

---

## CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

---

### I. Phương pháp kiểm toán chứng từ

Phương pháp kiểm toán chứng từ là phương pháp được thiết kế để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến các dữ liệu do hệ thống kế toán xử lý và cung cấp.

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

**Đặc trưng của phương pháp:** Mọi kiểm nghiệm của kiểm toán viên đều dựa vào số liệu do hệ thống kế toán cung cấp.

**1. Phương pháp cân đối:** Là phương pháp dựa trên các cân đối (phương trình) kế toán và các cân đối khác để kiểm toán các mối quan hệ nội tại của các yếu tố cấu thành quan hệ cân đối đó. Các bước áp dụng phương pháp này được tiến hành như sau:

a) Chuẩn bị cho cân đối:

- Xác lập các chỉ tiêu có quan hệ cân đối cần kiểm toán;
- Xác định phạm vi, nguồn tài liệu, chứng từ cần thu thập.

b) Thực hành cân đối:

- Thu thập các tài liệu, chứng từ... tương ứng với các nội dung của các cân đối;
- Tổng hợp, đối chiếu lên bảng cân đối thử để tìm ra những quan hệ kinh tế, tài chính... bị mất cân đối hoặc có những biểu hiện bất thường khác.

c) Các công việc sau cân đối:

- Phân tích, tìm nguyên nhân của những mất cân đối hoặc những tình hình bất thường;

- Kết luận về tính chính xác của các tài liệu, số liệu hoặc mở rộng phạm vi, điều chỉnh phương pháp kiểm toán để tìm nguyên nhân hoặc kết luận về những sai sót, vi phạm của đơn vị được kiểm toán.

**Ví dụ:** Trong Bảng cân đối kế toán:

$$\text{Tổng TS} = \text{Tổng NV}$$

$$\text{Tổng TS} = \text{NVCSH} + \text{Nợ phải trả}$$

$$\text{Tổng số phát sinh Nợ của tất cả các TK} = \text{Tổng số phát sinh Có của tất cả các TK}$$

## 2. Phương pháp đối chiếu

- Đối chiếu trực tiếp là phương pháp kiểm toán mà Kiểm toán viên tiến hành so sánh, đối chiếu về mặt lượng của cùng một chỉ tiêu trên các nguồn tài liệu khác nhau (các chứng từ kế toán) để tìm ra các sai sót, gian lận về chỉ tiêu đó.

- Đối chiếu lôgic là việc nghiên cứu các mối quan hệ bản chất giữa các chỉ tiêu có quan hệ với nhau thông qua việc xem xét mức biến động tương ứng về trị số của các chỉ tiêu có quan hệ kinh tế trực tiếp, song có thể có mức biến động khác nhau và có thể theo các hướng khác nhau.

Hai phương pháp đối chiếu này thường được kết hợp chặt chẽ với nhau trong quá trình kiểm toán. Các bước áp dụng phương pháp đối chiếu tiến hành như sau:

a) Chuẩn bị cho đối chiếu:

- Xác định các chỉ tiêu cần đối chiếu;

- Thu thập các tài liệu, chứng cứ gắn với các chỉ tiêu đã xác định cần phải đối chiếu.

b) Thực hiện đối chiếu:

- Soát xét các tài liệu, chứng từ, tính toán và tiến hành so sánh đối chiếu trực tiếp hay đối chiếu logic.
- Tổng hợp các chỉ tiêu đã đối chiếu, chỉ ra các sai lệch của các chỉ tiêu.

c) Các công việc sau đối chiếu:

- Phân tích, tìm nguyên nhân sai lệch của các chỉ tiêu.
- Kết luận về những chỉ tiêu đảm bảo được tính chính xác hoặc mở rộng phạm vi, điều chỉnh phương pháp để tìm nguyên nhân hoặc kết luận về những sai sót, vi phạm của đơn vị liên quan đến các chỉ tiêu có sai lệch.

## **II. Phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ**

### **1. Phương pháp kiểm kê**

Là phương pháp kiểm tra hiện vật các loại tài sản nhằm thu thập các thông tin về số lượng, giá trị của tài sản đó. Để đảm bảo hiệu quả của công tác kiểm kê, Kiểm toán viên cần căn cứ vào tính chất của các loại vật tư, tài sản cần kiểm kê: Số lượng, giá trị, đặc tính kinh tế - kỹ thuật... để lựa chọn một loại hình kiểm kê tối ưu. Kiểm kê toàn diện, kiểm kê điển hình hoặc kiểm kê chọn mẫu...

Các bước kiểm kê được tiến hành như sau:

a) Chuẩn bị kiểm kê:

- Xác định đối tượng kiểm kê, quy mô, thời gian và loại hình kiểm kê;
- Chuẩn bị các điều kiện cho kiểm kê: Cán bộ nhân viên, chuyên gia kỹ thuật..., các phương tiện kỹ thuật và đo lường.

b) Thực hiện kiểm kê:

- Thực hiện cân, đo, đong, đếm, xác định giá trị... và ghi chép số lượng, giá trị, chất lượng, phân biệt theo từng mã cân hoặc lô vật tư, tài sản;
- Tổng hợp, hệ thống số liệu kiểm kê theo từng loại khoản mục... và tập hợp lại các chứng từ kiểm kê (phiếu kiểm kê);
- So sánh, đối chiếu những số liệu kiểm kê với số liệu trên các sổ sách kế toán, tìm ra những sai lệch giữa hai số liệu trên.

c) Các công việc sau kiểm kê:

- Phân tích, tìm nguyên nhân của những sai lệch về vật tư, tài sản giữa sổ kiểm kê và số liệu trên sổ sách;
- Kết luận những chỉ tiêu đảm bảo được sự chính xác hoặc mở rộng phạm vi, điều chỉnh phương pháp kiểm toán để tìm nguyên nhân hoặc kết luận về những sai sót vi phạm của đơn vị liên quan đến những sai lệch về vật tư, tài sản (cả về phản ánh trên sổ sách, tổ chức quản lý, bảo quản sử dụng).

## **2. Phương pháp điều tra**

Là phương pháp kiểm toán mà theo đó bằng những cách thức khác nhau, Kiểm toán viên tiếp cận đối tượng kiểm toán nhằm tìm hiểu, thu nhận những thông tin cần thiết về tình huống, thực chất, thực trạng của một số vụ việc, bổ sung căn cứ cho việc đưa ra những đánh giá, nhận xét hay kết luận kiểm toán.

a) Trong điều tra, tùy theo yêu cầu và tình hình cụ thể, Kiểm toán viên có thể sử dụng các phương pháp sau:

- Phỏng vấn điều tra trực tiếp: Kiểm toán viên gặp gỡ và trao đổi trực tiếp với các đối tượng liên quan nhằm thu thập những thông tin cần kiểm tra.

- Điều tra gián tiếp: Kiểm toán viên sử dụng các bảng chi tiêu, phiếu câu hỏi... cần quan tâm kiểm tra tới những cá nhân, tổ chức liên quan để thu thập những thông tin cần kiểm tra.

b) Hai phương pháp điều tra cụ thể này, chỉ khác nhau về hình thức; các bước điều tra được tiến hành như sau:

- Chuẩn bị điều tra:

+ Xác định nội dung, đối tượng và phạm vi cần điều tra;

+ Lập đề cương những câu hỏi, thông tin cần phỏng vấn hoặc thiết kế những bảng biểu, phiếu câu hỏi cần gửi điều tra.

- Thực hiện điều tra: Tiếp cận đối tượng phỏng vấn, thu thập thông tin hoặc gửi các bảng biểu, phiếu câu hỏi... Sau đó, hoặc trực tiếp đến để nhận thông tin hoặc thu lại phiếu điều tra qua đường gián tiếp.

- Các công việc sau điều tra: Tổng hợp, phản ánh, loại trừ, chọn lọc các thông tin, từ đó đưa ra những nhận xét, kết luận hoặc điều chỉnh phương pháp, phạm vi kiểm toán.

### **3. Phương pháp thực nghiệm**

Là phương pháp tái diễn các hoạt động hay nghiệp vụ để xác minh lại kết quả của một quá trình, một sự việc đã qua, hoặc sử dụng thủ pháp kỹ thuật, nghiệp vụ để tiến hành các phép thử nhằm xác định một cách khách quan chất lượng công việc, mức độ chi phí...

Các bước thực nghiệm tiến hành như sau:

a) Chuẩn bị thực nghiệm:

- Xác định mục đích, nội dung của thực nghiệm;
- Chuẩn bị các điều kiện về nhân lực, phương tiện, dụng cụ, vật tư thực nghiệm và các phương tiện đo lường, đánh giá...;
- Xây dựng quy trình thực nghiệm.

b) Tiến hành thực nghiệm:

- Thực hiện các quy trình thực nghiệm;
- Thống kê, tính toán, đo lường các chỉ tiêu, thông số, kết quả của quá trình thực nghiệm;
- So sánh số liệu, thông tin được rút ra từ thực nghiệm với các số liệu, thông tin trong sổ sách, chứng từ..., tìm ra các sai lệch giữa hai loại số liệu, thông tin trên.

c) Các công việc sau thực nghiệm:

- Phân tích và tìm nguyên nhân những sai lệch giữa số liệu, thông tin của thực nghiệm và sổ sách;
- Kết luận về những số liệu, thông tin đảm bảo chính xác trên sổ sách hoặc mở rộng, điều chỉnh phương pháp kiểm toán để tìm nguyên nhân hoặc kết luận về những sai sót vi phạm của đơn vị liên quan đến những sai lệch trên sổ sách, chứng từ...

### **III. KỸ THUẬT CHỌN MẪU KIỂM TOÁN**

#### **1. Sự cần thiết của chọn mẫu trong kiểm toán**

Khi nghiên cứu về đối tượng kiểm toán chúng ta đã biết các yếu tố cơ bản của đối tượng kiểm toán đó là thực trạng của hoạt động tài chính, hiệu năng, hiệu quả nhưng đối tượng chủ yếu và quan trọng nhất vẫn là thực trạng hoạt tài chính

Trong khi đó, chuẩn mực kiểm toán chung quy định KTV phải giữ thái độ thận trọng thích đáng và không được phép bỏ qua các sai phạm trọng yếu để loại trừ những RRTT, RRKS, giảm tối đa RRPH. Trên giác độ khác, những người sử dụng thông tin tài chính, những người quan tâm đến tình hình tài chính của đơn vị được kiểm toán đòi hỏi KTV phải đưa ra ý kiến kết luận thích hợp về đối tượng KT.

Như vậy giữa yêu cầu về chất lượng kiểm toán với khả năng xác minh toàn diện các đối tượng kiểm toán đã phát sinh mâu thuẫn. để giải quyết mâu thuẫn trên KTV phải áp dụng các phương pháp chọn mẫu khoa học.

## **2. Các khái niệm cơ bản về chọn mẫu kiểm toán**

Chọn mẫu kiểm toán: là quá trình chọn lựa một nhóm các phần tử (gọi là mẫu) từ một tập hợp các phần tử (gọi là tổng thể) và sử dụng các đặc trưng của mẫu để suy rộng cho đặc trưng của toàn bộ tổng thể.

Tổng thể: là một tập hợp bao gồm tất cả các phần tử hoặc đơn vị thuộc đối tượng nghiên cứu mà KTV muốn lập mẫu kiểm toán để rút ra kết luận.

Đơn vị tổng thể: là mỗi một phần tử trong tổng thể.

Đơn vị mẫu: là mỗi một phần tử được lựa chọn vào mẫu.

Mẫu: là tập hợp các đơn vị mẫu.

## **3. Các phương pháp chọn mẫu**

### **3.1. Chọn mẫu theo đơn vị hiện vật**

#### **3.1.1. Chọn mẫu ngẫu nhiên**

Chọn mẫu ngẫu nhiên là phương pháp chọn mẫu mà trong đó mỗi phần tử đều có cơ hội như nhau để được chọn vào mẫu.

Các kỹ thuật thường được sử dụng để chọn mẫu bao gồm:

### ***Dùng bảng số ngẫu nhiên***

Đây là cách lựa chọn ngẫu nhiên rất đơn giản dựa trên bảng số ngẫu nhiên đã được thiết kế sẵn bao gồm các số ngẫu nhiên độc lập được sắp xếp thành các cột và dòng theo kiểu bàn cờ, mỗi con số gồm 5 chữ số thập phân.

Bước 1: Xây dựng một hệ thống mã hóa cho các đối tượng của tổng thể bằng những con số duy nhất.

Bước 2: Định dạng tổng thể

Bước 3: Thiết lập mối quan hệ giữa bảng số ngẫu nhiên với đối tượng chọn mẫu đã được mã hóa.

Bước 4: Chọn một lộ trình sử dụng bảng số ngẫu nhiên

Bước 5: Chọn điểm xuất phát

**Ví dụ:** KTV cần chọn một mẫu gồm 100 phần tử từ một tổng thể gồm 7000 phần tử. Sử dụng BSNN chọn qua các bước như sau:

Bước 1: Xây dựng hệ thống mã hóa bằng cách đánh số từ 0001 đến 7000

Bước 2: Định dạng tổng thể [ 1: 7000]

Bước 3: Xây dựng mối quan hệ giữa đối tượng kiểm toán và BSNN. Ta thấy đối tượng kiểm toán gồm 4 chữ số nên ta có quan hệ 4/5. KTV quyết định chọn 4 chữ số đầu của BSNN.



Bước 4: Chọn lộ trình KTV quyết định chọn lộ trình xuôi theo cột từ trên xuống và từ trái sang phải.

Bước 5: Chọn điểm xuất phát. Điểm xuất phát có thể được xác định ngẫu nhiên là giao giữa dòng 1 cột 4 của BSNN. Ta có điểm xuất phát sau: 0201

Ta nhận thấy điểm xuất phát nằm trong giới hạn định dạng tổng thể nên ta chọn được các phần tử như sau:

Phần tử 1: 0201 (chọn vì trong giới hạn định dạng [1: 7000])

Phần tử 2: 8539 (loại vì ở ngoài tổng thể [1: 7000])

Phần tử 3: 9726 (loại)

Phần tử 4: 6168 (chọn)

Phần tử 5: 1665 (chọn)

Phần tử 6: 4275 (chọn)

Phần tử 7: 6999 (chọn)

.....

KTV tiếp tục đến khi chọn đủ 100 phần tử. Vậy ta chọn được các phần tử mẫu là:

- Phiếu chỉ số 0201

- Phiếu chỉ số 6168

- Phiếu chỉ số 1665

- Phiếu chỉ số 4275

- Phiếu chỉ số 6999

.....

*Chú ý:* trong quá trình áp dụng BSNN có thể KTV gặp phải trên lộ trình một con số đã xuất hiện một lần và đã được chọn làm mẫu. Trong trường hợp này, ta có 2 cách giải quyết như sau:

KTV có thể áp dụng lấy mẫu không hoàn lại tức là không chấp nhận phần tử đó có mặt trong mẫu một lần nữa.

KTV áp dụng lấy mẫu hoàn lại đó trong mẫu một lần nữa.

### 3.1.2. Chọn mẫu ngẫu nhiên theo chương trình vi tính

Để giảm nhẹ công việc và tiết kiệm thời gian, người ta xây dựng sẵn các chương trình vi tính để KTV có thể chọn mẫu ngẫu nhiên thông qua chương trình phần mềm đó. Điểm khác biệt lớn nhất giữa chọn mẫu sử dụng BSNN và chọn mẫu theo chương trình vi tính là:

Chọn mẫu sử dụng BSNN: các phần tử được chọn vào mẫu là các số ngẫu nhiên trong BSNN

Chọn mẫu theo chương trình vi tính: các phần tử mẫu không phải lấy từ BSNN mà do máy tính tạo ra.

### 3.1.3. Chọn mẫu hệ thống

Là cách chọn mẫu mà kể từ một điểm xuất phát ngẫu nhiên được chọn, sẽ chọn các phần tử cách nhau một khoảng cách cố định còn gọi là khoảng cách mẫu

Công thức:

$$\text{Khoảng cách cố định} = \frac{\text{Số phần tử của tổng thể}}{\text{Số phần tử của mẫu}}$$

Giả sử có tổng thể 5000 phiếu chi cần chọn một mẫu gồm 100 phiếu chi bằng cách chọn mẫu có hệ thống.

Ta tính khoảng cách cố định  $= 5000/100 = 50$ . Giả sử chọn 5 mẫu hóa đơn từ trong tổng thể được đánh số từ 3248 đến 3348,

khoảng cách cố định  $= (3348-3248)/5 = 20$ .

Gọi khoảng cách mẫu là  $k$

Đơn vị mẫu đầu tiên là  $m_1$  (hay là điểm xuất phát)

Đơn vị tổng thể nhỏ nhất  $x_1$

Như vậy, đơn vị mẫu đầu tiên  $m_1$  nằm trong khoảng từ:  $x_1 \leq m_1 \leq x_1 + k$

Theo ví dụ trên đơn vị mẫu đầu tiên hay điểm xuất phát nằm trong khoảng từ :

$$1 \leq m_1 \leq 1 + 50 \quad (\text{với } k = 50)$$

$$\rightarrow 1 \leq m_1 \leq 51$$

Giả sử ta chọn điểm xuất phát: đơn vị mẫu đầu tiên :  $m_1 = 30$

Để xác định đơn vị mẫu tiếp theo, ta tính theo công thức sau:  $m_i = m_{(i-1)} + k$

Cũng theo ví dụ trên ta có:

$$\text{Phần tử 2: } m_2 = m_1 + k = 30 + 50 = 80$$

$$\text{Phần tử 3: } m_3 = m_2 + k = 80 + 50 = 130$$

...

$$\text{Phần tử 100: } m_{100} = 99 + k = 4930 + 50 = 4980.$$

### 3.2. Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ

#### 3.2.1. Đặc điểm chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ

- Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ là đặc trưng riêng có của kiểm toán, đặc điểm nổi bật nhất của nó là đơn vị mẫu được chuyển hóa từ đơn vị hiện vật (khoản mục, chứng từ) sang đơn vị tiền tệ. Trong trường hợp này, tổng thể là số tiền cộng dồn của đối tượng chọn mẫu và đơn vị mẫu là từng đơn vị tiền tệ.
- Đặc điểm cơ bản của chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ là chỉ áp dụng các kỹ thuật chọn mẫu ngẫu nhiên. Mục đích của chọn

mẫu theo đơn vị tiền tệ là chọn ra được những phần tử trọng yếu vì những đối tượng chọn mẫu thường có tính chất như nhau nên đối tượng nào có số tiền lớn hơn thì có nhiều phần tử trọng yếu hơn. Vì vậy, khi chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ sử dụng các kỹ thuật chọn mẫu phổ biến của chọn mẫu ngẫu nhiên.

### 3.2.2. Các kỹ thuật chọn mẫu áp dụng

#### 3.2.2.1. Sử dụng bảng số ngẫu nhiên

Bước 1: Xác định số tiền lũy kế (số tiền cộng dồn)

Bước 2: Định dạng tổng thể

Bước 3: Xác định quan hệ giữa bảng số ngẫu nhiên với đối tượng kiểm toán

Bước 4: Chọn điểm xuất phát

Bước 5: Chọn một lộ trình sử dụng bảng số ngẫu nhiên

Bước 6: Lựa chọn các số ngẫu nhiên từ BSNN

Bước 7: Xác định các phần tử được chọn vào mẫu tương ứng với các số ngẫu nhiên đã chọn

Trong bước này xảy ra trường hợp nếu số ngẫu nhiên chọn được rơi vào giữa 2 số tiền lũy kế của đối tượng chọn mẫu thì ta chọn theo 2 cách sau:

+ Cách 1: chọn số tiền lũy kế trong cột cộng dồn gần số ngẫu nhiên đã chọn được nhất

+ Cách 2: chọn số tiền lũy kế trong cột cộng dồn có giá trị lớn hơn số ngẫu nhiên đã chọn được.

**Ví dụ:** Có tổng thể là các khoản phải thu của các đơn vị còn nợ doanh nghiệp và số tiền mỗi khoản phải thu được xác định như sau. Hãy chọn ra 3 khoản phải thu (lấy mẫu không hoàn lại)

STT	Đơn vị	Số tiền	Cộng dồn
1	Cty Hoàng Hà	700	700
2	Xí nghiệp An Hòa	1200	1900
3	Trần Văn Nhơn	6000	7900
4	Cty Văn Bốn	2000	9900
5	Cty Bình Thụ	800	10700
6	Xí nghiệp giày da	9000	19700
7	Xí nghiệp vật tư B	2000	21700
8	Nguyễn Văn Tứ	16000	37700
9	Cty Sông Hàn	2400	40100
10	Cty vận tải An Nhân	790	40890

### 3.2.2.2. Áp dụng chọn mẫu có hệ thống

Với ví dụ trên ta cần chọn 3 khoản phải thu từ tổng thể.

Khoảng cách =  $34890/3 = 13630$

Chọn một điểm xuất phát từ 1 đến 13630. Giả sử chọn 921

- Các số ngẫu nhiên :

921

$921 + 13630 = 14551$

$14551 + 13630 = 28180$

- Các phần tử tương ứng: 2, 2 lặp lại bỏ qua phần tử này và chọn phần tử kế tiếp có số tiền cộng dồn lớn hơn là 3, 8.

Khác với chọn mẫu theo đơn vị hiện vật, chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ đã chú ý tới quy mô của số tiền một biểu hiện của tính trọng yếu nên đã khắc phục được nhiều nhược điểm của phương pháp này trong chọn mẫu theo đơn vị hiện vật. Do vậy, phương

pháp chọn mẫu kiểm toán theo đơn vị tiền tệ được ứng dụng khá phổ biến.

Ngoài ra, chương trình vi tính cũng được ứng dụng rộng rãi chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ, nhưng được áp dụng theo những chương trình riêng.

CPD College

---

## CHƯƠNG 3 : TRÌNH TỰ VÀ NỘI DUNG KIỂM TOÁN

---

### I. TRÌNH TỰ TIẾN HÀNH KIỂM TOÁN

#### 1. Lập kế hoạch kiểm toán

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

##### *Ý nghĩa của lập kế hoạch*

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

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

##### *Nội dung*

+ Mô tả đặc điểm đơn vị được kiểm toán: chức năng, nhiệm vụ hoạt động chủ yếu; qui mô và phạm vi hoạt động kinh doanh, quá trình thành lập, điều kiện và khả năng phát triển; tổ chức sản xuất, qui trình công nghệ sản xuất chủ yếu, rủi ro tiềm tàng; tổ chức quản lý kinh doanh; tổ chức bộ máy kế toán, kiểm tra nội bộ.

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

## **2. Thực hiện kiểm toán**

### **2.1. Yêu cầu và nguyên tắc khi thực hiện kiểm toán**

- Kiểm toán viên phải tuân thủ chương trình kiểm toán đã xác định, không được tự ý thay đổi.
- Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thường xuyên ghi chép những phát giác, các nhận định về nghiệp vụ, về con số, sự kiện để nhằm tích lũy những bằng chứng, các nhận định cho đến kết luận cuối cùng của công việc kiểm toán. Kiểm toán viên cũng phải loại trừ những ấn tượng ban đầu, các nhận xét không chính xác về đối tượng kiểm toán.
- Định kỳ kiểm toán viên phải tổng hợp kết quả kiểm toán để đánh giá mức độ thực hiện với so với kế hoạch kiểm toán. Thông thường người ta thường dùng bảng kê chênh lệch hoặc bảng kê xác minh.
- Mọi sự điều chỉnh về trình tự, nội dung, phạm vi kiểm toán phải được sự thống nhất của người tổ trưởng công tác kiểm toán, người thư ký mới, người chủ hợp đồng kiểm toán (khách



hàng). Mức độ pháp lý của việc điều chỉnh phải tương xứng với lệnh kiểm toán, hợp đồng kiểm toán. Cả chủ thể và khách thể kiểm toán

## 2.2. Nội dung thực hiện kiểm toán

### *a. Kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ*

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

### *b. Kiểm tra hệ thống kế toán*

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

Khảo sát cơ bản gồm 2 kỹ thuật là:

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

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

- Kiểm tra việc tổ chức công tác kế toán và tổ chức bộ máy kế toán;

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

Tóm lại: Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV mới chỉ đánh giá sơ bộ về hệ thống KSNB của đơn vị. Mặt khác, trong kỳ kế toán, tại đơn vị được kiểm toán cũng có thể có những thay đổi, biến động về kế toán (VD: sự thay đổi, bổ sung chính sách kế toán,...) và các quy chế KSNB. Vì vậy khi triển khai thực hiện kế hoạch kiểm toán, KTV phải tiến hành nghiên cứu, đánh giá lại đối với hệ thống kế toán và các quy chế KSNB của đơn vị được kiểm toán để ngăn chặn, phát hiện và sửa chữa các gian lận, sai sót.

### **3. Hoàn thành kiểm toán**

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

#### *3.1 Báo cáo kiểm toán*

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

##### *3.1.1. Các yếu tố cơ bản của một báo cáo kiểm toán*

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

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

- a) Tên và địa chỉ công ty kiểm toán;
- b) Số hiệu báo cáo kiểm toán;
- c) Tiêu đề báo cáo kiểm toán;
- d) Người nhận báo cáo kiểm toán;
- e) Mở đầu của báo cáo kiểm toán:

. Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính;

. Nêu trách nhiệm của Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được

kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán;

- f) Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán:

. Nêu chuẩn mực kiểm toán được áp dụng để thực hiện cuộc kiểm toán;

. Nêu những công việc và thủ tục kiểm toán mà kiểm toán viên được thực hiện;

- g) ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về báo cáo tài chính được được kiểm toán.

- h) Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán;

- i) Chữ ký và đóng dấu.

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

### *3.1.2 Các loại báo cáo kiểm toán*

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

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

Có 4 loại báo cáo kiểm toán:

- a. *Ý kiến chấp nhận toàn phần*
- b. *Ý kiến chấp nhận từng phần*
- c. *Ý kiến từ chối (hoặc không thể đưa ra ý kiến)*
- d. *Ý kiến không chấp nhận (hoặc ý kiến trái ngược)*

*Thư quản lý:*

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

Thư quản lý mô tả về từng sự kiện cụ thể, gồm: Hiện trạng thực tế, khả năng rủi ro, kiến nghị của kiểm toán viên và ý kiến của người quản lý liên quan đến sự kiện đó. Thư quản lý được trình bày về một hay nhiều sự kiện do kiểm toán viên quyết định. Thư quản lý là một phần kết quả của cuộc kiểm toán, nhưng không nhất thiết phải đính kèm báo cáo kiểm toán.

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

### 1. Kiểm toán hàng tồn kho

#### 1.1. Những yêu cầu cơ bản

##### 1.1.1. Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán

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

##### 1.1.2. Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

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

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

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

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

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

Trong các cơ sở dẫn liệu trên, KTV thường đặc biệt quan tâm đến sự hiện hữu và đánh giá xuất phát từ những chênh lệch trọng yếu thường xảy ra đối với các cơ sở dẫn liệu này và ảnh hưởng của chúng đến BCTC. Đặc biệt do tầm quan trọng của cơ

sở dẫn liệu hiện hữu, chuẩn mực kiểm toán còn yêu cầu KTV phải tham gia công việc kiểm kê hàng tồn kho nếu hàng tồn kho được đánh giá là trọng yếu, trừ khi không thể thực hiện được.

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

### 1.2.1. Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

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

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

#### (1) Trong việc ghi chép hàng tồn kho

- Sự phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và bảo quản hàng tồn kho;

- Trách nhiệm xét duyệt nghiệp vụ nhập, xuất hàng trên các chứng từ thích hợp;

- Sổ kế toán phản ánh đầy đủ, chính xác và kịp thời (Thẻ kho, sổ chi tiết...).

#### (2) Trong việc bảo vệ hàng tồn kho

- Ngăn chặn sự tiếp cận trái phép hàng tồn kho;

- Tổ chức sắp xếp hàng tồn kho an toàn, ngăn nắp;

- Công tác kiểm kê được thực hiện đúng đắn và định kỳ.

#### (3) Trong việc đánh giá hàng tồn kho

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

- Tổ chức và duy trì hệ thống kế toán giá thành thích hợp;

- Theo dõi và đánh giá hàng tồn kho chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời.

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

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

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

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

### *1.2.2. Các thử nghiệm cơ bản đối với hàng tồn kho*

#### *1.2.1.1. Quy trình phân tích*

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

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

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

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

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

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

### 1.3. Tham gia kiểm kê hàng tồn kho

#### 1.3.1. Vai trò của việc tham gia kiểm kê

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

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



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

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

### 1.3.2. Thời điểm kiểm kê

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

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

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

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

Trường hợp đơn vị được kiểm toán có chương trình kiểm kê định kỳ trong suốt năm thay vì kiểm kê tất cả hàng tồn kho

vào thời điểm kết thúc niên độ, để thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp, KTV cần lưu ý những vấn đề sau:

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

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

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

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

### 1.3.3. Các thủ tục kiểm toán

Trước khi kiểm kê, KTV cần tìm hiểu và bảo đảm rằng:

- Các chứng từ về nhập, xuất hàng tồn kho và lưu chuyển nội bộ phải được đánh số một cách liên tục;

- Những chứng từ nhập, xuất cuối cùng bao gồm cả đối với hàng hóa do bên thứ ba kiểm soát/bảo quản phải được ghi chú để theo dõi, xác định điểm phân cách niên độ sau này.

Trong khi kiểm kê, KTV cần quan sát cẩn thận và ghi chú lại các nghiệp vụ nhập, xuất xung quanh thời điểm khóa sổ.

Sau đó, KTV cần đối chiếu phiếu nhập kho và hóa đơn của người bán, phiếu giao hàng và hóa đơn của đơn vị, các

chứng từ xuất nguyên vật liệu... xung quanh thời điểm khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ.

### (3) Kiểm tra việc đánh giá hàng tồn kho

Việc đánh giá hàng tồn kho phải tuân thủ các quy định của CM kế toán số 2 - Hàng tồn kho. Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Xem xét chính sách đánh giá hàng tồn kho của đơn vị có tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và có nhất quán với niên độ trước không;

- Kiểm tra việc áp dụng và tính toán của đơn vị;

- Đối với sản phẩm dở dang và thành phẩm, KTV phải kiểm tra chi phí sản xuất/giá thành:

- + Chi phí nguyên vật liệu cần xem xét số lượng xuất dùng, đơn giá (kiểm tra giá mua vào trên hóa đơn và phương pháp tính giá).

- + Chi phí nhân công trực tiếp cần kiểm tra các chứng từ về chấm công, bảng thanh toán tiền lương...

- + Chi phí sản xuất chung cần kiểm tra để loại trừ các chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (do sử dụng không hết công suất), các chi phí quản lý doanh nghiệp hoặc chi phí bán hàng.

- Kiểm tra việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thông qua việc xem xét giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho. Hàng tồn kho cần lập dự phòng là những hàng tồn kho có giá trị thuần có thể thực hiện thấp hơn giá gốc, thông thường là các hàng hóa mất phẩm chất, lỗi thời hoặc bị giảm giá bán do

cạnh tranh, do chính sách giảm giá. Trong một số trường hợp, tình huống này có thể xảy ra khi giá đầu vào tăng mà giá bán không thể tăng lên đủ bù đắp chi phí hoặc khi có những sai sót trong khâu mua hàng hoặc sản xuất. Các thủ tục thường dùng là:

- + Xem xét và kiểm tra cách thức đơn vị nhận dạng và tách biệt những hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời;

- + Kiểm tra các loại hàng hóa chậm lưu chuyển, mất phẩm chất hoặc lỗi thời đã phát hiện trong kiểm kê có được đơn vị lập dự phòng thích hợp không;

- + Kiểm tra sổ kế toán theo dõi hàng tồn kho để phát hiện các mặt hàng chậm lưu chuyển;

- + Xem xét giá bán của sản phẩm, hàng hóa sau ngày khóa sổ để phát hiện những mặt hàng giảm giá bán thấp hơn giá gốc;

- + Đối với sản phẩm dở dang, cần kiểm tra xem giá gốc trên sổ sách vào cuối niên độ cộng với chi phí chế biến phát sinh sau ngày khóa sổ có vượt khỏi giá bán cuối cùng của chúng không.

*- Kiểm tra việc trình bày hàng tồn kho*

Kiểm toán viên phải xem xét việc trình bày hàng tồn kho trên báo cáo tài chính có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Những vấn đề cần lưu ý bao gồm:

- + Công bố về chính sách kế toán đối với hàng tồn kho;

- + Phân loại hàng tồn kho trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính;

---

+ Các thuyết minh phù hợp khi có sử dụng phương pháp nhập sau xuất trước.

## **2. Kiểm toán Nợ phải thu**

### **2.1 Những yêu cầu cơ bản**

#### **2.1.1. Các yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán**

- Nợ phải thu là số tiền có thể thu hồi của khách hàng hoặc các đối tượng khác. Nợ phải thu bao gồm các khoản phải thu của khách hàng, ứng trước cho người bán, phải thu nội bộ và các khoản phải thu khác.

- Nợ phải thu được trình bày theo giá trị ghi sổ trừ đi các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi. Dự phòng nợ phải thu khó đòi được lập cho các khoản phải thu quá hạn hoặc các khoản còn trong hạn nhưng khách nợ không còn khả năng thanh toán.

- Nợ phải thu được trình bày trên BCĐKT dưới hai khoản mục: Phải thu ngắn hạn (thời gian thu hồi trong vòng một năm) và phải thu dài hạn (thời gian thu hồi trên một năm). Đối với các doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh dài hơn một năm, ngưỡng phân biệt nợ phải thu ngắn hạn và dài hạn là một chu kỳ kinh doanh.

#### **2.1.2. Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán**

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

(1) Hiện hữu và quyền: Nợ phải thu là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị;

(2) Đầy đủ: Tất cả Nợ phải thu là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo;

(3) Đánh giá và chính xác: Nợ phải thu được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác;

(4) Trình bày và công bố: Nợ phải thu được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Do khoản mục Nợ phải thu thường bị khai cao hơn thực tế làm ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC nên cơ sở dẫn liệu hiện hữu thường được quan tâm hơn. Vì vậy KTV phải gửi thư xác nhận nợ phải thu nếu Nợ phải thu được đánh giá là trọng yếu và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư xác nhận.

Ngoài ra, KTV cũng cần lưu tâm đến cơ sở dẫn liệu đánh giá, lý do là việc lập dự phòng để phản ánh nợ phải thu theo giá trị có thể thu hồi là một ước tính kế toán dựa nhiều vào xét đoán và có thể ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

2.2. Những nội dung chủ yếu của kiểm toán Nợ phải thu khách hàng

#### 2.2.1. Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chu trình bán hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu đối với chu trình bán hàng bao gồm:

#### Tiếp nhận đặt hàng và xét duyệt bán chịu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng xét duyệt bán chịu, lập hóa đơn, gửi hàng;

- Xét duyệt về hạn mức bán chịu cho khách hàng, về mọi sự thay đổi thông tin về khách hàng;

- Lệnh bán hàng chỉ được lập trên cơ sở đơn đặt hàng, phải được đánh số liên tục và chỉ lập cho các khách hàng không bị tồn đọng nợ.

#### Gửi hàng và lập hóa đơn

- Phiếu gửi hàng chỉ lập trên cơ sở lệnh bán hàng, phải được đánh số liên tục.;

- Kiểm tra hàng gửi đi về số lượng, chất lượng và các điều kiện khác;

- Hóa đơn được lập trên Lệnh bán hàng, Phiếu giao hàng, Bảng giá được duyệt. Hóa đơn phải được đánh số liên tục và được kiểm tra việc tính tiền trước khi gửi đi;

- Kiểm tra định kỳ để phát hiện những trường hợp có Phiếu gửi hàng mà chưa có hóa đơn.

#### Kế toán Nợ phải thu

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng ghi chép doanh thu, theo dõi chi tiết Nợ phải thu khách hàng và lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng;

- Lập giấy thông báo Nợ cho khách hàng định kỳ, kiểm tra và gửi đi;

- Đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và số dư chi tiết Nợ phải thu;

- Soát xét và theo dõi các khoản Nợ quá hạn;

- Xét duyệt thích hợp đối với các trường hợp xóa sổ Nợ phải thu khó đòi.

Để đánh giá các thủ tục kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc tiếp nhận đơn đặt hàng và xét duyệt bán chịu, KTV kiểm tra danh sách khách hàng để xem xét từng khách hàng có đầy đủ thông tin không và có sự xét duyệt về hạn mức bán chịu không. KTV cũng chọn mẫu kiểm tra các Lệnh bán hàng có được đính kèm với đơn đặt hàng phù hợp không, có được lập phù hợp với danh sách khách hàng và hạn mức bán chịu không?

- Đối với việc gửi hàng và lập hóa đơn, KTV chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra chi tiết về số lượng, đơn giá, các khoản chiết khấu và việc tính tiền có chính xác không, đối chiếu với sổ sách về doanh thu, Nợ phải thu. KTV cũng cần lưu ý về việc đánh số liên tục của Phiếu gửi hàng và hóa đơn.

- Đối với kế toán Nợ phải thu, KTV cần chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số khách hàng; Kiểm tra việc đối chiếu chi tiết với tổng hợp, việc gửi thông báo nợ định kỳ cho khách hàng, việc xét duyệt xóa sổ các khoản Nợ khó đòi trong kỳ.

#### 2.2.2. Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu đối với Nợ phải thu

##### 2.2.2.1. Quy trình phân tích

Các quy trình phân tích thường áp dụng đối với Nợ phải thu khách hàng là:

- So sánh số dư Nợ phải thu phân tích theo tuổi Nợ của cuối kỳ so với đầu kỳ về tên các khách hàng chủ yếu, tỷ trọng của từng nhóm Nợ (trong hạn, quá hạn)...;



---

- Tính số vòng quay Nợ phải thu (hoặc số ngày thu tiền bình quân), so sánh với số liệu kỳ trước, với chính sách bán chịu của đơn vị và số liệu bình quân ngành;

- Tính tỷ lệ dự phòng Nợ phải thu khó đòi trên doanh thu, trên số dư Nợ phải thu cuối kỳ và so sánh với kỳ trước.

#### 2.2.2.2. Gửi thư xác nhận

Gửi thư xác nhận đóng vai trò quan trọng trong việc thu thập bằng chứng về sự hiện hữu của nợ phải thu (CM 501): Trường hợp các khoản phải thu được xác định là trọng yếu trong BCTC và có khả năng khách nợ sẽ phúc đáp thư yêu cầu xác nhận các khoản nợ thì KTV phải lập kế hoạch yêu cầu khách nợ xác nhận trực tiếp các khoản phải thu hoặc các số liệu tạo thành số dư của khoản phải thu.

- Trường hợp KTV xét thấy các khách nợ sẽ không phúc đáp thư xác nhận các khoản phải thu thì phải dự kiến các thủ tục thay thế; thí dụ: Kiểm tra các tài liệu tạo thành số dư Nợ phải thu.

Thời điểm gửi thư xác nhận tốt nhất là ngay sau thời điểm kết thúc niên độ và khi đó, số dư được xác nhận chính là số liệu được trình bày trên BCTC. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, điều này không thể thực hiện được do vấn đề thời gian (thí dụ, KTV phải hoàn thành báo cáo kiểm toán trong một thời hạn nhất định). Khi đó, KTV có thể gửi thư xác nhận trước thời điểm kết thúc niên độ và phải kiểm tra những nghiệp vụ giữa thời điểm xác nhận và thời điểm kết thúc niên độ. Thông thường, cách làm này được chấp nhận khi kiểm soát nội bộ của

đơn vị được đánh giá là hữu hiệu và khoảng cách giữa hai thời điểm không quá xa.

Theo Chuẩn mực kiểm toán số 501, có hai hình thức thư xác nhận:

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

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

Khi chọn mẫu để gửi thư xác nhận, KTV cần chú ý các khoản phải thu đặc biệt như chưa thanh toán, kéo dài qua nhiều kỳ, các khoản được xóa sổ trong kỳ hiện tại, ...

KTV cần xem xét những trường hợp không nhận được thư trả lời hoặc thư trả lời không đồng ý.

- Nếu không nhận được thư trả lời, KTV sẽ gửi lại thư xác nhận thêm một vài lần nữa. Nếu vẫn không nhận được thư trả lời, KTV có thể sử dụng các thủ tục thay thế sau:

- + Kiểm tra việc thu tiền sau ngày khóa sổ;
- + Kiểm tra chứng từ của nghiệp vụ, bao gồm đơn đặt hàng, phiếu giao hàng, hóa đơn;

- Đối với thư trả lời không đồng ý, KTV phải tìm hiểu nguyên nhân:

- + Trong một số trường hợp, có tranh chấp giữa đơn vị và khách nợ. KTV cần tìm hiểu nguyên nhân tranh chấp và lập dự phòng nếu xét thấy cần thiết;

- + Trong nhiều trường hợp, do vấn đề khóa sổ: Doanh thu đã được ghi nhận kỳ này nhưng nợ phải trả lại ghi nhận vào kỳ

sau; Khách hàng chỉ tiền và ghi giảm nợ phải trả nhưng đơn vị lại ghi thu tiền vào năm sau... KTV cần xem xét để xác định chính xác thời điểm ghi nhận nghiệp vụ. Tuy nhiên, cần lưu ý gian lận có thể xảy ra khi doanh thu được ghi khống hoặc tiền thu về bị nhân viên chiếm dụng vơ vét vào quỹ...;

+ Sai sót có thể phát sinh trong trường hợp ghi nhầm các nghiệp vụ bán hàng hoặc thanh toán nhầm từ khách nợ này sang khách nợ khác, nhầm lẫn trong ghi nhận số tiền hoặc bỏ sót, ghi trùng nghiệp vụ;

+ Ngoài ra, chênh lệch còn có thể phát sinh khi có sự cản trừ số liệu (Ví dụ một khách nợ đồng thời cũng là nhà cung cấp). Khi đó, cần xem xét sự cản trừ này có thích hợp hay không.

Tất cả thư gửi xác nhận đều được ghi nhận và đánh giá. Các thư không trả lời hoặc trả lời không đồng ý đều phải theo dõi và đánh giá ảnh hưởng đến số dư Nợ phải thu. Những trường hợp chênh lệch do sai sót, gian lận cần phải thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung và tiến hành các điều chỉnh cần thiết.

### 2.2.3. Kiểm tra lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi

Kiểm tra việc lập dự phòng Nợ phải thu khó đòi nhằm bảo đảm nợ phải thu được trình bày theo giá trị thuần có thể thực hiện. Ngoài quy trình phân tích, đòi hỏi KTV còn phải tiến hành các thử nghiệm chi tiết sau:

- Kiểm tra các khoản dự phòng mà đơn vị đã lập có cơ sở và đầy đủ chưa thông qua xem xét hồ sơ, trao đổi với những người liên quan;

- Xem xét các khoản nợ quá hạn, các khoản nợ có tranh chấp; đánh giá khả năng phải lập dự phòng cho các khoản này;
- Xem xét việc thanh toán tiền sau ngày khóa sổ.

#### 2.2.4. Kiểm tra việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng

Việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng có ảnh hưởng quan trọng đến Nợ phải thu của đơn vị. Do đó, KTV cần kiểm tra vấn đề này để bảo đảm các trường hợp đã đủ điều kiện ghi nhận doanh thu, phải được ghi nhận doanh thu (và Nợ phải thu) và ngược lại, các trường hợp chưa đủ điều kiện ghi nhận doanh thu thì chưa được phép ghi vào doanh thu (và Nợ phải thu).

Các thử nghiệm cơ bản thường dùng bao gồm:

- Trong quá trình kiểm kê hàng tồn kho, KTV ghi nhận số hiệu và nội dung các chứng từ gửi hàng cuối cùng trước khi kiểm kê để làm cơ sở cho việc đối chiếu sau này;
- Kiểm tra các phiếu giao hàng xung quanh ngày khóa sổ, xem xét các chứng từ liên quan (đơn đặt hàng, lệnh bán hàng, hóa đơn...) và đối chiếu với dữ liệu thu thập khi kiểm kê để xác định chính xác thời điểm ghi nhận doanh thu và Nợ phải thu;
- Rà soát các nghiệp vụ bán hàng gần thời điểm cuối kỳ có giá trị lớn.

#### 2.2.5. Kiểm tra việc trình bày nợ phải thu

KTV cần kiểm tra việc trình bày nợ phải thu có phù hợp với các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không. Các vấn đề thường được quan tâm là:

---

- Chính sách kế toán đối với nợ phải thu, bao gồm cả việc lập dự phòng nợ phải thu khó đòi.

- Việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải thu với các khoản ứng trước của khách hàng.

- Việc phân loại nợ phải thu thành các khoản phải thu ngắn hạn và phải thu dài hạn.

### **3. Kiểm toán TSCĐ và đầu tư dài hạn**

#### **3.1. Kiểm toán TSCĐ hữu hình**

##### **3.1.1 Những yêu cầu cơ bản**

Kiểm toán tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định có liên quan bao gồm các nội dung chủ yếu sau:

- TSCĐ hữu hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá quy định cho từng trường hợp. Các chi phí phát sinh sau ghi nhận TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ;

- Sau khi ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng, TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị phải khấu hao TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Số khấu hao của từng

kỳ được hạch toán vào chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác;

- Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại theo định kỳ, thường là cuối năm tài chính. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thì phải điều chỉnh mức khấu hao. Phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình phải được xem xét lại định kỳ, thường là cuối năm tài chính, nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ thì được thay đổi phương pháp khấu hao và mức khấu hao tính cho năm hiện hành và các năm tiếp theo;

- TSCĐ hữu hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán. Số lãi, lỗ do thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ;

- TSCĐ hữu hình được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn theo 3 chỉ tiêu: Giá trị còn lại, nguyên giá và hao mòn lũy kế. Ngoài ra, còn phải thuyết minh về chính sách kế toán đối với TSCĐ hữu hình; Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng, giảm trong kỳ; Số khấu hao trong kỳ, tăng, giảm và lũy kế đến cuối kỳ; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đã dùng để thế chấp, cầm cố; Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang; Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai; Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình tạm thời không được sử dụng; nguyên giá của TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng; giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình chờ thanh lý; Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

## (2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

- *Hiện hữu và quyền*: TSCĐ hữu hình là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

- *Đầy đủ*: Tất cả TSCĐ hữu hình có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

- *Đánh giá và chính xác*: TSCĐ hữu hình được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

- *Trình bày và công bố*: TSCĐ hữu hình được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Ngoài ra, khi kiểm toán TSCĐ hữu hình, KTV phải thu thập các bằng chứng liên quan đến chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa và thu nhập khác có được từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ hữu hình.

Ngoài các cơ sở dẫn liệu đã nêu trên, KTV cần chú ý vào cơ sở dẫn liệu về quyền, lý do là một số TSCĐ, quyền sở hữu/kiểm soát không đồng nhất với sự hiện hữu.

### 3.1.2. Những nội dung chủ yếu của kiểm toán TSCĐ hữu hình

#### (1) Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

KTV cần quan tâm đến các thủ tục kiểm soát sau liên quan đến TSCĐ hữu hình:

- Hệ thống sổ, thẻ chi tiết về TSCĐ và cách thức ghi chép, theo dõi;
- Các thủ tục về mua sắm, thanh lý TSCĐ;

- Việc bảo vệ TSCĐ hữu hình không bị thất thoát, hư hỏng;
- Chế độ khấu hao TSCĐ phải được rà soát lại hàng năm.

### 3.1.3. Các thử nghiệm cơ bản đối với TSCĐ hữu hình

#### *\* Quy trình phân tích*

KTV có thể tiến hành một số quy trình phân tích sau đối với TSCĐ hữu hình:

- Xem xét Bảng kê tổng hợp số liệu về TSCĐ đầu kỳ, tăng, giảm trong kỳ và tồn cuối kỳ, bao gồm cả nguyên giá và khấu hao lũy kế, phân tích theo từng loại và ghi nhận các biến động bất thường trong kỳ;
- Tính tỷ lệ khấu hao bình quân và so sánh với kỳ trước;
- Ước tính chi phí khấu hao trong kỳ và so sánh với kỳ trước.

#### *\* Kiểm tra hệ thống sổ, thẻ chi tiết*

KTV cần đối chiếu số liệu tổng hợp với danh sách TSCĐ trên các sổ, thẻ chi tiết. Tìm hiểu các khác biệt (nếu có).

#### *\* Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình trong kỳ*

KTV xem xét các chứng từ mua sắm, xây dựng TSCĐ trong kỳ (Hóa đơn, biên bản giao nhận, biên bản nghiệm thu, quyết toán vốn đầu tư XD CB...), qua đó kiểm tra về sự phê duyệt của người có thẩm quyền, sự tiếp nhận và đưa vào sử dụng và giá trị tài sản, trong đó lưu ý những chi phí không đủ điều kiện ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ.

#### *\* Kiểm tra vật chất đối với TSCĐ hữu hình*

KTV xem xét trực tiếp các TSCĐ hữu hình, tập trung vào các tài sản có giá trị lớn và mới tăng lên trong kỳ. Những



nội dung cần quan tâm là sự hiện hữu của tài sản, tài sản có được sử dụng không và tình trạng hiện tại của tài sản.

*\* Kiểm tra quyền sở hữu đối với TSCĐ*

KTV xem xét các chứng từ về quyền sở hữu (giấy chủ quyền, giấy đăng ký, các hóa đơn thuế...) và quyền kiểm soát (hợp đồng thuê tài chính). Ngoài ra, cần xem xét các biên bản, thỏa thuận pháp lý, hợp đồng vay để ghi nhận các tài sản đã thế chấp hoặc bị hạn chế.

*\* Kiểm tra khấu hao TSCĐ hữu hình*

Các thủ tục kiểm toán khấu hao TSCĐ thường bao gồm:

- Xem xét chính sách khấu hao của đơn vị có phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành, với mức độ sử dụng tài sản của đơn vị;

- Xem xét phương pháp khấu hao có nhất quán với kỳ trước và nếu có thay đổi thì sự thay đổi này có phù hợp không và các công bố cần thiết trên có được thực hiện không;

- Kiểm tra mức khấu hao về sự đúng đắn của các dữ liệu dùng để tính toán (Thời gian sử dụng ước tính, giá trị thu hồi ước tính) và công thức tính toán;

- Kiểm tra việc tính toán và hạch toán chi phí khấu hao, lưu ý những TSCĐ mới đưa vào sử dụng có xác định đúng thời gian bắt đầu tính khấu hao không?

*\* Kiểm tra các nghiệp vụ giảm TSCĐ trong kỳ*

Đối với các nghiệp vụ ghi giảm TSCĐ, KTV cần quan tâm đến cả hai thử nghiệm:

- Kiểm tra chứng từ của các nghiệp vụ đã được ghi trên sổ kế toán nhằm bảo đảm các nghiệp vụ này có cơ sở và được xử lý đúng;

- Tìm kiếm các trường hợp TSCĐ đã thanh lý nhưng chưa được ghi sổ. Tình trạng này có thể được phát hiện khi kiểm tra vật chất đối với tài sản. Ngoài ra, KTV sẽ xem xét các khoản thu nhập khác có từ thanh lý tài sản, phỏng vấn về những tài sản không cần dùng khi đã mua sắm tài sản mới, thay đổi quy trình sản xuất...

### 3.2. Kiểm toán TSCĐ vô hình

#### 3.2.1. Yêu cầu cơ bản

Kiểm toán TSCĐ vô hình cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

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

- Một nguồn lực vô hình chỉ có thể trở thành TSCĐ vô hình khi đáp ứng đồng thời các yếu tố sau: Tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai. Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời tất cả tiêu chuẩn ghi nhận tương tự như TSCĐ hữu hình.

- Lợi thế thương mại phát sinh nội bộ, các nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình. Toàn bộ chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu không được ghi nhận là TSCĐ vô hình mà được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Chi phí

trong giai đoạn triển khai chỉ được ghi nhận vào TSCĐ vô hình khi thỏa mãn các tiêu chuẩn nhất định.

- TSCĐ vô hình phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu; Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

- Sau khi ghi nhận ban đầu, TSCĐ vô hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế và giá trị còn lại. Giá trị phải khấu hao của TSCĐ vô hình được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính hợp lý của nó. Thời gian tính khấu hao của TSCĐ vô hình tối đa là 20 năm. Nếu việc kiểm soát đối với các lợi ích kinh tế trong tương lai từ TSCĐ vô hình đạt được bằng quyền pháp lý được cấp trong một khoảng thời gian xác định thì thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ vô hình không vượt quá thời gian có hiệu lực của quyền pháp lý, trừ khi quyền pháp lý được gia hạn.

- Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ vô hình phải được xem xét lại ít nhất vào cuối mỗi năm tài chính và điều chỉnh nếu cần thiết. Khi đó, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

- TSCĐ vô hình được ghi giảm khi thanh lý, nhượng bán hoặc khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng

tiếp sau. Lãi lỗ phát sinh do thanh lý, nhượng bán TSCĐ vô hình được xác định và ghi nhận tương tự TSCĐ hữu hình.

- TSCĐ vô hình được trình bày trên Bảng CĐKT và thuyết minh tương tự như TSCĐ hữu hình. Ngoài ra, đơn vị còn phải thuyết minh thêm về các TSCĐ vô hình có thời gian khấu hao trên 20 năm, các TSCĐ vô hình do Nhà nước cấp, các chi phí trong giai đoạn nghiên cứu và triển khai đã được đưa vào chi phí trong kỳ.

## (2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán đối với kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như đối với TSCĐ hữu hình.

### 3.2.2. Nội dung chủ yếu của kiểm toán tài sản cố định vô hình

Phần lớn các thủ tục kiểm toán TSCĐ vô hình tương tự như TSCĐ hữu hình. Dưới đây là một số thủ tục kiểm toán cho một số TSCĐ vô hình đặc thù:

(1) Đối với bằng phát minh và nhãn hiệu đăng ký, KTV cần xác nhận với các cơ quan quản lý về sở hữu trí tuệ, kiểm tra việc thanh toán lệ phí gia hạn hàng năm.

(2) Đối với chi phí triển khai, KTV phải kiểm tra để bảo đảm chỉ những dự án thỏa mãn tiêu chuẩn mới được vốn hóa, các chi phí nghiên cứu và các chi phí triển khai không thỏa mãn tiêu chuẩn sẽ phải đưa vào chi phí trong kỳ hoặc phân bổ trong thời gian cho phép.

## 3.3. Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn

### 3.3.1. Yêu cầu cơ bản

Kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn cần phải nắm vững

những yêu cầu cơ bản sau:

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

- Các khoản đầu tư dài hạn bao gồm: Đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, góp vốn liên doanh và đầu tư dài hạn khác. Đầu tư dài hạn có thể dưới hình thức mua chứng khoán, góp vốn vào doanh nghiệp khác hoặc cho vay dài hạn.

- Các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận theo giá gốc. Nếu giá thị trường của chứng khoán giảm hơn so với giá gốc hoặc doanh nghiệp nhận góp vốn bị lỗ cần phải lập dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn.

- Tiền lãi được hưởng từ các khoản đầu tư dài hạn được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính khi được quyền nhận cổ tức hoặc lợi nhuận được chia. Các khoản lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi đơn vị mua khoản đầu tư phải trừ ra khỏi giá gốc khoản đầu tư khi nhận được lãi.

- Trên BCTC hợp nhất, các khoản đầu tư vào công ty liên kết và cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát được ghi nhận theo phương pháp vốn chủ sở hữu.

- Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản dài hạn và phải thuyết minh về danh sách các công ty con, công ty liên kết, liên doanh quan trọng.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn phải thỏa mãn các cơ sở dẫn liệu sau:

- *Hiện hữu và quyền*: Các khoản đầu tư dài hạn là có thật và thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

- *Đầy đủ*: Tất cả các khoản đầu tư dài hạn là có thực, thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đều được ghi chép và báo cáo.

- *Đánh giá và chính xác*: Các khoản đầu tư dài hạn được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán hiện hành và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

- *Trình bày và công bố*: Các khoản đầu tư dài hạn được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Ngoài ra, khi kiểm toán các khoản đầu tư dài hạn, KTV phải thu thập các bằng chứng đầy đủ và thích hợp theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 501 về việc trình bày và đánh giá các khoản đầu tư dài hạn.

### 3.3.2. Nội dung kiểm toán chủ yếu

#### (1) *Tìm hiểu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ*

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu đối với các khoản đầu tư dài hạn bao gồm:

- Xét duyệt đối với hoạt động đầu tư dài hạn;
- Phân chia trách nhiệm giữa chức năng ghi chép và chức năng bảo quản (đối với đầu tư vào các loại chứng khoán).

#### (2) *Các thử nghiệm cơ bản đối với đầu tư dài hạn*

##### \* *Kiểm tra sự có thực và quyền sở hữu*

- Kiểm tra các tài liệu chứng minh quyền của đơn vị (Chứng khoán, hợp đồng liên doanh..) trong đó chú ý tên của đơn vị, xác nhận của cơ quan có thẩm quyền...;

---

- Gửi thư xác nhận trong trường hợp chứng khoán được bên thứ ba giữ (Ngân hàng, công ty chứng khoán...);

- Xem xét các biên bản họp, hợp đồng thỏa thuận để tìm bằng chứng liên quan đến việc thế chấp, cầm cố.

*\* Kiểm tra các nghiệp vụ nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn trong kỳ*

- Kiểm tra hợp đồng, bản thỏa thuận... về việc nhượng bán các khoản đầu tư dài hạn;

- Xem xét việc nhượng bán có được xét duyệt đúng thẩm quyền không;

- Kiểm tra việc tính toán và ghi chép thu nhập và lợi nhuận liên quan đến các hoạt động này.

*\* Kiểm tra về giá trị của các khoản đầu tư dài hạn*

Các khoản đầu tư dài hạn được phản ánh theo giá gốc, trong một số trường hợp có yêu cầu lập dự phòng giảm giá. Các thủ tục kiểm toán thường được thực hiện là:

- Kiểm tra chứng từ các nghiệp vụ mua chứng khoán, nhận chuyển nhượng quyền sở hữu vốn, góp vốn... và các chi phí liên quan để xác định giá gốc của khoản đầu tư. Đối với các hình thức đầu tư thông qua góp vốn, KTV cần đọc BCTC của bên nhận đầu tư để kiểm tra phần góp vốn của đơn vị được ghi nhận.

- Xem xét giá thị trường của chứng khoán (đối với đầu tư chứng khoán), đọc BCTC của bên nhận đầu tư (đối với đầu tư thông qua góp vốn) để xác định có cần thiết phải lập dự phòng cho các khoản đầu tư hay không.

*\* Xác định khả năng và ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần tiến hành các thủ tục để xác định xem đơn vị có khả năng và có ý định nắm giữ các khoản đầu tư dài hạn này không và phải thu thập các bản giải trình về khoản đầu tư dài hạn.

*\* Kiểm tra việc trình bày các khoản đầu tư dài hạn*

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản đầu tư dài hạn thông qua việc xem xét các thông tin mới nhất về tình trạng của các khoản đầu tư. Mức độ ảnh hưởng của đơn vị đối với đơn vị nhận đầu tư có sự thay đổi do:

- Đơn vị mua thêm hay bán bớt cổ phần hoặc phần vốn góp của mình.

- Đơn vị nhận đầu tư tăng vốn nhưng đơn vị không góp thêm vốn hay mua thêm cổ phần.

- Các thỏa thuận khác.

Các thông tin trên có được qua việc thảo luận với Ban Giám đốc, đọc biên bản họp hội đồng quản trị, xem xét báo cáo tài chính mới nhất của đơn vị nhận đầu tư... Khi có sự thay đổi, KTV cần xem xét đơn vị đã tiến hành xử lý các thay đổi có phù hợp với chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành không.

#### **4. Kiểm toán nợ phải trả và vốn chủ sở hữu**

##### **4.1. Kiểm toán nợ phải trả**

###### **4.1.1 Những yêu cầu cơ bản**

Kiểm toán nợ phải trả cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:



---

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

- Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình. Nợ phải trả được ghi nhận khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

- Các khoản nợ phải trả thông thường bao gồm nợ phải trả người bán, người mua trả tiền trước, các khoản vay, các khoản phải trả Nhà nước, người lao động, phải trả nội bộ, chi phí phải trả và các khoản phải trả khác. Dự phòng cũng được ghi nhận như một khoản phải trả trên Bảng CĐKT khi thỏa mãn định nghĩa và các tiêu chuẩn của Nợ phải trả.

- Cần phân biệt Nợ phải trả và các khoản nợ tiềm tàng. Các khoản nợ tiềm tàng không được ghi nhận trên Bảng CĐKT vì tính chất không chắc chắn xảy ra của nó hoặc giá trị chưa thể xác định một cách đáng tin cậy.

- Nợ phải trả thường được ghi nhận theo số tiền phải trả, tuy nhiên trong một số trường hợp, có thể được ghi nhận theo giá trị hiện tại của các dòng tiền phải trả trong tương lai, thí dụ các khoản dự phòng mà ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu.

Trên Bảng CĐKT, Nợ phải trả được phân chia thành Nợ ngắn hạn và Nợ dài hạn.

(2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

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

- *Hiện hữu và nghĩa vụ*: Nợ phải trả là có thật và là nghĩa vụ của đơn vị.

- *Đầy đủ*: Tất cả Nợ phải trả là có thực và là nghĩa vụ của đơn vị đều được ghi chép và báo cáo.

- *Đánh giá và chính xác*: Nợ phải trả phải được đánh giá phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và việc tính toán, tổng hợp số liệu chính xác.

- *Trình bày và công bố*: Nợ phải trả được trình bày và khai báo đầy đủ và đúng đắn.

Khác với tài sản, Nợ phải trả thường bị khai thiếu nên cơ sở dẫn liệu về sự đầy đủ rất quan trọng trong kiểm toán Nợ phải trả. Ngoài ra, khi kiểm toán Nợ phải trả, KTV phải lưu ý ảnh hưởng của các vụ kiện tụng, tranh chấp có thể làm phát sinh các khoản phải trả theo yêu cầu của Chuẩn mực kiểm toán số 501.

*b) Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với nợ phải trả người bán*

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

Việc hiểu biết và đánh giá đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chu trình mua hàng giúp KTV thiết kế một chương trình kiểm toán phù hợp.

Các thủ tục kiểm soát chủ yếu đối với chu trình mua hàng bao gồm:

*\* Đặt hàng*

---

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng đề nghị mua hàng và lập đơn đặt hàng;

- Đơn đặt hàng chỉ được lập trên cơ sở Phiếu đề nghị mua hàng, phải được đánh số liên tục và được người có thẩm quyền xét duyệt về số lượng, nhà cung cấp và các điều khoản khác.

*\* Nhận hàng và hóa đơn*

- Hàng nhận về phải được kiểm tra về số lượng, chất lượng và các điều kiện thỏa thuận khác theo hợp đồng;

- Phiếu nhập kho được đánh số trước liên tục và lập trên cơ sở hàng hóa đã được chấp nhận;

- Đối chiếu giữa phiếu nhập kho và đơn đặt hàng;

- Kiểm tra hóa đơn của nhà cung cấp về số lượng, đơn giá và tính toán, so sánh giữa hóa đơn với phiếu nhập kho và đơn đặt hàng.

*\* Kế toán Nợ phải trả*

- Phân chia trách nhiệm giữa các chức năng kế toán và xét duyệt thanh toán;

- Ghi chép kịp thời các nghiệp vụ mua hàng vào sổ kế toán;

- Duy trì hệ thống sổ chi tiết nhà cung cấp, đối chiếu giữa tài khoản tổng hợp và sổ dư chi tiết Nợ phải trả;

- Đối chiếu giữa thông báo nợ của nhà cung cấp và sổ chi tiết.

Để đánh giá các thủ tục kiểm soát trên có hữu hiệu không, KTV có thể thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Đối với việc nhận hàng và hóa đơn, chọn mẫu hóa đơn để kiểm tra phiếu nhập kho và đơn đặt hàng đính kèm về số

lượng, đơn giá; kiểm tra việc tính toán trên hóa đơn; Theo dõi việc ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết;

- Đối với kế toán Nợ phải trả, chọn mẫu kiểm tra chứng từ một số nhà cung cấp trên sổ chi tiết; Đối chiếu chi tiết với tổng hợp, kiểm tra việc tính toán;

- Ngoài ra, KTV cần lưu ý kiểm tra sự liên tục của số hiệu chứng từ (Đơn đặt hàng, phiếu nhập...)

## (2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

### \* Quy trình phân tích

- So sánh Nợ phải trả cuối kỳ so với đầu kỳ của toàn bộ khoản phải trả người bán và của những nhà cung cấp chủ yếu;

- Xem xét sự biến động của hàng mua trong kỳ qua các tháng;

- Tính tỷ số giữa số dư nợ phải trả và tổng giá trị mua hàng trong kỳ, so sánh với kỳ trước;

- Tính tỷ lệ lãi gộp và so sánh với kỳ trước.

### \* Lập bảng kê chi tiết các khoản phải trả

Bảng kê chi tiết Nợ phải trả được lập từ sổ chi tiết Nợ phải trả của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái và Nhật ký mua hàng.

\* *Đối chiếu sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp*

KTV chọn mẫu các khoản phải trả để đối chiếu giữa sổ chi tiết với thông báo nợ của nhà cung cấp cùng các chứng từ liên quan. Việc chọn mẫu không chỉ quan tâm đến các khoản có số dư lớn mà còn phải chú ý đến các số dư bằng không hoặc số

đư âm, nhất là đối với các nhà cung cấp chủ yếu của đơn vị. Điều này xuất phát từ vai trò quan trọng của cơ sở dẫn liệu đầy đủ trong kiểm toán Nợ phải trả.

*\* Gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp*

Thủ tục gửi thư xác nhận trong kiểm toán Nợ phải trả không đóng vai trò quan trọng như đối với Nợ phải thu vì các bằng chứng, tài liệu đối với Nợ phải trả (Thông báo nợ, hóa đơn của nhà cung cấp) có độ tin cậy khá cao. Tuy nhiên, KTV cần gửi thư xác nhận đến các nhà cung cấp, nếu:

- Thông báo nợ của nhà cung cấp không có hoặc không đầy đủ;
- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị là yếu kém;
- Có nghi vấn về khả năng đơn vị khai khống các khoản phải trả;
- Việc phân tích cho thấy số dư Nợ phải trả tăng cao một cách bất thường.

Về cách thức gửi thư, xác nhận nợ phải trả cũng tương tự như đối với nợ phải thu.

*\* Kiểm tra sự đầy đủ của Nợ phải trả*

Để kiểm tra các khoản phải trả đã được phản ánh đầy đủ, ngoài việc kiểm tra việc khóa sổ đối với nghiệp vụ mua hàng (Đã trình bày trong kiểm toán hàng tồn kho), KTV cần lưu ý thêm việc ghi nhận dồn tích các khoản chi phí phải trả:

- Kiểm tra các khoản thanh toán sau ngày khóa sổ để phát hiện các chi phí của niên độ hiện tại nhưng chỉ ghi nhận vào niên độ sau khi thanh toán;
- Kiểm tra các chi phí mang tính chất định kỳ như tiền điện, nước, thuê tài sản...

*\* Kiểm tra việc trình bày nợ phải trả*

Bao gồm việc xem xét vấn đề phân loại nợ phải trả thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn trên Bảng cân đối kế toán cũng như việc bù trừ không thích hợp giữa các khoản phải trả và các khoản ứng trước tiền cho người bán.

*c) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản vay*

(1) Tìm hiểu kiểm soát nội bộ đối với các khoản vay

KTV cần tìm hiểu các thủ tục xét duyệt đối với các khoản vay cũng như việc ghi chép và tính lãi vay. Các thử nghiệm kiểm soát có thể được tiến hành trên các thủ tục trên nếu KTV quyết định dựa vào các thủ tục kiểm soát này.

(2) Các thử nghiệm cơ bản chủ yếu

*\* Quy trình phân tích*

- So sánh Nợ vay cuối kỳ so với đầu kỳ;
- Ước tính chi phí lãi vay và so sánh với số liệu theo báo cáo;

*\* Lập bảng kê chi tiết các khoản vay*

Bảng kê chi tiết các khoản vay được lập từ sổ chi tiết Nợ vay của đơn vị, sau đó KTV sẽ kiểm tra số tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái.

*\* Gửi thư xác nhận đến các chủ nợ*

Các xác nhận gửi đến chủ nợ (ngân hàng, các tổ chức khác và cá nhân) cần bao gồm các thông tin về ngày vay, thời hạn trả, lãi suất, số dư cuối kỳ và các thông tin khác (thí dụ tài sản thế chấp).

*\* Kiểm tra chứng từ gốc của các khoản vay*

KTV kiểm tra các chứng từ nhận tiền, chứng từ tính lãi và chứng từ thanh toán trên cơ sở chọn mẫu qua đó thu thập bằng chứng về sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản vay.

**\* Kiểm tra chi phí đi vay**

Quy trình phân tích ở bước trước có thể thu thập bằng chứng về chi phí đi vay là hợp lý trên tổng thể. Ngoài ra, KTV sẽ tiến hành việc chọn mẫu để kiểm tra chi tiết chi phí lãi vay phát sinh trong kỳ.

**\* Kiểm tra việc tuân thủ hợp đồng vay**

Các hợp đồng vay dài hạn có thể bao gồm các điều khoản đòi hỏi doanh nghiệp phải tuân thủ các quy định nhất định; thí dụ phải duy trì vốn lưu động thuần ở một mức nhất định. Trong trường hợp này, nếu doanh nghiệp vi phạm sẽ dẫn đến những chế tài có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đến tình hình tài chính. Vì vậy, khi biết được doanh nghiệp có các điều kiện phải tuân thủ tương tự như trên, KTV phải xem xét doanh nghiệp có vi phạm hay không và tiến hành các thủ tục thích hợp.

**\* Kiểm tra việc trình bày báo cáo tài chính**

KTV cần kiểm tra việc phân loại các khoản vay có phù hợp với các yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành hay không, các khoản vay dài hạn đến hạn trả trong niên độ tới cần được trình bày bên phần nợ ngắn hạn trên Bảng cân đối kế toán.

**\* Các thủ tục trong trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu**

Doanh nghiệp có thể huy động vốn qua việc phát hành trái phiếu. Trong trường hợp này, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Xem xét các hồ sơ pháp lý liên quan đến việc phát hành trái phiếu, qua đó đánh giá chúng có tuân thủ các quy định hiện hành và có được phê duyệt bởi người có thẩm quyền không.

- Kiểm tra việc ghi nhận nợ phải trả và các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu. KTV cũng lưu ý việc phương pháp phân bổ chiết khấu, phụ trội phù hợp với chuẩn mực kế toán và được áp dụng nhất quán.

- Gửi thư xác nhận người được ủy thác về các thông tin liên quan đến trái phiếu như số lượng trái phiếu đang lưu hành, mệnh giá và ngày đáo hạn...

*d) Các thủ tục kiểm toán đối với các khoản phải trả khác*

(1) Kiểm tra dự phòng phải trả

Dự phòng phải trả là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn đồng thời các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

- Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

- Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

- Đối với các khoản dự phòng phải trả mà doanh nghiệp đã lập, KTV cần tiến hành các thủ tục kiểm toán sau:



---

- Sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản dự phòng qua việc xem xét các điều kiện trên có được thỏa mãn không.

- Việc đánh giá các khoản dự phòng có phù hợp với các quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.

- Việc trình bày các khoản dự phòng; thí dụ các khoản bồi hoàn của bên thứ ba không được bù trừ vào các khoản dự phòng mà phải trình bày như một tài sản riêng biệt.

Tuy nhiên, vấn đề quan trọng hơn là KTV phải phát hiện các khoản dự phòng phải trả chưa được ghi nhận. KTV cần có hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng để đánh giá khả năng của các nghĩa vụ này; thí dụ các chính sách bảo hành của doanh nghiệp, chủ trương tái cơ cấu doanh nghiệp, các cam kết hay nghĩa vụ khác đối với nhà cung cấp, người lao động... Riêng đối với các nghĩa vụ phát sinh từ các vụ kiện tụng, tranh chấp, KTV cần thực hiện các thủ tục sau:

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;

- Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị;

- Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật;

- Sử dụng mọi thông tin có liên quan đến các vụ kiện tụng, tranh chấp.

Khi các vụ kiện tụng, tranh chấp đã được xác định hoặc khi KTV nghi ngờ có kiện tụng, tranh chấp thì phải yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị trực tiếp cung cấp thông

tin. Bằng cách này, KTV sẽ thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về các vụ việc và mức thiệt hại làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của đơn vị. Thư yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị cung cấp thông tin về các vụ kiện tụng, tranh chấp phải do đơn vị được kiểm toán ký và do kiểm toán viên gửi đi, gồm các nội dung sau:

- Danh sách các vụ kiện tụng, tranh chấp;
- Đánh giá của Giám đốc đơn vị được kiểm toán về hậu quả của các vụ kiện tụng, tranh chấp và ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính của vụ việc đó, kể cả các chi phí pháp lý có liên quan;
- Yêu cầu chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị xác nhận tính hợp lý trong các đánh giá của Giám đốc và cung cấp cho kiểm toán viên các thông tin bổ sung.

## (2) Kiểm tra thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Các thủ tục kiểm toán cần thực hiện bao gồm:

- Tìm hiểu về những quy định chung về thuế, chú trọng các điều khoản có liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.
- Tìm hiểu về hệ thống KSNB liên quan đến thuế của doanh nghiệp, bao gồm việc theo dõi và quyết toán thuế.
- Thực hiện quy trình phân tích đối với nghĩa vụ thuế phát sinh trong kỳ thông qua việc so sánh kỳ này với kỳ trước, với sự thay đổi quy mô kinh doanh trong kỳ.
- Kiểm tra việc tính toán nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp, chú ý các nghiệp vụ “nhảy cảm” về thuế như các khoản

chỉ thiếu chúng từ hợp lệ, chỉ quảng cáo khuyến mãi, hàng tiêu dùng nội bộ...

- Kiểm tra việc phản ánh các nghĩa vụ thuế trên các tài khoản và báo cáo liên quan.

### (3) Kiểm tra chi phí phải trả

Chi phí phải trả là một ước tính kế toán nên KTV sẽ tiếp cận với khoản mục này dựa trên các quy định của Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 540 – Kiểm toán các ước tính kế toán, trong đó phương pháp chủ yếu là kiểm tra quá trình thực hiện sự ước tính của đơn vị. Các thủ tục thường bao gồm:

- Thu thập thông tin về các khoản chi phí phải trả và quy trình hạch toán cũng như sử dụng các khoản trích trước này của doanh nghiệp.

- Tìm hiểu cơ sở của các ước tính, kiểm tra sự chuẩn xác của các dữ liệu và tính hợp lý của các giả định.

- Kiểm tra việc tính toán và phê duyệt của người có thẩm quyền đối với các chi phí phải trả.

- Xem xét các sự kiện sau ngày khóa sổ kế toán lập báo cáo tài chính

### ***Ví dụ:***

Trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính của công ty cổ phần Vạn Thắng cho năm tài chính kết thúc ngày 31.12.N kiểm toán viên ghi nhận các tình huống sau:

(1) Trong năm N công ty đã vi phạm hợp đồng về cung cấp dịch vụ cho khách hàng X. Ngày 15.2.N+1, X đã khởi kiện công ty với số tiền đòi bồi thường là 600 triệu đồng. Vào một

ngày trước ngày ký báo cáo tài chính, hai bên đã đạt được một thỏa thuận là công ty sẽ bồi thường cho khách hàng X 400 triệu. Kế toán công ty ghi nhận nghĩa vụ phải trả số tiền bồi thường trên vào năm N+1 và chỉ thuyết minh về nghĩa vụ trên như một khoản Nợ tiềm tàng trên báo cáo tài chính năm N

(2) Trong năm N, công ty bán được 1.000 sản phẩm X với doanh thu 1.200 triệu đồng với cam kết bảo hành 1 năm. Chi phí bảo hành bình quân của 1 sản phẩm X phải chi trong năm N+1 ước tính một cách đáng tin cậy là 100.000 đồng. Tuy nhiên, công ty chỉ lập dự phòng ở mức 5% doanh thu để phù hợp với mức khống chế của cơ quan thuế.

(3) Vào tháng 12.N, công ty công bố kế hoạch đóng cửa một nhà máy cơ khí tại Nam Định do tái cơ cấu lại công ty. Thiết bị sẽ được chuyển về một công ty con mới thành lập chuyên về cơ điện nằm ở Đà Nẵng. Công ty sẽ phải chi một khoản tiền bồi thường khá lớn cho người lao động do chấm dứt hợp đồng trước thời hạn. Ngoài ra, công ty còn đối mặt với một số vụ kiện do không thực hiện những cam kết với địa phương và một số đối tác. Chi phí vận chuyển và lắp đặt nhà máy mới cũng khá lớn do có một số thiết bị thuộc loại siêu trọng. Công ty đã không phản ánh về sự kiện này trên báo cáo tài chính.

***Yêu cầu:***

Anh/chị hãy nêu và giải thích sai sót của doanh nghiệp trong mỗi tình huống. Theo anh/chị, thủ tục kiểm toán nào sẽ thích hợp để phát hiện các sai sót trên

***Trả lời:***

**Câu 1:**

Nghĩa vụ này sẽ được trình bày như một khoản dự phòng phải trả, Công ty phải lập dự phòng phải trả và không thuyết minh về Nợ tiềm tàng.

Giải thích :

- Đây là một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ và chắc chắn doanh nghiệp phải thanh toán bằng nguồn lực của mình. Nếu số tiền chưa được xác định một cách đáng tin cậy, khoản nợ này sẽ được trình bày như một khoản Nợ tiềm tàng trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính, còn nếu giá trị được xác định một cách đáng tin cậy nó sẽ được ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả.

- Trước ngày ký báo cáo tài chính, số tiền đã xác định qua thỏa thuận giữa 2 bên. Thỏa thuận này là một sự kiện sau ngày khóa sổ cung cấp bằng chứng về một tình trạng đã tồn tại vào ngày khóa sổ nên cần phải điều chỉnh lại báo cáo tài chính.

**Câu 2:**

- Nếu có thể ước tính được chi phí bảo hành một cách đáng tin cậy, doanh nghiệp phải lập dự phòng theo số liệu này. Chênh lệch giữa số liệu này với mức khống chế của thuế sẽ được ghi nhận như một khoản tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

**Câu 3:**

- Chi phí tái cơ cấu đòi hỏi phải xét đoán về điều kiện ghi nhận như một khoản dự phòng phải trả hay nợ tiềm tàng.

- Các vụ kiện tụng làm xuất hiện khả năng ghi nhận các khoản nợ tiềm tàng, đòi hỏi phải có những thuyết minh thích hợp trên báo cáo tài chính.

**Các thủ tục cần thiết để phát hiện các sai sót trên:**

- Hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng: Chính sách bảo hành sản phẩm, chủ trương tái cơ cấu...

- Trao đổi với Giám đốc và yêu cầu cung cấp bản giải trình;

- Xem xét các biên bản họp Hội đồng quản trị và các thư từ trao đổi với chuyên gia tư vấn pháp luật của đơn vị;

- Kiểm tra các khoản phí tư vấn pháp luật; sự gia tăng bất thường của các chi phí tư vấn có thể chỉ ra doanh nghiệp đang đối mặt với các vụ kiện quan trọng.

**4.2. Kiểm toán vốn chủ sở hữu**

**a) Những yêu cầu cơ bản**

Kiểm toán vốn chủ sở hữu cần phải nắm vững những yêu cầu cơ bản sau:

**(1) Các yêu cầu của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán**

- Vốn chủ sở hữu: Là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị tài sản của doanh nghiệp trừ (-) đi nợ phải trả;

- Vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng CĐKT, gồm: Vốn của các nhà đầu tư, Thặng dư vốn cổ phần; Lợi nhuận giữ lại; Các quỹ; Lợi nhuận chưa phân phối; Chênh lệch tỷ giá hối đoái và chênh lệch đánh giá lại tài sản.

- Ngoài ra, trên Bản thuyết minh BCTC, phải trình bày về sự biến động của từng loại vốn chủ sở hữu; Chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu; Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu; Cổ tức; cổ phiếu; Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu; Mục đích trích lập quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính và quỹ khác; Thu nhập, chi phí, lãi lỗ được hạch toán thẳng vào vốn chủ sở hữu.

## (2) Các yêu cầu của chuẩn mực kiểm toán

Dưới góc độ thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán vốn chủ sở hữu phải thỏa mãn các mục tiêu kiểm toán sau:

- Vốn chủ sở hữu phải được phân loại, ghi chép đúng đắn và đúng yêu cầu của pháp luật.

- Các nghiệp vụ liên quan đến vốn chủ sở hữu phải được xét duyệt bởi người có thẩm quyền.

- Việc phân phối lợi nhuận và sử dụng các quỹ phải phù hợp với mục đích được cho phép.

- Vốn chủ sở hữu được thuyết minh đầy đủ theo yêu cầu của chuẩn mực, chế độ kế toán.

b) Những nội dung chủ yếu của kiểm toán vốn chủ sở hữu

Các thử nghiệm cơ bản thường được thực hiện bao gồm:

### (1) Phân tích các tài khoản vốn chủ sở hữu

Bảng phân tích được lập cho từng loại vốn chủ sở hữu, bao gồm số dư đầu kỳ, phát sinh trong kỳ và số dư cuối kỳ. KTV kiểm tra việc tính toán và đối chiếu với Sổ Cái.

(2) Kiểm tra chứng từ gốc của các nghiệp vụ tăng, giảm vốn chủ sở hữu trong kỳ

Việc kiểm tra nhằm mục đích xem xét tính hợp pháp, hợp lệ của các nghiệp vụ; Sự phê duyệt của người có thẩm quyền và việc hạch toán phù hợp với yêu cầu của các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành.

(3) Các thủ tục kiểm toán vốn cổ phần

Đối với công ty cổ phần, những thủ tục kiểm toán cần thực hiện là:

- Đánh giá về kiểm soát nội bộ đối với vốn cổ phần bao gồm việc xem xét sự kiểm soát của Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị đối với các nghiệp vụ về vốn cổ phần (phát hành, mua lại...), việc sử dụng các dịch vụ độc lập (lưu ký, chuyển nhượng cổ phần, thanh toán cổ tức), việc kiểm soát đối với sổ cổ phiếu và sổ đăng ký cổ đông;

- Xem xét điều lệ công ty, các biên bản họp Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị nhằm thu thập bằng chứng rằng các nghiệp vụ liên quan đến vốn cổ phần được thực hiện phù hợp luật pháp và quyết định của người có thẩm quyền;

- Phân tích các nghiệp vụ tăng giảm vốn cổ phần, kiểm tra các chứng từ liên quan, kiểm tra số dư đầu kỳ, việc tính toán và rút số dư cuối kỳ;

- Gửi thư xác nhận đến các ngân hàng, các công ty được ủy thác làm dịch vụ độc lập;



- Đối với các công ty không sử dụng dịch vụ độc lập nói trên, KTV phải kiểm tra đối chiếu giữa sổ kế toán với các sổ theo dõi vốn cổ phần.

### **5. Kiểm toán tiền**

Tiền được trình bày trên Bảng CĐKT là tài sản ngắn hạn, bao gồm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển. Các cơ sở dẫn liệu áp dụng cho tiền cũng như các tài sản khác bao gồm hiện hữu, quyền, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố - trong đó hiện hữu thường được các KTV xem là quan trọng nhất.

Các thủ tục kiểm toán chủ yếu đối với tiền bao gồm:

#### **(1) Xem xét kiểm soát nội bộ đối với tiền**

Kiểm soát nội bộ đối với tiền rất quan trọng, những yếu kém trong kiểm soát nội bộ đối với tiền không chỉ ảnh hưởng đến số dư tiền mà còn đe dọa sai lệch đối với nhiều khoản mục khác trên BCTC. KTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến các nghiệp vụ thu, chi và bảo quản tiền để điều chỉnh thủ tục và phạm vi kiểm toán thích hợp.

#### **(2) Gửi thư xác nhận đến ngân hàng**

- Trước hết, KTV lập bảng phân tích số dư tiền gửi ngân hàng theo các tài khoản mà đơn vị mở ở các ngân hàng khác nhau, đối chiếu với các sổ chi tiết và kiểm tra tổng cộng, đối chiếu với Sổ Cái;

- Gửi thư xác nhận đến tất cả các ngân hàng mà đơn vị có giao dịch, kể cả các trường hợp có số dư bằng không hoặc đã đóng tài khoản trong năm tài chính;

- Thư xác nhận không chỉ bao gồm số dư tiền gửi mà còn bao gồm các khoản vay và các giao dịch khác với ngân hàng;
- Nghiên cứu cẩn thận thư xác nhận và đối chiếu với sổ kế toán của đơn vị. Kiểm tra bảng tổng hợp tiền gửi ngân hàng.

### (3) Kiểm kê tiền mặt tồn quỹ

Tiền mặt tồn quỹ phải được kiểm kê đồng thời tại tất cả các quỹ với sự có mặt của thủ quỹ và phải lập biên bản kiểm kê. Trước khi kiểm kê, phải hoàn tất các sổ sách theo dõi về tiền. Xem xét các chênh lệch và cách xử lý chênh lệch.

### (4) Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền

- Kiểm tra việc khóa sổ đối với tiền nhằm ngăn chặn khả năng trì hoãn việc khóa sổ các nghiệp vụ thu, chi tiền sang niên độ sau;

- Đối với tiền mặt, mục tiêu này có thể đạt được khi kiểm kê tiền mặt vào thời điểm kết thúc niên độ;

- Đối với tiền gửi ngân hàng/tiền đang chuyển, KTV phải kiểm tra các nghiệp vụ sau ngày khóa sổ để bảo đảm các nghiệp vụ được ghi chép đúng niên độ. Thí dụ, một séc nộp vào ngân hàng phải được ghi nhận vào một thời gian hợp lý sau ngày kết thúc niên độ.

## 6. Kiểm tra các khoản đầu tư ngắn hạn

Các khoản đầu tư ngắn hạn bao gồm đầu tư chứng khoán ngắn hạn và các khoản đầu tư ngắn hạn khác. Các cơ sở dẫn liệu chủ yếu của các khoản đầu tư ngắn hạn như hiện hữu, quyền, đầy đủ, đánh giá, chính xác, trình bày và công bố tương tự như đối với các khoản đầu tư dài hạn do đó các thủ tục kiểm

toán để thu thập bằng chứng kiểm toán không khác biệt đáng kể. Vấn đề cần quan tâm thêm trong kiểm tra các khoản đầu tư ngắn hạn là xác định các khoản này có đủ tiêu chuẩn để xếp vào một khoản mục ngắn hạn hay không. Điều này phụ thuộc vào:

- Thời hạn thu hồi của các trái phiếu, kỳ phiếu hoặc chứng khoán nợ khác;

- Mục đích đầu tư của các chứng khoán vốn là giữ thay tiền hoặc dưới hình thức chứng khoán thương mại;

- Khả năng chuyển đổi thành tiền của các khoản đầu tư ngắn hạn.

Ngoài ra, đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thỏa mãn tiêu chuẩn tương đương tiền cần được trình bày tách khỏi khoản mục Đầu tư ngắn hạn và trình bày vào khoản mục Tiền và tương đương tiền./.