quan tâm nhiều đến số dư đầu kỳ của TSCĐ.

- Đối với các trường hợp phải kiểm toán thì thực hiện các thủ tục kiểm toán như quy định tại chuẩn mực kiểm toán “Kiểm toán số dư đầu kỳ”.

* Kiểm toán số dư cuối kỳ:

- Tổng hợp các kết quả kiểm toán số dư đầu kỳ và kết quả kiểm toán các nghiệp vụ tăng giảm để xác định số dư cuối kỳ của tài khoản TSCĐ.

- Chọn mẫu một số TSCĐ ở sổ chi tiết để kiểm tra, đối chiếu với tài sản thực tế.

- Kiểm tra sự phân loại theo tiêu chuẩn chế độ quy định của TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và Bất động sản đầu tư.

- Kiểm kê hiện vật TSCĐ hữu hình (nếu thấy cần thiết và điều kiện cho phép) hoặc kiểm tra, đánh giá kết quả kiểm kê của doanh nghiệp.

+ Kiểm tra tình trạng thế chấp, TSCĐ chờ thanh lý của doanh nghiệp: Tài sản thế chấp nhưng không di chuyển ra ngoài doanh nghiệp hoặc TSCĐ đã có quyết định thanh lý nhưng chưa thực bán thì không hạch toán giảm TSCĐ của doanh nghiệp, do đó sẽ không ảnh hưởng đến số dư tài khoản TSCĐ mà chỉ có ý nghĩa về mặt xem xét, đánh giá tài chính và khả năng hoạt động của doanh nghiệp.

+ Đề xem xét tình trạng thế chấp của TSCĐ, cần kiểm tra các khế ước, hợp đồng tín dụng và gửi các yêu cầu xác nhận tới ngân hàng và các tổ chức tín dụng khác (nếu thấy cần thiết).

d) Kiểm toán khấu hao TSCĐ

- Kiểm toán viên cần xác định phạm vi các TSCĐ phải trích khấu hao, TSCĐ không phải trích khấu hao theo chế độ quy định.

- Phương pháp tính khấu hao, tỷ lệ khấu hao áp dụng ở doanh nghiệp có đúng chế độ hiện hành không (phương pháp khấu hao đường thẳng; phương pháp khấu hao nhanh, khấu hao theo sản lượng hay phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần,...).

- Xem xét tính nhất quán của chính sách khấu hao qua các thời kỳ khác nhau. Doanh nghiệp phải xác định thời gian sử dụng của TSCĐ và phải được thuyết minh rõ ràng trên BCTC. Trường hợp thời gian sử dụng hay nguyên giá thay đổi, cần phải xác định lại mức trích khấu hao trung bình trên cơ sở thời gian sử dụng đã xác định lại. Đối với tài sản thuê tài chính, thời gian sử dụng để tính khấu hao đúng bằng thời gian của hợp đồng thuê tài sản đó.

- Kiểm toán viên phải xem hồ sơ tăng giảm TSCĐ để xác định thời điểm bắt đầu trích khấu hao hoặc thời điểm bắt đầu ngừng trích khấu hao có phù hợp với thời điểm bàn giao tài sản đưa vào sử dụng hoặc thời điểm giảm tài sản hay không.

- Đồng thời với việc kiểm tra mức trích khấu hao TSCĐ, cần phải kiểm tra tính hợp lý của việc phân bổ khấu hao TSCĐ cho các đối tượng liên quan.

d) Kiểm toán tài khoản hao mòn TSCĐ (tài khoản 214)

- Thực chất là kiểm tra số khấu hao lũy kế của TSCĐ. Kiểm toán phần này thường được khảo sát như là một phần của kiểm toán các nghiệp vụ chi phí khấu hao và nghiệp vụ giảm TSCĐ.

- Nhằm đảm bảo mức khấu hao lũy kế trên sổ chi tiết có phù hợp trên sổ cái tổng hợp hay không, kiểm toán viên cần cộng tổng mức khấu hao lũy kế của từng tài sản và đối chiếu với số tổng cộng của sổ cái tài khoản "Hao mòn TSCĐ".

- Ngoài ra kiểm toán viên cần phải xem xét mức khấu hao TSCĐ trên các sổ phụ được đánh giá và ghi chép có đúng đắn hay không.

e) Kiểm toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ

- Các chi phí sửa chữa lớn TSCĐ được coi như một khoản phí tổn được hạch toán trực tiếp hoặc phân bổ dần vào chi phí SXKD trong kỳ. Trường hợp doanh nghiệp trích trước chi phí sửa chữa lớn thì KTV cần kiểm tra:

1. Cơ sở pháp lý của việc trích trước có đúng theo các quy định hiện hành hay không? doanh nghiệp trích trước có phải đặc thù không? trích trước có kế hoạch được các cấp có thẩm quyền phê duyệt không?

+ Việc hạch toán chi phí trích trước có tuân thủ chế độ quy định không? Nếu chi phí sửa chữa thực tế lớn hơn số đã trích thì phần chênh lệch được hạch toán vào chi phí; nếu chi phí sửa chữa thực tế nhỏ hơn số đã trích thì phần chênh lệch được ghi giảm chi phí kinh doanh trong kỳ;

+ Kiểm toán viên phải xem xét thiết kế, nội dung, tính chất, công việc sửa chữa lớn nhằm phân biệt rõ ràng chi phí sửa chữa với tính chất nâng cấp TSCĐ;

+ Kiểm toán chi tiết chứng từ, hồ sơ có liên quan đến chi phí sửa chữa lớn thực hiện như phần kiểm toán chi phí và kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản.

g) Kiểm toán chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang

Kiểm toán chi phí xây dựng cơ bản dở dang là kiểm tra những chi phí xây dựng, mua sắm TSCĐ, nâng cấp cải tạo TSCĐ đến thời điểm lập báo cáo tài chính chưa hoàn thành bàn giao để trở thành TSCĐ.

Kiểm toán viên cần kiểm tra việc kiểm soát nội bộ đối với công trình xây dựng. Rủi ro kiểm toán đối với chi phí xây dựng cơ bản dở dang trong bảng cân đối có thể bị tăng lên, do một số khoản thực tế chưa được ghi cho các công trình nhưng đã hạch toán với sự đồng ý của người lãnh đạo doanh nghiệp. Ngoài ra còn có rủi ro đối với chi phí xây dựng cơ bản dở dang là nguyên vật liệu đưa vào công trình có thể không đúng chủng loại định mức kinh tế - kỹ thuật như thiết kế dự toán được duyệt.

Phương pháp kiểm toán cụ thể tham khảo Quy trình kiểm toán đầu tư dự án của Kiểm toán Nhà nước

7. Kiểm toán tiền ký quỹ, ký cược dài hạn

7.1. Phạm vi

Kiểm toán tiền ký quỹ, ký cược dài hạn bao gồm tiền hoặc các tài sản hiện vật được đơn vị đem ra làm vật đảm bảo cho một cam kết với bên thứ ba về một vấn đề trong tương lai và các khoản ký quỹ, ký cược không thể thu hồi.

7.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Đánh giá: Các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn được ghi nhận có thể không được đánh giá một cách hợp lý;

- Tính hiện hữu: Các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn được ghi nhận có thể không tồn tại vào thời điểm cuối năm;

- Tính đầy đủ: Các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn có thể không được ghi nhận một cách đầy đủ.

7.3. Các thủ tục kiểm toán

7.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Có được đối chiếu số dư trên sổ chi tiết với sổ cái thường xuyên không.
- Có các thủ tục rà soát thường xuyên về tính hiện hữu cũng như đánh giá lại các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn không.
- Doanh nghiệp có gửi thư xác nhận vào thời điểm cuối năm không.

7.3.2. Thủ tục phân tích

Thủ tục áp dụng là phân tích xu hướng.

7.3.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

- Nhằm đảm bảo tính hiện hữu, kiểm toán viên cần thực hiện các bước sau:
 - + Kiểm toán viên yêu cầu cung cấp báo cáo chi tiết các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn tại ngày khoá sổ;
 - + Kiểm tra đối chiếu với các chứng từ, hoá đơn liên quan đến các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn;
 - + Xác minh quyền của doanh nghiệp với các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn tại thời điểm cuối năm.
- Để đánh giá đúng, kiểm toán viên cần thực hiện các bước sau:
 - + Xác minh bản chất của các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn;
 - + Xác minh tình trạng của các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn;
 - + Xác minh quyền của doanh nghiệp đối với các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn;
 - + Xác định các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn có thể thu hồi được không.
- Gửi thư xác nhận đến các cá nhân, tổ chức nắm giữ tài sản ký quỹ, ký cược dài hạn. Kiểm tra tính đầy đủ của các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn.

8. Kiểm toán các khoản vay

8.1. Phạm vi

Kiểm toán các khoản tiền vay bao gồm kiểm toán các khoản vay ngắn hạn và kiểm toán các khoản vay dài hạn.

8.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính chính xác: Các khoản vay có thể không được ghi nhận chính xác;
- Phân loại và trình bày: Có thể các khoản vay không được phân loại và trình bày đúng trong báo cáo tài chính.

8.3. Các thủ tục kiểm toán

8.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Doanh nghiệp có đối chiếu định kỳ với người cho vay không.
- Định kỳ có rà soát sự tuân thủ các điều khoản được quy định trong hợp đồng với từng khoản vay không.

8.3.2. Thủ tục phân tích

Phân tích xu hướng kết hợp với phân tích luồng tiền.

8.3.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

a) Các khảo sát nghiệp vụ tiền vay

- Khảo sát nghiệp vụ về việc phê chuẩn thủ tục, chứng từ, hợp đồng khế ước vay có đúng đắn không; khảo sát nghiệp vụ về số tiền vay, lãi suất, thời hạn vay, phương thức hoàn trả, tài sản thế chấp...

- Khảo sát quá trình hạch toán các khoản tiền vay trên sổ kế toán có đúng đắn, đầy đủ không, việc mở các tài khoản và phân loại các khoản vay, việc chuyển từ khoản vay dài hạn đến hạn trả sang loại ngắn hạn có đúng không.

- Khảo sát quá trình hoàn trả vốn vay và tiền lãi có đúng không. Kiểm toán viên tính toán các khoản lãi vay trong từng kỳ có đúng đắn và phù hợp với hợp đồng, khế ước vay hay không, việc thanh toán tiền vay và lãi vay có đúng kỳ hạn không.

- Khảo sát quá trình quy đổi ngoại tệ vay có đúng chế độ và tỷ giá ngoại tệ của từng kỳ hay không.

- Khảo sát nghiệp vụ các khoản vay thường được coi như một phần của các khảo sát nghiệp vụ về thu, chi tiền mặt, tiền gửi ngân hàng. Các khảo sát bổ sung thường được thực hiện trong thủ tục khảo sát chi tiết số dư.

b) Các khảo sát chi tiết số dư vốn vay

Kiểm toán viên cần yêu cầu doanh nghiệp cung cấp cho Bảng liệt kê các khoản vay và tiền lãi tính dồn (có thể yêu cầu doanh nghiệp cung cấp Bảng liệt kê các khoản vay chưa thanh toán vào thời điểm cuối niên độ báo cáo).

Sau khi nhận được bảng liệt kê tiền vay và lãi tính dồn do doanh nghiệp cung cấp, kiểm toán viên tiếp tục làm bản yêu cầu ngân hàng xác nhận các khoản vay (nếu thấy cần thiết) về các thông tin như: ngày vay, ngày đến hạn, số tiền vay, số tiền đã thanh toán, lãi phải trả, lãi đã trả, số dư,...

Tiếp theo kiểm toán viên sẽ tiến hành khảo sát chi tiết số dư tiền vay để thoả mãn các mục tiêu kiểm toán.

- Nhằm đảm bảo các khoản vay và tiền lãi tính dồn đều hợp lý cần phải:

+ So sánh các khoản vay còn hiệu lực với niên độ trước;

+ Tính lãi vay dựa trên lãi suất và số tiền vay phải trả.

- Nhằm đảm bảo các khoản vay hiện có đều được phản ánh đầy đủ trên Bảng kê tiền vay, kiểm toán viên cần thực hiện:
 - + Kiểm tra các khoản tiền vay đã thanh toán và chưa thanh toán đến thời điểm ngày lập BCTC, để phát hiện có chứng từ nào chưa được ghi sổ kế toán hoặc ghi không đúng, phát hiện những trường hợp bỏ sót hoặc ghi trùng;
 - + Thu thập bằng xác nhận của ngân hàng hoặc các chủ vốn vay, đối chiếu từng khoản vay với bản xác nhận đó để xác nhận sự tồn tại thực tế của các khoản vay;
 - + Phân tích lãi tiền vay để phát hiện những khoản thanh toán tiền vay hoặc lãi vay không có thật.
- Nhằm đảm bảo tính chính xác của số liệu hạch toán trên khoản mục tiền vay, kiểm toán viên cần:
 - + Tổng cộng các khoản tiền vay và lãi tính dồn trên sổ kế toán tiền vay, đối chiếu với Bảng kê tiền vay và lãi tính dồn phải trả;
 - + Đối chiếu các số tổng cộng trên sổ chi tiết tiền vay với số cái tổng hợp tiền vay và với khoản mục tiền vay trên BCTC;
 - + Đối chiếu chứng từ các khoản vay với sổ chi tiết tiền vay của từng đối tượng cho vay.
- Nhằm đảm bảo sự đánh giá, tính toán đúng đắn, kiểm toán viên cần:
 - + Kiểm tra vốn vay gốc và lãi suất vay trên các khế ước vay;
 - + Xác nhận các khoản vay, thời hạn vay và các khoản đã thanh toán;
 - + Kiểm tra việc quy đổi các khoản vay và lãi vay phải trả bằng ngoại tệ có đúng đắn và phù hợp với tỷ giá ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố tại từng thời điểm;
 - + Tính lại tiền lãi tính dồn và so sánh với số liệu đã hạch toán.
- Nhằm đảm bảo các khoản tiền vay trên bảng liệt kê tiền vay đều có căn cứ hợp lý, kiểm toán viên cần:
 - + Xác nhận các khoản vay phải trả;
 - + Kiểm tra sự phê duyệt các thủ tục xin vay và các khế ước vay.
- Nhằm đảm bảo các khoản vay đều được phân loại đúng đắn cần phải:
 - + Kiểm tra thời hạn vay, ngày đến hạn phải trả của từng khoản vay để phân loại, hạch toán vào tài khoản “Vay ngắn hạn”, tài khoản “Nợ dài hạn đến hạn trả” hay tài khoản “Vay dài hạn”;
 - + Kiểm tra việc sử dụng tiền vay có đúng mục đích không, bằng cách xem xét việc sử dụng tiền vay đối chiếu với cam kết trên hợp đồng hoặc khế ước vay
- Nhằm đảm bảo các khoản vay được hạch toán đúng kỳ và kịp thời, cần phải kiểm tra, đối chiếu ngày phát sinh nghiệp vụ vay và thanh toán trên chứng từ với ngày ghi sổ có phù hợp không?

- Nhằm đảm bảo các khoản vay, lãi tiền vay tính dồn phải trả được công khai đúng đắn, kiểm toán viên phải:

+ Kiểm tra các bảng xác nhận về tiền vay của các chủ vốn vay về các thông tin chi tiết liên quan;

+ Kiểm tra các hợp đồng khế ước và các thủ tục vay có được tiến hành theo đúng các trình tự và quy định về tín dụng ngân hàng không;

! Kiểm tra sự công khai đúng đắn các tài sản thế chấp và cầm cố tiền vay.

9. Kiểm toán nguồn vốn chủ sở hữu

9.1. Phạm vi

Kiểm toán nguồn vốn chủ sở hữu bao gồm kiểm toán nguồn vốn kinh doanh; kiểm toán lợi nhuận chưa phân phối và kiểm toán các quỹ của doanh nghiệp.

9.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính hiện hữu: Vốn và quỹ có thể không có như trong báo cáo tài chính;

- Tính đầy đủ: Vốn và quỹ đáng lẽ ra phải được ghi nhận nhưng đã không được ghi nhận đầy đủ;

- Quyền và nghĩa vụ: Doanh nghiệp có thể không sở hữu hoặc kiểm soát các quyền đối với vốn và quỹ;

- Đánh giá và phân loại: Vốn và quỹ có thể không được phản ánh giá trị phù hợp trên các báo cáo tài chính;

- Tính tuân thủ: Tăng giảm vốn và phân phối quỹ có thể không tuân thủ theo pháp luật và các quy định hiện hành.

9.3. Các thủ tục kiểm toán

9.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Thông thường các nghiệp vụ phát sinh làm tăng, giảm nguồn vốn, quỹ rất ít và không thường xuyên, nên các thủ tục kiểm toán thường được xem xét và áp dụng khảo sát từng nghiệp vụ phát sinh. Kiểm toán viên sẽ xem xét các thủ tục kiểm soát nội bộ có thể tin cậy một cách hiệu quả trong từng trường hợp cụ thể để xem xét các thủ tục kiểm soát này và giảm mức độ thử nghiệm cơ bản, tuy nhiên đối với quy trình kiểm toán vốn và quỹ, kiểm tra chi tiết luôn là những bằng chứng kiểm toán quan trọng.

a) Đối với nguồn vốn ngân sách Nhà nước cấp, kiểm toán viên cần xem xét:

- Việc lập tờ trình và sự phê duyệt xin bổ sung nguồn vốn kinh doanh của doanh nghiệp được tiến hành đúng trình tự quy định của Nhà nước không, cấp bổ sung nguồn vốn kinh doanh có phù hợp với nhiệm vụ nhà nước giao bổ sung cho doanh nghiệp không.

- Thủ tục bàn giao bổ sung vốn có được thực hiện đúng các quy định hiện hành không

b) Đối với nguồn vốn kinh doanh do các bên tham gia liên doanh góp

- Khảo sát quá trình kiểm soát nội bộ trong việc ký kết hợp đồng liên doanh giữa doanh nghiệp với các bên tham gia liên doanh như sự phê duyệt các thủ tục, hợp đồng liên doanh, các biên bản bàn giao góp vốn liên doanh có được tiến hành theo đúng các quy định hay không? cũng như sự phê chuẩn của HĐQT hoặc Ban giám đốc về vấn đề liên doanh, liên kết.

c) Đối với nguồn vốn cổ phần

- Khảo sát sự phê duyệt đúng đắn các nghiệp vụ về phát hành cổ phiếu, mua bán chuyển nhượng cổ phiếu và tuyên bố cổ tức, cũng như sự kiểm tra kiểm soát quá trình ghi sổ đúng đắn các nghiệp vụ liên quan đến nguồn vốn cổ phần.

- Khảo sát quá trình ghi sổ và dấu hiệu sự kiểm tra độc lập của một nhân viên nào đó được giao nhiệm vụ kiểm tra các quá trình ghi sổ về cổ phiếu tăng, giảm, thanh toán cổ tức, quá trình chuyển nhượng cổ phiếu của các cổ đông.

- Khảo sát việc bố trí, sắp xếp nhân viên ghi sổ kế toán có độc lập với các tổ chức, đại lý chuyển nhượng cổ phiếu hay không.

9.3.2. Thủ tục phân tích

Do số lượng phát sinh các nghiệp vụ trên tài khoản nguồn vốn và quỹ thường hạn chế và các tài khoản này thường phải tuân theo các yêu cầu luật định và pháp lý, nên thông thường các thủ tục kiểm tra chi tiết sẽ hiệu quả và hiệu lực hơn đối với kiểm toán viên.

9.3.3. Kiểm tra chi tiết

a) Kiểm tra chi tiết nguồn vốn

* Đối với nguồn vốn ngân sách Nhà nước cấp, kiểm toán viên cần khảo sát chi tiết việc hạch toán tăng, giảm nguồn vốn kinh doanh trên sổ kế toán có đúng khoản mục, đúng số tiền không, bằng cách đối chiếu giữa chứng từ với sổ kế toán, giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính.

* Đối với nguồn vốn kinh doanh do các bên tham gia liên doanh góp, kiểm toán viên cần tập trung xem xét các vấn đề sau:

- Xem xét vấn đề đánh giá tài sản góp vốn liên doanh có hợp lý và đúng đắn không? (việc đánh giá tài sản nhận liên doanh phụ thuộc nhiều vào chủ quan của những người đánh giá);

- Tiến hành đối chiếu và yêu cầu xác nhận của những đối tác liên doanh nếu có thể về số vốn góp liên doanh có phù hợp với số liệu trên sổ kế toán không.

* Đối với nguồn vốn cổ phần:

Đối chiếu giữa chứng từ với sổ kế toán, giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính để xác định số tiền nguồn vốn cổ phần.

* Đối với nguồn vốn kinh doanh do các bên tham gia liên doanh góp kiểm toán viên cần tập trung xem xét các vấn đề sau:

- Xem xét vấn đề đánh giá tài sản góp vốn liên doanh có hợp lý và đúng đắn không (việc đánh giá tài sản nhận liên doanh phụ thuộc nhiều vào chủ quan của những người đánh giá);

- Tiến hành đối chiếu và yêu cầu xác nhận của những đối tác liên doanh (nếu có thể) về số vốn góp liên doanh có phù hợp với số liệu trên sổ kế toán không.

* Đối với nguồn vốn cổ phần:

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ liên quan đến nguồn vốn cổ phần hiện có đều được ghi sổ đầy đủ, kiểm toán viên xem xét các biên bản của Hội đồng quản trị hợp phê chuẩn về nguồn vốn cổ phần. Kiểm tra sổ kế toán liên quan để giúp kiểm toán viên có được những thông tin cần thiết về quá trình hạch toán.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ liên quan đến cổ phần ghi trong sổ kế toán đều được phê chuẩn, kiểm toán viên kiểm tra tất cả các nghiệp vụ liên quan đến cổ phần đã ghi sổ và kiểm tra các biên bản họp của Hội đồng quản trị đã phê chuẩn như thế nào và có hợp lý không.

- Nhằm đảm bảo nguồn vốn cổ phần có được sự đánh giá đúng đắn, trước hết kiểm toán viên xác định số lượng cổ phiếu còn đang lưu hành vào ngày lập báo cáo tài chính; sau đó tổ chức lấy xác nhận của tổ chức đại lý chuyển nhượng cổ phiếu. Trường hợp không có đại lý chuyển nhượng cổ phiếu thì kiểm toán phải xem xét sổ kế toán và ghi chép tất cả các cổ phiếu đang lưu hành và có thể lấy mẫu một số cổ phiếu để tổ chức xác nhận của chủ sở hữu. Từ số lượng cổ phiếu và mệnh giá của mỗi cổ phiếu xác định tổng số tiền nguồn vốn cổ phần ghi trong sổ kế toán có đúng đắn không.

- Nhằm đảm bảo nguồn vốn cổ phần được công khai đúng đắn, kiểm toán viên sẽ khảo sát, xem xét các thông tin liên quan trong điều lệ doanh nghiệp cổ phần, Biên bản họp Hội đồng quản trị về số lượng cổ phiếu, từng loại cổ phiếu và quyền lợi của từng cổ phiếu đó. Kiểm toán viên đối chiếu số liệu trên sổ chi tiết với sổ kế toán tổng hợp tài khoản và báo cáo tài chính liên quan để đảm bảo số liệu trên báo cáo tài chính phù hợp với số liệu trên sổ kế toán.

b) Kiểm toán lợi nhuận chưa phân phối

* Thủ tục phân tích:

- So sánh kết quả kinh doanh giữa kỳ này với kỳ trước, giữa lợi nhuận thực tế với lợi nhuận kế hoạch để thấy sự biến động.

- Phân tích tỷ suất hiệu quả kinh doanh (giữa tổng lợi nhuận trước thuế và tổng doanh thu thuần) và so sánh tỷ suất này so với kỳ trước hoặc phân tích khả năng sinh lời của tài sản (giữa tổng lãi kinh doanh trước thuế với tổng trị giá tài sản bình quân) nhằm phát hiện những biến động bất thường.

* Thủ tục kiểm toán chi tiết:

- Nhằm đảm bảo sự xác nhận số lợi nhuận phát sinh trong kỳ được thực hiện đúng đắn và việc phân phối lợi nhuận phù hợp với quy định của Nhà nước, kiểm toán viên khảo sát quá trình phân phối lợi nhuận, tính toán lại theo chế độ phân phối lợi nhuận của Nhà nước hoặc Biên bản họp Hội đồng quản trị hoặc Đại hội cổ đông, sau đó so sánh với số liệu thực tế đã phân phối và số ghi sổ kế toán xem có phù hợp không.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ phân phối lợi nhuận được ghi sổ đầy đủ, kiểm toán viên xem xét các chứng từ, biên bản về phân phối lợi nhuận có được ghi sổ hết hay không, các chứng từ điều chỉnh lợi nhuận đã phân phối thuộc niên độ trước đã có quyết toán điều chỉnh có được ghi vào sổ kế toán liên quan không. Những nghiệp vụ chia lợi nhuận cho các bên liên quan; chia cổ tức cho các cổ đông... cũng cần xem xét. Việc kiểm tra phải bảo đảm rằng cổ tức đã trả và phải trả tại thời điểm cuối năm phải được ghi nhận với giá trị hợp lý và đúng kỳ kế toán, đồng thời các giao dịch phải được phê duyệt và chấp thuận.

- Nhằm đảm bảo công khai đúng đắn và đầy đủ khoản lợi nhuận chưa phân phối, kiểm toán viên xem xét đối chiếu giữa số dư trên tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" với số liệu trên Bảng cân đối kế toán. Trường hợp lập Bảng cân đối kế toán sau khi quyết toán năm đã được duyệt và có sự điều chỉnh lợi nhuận chưa phân phối, kiểm toán viên cần phải xem xét những số liệu điều chỉnh đó đã được điều chỉnh trên Bảng cân đối kế toán chưa.

c) Kiểm toán chi tiết các quỹ

Kiểm toán viên phân tích sự biến động số dư các quỹ và thực hiện các công việc sau đây:

- Đối chiếu số dư tài khoản với sổ cái và đối chiếu số dư đầu kỳ với báo cáo tài chính năm trước;

- Xác định bản chất các biến động của số dư quỹ từ năm trước đến năm hiện tại và kiểm tra, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và rủi ro tiềm tàng, các tài liệu liên quan và kiểm tra sự tuân thủ theo luật pháp và các quy định;

- Kiểm tra trích lập các quỹ có theo đúng tỷ lệ quy định; đánh giá tính hợp lý, tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành của số dư các quỹ tại thời điểm cuối năm.

10. Kiểm toán doanh thu, thu nhập

10.1. Phạm vi

Nội dung kiểm toán bao gồm kiểm toán doanh thu bán hàng; doanh thu hoạt động tài chính; thu nhập khác và kiểm toán các khoản chiết khấu, giảm giá, hàng bán trả lại.

10.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính có thật: Doanh thu bán hàng thực tế có thể không xảy ra;
- Tính đầy đủ: Doanh thu có thể không được ghi nhận đầy đủ;

- Đánh giá: Doanh thu có thể không được tính toán đúng và ghi sổ chính xác;
- Tính đúng kỳ: Doanh thu bán hàng có thể không được ghi nhận đúng kỳ;
- Phân loại: Có thể doanh thu không được phân loại đúng đắn.

10.3. Các thủ tục kiểm toán

10.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Rà soát các biện pháp kiểm soát nội bộ trong suốt quy trình bán hàng (từ khi có đơn đặt hàng đến khi giao hàng).

- Khảo sát một số thủ tục kiểm soát nội bộ điển hình:

+ Kiểm soát độc lập quá trình lập hoá đơn và quá trình ghi sổ doanh thu bán hàng, hàng bán trả lại;

+ Kiểm tra xem doanh nghiệp có sử dụng một sơ đồ tài khoản đầy đủ và đúng đắn không;

+ Có các thủ tục quy định việc tính tiền và ghi sổ doanh thu hàng ngày không, đặc biệt là trước và sau kỳ khoá sổ kế toán;

+ Có phê duyệt hoá đơn bán hàng, đơn đặt hàng, huỷ đơn hàng, chiết khấu, tỷ lệ chiết khấu, hàng bán trả lại không, có sự phê chuẩn phương thức bán hàng chịu, phương thức thanh toán, cước vận chuyển không;

+ Hợp đồng bán hàng có mẫu không, các hợp đồng bán hàng có được đánh số và được theo dõi chặt chẽ không;

+ Doanh nghiệp có quy định mức giá, chiết khấu, hạn mức tín dụng không;

+ Những thủ tục hợp lý được thực hiện để đánh giá khách hàng mới;

+ Kiểm tra sự thống nhất giữa hoá đơn bán hàng và phiếu giao hàng;

+ Kiểm tra sự thống nhất giữa hóa đơn bán hàng và đơn đặt hàng;

+ Kiểm tra sự thống nhất giữa chứng từ vận chuyển và các đơn đặt hàng đã phê chuẩn. Các hợp đồng vận chuyển có đều được đánh số và ghi chép không;

+ Thứ tự liên tục của hoá đơn bán hàng và phiếu giao hàng, có được đánh số trước và được ghi chép không;

+ Có phân định trách nhiệm và ghi sổ Nhật ký bán hàng với ghi sổ chi tiết các khoản phải thu hay không.

10.3.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích xu hướng.

- Phân tích theo sản phẩm.

- Phân tích theo vùng.

- Phân tích theo thị trường (khách hàng).

- Phân tích tình hợp lý.
- Phân tích hệ số. Ví dụ như nếu tỷ suất lợi nhuận giảm nhiều so với kỳ trước, có thể có những khoản doanh thu không được ghi sổ.

10.3.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết.

a) Kiểm toán doanh thu

- Nhằm đảm bảo doanh thu bán hàng ghi sổ là có thật, kiểm toán viên cần chú ý đến khả năng của 2 loại sai số: Doanh thu đã phản ánh trên sổ Nhật ký bán hàng (hoặc sổ kế toán khác) nhưng chưa xảy ra hành động gửi hàng, chuyển giao hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ cho khách hàng, hoặc mới chỉ nhận tiền ứng trước, nhận doanh thu trả trước mà đã ghi sổ như doanh thu của kỳ kế toán. Để kiểm tra cơ sở dẫn liệu này, kiểm toán viên xem xét điều kiện cần và đủ để xác định là nghiệp vụ tiêu thụ, ghi nhận doanh thu theo chế độ quy định hiện hành.

- Nhằm mục đích kiểm tra xem có hàng đã chuyển giao hay chưa, kiểm toán viên cần kiểm tra một số bút toán điều chỉnh trên sổ Nhật ký bán hàng (có doanh số lớn hoặc bất thường) để xem xét chúng có kèm theo các chứng từ vận chuyển hoặc các chứng từ khác để chứng minh hay không.

- Trường hợp có nghi ngờ có chứng từ vận chuyển giả mạo, kiểm toán viên cần đối chiếu giá trị lô hàng đó (số lượng, số tiền) với cân đối nhập xuất tồn hàng tồn kho.

- Trường hợp kiểm toán viên nghi ngờ là có những khách hàng không có thật cần thực hiện các biện pháp sau:

+ Đối chiếu các bút toán trên Nhật ký bán hàng với các chứng từ phê chuẩn việc bán chịu và phê chuẩn việc bán hàng. Đối chiếu các bút toán trên sổ Nhật ký bán hàng với các hoá đơn bán hàng và chứng từ vận chuyển;

+ Đối chiếu các nghiệp vụ ghi có TK 131 "Phải thu khách hàng" với nguồn gốc của nó. Nếu thực tế có thu tiền từ khách hàng hoặc có thực tế xảy ra nghiệp vụ hàng bán bị trả lại, chiết khấu hàng bán thì khoản doanh thu là có thật, nếu bút toán ghi có TK 131 là việc xóa sổ một khoản thu khó đòi hoặc chưa phát sinh bút toán ghi có TK 131 (chưa được thanh toán vào thời điểm kiểm toán) thì có khả năng có những khách hàng không có thật.

- Nhằm bảo đảm doanh thu bán hàng được phê chuẩn đúng đắn, kiểm toán viên cần khảo sát xem liệu chế độ bán hàng trả chậm, việc giao hàng (quy cách, phẩm chất) và định giá bán hàng của doanh nghiệp có được tuân theo một cách đúng đắn trong các hoạt động hàng ngày hay không.

Các khảo sát định giá bán hàng được thực hiện bằng cách so sánh giá bán trên các hoá đơn bán hàng (kể cả chi phí vận chuyển, phương thức thanh toán) với biểu giá bán của doanh nghiệp đã được phê chuẩn hoặc các hợp đồng xem có đúng đắn không.

Nếu giá bán được thương lượng theo từng thương vụ, cần phải xem xét sự phê chuẩn của những người có thẩm quyền.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ tiêu thụ đều được ghi sổ đầy đủ, kiểm toán viên cần kiểm tra tính liên tục từ đầu đến cuối thứ tự các chứng từ vận chuyển và kiểm tra tính liên tục từ đầu đến cuối thứ tự các hoá đơn bán hàng, bằng cách đối chiếu các chứng từ vận chuyển và các hoá đơn bán hàng với sổ Nhật ký bán hàng và sổ chi tiết các khoản phải thu của khách hàng (TK131).

- Nhằm đảm bảo doanh thu đã được tính toán đúng và ghi sổ chính xác, kiểm toán viên cần khảo sát các thủ tục sau:

+ Tính toán lại số liệu trên hoá đơn bán hàng hoặc hoá đơn kiêm phiếu xuất kho về tổng doanh thu, doanh thu bán hàng bằng ngoại tệ...

+ Đối chiếu giá bán trên hoá đơn với bảng giá của doanh nghiệp;

+ Đối chiếu các bút toán trên sổ Nhật ký bán hàng với các hoá đơn bán hàng;

+ Đối chiếu số liệu trên hoá đơn bán hàng với các chứng từ vận chuyển, với đơn đặt hàng của khách hàng về mặt hàng, số lượng, họ tên khách hàng...

- Nhằm xác định doanh thu bán hàng được phân loại đúng đắn, kiểm toán viên phải nắm vững nội dung, bản chất của doanh thu bán hàng ra bên ngoài, doanh thu nội bộ, doanh thu tài chính, thu nhập khác...theo quy định hiện hành của hệ thống kế toán doanh nghiệp và chính sách tài chính doanh nghiệp. Đồng thời các kiểm toán viên cũng phải phân biệt việc hạch toán trên các tài khoản các loại doanh thu như doanh thu bằng tiền, doanh thu bán hàng trả chậm, doanh thu bán hàng trả góp hay doanh thu nhận trước. Trong trường hợp các loại mặt hàng có thuế suất khác nhau thì kiểm toán viên phải kiểm tra để xem xét doanh thu có được hạch toán theo từng loại, nhóm hàng hay không, thực tế các doanh nghiệp thường hạch toán doanh thu các mặt hàng có thuế suất cao sang doanh thu những mặt hàng có thuế suất thấp hơn để trốn thuế.

Để đạt được mục đích trên, cách thức chủ yếu là xem xét các chứng từ về doanh thu của từng nghiệp vụ cụ thể và so sánh nó với các tài khoản (sổ tổng hợp, sổ chi tiết) mà nó phản ánh, trên cơ sở nắm vững các quy định hiện hành về hạch toán doanh thu.

- Nhằm xác định doanh thu bán hàng được ghi chép đúng kỳ, kiểm toán viên phải nắm vững các điều kiện cần và đủ để ghi nhận doanh thu, thu nhập trên cơ sở nguyên tắc phù hợp của kế toán. Để đạt được mục đích khảo sát tính “đúng kỳ” của doanh thu và thu nhập khác cần phải:

+ So sánh ngày của các nghiệp vụ tiêu thụ đã vào sổ với ngày trên sổ giao hàng, sổ và chứng từ vận chuyển (nếu có);

+ Dùng các tỷ suất lãi gộp, hiệu suất hiệu quả kinh doanh...để phân đoán các khoản doanh thu đã có nhưng không được ghi sổ hoặc đã vào sổ nhưng thực tế chưa được ghi nhận doanh thu;

+ Kiểm tra các nghiệp vụ tiêu thụ vào cuối và đầu kỳ kế toán, đặc biệt là các nghiệp vụ có số tiền lớn.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ đã được ghi chép và cộng dồn đúng đắn, kiểm toán viên phải cộng lại các sổ Nhật ký bán hàng, theo dõi quá trình ghi sổ các tài khoản doanh thu, tài khoản các khoản phải thu.

b) Kiểm toán doanh thu hoạt động tài chính

Để kiểm toán doanh thu hoạt động tài chính, kiểm toán viên thường sử dụng các thủ tục kiểm toán sau:

- Xác định các loại hoạt động tài chính của đơn vị trong kỳ có khả năng mang lại doanh thu. Thông tin này được thu thập trong quá trình tìm hiểu đơn vị;

- Kiểm tra về thời điểm ghi nhận doanh thu xem có phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hay không. Thủ tục này nhằm đáp ứng cơ sở dẫn liệu phát sinh và đầy đủ của doanh thu;

- Đối với mỗi nghiệp vụ phát sinh mà doanh thu đã được xác định, kiểm toán viên kiểm tra số tiền đã được hạch toán. Thủ tục này thoả mãn cơ sở dẫn liệu đánh giá doanh thu;

- Đối với các khoản doanh thu có tính chất định kỳ (tiền cho thuê tài sản, lãi cho vay...) kiểm toán viên cần lập bảng kê doanh thu từng tháng để phát hiện những khoản chưa được ghi chép. Thủ tục kiểm toán này nhằm xác minh về cơ sở dẫn liệu đầy đủ của doanh thu hoạt động tài chính.

c) Kiểm toán thu nhập khác

* Kiểm tra các khoản thu nhập khác đã được ghi nhận:

Khi kiểm tra các khoản thu nhập khác đã được ghi nhận, kiểm toán viên cần chú ý những vấn đề sau:

- Xem xét khoản thu nhập đã đủ điều kiện ghi nhận hay chưa. Thủ tục này liên quan đến cơ sở dẫn liệu phát sinh của thu nhập;

- Giá trị của khoản thu nhập có được xác định đúng đắn hay không. Thủ tục kiểm toán này nhằm phục vụ cho cơ sở dẫn liệu đánh giá thu nhập.

* Tìm kiếm các khoản thu nhập khác không được ghi chép:

Để phát hiện các khoản thu nhập khác không được ghi chép, kiểm toán viên có thể sử dụng các thủ tục sau:

- Xem xét các nghiệp vụ ghi giảm chi phí trong kỳ nhằm phát hiện các khoản thay vì hạch toán vào thu nhập khác lại ghi giảm chi phí trong kỳ. Sai sót này tuy không làm giảm kết quả của đơn vị, nhưng lại gây biến động đối với lãi hay lỗ;

- Xem xét các nghiệp vụ thu tiền bất thường hoặc có nội dung không rõ ràng. Những khoản thu này có thể là những khoản thu nhập khác nhưng đơn vị vô tình hay cố ý ghi vào một nội dung không phải là thu nhập;

- Xem xét các khoản phải trả khác trong kỳ nhằm phát hiện các khoản thu nhập được treo, gác cho kỳ sau.

Ngoài ra, những thủ tục kiểm toán áp dụng trong quá trình kiểm toán khác như tài sản cố định, tiền...cũng có thể giúp phát hiện về những khoản thu nhập khác chưa được ghi chép.

d) Kiểm toán các khoản chiết khấu, giảm giá và hàng bán trả lại

- Kiểm tra các khoản chiết khấu: Các thủ tục tương tự như kiểm tra doanh thu đã được ghi nhận. Trên thực tế, thủ tục này có thể thực hiện kết hợp với quy trình kiểm toán doanh thu đã được ghi nhận.

- Kiểm tra hàng bán trả lại: Thủ tục kiểm tra nhằm phát hiện rủi ro trong việc ghi nhận doanh thu đúng kỳ cũng giúp phát hiện rủi ro trong việc ghi nhận hàng bán trả lại đúng kỳ.

Trường hợp các khoản chiết khấu, giảm giá, hàng bán trả lại quá nhỏ thì có thể vận dụng tính trọng yếu và được bỏ qua trong kiểm toán tổng thể.

11. Kiểm toán giá vốn hàng bán

11.1. Phạm vi

Kiểm toán giá vốn hàng bán phát sinh trong năm của doanh nghiệp.

11.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính liên hữu: Giá vốn hàng bán được ghi nhận có thể đã không phát sinh thực tế hoặc không liên quan đến doanh nghiệp;

- Tính đầy đủ: Tất cả giá vốn hàng bán đáng lẽ phải được ghi nhận nhưng đã không được ghi nhận;

- Tính chính xác: Giá trị và các dữ liệu khác liên quan đến các giao dịch và sự kiện được ghi nhận đã không được ghi nhận chính xác, phương pháp tính giá vốn không được áp dụng đúng;

- Tính đúng kỳ: Giá vốn hàng bán không được ghi nhận đúng kỳ kế toán;

- Trình bày và phân loại: Giá vốn hàng bán không được ghi nhận vào đúng tài khoản và việc trình bày chỉ tiêu giá vốn hàng bán trên báo cáo kết quả kinh doanh có phù hợp với chế độ kế toán mà đơn vị đang áp dụng không và có nhất quán với kỳ trước hay không.

11.3. Các thủ tục kiểm toán

11.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Do giá vốn hàng bán và hàng tồn kho có liên quan tương hỗ với nhau nên mức độ bảo đảm kiểm toán có được từ việc hiểu, đánh giá và kiểm tra thủ tục kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho có thể áp dụng cho việc kiểm toán giá vốn hàng bán.

- Ngoài ra kiểm toán viên có thể đánh giá thêm như: Kiểm tra phương pháp hạch toán và ghi chép giá vốn hàng bán: là phương pháp kiểm kê định kỳ hay kê khai thường xuyên. Kiểm tra phương pháp tính giá hàng tồn kho (phương

pháp giá đích danh, phương pháp nhập trước xuất trước hay bình quân gia quyền ...). Nếu khách hàng thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho so với năm trước thì yêu cầu khách hàng giải thích lý do.

11.3.2. Thủ tục phân tích

Quá trình phân tích có thể được thực hiện theo một số cách như sau:

- Phân tích biến động: Phân tích sự biến động theo dòng sản phẩm, nhóm sản phẩm, hoặc theo giá trị hàng tháng hay hàng quý.
- Chia nhỏ số dư tài khoản thành các nhóm và rà soát kỹ từng nhóm để xác định những khoản mục bất thường.
- Phân tích xu hướng biến động giá vốn hàng bán trước và sau ngày lập báo cáo tài chính, so sánh giá vốn với doanh thu, so sánh các dữ liệu với xu hướng ngành nếu có thể.
- Phân tích xu hướng biến động giá vốn hàng bán với biến động số dư hàng tồn kho hàng tháng, hàng quý hoặc hàng năm.
- Phân tích xu hướng biến động của tỷ lệ phần trăm lợi nhuận gộp trên cơ sở phân tách.
- Xem xét các số liệu về doanh thu đã kiểm toán, giá thành sản xuất và giá vốn do phòng kinh doanh, phòng kế hoạch, vật tư cung cấp, những thay đổi trong kinh doanh để xây dựng số ước tính. Sử dụng số ước tính chênh lệch có thể chấp nhận được để xác định số chênh lệch lớn giữa số ước tính và số đã ghi chép của khách hàng tại thời điểm lập báo cáo và tìm kiếm bằng chứng có liên quan.

11.3.3. Kiểm tra chi tiết

Việc kiểm toán chi phí nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp và quản lý chung đã bao gồm trong thủ tục kiểm toán hàng tồn kho; việc kiểm toán chi phí khấu hao TSCĐ đã bao gồm trong thủ tục kiểm toán TSCĐ; việc kiểm toán chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương đã bao gồm trong thủ tục kiểm toán tiền lương. Phần này đề cập đến các bước kiểm tra chi tiết khác như sau:

- Đối chiếu giá vốn hàng bán đã hạch toán với số phát sinh tương ứng trên tài khoản hàng tồn kho;
- Chọn một số nghiệp vụ phát sinh Nợ Tài khoản 632 hoặc có tài khoản 155, 156 để kiểm tra:
 - + Đối chiếu với số chi tiết hàng tồn kho. Đối chiếu giá vốn hàng bán với số dư hàng tồn kho. Đối chiếu tính toán chi tiết giá vốn hàng bán với số cái;
 - + Đối chiếu với hoá đơn mua và chứng từ nhập khác;
 - + Tìm ra các khoản chênh lệch tăng trên hoá đơn (Ví dụ doanh nghiệp hạch toán cả thuế GTGT vào giá trị hàng tồn kho);
- Khi kiểm tra giá vốn hàng bán cần lưu ý: Các khoản điều chỉnh hàng tồn kho theo kiểm kê thực tế; Điều chỉnh hàng tồn kho do đánh giá lại; Các

khoản chi phí bán hàng, chi phí quản lý được phân bổ vào giá vốn hàng bán hoặc đã được gộp vào quá trình tính giá thành.

12. Kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

12.1. Phạm vi

- Kiểm toán các khoản chi phí liên quan đến việc bán hàng của doanh nghiệp như chi quảng cáo, đóng gói, vận chuyển, giao dịch, hoa hồng bán hàng, lương nhân viên bán hàng, vận chuyển hàng bán...

- Kiểm toán các khoản chi phí liên quan đến việc quản lý của doanh nghiệp như lương nhân viên quản lý, chi phí vật liệu dụng cụ văn phòng, khấu hao nhà văn phòng, dụng cụ quản lý, chi hội nghị, công tác phí...

Cũng giống như thu nhập, chi phí luôn có mối quan hệ chặt chẽ với các khoản mục trên bảng cân đối kế toán, nên trong các phần trước cũng đã đề cập đến phương pháp kiểm tra những loại chi phí gắn liền trong quá trình kiểm tra các khoản mục của bảng cân đối kế toán. Do đó, nội dung phần này chỉ đề cập đến các chi phí chưa được đề cập đến trong các phần trên.

12.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính đầy đủ: Tất cả các chi phí đáng lẽ phải được ghi nhận đầy đủ nhưng đã ghi nhận không đầy đủ;

- Tính hiện hữu: Có thể các chi phí được ghi nhận không thực sự phát sinh;

- Tính chính xác: Có thể các chi phí được ghi nhận không chính xác;

- Tính đúng kỳ: Các chi phí được ghi nhận không đúng kỳ kế toán;

- Trình bày và phân loại: Các chi phí đã ghi nhận được trình bày và phân loại không đúng đắn.

13.3. Thủ tục kiểm toán

12.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Xem xét qui chế quản lý chi phí hoạt động (chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp) của doanh nghiệp, phương pháp hạch toán và phân bổ chi phí trong kỳ phải phù hợp với doanh thu trong kỳ. Có ban hành quy chế, chính sách hoa hồng bán hàng không, có được phê duyệt bởi các cấp có thẩm quyền không.

- Chọn mẫu một số nghiệp vụ ghi sổ để kiểm tra tính tuân thủ hệ thống kiểm soát nội bộ và ghi lại các phát hiện sai phạm làm cơ sở đưa ra các tiêu thức chọn mẫu kiểm tra bổ xung khi kiểm tra chi tiết.

- Xem xét có quy định về hạn mức phê duyệt các khoản chi phí không. Có chuẩn hoá định mức các khoản chi phí không.

12.3.2. Thủ tục phân tích

Các thủ tục phân tích có thể sử dụng trong kiểm toán chi phí quản lý, chi phí bán hàng bao gồm:

- Đánh giá tổng quát chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Kiểm toán viên lập bảng so sánh giữa báo cáo kết quả kinh doanh kỳ này và kỳ trước, kết hợp với các số liệu bình quân trong ngành, qua đó đánh giá tổng quát về sự thay đổi của chi phí và tỷ trọng chi phí trên doanh thu. Những khác biệt đáng kể đều phải được tìm hiểu để giải thích nguyên nhân;

- So sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán, chi phí kỳ này với chi phí kỳ trước. Thông qua dự toán các nhà quản lý hoạch định mức chi phí dự kiến sẽ xảy ra trong thực tế, nhờ đó phát hiện những trường hợp thực tế có sai biệt lớn so với dự kiến để có biện pháp xử lý kịp thời. Bảng dự toán cũng giúp kiểm toán viên nhận diện được các biến động bất thường và tìm hiểu nguyên nhân,

- Phân tích tính hợp lý. Xác định xem việc trình bày chi phí hoạt động có theo đúng luật và chuẩn mực kế toán không.

12.3.3. Kiểm tra chi tiết

Một số khoản chi lớn đã được khảo sát chi tiết ở các phần kiểm toán khác như chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương, chi phí nguyên vật liệu... một số khoản chi khác có thể được kiểm tra ở phần các khoản ứng trước, tiền mặt, tiền gửi ngân hàng... Một số thủ tục khác cần được thực hiện bổ sung:

- Lập bảng tổng hợp các khoản chi phí hoạt động phát sinh trong năm. Tìm hiểu bản chất của các khoản chi phí để xem chi phí trong kỳ hay chi phí cho nhiều năm; chi phí sản xuất kinh doanh hay chi mang tính chất lương, thưởng, phúc lợi có nguồn khác tài trợ;

- Thực hiện các bước kiểm tra cần thiết đối với tất cả các trường hợp sau:
 - + Những chênh lệch lớn giữa thực tế phát sinh so với kế hoạch;
 - + Những thay đổi lớn so với năm trước, hoặc biến động lớn giữa các tháng trong năm;
 - + Những chi phí phát sinh bất thường.

- Kiểm tra chứng từ các khoản chi phí dịch vụ mua ngoài, đảm bảo phải có đầy đủ thủ tục hoá đơn theo qui định của Bộ tài chính hiện hành, loại các chi phí không hợp lý hợp lệ, chi phí đó có vượt quá tỷ lệ chi phí bị khống chế không;

- Đối chiếu với số liệu phản ánh trên tài khoản doanh thu trả trước, trả trước người bán để xác định tính đầy đủ và đúng kỳ của chi phí;

- Đối chiếu các khoản chi phí với các phần hành khác: chi phí phải trả, chi phí dự phòng, chi phí chờ phân bổ...;

- Các thủ tục kiểm toán khác:

- + Kiểm tra tổng hợp từng khoản mục chi phí đối ứng các tài khoản trên biểu chi phí yếu tố tại báo cáo kế toán có khớp đúng với sổ kế toán không;

- + Kiểm tra việc phân bổ chi phí cho từng hoạt động kinh doanh;

- + Kiểm tra nghiệp vụ chi phí bằng ngoại tệ;
- + Kiểm tra nghiệp vụ liên quan đến bên thứ ba.

13. Kiểm toán chi phí tiền lương

13.1. Phạm vi

Kiểm toán chi phí tiền lương trong giá thành sản phẩm dịch vụ.

13.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro

Cơ sở dẫn liệu chủ yếu sau đây liên quan đến nội dung kiểm toán này là:

- Tính hiện hữu: Các khoản chi phí tiền lương trong giá thành sản phẩm dịch vụ là có thật;
- Tính đầy đủ: Các khoản tiền lương hạch toán trong giá thành sản phẩm dịch vụ có thể không được tính toán, ghi nhận một cách đầy đủ, đúng đắn;
- Tính đúng kỳ: Các khoản tiền lương hạch toán trong giá thành sản phẩm, dịch vụ có thể không được ghi nhận đúng kỳ;
- Đánh giá: Các khoản tiền lương hạch toán trong giá thành sản phẩm, dịch vụ có thể không được đánh giá hợp lý theo đúng quy định của Nhà nước về chế độ tiền lương.

13.3. Các thủ tục kiểm toán

13.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Các quy định về tiền lương được cụ thể hóa trong định mức chi phí, giá thành sản phẩm, dịch vụ như thế nào.
- Đối với chi phí tiền lương theo thời gian, thời gian lao động có được chấm công và theo dõi chặt chẽ theo quy định không.
- Đối với chi phí tiền lương theo sản phẩm có được kiểm tra, nhập kho để tính toán tiền lương phải trả cho người lao động theo đúng quy định không.
- Kiểm tra quy chế trả lương, quy trình quản lý ghi chép và đối chiếu các khoản thanh toán tiền lương với cán bộ, công nhân viên, người lao động và trích lập tiền lương dự phòng mất việc làm có đúng không.
- Doanh nghiệp có quyết toán quỹ tiền lương tháng, quý, năm với các cơ quan có thẩm quyền không (cơ quan thuế, cấp trên,...).

13.3.2. Các thủ tục phân tích

- Phân tích tỷ suất tiền lương trong giá thành sản phẩm, dịch vụ của năm nay so với năm trước; phân tích xu thế chi phí tiền lương trong giá thành sản phẩm, dịch vụ. Các tỷ suất thường dùng trong phân tích chi phí tiền lương:
 - + Chi phí tiền lương so với tổng chi phí giá thành sản phẩm, dịch vụ qua các quý, năm, quý này so với quý trước, năm nay so với năm trước;
 - + So sánh tỷ lệ chi phí tiền lương của sản phẩm, dịch vụ cùng loại của các doanh nghiệp khác để tìm ra những bất cập trong quản lý chi phí tiền lương (tiêu

thức xây dựng đơn giá tiền lương, phương pháp quản lý lao động, trình độ, năng lực, công nghệ,...).

- Phân tích tỷ trọng tiền lương chưa chi đến thời điểm nộp hồ sơ quyết toán năm có phù hợp với chính sách, chế độ không.

13.3.3. Các thủ tục kiểm soát chi tiết

- Kiểm tra cơ sở xây dựng chỉ tiêu tiền lương trong giá thành sản phẩm, dịch vụ có được xây dựng theo đúng quy định của văn bản pháp lý có hiệu lực hiện hành không.

- Đối chiếu, kiểm tra tổng quỹ tiền lương được hình thành có trên cơ sở đơn giá tiền lương được các cơ quan có thẩm quyền phê duyệt có đúng không.

- Kiểm tra việc quỹ tiền lương có được sử dụng chỉ để trả lương cho người lao động hay dùng vào mục đích khác.

- Kiểm tra, đối chiếu việc chi trả lương cho người lao động có đảm bảo các cơ sở pháp lý để chi trả không.

- Kiểm tra việc lập quỹ bình ổn tiền lương có tuân thủ quy định của pháp luật không.

- So sánh tỷ trọng tiền lương trong giá thành sản phẩm dịch vụ với tổng chi phí, so sánh tỷ trọng năm nay với năm trước, so sánh tỷ trọng tiền lương của sản phẩm này với sản phẩm cùng loại,...

14. Kiểm toán chi phí hoạt động tài chính

Khi kiểm toán chi phí hoạt động tài chính, kiểm toán viên sử dụng các thủ tục sau:

- Xác định danh mục các loại hoạt động tài chính của đơn vị trong kỳ có khả năng phát sinh chi phí. Chi phí tài chính thường là một số khoản như: chi phí huy động vốn, chi phí thuê tài chính, chiết khấu thanh toán, chi phí góp vốn liên doanh, khoản lỗ do chênh lệch tỷ giá hối đoái, khoản lỗ do chuyển nhượng chứng khoán ngắn hạn, chi phí giao dịch chứng khoán, chi phí dự phòng giảm giá chứng khoán,...

- Tập hợp và kiểm tra hồ sơ, chứng từ liên quan đến các khoản chi phí tài chính đó như: Hồ sơ vay vốn, góp vốn liên doanh, chứng từ của giao dịch phát sinh lỗ tỷ giá,... Thủ tục này nhằm đảm bảo cơ sở dẫn liệu có thật, đầy đủ của các khoản chi phí tài chính;

- Kiểm tra thời điểm phát sinh chi phí tài chính xem có phù hợp không như thời điểm bắt đầu nhận nợ trong khế ước vay, thời điểm hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản chuyển sang giai đoạn hoạt động, thời điểm lỗ tỷ giá hối đoái thực hiện,... Thủ tục này nhằm đảm bảo cơ sở dẫn liệu tính đầy đủ, đúng kỳ của chi phí tài chính;

- Lập bảng kê tính toán các loại chi phí tài chính phát sinh ở đơn vị để kiểm tra với số chi phí tài chính mà đơn vị đó hạch toán của từng loại hoạt động trên cơ

số xác định tính đúng đắn của phương pháp tính cũng như các yếu tố cấu thành chi phí. Thủ tục này nhằm đảm bảo cơ sở dữ liệu tính chính xác của chi phí.

15. Kiểm toán chi phí khác

Kiểm toán chi phí khác thường chủ yếu tập trung vào việc kiểm tra các chi phí khác đã được ghi nhận. Trong thủ tục này, kiểm toán viên xem xét chứng từ gốc của các nghiệp vụ này để đảm bảo rằng các chi phí được ghi nhận là thực sự phát sinh và được phân loại đúng. Kiểm toán viên cũng kiểm tra số tiền được xác định đã phù hợp với các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hay không.

16. Kiểm toán thuế

Trước hết, kiểm toán viên phải đọc kỹ Biên bản quyết toán thuế của năm trước và các công văn liên quan đến thuế giữa đơn vị và cơ quan thuế để lưu ý những vấn đề đặc biệt và những vấn đề đang vướng mắc.

16.1. Phạm vi

- Kiểm toán thuế giá trị gia tăng.
- Kiểm toán thuế tiêu thụ đặc biệt.
- Kiểm toán thuế xuất, nhập khẩu.
- Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp.
- Kiểm toán thuế thu nhập cá nhân.
- Kiểm toán thuế tài nguyên.
- Kiểm toán thuế môn bài.

16.2. Cơ sở dữ liệu và rủi ro kiểm toán

Các cơ sở dữ liệu chủ yếu sau đây có liên quan đến nội dung kiểm toán:

- Tính đầy đủ: Các nghĩa vụ thuế có thể không được ghi chép một cách đầy đủ;
- Tính chính xác: Nghĩa vụ thuế được ghi nhận có thể không chính xác;
- Tính hiện hữu: Số dư thuế phải thu, phải trả được ghi nhận có thể không thực sự tồn tại.

16.3. Các thủ tục kiểm toán

16.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Kiểm tra xác định xem đơn vị thực hiện nghĩa vụ thuế theo văn bản pháp quy nào, việc nghiên cứu và thực hiện các quy định về thuế đó của đơn vị như thế nào.
- Trình tự kê khai và nộp thuế của đơn vị có thực hiện đúng không, có kê khai thuế hàng tháng, hàng quý không.
- Đến thời điểm kiểm toán doanh nghiệp đã được quyết toán thuế chưa.

16.3.2. Thủ tục phân tích

Thủ tục phân tích được áp dụng là phân tích tỷ số, phân tích xu hướng và phân tích hợp lý. Cụ thể:

- Phân tích tỷ trọng số dư thuế còn phải nộp cuối kỳ trên tổng số thuế phải nộp ngân sách nhà nước;
- So sánh với năm trước về tổng số thuế phát sinh trong kỳ, nếu có biến động lớn phải tìm hiểu nguyên nhân biến động bất thường;
- Phân tích những biến động về thuế do thay đổi luật thuế của Nhà nước; do thay đổi cơ cấu sản phẩm kinh doanh của đơn vị.

16.3.3. Thủ tục kiểm tra chi tiết

a) Kiểm toán thuế giá trị gia tăng (GTGT)

** Kiểm toán xác định thuế GTGT đầu ra:*

- Lập bảng tổng hợp về biến động của thuế GTGT phải trả theo từng tháng. Phân tích sự biến động giữa các tháng so với doanh thu.
- Tính toán thuế GTGT đầu ra bằng cách:
 - + Tập hợp doanh thu theo từng loại thuế suất GTGT;
 - + Tập hợp các khoản giảm trừ doanh thu theo từng loại thuế suất;
 - + Tính ra doanh thu chịu thuế theo từng loại thuế suất;
 - + Tính ra số thuế GTGT đầu ra.
- Đối chiếu giữa số thuế GTGT đầu ra hàng tháng trên sổ cái với báo cáo kết quả kinh doanh từng tháng và với các tờ kê khai thuế chi tiết hàng tháng
- Trên sổ doanh thu chọn một số khoản doanh thu để kiểm tra:
 - + Đối chiếu với hoá đơn;
 - + Kiểm tra các chứng từ có liên quan đến các khoản giảm trừ doanh thu;
 - + Kiểm tra việc tính thuế GTGT trên hoá đơn;
 - + Đối chiếu việc tính thuế GTGT trên hoá đơn với các qui định hiện hành của nhà nước;
- Tham chiếu tới phần kiểm toán tính đúng kỳ của doanh thu để tìm ra các khoản doanh thu ghi nhận thừa hoặc bỏ sót, từ đó điều chỉnh tương ứng thuế GTGT đầu ra phát sinh trong năm.

** Kiểm toán xác định thuế GTGT đầu vào:*

- Lập bảng tổng hợp về biến động của thuế GTGT đầu vào theo từng tháng. Phân tích sự biến động giữa các tháng so với chi phí.
- Đối chiếu giữa số thuế GTGT đầu vào hàng tháng trên sổ cái với các tờ kê khai thuế chi tiết hàng tháng.
- Đối chiếu Bảng kê chi tiết thuế GTGT đầu vào được khấu trừ với các hoá đơn chứng từ để phát hiện sự sai lệch.

- Kiểm tra một số hóa đơn mua hàng mà doanh nghiệp đã kê khai khấu trừ thuế GTGT đầu vào, xem xét các hoá đơn đó có đủ điều kiện khấu trừ theo quy định của chế độ hiện hành hay không?

- Đối chiếu thời gian ghi trên hoá đơn với thời gian được phép khấu trừ theo quy định xem doanh nghiệp có kê khai khấu trừ kịp thời không?

- Tham chiếu đến phần kiểm toán hàng tồn kho, kiểm toán TSCĐ và kiểm toán chi phí để xem xét việc tính thuế có phù hợp với tỷ lệ thuế suất không? đúng kỳ không? Đối chiếu với Luật thuế và các qui định hiện hành để xem có phù hợp không?

* Kiểm toán xác định thuế GTGT phải nộp:

- Căn cứ kết quả kiểm toán xác định số thuế GTGT đầu ra và số thuế GTGT đầu vào để xác định số thuế GTGT phải nộp trong kỳ.

- Đối chiếu giữa các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế với chứng từ trả tiền thuế và biên lai nộp thuế của cơ quan thuế.

b) Kiểm toán thuế tiêu thụ đặc biệt

- Lập bảng tổng hợp về sự biến động của tài khoản thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp trong tháng, trong năm. Tìm hiểu sự biến động của thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp so với sự biến động của hàng hóa chịu thuế tiêu thụ đặc biệt đã tiêu thụ.

- Kiểm tra chọn mẫu đối với một số lô hàng tiêu thụ lớn như sau:

+ Kiểm tra bộ chứng từ bán hàng: Hợp đồng kinh tế, hóa đơn, giấy chứng nhận xuất xứ,...;

+ Đối chiếu về tên, số lượng, đơn giá giữa các chứng từ trên;

+ Đối chiếu thuế suất giữa trên hóa đơn với Biểu thuế tiêu thụ đặc biệt và ghi sổ kế toán;

+ Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế tiêu thụ đặc biệt, chứng từ giấy nộp tiền vào Ngân sách Nhà nước (thuế tiêu thụ đặc biệt).

c) Kiểm toán thuế xuất khẩu, nhập khẩu

- Lập bảng tổng hợp về sự biến động của tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả của các tháng trong năm. Tìm hiểu sự biến động của thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả so với sự biến động của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu.

- Kiểm tra chọn mẫu đối với một số lô hàng nhập khẩu lớn như sau:

+ Kiểm tra bộ chứng từ xuất khẩu, nhập khẩu: Hợp đồng kinh tế, Vận đơn đường biển, Hoá đơn thương mại, phiếu đóng gói, giấy chứng nhận xuất xứ, Tờ khai hải quan, giấy phép xuất, nhập khẩu,...;

+ Đối chiếu về tên, số lượng, giá giữa các chứng từ trên;

+ Đối chiếu thuế suất giữa Tờ khai hải quan với Biểu thuế nhập khẩu;

+ Đối chiếu số thuế được tính trên Tờ khai hải quan với số tiền ghi vào Tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải nộp.

- Nếu là hàng miễn thuế xuất khẩu, nhập khẩu thì phải kiểm tra đối chiếu giữa tên hàng, số lượng, giá cả (nếu có) trên danh mục hàng miễn thuế xuất khẩu, nhập khẩu của cơ quan có thẩm quyền duyệt với bộ chứng từ xuất khẩu, nhập khẩu.

- Nếu là hàng nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu thì phải kiểm tra số lượng hàng nhập khẩu, số lượng cho sản xuất sản phẩm xuất khẩu, số lượng hàng xuất khẩu, kèm theo bộ chứng từ hàng xuất khẩu. Kiểm tra thuế được hoàn lại với công văn chấp thuận hoàn thuế nhập khẩu của cơ quan có thẩm quyền, phiếu thu hoặc giấy báo có số tiền thuế hoàn lại. Kiểm tra hạch toán hoàn lại thuế nhập khẩu (ghi giảm giá trị nguyên vật liệu hay giảm giá vốn hàng bán).

- Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả, chứng từ trả tiền thuế và biên lai thu thuế của cơ quan hải quan.

d) Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN)

- Lập bảng tính toán thuế TNDN:

+ Xác định lợi nhuận sản xuất kinh doanh trong kỳ theo từng loại thuế suất;

+ Xác định thu nhập chịu thuế TNDN theo quy định của Nhà nước. Khi xác định nên lập một bảng danh sách các chi phí có thể coi là không hợp lý, hợp lệ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp (các khoản chi vượt định mức, các khoản chi không đúng tính chất và các chi phí không đủ chứng từ hợp lệ);

1. Xác định thuế TNDN phải nộp.

- Xem xét các điều kiện miễn, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp mà doanh nghiệp được hưởng có đúng chế độ không.

- Sau đó đối chiếu thuế TNDN phải nộp với số thuế doanh nghiệp đã tính.

- Đối chiếu giữa các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế với chứng từ trả tiền thuế và biên lai nộp thuế của cơ quan thuế.

- Xem xét các vấn đề có liên quan đến hoàn thuế thu nhập doanh nghiệp do tái đầu tư (nếu có).

đ) Kiểm toán thuế thu nhập cá nhân

- Lập bảng tổng hợp về biến động của thuế thu nhập cá nhân phải trả cho các tháng trong năm. Tìm hiểu sự biến động của thuế thu nhập cá nhân so với sự biến động của mức lương.

- Tổng hợp thu nhập từ tiền lương, tiền công, tiền thưởng, các khoản thu nhập khác phải chịu thuế thu nhập cá nhân và các khoản giảm trừ của từng người cho cả năm nhằm:

+ Tính lại số thu nhập chịu thuế của từng người theo chế độ (bình quân tháng);

+ Đối chiếu số thuế thu nhập cá nhân phải nộp của từng người cả năm mà doanh nghiệp đã kê khai với số thuế đã tính lại trong năm;

† Xác định số thuế nộp thừa, nộp thiếu của từng người.

- Tham chiếu đến phần kiểm toán chi lương và phân chia quỹ cho cán bộ, công nhân viên để xem xét việc tính thuế có phù hợp với tỷ lệ thuế suất không? đúng kỳ không, đối chiếu với Luật Thuế thu nhập cá nhân và các qui định hiện hành để xem có phù hợp không.

- Kiểm tra việc hạch toán thuế thu nhập cá nhân xem thuế thu nhập cá nhân có được khấu trừ từ tiền lương của người lao động hay người lao động tự nộp thuế.

- Đối chiếu, kiểm tra tính thống nhất giữa sổ chi tiết tài khoản thuế với kê khai thuế, quyết toán thuế.

- Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản với các chứng từ trả tiền thuế và biên lai thu thuế của cơ quan thuế.

e) Kiểm toán thuế tài nguyên

Căn cứ vào tình hình sử dụng tài nguyên của doanh nghiệp, đối chiếu với quy định của Nhà nước về thuế tài nguyên để xác định số thuế tài nguyên phải nộp của doanh nghiệp.

g) Kiểm toán thuế môn bài

Thuế môn bài là thuế mà các đơn vị kinh doanh phải nộp ngay từ đầu năm, tùy thuộc loại hình, quy mô của doanh nghiệp.

Căn cứ vào quy mô của từng doanh nghiệp, đối chiếu với quy định của Nhà nước về thuế môn bài để xác định thuế môn bài phải nộp của doanh nghiệp./
