

GIÁO TRÌNH

KIỂM TOÁN CĂN BẢN

NỘI DUNG CHI TIẾT HỌC PHẦN KIỂM TOÁN

Thời lượng: 03đvht
(Đính kèm đề cương chi tiết học phần)
= 0 =

CHƯƠNG I: TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN

- I. Khái niệm, phân loại kiểm toán
- II. Mục đích và phạm vi kiểm toán
- III. Hoạt động kiểm toán độc lập và doanh nghiệp kiểm toán

CHƯƠNG II: MỘT SỐ KHÁI NIỆM VÀ KỸ THUẬT CƠ BẢN TRONG KIỂM TOÁN

Cơ sở dẫn liệu và mục tiêu kiểm toán.

- 1. Khái niệm.
- 2. Các cơ sở dẫn liệu và mục tiêu kiểm toán.
- II. Hệ thống kiểm soát nội bộ
 - 1. Khái niệm.
 - 2. Các yếu tố của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- III. Trọng yếu và rủi ro.
 - 1. Sai phạm.
 - 2. Trọng yếu.
 - 3. Rủi ro.
- IV. Bằng chứng kiểm toán.
 - 1. Khái niệm.
 - 2. Các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán.
- V. Thử nghiệm kiểm toán.
 - 1. Thử nghiệm kiểm soát.
 - 2. Thử nghiệm cơ bản.

CHƯƠNG III: QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

- I. Quy trình chung kiểm toán Báo cáo tài chính:
 - 1. Chuẩn bị kiểm toán.
 - 2. Thực hiện kiểm toán.
 - 3. Hoàn thành kiểm toán.
- II. Chương trình kiểm toán một số khoản mục:
 - 1. Kiểm toán vốn bằng tiền
 - 2. Kiểm toán hàng tồn kho và giá vốn hàng bán
 - 3. Kiểm toán doanh thu và nợ phải thu

CHƯƠNG IV: KIỂM TOÁN CỦA NHÀ NƯỚC VÀ KIỂM TOÁN NỘI BỘ

- I. Kiểm toán nhà nước.
- II. Kiểm toán nội bộ.

- HẾT -

Chương I:

TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN

1.1 Khái niệm, phân loại kiểm toán

1.1.1 Sự cần thiết khách quan của hoạt động kiểm toán.

- Hệ thống kế toán: thu thập, xử lý và cung cấp thông tin làm cơ sở cho các quyết định kinh tế.
- Đối tượng sử dụng thông tin kế toán:
 - + Các đối tượng bên trong doanh nghiệp:
 - + Các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp:

Các đối tượng sử dụng thông tin, nhất là các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp, có thể gặp phải những rủi ro liên quan đến thông tin, chẳng hạn nhận được thông tin sai do mâu thuẫn quyền lợi, do sự phức tạp của nghiệp vụ, do số lượng nghiệp vụ phát sinh nhiều và đa dạng...

⇒ Để giải quyết vấn đề trên, cách tốt nhất là phải kiểm tra xác nhận về tính trung thực và sự đáng tin cậy của thông tin trước khi cung cấp đến người sử dụng thông tin.

Việc tồn tại các cơ quan độc lập với cả người cung cấp thông tin và người sử dụng thông tin thực hiện việc kiểm tra và xác nhận về sự trung thực hợp lý, sự đáng tin cậy của thông tin kế toán là tất yếu trong nền kinh tế thị trường.

1.1.2 Khái niệm về kiểm toán.

Kiểm toán là việc thu thập và đánh giá các bằng chứng về một thông tin nhằm xác định và báo cáo về sự phù hợp của các thông tin này với các tiêu chuẩn được thiết lập. Việc kiểm toán cần được thực hiện bởi các kiểm toán viên đủ năng lực và độc lập.

Giải thích:

- **Thông tin và các tiêu chuẩn:** kiểm toán được thực hiện nhằm đi đến việc xác định sự phù hợp giữa thông tin được kiểm toán với những tiêu chuẩn đã được thiết lập cho thông tin đó. Các tiêu chuẩn được sử dụng trong kiểm

toán rất đa dạng, tùy theo thông tin cần kiểm toán. Tiêu chuẩn càng rõ ràng, chặt chẽ thì việc kiểm toán càng thuận lợi và cho kết quả khách quan.

- **Thu thập và đánh giá bằng chứng:** Bằng chứng kiểm toán là những “chứng cứ” mà kiểm toán viên (KTV) thu thập và sử dụng làm căn cứ để đưa ra ý kiến về thông tin được kiểm toán. KTV phải đánh giá về sự thích hợp và đầy đủ của bằng chứng kiểm toán trước khi đưa ra ý kiến kiểm toán.
- **Kiểm toán viên:** KTV phải có đủ năng lực nghề nghiệp để có thể thiết kế và thực hiện quá trình kiểm toán (chính là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng nói trên); KTV cần phải độc lập để các xét đoán và ý kiến kiểm toán được khách quan, không thiên lệch.

1.1.3 Phân loại kiểm toán.

1.1.3.1 Phân loại theo mục đích kiểm toán.

a. Kiểm toán báo cáo tài chính.

- Là sự kiểm tra và trình bày ý kiến nhận xét về tính trung thực hợp lý của các báo cáo tài chính của một đơn vị: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh BCTC
- Tiêu chuẩn để đánh giá: là các chuẩn mực, nguyên tắc kế toán, chế độ kế toán hiện hành.
- Thường được thực hiện bởi các kiểm toán viên độc lập, phục vụ cho nhà quản lý, Nhà nước và chủ yếu là các đối tượng sử dụng thông tin ở bên ngoài đơn vị như nhà đầu tư, chủ nợ, nhà cung cấp...

b. Kiểm toán tuân thủ.

- Là việc kiểm tra nhằm đánh giá mức độ chấp hành luật pháp hay một văn bản, một quy định nào đó.
- Thường do cấp trên thực hiện kiểm tra đối với cấp dưới, vd: kiểm tra của cơ quan thuế đối với doanh nghiệp về việc chấp hành luật thuế, kiểm toán Nhà nước kiểm tra đối với các đơn vị có sử dụng vốn và kinh phí Nhà nước... kết quả kiểm toán phục vụ cho các cấp có thẩm quyền liên quan.

c. Kiểm toán hoạt động.

- Là tiến trình kiểm tra và đánh giá về sự ***hữu hiệu*** và tính ***hiệu quả*** của một hoạt động. Có thể là đánh giá về một phương án sản xuất kinh doanh, một quy trình công nghệ, một cơ cấu tổ chức...
- Thường được thực hiện bởi các kiểm toán viên nội bộ nhưng cũng có thể do kiểm toán viên Nhà nước hay kiểm toán viên độc lập tiến hành.
- Kết quả kiểm toán hoạt động chủ yếu phục vụ cho lợi ích của bản thân doanh nghiệp.

1.1.3.2 Phân loại theo người thực hiện kiểm toán:.

a. Kiểm toán độc lập.

- Được tiến hành bởi các doanh nghiệp kiểm toán (các công ty kiểm toán độc lập)

- Thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, ngoài ra, cũng thực hiện kiểm toán hoạt động hay kiểm toán tuân thủ và các dịch vụ tư vấn tài chính theo yêu cầu của khách hàng.

- Báo cáo kiểm toán độc lập có tính pháp lý cao và được sử dụng chủ yếu bởi các “đệ tam nhân”.

b. Kiểm toán nội bộ.

- Do các kiểm toán viên nội bộ thực hiện. (đây là 1 bộ phận trong đơn vị được tổ chức để thực hiện chuyên về nghiệp vụ này)
- Chủ yếu là thực hiện kiểm toán hoạt động và kiểm toán tuân thủ, phục vụ cho các nhà quản lý trong doanh nghiệp.
- Tính độc lập không cao, kết quả kiểm toán nội bộ khó được sự tin cậy của người ngoài doanh nghiệp.

c. Kiểm toán của nhà nước.

- Là các loại hình kiểm toán được các kiểm toán viên của các cơ quan Nhà nước tiến hành, ví dụ: kiểm toán thuế, kiểm toán ngân sách...
- Thực hiện kiểm toán tuân thủ đối với mọi đơn vị và cả kiểm toán hoạt động đối với các đơn vị sử dụng vốn và kinh phí Nhà nước.

1.2 Mục đích và phạm vi của kiểm toán.

1.2.1 Mục đích của kiểm toán.

1.2.1.1 Đối với kiểm toán nhà nước:

Thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do ngân sách nhà nước cấp.

1.2.1.2 Đối với kiểm toán độc lập:

Là báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Kiểm toán độc lập là người thứ ba độc lập khách quan sẽ đưa ra lời kết luận là báo cáo tài chính của doanh nghiệp lập ra có trung thực và hợp lý không ? Kiểm toán độc lập còn giúp các đơn vị kế toán phát hiện và chấn chỉnh kịp thời các gian lận và sai sót, phòng ngừa các sai phạm và thiệt hại có thể xảy ra.

1.2.1.3 Đối với kiểm toán nội bộ:

- Kiểm tra tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- Kiểm tra sự tuân thủ các nguyên tắc hoạt động, quản lý kinh doanh, chính sách chế độ tài chính, kế toán, chính sách, nghị quyết, quyết định của hội đồng quản trị, của ban giám đốc doanh nghiệp.
- Phát hiện những sơ hở, yếu kém, gian lận trong quản lý ; đề xuất các giải pháp hoàn thiện hệ thống quản lý điều hành của doanh nghiệp.

1.2.2 Phạm vi của kiểm toán.

1.2.2.1 Đối với kiểm toán nhà nước.

- Tài liệu kế toán và báo cáo quyết toán ngân sách của các đơn vị thụ hưởng ngân quỹ nhà nước hoặc ngân quỹ công.
- Kiểm toán báo cáo quyết toán các công trình đầu tư XDCB thuộc vốn ngân sách cấp, các dự án, chương trình tài trợ, vay nợ thuộc chính phủ.
- Kiểm toán báo cáo tài chính các doanh nghiệp nhà nước.

- Kiểm toán báo cáo quyết toán các chương trình an ninh, quốc phòng, dự trữ quốc gia.
- Kiểm toán nhà nước chỉ kiểm toán theo chương trình kế hoạch kiểm toán được chính phủ phê duyệt.

1.2.2.2 Đối với kiểm toán độc lập:

Cung cấp dịch vụ kiểm toán theo yêu cầu của khách hàng, chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính cho các công ty cổ phần và nhiều loại hình DN khác, có thể là đối tượng kiểm toán theo luật định hoặc tự nguyện.

- Thực hiện kiểm toán theo yêu cầu cho các đơn vị hành chính sự nghiệp, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội và tổ chức quốc tế...
- Cung cấp dịch vụ kế toán, tư vấn và nhiều dịch vụ khác.

1.2.2.3 Đối với kiểm toán nội bộ

- Kiểm toán hoạt động.
- Kiểm toán tính tuân thủ
- Kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị.

Kiểm toán nội bộ chỉ thực hiện việc kiểm toán trong phạm vi DN và các đơn vị nội bộ DN.

1.3 Hoạt động kiểm toán độc lập và Doanh nghiệp kiểm toán:

1.3.1 Sự ra đời và phát triển của kiểm toán độc lập:

Kiểm toán độc lập chỉ ra đời và phát triển trong nền kinh tế thị trường. Ra đời sau các loại kiểm toán khác song kiểm toán độc lập lại phát triển rất nhanh chóng nhờ vào sự chuyên nghiệp, áp lực cạnh tranh và tính độc lập. Hệ thống lý thuyết và thực hành về kiểm toán phát triển và không ngừng hoàn thiện cho đến nay là thành tựu của kiểm toán độc lập và được áp dụng rộng rãi cho mọi loại hình kiểm toán. Sự phát triển của kiểm toán độc lập dẫn đến sự hình thành của các công ty kiểm toán quốc tế và các tổ chức nghề nghiệp quốc tế và quốc gia.

Ở Việt Nam trước đây, kiểm toán được thực hiện dưới hình thức kiểm tra kế toán, chủ yếu do các cấp chủ quản và các cơ quan chức năng tiến hành đối với các đơn vị kinh tế và các đơn vị sử dụng kinh phí Nhà nước. Khi chuyển sang nền kinh tế thị trường, kiểm toán độc lập bắt đầu hình thành và phát triển nhanh chóng. Công ty kiểm toán độc lập đầu tiên của Việt Nam được thành lập vào tháng 5/1991 là công ty VACO (Việt Nam Auditing Company). Cho đến nay, ngày càng có nhiều doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động ở Việt Nam, trong đó có 5 công ty kiểm toán quốc tế hàng đầu thế giới.

1.3.2 Kiểm toán độc lập ở Việt Nam:

1.3.2.1 Các quy định pháp lý hiện hành:

- Luật kế toán (2003)
- Nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về hoạt động kiểm toán độc lập
- Nghị định 133/2005/NĐ-CP ngày 31/10/2005 của Chính phủ: sửa đổi bổ sung một số điều của nghị định 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004

- Thông tư 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính: hướng dẫn thi hành nghị định 105/2004/NĐ-CP
- Quyết định 59/2004/QĐ-BTC ngày 9/7/2004 của Bộ Tài chính ban hành quy chế thi tuyển và cấp chứng chỉ hành nghề KTV và chứng chỉ hành nghề kế toán
- Các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam: được ban hành từ năm 1999, đến nay đã có 37 chuẩn mực được ban hành (tính đến 31/12/2005).

1.3.2.2 Doanh nghiệp kiểm toán:

- *Loại hình DN kiểm toán :*

DN kiểm toán có thể được tổ chức dưới nhiều loại hình DN khác nhau, tùy theo luật pháp của từng quốc gia. Tuy nhiên, do tính chất nghề nghiệp, luật pháp thường đòi hỏi các DN kiểm toán, dù tồn tại dưới hình thức nào, cũng phải có chủ là KTV; chịu trách nhiệm vô hạn và phải giữ tính độc lập.

Theo nghị định 133, các loại hình doanh nghiệp kiểm toán cho phép gồm:

- Công ty hợp danh
- Doanh nghiệp tư nhân
- Doanh nghiệp thành lập và hoạt động theo Luật Đầu tư nước ngoài tại VN
- Công ty trách nhiệm hữu hạn

- *Hoạt động của công ty kiểm toán:*

Các doanh nghiệp kiểm toán thường hoạt động trong các lĩnh vực sau:

- Kiểm toán: chủ yếu là kiểm toán báo cáo tài chính và đôi khi cả kiểm toán hoạt động hay tuân thủ theo yêu cầu của khách hàng.
- Dịch vụ kế toán: như: tổ chức hệ thống kế toán cho khách hàng, giữ sổ sách, lập báo cáo tài chính...
- Tư vấn về thuế, tài chính và quản lý...

- *Đối tượng kiểm toán bắt buộc theo luật định:*

- DN có vốn đầu tư nước ngoài
- Tổ chức có hoạt động tín dụng, ngân hàng, quỹ hỗ trợ phát triển
- Tổ chức tài chính và kinh doanh bảo hiểm
- Cty TNHH, Cty cổ phần có niêm yết/ kinh doanh trên thị trường chứng khoán (theo pháp luật về Thị trường chứng khoán)
- Các DN vay vốn ngân hàng (theo pháp luật về ngân hàng)
- Doanh nghiệp nhà nước
- Quyết toán vốn đầu tư XD thuộc dự án nhóm A
- Các đơn vị khác theo quy định

1.3.3 Chuẩn mực kiểm toán và đạo đức nghề nghiệp:

1.3.3.1 Chuẩn mực kiểm toán:

Khái niệm: Chuẩn mực kiểm toán là những nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ và về việc xử lý các mối quan hệ phát sinh trong quá trình kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán còn bao gồm cả những hướng dẫn, những giải thích về những nguyên tắc cơ bản để các kiểm toán viên có thể áp dụng trong thực tế, để đo lường và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán.

- *Hệ thống chuẩn mực quốc tế về kiểm toán (International Standard On Auditing- ISA)* :

+ Do IAFC (Liên đoàn kế toán quốc tế) ban hành (gồm 155 thành viên ở 114 nước)

+ Gồm 39 chuẩn mực và chia thành 09 nhóm (tính đến cuối năm 2003).

++ Nhóm 1: Những vấn đề chung

++ Nhóm 2: Trách nhiệm

++ Nhóm 3: Kế hoạch

++ Nhóm 4: Kiểm soát nội bộ

++ Nhóm 5: Bằng chứng kiểm toán

++ Nhóm 6: Sử dụng tư liệu của các bên khác

++ Nhóm 7: Kết luận và báo cáo kiểm toán

++ Nhóm 8: Những lĩnh vực đặc biệt

++ Nhóm 9: Các dịch vụ liên quan Các quốc gia có thể vận dụng ISA để xây dựng riêng chuẩn mực cho mình hoặc áp dụng toàn văn ISA

- *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán VN (VSA)* :

Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam do Hội Đồng quốc gia về kế toán (Bộ Tài chính) biên soạn dựa trên 03 nguyên tắc:

++ Dựa trên cơ sở ISA

++ Phù hợp với điều kiện phát triển của VN

++ Đơn giản, rõ ràng và tuân thủ các quy định về thể thức ban hành văn bản pháp luật. Cho đến 31/12/2005, đã có 37 chuẩn mực được ban hành.

HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

BAN HÀNH ĐỢT 1 – 27/09/1999

CM số 200 ----- Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán BCTC

CM số 210 ----- Hợp đồng kiểm toán

CM số 230 ----- Hồ sơ kiểm toán

CM số 700 ----- Báo cáo kiểm toán về BCTC

BAN HÀNH ĐỢT 2 – 29/12/2000

CM số 250 ----- Xem xét tính tuân thủ pháp luật, các quy định trong kiểm toán BCTC

CM số 310 ----- Hiểu biết về tình hình kinh doanh

CM số 500 ----- Bằng chứng kiểm toán

CM số 510 ----- Kiểm toán năm đầu tiên- số dư đầu năm tài chính

CM số 520 ----- Quy trình phân tích

CM số 580 ----- Giải trình của Giám đốc

BAN HÀNH ĐỢT 3 – 21/12/2001

CM số 240 ----- Gian lận và sai sót

CM số 300 ----- Lập kế hoạch kiểm toán

CM số 400 ----- Đánh giá rủi ro và KSNB

CM số 530 ----- Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác
CM số 540 ----- Kiểm toán các ước tính kế toán
CM số 610 ----- Sử dụng tư liệu của KTV nội bộ

BAN HÀNH ĐỢT 4 – 14/3/2003

CM số 220 ----- Kiểm toán chất lượng hoạt động kiểm toán
CM số 320 ----- Tính trọng yếu trong kiểm toán
CM số 501----- Bảng chứng kiểm toán bổ sung đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt
CM số 560 ----- Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ lập BCTC
CM số 600 ----- Sử dụng tư liệu của KTV khác

BAN HÀNH ĐỢT 5 – 28/11/2003

CM số 401 ----- Thực hiện kiểm toán trong môi trường tin học
CM số 550 ----- Các bên liên quan
CM số 570 ----- Hoạt động liên tục
CM số 800 ----- BCKT về những công việc kiểm toán đặc biệt
CM số 910 ----- Công tác soát xét BCTC
CM số 920 ----- Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước.

BAN HÀNH ĐỢT 6 – 18/01/2005

CM số 402- Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài
CM số 620- Sử dụng tư liệu của chuyên gia
CM số 710- Thông tin có tính so sánh
CM số 720- Những thông tin khác trong tài liệu có báo cáo tài chính đã kiểm toán
CM số 930- Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính
CM số 1000- Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư

BAN HÀNH ĐỢT 7 – 29/12/2005

CM số 260: trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với Ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán
CM số 330: Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro
CM số 505: Thông tin xác nhận từ bên ngoài
CM số 545: Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý

1.3.3.2 Đạo đức nghề nghiệp:

Đạo đức nghề nghiệp bao gồm những quy tắc đạo đức để hướng dẫn cho các thành viên của một nghề nghiệp nào đó ứng xử và hoạt động một cách trung thực, phục vụ cho lợi ích chung của nghề nghiệp và xã hội.

Đạo đức nghề nghiệp của Kiểm toán viên độc lập thường bao gồm các nội dung sau: (*Theo VSA 200*).

- **Độc lập:** Là nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình.

Kiểm toán viên không được nhận làm kiểm toán cho các đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc quyền lợi kinh tế như góp vốn cổ phần, cho vay, hoặc vay vốn từ khách hàng, hoặc có ký kết hợp đồng gia công, dịch vụ, đại lý tiêu thụ hàng hoá...

Kiểm toán viên không được nhận làm kiểm toán ở những đơn vị mà bản thân có quan hệ họ hàng thân thuộc (như bố, mẹ, vợ, chồng, con cái, anh chị em ruột) với những người trong bộ máy quản lý (Hội đồng quản trị, Ban Giám Đốc, các trưởng, phó phòng và những người tương đương) trong đơn vị được kiểm toán

Kiểm toán viên không được vừa làm dịch vụ kế toán (như trực tiếp ghi chép, giữ sổ kế toán và lập báo cáo tài chính) vừa làm dịch vụ kiểm toán cho cùng một khách hàng.

Trong quá trình kiểm toán, nếu có sự hạn chế về tính độc lập thì kiểm toán viên phải tìm cách loại bỏ sự hạn chế này. Nếu không loại bỏ được thì kiểm toán viên phải nêu rõ điều này trong báo cáo kiểm toán.

- **Khách quan:** kiểm toán viên phải công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến, thiên vị.

- **Năng lực chuyên môn và tính thận trọng:** kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần. Kiểm toán viên có nhiệm vụ duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, trong môi trường pháp lý và các tiến bộ kỹ thuật để đáp ứng yêu cầu công việc.

- **Tính bí mật:** kiểm toán viên phải bảo mật các thông tin có được trong quá trình kiểm toán, không được tiết lộ cho bất cứ một thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.

- **Tư cách nghề nghiệp:** kiểm toán viên phải trau dồi và bảo vệ uy tín nghề nghiệp, không được gây ra những hành vi làm giảm uy tín nghề nghiệp.

- **Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn:** kiểm toán viên phải thực hiện công việc kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đã quy định trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (hoặc chuẩn mực kiểm toán quốc tế được VN chấp nhận) và các quy định pháp luật hiện hành

1.3.4 Trách nhiệm pháp lý của công ty kiểm toán và kiểm toán viên:

1.3.4.1 Sai phạm của kiểm toán viên:

Một quan điểm được chấp nhận phổ biến là kiểm toán viên không phải là người đảm bảo cho báo cáo tài chính là hoàn toàn chính xác song kiểm toán viên có trách nhiệm phải thực hiện kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán hiện hành và họ luôn phải duy trì một sự thận trọng đúng mức. Sai phạm của kiểm toán viên có thể phân thành các mức độ:

- **Sơ suất thông thường:** do kiểm toán viên không thực hiện kiểm toán với sự thận trọng nghề nghiệp đúng mức, và gây thiệt hại cho một bên nào đó.
- **Sơ suất nghiêm trọng:** là hành vi vi phạm do kiểm toán viên đã xem nhẹ hoặc vi phạm chuẩn mực kiểm toán.

- Gian lận: là sự cố ý trình bày sai một vấn đề trọng yếu nhằm lường gạt và gây thiệt hại cho một bên nào đó. (chẳng hạn: không liêm khiết...)

1.3.4.2 Trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên:

- Thông thường thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán sẽ phải chịu trách nhiệm pháp lý trước những đối tượng sau: Chịu trách nhiệm đối với khách hàng (người thuê kiểm toán báo cáo tài chính) Chịu trách nhiệm đối với người khác có quyền lợi tương đương khách hàng (những người có quyền lợi được xác định trong hợp đồng giữa kiểm toán viên và khách hàng): Chịu trách nhiệm đối với những người khác, chủ yếu là những người sở hữu chứng khoán của các công ty cổ phần công cộng

Theo Nghị định 105 và thông tư 64, Doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước khách hàng theo hợp đồng kiểm toán đã ký kết và chịu trách nhiệm một phần với người sử dụng kết quả kiểm toán và các dịch vụ đã cung cấp. Doanh nghiệp kiểm toán chỉ chịu trách nhiệm với người sử dụng kết quả kiểm toán khi người sử dụng kết quả kiểm toán:

- Có lợi ích liên quan trực tiếp tới kết quả dịch vụ kiểm toán; và
- Có hiểu biết một cách hợp lý về báo cáo tài chính và cơ sở lập báo cáo tài chính;
- Đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên báo cáo tài chính được kiểm toán.

Doanh nghiệp kiểm toán phải mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp kiểm toán hoặc lập Quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp để tạo nguồn chi trả bồi thường thiệt hại do lỗi của doanh nghiệp kiểm toán gây ra cho khách hàng và người sử dụng kết quả kiểm toán.

Chương II: MỘT SỐ KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG KIỂM TOÁN

2.1 Cơ sở dẫn liệu và mục tiêu kiểm toán:

2.1.1 Cơ sở dẫn liệu:

2.1.1.1 Khái niệm:

Cơ sở dẫn liệu: Là những khẳng định của nhà quản lý về các khía cạnh của các dữ liệu được trình bày trên báo cáo tài chính. Hay nói cách khác, là căn cứ của các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm lập trên cơ sở các chuẩn mực và chế độ kế toán qui định phải được thể hiện rõ ràng hoặc có cơ sở đối với từng chỉ tiêu trong báo cáo tài chính.

Cơ sở dẫn liệu được hình thành xuất phát từ trách nhiệm của các nhà quản lý trong việc soạn thảo, trình bày và công bố báo cáo tài chính theo đúng với các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành.

Các cơ sở dẫn liệu được nhà quản lý sử dụng như một phần của các chuẩn mực trong việc trình bày báo cáo tài chính, do vậy kiểm toán viên cần phải hiểu được các cơ sở dẫn liệu đó để thực hiện cuộc kiểm toán một cách thích đáng.

2.1.1.2 Các cơ sở dẫn liệu:

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 (VSA 500), có các cơ sở dẫn liệu sau:

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

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

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

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

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

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

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

2.1.2 Mục tiêu kiểm toán:

2.1.2.1 Khái niệm: Căn cứ vào các cơ sở dẫn liệu nêu trên, kiểm toán viên xác định các mục tiêu kiểm toán, trên cơ sở mục tiêu đó, kiểm toán viên xác định các thủ tục kiểm toán phù hợp để thu thập bằng chứng đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến của mình về những thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính.

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200 (VSA 200): “***Mục tiêu của kiểm toán BCTC là giúp cho kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận rằng Báo cáo tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không?***”

Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính còn giúp cho đơn vị được kiểm toán thấy rõ những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin tài chính của đơn vị.

2.1.2.2 Các mục tiêu kiểm toán tổng quát:

Từ những cơ sở dẫn liệu, người ta có nhiều cách để xây dựng hệ thống các mục tiêu, dưới đây là một cách xây dựng mục tiêu được áp dụng rộng rãi:

❖ ***Hiện hữu và phát sinh:***

Kiểm toán viên có trách nhiệm phải thu thập bằng chứng chứng minh về sự tồn tại của những tài sản, vốn chủ sở hữu, công nợ và các nghiệp vụ doanh thu, chi phí đã thực sự phát sinh.

Chẳng hạn như: Đối với tiền mặt, hàng tồn kho, tài sản cố định: kiểm toán viên phải tham gia và quan sát quá trình kiểm kê; Đối với công nợ, kiểm toán viên phải gửi thư đến chủ nợ và khách nợ yêu cầu xác nhận ; Đối với chi phí và doanh thu là những khoản không có sổ dư cuối kỳ, kiểm toán viên cần kiểm tra sự phát sinh thực sự của các nghiệp vụ bằng cách kiểm tra trực tiếp chứng từ gốc hay kiểm tra thông qua mối quan hệ đối ứng trên các tài khoản liên quan.

❖ ***Quyền lợi và nghĩa vụ:***

Đối với một số tài sản, kiểm toán viên cần kiểm tra xem tài sản có thực sự thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp hay không bằng cách xem xét cẩn thận các tài liệu pháp lý liên quan như giấy chứng nhận quyền sở hữu, hợp đồng mua bán, biên lai lệ phí trước bạ ...

Đối với các khoản nợ phải trả, kiểm toán viên cũng phải xem có thực sự là nghĩa vụ của đơn vị hay không bằng cách gửi thư xin xác nhận hay xem các bảng đối chiếu công nợ ...

❖ ***Sự ghi chép đầy đủ:***

Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng để chứng minh là mọi nghiệp vụ, tài sản, công nợ đều được ghi chép và phản ánh đầy đủ trên các báo cáo tài chính. Đối với mục tiêu này, kiểm toán viên cần sử dụng phối hợp nhiều kỹ thuật kiểm tra như: kiểm tra chứng từ, kiểm kê, phân tích...

❖ ***Sự đánh giá:***

Kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng xem tài sản, nợ phải trả và các nghiệp vụ có được đánh giá đúng theo những chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành không (bằng cách xem xét chính sách và phương pháp kế toán mà

doanh nghiệp áp dụng và tính nhất quán trong việc vận dụng các phương pháp, chính sách này).

❖ ***Sự chính xác trong ghi chép:***

Kiểm toán viên cần kiểm tra lại quá trình tính toán, tổng cộng, lũy kế... để đảm bảo rằng các số liệu được tính toán và ghi chép chính xác.

❖ ***Trình bày và khai báo:***

Kiểm toán viên phải kiểm tra để xác định rằng các báo cáo tài chính có được lập theo đúng những chuẩn mực hiện hành và có khai báo, trình bày đầy đủ các vấn đề theo quy định không. Trách nhiệm này thuộc về các nhà quản lý, nếu phát hiện có thiếu sót, kiểm toán viên nhắc nhở nhà quản lý thực hiện.

Trên đây là các mục tiêu kiểm toán tổng quát. Khi kiểm toán từng khoản mục, kiểm toán viên sẽ xác định những mục tiêu kiểm toán riêng biệt và các kỹ thuật kiểm toán cần thiết cho từng khoản mục.

2.1.2.3 Mục tiêu kiểm toán cụ thể:

2.2 Hệ thống kiểm soát nội bộ:

2.2.1. Khái niệm.

Quá trình nhận thức và nghiên cứu về kiểm soát nội bộ đã dẫn đến nhiều định nghĩa khác nhau về hệ thống này, từ đơn giản đến phức tạp.

Khái niệm KSNB bắt đầu xuất hiện vào đầu thế kỷ 20 trong các tài liệu về kiểm toán với một ý nghĩa rất đơn giản: các biện pháp nhằm bảo vệ tiền không bị nhân viên biển thủ.

Năm 1929, KSNB được đề cập chính thức trong Federal Reserve Bulletin (Công bố của Cục Dự trữ Liên bang Hoa Kỳ-tiền thân của chuẩn mực kiểm toán Hoa Kỳ) như là một cơ sở để phục vụ cho việc lấy mẫu thử nghiệm của kiểm toán viên. Theo đó, KSNB được định nghĩa là một công cụ để bảo vệ tiền và các tài sản khác đồng thời thúc đẩy nâng cao hiệu quả hoạt động.

Năm 1936, một công bố của Hiệp hội Kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (AICPA) đã định nghĩa về KSNB "... là các biện pháp và cách thức được chấp

nhận và thực hiện trong một tổ chức để bảo vệ tiền và các tài sản khác cũng như kiểm tra sự chính xác trong ghi chép của sổ sách."

Năm 1949, một báo cáo đặc biệt của AICPA, định nghĩa KSNB là " ... cơ cấu tổ chức và các biện pháp, cách thức liên quan được chấp nhận và thực hiện trong một tổ chức để bảo vệ tài sản, kiểm tra sự chính xác và đáng tin cậy của số liệu kế toán, thúc đẩy hoạt động có hiệu quả, khuyến khích sự tuân thủ các chính sách của người quản lý."...

Quá trình phát triển của các công ty ở Hoa Kỳ cũng là quá trình phát triển quy mô của gian lận gây các thiệt hại khổng lồ cho nền kinh tế. Nhiều Ủy ban đã ra đời để khảo sát và tìm cách khắc phục, trong đó có Hội đồng Quốc gia về chống gian lận báo cáo tài chính (The National Commission on Fraudulent Financial Reporting hay còn gọi là Treadway Commission). Hội đồng quốc gia này được thành lập vào năm 1985 dưới sự bảo trợ của 5 tổ chức là:

- Hiệp hội kế toán viên công chứng Mỹ (AICPA)
- Hội kế toán Mỹ (American Accounting Association)
- Hiệp hội quản trị viên tài chính (the Financial Executives Institute – FEI)
- Hiệp hội kế toán viên quản trị (Institute of Management Accountants – IMA)
- Hiệp hội kiểm toán viên nội bộ (the Institute of Internal Auditors – IIA)

COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) là một ủy ban hỗ trợ cho Ủy ban Treadway.

Quá trình tìm hiểu về gian lận đã cho thấy KSNB của các công ty có ảnh hưởng rất lớn đến khả năng xảy ra gian lận, vì vậy, việc nghiên cứu và đưa ra một khuôn khổ chung về KSNB được đặt ra. Báo cáo COSO 1992 là kết quả của quá trình nghiên cứu này.

Theo báo cáo này, KSNB được định nghĩa “ ... là một quá trình bị chi phối bởi ban giám đốc, nhà quản lý và các nhân viên của đơn vị, được thiết kế để cung cấp một sự đảm bảo hợp lý nhằm đạt được các mục tiêu sau đây:

- Mục tiêu về sự hữu hiệu và hiệu quả của hoạt động
- Mục tiêu về sự tin cậy của báo cáo tài chính
- Mục tiêu về sự tuân thủ các luật lệ và quy định”.

Hiện nay, đây cũng là định nghĩa về kiểm soát nội bộ được chấp nhận rộng rãi.

Trong định nghĩa trên, có bốn khái niệm quan trọng cần lưu ý, đó là: quá trình, con người, đảm bảo hợp lý và mục tiêu.

@ *KSNB là một quá trình*: Tức khẳng định KSNB không phải là một sự kiện hay tình huống mà là một chuỗi các hoạt động hiện diện rộng khắp trong doanh nghiệp. KSNB tỏ ra hữu hiệu nhất khi nó được xây dựng như một phần cơ bản trong hoạt động của doanh nghiệp chứ không phải là một sự bổ sung cho các hoạt động của doanh nghiệp hoặc là một gánh nặng bị áp đặt bởi các cơ quan quản lý hay thủ tục hành chính. KSNB phải là một bộ phận giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu của mình.

@ *KSNB bị chi phối bởi con người* trong đơn vị (bao gồm Ban giám đốc, nhà quản lý và các nhân viên). Con người đặt ra mục tiêu và đưa cơ chế kiểm soát vào vận hành hướng tới các mục tiêu đã định. Ngược lại, KSNB cũng tác động đến hành vi của con người. Mỗi cá nhân có một khả năng, suy nghĩ và ưu tiên khác nhau khi làm việc và họ không phải luôn luôn hiểu rõ nhiệm vụ của mình cũng như trao đổi và hành động một cách nhất quán. KSNB sẽ tạo ra ý thức kiểm soát ở mỗi cá nhân và hướng các hoạt động của họ đến mục tiêu chung của tổ chức.

@ *Đảm bảo hợp lý*: KSNB chỉ có thể cung cấp một sự đảm bảo hợp lý cho ban giám đốc và nhà quản lý việc đạt được các mục tiêu của đơn vị. Điều này là do những hạn chế tiềm tàng trong HTKSNB như: sai lầm của con người, sự

thông đồng của các cá nhân, sự lạm quyền của nhà quản lý và do mối quan hệ giữa lợi ích và chi phí của việc thiết lập nên HTKSNB.

@ *Các mục tiêu*: mỗi đơn vị phải đặt ra mục tiêu mà mình cần đạt tới (mục tiêu chung và mục tiêu cụ thể cho từng hoạt động, từng bộ phận trong đơn vị). Có thể chia các mục tiêu mà đơn vị thiết lập ra thành 3 nhóm sau đây:

- Nhóm mục tiêu về hoạt động: nhấn mạnh đến sự hữu hiệu và hiệu quả của việc sử dụng các nguồn lực.
- Nhóm mục tiêu về báo cáo tài chính: đơn vị phải đảm bảo tính trung thực và đáng tin cậy của báo cáo tài chính mà mình cung cấp.
- Nhóm mục tiêu về sự tuân thủ: đơn vị phải tuân thủ các luật lệ và quy định.

Sự phân chia các nhóm mục tiêu như trên chỉ có tính tương đối vì một mục tiêu cụ thể có thể liên quan đến 2 hoặc 3 nhóm trên. Sự phân chia này chủ yếu dựa vào sự quan tâm của các nhóm đối tượng khác nhau đối với HTKSNB của đơn vị: nhóm mục tiêu về hoạt động xuất phát từ yêu cầu của đơn vị là chính; nhóm mục tiêu về báo cáo tài chính chủ yếu xuất phát từ yêu cầu của cổ đông, nhà đầu tư và chủ nợ; nhóm mục tiêu về sự tuân thủ xuất phát từ yêu cầu của các cơ quan quản lý.

2.2.2 Các yếu tố của hệ thống kiểm soát nội bộ:

Theo Báo cáo COSO (1992) thì một HTKSNB bao gồm 5 bộ phận có mối liên hệ chặt chẽ với nhau, đó là:

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

2.2.2.1 Môi trường kiểm soát: Tạo ra sắc thái chung trong đơn vị - nơi mỗi người tiến hành các hoạt động và thực hiện nghĩa vụ kiểm soát của mình.

Chính môi trường kiểm soát làm nền tảng cho các thành phần khác của HTKSNB. Các nhân tố chính của môi trường kiểm soát là:

- Quan điểm, phong cách điều hành và tư cách của nhà quản lý: có năng lực không, có tôn trọng đạo đức kinh doanh không, có thận trọng không, có chủ động và độc lập không, có duy trì mối quan hệ thường xuyên với cấp dưới?...
- Cơ cấu tổ chức: cơ cấu tổ chức có hợp lý không, việc phân công phân nhiệm như thế nào, có giúp nhà quản lý thu thập và truyền đạt thông tin một cách chính xác và nhanh chóng không?...
- Chính sách nhân sự: chính sách tuyển dụng, đào tạo, thưởng phạt, trình độ, năng lực và không khí làm việc giữa các nhân viên... Chính sách nhân sự tốt, đội ngũ nhân viên tốt sẽ làm giảm những yếu kém của kiểm soát nội bộ và ngược lại.
- Công tác kế hoạch và dự toán: việc lập và thực hiện kế hoạch một cách khoa học và nghiêm túc là một công cụ kiểm soát hữu hiệu, giúp phát hiện và xử lý kịp thời những vấn đề bất thường và đánh giá kết quả thực hiện hoạt động.
- Kiểm toán nội bộ: bộ phận kiểm toán nội bộ thực hiện việc giám sát thường xuyên đối với hoạt động của đơn vị, trong đó có cả Hệ thống kiểm soát nội bộ, do đó, nếu doanh nghiệp có một bộ phận kiểm toán nội bộ hữu hiệu có thể nâng cao chất lượng của kiểm soát nội bộ.
- Các nhân tố bên ngoài: trong việc thiết kế và vận hành Hệ thống kiểm soát nội bộ, các nhà quản lý còn chịu ảnh hưởng bởi các nhân tố bên ngoài như luật pháp, sự kiểm soát của các cơ quan Nhà nước, ảnh hưởng của các chủ nợ...

2.2.2.2 Đánh giá rủi ro: Mỗi đơn vị phải ý thức được và đối phó với rủi ro mà mình gặp phải. Tiền đề cho việc đánh giá rủi ro là việc đặt ra mục tiêu (bao gồm mục tiêu chung và mục tiêu cụ thể cho từng hoạt động của doanh nghiệp). Đánh giá rủi ro là việc nhận dạng và phân tích các rủi ro đe dọa các mục tiêu của mình. Trên cơ sở nhận dạng và phân tích các rủi ro, nhà quản lý sẽ xác định rủi ro nên được xử lý như thế nào.

2.2.2.3 Hoạt động kiểm soát: Là những chính sách và thủ tục để đảm bảo cho các chỉ thị của nhà quản lý được thực hiện. Hoạt động kiểm soát diễn ra trong toàn đơn vị ở mọi cấp độ và mọi hoạt động.

Các hoạt động kiểm soát chủ yếu trong đơn vị:

@ *Phân chia trách nhiệm đầy đủ:* Không cho phép một thành viên nào được giải quyết mọi mặt của nghiệp vụ từ khi hình thành cho đến khi kết thúc.

Chẳng hạn, không thành viên nào được kiêm nhiệm các chức năng phê chuẩn, thực hiện, ghi chép nghiệp vụ và bảo quản tài sản.

Mục đích: để các nhân viên kiểm soát lẫn nhau; nếu có sai sót xảy ra sẽ được phát hiện nhanh chóng,...

@ Kiểm soát quá trình xử lý thông tin và các nghiệp vụ:

+ Kiểm soát chặt chẽ hệ thống chứng từ, sổ sách: chứng từ phải được đánh số liên tục; chứng từ cần được lập ngay khi nghiệp vụ vừa xảy ra, hoặc càng sớm càng tốt; thiết kế đơn giản, rõ ràng dễ hiểu,...; tổ chức luân chuyển chứng từ khoa học, kịp thời; sổ sách phải đóng chắc chắn, đánh số trang, quy định nguyên tắc ghi chép, có chữ ký xét duyệt của người kiểm soát; tổ chức lưu trữ, bảo quản tài liệu kế toán khoa học, an toàn,...

+ Phê chuẩn đúng đắn các nghiệp vụ hoặc hoạt động: Phải đảm bảo tất cả các nghiệp vụ hoặc hoạt động phải được phê chuẩn bởi một nhân viên quản lý trong phạm vi quyền hạn cho phép. Bao gồm phê chuẩn chung, phê chuẩn cụ thể.

@ Kiểm soát vật chất: được thực hiện cho các loại sổ sách và tài sản.

Việc so sánh đối chiếu giữa sổ sách kế toán và tài sản hiện có trên thực tế phải bắt buộc được thực hiện định kỳ.

@ Kiểm tra độc lập việc thực hiện: là việc kiểm tra được tiến hành bởi các cá nhân (bộ phận) khác với cá nhân (bộ phận) đang thực hiện nghiệp vụ. Thành viên thực hiện kiểm tra phải độc lập với đối tượng được kiểm tra.

@ Phân tích soát xét lại việc thực hiện: Xem xét lại những việc đã được thực hiện bằng cách so sánh số thực tế với số liệu kế hoạch, dự toán, kỳ trước, các dữ liệu khác có liên quan.

2.2.2.4 Thông tin và truyền thông: các thông tin cần thiết phải được nhận dạng, thu thập và trao đổi trong đơn vị dưới hình thức và thời gian thích hợp sao cho nó giúp mọi người trong đơn vị thực hiện được nhiệm vụ của mình. Thông tin và truyền thông tạo ra báo cáo, chứa đựng các thông tin cần thiết cho việc quản lý và kiểm soát đơn vị. Sự trao đổi thông tin hữu hiệu đòi hỏi phải diễn ra theo nhiều hướng: từ cấp trên xuống cấp dưới, từ dưới lên trên và giữa các cấp với nhau. Mỗi cá nhân cần hiểu rõ vai trò của mình trong

HTKSNB cũng như hoạt động của cá nhân có tác động tới công việc của người khác như thế nào. Ngoài ra, cũng cần có sự trao đổi hữu hiệu giữa đơn vị với các đối tượng bên ngoài như khách hàng, nhà cung cấp, cổ đông và các cơ quan quản lý.

Trong hệ thống thông tin, hệ thống thông tin kế toán là một phân hệ quan trọng. Đầu vào của hệ thống là các sự kiện kinh tế được biểu hiện dưới dạng các nghiệp vụ kế toán, đầu ra của hệ thống là các báo cáo kế toán. Quá trình vận hành là quá trình ghi nhận, phân loại, xử lý và tổng hợp.

Ngoài những yêu cầu thông thường của bất kỳ hệ thống thông tin nào (như tính kịp thời, hiệu quả,...), các mục tiêu chủ yếu mà hệ thống thông tin kế toán tài chính phải đạt được:

- Xác định và ghi chép tất cả các nghiệp vụ có thật.
- Diễn giải nghiệp vụ một cách chi tiết, đầy đủ, cho phép phân loại đúng đắn các nghiệp vụ.
- Đo lường giá trị của các nghiệp vụ để ghi chép đúng giá trị.
- Xác định đúng kỳ hạn của các nghiệp vụ kinh tế đã xảy ra để ghi chép đúng kỳ.
- Trình bày đúng đắn và công bố đầy đủ thông tin cần thiết trên báo cáo tài chính.

2.2.2.5 Giám sát: Là quá trình đánh giá chất lượng của HTKSNB qua thời gian. Những khiếm khuyết của HTKSNB cần được báo cáo lên cấp trên và điều chỉnh lại khi cần thiết.

Việc giám sát phải xác định được kiểm soát nội bộ có vận hành đúng như thiết kế hay không, có cần thiết phải sửa đổi chúng cho phù hợp với từng giai đoạn phát triển của đơn vị hay không?

+ Giám sát thường xuyên: thực hiện thông qua việc tiếp nhận các ý kiến góp ý của khách hàng, nhà cung cấp,...; xem xét các báo cáo hoạt động và phát hiện các biến động thất thường.

+ Giám sát định kỳ: thực hiện các cuộc kiểm toán định kỳ do kiểm toán viên nội bộ, hoặc kiểm toán viên độc lập thực hiện.

Các bộ phận hợp thành này của HTKSNB có tính linh hoạt cao. Ví dụ: đánh giá rủi ro không chỉ ảnh hưởng đến các hoạt động kiểm soát mà còn có thể chỉ ra nhu cầu xem xét lại thông tin và truyền thông hoặc hoạt động giám sát trong tổ chức. Vì vậy KSNB không đơn giản là một quá trình – ở đó mỗi bộ phận hợp thành chỉ ảnh hưởng đến bộ phận kế tiếp – mà thực sự là một quá trình tương tác nhiều chiều – trong đó hầu như bất cứ bộ phận nào cũng có thể ảnh hưởng đến bộ phận khác. Do đó, mặc dù mọi doanh nghiệp đều cần có các bộ phận nói trên nhưng HTKSNB của họ lại rất khác nhau tùy theo ngành nghề, quy mô, văn hóa và phong cách quản lý.

Mô tả tóm tắt về các bộ phận hợp thành hệ thống kiểm soát nội bộ:

Bộ phận	Nội dung chủ yếu	Các nhân tố
Môi trường kiểm soát	Tạo ra sắc thái chung của một tổ chức; chi phối đến ý thức kiểm soát của mọi người trong tổ chức; là nền tảng cho tất cả bộ phận khác của kiểm soát nội bộ.	<ul style="list-style-type: none"> - Tính chính trực và giá trị đạo đức - Đảm bảo về năng lực - Hội đồng quản trị và Ủy ban kiểm toán. - Triết lý quản lý và phong cách điều hành. - Cơ cấu tổ chức. - Phân định quyền hạn và trách nhiệm - Chính sách về nhân sự
Đánh giá rủi ro	Đơn vị phải nhận biết và đối phó được với các rủi ro bằng cách thiết lập mục tiêu của tổ chức và hình thành một cơ chế để nhận dạng, phân tích và đánh giá rủi ro liên quan.	<ul style="list-style-type: none"> - Xác định mục tiêu của đơn vị - Nhận dạng rủi ro - Phân tích và đánh giá rủi ro
Hoạt động kiểm soát	Các chính sách và các thủ tục để giúp đảm bảo là những chỉ thị của nhà quản lý được thực hiện và có các hành động cần thiết đối với các rủi ro nhằm	<ul style="list-style-type: none"> - Phân chia trách nhiệm đầy đủ. - Kiểm soát quá trình xử lý thông tin. - Kiểm soát vật chất. - Kiểm tra độc lập việc thực hiện - Truyền thông bảo đảm các kênh

	thực hiện các mục tiêu của đơn vị.	thông tin bên trong và bên ngoài đều hoạt động hữu hiệu.
Thông tin và truyền thông	Hệ thống này được thiết lập để mọi thành viên trong đơn vị có khả năng nắm bắt và trao đổi thông tin cần thiết cho việc điều hành, quản trị và kiểm soát các hoạt động.	<ul style="list-style-type: none"> - Hệ thống thông tin, bao gồm cả hệ thống thông tin kế toán phải bảo đảm chất lượng thông tin. - Truyền thông bảo đảm các kênh thông tin bên trong và bên ngoài đều hoạt động hữu hiệu.
Giám sát	Toàn bộ quy trình hoạt động phải được giám sát và điều chỉnh khi cần thiết. Hệ thống phải có khả năng phản ứng năng động, thay đổi theo yêu cầu của môi trường bên trong và bên ngoài.	<ul style="list-style-type: none"> - Giám sát thường xuyên. - Giám sát định kỳ.

2.2.3 Hạn chế của kiểm soát nội bộ

Hệ thống kiểm soát nội bộ chỉ có thể giúp hạn chế tối đa những sai phạm mà thôi, vì nó có các hạn chế tiềm tàng xuất phát từ những nguyên nhân sau đây:

_ Những hạn chế xuất phát từ bản thân con người như sự vô ý, bất cẩn, đãng trí, đánh giá hay ước lượng sai, hiểu sai chỉ dẫn của cấp trên hoặc các báo cáo của cấp dưới.

_ Khả năng đánh lừa, lẩn tránh của nhân viên thông qua sự thông đồng với nhau hay với các bộ phận bên ngoài đơn vị.

_ Hoạt động kiểm soát thường chỉ nhằm vào các nghiệp vụ thường xuyên phát sinh mà ít chú ý đến những nghiệp vụ không thường xuyên, do đó những sai phạm trong các nghiệp vụ này hay bị bỏ qua.

_ Yêu cầu thường xuyên và trên hết của người quản lý là chi phí bỏ ra cho hoạt động kiểm soát phải nhỏ hơn giá trị thiệt hại ước tính do sai sót hay gian lận gây ra.

_ Luôn có khả năng là các cá nhân có trách nhiệm kiểm soát đã lạm dụng quyền hạn của mình nhằm phục vụ cho mưu đồ riêng.

_ Điều kiện hoạt động của đơn vị thay đổi nên dẫn tới những thủ tục kiểm soát không còn phù hợp.

2.2.4 Mục đích tìm hiểu kiểm soát nội bộ

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 400 (VSA 400), “**Kiểm toán viên phải có đủ hiểu biết về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng để lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và chương trình kiểm toán thích hợp, có hiệu quả.**”

- Thông qua tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ và các bộ phận, kiểm toán viên đánh giá được những điểm mạnh, yếu của kiểm soát nội bộ nói chung, cũng như trong từng bộ phận, khoản mục.

- Trên cơ sở hiểu biết về kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên hình dung về khối lượng và độ phức tạp của công việc, đánh giá sơ bộ về rủi ro kiểm soát. Từ đó xác định phương hướng và phạm vi kiểm tra, thiết kế các thủ tục kiểm toán, dự kiến về thời gian và lực lượng nhân sự cần thiết trong kế hoạch và chương trình kiểm toán...

2.2.5 Trình tự nghiên cứu kiểm soát nội bộ

Gồm các bước:

Bước 1: Tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ.

Bước 2: Đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát.

Bước 3: Thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát trong chương trình kiểm toán.

Bước 4: Đánh giá lại rủi ro kiểm soát và điều chỉnh những thử nghiệm cơ bản đã dự kiến.

Kiểm toán viên sẽ không thực hiện bước 3 và bước 4 nếu như ở bước 2, đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát là tối đa.

2.2.5.1 Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Tìm hiểu những bộ phận của hệ thống kiểm soát nội bộ: môi trường kiểm soát; đánh giá rủi ro; thông tin và truyền thông; các hoạt động kiểm soát; giám sát.

- Các phương pháp tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ: dựa vào kinh nghiệm kiểm toán trước đây tại đơn vị (nếu có); phỏng vấn các nhà quản lý; kiểm tra các loại tài liệu và sổ sách; quan sát các hoạt động kiểm soát và vận hành của chúng trong thực tiễn.

- Lập hồ sơ kiểm toán: Lập hồ sơ về những thông tin đã thu thập được để chứng minh đã tìm hiểu về kiểm soát nội bộ. Hình thức và phạm vi của các hồ sơ này phụ thuộc vào quy mô và sự phức tạp của những nghiệp vụ, cũng như loại thủ tục kiểm soát mà khách hàng đang áp dụng. Hồ sơ thông thường được thực hiện và hoàn thành dưới dạng bảng tường thuật, bảng câu hỏi về kiểm soát nội bộ hoặc lưu đồ.

Bảng tường thuật: Là sự mô tả bằng văn bản về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng. Thường bao gồm những điểm sau:

- + Nguồn gốc mọi chứng từ và sổ sách trong hệ thống. Ví dụ: đơn đặt hàng của khách hàng đến từ đâu, hoá đơn bán hàng phát sinh như thế nào?

- + Tất cả các quá trình đã xảy ra.

- + Sự luân chuyển mọi chứng từ, sổ sách trong hệ thống.

- + Nêu rõ các hoạt động kiểm soát cần thiết để giúp cho quá trình đánh giá rủi ro kiểm soát.

Bảng câu hỏi về kiểm soát nội bộ: Là bảng liệt kê gồm nhiều câu hỏi đã được chuẩn bị trước về các quá trình kiểm soát trong từng lĩnh vực, kể cả môi trường kiểm soát.

Ưu điểm của bảng câu hỏi: đã chuẩn bị trước nên kiểm toán viên có thể tiến hành nhanh chóng, không bỏ sót các vấn đề quan trọng. Có thể chuẩn bị riêng cho từng phần của mỗi chu trình nghiệp vụ nên tạo thuận lợi cho việc phân công cho nhiều kiểm toán viên cùng thực hiện.

Lưu đồ: Là những hình vẽ biểu thị hệ thống thông tin kế toán và các hoạt động kiểm soát có liên quan bằng những ký hiệu đã được quy ước.

Việc lựa chọn công cụ để mô tả là tùy theo sở thích của kiểm toán viên, nhưng nhiều người cho rằng nên sử dụng phối hợp bảng câu hỏi và lưu đồ, vì chúng sẽ bổ sung cho nhau để cung cấp hình ảnh của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Phép thử walk-through: là phép thử để kiểm tra lại xem đã mô tả đúng hiện trạng của từng chu trình nghiệp vụ hay chưa: chọn vài nghiệp vụ và lần theo từng bước thực hiện xem có diễn ra phù hợp với các bảng mô tả hay không?

2.5.5.2 Đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát.

Là sự đánh giá sự hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ trong việc ngăn chặn và phát hiện các sai sót trọng yếu.

Sau khi tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên sẽ đánh giá rủi ro kiểm soát theo từng cơ sở dẫn liệu, thực hiện các bước:

- Nghiên cứu thông tin thu thập được qua việc tìm hiểu: tiến hành nghiên cứu hồ sơ về kiểm soát nội bộ đã lập để xác định những sai sót tiềm tàng và xem xét các nhân tố ảnh hưởng có thể tạo rủi ro có những sai sót trọng yếu.
- Xác định các sai sót tiềm tàng và những thủ tục kiểm soát chủ yếu.
- Đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát: dự kiến mức rủi ro cao nhất có thể có. Đánh giá mức rủi ro kiểm soát cho từng cơ sở dẫn liệu có thể diễn tả theo định lượng (20%, 30%,...) hoặc định tính (thấp, trung bình, cao).

2.5.5.3 Thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát.

Thử nghiệm kiểm soát (còn gọi là thử nghiệm tuân thủ) là thử nghiệm dùng để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự hữu hiệu trong thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát nội bộ. Bao gồm: phỏng vấn, kiểm tra tài liệu, quan sát việc áp dụng các thủ tục kiểm soát, thực hiện lại các thủ tục kiểm soát.

Kết quả thử nghiệm kiểm soát chỉ cho biết về thiết kế và vận hành của hệ thống kiểm soát nội bộ hơn là tính xác thực của số liệu trên báo cáo tài chính.

2.5.5.4 Đánh giá lại rủi ro kiểm soát và thay đổi những thử nghiệm cơ bản đã dự kiến.

Khi nghiên cứu bằng chứng sử dụng làm cơ sở cho việc đánh giá lại rủi ro kiểm soát, kiểm toán viên phải xem xét cả về số lượng và chất lượng của bằng chứng.

Kiểm toán viên thường sử dụng bảng hướng dẫn về tỷ lệ sai phạm có thể bỏ qua trong việc thực hiện thủ tục kiểm soát.

Nếu kết quả thử nghiệm cho phép kiểm toán viên kết luận tỷ lệ sai phạm thấp hơn hoặc bằng mức có thể bỏ qua thì thủ tục kiểm soát được xem là hữu hiệu.

Khi có sai phạm, kiểm toán viên cần xem xét nguyên nhân của sai phạm. Đồng thời xem xét mức rủi ro kiểm soát thực tế có giống như mức đánh giá sơ bộ ban đầu không, từ đó sẽ điều chỉnh thời gian và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản đã dự kiến.

2.3 Trọng yếu và rủi ro.

2.3.1 Sai phạm.

2.3.1.1 Khái niệm:

* **Sai sót:** “Sai sót là những lỗi không cố ý có ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính” (VSA 240).

- Lỗi về tính toán số học hay ghi chép sai.
- Àùp dụng sai các nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán.
- Bỏ sót hoặc hiểu sai các khoản mục, các nghiệp vụ.

* **Gian lận:** “Gian lận là những hành vi cố ý làm sai lệch thông tin kinh tế, tài chính do một hay nhiều người trong Hội đồng quản trị, Ban giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện làm ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính” (VSA 240)

Gian lận có thể biểu hiện:

- Xử lý chứng từ theo ý muốn chủ quan, sửa đổi, xuyên tạc, làm giả các chứng từ, tài liệu.
- Ghi chép các nghiệp vụ không đúng sự thật, sai bản chất của các hoạt động kinh tế, tài chính.
- Àùp dụng sai các nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán một cách có chủ định, dẫn đến việc xuyên tạc bản chất của các nội dung hoạt động kinh tế.

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

- Tính chính trực, năng lực, và trình độ của các nhà quản lý đơn vị.
- Các sức ép bất thường trong đơn vị (như ngành nghề kinh doanh đang suy sụp, khó khăn gia tăng,...)
- Các nghiệp vụ bất thường, có nhiều tình trạng bất khả kháng mà nhà quản lý và kế toán trưởng dù bất lực nhưng không báo cáo, cố tình che giấu, phản ánh sai sự thật.
- Các vấn đề có liên quan đến thu thập chứng cứ hạch toán như ghi chép không phù hợp, các chứng từ hoặc nghiệp vụ không phù hợp, không trung thực và thiếu, làm cho sai sót và gian lận khó được phát hiện và xử lý kịp thời.

2.3.1.3 Trách nhiệm của kiểm toán viên về các gian lận và sai sót:

Người quản lý chịu trách nhiệm về việc:

- Lập và trình bày Báo cáo tài chính
- Tổ chức và duy trì một hệ thống KSNB hữu hiệu nhằm đảm bảo một cách hợp lý về việc ngăn chặn và phát hiện sai sót và gian lận; sự tuân thủ luật pháp và các quy định

Kiểm toán viên không có trách nhiệm phát hiện mọi sai phạm, thể nhưnh kiểm toán viên không được bỏ qua các sai phạm trọng yếu. Khi nhận thấy có biểu hiện về các sai phạm và có thể là sai phạm trọng yếu, kiểm toán viên bắt buộc phải tăng cường kiểm tra để xác minh để có ý kiến nhận xét thích hợp về báo cáo tài chính.

- Nếu kiểm toán viên phát hiện được gian lận và sai sót thì cần thông báo cho lãnh đạo doanh nghiệp biết.

- Nếu kiểm toán viên phát hiện sự gian lận của chính nhà quản lý thì tùy từng trường hợp, kiểm toán viên sẽ có những ý kiến nhận xét khác nhau trong báo cáo kiểm toán sau này.

2.3.2. Trọng yếu:

2.3.2.1 Khái niệm

“Thông tin được xem là trọng yếu khi sự trình bày sai hay thiếu sót về nó sẽ gây ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính.

Mức trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn hay tính chất của khoản mục hay sai sót được xét đoán trong từng trường hợp cụ thể.” (CM 01-CM chung).

Như vậy, trọng yếu là khái niệm về tầm cỡ (độ lớn), bản chất của sai phạm (kể cả bỏ sót) thông tin tài chính, hoặc là đơn lẻ hoặc là từng nhóm, mà trong kiểm toán nếu dựa vào các thông tin này để xét đoán, đánh giá, xác nhận thì sẽ không chính xác, hoặc sẽ rút ra các kết luận sai lầm.

Tính trọng yếu được kiểm toán viên quan tâm xem xét khi xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán cũng như khi xác định mức độ trung thực và hợp lý của các thông tin trong báo cáo tài chính.

Mục đích của kiểm toán là xác nhận độ tin cậy của các thông tin, trước hết là của báo cáo tài chính, xem xét báo cáo tài chính liệu đã được trình bày trung thực và hợp lý trên mọi khía cạnh trọng yếu.

Trách nhiệm của kiểm toán viên là xác định xem các thông tin và báo cáo tài chính có bị sai phạm trọng yếu hay không? Nếu kiểm toán viên xác định có một sai phạm trọng yếu, anh ta sẽ thông báo và đề nghị người cung cấp thông tin phải sửa lại. Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết nhưng đơn vị từ chối sửa lại báo cáo tài chính thì một báo cáo kiểm toán “chấp nhận từng phần” hoặc “bác bỏ từng phần” sẽ được kiểm toán viên đưa ra tùy theo mức độ trọng yếu của sai phạm. Vì vậy kiểm toán viên phải có một sự hiểu biết thấu đáo về cách vận dụng tính trọng yếu.

2.3.2.2 Xem xét trọng yếu và ứng dụng trọng yếu trong kiểm toán:

a. Ước lượng sơ bộ tính trọng yếu.

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

Công việc này mang tính chủ quan của kiểm toán viên. Tuy nhiên các tổ chức kiểm toán thường đề ra các đường lối chỉ đạo tính trọng yếu để chỉ đạo các kiểm toán viên và để thống nhất quan điểm đối với các đối tượng của mình.

Tính trọng yếu là khái niệm tương đối.

Các nhân tố ảnh hưởng đến xét đoán tính trọng yếu:

- Yếu tố định lượng của tính trọng yếu.
- Yếu tố định tính (chất lượng) của tính trọng yếu.

b. Phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các bộ phận.

Số ước tính ban đầu về tính trọng yếu (ở mức độ toàn bộ thông tin hay báo cáo tài chính) được phân bổ cho từng bộ phận, khoản mục trên báo cáo tài

chính, hình thành mức độ trọng yếu của từng bộ phận, khoản mục (gọi là sai sót có thể bỏ qua)

Cơ sở chủ yếu để tiến hành phân bổ:

- Kinh nghiệm của kiểm toán viên về sai sót của các khoản mục.
- Chi phí kết đối với các khoản mục.

Đây là một quá trình mang nặng tính chủ quan và đòi hỏi nhiều sự xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên, nó phản ánh độ chín muồi về kinh nghiệm ước đoán của kiểm toán viên.

c. Ước tính tổng số sai sót trong từng bộ phận.

Khi tiến hành kiểm toán từng khoản mục, kiểm toán viên dựa trên những sai sót phát hiện được trong mẫu để ước tính sai sót của toàn bộ khoản mục, bộ phận (gọi là sai sót dự kiến), và được dùng để so sánh với sai sót có thể bỏ qua nhằm quyết định chấp nhận hay không chấp nhận các khoản mục đó hoặc phải tiến hành thêm các thủ tục kiểm toán thích hợp.

d. Ước tính sai sót kết hợp của báo cáo tài chính.

Trên cơ sở sai sót dự kiến của từng khoản mục, bộ phận, kiểm toán viên tổng hợp sai sót dự kiến của tất cả các khoản mục trên báo cáo tài chính.

e. So sánh ước tính sai sót tổng hợp với sai sót ước lượng ban đầu (hoặc ước lượng sai sót ban đầu đã được điều chỉnh lại).

Sai sót ước tính tổng hợp của toàn bộ báo cáo tài chính sẽ được so sánh với sai sót ước lượng ban đầu về tính trọng yếu của toàn bộ báo cáo tài chính, hoặc ước lượng sai sót đã được điều chỉnh trong quá trình kiểm toán. Việc so sánh này cho phép đánh giá toàn bộ các sai sót trong các khoản mục có vượt qua giới hạn về mức trọng yếu chung của toàn bộ báo cáo tài chính hay không? Kết hợp với việc so sánh sai sót dự kiến và sai sót có thể bỏ qua ở từng khoản mục, kiểm toán viên sẽ quyết định lập báo cáo kiểm toán “chấp nhận toàn bộ”, “chấp nhận từng phần” hoặc báo cáo kiểm toán “bác bỏ toàn bộ” đối với thông tin và các báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

2.3.3 Rủi ro kiểm toán:

2.3.3.1 Khái niệm

Rủi ro kiểm toán: “... rủi ro do kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu.” (VSA 400).

Khi lập kế hoạch kiểm toán cho một đối tượng cụ thể, kiểm toán viên phải dự kiến các trường hợp rủi ro và những trình tự, những thủ pháp kiểm toán nhằm phát hiện những sai lầm nghiêm trọng trong các thông tin và báo cáo tài chính, mà nguồn gốc của nó là các sai sót và gian lận.

2.3.3.2 Các bộ phận hợp thành rủi ro kiểm toán:

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

Mức độ rủi ro tiềm tàng là cơ sở để lựa chọn các thủ pháp kiểm toán, xác định khối lượng công việc, thời gian, biên chế và chi phí cần thiết cho một cuộc kiểm toán.

Để phân tích và đánh giá rủi ro tiềm tàng bất kỳ, các thông tin sau cần được thu thập và chứng từ hoá:

- Bản chất hoạt động của đối tượng: tổ chức và hoạt động của đơn vị, công việc sản xuất kinh doanh của một DN, các nhân tố như điều kiện kinh tế, chính sách,... ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị.
- Bản chất của các bộ phận, khoản mục được kiểm toán: các khoản mục và loại nghiệp vụ, cách hạch toán của hệ thống kế toán đối với từng loại nghiệp vụ, khoản mục của báo cáo tài chính và các yếu tố cấu thành hệ thống thông tin đã cung cấp cho kiểm toán.

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

Kiểm toán viên cần có hiểu biết đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị, đánh giá chính xác mức độ rủi ro kiểm soát để vạch kế hoạch kiểm toán và xây dựng trình tự, phương pháp kiểm toán thích hợp.

Sự đánh giá xác đáng các rủi ro kiểm soát, rủi ro tiềm tàng giúp kiểm toán viên:

- Xác định được loại thông tin sai sót nghiêm trọng có thể xảy ra trong báo cáo tài chính.
- Xem xét nhân tố tác động đến khả năng để xảy ra các sai sót nghiêm trọng.
- Thiết kế phương pháp kiểm toán cơ bản thích hợp.

Các kiểm toán viên nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát như là một phần của việc thẩm định đối với báo cáo tài chính. Sự đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro kiểm soát cũng như rủi ro tiềm tàng sẽ ảnh hưởng đến nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán.

Đánh giá rủi ro kiểm soát thực chất là quá trình đánh giá tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với việc phát hiện và ngăn chặn các sai sót và gian lận quan trọng trong báo cáo tài chính. Sau khi tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên cần đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát đối với các cơ sở dẫn liệu trong báo cáo tài chính và các thông tin khác.

Các nhân tố ảnh hưởng đến việc đánh giá rủi ro kiểm soát là:

- Tính chất phức tạp và mới của các loại giao dịch và hoạt động.
- Khối lượng và cường độ của các giao dịch và hoạt động.
- Nhân lực bao gồm số lượng, chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ.
- Các trình tự và thủ tục kiểm soát nội bộ.
- Tính thích hợp và tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ cao đối với một hay tất cả các cơ sở dẫn liệu, khi kiểm toán viên tin rằng:

- Các thủ tục và các biện pháp kiểm soát của đơn vị đối với một hay tất cả các cơ sở dẫn liệu đó là không có tác dụng.
- Khi kiểm toán viên không có đầy đủ cơ sở đánh giá tác dụng của các thủ tục và biện pháp kiểm soát của đơn vị.

Kiểm toán viên có thể đánh giá rủi ro kiểm soát là thấp chỉ khi:

- Xác định được các thủ tục và các biện pháp kiểm soát của đơn vị liên quan đến các cơ sở dẫn liệu là có tác dụng, có khả năng phát hiện và ngăn chặn các sai sót và gian lận, tức là tin chắc về hiệu quả có thực của thống kiểm soát nội bộ.
- Có điều kiện và có kế hoạch tiến hành các thử nghiệm để khẳng định sự đánh giá của mình về hệ thống kiểm soát.

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

Mức độ rủi ro phát hiện có quan hệ trực tiếp đến phạm vi kiểm toán và các phương pháp kiểm toán đã thực thi trong quá trình kiểm toán. Nói chung phạm vi mẫu kiểm toán càng rộng, các phương pháp kiểm toán càng thích hợp và chặt chẽ, công việc kiểm toán càng được tuân thủ các chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán, kiểm toán viên hoạt động theo chuẩn mực đạo đức hành nghề thì mức độ rủi ro phát hiện càng thấp và ngược lại.

d. *Rủi ro kiểm toán*: Nếu trong báo cáo tài chính còn tồn tại những sai sót và gian lận nghiêm trọng mà kiểm toán viên không nhận ra, do đó đưa ra các ý kiến nhận xét không thích hợp về các loại thông tin và về báo cáo tài chính, thì lúc đó sẽ có rủi ro kiểm toán. Nghĩa là rủi ro kiểm toán là khả năng mà một báo cáo kiểm toán không chuẩn xác, không thích hợp có thể được kiểm toán viên đưa ra do trình độ, năng lực yếu hoặc do thiếu trách nhiệm nghề nghiệp.

2.3.3.3 Đánh giá rủi ro trong kiểm toán

$$AR = IR \times CR \times DR$$

AR: rủi ro kiểm toán (Audit Risk)

IR: rủi ro tiềm tàng (Inherent Risk)

CR: rủi ro kiểm soát (Control Risk)

DR: rủi ro phát hiện (Detection Risk)

Trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ chặt chẽ với nhau nhưng theo chiều trái ngược. Khi đánh giá khả năng rủi ro kiểm toán là cao thì kiểm toán viên sẽ giảm mức trọng yếu, có nghĩa là giảm mức sai sót có thể bỏ qua và cũng có nghĩa là phải mở rộng phạm vi kiểm toán. Ngược lại, khi đánh giá rủi ro kiểm toán là thấp, kiểm toán viên xác định mức trọng yếu cao. Nắm vững các mối quan hệ trên sẽ giúp cho kiểm toán viên xác định nội dung, phạm vi, và thời gian của các thủ tục kiểm toán cũng như giúp kiểm toán viên điều chỉnh kế hoạch và chương trình làm việc.

2.4 Bằng chứng kiểm toán. (Evidence)

2.4.1 Khái niệm.

“Bằng chứng kiểm toán là tất cả các tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các thông tin này KTV hình thành nên ý kiến của mình” (theo VSA 500)

Bảng chứng kiểm toán bao gồm:

- Các tài liệu
- Các chứng từ, các sổ sách kế toán
- Các báo cáo tài chính
- Các tài liệu, thông tin từ các nguồn khác

2.4.2 Phân loại bảng chứng kiểm toán:

Có hai cách phân loại bảng chứng kiểm toán:

a. Phân loại bảng chứng kiểm toán theo nguồn gốc:

- Bảng chứng kiểm toán do kiểm toán viên tự khai thác và phát hiện được bằng cách: kiểm kê tài sản thực tế, tính toán lại các biểu tính toán của DN, quan sát hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Bảng chứng kiểm toán là các chứng từ, sổ sách, báo cáo và các tài liệu khác do đối tượng kiểm toán cung cấp cho kiểm toán viên.

- Bảng chứng kiểm toán do bên thứ ba cung cấp từ các nguồn khác nhau:

+ Các bảng chứng do những người bên ngoài đơn vị cung cấp trực tiếp cho những kiểm toán viên như các bảng xác nhận nợ phải trả của các chủ nợ hay các sổ dư tiền gửi ngân hàng đã được ngân hàng xác nhận,...

+ Các bảng chứng do những người bên ngoài đơn vị có liên quan đến báo cáo tài chính của đơn vị lập như: hoá đơn bán hàng, sổ phụ ngân hàng,...

+ Các ghi chép độc lập hoặc các báo cáo thống kê tổng hợp theo chuyên ngành có liên quan đến DN.

b. Phân loại bảng chứng kiểm toán theo loại hình:

- Các bảng chứng vật chất: là các bảng chứng mà kiểm toán viên thu thập được trong quá trình kiểm tra hoặc kiểm kê các tài sản hữu hình, nó bao gồm: biên bản kê khai hàng tồn kho, biên bản kê khai quỹ tiền mặt, biên bản kê khai TSCĐ hữu hình, các dẫn liệu xác minh sự tồn tại thật sự của tài sản vô hình,...

Các bảng chứng vật chất có độ tin cậy cao nhất, vì bảng chứng vật chất được đưa ra từ việc kiểm tra trực tiếp để xác minh tài sản có thực hay không.

- Các bảng chứng tài liệu: là các bảng chứng mà kiểm toán viên thu thập được qua việc cung cấp tài liệu, thông tin của các bên liên quan theo yêu cầu của kiểm toán viên. Gồm có:

+ Các chứng từ, tài liệu do các đối tượng bên ngoài DN cung cấp như: các giấy xác nhận, bảng chứng của bên thứ ba có liên quan đến bảng chứng tài chính của DN như cơ quan thuế, hải quan, bên bán, bên mua,...

+ Các tài liệu tính toán lại của kiểm toán viên về trích khấu hao TSCĐ, tính giá thành, phân bổ chi phí, quá trình lấy số liệu để lập bảng chứng kiểm toán...

Các bảng chứng tài liệu cũng có tính thuyết phục nhưng độ tin cậy không cao bằng những bảng chứng vật chất.

- Các bảng chứng thu thập qua phỏng vấn: là các bảng chứng kiểm toán viên thu thập được thông qua xác minh, điều tra bằng cách phỏng vấn những người có liên quan đến nội dung kiểm toán và Báo cáo tài chính của DN. Nó là những ghi chép của kiểm toán viên hoặc băng ghi âm mà kiểm toán viên có

được thông qua những cuộc phỏng vấn người quản lý, người thứ ba như khách hàng, nhà đầu tư,...

Những bằng chứng này có tác dụng chứng minh cho những ý kiến của kiểm toán viên, nhưng độ tin cậy không cao bằng hai loại bằng chứng trên. Tuy nhiên, trong quá trình thu thập các bằng chứng kiểm toán, phải kết hợp nhiều loại bằng chứng để có thể chứng minh cho những đánh giá, nhận xét của mình là có căn cứ xác thực.

2.4.3. Yêu cầu của bằng chứng kiểm toán:

a. Bằng chứng kiểm toán thu thập được phải đúng đắn (có giá trị).

Bằng chứng kiểm toán được xem là có giá trị khi nó mang các đặc điểm chủ yếu sau:

- Xác thực: Bằng chứng phải phù hợp và đúng với bản chất của các hiện tượng kinh tế, phù hợp với mục tiêu mà kiểm toán viên đã xác định.

- Nguồn gốc của bằng chứng: các bằng chứng được cung cấp từ các nguồn bên ngoài DN thì đáng tin cậy hơn từ bên trong DN.

- Mức độ khách quan: Những chứng từ có tính khách quan đáng tin cậy hơn, những căn cứ cần phải có sự phân tích, phán xét đáng kể thì mới đi đến kết luận đúng hay sai.

- Bằng chứng do kiểm toán viên thu thập trực tiếp hoặc gián tiếp: những bằng chứng đưa ra do kiểm toán viên trực tiếp thu nhận được thông qua việc xem xét, quan sát, tính toán, điều tra thực tế sẽ có giá trị lớn hơn nếu chỉ dựa vào tài liệu, thông tin do DN hoặc người khác cung cấp một cách trung thực không vụ lợi.

- Bằng chứng thu nhận trong DN có hệ thống kiểm toán nội bộ có hiệu quả sẽ có độ tin cậy hơn trong DN có hệ thống kiểm toán nội bộ yếu kém.

- Bằng chứng được cung cấp do các cá nhân có trách nhiệm, lương tri, có đủ trình độ chuyên môn sẽ được đánh giá có giá trị hơn so với bằng chứng do cá nhân hoặc kiểm toán viên thiếu trách nhiệm và trình độ chuyên môn thấp.

a. Bằng chứng thu thập được phải bảo đảm tính đầy đủ.

Yêu cầu đầy đủ là biểu thị số lượng bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu nhận được đủ cung cấp những cứ liệu thích đáng cho đánh giá, nhận xét và có thể dựa vào đó để đưa ra những kết luận thích đáng.

Quy mô mẫu kiểm toán viên lựa chọn để kiểm toán rất quan trọng trong việc quy định tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán.

Ngoài ra, tính đầy đủ của bằng chứng còn phụ thuộc vào mẫu đó có bao quát được các yếu tố hoặc các tiêu thức có thể đại diện cho tổng thể hay không. Mẫu chọn nếu bao gồm các khoản mục thể hiện tính trọng yếu hoặc có mức rủi ro cao hoặc trong khoảng thời gian bao quát càng rộng thì tính đầy đủ của bằng chứng càng cao.

b. Bằng chứng thu thập được phải kịp thời, đúng lúc.

Tính đúng lúc của chứng cứ kiểm toán có thể dựa vào thời gian chứng cứ được thu thập hoặc thời kỳ được kiểm toán. Đối với các tài khoản trên bảng cân đối tài sản, chứng cứ thường có tính thuyết phục hơn khi nó được thu thập càng gần ngày lập báo cáo tài sản. Đối với các tài khoản trên báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh, chứng cứ có tính thuyết phục hơn nếu mẫu được lấy trong

suốt thời kỳ kiểm toán so với mẫu được lấy từ một phần của cả kỳ. Bằng chứng chỉ có giá trị khi nó được cung cấp kịp thời cho nhu cầu kiểm toán.

c. Bằng chứng thu thập được phải là sự tổng hoà các khía cạnh cần xem xét.

Sức thuyết phục của chứng cứ chỉ có thể được đánh giá sau khi xem xét tổng hợp tính có giá trị, tính đầy đủ và tính đúng lúc. Một mẫu gồm chứng cứ có giá trị cao chỉ có tính thuyết phục khi đồng thời nó cũng đúng lúc.

d. Tính thuyết phục và chi phí.

Trong quá trình ra các quy định về chứng cứ đối với một cuộc kiểm toán đã định, cả tính thuyết phục và chi phí đều phải được xem xét. Rất hiếm khi chỉ có một loại bằng chứng là đủ để kiểm tra thông tin. Tính thuyết phục và chi phí của tất cả các phương án phải được xem xét trước khi lựa chọn một loại hoặc những loại bằng chứng tốt nhất. Mục đích của kiểm toán viên là nhằm thu đủ số lượng bằng chứng đáng tin cậy và đúng lúc sẽ được vận dụng vào các thông tin đang được thẩm tra với tổng chi phí thấp nhất. Điều này đảm bảo cho chất lượng của mỗi cuộc kiểm toán và tiết kiệm chi phí kiểm toán.

24.4 Các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán.

a. Phương pháp kiểm tra đối chiếu.

Là phương pháp thu thập bằng chứng thông qua việc xem xét, rà soát, đối chiếu giữa các tài liệu, số liệu có liên quan đến nhau.

Thông thường có hai loại kiểm tra, đối chiếu là kiểm tra vật chất và kiểm tra tài liệu.

- Kiểm tra vật chất là quá trình kiểm kê hoặc tham gia kiểm kê tài sản hữu hình của kiểm toán viên (kiểm kê hàng tồn kho, kiểm kê tài sản cố định hữu hình,...). Kiểm tra vật chất cung cấp bằng chứng vật chất có độ tin cậy cao nhất bởi vì kiểm tra vật chất là quá trình xác minh tài sản có thực hoặc không có thực, nó thuộc về khách quan.

- Kiểm tra tài liệu là quá trình xem xét, xác minh của kiểm toán viên thông qua việc kiểm tra đối chiếu các chứng từ, tài liệu, sổ kế toán, các văn bản có liên quan đến báo cáo tài chính.

Phương pháp kiểm tra tài liệu cho ta những bằng chứng là các tài liệu chứng minh. Bằng chứng này được sử dụng rộng rãi trong kiểm toán vì: việc thu thập thuận tiện, dễ dàng (thường có sẵn), chi phí thu thập thấp hơn các phương pháp khác.

Khi thu thập bằng chứng theo phương pháp kiểm tra tài liệu, kiểm toán viên cần chú ý:

- + Độ tin cậy của tài liệu chứng minh phụ thuộc nhiều vào nguồn gốc của tài liệu nếu sự độc lập của tài liệu thu thập được đối với đơn vị được kiểm toán càng cao thì độ tin cậy của tài liệu chứng minh càng cao.

- + Đề phòng các trường hợp tài liệu thu thập được đã bị người cung cấp xuyên tạc, sửa chữa, tẩy xóa, giả mạo,... làm mất tính trung thực, khách quan của tài liệu, do vậy cần phải có sự kiểm tra, xác minh thông qua các phương pháp khác.

a. Phương pháp quan sát.

Là phương pháp thu thập bằng chứng thông qua quá trình kiểm toán viên trực tiếp xem xét để đánh giá các hoạt động của DN. Đó là sự chứng kiến

tận mắt các công việc, tiến trình thực hiện các công việc của đối tượng mà kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng về họ.

b. Phương pháp thẩm tra và xác nhận.

Là phương pháp thu thập các bản xác nhận của những người có trách nhiệm hoặc liên quan đến công việc và nội dung kiểm toán, am hiểu công việc hoặc đối tượng cần kiểm toán ở trong hay ngoài đơn vị được kiểm toán.

Đối tượng của phương pháp xác nhận chủ yếu là các khoản phải thu, phải trả, tiền gửi ngân hàng,...

Các bằng chứng thu thập được thông qua phương pháp thẩm tra, xác nhận để có đủ độ tin cậy thì phải đảm bảo các yêu cầu:

- Thông tin cần xác nhận phải theo yêu cầu của kiểm toán viên.
- Sự xác nhận phải thực hiện bằng văn bản.
- Sự độc lập của người xác nhận thông tin.
- Kiểm toán viên phải kiểm soát được toàn bộ quá trình thu thập, xác nhận bằng chứng.

Phương pháp này cho các bằng chứng tin cậy nhưng chi phí khá lớn, nên chỉ những trường hợp cần thiết thì kiểm toán viên mới áp dụng phương pháp này.

c. Phương pháp phỏng vấn.

Là phương pháp thu thập thông tin của kiểm toán viên thông qua việc trao đổi, phỏng vấn những người trong hoặc ngoài đơn vị kiểm toán có liên quan đến nội dung kiểm toán. Việc phỏng vấn có thể được thực hiện dưới dạng vấn đáp hoặc văn bản kỹ thuật. Thông thường, quá trình phỏng vấn gồm 3 giai đoạn:

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

- Thực hiện phỏng vấn: kỹ thuật nêu câu hỏi của kiểm toán viên rất quan trọng. Câu hỏi cần ngắn gọn, rõ nội dung, mục đích. Sự ghi chép hoặc lưu lại bằng chứng cứ (phản ánh, ghi âm,...) là rất quan trọng.

Kết luận: kiểm toán viên cần chú ý đến sự khách quan và sự hiểu biết của người được phỏng vấn khi trả lời để có những kết luận đúng đắn phục vụ tốt cho mục đích kiểm toán.

Độ tin cậy và khách quan của bằng chứng thu thập được qua phỏng vấn thường không cao, chủ yếu để dùng củng cố, hoàn chỉnh thêm cho các bằng chứng khác hoặc để thu thập thông tin phản hồi.

d. Phương pháp tính toán.

Là việc kiểm tra độ chính xác của số liệu, của việc ghi chép kế toán hoặc các phép tính của các nhân viên nghiệp vụ, nhân viên kế toán trong quá trình xử lý chứng từ, ghi sổ kế toán và lập báo cáo kế toán...

e. Phương pháp phân tích

Là phương pháp sử dụng quá trình tư duy logic và so sánh các mối quan hệ hoặc các thông số tương quan để xác định tính hợp lý hay không của các số liệu trên các báo cáo của đơn vị được kiểm toán. Đây là kỹ năng bao trùm nhất của việc khai thác bằng chứng kiểm toán vì nó phản ánh tư duy logic, phương pháp luận và sự nhạy cảm của kiểm toán viên, giúp họ tìm kiếm và xử lý những mối quan hệ bản chất của các hiện tượng kinh tế.

Việc phân tích bao gồm:

- Xem xét các bộ phận, khoản mục của báo cáo tài chính hoặc sổ dư tài khoản để xác định vấn đề kiểm tra.

- Nghiên cứu, đánh giá mối quan hệ nội tại giữa các yếu tố tài chính và các thông tin khác để có thể phát hiện sai sót của báo cáo tài chính.

Phương pháp phân tích chủ yếu dựa vào quá trình so sánh các mối quan hệ giữa các thông tin tài chính với nhau hoặc giữa các thông tin tài chính và các thông tin không có tính chất tài chính. Cụ thể bao gồm những so sánh chủ yếu sau:

- + So sánh giữa các thông tin tài chính kỳ này với kỳ trước.

- + So sánh giữa các số liệu thực tế với các số liệu kế hoạch, dự toán.

- + So sánh giữa các chỉ tiêu của đơn vị với các chỉ tiêu bình quân trong ngành, thậm chí so sánh với các thông số mang tính quốc gia, khu vực hoặc thế giới trong từng thời kỳ phù hợp với mặt bằng của trình độ kỹ thuật, kinh tế và quản lý.

- + So sánh số liệu của đơn vị được kiểm toán với kết quả dự kiến của kiểm toán viên.

- + Nghiên cứu mối quan hệ giữa thông tin tài chính và thông tin không có tính chất tài chính.

Dựa trên các so sánh trên để phân tích, đánh giá các thông tin nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán.

Đây là phương pháp có hiệu quả cao vì chi phí thấp, thời gian ít nhưng lại có tính chuẩn xác, đồng bộ và có giá trị.

Khi áp dụng phương pháp này cần chú ý:

- + Mối quan hệ bản chất giữa các chỉ tiêu được so sánh.

- + Những khoản mục hoặc chỉ tiêu trọng yếu không thể chỉ sử dụng phương pháp phân tích mà cần kết hợp với các phương pháp khác để tìm bằng chứng kiểm toán thích hợp.

- + Cần thận trọng nếu hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém.

2.5 Thử nghiệm kiểm toán.

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

Nếu kiểm toán viên đánh giá rằng kiểm soát nội bộ là hữu hiệu và rủi ro kiểm soát thấp thì kiểm toán viên phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để chứng minh về sự hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Chỉ khi chứng minh được rằng kiểm soát nội bộ hữu hiệu, kiểm toán viên mới được phép thu hẹp phạm vi kiểm tra.

Nếu kiểm toán viên đánh giá rủi ro kiểm soát cao, nghĩa là kiểm soát nội bộ không hữu hiệu thì kiểm toán viên không cần thực hiện các thử nghiệm kiểm soát và phải mở rộng phạm vi kiểm tra. Chỉ thực hiện thử nghiệm kiểm soát khi có lợi hơn.

Khi thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên cần quan tâm đến 2 phương diện:

- Sự tồn tại của quy chế kiểm soát nội bộ.

Tính hữu hiệu của kiểm soát nội bộ.

Kiểm toán viên sử dụng các kỹ thuật kiểm toán như quan sát, phỏng vấn, kiểm tra tài liệu, làm lại ... để thu thập các bằng chứng cần thiết.

2.5.2. Thử nghiệm cơ bản: Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến BCTC nhằm phát hiện ra những sai lệch trọng yếu làm ảnh hưởng đến BCTC.

Gồm 2 loại kiểm tra chính: thử nghiệm chi tiết và thủ tục phân tích.

a. Thử nghiệm chi tiết: là việc kiểm tra trực tiếp các nghiệp vụ hay số dư, gồm:

Kiểm tra nghiệp vụ: Là kiểm toán chi tiết một số ít hay toàn bộ nghiệp vụ phát sinh để xem xét về độ chính xác của các số liệu.

Cách này được thực hiện đối với các khoản mục có số lượng nghiệp vụ phát sinh ít hay các khoản mục trong Báo cáo Kết quả kinh doanh, được tổng hợp từ số liệu phát sinh của các tài khoản không có số dư.

Trình tự kiểm tra nghiệp vụ có thể thực theo một trong 2 hướng:

Nghiệp vụ cần kiểm tra: Chứng từ → Sổ kế toán → Số liệu báo cáo

Hoặc:

Số liệu báo cáo → Sổ kế toán → Chứng từ → Nghiệp vụ kinh tế phát sinh

- Kiểm tra số dư: là kiểm tra đánh giá về độ chính xác của số dư các tài khoản có nhiều nghiệp vụ phát sinh.

Trình tự thực hiện:

Số dư cần kiểm tra → chọn mẫu → kiểm tra đối chiếu, xác nhận... → đánh giá kết quả → Xác định số dư.

b. *Thủ tục phân tích*: Thủ tục phân tích là việc phân tích số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng qua đó tìm ra các xu hướng biến động bất thường hoặc những mối quan hệ không hợp lý.

===

Chương III :QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

3.1 Quy trình chung của một cuộc kiểm toán BCTC:

3.1.1 Xây dựng kế hoạch kiểm toán:

3.1.1.1 Ý nghĩa, trình tự lập kế hoạch kiểm toán:

a. Ý nghĩa:

– Chuẩn mực kiểm toán đòi hỏi kiểm toán viên phải lập kế hoạch kiểm toán để giúp cho công việc kiểm toán tiến hành một cách có hiệu quả, đúng thời gian.

– Kế hoạch kiểm toán giúp cho việc phân công, phối hợp có hiệu quả giữa những người tham gia.

– Kế hoạch kiểm toán là cơ sở để kiểm soát và đánh giá chất lượng việc kiểm toán.

b. Trình tự lập kế hoạch kiểm toán: gồm các bước:

– Tìm hiểu đơn vị được kiểm toán (khách hàng)

– Lập kế hoạch kiểm toán tổng thể

– Xây dựng chương trình kiểm toán

3.1.1.2 Tìm hiểu đơn vị được kiểm toán:

a. Các nội dung cần tìm hiểu:

– Mục đích và phạm vi kiểm toán

– Đặc điểm tình hình của đơn vị: giúp cho kiểm toán viên xác định được những trọng tâm cần tập trung kiểm tra đồng thời thiết kế các thủ tục kiểm tra thích hợp.

– Tìm hiểu về Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

b. Phương pháp tìm hiểu:

– Thu thập và nghiên cứu tài liệu: giấy phép thành lập, điều lệ công ty, cơ cấu về vốn, báo cáo tài chính của năm kiểm toán và một vài năm trước, các báo cáo kiểm toán, kiểm tra, thanh tra năm nay và năm trước... Cần phối hợp nhiều nguồn tài liệu để có thể xác định phương hướng và xây dựng kế hoạch kiểm toán sát thực tế hơn.

– Trao đổi với đơn vị được kiểm toán, với kiểm toán viên tiền nhiệm...

– Quan sát tại chỗ các hoạt động của đơn vị để nắm được tổ chức sắp xếp sản xuất kinh doanh, dây chuyền sản xuất, tình hình hoạt động thực tế...

– Phân tích: kiểm toán viên so sánh giữa các thông tin thu thập được, giữa các kỳ, và sử dụng óc phán đoán cá nhân để nhận ra những biến động bất thường, xác định những khoản mục cần đi sâu xem xét, từ đó thiết kế những thủ tục kiểm toán thích hợp.

3.1.1.3 Lập kế hoạch kiểm toán tổng thể:

3.1.1.3.1 Kế hoạch kiểm toán sơ bộ: dự kiến sơ bộ về các khoản mục cần kiểm toán, được thực hiện qua các bước:

– Phân chia báo cáo tài chính thành những bộ phận hay khoản mục cần kiểm toán

– Đánh giá rủi ro và xác định mức trọng yếu của từng khoản mục.

_ Hoạch định phương hướng áp dụng các kỹ thuật kiểm toán cho từng khoản mục, Ví dụ: sử dụng kỹ thuật gì, phạm vi kiểm tra, trọng tâm...

3.1.1.3.2. Kế hoạch kiểm toán tổng quát:

Kế hoạch kiểm toán tổng quát như là tổng quan toàn bộ quá trình kiểm toán, sẽ giúp kiểm toán viên dự trù và tổng hợp về khối lượng công việc cần thực hiện, thời hạn hoàn thành và nhân lực cần thiết cho cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán thường bao gồm những nội dung sau:

- _ Mô tả về tình hình của khách hàng
- _ Mục đích kiểm toán
- _ Đánh giá sơ bộ về mức trọng yếu
- _ Nội dung thời gian và trình tự kiểm toán: những công việc cần tiến hành, thời gian cần thiết, trình tự thực hiện các thủ tục kiểm toán đặc biệt như kiểm kê, thư xác nhận...
- _ Yêu cầu nhân lực cho cuộc kiểm toán
- _ Những công việc cần phân công cho nhân viên của khách hàng thực hiện.
- _ Thời hạn hoàn thành kiểm toán.
- _

3.1.1.4- Xây dựng chương trình kiểm toán chi tiết:

Chương trình kiểm toán là việc hoạch định chi tiết về những công việc (cụ thể là các thủ tục kiểm toán) cần thực hiện và thời gian hoàn thành đối với từng khoản mục, từng bộ phận của báo cáo tài chính. Thiết lập một chương trình kiểm toán hợp lý với một trình tự kiểm toán thích hợp sẽ giúp kiểm toán viên hoàn thành cuộc kiểm toán với chi phí và thời gian hợp lý.

3.1.2 Thực hiện kiểm toán:

Giai đoạn tiếp theo của việc lập kế hoạch kiểm toán là thực hiện kế hoạch đã xây dựng theo các nội dung của kế hoạch, chương trình kiểm toán. Ở giai đoạn thực hiện kiểm toán, các kiểm toán viên áp dụng phương pháp kiểm toán để thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán trên mẫu kiểm toán đã chọn.

Việc thực hiện kiểm toán bao gồm các công việc chia thành hai bước sau:

3.1.2.1 Nghiên cứu, đánh giá hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ

- _ Tìm hiểu cụ thể hệ thống kế toán mà doanh nghiệp áp dụng, những sự thay đổi của hệ thống kế toán đó.
- _ Kiểm tra việc tuân thủ, thực hiện các quy định trong việc ghi chép kế toán theo hệ thống kế toán doanh nghiệp áp dụng.
- _ Tìm hiểu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ:
 - + Nghiên cứu, đánh giá các qui chế của hệ thống kiểm soát nội bộ.
 - + Việc thực hiện các qui chế kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp.
- _ Khả năng ngăn chặn, phát hiện gian lận sai sót, tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ.

3.1.2.2 Thực hiện kiểm toán các bộ phận của báo cáo tài chính và phân tích, đánh giá bằng chứng kiểm toán.

Khi tiến hành kiểm toán các bộ phận của báo cáo tài chính các kiểm toán viên cần phải soát xét, đánh giá lại các kết luận dựa vào các bằng chứng

kiểm toán đã thu thập được, để trình bày các ý kiến nhận xét của mình về các bộ phận được kiểm toán theo các nội dung sau:

– Tính hợp pháp của các thông tin báo cáo tài chính so với yêu cầu luật pháp và hệ thống kế toán doanh nghiệp áp dụng.

– Tính hợp lý của hệ thống kế toán và sự nhất quán trong việc áp dụng phương pháp kế toán, trình bày thông tin.

– Khái quát thực trạng tài chính của doanh nghiệp.

– Mức độ trung thực, hợp lý của thông tin trên báo cáo tài chính.

Trong quá trình thực hiện kiểm toán các bộ phận của báo cáo tài chính cần tiến hành các thử nghiệm cơ bản bao gồm các thủ tục phân tích, đánh giá tổng quát đối với các thông tin tài chính đã thu nhận được để có thể hình thành những ý kiến nhận xét xác đáng về báo cáo tài chính.

3.1.3 Hoàn thành kiểm toán.

3.1.3.1 Chuẩn bị hoàn thành: Sau khi hoàn thành công việc kiểm toán các bộ phận, khoản mục của báo cáo tài chính, kiểm toán viên chuẩn bị lập báo cáo kiểm toán. Trước khi lập báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét thêm một số vấn đề:

- Xem xét các khoản công nợ ngoài dự kiến
- Xem xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc niên độ
- Xem xét khái niệm hoạt động liên tục.
- Đánh giá kết quả.

3.1.3.2 Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính (CMKT VN số 700)

3.1.3.2.1 *Khái niệm:* Báo cáo kiểm toán là loại báo cáo bằng văn bản do kiểm toán viên và công ty kiểm toán lập và công bố để nêu rõ ý kiến chính thức của mình về BCTC của một đơn vị đã được kiểm toán.

3.1.3.2.2 Các yếu tố cơ bản của một báo cáo kiểm toán (BCKT)

- Tên và địa chỉ công ty kiểm toán
- Số hiệu báo cáo kiểm toán
- Tiêu đề báo cáo kiểm toán
- Người nhận báo cáo kiểm toán
- Đối tượng báo cáo kiểm toán, trách nhiệm của công ty kiểm toán và của đơn vị được kiểm toán.
- Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán
- Ý kiến của KTV và công ty kiểm toán về BCTC đã được kiểm toán
- Địa điểm và thời gian lập BCKT
- Chữ ký và đóng dấu.

*** Lưu ý:** BCKT 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

3.1.3.2.3 Các loại ý kiến của KTV về BCTC: (theo VAS 700)

Căn cứ vào kết quả kiểm toán, KTV đưa ra một trong các loại ý kiến sau:

a. BCKT đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần: Được trình bày trong trường hợp KTV và công ty kiểm toán cho rằng BCTC phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính đơn vị được

kiểm toán, và phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán VN hiện hành hoặc được chấp nhận.

Ví dụ: “Theo quan điểm của chúng tôi, xét trên mọi phương diện trọng yếu, các BCTB đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của công ty ABC vào ngày 31/12/2000 cũng như kết quả sản xuất kinh doanh của công ty cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2000.”

b. BCKT đưa ra ý kiến chấp nhận từng phần: được trình bày trong trường hợp KTV và công ty kiểm toán cho rằng BCTC chỉ phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính đơn vị, nếu không bị ảnh hưởng bởi yếu tố tùy thuộc hoặc ngoại trừ mà KTV đã nêu ra trong BCKT.

Ví dụ: “Chúng tôi không được tham dự nhằm chứng kiến việc tiến hành kiểm kê tồn kho và tài sản ngày 31/12/2000 của quý công ty do chúng tôi được bổ nhiệm làm KTV của quý công ty sau thời điểm này. Với những tài liệu hiện có ở đơn vị, chúng tôi đã không thể kiểm tra được tính đúng đắn của số liệu về hàng tồn kho của đơn vị tại thời điểm trên bằng các thủ tục kiểm toán khác. Theo quan điểm của chúng tôi, xét trên mọi phương diện trọng yếu, ngoại trừ ảnh hưởng của yếu tố đã nêu trên, các BCTC đã phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của công ty ABC vào ngày 31/12/2000 cũng như kết quả sản xuất kinh doanh của công ty cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2000.”

c. BCKT đưa ra ý kiến không chấp nhận: được đưa ra trong trường hợp các vấn đề không thống nhất với Giám đốc là quan trọng hoặc liên quan đến nhiều khoản mục đến mức độ mà KTV cho rằng ý kiến chấp nhận từng phần là chưa đủ để thể hiện tính chất và mức độ sai sót trọng yếu của BCTC.

Ví dụ: “Trong BCTC, đơn vị đã thể hiện không một số giá trị tài sản là XXX, phản ánh sai lệch một khoản công nợ là YYY và thiếu một số khoản doanh thu là ZZZ. Những sai sót này đơn vị đã không điều chỉnh. Theo ý kiến của chúng tôi, vì ảnh hưởng trọng yếu của những vấn đề đã nêu trên, các BCTC đã phản ánh không trung thực và hợp lý tình hình tài chính của Công ty ABC vào ngày 31/12/2000 cũng như kết quả sản xuất kinh doanh của Công ty cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2000”.

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

Ví dụ: “Do những hạn chế của đơn vị mà chúng tôi đã không thể kiểm tra được toàn bộ doanh thu, công nợ và tài sản, và vì tính trọng yếu của các sự kiện này, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến về BCTC của đơn vị.”

3.2 Kiểm toán một số khoản mục:

3.2.1 Kiểm toán vốn bằng tiền:

3.2.1.1 Nội dung, đặc điểm:

a. Nội dung:

Trên bảng cân đối kế toán, Vốn bằng tiền của DN gồm Tiền mặt; Tiền gửi ngân hàng và Tiền đang chuyển

b. Đặc điểm:

- Là một khoản mục trọng yếu trong TSLĐ, thường bị trình bày sai;
- Có ảnh hưởng đến nhiều khoản mục quan trọng khác;
- Có nhiều nghiệp vụ phát sinh;
- Là loại tài sản dễ bị biến thủ, gian lận, rủi ro tiềm tàng cao.

3.2.1.2 Mục tiêu kiểm toán: cần làm rõ các vấn đề sau:

- Kiểm soát nội bộ đối với vốn bằng tiền có hữu hiệu?
- Các nghiệp vụ liên quan đến vốn bằng tiền được ghi sổ là thực sự phát sinh (*)
- Tất cả các nghiệp vụ liên quan đến vốn bằng tiền đều được ghi nhận;
- Các sổ kế toán vốn bằng tiền được cộng sổ đúng và phù hợp giữa tổng hợp và chi tiết;
- Vốn bằng tiền được trình bày và khai báo đầy đủ.

3.2.1.3 Kiểm soát nội bộ đối với vốn bằng tiền:

Yêu cầu của kiểm nội bộ đối với vốn bằng tiền: muốn kiểm soát nội bộ hữu hiệu đối với vốn bằng tiền, cần phải đáp ứng những yêu cầu sau:

- _ Thu đủ: mọi khoản tiền phải được thu đủ và gửi vào ngân hàng trong thời gian sớm nhất;
- _ Chi đúng: tất cả các khoản chi đều phải đúng với mục đích, phải được phê duyệt và ghi chép đúng đắn
- _ Phải duy trì số dư tồn quỹ hợp lý để đảm bảo các nhu cầu kinh doanh và thanh toán song cũng tránh việc tồn quỹ quá mức cần thiết vì không sinh lợi.

Các nguyên tắc xây dựng kiểm soát nội bộ đối với vốn bằng tiền:

- Nhân viên phải có năng lực và liêm chính
- Áp dụng nguyên tắc “bất kiêm nhiệm”
- Tập trung đầu mỗi thu
- Ghi chép tức thời và đầy đủ số thu
- Thực hiện tối đa các khoản chi bằng TGNH, hạn chế việc sử dụng tiền mặt trong thanh toán
- Thực hiện đối chiếu hàng ngày giữa thủ quỹ và kế toán, đối chiếu giữa sổ sách và sổ thực tế vào cuối tháng

3.2.1.4 Chương trình kiểm toán vốn bằng tiền:

3.2.1.4.1. *Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ:*

a. Tìm hiểu về kiểm soát nội bộ:

Kiểm toán viên kết hợp xem xét tài liệu, quan sát và đặt ra các câu hỏi:

- Các quy định về trình tự, thủ tục thực hiện các nghiệp vụ thu, chi?
- Việc xét duyệt các khoản chi?
- Nhân sự liên quan có được bố trí theo nguyên tắc “bất kiêm nhiệm”?

- Quản lý, lưu trữ và sử dụng séc?
 - b. Đánh giá rủi ro kiểm soát và thiết kế thử nghiệm kiểm soát:
 Nếu kiểm toán viên đánh giá rủi ro kiểm soát là thấp hơn mức tối đa thì phải thực hiện các thử nghiệm kiểm soát để chứng minh sự hữu hiệu của kiểm soát nội bộ. Đây là cơ sở giúp kiểm toán viên giới hạn phạm vi các thử nghiệm cơ bản.
 - c. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát: các thử nghiệm kiểm soát thông dụng:
 - Tổng cộng Nhật ký quỹ và lần theo số liệu đến sổ cái;
 - So sánh chi tiết danh sách nhận tiền từ sổ quỹ với Nhật ký thu tiền, với các Bảng kê tiền gửi ngân hàng và với tài khoản phải thu;
 - Chọn mẫu để đối chiếu, so sánh giữa các khoản chi đã ghi trong Nhật ký chi tiền với tài khoản phải trả và với các chứng từ liên quan.
 - d. Đánh giá lại rủi ro kiểm soát và thiết kế các thử nghiệm cơ bản:
 Sau khi thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, kiểm toán viên đánh giá lại rủi ro kiểm soát. Tùy vào mức độ rủi ro kiểm soát được đánh giá, kiểm toán viên sẽ thiết kế các thử nghiệm cơ bản với phạm vi và thủ tục thích hợp.
- 3.2.1.4.2. Thực hiện các thử nghiệm cơ bản:*
- Phân tích bảng kê chi tiết của các tài khoản vốn bằng tiền và đối chiếu với sổ dư trên sổ cái;
 - Gửi thư xin xác nhận mọi sổ dư của tài khoản Tiền gửi ngân hàng vào thời điểm khoá sổ và một số thông tin liên quan;
 - Kiểm kê quỹ tiền mặt;
 - Kiểm tra việc cộng sổ, khoá sổ các tài khoản vốn bằng tiền;
 - Kiểm tra các nghiệp vụ bất thường;
 - Kiểm tra việc quy đổi ngoại tệ và đánh giá lại sổ dư ngoại tệ cuối kỳ.
- 3.2.3 Kiểm toán nợ phải thu và nghiệp vụ bán hàng:*
- 3.2.3.1 Nội dung và đặc điểm của khoản mục:*
- 3.2.3.1.1. Nội dung:* Các tài khoản liên quan đến khoản mục gồm:
- TK Phải thu của khách hàng
 - Các TK Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng
 - TK Dự phòng nợ phải thu khó đòi
- 3.2.3.1.2 Đặc điểm của khoản mục:*
- Nợ phải thu là một khoản mục quan trọng trên Bảng cân đối kế toán, thường được báo cáo theo giá trị thuần = Tổng khoản phải thu – Dự phòng phải thu khó đòi.
 - Liên quan đến việc đánh giá khả năng thanh toán của DN nên dễ bị trình bày sai lệch; dễ phát sinh gian lận.
- 3.2.3.2 Mục tiêu kiểm toán:*
- Kiểm soát nội bộ đối với các khoản phía thu là đầy đủ
 - Tất cả các khoản phải thu đều được ghi nhận đầy đủ

- Số liệu trên các sổ chi tiết phải phù hợp với số liệu trên sổ cái.
- Các khoản nợ phải thu được đánh giá gần đúng với giá trị thuần.
- Sự đúng đắn trong trình bày và khai báo.

3.2.3.3 Kiểm soát nội bộ đối với khoản phải thu và nghiệp vụ bán hàng:

Phân công thực hiện các bước công việc trong nghiệp vụ bán hàng:

- Kiểm tra đơn đặt hàng
- Phê chuẩn việc bán chịu
- Lập hoá đơn
- Xuất hàng hoá
- Theo dõi thanh toán
- Xem xét xử lý các khoản nợ không thu hồi được

3.2.3.4 Chương trình kiểm toán:

3.2.3.4.1. Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ

a. Tìm hiểu về kiểm soát nội bộ: kiểm toán viên xem xét các thủ tục kiểm soát liên quan đến nghiệp vụ bán hàng và theo dõi công nợ, các câu hỏi được đặt ra:

- _ Các hoá đơn bán hàng có được đánh số trước?
- _ Các khoản bán chịu có được duyệt xét trước?
- _ Định kỳ có đối chiếu công nợ?

b. Đánh giá rủi ro kiểm soát và thiết kế các thử nghiệm kiểm soát:

c. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát:

_ Chọn mẫu các nghiệp vụ bán hàng để xem xét xem các thủ tục kiểm soát có được thực hiện đúng như trình tự đã được thiết lập không.

_ Chọn mẫu và đối chiếu giữa các hoá đơn, phiếu xuất kho và vận đơn có liên quan

_ Xem xét chính sách chiết khấu, các trường hợp hàng bán bị trả lại ...

d. Đánh giá lại rủi ro kiểm soát và thiết kế thử nghiệm cơ bản.

3.2.3.4.2. Thực hiện các thử nghiệm cơ bản:

a. Thực hiện thủ tục phân tích đối với tài khoản doanh thu và nợ phải thu:

- Lập bảng so sánh các tỷ suất liên quan đến doanh thu và nợ phải thu.
- Lập bảng phân tích công nợ và đối chiếu sổ chi tiết với sổ cái.

b. Gửi thư yêu cầu xác nhận đến các khách hàng.

c. Kiểm tra việc ghi sổ, khoá sổ đối với nghiệp vụ bán hàng.

d. Kiểm tra việc lập dự phòng nợ khó đòi.

e. Xem xét về các khoản phải thu đã bị cầm cố, thế chấp hoặc bị giới hạn thanh toán.

f. Đánh giá chung về sự trình bày và khai báo các khoản phải thu trên báo cáo tài chính.

3.2.4 Kiểm toán hàng tồn kho và giá vốn hàng bán:

3.2.4.1 Nội dung và đặc điểm của khoản mục:

Hàng tồn kho là bộ phận tài sản của DN tồn tại dưới hình thái vật chất

Giá vốn hàng bán là giá vốn của thành phẩm, hàng hoá, dịch vụ xác định tiêu thụ trong kỳ. Giữa giá vốn hàng bán và hàng tồn kho có quan hệ chặt chẽ với nhau.

Hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản của DN và được dự trữ ở nhiều nơi. Hàng tồn kho thường rất đa dạng, có loại dễ hư hỏng, lạc hậu.

Có nhiều phương pháp khác nhau để đánh giá hàng tồn kho, ảnh hưởng đến lợi nhuận và giá trị hàng tồn kho cuối kỳ.

3.2.4.2 Mục tiêu kiểm toán:

- Hàng tồn kho phải thật sự tồn tại và thuộc quyền sở hữu của DN;
- Các nghiệp vụ hàng tồn kho phải được ghi sổ và báo cáo đầy đủ, đúng kỳ;
- Việc đánh giá hàng tồn kho đã tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán;
- Báo cáo tài chính đã trình bày và khai báo đúng đắn về hàng tồn kho.

3.2.4.3 Kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho và giá vốn hàng bán:

(Sơ đồ tổng quát về chức năng, chứng từ và sổ sách phát sinh trong quản lý và kế toán hàng tồn kho và giá vốn hàng bán)

3.2.4.4 Chương trình kiểm toán hàng tồn kho và giá vốn hàng bán:

3.2.4.4.1 Tìm hiểu và đánh giá kiểm soát nội bộ:

a. Tìm hiểu về kiểm soát nội bộ:

- Xem xét, đánh giá việc tổ chức và hoạt động của các bộ phận mua hàng, kế toán kho, thủ kho, kiểm toán nội bộ...
- Tìm hiểu rủi ro tiềm tàng đối với khoản mục hàng tồn kho của DN
- Tìm hiểu quy trình luân chuyển chứng từ liên quan đến hàng tồn kho
- Tìm hiểu sơ đồ hạch toán, các sổ sách kế toán sử dụng xem có đảm bảo cung cấp thông tin đáng tin cậy?
- Xem xét các rủi ro liên quan đến đánh giá hàng tồn kho

b. Đánh giá rủi ro kiểm soát và thiết kế các thử nghiệm kiểm soát:

c. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát: Có thể đánh giá sự hữu hiệu của kiểm soát nội bộ thông qua các thử nghiệm sau:

- Chọn mẫu một số nghiệp vụ mua hàng, kiểm tra sự xét duyệt các nghiệp vụ, đối chiếu giữa đơn đặt hàng, báo cáo nhận hàng và hoá đơn của người bán..., kiểm tra việc ghi chép vào các sổ kế toán liên quan...

3.2.4.4.2 Thực hiện các thử nghiệm cơ bản:

- Yêu cầu đơn vị cung cấp số liệu chi tiết hàng tồn kho, đối chiếu sổ cái và sổ chi tiết;
- Quan sát kiểm kê hàng tồn kho;
- Xem xét chất lượng hàng tồn kho
- Kiểm tra việc đánh giá hàng tồn kho

- Thực hiện các thủ tục phân tích
- Xem xét việc trình bày và khai báo liên quan đến hàng tồn kho

CHƯƠNG IV : KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VÀ KIỂM TOÁN NỘI BỘ

4.1 KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC :

4.1.1 Quy trình kiểm toán nhà nước:

4.1.1.1 Khái niệm quy trình kiểm toán của KTNN: Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước (sau đây gọi là Quy trình kiểm toán) quy định trình tự, thủ tục tiến hành các công việc của mỗi cuộc kiểm toán. Quy trình kiểm toán được xây dựng trên cơ sở quy định của Luật kiểm toán nhà nước, Hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước và thực tiễn hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước bao gồm 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.

4.1.1.2 Quy trình kiểm toán của KTNN:

4.1.1.2.1 Giai đoạn 1: Chuẩn bị kiểm toán:

a. Khái niệm : Chuẩn bị kiểm toán là quá trình thực hiện các hoạt động nghiệp vụ để tạo nên những điều kiện cần thiết cho việc thực hiện cuộc kiểm toán

Chuẩn bị kiểm toán là bước đầu tiên của quá trình kiểm toán bao gồm các nội dung và trình tự thực hiện như sau:

- Quyết định kiểm toán;
- Khảo sát, thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, tình hình tài chính và các thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán;
- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin đã thu thập về đơn vị được kiểm toán;
- Xác định trọng yếu và rủi ro kiểm toán;
- Lập và xét duyệt kế hoạch kiểm toán của Đoàn kiểm toán;
- Xét duyệt và ban hành kế hoạch kiểm toán;
- Phổ biến quyết định, kế hoạch kiểm toán và cập nhật kiến thức cho thành viên Đoàn kiểm toán;
- Chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho Đoàn kiểm toán.

b. Nội dung các bước công việc chuẩn bị kiểm toán :

@ *Quyết định kiểm toán*

- Căn cứ vào nhiệm vụ kiểm toán được giao, Kiểm toán trưởng Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành hoặc Kiểm toán Nhà nước khu vực (sau đây gọi là Kiểm toán trưởng) xây dựng kế hoạch tổng thể về triển khai kế hoạch kiểm toán năm; trong đó xác định thời gian thực hiện của từng cuộc kiểm toán, dự kiến Trưởng đoàn và các thành viên Đoàn kiểm toán trình Tổng Kiểm toán Nhà nước phê duyệt.

- Căn cứ quyết định phê duyệt kế hoạch kiểm toán tổng thể của Tổng Kiểm toán Nhà nước, Kiểm toán trưởng có trách nhiệm tổ chức thu thập thông tin, tài liệu cần thiết liên quan đến nội dung kiểm toán, đơn vị được kiểm toán; dự kiến thời hạn tiến hành kiểm toán; bố trí Trưởng đoàn, thành viên Đoàn kiểm toán và chuẩn bị các điều kiện khác phục vụ cuộc kiểm toán để trình Tổng kiểm toán Nhà nước ra quyết định kiểm toán của từng cuộc kiểm toán.

- Nội dung của quyết định kiểm toán cụ thể như sau:

+ Căn cứ pháp lý để thực hiện kiểm toán;

- + Đơn vị được kiểm toán;
- + Mục tiêu, nội dung, phạm vi kiểm toán;
- + Địa điểm kiểm toán; thời hạn kiểm toán;
- + Trưởng Đoàn kiểm toán và các thành viên khác của Đoàn kiểm toán.

@ Khảo sát, thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, tình hình tài chính và các thông tin có liên quan về đơn vị được kiểm toán

* Khảo sát, thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ

& Thông tin cần thu thập về hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm:

- Môi trường kiểm soát: Quan điểm và cách thức điều hành của các nhà quản lý, thủ trưởng đơn vị; chính sách nhân sự, các quy định, quy chế nội bộ, cơ cấu tổ chức bộ máy, tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ...;
- Hoạt động kiểm soát và các thủ tục kiểm soát;
- Chính sách kế toán và công tác kế toán;
- Kiểm toán nội bộ.

& Phương pháp thu thập thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ

Các phương pháp chủ yếu:

- Cập nhật và đánh giá tài liệu của các lần kiểm toán trước;
- Trao đổi, phỏng vấn;
- Thu thập, nghiên cứu các tài liệu văn bản về điều lệ, quy chế hoạt động, hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán;
- Quan sát, thử nghiệm.

* Thu thập thông tin về tình hình tài chính và thông tin có liên quan

& Thông tin cần thu thập về tình hình tài chính:

- Các thông tin về cơ chế quản lý, chế độ và các văn bản quy phạm pháp luật hiện hành; các quy định đặc thù áp dụng đối với đơn vị;
- Tình hình thu, chi ngân sách nhà nước; tình hình nguồn vốn, sử dụng và quyết toán các nguồn vốn; tình hình tài sản, vốn chủ sở hữu, kết quả hoạt động sản

xuất kinh doanh, thực hiện nghĩa vụ với nhà nước; tình hình quản lý, sử dụng, hiệu quả sử dụng các nguồn lực tài chính; công tác quản lý tài chính, ngân sách tại đơn vị (như lập, chấp hành, quyết toán tài chính, ngân sách) các hoạt động, các giao dịch... có ảnh hưởng quan trọng đến báo cáo tài chính của đơn vị.

& Thông tin có liên quan khác:

- Chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của đơn vị được kiểm toán;
- Tình hình thực hiện các chỉ tiêu, nhiệm vụ được giao;
- Nghĩa vụ nộp thuế và các nghĩa vụ khác với Nhà nước, trách nhiệm với công chúng, khách hàng và nhà cung cấp...;
- Những sai sót và gian lận được phát hiện từ những cuộc kiểm toán trước; các ghi nhớ từ các cuộc kiểm toán trước;
- Những vấn đề, sự vụ thanh tra, kiểm tra đã có kết luận liên quan đến hoạt động thời kỳ kiểm toán; những khiếu kiện của cán bộ công nhân viên và các đối tượng khác có liên quan đến đơn vị được kiểm toán...;
- 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.

& Phương pháp thu thập thông tin:

- Xem xét, đối chiếu các tài liệu quy định về quản lý, sử dụng các nguồn lực;
- Trao đổi, phỏng vấn các nhà quản lý và nhân viên có trách nhiệm của đơn vị;
- Quan sát trực tiếp một số khâu trong các hoạt động của đơn vị;
- Nghiên cứu các tài liệu lưu trữ của Kiểm toán Nhà nước liên quan đến đơn vị được kiểm toán;
- Trao đổi với các cơ quan quản lý chuyên ngành, cơ quan quản lý nhà nước cấp trên trực tiếp;
- Khai thác trên các phương tiện thông tin đại chúng có liên quan đến đơn vị được kiểm toán.

@ Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin đã thu thập về đơn vị được kiểm toán

*** Nội dung đánh giá**

- Tính hiệu lực, hiệu quả và độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Đánh giá mức độ tin cậy, tính hợp pháp và hợp lệ các a đơn vị được kiểm toán.
- Việc đánh giá nhằm phát hiện những điểm yếu cơ bản của hệ thống kiểm soát nội bộ để xác định rủi ro kiểm soát, trọng yếu kiểm toán.

* Phương pháp đánh giá : Các phương pháp chủ yếu: Phân tích, so sánh, cân đối, thống kê, chọn mẫu...Kiểm toán viên đánh giá những mặt mạnh, yếu kém và hiệu quả hoạt động, độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ. Các cách thức tiếp cận gồm:

- Nhận biết những hình thức kiểm soát đang tồn tại;
- Những hoạt động kiểm soát chính còn thiếu hụt;
- Hậu quả có thể gây ra do thiếu hoạt động kiểm soát quan trọng; mức độ nghiêm trọng của yếu kém;
- Các biện pháp bổ sung để khắc phục yếu kém.

@ Xác định rủi ro kiểm toán

Có ba loại rủi ro: Rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện.

- Phương pháp xác định rủi ro tiềm tàng: Trên cơ sở nghiên cứu, phân tích và đánh giá các hoạt động chủ yếu; thu thập thông tin về các mối quan hệ của đối tượng kiểm toán để lượng hóa rủi ro tiềm tàng, làm cơ sở xác định quy mô mẫu kiểm toán, xác định phương pháp và thời gian khi lập kế hoạch kiểm toán.
- Phương pháp xác định rủi ro kiểm soát: Trên cơ sở phương pháp khảo sát đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đã đề cập ở điểm 3.1 và 3.2 mục 3 của Chương này.
- Phương pháp hạn chế rủi ro phát hiện: Trên cơ sở kết quả đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát để lựa chọn phương pháp kiểm toán thích hợp, bố trí hợp lý nhân lực kiểm toán và quy mô mẫu kiểm toán thích hợp.

@ Lập kế hoạch 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 về đơn vị được kiểm toán, Trưởng Đoàn kiểm toán lập kế hoạch kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán bao gồm các nội dung cơ bản sau:

- * Mục tiêu kiểm toán

- Xác nhận về tính đúng đắn, trung thực của các báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính trong kiểm toán báo cáo tài chính.
- Kiểm tra, đánh giá và xác nhận việc tuân thủ pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện.
- Đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và sử dụng ngân sách, tiền và tài sản nhà nước.
- Thông qua hoạt động kiểm toán để chỉ ra và kiến nghị với đơn vị được kiểm toán về các sai phạm và biện pháp khắc phục; chấn chỉnh công tác quản lý tài chính - kế toán, công tác quản lý hoạt động của đơn vị; kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý các vi phạm chế độ kế toán, tài chính của Nhà nước; đề xuất với Chính phủ và cơ quan liên quan những kiến nghị sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính - kế toán nhằm bảo đảm các nguồn lực tài chính công được sử dụng tiết kiệm và có hiệu quả cao nhất.

* Nội dung kiểm toán: Cụ thể như sau:

& Nội dung kiểm toán báo cáo tài chính đối với các đơn vị được kiểm toán thuộc hoạt động thu, chi ngân sách nhà nước, bao gồm:

- Tiền và các khoản tương đương tiền;
- Nguồn kinh phí, quỹ;
- Các khoản thanh toán trong và ngoài đơn vị được kiểm toán;
- Thu, chi ngân sách nhà nước các cấp;
- Kết dư ngân sách nhà nước các cấp;
- Đầu tư tài chính, tín dụng nhà nước;
- Nợ và xử lý nợ của Nhà nước;
- Các tài sản khác là đối tượng kế toán của đơn vị được kiểm toán.

& Nội dung kiểm toán báo cáo tài chính đối với các đơn vị được kiểm toán thuộc lĩnh vực hành chính, sự nghiệp và các tổ chức khác có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước, bao gồm:

- Tiền và các khoản tương đương tiền;
- Vật tư và tài sản cố định;
- Nguồn kinh phí, quỹ;

- Các khoản thanh toán trong và ngoài đơn vị được kiểm toán;
- Thu, chi và xử lý chênh lệch thu, chi hoạt động;
- Đầu tư tài chính, tín dụng nhà nước;
- Các tài sản khác là đối tượng kế toán của đơn vị được kiểm toán.

& Nội dung kiểm toán báo cáo tài chính đối với các doanh nghiệp nhà nước, bao gồm:

- Tài sản cố định và đầu tư dài hạn; tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn;
- Nợ phải trả;
- Vốn chủ sở hữu;
- Các khoản doanh thu, chi phí kinh doanh, thu nhập khác và chi phí khác;
- Thuế và các khoản nộp ngân sách nhà nước;
- Kết quả và phân chia kết quả hoạt động kinh doanh;
- Các tài sản khác là đối tượng kế toán của đơn vị được kiểm toán.

& Nội dung kiểm toán tuân thủ:

- Tình hình chấp hành Luật ngân sách nhà nước, Luật kế toán, các luật thuế và văn bản quy phạm pháp luật khác có liên quan;
- Tình hình chấp hành nội quy, quy chế của đơn vị được kiểm toán.

& Nội dung kiểm toán hoạt động:

- Tình hình thực hiện mục tiêu, nhiệm vụ hoạt động;
- Việc đảm bảo, quản lý và sử dụng các nguồn lực;
- Hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Các chương trình, dự án; các hoạt động của đơn vị được kiểm toán;
- Tác động của môi trường bên ngoài đối với tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

* Phạm vi kiểm toán

- Giới hạn về nội dung kiểm toán, số đơn vị cần tiến hành kiểm toán.

- Giới hạn về thời kỳ kiểm toán, xác định rõ niên độ kế toán (năm tài khóa) hoặc khoảng thời gian từ khi bắt đầu cho tới khi kết thúc của chương trình, dự án hay công trình xây dựng cơ bản.

*** Phương pháp kiểm toán**

Kế hoạch kiểm toán phải xác định rõ các phương pháp kiểm toán thích hợp cho từng nội dung, khoản mục kiểm toán.

*** Thời hạn kiểm toán**

Thời hạn kiểm toán của cuộc kiểm toán được tính từ ngày công bố quyết định kiểm toán đến khi kết thúc việc kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán.

*** Bố trí nhân sự kiểm toán**

Trưởng đoàn phân Tổ kiểm toán, phân công Tổ trưởng và bố trí Kiểm toán viên phù hợp với trình độ, năng lực đảm bảo nguyên tắc độc lập, khách quan.

*** Kinh phí và các điều kiện vật chất cần thiết cho cuộc kiểm toán**

Kế hoạch kiểm toán phải xác định rõ kinh phí và các điều kiện cần thiết cho cuộc kiểm toán như: Chi phí ăn, ở, đi lại và các phương tiện làm việc phục vụ cho hoạt động của Đoàn kiểm toán.

@ Xét duyệt kế hoạch kiểm toán

*** Kiểm toán trưởng xét duyệt kế hoạch kiểm toán**

Kiểm toán trưởng chỉ đạo Phòng Tổng hợp hoặc các thành viên khác do Kiểm toán trưởng chỉ định thẩm định kế hoạch kiểm toán. Nội dung thẩm định kế hoạch kiểm toán bao gồm:

- Việc tuân thủ quy định mẫu kế hoạch kiểm toán về kết cấu, nội dung kế hoạch kiểm toán;
- Tính đầy đủ, hợp lý của các thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, tình hình tài chính và các thông tin khác; tính hợp lý trong việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và các thông tin thu thập được;
- Việc tuân thủ hướng dẫn mục tiêu kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước trong xác định mục tiêu, nội dung kiểm toán;
- Tính phù hợp giữa mục tiêu, trọng yếu, nội dung, phương pháp kiểm toán với các thông tin thu thập và đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ, thông tin tài chính và các thông tin khác;

- Tính hợp lý trong việc bố trí thời gian, lịch kiểm toán; bố trí nhân sự thực hiện kiểm toán;

Bộ phận thẩm định phải lập báo cáo thẩm định bằng văn bản nêu rõ kết quả thẩm định theo các nội dung nêu trên để trình Kiểm toán trưởng.

* Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt kế hoạch kiểm toán

Để giúp Tổng Kiểm toán Nhà nước xét duyệt kế hoạch kiểm toán, Tổng Kiểm toán giao cho Vụ Tổng hợp tham mưu thẩm định kế hoạch kiểm toán, cụ thể như sau:

- Vụ Tổng hợp: Thực hiện thẩm định kế hoạch kiểm toán; lập báo cáo kết quả thẩm định trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước theo các nội dung nêu trên.

Trường hợp cần thiết, Vụ Tổng hợp có thể đề nghị các đơn vị có liên quan cung cấp thêm các thông tin, tài liệu phục vụ cho việc thẩm định.

- Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước tổ chức họp xét duyệt kế hoạch kiểm toán

Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước tổ chức họp xét duyệt kế hoạch kiểm toán. Địa điểm, thành phần họp xét duyệt kế hoạch kiểm toán do Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định.

Kiểm toán trưởng chỉ đạo Trưởng đoàn hoàn thiện kế hoạch kiểm toán theo kết luận của Tổng Kiểm toán Nhà nước hoặc người được Tổng Kiểm toán Nhà nước ủy quyền, ký, gửi Vụ Tổng hợp và các bộ phận có liên quan theo quy định.

@ Phổ biến quyết định, kế hoạch kiểm toán và cập nhật kiến thức cho thành viên Đoàn kiểm toán

- Trưởng đoàn phổ biến quyết định, kế hoạch kiểm toán, Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn kiểm toán nhà nước để thành viên Đoàn kiểm toán nắm vững và hiểu thống nhất về mục tiêu, yêu cầu, nội dung, phạm vi và thời hạn tiến hành cuộc kiểm toán.

- Cập nhật kiến thức cần thiết cho thành viên Đoàn kiểm toán với những nội dung và hình thức chủ yếu sau:

+ Báo cáo thực tế về tổ chức hoạt động, kinh nghiệm quản lý, kiểm soát nội bộ, nghiệp vụ kế toán, phân tích hoạt động kinh tế... của các chuyên gia trong và ngoài ngành;

+ Phổ biến cơ chế, chính sách, chế độ quản lý kinh tế, tài chính, kế toán của Nhà nước mà đơn vị được kiểm toán phải tuân thủ hoặc được phép áp dụng.

Đặc biệt, phải cập nhật các quy định mới về tài chính, kế toán có liên quan đến hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

@ Chuẩn bị các điều kiện cần thiết cho Đoàn kiểm toán:

- Tài liệu làm căn cứ pháp lý cho cuộc kiểm toán và các văn bản về chính sách, chế độ tài chính, kế toán cần thiết...
- Tài liệu về quá trình hoạt động của đơn vị được kiểm toán trong các năm trước.
- Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước và các văn bản hướng dẫn nghiệp vụ của Kiểm toán Nhà nước.
- Giấy tờ khác phục vụ cho liên hệ công tác trong quá trình kiểm toán.
- Các phương tiện, thiết bị hỗ trợ kiểm toán.

4.1.1.2.2 Thực hiện kiểm toán : Thực hiện kiểm toán bao gồm các công việc sau:

a. Công bố quyết định kiểm toán

- Tổ chức công bố quyết định kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán; thành phần tham dự cuộc họp công bố quyết định kiểm toán do Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định.
- Trưởng đoàn công bố quyết định kiểm toán; thông báo kế hoạch kiểm toán của Đoàn kiểm toán; nêu rõ trách nhiệm, quyền hạn của Trưởng đoàn và các thành viên, quyền và nghĩa vụ của đơn vị được kiểm toán theo quy định của pháp luật; thống nhất sự phối hợp hoạt động giữa Đoàn kiểm toán và đơn vị được kiểm toán.

b. Tiến hành kiểm toán: Tiến hành kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán gồm các công việc sau:

@ Nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, các thông tin tài chính và các thông tin có liên quan

- Các nội dung cần nghiên cứu về hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm: Môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát.
- Nghiên cứu, đánh giá các thông tin tài chính và các thông tin có liên quan: Các phương pháp và công cụ thường được sử dụng để tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ, các thông tin tài chính và các thông tin có liên quan, bao gồm:

Phương pháp:

+ Xem xét các tài liệu về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị như: Sơ đồ tổ chức bộ máy, phân công, phân nhiệm, sơ đồ hạch toán, các văn bản quản lý nội bộ, tổ chức công tác kiểm toán nội bộ;

+ Trao đổi với các nhà quản lý và nhân viên nhằm hiểu biết về đặc điểm tổ chức, chính sách nhân sự, trình độ, thái độ của các nhà quản lý và nhân viên;

+ Quan sát tại chỗ các hoạt động của đơn vị.

Công cụ: Bảng câu hỏi, bảng mô tả, lưu đồ hệ thống kiểm soát nội bộ, phép thử xuyên suốt.

- Sau khi tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ nói chung, Kiểm toán viên đi sâu tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ trong từng chu trình kế toán. Từ đó, Kiểm toán viên đánh giá sơ bộ rủi ro và thu thập các bằng chứng về tác dụng, mức độ hữu hiệu của kiểm soát nội bộ trong việc ngăn ngừa và phát hiện các sai sót, gian lận; tiến hành kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ (thử nghiệm kiểm soát) về tính hữu hiệu, khả năng bảo đảm ngăn chặn và phát hiện được các sai sót trọng yếu. Có thể sử dụng các phương pháp sau:

+ Phỏng vấn những người có liên quan;

+ Kiểm tra chứng từ, sổ kế toán, sổ nghiệp vụ...;

+ Quan sát việc chấp hành các quy trình, thủ tục;

+ Thực hiện lại các quy trình, thủ tục.

Đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát của các sai sót và gian lận dựa trên thiết kế của hệ thống kiểm soát nội bộ và kết quả kiểm tra khi tìm hiểu đơn vị. Trên cơ sở các đánh giá, sự xét đoán theo kinh nghiệm, Kiểm toán viên xác định lại các sai sót, gian lận có thể xảy ra trong báo cáo tài chính, trong hoạt động của đơn vị. Từ đó, định hướng xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết, mở rộng các thủ tục kiểm toán ở những bộ phận mà rủi ro kiểm soát được đánh giá là rất cao, giới hạn các thủ tục kiểm toán ở những bộ phận có mức rủi ro kiểm soát thấp.

- Kết quả nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, các thông tin tài chính và các thông tin có liên quan do Kiểm toán viên thực hiện phải được Tổ trưởng kiểm tra, soát xét lại; sau đó tổng hợp kết quả để phục vụ cho việc xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết của Tổ kiểm toán.

@ Lập và xét duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết

* Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, các thông tin tài chính và các thông tin có liên quan, xác định được các trọng yếu kiểm

toán, đánh giá mức độ rủi ro; căn cứ vào kế hoạch kiểm toán của Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết theo mẫu Kế hoạch kiểm toán chi tiết do Tổng Kiểm toán Nhà nước quy định. Các nội dung chủ yếu của Kế hoạch kiểm toán chi tiết bao gồm:

- Mục tiêu, nội dung kiểm toán;
- Phạm vi, trọng tâm kiểm toán;
- Các rủi ro kiểm toán;
- Nguồn lực cần thiết cho kiểm toán;
- Phân công nhiệm vụ kiểm toán và tiến độ thời gian thực hiện công việc;
- Phương pháp kiểm toán phải thực hiện;
- Cố vấn, chuyên gia cần thiết.

** Xét duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết*

- Tổ trưởng trình Trưởng đoàn xem xét, phê duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết. Trưởng đoàn căn cứ vào Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán, các thông tin thu thập được về đơn vị được kiểm toán... để kiểm tra; yêu cầu Tổ trưởng bổ sung, sửa đổi, hoàn chỉnh và phê duyệt Kế hoạch kiểm toán chi tiết.
- Kế hoạch kiểm toán chi tiết có thể được xem xét, điều chỉnh trong các trường hợp mà Tổ kiểm toán, Kiểm toán viên xét thấy cần thiết; việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết do Tổ trưởng đề nghị với Trưởng đoàn bằng văn bản và chỉ được thực hiện khi đã được Trưởng đoàn phê duyệt.

@Áp dụng các phương pháp kiểm toán

- Kiểm toán viên thực hiện kiểm toán các phần việc được giao: Căn cứ kế hoạch kiểm toán chi tiết đã được duyệt và nhiệm vụ được giao, Kiểm toán viên sử dụng các phương pháp kiểm toán để thực hiện kiểm toán từng nội dung, khoản mục nhằm thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán.
- Kiểm toán viên phải thực hiện kiểm toán theo trình tự từ tổng hợp đến chi tiết; lựa chọn một hoặc kết hợp một số phương pháp kiểm toán thích hợp để kiểm toán những nội dung cụ thể. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên phải vận dụng hợp lý các phương pháp kiểm toán, kiến thức và kinh nghiệm kiểm toán; thực hiện các thẩm quyền theo quy định của pháp luật để tiến hành kiểm toán các phần việc được phân công.
- Các phương pháp kiểm toán thường được sử dụng là: Phương pháp cân đối; phương pháp đối chiếu; phương pháp kiểm kê; phương pháp điều tra; phương

pháp thực nghiệm; phương pháp chọn mẫu kiểm toán và phương pháp phân tích.

- Kiểm toán viên kiểm tra, soát xét lại kết quả kiểm toán: Trước khi tổng hợp các kết quả kiểm toán, Kiểm toán viên cần kiểm tra tổng thể các kết quả kiểm toán đã thực hiện, tính xác thực, hợp lý, hợp pháp, thích hợp, đầy đủ của các bằng chứng kiểm toán; đánh giá mức độ thực hiện công việc so với kế hoạch và khối lượng công việc phải kiểm toán; tiếp tục tiến hành các thủ tục kiểm toán, nội dung, khoản mục kiểm toán cần thiết, thu thập các bằng chứng mới, hệ thống hóa các bằng chứng đã thu thập được.

- Kiểm toán viên tổng hợp kết quả kiểm toán, báo cáo Tổ trưởng: Kiểm toán viên tập hợp các bằng chứng kiểm toán, các phát hiện kiểm toán, tổng hợp kết quả kiểm toán, đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán; dự thảo biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán và báo cáo Tổ trưởng trước khi tiếp thu ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán.

@ Tổ trưởng kiểm tra, soát xét các phần việc kiểm toán do Kiểm toán viên thực hiện

- Tổ trưởng kiểm tra, soát xét lại các nội dung kiểm toán mà Kiểm toán viên đã thực hiện, các trọng yếu và rủi ro kiểm toán, so sánh với kế hoạch kiểm toán chi tiết. Kiểm tra các bằng chứng kiểm toán mà Kiểm toán viên đã thu thập được, kết quả kiểm toán và các ý kiến của Kiểm toán viên; đánh giá mức độ công việc Kiểm toán viên đã thực hiện; yêu cầu Kiểm toán viên thực hiện các thủ tục, nội dung kiểm toán bổ sung, thu thập bằng chứng kiểm toán mới;

- Kiểm toán viên có trách nhiệm báo cáo Tổ trưởng quá trình thực hiện kiểm toán, cơ sở đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán...; chấp hành ý kiến chỉ đạo và kết luận của Tổ trưởng. Trường hợp còn có ý kiến khác với kết luận của Tổ trưởng thì Kiểm toán viên có quyền bảo lưu ý kiến theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.

@ Kiểm toán viên ký biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán

- Căn cứ vào ý kiến kết luận của Tổ trưởng, Kiểm toán viên tiếp tục thực hiện các thủ tục kiểm toán, thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm bảo đảm tính thích hợp, đầy đủ, logic của các bằng chứng kiểm toán, kết quả kiểm toán;

- Tổng hợp kết quả kiểm toán, trao đổi và tiếp thu ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán; củng cố các bằng chứng, kết luận kiểm toán; thống nhất và ký biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán với người có trách nhiệm liên quan đến phần việc kiểm toán của đơn vị được kiểm toán.

Trường hợp người có trách nhiệm liên quan đến phần việc kiểm toán của đơn vị được kiểm toán còn có ý kiến chưa thống nhất với kết luận kiểm toán, Kiểm toán viên yêu cầu giải trình chính thức bằng văn bản để báo cáo lại Tổ trưởng xem xét, quyết định. Nếu Kiểm toán viên không thống nhất với quyết định của Tổ trưởng thì có quyền bảo lưu ý kiến theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.

c. Lập biên bản kiểm toán và thông báo kết quả kiểm toán

@ Lập biên bản kiểm toán

- Tổ trưởng có trách nhiệm tổng hợp các kết quả kiểm toán của các thành viên trong Tổ kiểm toán (các biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán) để lập biên bản kiểm toán;
- Tổ chức thảo luận trong Tổ kiểm toán về dự thảo biên bản kiểm toán; trường hợp còn có ý kiến khác nhau thì Kiểm toán viên có quyền bảo lưu ý kiến;
- Tổ trưởng hoàn chỉnh dự thảo biên bản kiểm toán sau khi thảo luận;
- Tổ trưởng trình Trưởng đoàn dự thảo biên bản kiểm toán đã hoàn chỉnh để phê duyệt.

@ Bảo vệ kết quả kiểm toán được ghi trong biên bản kiểm toán trước Trưởng đoàn

- Tổ trưởng phải bảo vệ biên bản kiểm toán trước Trưởng đoàn; báo cáo Trưởng đoàn xem xét, giải quyết theo thẩm quyền về những vấn đề còn có các ý kiến khác nhau. Trưởng đoàn kiểm tra, soát xét biên bản kiểm toán, các bằng chứng kiểm toán; yêu cầu Tổ kiểm toán làm rõ, giải trình những nội dung ghi trong biên bản kiểm toán; đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch kiểm toán và mục tiêu kiểm toán; xem xét, giải quyết những đề nghị của Tổ kiểm toán; chỉ đạo Tổ kiểm toán tiếp tục thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết...;
- Tổ kiểm toán có trách nhiệm chấp hành các ý kiến chỉ đạo, kết luận của Trưởng đoàn, hoàn thiện biên bản kiểm toán;
- Trong trường hợp còn có các ý kiến khác nhau thì Tổ kiểm toán có quyền bảo lưu ý kiến.

@ Tổ chức thông báo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán và hoàn thiện biên bản kiểm toán

- Tổ trưởng tổ chức cuộc họp với đơn vị được kiểm toán để thông báo kết quả kiểm toán ghi trong biên bản kiểm toán đã được Trưởng đoàn thông qua; xem xét các ý kiến giải trình, đề nghị của đơn vị được kiểm toán để hoàn chỉnh biên bản kiểm toán; thống nhất và ký biên bản kiểm toán. Tổ trưởng tổ kiểm toán

phải gửi biên bản kiểm toán cho Trưởng đoàn kiểm toán đúng thời hạn quy định theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước;

- Trường hợp Tổ kiểm toán không thống nhất với các ý kiến giải trình và đề nghị của đơn vị được kiểm toán hoặc vượt quá thẩm quyền, Tổ trưởng phải yêu cầu Thủ trưởng đơn vị có ý kiến giải trình bằng văn bản, báo cáo Trưởng đoàn xem xét, quyết định. Trong trường hợp còn có các ý kiến khác nhau thì Tổ kiểm toán được quyền bảo lưu ý kiến theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.

d. Các phương pháp kiểm toán chủ yếu

@ *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:

* 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.

* 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.

* 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.

@ *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 logic 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:

*** 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.

*** 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.

*** 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.

@ *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:

*** 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.

*** 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.

* Các công việc sau kiểm kê:

- Phân tích, tìm nguyên nhân của những sai lệch về vật tư, tài sản giữa số 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).

@ *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.

* 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 chỉ 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.

* 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.

@ *Phương pháp thực nghiệm (trắc 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:

* 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.

* 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.

* 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...

@ *Phương pháp chọn mẫu kiểm toán*

Chọn mẫu kiểm toán là việc Kiểm toán viên chọn các phần tử “đại diện”, có đặc điểm như tổng thể, đủ độ tiêu biểu cho tổng thể làm cơ sở cho kiểm tra, đánh giá, rút ra kết luận chung cho tổng thể.

Các phương pháp chọn mẫu cụ thể thường áp dụng trong kiểm toán gồm: Chọn mẫu ngẫu nhiên, chọn mẫu theo xét đoán, chọn mẫu theo hệ thống chọn mẫu trên cơ sở phân cấp, chọn mẫu bằng máy vi tính. Khi thực hiện phương pháp chọn mẫu, các bước nội dung công việc cần tiến hành như sau:

* Chuẩn bị cho chọn mẫu:

- Xác định mục tiêu cụ thể của nội dung cần kiểm toán;
- Xác định tổng thể và đơn vị chọn mẫu;
- Xác định tiêu thức đánh giá về các sai sót, lệch lạc, xác định sai số hoặc tần số lệch lạc chấp nhận được và ước tính tỷ lệ sai số, lệch lạc trong tổng thể;
- Xác định rủi ro có thể chấp nhận được.

* Chọn mẫu: Xác định quy mô mẫu và chọn mẫu theo phương pháp cụ thể thích hợp.

* Công việc sau chọn mẫu gồm:

- Khái quát tổng thể từ mẫu;
- Phân tích sai số, lệch lạc;
- Quyết định khả năng chấp nhận được của tổng thể hoặc mở rộng phạm vi kiểm toán, điều chỉnh phương pháp kiểm toán.

@ *Phương pháp phân tích*: Phương pháp phân tích là cách thức sử dụng quá trình tư duy logic để nghiên cứu và so sánh các mối quan hệ đáng tin cậy giữa các số liệu, các thông tin nhằm đánh giá tính hợp lý hoặc không hợp lý của các thông tin trong báo cáo của đơn vị được kiểm toán.

Các thể thức phân tích thường được áp dụng trong kiểm toán gồm: So sánh số liệu giữa các kỳ thực hiện, giữa thực hiện với kế hoạch, giữa thực tế với số liệu dự đoán của Kiểm toán viên, số liệu giữa các đơn vị cùng loại hình...

Khi thực hiện phương pháp phân tích, các bước nội dung công việc cần tiến hành như sau:

* Xây dựng mục tiêu cụ thể cho áp dụng phương pháp phân tích nhằm giúp cho việc thiết kế các thể thức phân tích hiệu quả.

* Thiết kế các thể thức phân tích gồm 3 nội dung:

- Lựa chọn thể thức phân tích thích hợp nhất;
- Lựa chọn các tài liệu, thông tin... thích hợp với thể thức phân tích đã lựa chọn và mục tiêu đã xác định;
- Xây dựng các nguyên tắc quyết định đối với quá trình xác định các sai số và giao động bất thường (các thủ tục tiếp theo khi xác định những sai số và giao động bất thường đó).

* Tiến hành phân tích, bao gồm 3 nội dung công việc:

- Dựa trên thiết kế các thể thức phân tích, tiến hành các quá trình tính toán, so sánh số liệu, thông tin để phát hiện những sai số và giao động bất thường;
- Xếp loại các kết quả nghiên cứu theo nguyên tắc quyết định;
- Tiến hành các thủ tục tiếp theo (thảo luận với ban lãnh đạo điều tra tiếp hoặc không điều tra...).

4.1.1.2.3 Lập và gửi báo cáo kiểm toán: Lập và gửi báo cáo kiểm toán gồm các công việc sau:

a. Lập báo cáo kiểm toán

@ Tập hợp các bằng chứng kiểm toán, kết quả kiểm toán

Trưởng đoàn có trách nhiệm tập hợp đầy đủ các bằng chứng kiểm toán thích hợp và kết quả kiểm toán để lập báo cáo kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán, kết quả kiểm toán bao gồm:

- Các hồ sơ, tài liệu, số liệu đã được thu thập và đánh giá, xác minh trong quá trình kiểm toán để làm cơ sở chứng minh cho các ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận và kiến nghị của Kiểm toán viên, của Trưởng đoàn về những vấn đề được kiểm toán;
- Các bằng chứng thu thập được qua điều tra thực tiễn, qua các phỏng vấn và trao đổi trực tiếp đã được Kiểm toán viên xem xét, nghiên cứu;
- Biên bản kết quả các cuộc làm việc với những người có trách nhiệm giải trình các vấn đề Kiểm toán viên yêu cầu phải làm rõ; Báo cáo giải trình của đơn vị được kiểm toán đã được Kiểm toán viên kiểm tra;
- Các tài liệu, hồ sơ do bên thứ ba cung cấp đã được Kiểm toán viên xem xét, nghiên cứu;

- Biên bản xác nhận tình hình số liệu kiểm toán của Kiểm toán viên, biên bản kiểm toán của các Tổ kiểm toán, nhật ký và tài liệu làm việc của Kiểm toán viên, Tổ kiểm toán;

- Bảng tổng hợp kết quả kiểm toán theo từng nội dung từng chỉ tiêu kiểm toán đã được nêu trong quyết định kiểm toán...

Ngoài ra, Kiểm toán viên còn phải hệ thống, tập hợp đầy đủ các văn bản pháp luật có liên quan làm căn cứ pháp lý cho các ý kiến kiểm toán; các tài liệu cần thiết khác có liên quan đến cuộc kiểm toán.

@ *Kiểm tra, phân loại, tổng hợp kết quả kiểm toán*: Trưởng đoàn phải kiểm tra, rà soát tính hợp pháp, hợp lệ của bằng chứng kiểm toán, kết quả kiểm toán.

Phân loại và tổng hợp bằng chứng kiểm toán, kết quả kiểm toán theo tiêu chí phù hợp với từng lĩnh vực kiểm toán, phù hợp với các nội dung, biểu mẫu báo cáo kiểm toán theo quy định của Kiểm toán Nhà nước.

@ *Lập báo cáo kiểm toán*: Trên cơ sở kết quả tổng hợp tình hình, số liệu kiểm toán, Trưởng đoàn lập dự thảo báo cáo kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán phải bảo đảm các yêu cầu chung quy định tại Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước và theo mẫu quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước. Báo cáo kiểm toán gồm những nội dung cơ bản sau:

- Căn cứ để thực hiện cuộc kiểm toán, nội dung, phạm vi, giới hạn kiểm toán;

- Kết quả kiểm toán về số liệu, nhận xét, đánh giá kiểm toán về các nội dung, mục tiêu, trọng yếu kiểm toán đã thể hiện trong kế hoạch kiểm toán;

- Kết luận tổng quát về những việc đã làm được, những hạn chế, sai sót, sai phạm nổi bật được phát hiện qua kiểm toán; kết quả thực hiện các mục tiêu kiểm toán;

- Kiến nghị xử lý số liệu phát hiện qua kiểm toán; các kiến nghị về chấn chỉnh, hoàn thiện công tác quản lý tài chính, kế toán với đơn vị được kiểm toán; các kiến nghị với các cơ quan chức năng có liên quan, Chính phủ, Quốc hội về những vấn đề cần xử lý, điều chỉnh, hoàn thiện trong quản lý kinh tế, tài chính, ngân sách, kế toán.

@ *Thảo luận, lấy ý kiến thành viên Đoàn kiểm toán*: Trưởng đoàn tổ chức thảo luận trong Đoàn kiểm toán để lấy ý kiến tham gia của các thành viên Đoàn kiểm toán về đánh giá, nhận xét, kết luận và kiến nghị trong dự thảo báo cáo kiểm toán. Xem xét, tiếp thu các ý kiến đóng góp của các thành viên trong Đoàn kiểm toán, hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán để trình Kiểm toán trưởng xét duyệt.

Việc thảo luận trong Đoàn kiểm toán về dự thảo báo cáo kiểm toán phải được lập thành biên bản theo mẫu quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước. Trong trường hợp còn có các ý kiến khác nhau thì Kiểm toán viên được quyền bảo lưu ý kiến theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.

@ Thời gian hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán của Trưởng đoàn

Chậm nhất 15 ngày kể từ ngày kết thúc kiểm toán tại đơn vị, Trưởng đoàn phải hoàn thành dự thảo báo cáo kiểm toán trình Kiểm toán trưởng xét duyệt.

b. Kiểm toán trưởng xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán

@ Phòng Tổng hợp hoặc các thành viên khác do Kiểm toán trưởng chỉ định có trách nhiệm thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán. Nội dung thẩm định gồm:

- Kết quả thực hiện kế hoạch kiểm toán đã được lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước phê duyệt về mục tiêu, trọng yếu, nội dung, phạm vi, giới hạn, đơn vị được kiểm toán, thời hạn kiểm toán;
- Tính đầy đủ, thích hợp của các bằng chứng kiểm toán làm cơ sở cho các nhận xét, đánh giá, kết luận và kiến nghị kiểm toán;
- Tính đúng đắn, đầy đủ và chính xác của số liệu; tính hợp lý, hợp pháp của những đánh giá, nhận xét, kết luận, kiến nghị và tính khả thi của những kiến nghị kiểm toán;
- Việc tuân thủ các yêu cầu về báo cáo kiểm toán quy định trong chuẩn mực kiểm toán;
- Tuân thủ mẫu báo cáo kiểm toán về kết cấu, nội dung báo cáo kiểm toán; tính hợp lý, chặt chẽ trong trình bày báo cáo, văn phạm và lỗi chính tả;
- Việc tuân thủ quy định về tài liệu, hồ sơ của cuộc kiểm toán.

Bộ phận được giao thẩm định phải lập báo cáo thẩm định trình Kiểm toán trưởng.

@ Kiểm toán trưởng tổ chức họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán

Chậm nhất 5 ngày kể từ khi nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán của Trưởng đoàn, Kiểm toán trưởng phải hoàn thành việc xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán. Nội dung, kết quả họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán được phản ánh vào biên bản xét duyệt báo cáo kiểm toán theo mẫu quy định.

Trường đoàn hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán theo kết luận của Kiểm toán trưởng tại cuộc họp xét duyệt báo cáo. Trong trường hợp còn có các ý kiến khác nhau thì Trường Đoàn kiểm toán được quyền bảo lưu ý kiến theo Quy chế tổ chức và hoạt động của Đoàn Kiểm toán Nhà nước.

Kiểm toán trưởng trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước dự thảo báo cáo kiểm toán đã được hoàn chỉnh kèm theo các hồ sơ trình và tài liệu có liên quan theo quy định.

c. Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán

Để giúp lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán, Tổng Kiểm toán Nhà nước giao cho các đơn vị tham mưu thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán, cụ thể như sau:

@ Vụ Tổng hợp: Vụ Tổng hợp thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán theo các nội dung sau:

- Kết quả thực hiện mục tiêu, trọng yếu, nội dung, phạm vi, giới hạn kiểm toán, đơn vị được kiểm toán trong kế hoạch kiểm toán;
- Việc tuân thủ chuẩn mực về báo cáo kiểm toán; tính logic, phù hợp giữa kết quả kiểm toán với nhận xét, kết luận, kiến nghị kiểm toán; tính đúng đắn, hợp lý của những ý kiến nhận xét, đánh giá, kết luận kiểm toán và tính khả thi của những kiến nghị kiểm toán.

Trường hợp cần thiết, Vụ Tổng hợp có thể đề nghị các tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp thêm các thông tin, tài liệu, giải trình phục vụ cho việc thẩm định.

Vụ Tổng hợp lập báo cáo thẩm định trình Tổng Kiểm toán Nhà nước theo các nội dung nêu trên. Thời hạn thẩm định là 05 ngày, kể từ ngày nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán.

Đối với những dự thảo báo cáo kiểm toán quan trọng, Vụ Tổng hợp tham mưu cho Tổng Kiểm toán Nhà nước thành lập Hội đồng kiểm toán để giúp Tổng Kiểm toán Nhà nước thẩm định dự thảo báo cáo kiểm toán.

@ Vụ Pháp chế

Vụ Pháp chế thẩm định về mặt pháp lý của dự thảo báo cáo kiểm toán, theo các nội dung sau đây:

- Việc tuân thủ các quy định về hồ sơ kiểm toán, mẫu, thể thức trong việc lập báo cáo kiểm toán;

- Thẩm định tính hợp pháp của các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị kiểm toán trong dự thảo báo cáo kiểm toán; việc viện dẫn áp dụng các văn bản quy phạm pháp luật trong kết luận, kiến nghị kiểm toán;
- Những nội dung cần phải làm rõ để đảm bảo cơ sở pháp lý cho việc đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị kiểm toán;
- Các kết luận, kiến nghị cần bổ sung để đảm bảo đúng quy định của pháp luật.

Trường hợp cần thiết, Vụ Pháp chế có thể đề nghị các tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp thêm các thông tin, tài liệu, giải trình phục vụ cho việc thẩm định.

Vụ Pháp chế lập báo cáo thẩm định trình Tổng Kiểm toán Nhà nước theo các nội dung trên. Thời hạn thẩm định là 05 ngày làm việc, kể từ ngày nhận được dự thảo báo cáo kiểm toán.

@ Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước

Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước tổ chức họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán. Địa điểm, thành phần họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán do Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định.

d. Hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán, lấy ý kiến tham gia của đơn vị được kiểm toán

- Kiểm toán trưởng chỉ đạo Trưởng đoàn hoàn chỉnh dự thảo báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước hoặc người được Tổng Kiểm toán Nhà nước ủy quyền tại cuộc họp xét duyệt dự thảo báo cáo kiểm toán.
- Chậm nhất 05 ngày sau khi xét duyệt, dự thảo báo cáo kiểm toán phải gửi lấy ý kiến đơn vị được kiểm toán. Sau khi nhận được ý kiến của đơn vị được kiểm toán, Kiểm toán trưởng chỉ đạo Trưởng đoàn đề xuất ý kiến xử lý trình Tổng Kiểm toán Nhà nước xem xét, quyết định.

e. Thông báo kết quả kiểm toán

- Trưởng đoàn tổ chức thông báo kết quả kiểm toán đã được lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước xét duyệt với đơn vị được kiểm toán. Nội dung cuộc họp thông báo kết quả kiểm toán được phản ánh vào biên bản họp thông báo kết quả kiểm toán theo mẫu quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước.
- Kiểm toán trưởng chỉ đạo Trưởng đoàn hoàn thiện dự thảo báo cáo kiểm toán theo ý kiến kết luận của lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước hoặc người được Tổng Kiểm toán Nhà nước ủy quyền tại hội nghị thông báo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán.

f. Phát hành báo cáo kiểm toán

- Kiểm toán trưởng trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước báo cáo kiểm toán đã hoàn chỉnh (qua Vụ Tổng hợp).
- Vụ Tổng hợp rà soát, kiểm tra và đảm bảo về nội dung, các thủ tục, trình tự lập báo cáo kiểm toán đúng quy định; soạn thảo công văn gửi báo cáo kiểm toán trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước ký phát hành.
- Việc gửi báo cáo kiểm toán phải đảm bảo thời gian theo quy định của Luật kiểm toán nhà nước.

4.1.1.2.4 giai đoạn 4: Kiểm tra việc thực hiện kiến nghị của đoàn kiểm toán: Việc kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được thực hiện theo hai hình thức sau đây:

- Yêu cầu đơn vị được kiểm toán báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán;
- Tổ chức kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại đơn vị được kiểm toán và tổ chức, cơ quan đơn vị có liên quan.

Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán gồm các công việc sau:

a. Theo dõi, đôn đốc việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Thủ trưởng đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước được Tổng Kiểm toán Nhà nước giao nhiệm vụ kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có trách nhiệm mở sổ theo dõi tình hình và gửi báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của các đơn vị được kiểm toán trong năm theo mẫu quy định của Kiểm toán Nhà nước; đôn đốc các đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán và yêu cầu được kiểm toán báo cáo bằng văn bản kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán đúng thời gian quy định trong biên bản, báo cáo kiểm toán.

b. Lập, phê duyệt và thông báo kế hoạch kiểm tra

- Đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước được Tổng Kiểm toán Nhà nước giao nhiệm vụ kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có trách nhiệm xây dựng kế hoạch kiểm tra; đề xuất ý kiến, trình lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước (qua Vụ Tổng hợp) xem xét, phê duyệt trước ngày 01 tháng 4 hàng năm.
- Căn cứ vào kế hoạch kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán đã được lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước phê duyệt, đơn vị chủ trì kiểm tra triển khai kiểm tra tại các đơn vị được kiểm toán; trước khi thực hiện từng cuộc kiểm tra, đơn vị chủ trì kiểm tra gửi thông báo kiểm tra cho đơn vị được kiểm tra, đồng thời gửi Vụ Tổng hợp, lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước.

c. Tiến hành kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Căn cứ vào kế hoạch kiểm tra, tổ kiểm tra tiến hành kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán tại các đơn vị được kiểm toán.

@ Nội dung kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán gồm:

- Kiểm tra thời hạn nộp báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán so với quy định tại biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán;
- Kiểm tra nội dung báo cáo của đơn vị được kiểm toán (nếu có) về kết quả thực hiện các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước;
- Kiểm tra việc điều chỉnh sổ kế toán, báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán; việc xử lý số liệu theo kiến nghị kiểm toán; việc chấn chỉnh, khắc phục sai sót, yếu kém trong công tác quản lý tài chính kế toán tại đơn vị được kiểm toán đã nêu trong biên bản kiểm toán và báo cáo kiểm toán;
- Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán về thời gian, nội dung, kết quả những công việc mà đơn vị được kiểm toán đã thực hiện;
- Thu thập các bằng chứng về việc đơn vị được kiểm toán đã thực hiện các kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước làm cơ sở lập biên bản xác nhận số liệu, biên bản kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán, như giấy nộp tiền vào Kho bạc Nhà nước, phiếu thu tiền, văn bản ban hành để xử lý, khắc phục các kiến nghị về chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán...

@ Lập biên bản xác nhận số liệu và biên bản kiểm tra kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán

- Đối với các đơn vị thuộc và trực thuộc của đơn vị được kiểm tra, tổ kiểm tra lập biên bản xác nhận số liệu và kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu do Tổng Kiểm toán Nhà nước quy định.
- Đối với đơn vị được kiểm tra, tổ kiểm tra căn cứ vào các biên bản xác nhận số liệu tại các đơn vị thuộc, trực thuộc và tình hình kiểm tra thực tế tại đơn vị được kiểm tra để lập biên bản kiểm tra kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

@ Hồ sơ kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán phải được lập thành hồ sơ. Hồ sơ kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của mỗi đơn vị được kiểm tra bao gồm:

- Kế hoạch kiểm tra, thông báo kiểm tra; báo cáo thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm toán;

- Các tài liệu về kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước;

- Các bằng chứng và tài liệu thu thập được trong quá trình kiểm tra thực hiện kiến nghị kiểm toán và các tài liệu có liên quan đến công tác quản lý thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

Hồ sơ kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán được lưu trữ cùng với hồ sơ kiểm toán theo quy định của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

d. Báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

@ *Lập báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị chủ trì kiểm tra:* Đơn vị chủ trì kiểm tra căn cứ vào các biên bản kiểm tra kết quả thực hiện kiến nghị kiểm toán đã thực hiện để lập báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán theo mẫu quy định, báo cáo Tổng Kiểm toán Nhà nước và gửi Vụ Tổng hợp trước ngày 10 tháng 12 hàng năm.

Báo cáo tổng hợp kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán gồm các nội dung cơ bản sau:

- Tổng hợp kết quả về số liệu, tình hình thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán từ các Biên bản kiểm tra và báo cáo thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán do các đơn vị được kiểm toán báo cáo về Kiểm toán Nhà nước;

- Đánh giá việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của đơn vị được kiểm tra;

- Những tồn tại mà đơn vị được kiểm tra chưa thực hiện được, phân tích những nguyên nhân và kiến nghị với lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước các biện pháp xử lý tiếp theo;

- Kiến nghị xử lý những đơn vị không thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ kết luận, kiến nghị kiểm toán;

- Trường hợp các đơn vị được kiểm toán gửi báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có những nội dung không thực hiện với lý do có ý kiến trái ngược với kết luận kiểm toán, thì đơn vị chủ trì kiểm tra phải kiểm tra, xác định rõ nguyên nhân và báo cáo với lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước cụ thể từng nội dung, từng đơn vị.

@ *Lập báo cáo kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.*

Đơn vị chủ trì kiểm tra kết quả thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán có trách nhiệm tổng hợp, lập báo cáo trình Tổng Kiểm toán Nhà nước (qua Vụ Tổng hợp) trước ngày 31 tháng 12 hàng năm./.

4.1.2 Giới thiệu hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước:

4.1.2.1 Những quy định chung

2.1.1 Khái niệm hệ thống chuẩn mực kiểm toán nhà nước

2.1.2 Nguyên tắc xây dựng

2.1.3 Phạm vi áp dụng

4.1.2.2 Nhóm chuẩn mực chung: Bao gồm:

2.2.1 Chuẩn mực số 1 : Độc lập khách quan chính trực

2.2.2 Chuẩn mực số 2: Khả năng và trình độ

2.2.3 Thận trọng và bảo mật

4.1.2.3 Nhóm chuẩn mực thực hành:

4.1.2.3.1 Chuẩn mực số 4: Lập kế hoạch kiểm toán

4.1.2.3.2 Chuẩn mực số 5: Nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ

4.1.2.3.3 Chuẩn mực số 6: Thu thập bằng chứng kiểm toán

4.1.2.3.4 Chuẩn mực số 7: Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm

toán

4.1.2.3.5 Chuẩn mực số 8: Phân tích tình hình kinh tế tài chính

4.1.2.3.6 Chuẩn mực số 9: Chọn mẫu kiểm toán

4.1.2.3.7 Chuẩn mực số 10: Kiểm tra và soát xét chất lượng kiểm

toán

4.1.2.3.8 Chuẩn mực số 11: Kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và

quy chế của đoàn được kiểm toán

4.1.2.3.9 Chuẩn mực số 12: Kiểm tra, phân tích tổng quát các báo

cáo tài chính

4.1.2.3.10 Chuẩn mực số 13: Kiểm toán trong môi trường xử lý

dữ liệu bằng máy tính và thực hành kiểm toán bằng máy vi tính

4.1.2.4 Nhóm chuẩn mực báo cáo:

4.1.3 KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP :

4.1.3.1 Kiểm toán quá trình tiếp nhận và sử dụng kinh phí các đơn vị HCSN

4.1.3.1.1 Đối tượng kiểm toán các loại kinh phí và nguồn vốn. Bao gồm

:

_ Kinh phí hoạt động : Có 2 loại : kinh phí thường xuyên và kinh phí không thường xuyên . Loại kinh phí này được sử dụng để duy trì bộ máy quản lý và thực hiện nhiệm vụ được giao cho từng đơn vị. Loại kinh phí này được hình thành từ các nguồn như :

+ NSNN cấp chi thường xuyên và chi không thường xuyên

+ Được viện trợ, tài trợ phi dự án

+ Được bổ sung từ các khoản thu sự nghiệp, thu phí và lệ phí theo chế

độ quy định

+ Được bổ sung từ thu nhập sau thuế của hoạt động sản xuất, cung ứng,

dịch vụ

+ Bổ sung từ các nguồn khác theo quy định của pháp luật

_ Kinh phí không thường xuyên : Có các loại :

+ Kinh phí dự án : Có 2 loại : kinh phí thực hiện dự án và kinh phí quản lý dự án. Kinh phí dự án chỉ sử dụng ở những đơn vị được NSNN cấp, tổ chức, cá nhân tài trợ, viện trợ để thực hiện các dự án, chương trình, đề tài đã được phê duyệt. Kinh phí này phải được sử dụng đúng mục đích, đúng nội dung hoạt động và trong phạm vi dự toán được duyệt

+ Nguồn kinh phí thực hiện đơn đặt hàng của nhà nước : Là loại kinh phí chỉ sử dụng ở những đơn vị Sự nghiệp có thu được Nhà nước đặt hàng . Giá thanh toán ghi trên đơn đặt hàng là cơ sở cấp phát kinh phí thực hiện đơn đặt hàng . Chi phí thực tế thực hiện đơn đặt hàng của nhà nước được hạch toán theo Mục lục NSNN. Cuối kỳ , đơn vị được xác định kết quả thực hiện đơn đặt hàng

+ Kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản : Là loại kinh phí dùng để mua sắm TCSĐ, xây dựng công trình đã được nhà nước phê duyệt . Khi công trình đưa vào sử dụng phải làm thủ tục quyết toán với NSNN. Nguồn kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản được hình thành từ NSNN cấp, cấp trên cấp, tài trợ, biếu, tặng , tự bổ sung từ các khoản thu theo chế độ quy định

+ Nguồn vốn kinh doanh : Là loại kinh phí sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh , dịch vụ của 1 số đơn vị sự nghiệp tổ chức SX,KD. Nguồn vốn kinh doanh được hình thành từ :

- NSNN cấp
- Trích từ quỹ cơ quan
- Huy động đóng góp trong và ngoài đơn vị
- Bổ sung từ kết quả hoạt động sự nghiệp có thu
- Bổ sung từ các nguồn khác

4.1.3.1.2 Mục tiêu kiểm toán :

_ Nhận xét, đánh giá việc tiếp nhận các nguồn kinh phí và sử dụng kinh phí có đúng dự toán được giao

_ Đánh giá tính tuân thủ đầy đủ các quy định hiện hành

_ Nhận xét, đánh giá tình hình sử dụng kinh phí có hiệu quả hay lãng phí

_ Xác nhận tính hợp pháp, hợp lệ , đúng tiêu chuẩn , định mức , đúng quy định của Mục lục NSNN

_ Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với việc tiếp nhận, sử dụng các nguồn kinh phí nhằm xác định xem hệ thống kiểm soát nội bộ có thiết kế phù hợp và vận hành có hữu hiệu

4.1.3.1.3 Trình tự kiểm toán :

4.1.3.1.3.1 Kiểm toán quá trình tiếp nhận kinh phí :

a. Đối với kinh phí do NSNN cấp :

_ Số kinh phí chưa sử dụng năm trước chuyển sang :

+ KTV kiểm tra số kinh phí năm trước chưa sử dụng được phép chuyển năm sau theo trình tự sau đây :

* Kiểm tra đối chiếu giữa chỉ tiêu “Kinh phí chưa sử dụng kỳ trước chuyển sang” của từng loại kinh phí trên biểu B02-H (Mã số 01,11,21,31,41) với phụ biểu F02- 3aH” Bảng đối chiếu dự toán kinh phí ngân sách tại Kho bạc Nhà nước” (Cột 1) quý 1 năm báo cáo, mà phụ biểu này có chữ ký xác nhận của cơ quan Kho bạc và với “ Sổ theo dõi sử dụng nguồn kinh phí “ (S42-H)

(cột 1). Đây là sổ kinh phí đơn vị đã thực rút, thực nhận nhưng chưa sử dụng hoặc đã sử dụng nhưng chưa quyết toán

* Đồng thời, KTV đối chiếu, kiểm tra số dư cuối kỳ của các TK 441, 461, 462, 465 trên biểu B01-H “Bảng cân đối tài khoản” với Sổ tổng hợp (Sổ Cái hoặc Nhật ký sổ cái)

* Kiểm tra, đối chiếu chỉ tiêu “dự toán năm trước còn lại chuyển sang” trên sổ S41-H “Sổ theo dõi dự toán” với cột 1 trên phụ biểu F02-3a-H quý 1 năm báo cáo có chữ ký xác nhận của KBNN. Đây là sổ dự toán kinh phí của đơn vị còn tại cơ quan KBNN năm trước được chuyển sang năm sau tùy thuộc từng loại hình. Đồng thời, đối chiếu với số dư đầu năm của TK 008 trên Sổ tổng hợp

* Xem xét sổ kinh phí chưa sử dụng hết cuối năm báo cáo xử lý có đúng với chế độ quy định đối với từng loại kinh phí và từng loại hình đơn vị. Nếu đơn vị xử lý kinh phí cuối năm chưa sử dụng không đúng chế độ thì KTV phải xác định nguyên nhân và có kiến nghị xử lý

Bằng kỹ thuật kiểm tra, đối chiếu và gửi thư xác nhận đến cơ quan KBNN, KTV thu được bằng chứng kiểm toán có thật. KTV đối chiếu với quy định về việc khóa sổ cuối năm để có thể đánh giá tình hình xử lý sổ dự toán chưa sử dụng chuyển năm sau

+ Sổ kinh phí tiếp nhận trong kỳ :

* KTV kiểm tra, đối chiếu giữa “Quyết định giao dự toán” của cấp có thẩm quyền với Phần I sổ S41-H “Sổ theo dõi dự toán” và “Bảng đối chiếu dự toán kinh phí ngân sách tại KBNN” (F 02-3aH) (Cột 2,3)

* Đồng thời đối chiếu số phát sinh tăng, giảm trên sổ tổng hợp các TK 461, 465, 462, 441 với Mã số 02, 12, 22, 32, 42 Mã số 10, 18, 28, 38, 48 trên biểu B 02-H

Trên cơ sở kiểm tra, đối chiếu, KTV xác nhận sổ kinh phí tiếp nhận trong kỳ có đúng với dự toán được duyệt và đơn vị có phản ánh đầy đủ, kịp thời vào sổ kế toán và quyết toán theo đúng Mục lục ngân sách, đúng niên độ kế toán.

b. Đối với nguồn kinh phí viện trợ :

_ KTV phải kiểm tra toàn bộ hồ sơ viện trợ phát sinh trong kỳ theo từng chương trình, dự án và phi dự án.

_ Đối chiếu các TK 461, 462, 441 đối ứng với các TK 111, 112, 152, 153, 211, 331, 661, 662. Đó là tiền, hàng viện trợ ngay khi tiếp nhận đã có chứng từ ghi thu, ghi chi cho NSNN thì ghi tăng nguồn kinh phí. Trường hợp khi tiếp nhận tiền, hàng viện trợ nhưng chưa có chứng từ ghi thu, ghi chi NS thì KTV phải đối chiếu TK 111, 112, 152, 153, 211, 331, 661, 662 đối ứng TK 521(1), 531(2) để xác định tiền, hàng viện trợ có được phản ánh đầy đủ, kịp thời vào sổ kế toán và đơn vị có báo cáo đầy đủ với NN về các khoản tiền, hàng viện trợ không hoàn lại đã tiếp nhận trong kỳ theo từng chương trình, dự án, theo từng Loại, Khoản của Mục lục NS

_ Kiểm tra thủ tục xác nhận tiền, hàng viện trợ và giấy đề nghị ghi thu, ghi chi ngân sách tiền hàng viện trợ có lập đầy đủ theo quy định

_ KTV quan sát thực tế để kiểm tra việc quản lý, sử dụng hàng viện trợ có đúng cam kết dự án

_ KTV kiểm tra, đối chiếu giữa BCTC với quyết toán theo yêu cầu của nhà tài trợ về toàn bộ kinh phí đã tiếp nhận trong kỳ

c. Đối với nguồn kinh phí được bổ sung từ các khoản thu :

_ KTV kiểm tra các khoản thu phát sinh trong kỳ bổ sung nguồn kinh phí có theo đúng chế độ quy định và có đúng với dự toán cho từng khoản thu theo từng loại kinh phí

_ KTV kiểm tra số phát sinh bên Nợ của các TK 511, 421 đối ứng với bên Có TK 461, TK 462, TK 441 trên biểu B01-H”Bảng cân đối tài khoản”, Sổ tổng hợp, sổ kế toán chi tiết các TK và đối chiếu với cột “phí và lệ phí phần để lại” và cột “nguồn khác” trên biểu B02-H

4.1.3.1.3.2 Kiểm toán việc sử dụng kinh phí :

_ KTV kiểm tra từng khoản chi gồm chi hoạt động theo 2 loại chi thường xuyên và chi không thường xuyên; chi dự án; chi theo đơn đặt hàng; chi đầu tư XDCB. Đồng thời, kiểm tra các khoản chi theo từng nguồn hình thành kinh phí như nguồn NSNN giao, nguồn viện trợ, phí và lệ phí phần để lại và nguồn khác

_ KTV kiểm tra tính hợp lệ, hợp pháp của các khoản chi thường xuyên, chi không thường xuyên, chi dự án, chi thực hiện đơn đặt hàng của Nhà nước, chi đầu tư xây dựng cơ bản theo đúng các điều kiện quy định của Luật NSNN cho từng loại hình đơn vị. Cụ thể :

+ Kiểm tra, đối chiếu các chỉ tiêu “ Kinh phí đề nghị quyết toán kỳ này” của từng loại chi phí, theo từng nguồn hình thành trên biểu B02-H với dự toán chi ngân sách đã được cấp có thẩm quyền giao để xác định xem đơn vị có chi vượt dự toán nhằm đánh giá tính tuân thủ Luật NSNN là chi trong phạm vi dự toán

+ Kiểm tra, đối chiếu giữa Sổ chi tiết chi hoạt động (S61-H); Sổ chi tiết chi dự án(S62-H); Sổ chi phí XDCB (S63-H) với biểu B02-H, các phụ biểu F02-1H” Báo cáo chi tiết kinh phí hoạt động”; F02-2H” Báo cáo chi tiết kinh phí dự án” và với Sổ tổng hợp TK 661, 662, 635,241. Đồng thời kiểm tra các chứng từ có liên quan đến các khoản chi, các tiêu chuẩn, định mức của Nhà nước và quy chế chi tiêu nội bộ của cơ quan Hành chính thực hiện quy chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm về biên chế và kinh phí quản lý hành chính, đơn vị Sự nghiệp thực hiện quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm về thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, biên chế và tài chính, nhằm xác định và đánh giá

* Các khoản chi của đơn vị phát sinh trong kỳ đã có trong dự toán NSNN giao bao gồm cả số điều chỉnh tăng, giảm trong năm, đúng mục đích, đúng Mục lục ngân sách, đúng niên độ ngân sách

* Các khoản chi tuân thủ theo đúng chế độ, định mức, tiêu chuẩn do các cơ quan có thẩm quyền ban hành và quy chế chi tiêu nội bộ . Còn nếu hai loại hình đơn vị trên chưa xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ thì phải thực hiện theo tiêu chuẩn định mức của Nhà nước.

* Các khoản chi phát sinh có được Thủ trưởng đơn vị sử dụng ngân sách hoặc người được ủy quyền ra quyết định chi

Tóm lại, khi kiểm toán quá trình tiếp nhận và sử dụng kinh phí , KTV phải kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của các chứng từ thu chi và kiểm tra số liệu trên sổ kế toán và báo cáo quyết toán phải khớp với chứng từ và số liệu của

Kho bạc nhà nước và phải có xác nhận của cơ quan KBNN nơi đơn vị đăng ký giao dịch

Khi phát hiện chi sai chế độ, vượt tiêu chuẩn, định mức, KTV phải kiến nghị đơn vị xuất toán, thu hồi nộp NSNN theo đúng quy định hiện hành. Ví dụ: Các khoản mua sắm xe ô tô do hợp lý hóa trước khi Nhà nước ban hành tiêu chuẩn, định mức sử dụng, chi vượt tiêu chuẩn, định mức, hoa hồng mua hàng được xem như thu nhập phân phối, chi không có chứng từ hợp pháp khối lượng XDCB,....

Tóm lại, KTV căn cứ vào dự toán được giao, tiêu chuẩn, định mức, chế độ do cơ quan có thẩm quyền ban hành, quy chế chi tiêu nội bộ để kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ từng loại kinh phí tiếp nhận và sử dụng trong kỳ. Đối tượng kiểm toán chủ yếu là các TK 241, 441, 461, 462, 465, 635, 661, 662 và các chứng từ, sổ sách kế toán có liên quan. KTV sử dụng kỹ thuật kiểm tra chọn mẫu các chứng từ để đưa ra kết luận suy rộng về tính hợp pháp, hợp lý, tính đúng đắn của các khoản chi.

4.1.3.2 Kiểm toán các khoản thu và chênh lệch thu chi :

4.1.3.2.1 Đối tượng kiểm toán :

- _ Thu phí, lệ phí
- _ Thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh
- _ Thu sự nghiệp khác
- _ Thu theo đơn đặt hàng của Nhà nước
- _ Thu thanh lý, nhượng bán công cụ, dụng cụ, TSCĐ thừa.

4.1.3.2.2 Mục tiêu kiểm toán:

- _ Sự có thật của các khoản thu và tình hình sử dụng
- _ Tính đầy đủ của việc ghi chép chính xác, kịp thời các khoản thu
- _ Tính tuân thủ tình hình quản lý và sử dụng các khoản thu theo đúng quy định hiện hành

_ Đánh giá độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ trong quản lý, phân phối, công khai, minh bạch các khoản thu

4.1.3.2.3 Trình tự kiểm toán :

4.1.3.2.3.1 Trình tự kiểm toán các khoản thu :

- _ Xác định các khoản thu phát sinh trong kỳ đặc biệt là thu phí, lệ phí thuộc danh mục phí, lệ phí của nhà nước ban hành theo Pháp lệnh phí, lệ phí.
- _ Kiểm tra tổng số thu và chi tiết các khoản thu trên sổ S51-H” Sổ chi tiết doanh thu”, sổ S52-H”Sổ chi tiết các khoản thu” với sổ tổng hợp TK 511, TK531. Sau đó đối chiếu với “Báo cáo thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động SX-KD” biểu B03-H
- _ Kiểm tra các chứng từ phản ánh các khoản thu đặc biệt là phí, lệ phí, xem xét tình hình thanh quyết toán biên lai thu phí, lệ phí, biên lai thu tiền, xem các khoản thu có phản ánh kịp thời đầy đủ vào sổ kế toán, có hiện tượng để ngoài sổ sách các khoản thu. Đồng thời, kiểm tra đối chiếu với hồ sơ quyết toán biên lai thu phí, lệ phí có chữ ký xác nhận của cơ quan thuế
- _ Kiểm tra việc khoản thu, mức thu và việc phân phối các khoản thu có đúng Pháp lệnh phí, lệ phí và các quy định hiện hành cho từng khoản thu.

_ Kiểm tra tình hình thực hiện việc miễn, giảm các khoản thu theo chế độ quy định. Cụ thể là đối tượng miễn giảm, mức miễn giảm, các chứng từ miễn giảm có hợp lý.

_ KTV phải đối chiếu, kiểm tra số phát sinh Có TK 511, TK 531 trên biểu B01-H”Bảng cân đối tài khoản” với Sổ tổng hợp, đồng thời đối chiếu chi tiết từng khoản thu trên “sổ chi tiết các khoản thu” (S52-H), “sổ chi tiết doanh thu”(S51-H) với biểu B03-H”Báo cáo kết quả hoạt động sự nghiệp”

_ Kiểm tra cách thức tổ chức thu phí, lệ phí với các chứng từ phản ánh các khoản thu, đối chiếu số thu trên chứng từ với sổ và báo cáo tài chính của các bộ phận, phòng ban -nơi thực hiện nghiệp vụ – để xem đơn vị có hiện tượng để ngoài sổ kế toán, không phản ánh đầy đủ, kịp thời các khoản thu

4.1.3.2.3.2 Kiểm toán chênh lệch thu chi :

_ Kiểm tra các khoản chi bên Nợ TK 631, các khoản thu phân phối bên Nợ TK511, 531 . Các khoản thu phát sinh Có TK 511, TK531 trên sổ chi tiết các khoản thu; sổ chi tiết doanh thu và các chứng từ có liên quan, chi tiết chi từng khoản thu

_ Kiểm tra số kết chuyển từ TK631 sang K 511,TK 531. Lưu ý, việc kết chuyển chỉ thực hiện trên Sổ chi phí SD-KD và sổ chi tiết doanh thu chứ không có chứng từ. KTV cần xem xét tính hợp lý giữa doanh thu và chi phí theo nguyên tắc phù hợp của kế toán để nhằm xác định chính xác số chênh lệch thực tế phát sinh trong kỳ

_ Kiểm tra việc phân phối và sử dụng số chênh lệch thu chi theo chế độ hiện hành áp dụng cho từng hoạt động phù hợp với từng loại hình đơn vị

_ Đối với chênh lệch thu chi hoạt động thường xuyên, chênh lệch thu chi theo đơn đặt hàng của nhà nước, chênh lệch thu chi hoạt động sản xuất cung ứng dịch vụ của đơn vị Sự nghiệp hực hiện quyền tự chủ và sổ tiết kiệm chi của cơ quan hành chính thực hiện quy chế tự chủ phải căn cứ vào chế độ quy định để kiểm tra việc phản ánh, xác định và sử dụng có đúng quy định. Lưu ý, KTV cần kiểm tra đối chiếu các tiêu chí đánh giá hoàn thành nhiệm vụ do cơ quan có thẩm quyền ban hành để nhằm xác nhận tính đúng đắn của việc xác định chênh lệch thu chi các hoạt động

Lưu ý : Các sai phạm phổ biến :

- + Không xác định đúng chênh lệch thu chi
- + Không phản ánh đầy đủ, để ngoài sổ sách
- + Không quyết toán với nhà nước
- + Thu chi vượt tiêu chuẩn, định mức, chi sai nguồn kinh phí
- + Không thực hiện đủ nghĩa vụ với nhà nước như thuế thu nhập cá nhân, thuế thu nhập doanh nghiệp đối với chênh lệch thu chi hoạt động SX-KD

4.1.3.3. Kiểm toán nguyên liệu, vật liệu; công cụ dụng cụ; sản phẩm, hàng hóa

4.1.3.3.1 Mục tiêu kiểm toán :

_ Xác nhận tính hiện hữu, tính đầy đủ, tính đánh giá đúng đắn về mặt giá trị của vật tư, hàng hóa, công cụ, dụng cụ tồn kho

_ Đánh giá mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ trong việc mua sắm, sử dụng vật tư, hàng hóa. Trên cơ sở đó lựa chọn thủ tục kiểm toán phù hợp để kiểm tra, đánh giá việc mua sắm, quản lý, sử dụng tài sản của đơn vị thực hiện theo đúng quy định hiện hành

4.1.3.3.2 Trình tự kiểm toán:

_ KTV sử dụng kỹ thuật tính toán để kiểm tra cách tính giá thực tế mua vào của các loại nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; sản phẩm hàng hóa. Kiểm tra tính đúng đắn của giá mua, chi phí thu mua, chiết khấu. Tùy thuộc mục đích sử dụng các loại nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; sản phẩm hàng hóa mà cách tính giá nhập xuất sẽ khác nhau.

_ KTV căn cứ vào quy định của cấp có thẩm quyền để kiểm tra hình thức mua sắm nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; sản phẩm hàng hóa theo phương thức đấu thầu hay chọn người cung cấp. Nếu là qua đấu thầu thì KTV căn cứ vào Luật đấu thầu và các văn bản hiện hành để kiểm tra đối chiếu với toàn bộ hồ sơ, cách thức tổ chức của đơn vị. Nếu là chọn thầu thì KTV kiểm tra xem có nhiều thông báo giá, nhiều nhà cung cấp để lựa chọn. Đồng thời kiểm tra mối quan hệ của người cung cấp với những người ra quyết định của đơn vị để đảm bảo việc mua sắm là khách quan, giá cả là trung thực

_ KTV phải chứng kiến các buổi kiểm kê thường xuyên hoặc định kỳ, đột xuất để nhằm thu thập bằng chứng về sự tồn tại thật sự của các loại nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; sản phẩm hàng hóa. Sau khi kết thúc kiểm kê, ban kiểm kê lập biên bản kiểm kê và KTV ký xác nhận. KTV đối chiếu biên bản kiểm kê với Sổ chi tiết nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; sản phẩm hàng hóa và Sổ tổng hợp các TK 152, 153, 155

_ KTV kiểm tra lại cách phân loại nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; sản phẩm hàng hóa và phương pháp tính giá nhập, xuất thực tế của từng loại

_ Đối chiếu giữa Bảng tổng hợp cân đối nhập, xuất, tồn với Sổ cái các TK 152, 153, 155 với số phát sinh Nợ, Có TK 152, 153, 155 trên Bảng cân đối tài khoản

4.1.3.3.3 Các dạng sai phạm thường xảy ra :

_ Tồn kho trên sổ kế toán với tồn kho thực tế tại thời điểm lập BCDTK không khớp hoặc phân loại sai

_ Bỏ sót bút toán đồng thời ghi Nợ TK 005 khi xuất kho công cụ, dụng cụ có giá trị cao sử dụng

_ Quyết toán nhầm đối với nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ thuộc nguồn NS đã quyết toán vào chi hoạt động năm trước xuất dùng năm báo cáo

_ Các khoản chiết khấu thanh toán, chiết khấu thương mại phát sinh khi mua nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ không ghi sổ hoặc bộ phận mua hàng không khai báo

_ Sử dụng sai mục đích, vượt tiêu chuẩn, định mức.

4.1.3.4. Kiểm toán TSCĐ :

4.1.3.4.1 Mục tiêu kiểm toán:

_ Xác nhận tính hiện hữu và đánh giá đúng đắn giá trị ghi sổ TSCĐ

_ Đánh giá tính tuân thủ chính sách, chế độ, tiêu chuẩn, định mức và quy chế chi tiêu nội bộ trong việc mua sắm, quản lý, sử dụng tài sản của đơn vị và việc phản ánh giá trị hao mòn tài sản

_ Xác nhận tính đúng đắn TSCĐ hiện có tương ứng với nguồn hình thành qua đầu tư, mua sắm

_ Đánh giá tính tuân thủ đối với việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và việc xử lý chênh lệch thu chi theo từng loại hình đơn vị

_ Đánh giá mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ để lựa chọn kỹ thuật kiểm toán thích hợp

4.1.3.4.2 Trình tự kiểm toán:

_ KTV chứng kiến kiểm kê thực tế để xác nhận sự tồn tại của TSCĐ

_ Đối chiếu biên bản kiểm kê với Sổ chi tiết TSCĐ và Sổ theo dõi TSCĐ và công cụ, dụng cụ tại nơi sử dụng

_ Đối chiếu Sổ cái TK 211, 2143, 214, 466 với BCĐTK theo 3 chỉ tiêu:

Nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại của TSCĐ

_ KTV kiểm tra từng hồ sơ, chứng từ từng TSCĐ tăng do đầu tư, mua sắm, viện trợ, tài trợ, được cấp, nhận góp vốn liên doanh, mua từ vốn vay, vốn huy động ... đối chiếu với hóa đơn của người cung cấp, báo cáo quyết toán vốn đầu tư XDCB được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt, biên bản giao nhận TSCĐ... để xác định giá trị ghi sổ TSCĐ có đúng với nguyên tắc đánh giá TSCĐ tăng trong từng trường hợp

_ Đối với TSCĐ giảm trong kỳ, KTV kiểm tra hồ sơ TSCĐ giảm so thanh lý, nhượng bán, điều chuyển, điều động... để xác định giá trị TSCĐ giảm và giá trị thanh lý, nhượng bán TSCĐ thu hồi

_ KTV kiểm tra việc tính hao mòn TSCĐ sử dụng cho hoạt động HCSN, dự án, đơn đặt hàng của NN, đối chiếu với chế độ tính hao mòn do BTC ban hành để xác nhận việc tính toán đúng đắn và đầy đủ để theo dõi giá trị còn lại TSCĐ tại thời điểm lập BCĐTK

_ Lưu ý TSCĐ sử dụng cho hoạt động SX-KD, KTV kiểm tra nguồn hình thành TSCĐ, kiểm tra việc tính khấu hao và tiêu thức phân bổ số khấu hao hợp lý nếu TSCĐ sử dụng cho nhiều hoạt động SX-KD theo quy định hiện hành. Tùy thuộc nguồn hình thành TSCĐ mà hạch toán khấu hao vào chi phí SX-KD đối ứng với TK theo quy định của chế độ kế toán

4.1.3.4.3 Các sai phạm thường xảy ra:

_ TSCĐ không phản ánh đúng theo nguyên giá nhất là chi phí trước khi đưa TSCĐ vào sử dụng không tính vào giá thực tế của TSCĐ

_ TSCĐ bỏ sót không ghi sổ nhất là TSCĐ do cấp trên cấp, điều động từ đơn vị khác

_ Hạch toán nhầm sang công cụ, dụng cụ nhất là TSCĐ vận hành đồng bộ như máy in vi tính, đồ dùng văn phòng..

_ Không phản ánh đúng giá trị hao mòn

_ Chiết khấu thanh toán, chiết khấu thương mại, khuyến mãi không được ghi sổ hoặc ghi sổ nhưng sai nguồn

_ Quản lý và sử dụng TSCĐ sai mục đích, không hiệu quả như: xe ô tô công đi chùa, TSCĐ có nguồn NS cấp sử dụng cho hoạt động SX-KD nhưng không trích khấu hao vào chi phí

4.1.3.5. Kiểm toán vốn bằng tiền :

4.1.3.5.1 Mục tiêu kiểm toán:

_ Xác nhận sự tồn tại có thật của các loại tiền mặt, tiền gửi tại NH, KB

_ Xác nhận việc tính toán đúng đắn, chính xác các loại tiền nhập, xuất, tồn quỹ, gửi vào, rút ra và hiện còn tại NH, KBNN. Lưu ý đối với tiền là ngoại tệ, KTV kiểm tra việc quy đổi ngoại tệ thành tiền đồng Việt Nam có đúng quy định

_ Xác nhận tính hợp pháp của các nguồn tiền nói trên

_ Khảo sát mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với vốn bằng tiền để lựa chọn thủ tục kiểm toán thích hợp

_ Xác nhận ranh giới trách nhiệm của các chức danh như kế toán, thủ quỹ, người kiểm tra quỹ tiền mặt và tiền gửi NH, KBNN.

4.1.3.5.2 Trình tự kiểm toán:

4.1.3.5.2.1 Đối với tiền mặt : KTV kiểm toán theo trình tự sau đây :

_ KTV chứng kiến kiểm kê quỹ tiền mặt để thu được 1 bằng chứng về sự tồn tại thật sự của các loại tiền mặt

_ Kiểm tra, đối chiếu số dư tại thời điểm khóa sổ quỹ tiền mặt với biên bản kiểm quỹ và số dư TK 111 trên BCĐTK, Sổ cái TK 111. Kiểm tra lại tổng số thu, tổng số chi và tính số dư quỹ tiền mặt từng tháng, quý

_ KTV tiến hành kiểm tra 1 số phiếu thu, chi theo phương pháp chọn mẫu. Lưu ý, nếu tiền mặt là ngoại tệ thì KTV kiểm tra, tính toán lại tỷ giá hối đoái quy đổi ra đồng VN.

_ Kiểm tra số dư tiền mặt tại ngày 31/12 thuộc nguồn NSNN cấp không sử dụng hết xử lý theo quy định nộp lại NSNN hoặc chuyển sang năm sau tùy thuộc từng loại hình đơn vị, từng loại kinh phí

* Các dạng sai phạm thường xảy ra:

_ Thu, chi để ngoài sổ sách, không có phiếu thu, phiếu chi, hoặc có phiếu thu, phiếu chi nhưng không ghi số kịp thời nhất là đối với kinh phí viện trợ, tài trợ, phí, lệ phí, thu sự nghiệp và thu khác

_ Hợp lý hóa kinh phí chưa sử dụng hết cuối năm

4.1.3.5.2.2 Đối với tiền gửi NH, KB :

_ KTV gửi thư xác nhận trực tiếp đến cơ quan NH, KBNN để thu được 1 bằng chứng về sự tồn tại thật sự của các loại tiền gửi

_ Đối chiếu, kiểm tra số dư cuối kỳ trên Sổ chi tiết tiền gửi NH,KB với Sổ hợp TK 112 và số phát sinh Nợ, Có TK 112 trên BCĐTK tại ngày 31/12. Đồng thời, đối chiếu với giấy xác nhận của NH,KB về số dư tiền gửi của đơn vị với bảng sao kê mà KTV được đơn vị cung cấp

_ Riêng nguồn kinh phí do NSNN cấp bằng lệnh chi tiền KTV kiểm tra số thực rút, thực chi theo từng nguồn kinh phí xem có đúng quy định hiện hành

_ Kiểm tra, đối chiếu số dư TK 112 tại ngày 31/12 thuộc nguồn NS cấp, KTV xem xét số kinh phí chưa sử dụng hết xử lý có đúng quy định của chế độ tài chính

_ Đối với ngoại tệ phải tính toán lại tỷ giá hối đoái của ngoại tệ sang VN đồng tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ

4.1.3.6 Kiểm toán các khoản thanh toán:

4.1.3.6.1 Kiểm toán các khoản phải thu, phải trả:

4.1.3.6.1.1 Mục tiêu kiểm toán:

_ Xác nhận tính hiện hữu các khoản phải thu, phải trả

_ Xác nhận tính đánh giá đúng đắn của các khoản phải thu, phải trả

_ Xác nhận tính hợp pháp của các khoản phải thu, phải trả

_ Đánh giá độ tin cậy vào hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ trong việc giám sát, kiểm tra các khoản phải thu, phải trả của đơn vị

4.1.3.6.1.2 Trình tự kiểm toán:

a. Đối với nợ phải thu:

- _ KTV trực tiếp xác nhận hoặc gửi thư yêu cầu xác nhận nợ. Thu thập và tổng hợp số liệu theo thư trả lời, giấy xác nhận các khách nợ để xác định các khoản nợ là có thật. Trường hợp khách nợ từ chối không xác nhận nợ hoặc không trả lời, KTV phải kiểm tra chứng từ phát sinh nợ phải thu
- _ KTV kiểm tra chứng từ phản ánh các khoản phải thu và tình hình thanh toán các khoản phải thu, đồng thời kiểm tra, đối chiếu khoản nợ phải thu trên Sổ chi tiết các tài khoản TK311, 312, 313 với Sổ tổng hợp và BCĐTK. Kiểm tra số dư đầu kỳ, số phát sinh và số dư cuối kỳ.
- _ Kiểm tra việc chuyển số dư cuối kỳ năm trước sang số dư đầu năm báo cáo
- _ Xác nhận thời hạn đơn đốc các khoản phải thu.

b. Đối với nợ phải trả:

- _ KTV xác nhận trực tiếp hoặc gửi thư yêu cầu chủ nợ xác nhận.
- _ Kiểm tra chi tiết từng nghiệp vụ phát sinh, số phải trả, số đã trả giữa chúng từ với các TK 331, 332, 334, 335, 336 trên Sổ tổng hợp và chi tiết
- _ Đối chiếu sổ kế toán với xác nhận thực tế và xác nhận qua thư để thu được bằng chứng về sự tồn tại và tính đầy đủ, chính xác của từng khoản nợ phải trả.
- _ Xác nhận thời hạn hoàn trả của từng món nợ phải trả và các khoản nợ không phải trả, đồng thời xem xét tính hợp lý của các biện pháp xử lý nợ phải trả.

4.1.3.6.2 Kiểm toán các khoản phải nộp NSNN:

4.1.3.6.2.1 Mục tiêu kiểm toán:

- _ Xác nhận tính tuân thủ nghĩa vụ phải nộp NSNN theo Luật định
- _ Xác nhận tính đánh giá đúng đắn đối với các khoản phải nộp NSNN
- _ Đánh giá mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với nghĩa vụ phải nộp NS

4.1.3.6.2.2 Trình tự kiểm toán:

- _ KTV kiểm tra, xác định các khoản phải nộp NSNN và tình hình kê khai, nộp thuế và các khoản nộp NSNN thông qua việc xem xét xướng từ, sổ sách kế toán và báo cáo tài chính có liên quan
- _ Xác định số thu của từng loại phí, lệ phí và thu khác theo từng tháng, quý, tổng hợp số phải nộp cả năm. Cụ thể:
 - + Kiểm tra đối tượng nộp phí, lệ phí
 - + Kiểm tra số biên lai và hóa đơn đã phát hành
 - + Phân loại đối tượng thu theo từng mức thu cụ thể để xác định số phải thu
 - + Xem xét các trường hợp miễn, giảm có đúng chế độ quy định về đối tượng, mức miễn, giảm, số tiền..
- _ KTV căn cứ vào cơ chế quản lý và sử dụng các khoản thu để xác định số phải nộp NSNN, số để lại để bổ sung kinh phí và số được trích lập quỹ.
- _ Đối chiếu mức trích quỹ thực tế với quy định để xác nhận việc trích lập quỹ tuân thủ theo đúng chế độ. Mọi trường hợp trích vượt chế độ đều phải thu hồi nộp NS
- _ Xem xét biên bản kiểm tra phê duyệt quyết toán thuế với cơ quan thuế để xác định các khoản chi phí SX-KD không hợp lệ
- _ Kiểm tra số đã nộp, tính toán xác định số còn phải nộp NSNN, sau đó, đối chiếu với số dư TK 333 trên BCĐTK và Sổ tổng hợp TK 333

4.1.3.7 Kiểm toán doanh thu, chi phí và chênh lệch thu chi của hoạt động SX-KD:

4.1.3.7.1 Mục tiêu kiểm toán:

- _ Xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp, tính đầy đủ của các khoản thu, chi hoạt động SX-KD
- _ Xác nhận việc tính toán chính xác chênh lệch thu chi của hoạt động SX-KD và nghĩa vụ thuế phải nộp theo Luật định
- _ Đánh giá khả năng bảo toàn vốn kinh doanh và việc hoàn trả vốn vay, vốn góp.
- _ Đánh giá tính hiệu lực, hiệu quả của hoạt động SX-KD
- _ Đánh giá mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ về tổ chức hoạt động SX-KD để lựa chọn kỹ thuật kiểm toán thích hợp
- _ Xác nhận tính minh bạch trong việc công khai và phân phối kết quả từ hoạt động SX-KD

4.1.3.7.2 Trình tự kiểm toán:

4.1.3.7.2.1 Đối với chi phí SX-KD

- _ Căn cứ vào chứng từ phát sinh chi phí SX-KD, KTV kiểm tra, đối chiếu với Sổ chi phí SX-KD (S63-H)
- _ Căn cứ vào các định mức, tiêu chuẩn để kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý của các chi phí như : chi phí tiêu hao nguyên liệu, vật liệu; chi phí nhân công; chi phí khấu hao TSCĐ; chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền
- _ KTV sử dụng kỹ thuật chọn mẫu một số nội dung chi phí và kiểm tra toàn bộ các ước tính kế toán liên quan đến tính toán xác định chi phí SX-KD
- _ Kiểm tra tính hợp lệ, hợp pháp các chứng từ phản ánh chi phí SX-KD

4.1.3.7.2.2 Đối với doanh thu tiêu thụ hoặc cung ứng dịch vụ:

- _ KTV căn cứ vào Sổ chi tiết doanh thu (S51-H) , kiểm tra phân loại doanh thu của các hoạt động SX-KD
- _ Sử dụng kỹ thuật chọn mẫu kiểm toán để tiến hành kiểm tra những chứng từ bán hàng thuộc mẫu để rút ra kết luận suy rộng cho các nghiệp vụ bán hàng
- _ Kiểm tra, đối chiếu với các hợp đồng và thanh lý hợp đồng mà đơn vị đã ký kết với khách hàng
- _ Kiểm tra sự phù hợp giữa doanh thu và chi phí
- _ Kiểm tra việc tính toán và các bút toán kết chuyển để xác định chênh lệch thu chi của hoạt động SX-KD và nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp theo Luật định

4.1.3.8 Kiểm toán các quỹ :

4.1.3.8.1 Mục tiêu kiểm toán:

- _ Xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của việc trích lập các quỹ
- _ Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ về việc phân phối, sử dụng, công khai minh bạch các quỹ
- _ Đánh giá mức trích lập quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi theo quy định hiện hành

4.1.3.8.2 Trình tự kiểm toán:

- _ KTV xác định tính chính xác tổng số đã trích lập các quỹ và sử dụng các quỹ, chi tiết cho từng loại quỹ

_ Căn cứ vào cơ chế quản lý tài chính cho từng loại hình đơn vị để xác định số được trích lập quỹ

_ Kiểm tra việc phân phối và sử dụng các quỹ, nội dung chi quỹ theo chế độ tài chính quy định và quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị

Việc kiểm toán các quỹ chỉ có đối với các đơn vị được trích lập các quỹ theo quy định, trong đó 2 quỹ phúc lợi và khen thưởng không chế theo quy định. Mọi trường hợp trích lập quỹ sai quy định đều phải xử lý, thu hồi nộp lại cho NSNN

4.2. Kiểm toán nội bộ:

4.2.1 Quy chế tự kiểm tra tình hình tài chính kế toán trong đơn vị HCSN

4.2.1.1 Nội dung quy chế

a. Kiểm tra các khoản thu ngân sách, thu hoạt động của đơn vị

- Kiểm tra các nguồn thu do Ngân sách cấp (trung ương và địa phương)
- Kiểm tra việc thực hiện thu ngân sách được cấp có thẩm quyền giao cho đơn vị thực hiện, bao gồm: Mức thu đối với từng loại phí, lệ phí; tổng số thu phí, lệ phí; số phí, lệ phí phải nộp ngân sách nhà nước; số phí, lệ phí được để lại đơn vị; nguyên tắc phân phối, sử dụng số phí, lệ phí được để lại đơn vị.
- Kiểm tra các khoản thu từ việc đóng góp tự nguyện của các tổ chức, cá nhân để đầu tư, xây dựng các công trình kết cấu hạ tầng.
- Kiểm tra các khoản thu từ các hoạt động kinh doanh, cung ứng dịch vụ (nếu có).

b. Kiểm tra các khoản chi ngân sách, chi khác của đơn vị

- Kiểm tra tính hợp pháp của các khoản chi trong phạm vi tổng dự toán được phê duyệt.
- Kiểm tra tính hợp pháp của các khoản chi ngoài dự toán trong các trường hợp đặc biệt được cấp trên phê duyệt,
- Kiểm tra và xác định rõ nội dung, nguyên nhân thay đổi dự toán, nguyên nhân thực hiện không đúng với tổng dự toán và dự toán chi tiết.
- Kiểm tra việc chấp hành các thủ tục chi tiêu ngân sách nhà nước theo quy định tại Luật ngân sách nhà nước và các văn bản hướng dẫn Luật.
- Kiểm tra những nội dung chi thường xuyên theo đúng định mức, tiêu chuẩn quy định của Nhà nước và quy chế nội bộ:
 - Đối với cơ quan hành chính và đơn vị sự nghiệp không có nguồn thu: Chi cho con người (tiền lương, tiền công, phụ cấp lương, đóng bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, phúc lợi tập thể, tiền thưởng); chi hoạt động nghiệp vụ theo đặc thù của từng đơn vị; chi mua sắm tài sản, sửa chữa, duy tu, bảo dưỡng thường xuyên cơ sở vật chất, máy móc thiết bị tại đơn vị; các khoản chi khác.
 - Đối với đơn vị sự nghiệp có thu: Chi cho con người (tiền lương, tiền công, phụ cấp lương, đóng bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, phúc lợi tập thể, tiền thưởng); chi hoạt động nghiệp vụ theo đặc thù của từng đơn vị; chi mua sắm tài sản, sửa chữa, duy tu, bảo dưỡng thường xuyên cơ sở vật chất, máy móc thiết bị tại đơn vị; chi phục vụ trực tiếp các hoạt động sự nghiệp có thu; các khoản chi khác.

- Kiểm tra các khoản chi hoạt động không thường xuyên gồm: Chi theo đơn đặt hàng của Nhà nước; chi thực hiện nghiên cứu đề tài khoa học; chi chương trình mục tiêu quốc gia; chi thực hiện tỉnh giảm biên chế; chi đầu tư phát triển; các khoản chi đột xuất khác.

- Kiểm tra việc kê khai và nộp Thuế GTGT đối với các hoạt động chịu Thuế GTGT theo quy định của Nhà nước.

c. Kiểm tra việc xác định các khoản chênh lệch thu chi hoạt động và trích lập các quỹ

- Kiểm tra các khoản chênh lệch thu chi hoạt động dự kiến trong quá trình thực hiện thu chi tài chính, gồm: Chênh lệch thu chi hoạt động do khoán biên chế, khoán chi hành chính; chênh lệch thu chi hoạt động sự nghiệp; chênh lệch thu chi hoạt động sản xuất cung ứng dịch vụ; chênh lệch thu chi hoạt động sự nghiệp khác.

- Kiểm tra việc tính toán và nộp Thuế thu nhập doanh nghiệp (nếu có).

- Kiểm tra việc tính toán, trích lập và sử dụng các quỹ tại đơn vị, gồm: Quỹ khen thưởng, phúc lợi; quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp; quỹ dự phòng ổn định thu nhập.

d. Kiểm tra việc quản lý và sử dụng tài sản cố định

- Kiểm tra việc mua sắm tài sản cố định (TSCĐ), bao gồm: Mục đích sử dụng, nguồn kinh phí, chất lượng tài sản, định mức, tiêu chuẩn được mua.

- Kiểm tra việc phân loại TSCĐ tại đơn vị, bao gồm việc phân loại theo tính chất đặc điểm của TSCĐ, phân loại theo mục đích và tình hình sử dụng của TSCĐ.

- Kiểm tra việc ghi chép trong hồ sơ gốc của TSCĐ, bao gồm: Việc ghi chép thẻ TSCĐ, sổ đăng ký, xác định nguyên giá, nguồn hình thành tài sản, nguyên nhân tăng giảm, tình trạng TSCĐ, thủ tục giao nhận, kiểm nhận, thanh toán,... Đối chiếu giữa số ghi trên sổ kế toán với thực tế hiện có của TSCĐ.

- Kiểm tra việc luân chuyển thông tin về TSCĐ, về số liệu ghi chép giữa các thẻ theo dõi TSCĐ.

- Kiểm tra tình hình huy động và hiệu quả sử dụng TSCĐ, tình hình TSCĐ không sử dụng, TSCĐ thuê tài chính,...

- Kiểm tra việc tính hao mòn TSCĐ. Đối với đơn vị sự nghiệp có thu, kiểm tra phân tính khấu hao, phân bổ khấu hao TSCĐ cho hoạt động hoạt động sản xuất và cung ứng dịch vụ.

- Kiểm tra việc sửa chữa lớn TSCĐ, việc thực hiện các quy định của Nhà nước, tính hợp pháp của các chi phí làm tăng nguyên giá của TSCĐ,...

- Kiểm tra tình hình tài sản cố định đã thanh lý, chờ thanh lý. Xem xét nguyên nhân thanh lý; việc tổ chức thanh lý tài sản; chi phí, thu nhập từ việc thanh lý tài sản.

- Kiểm tra việc ghi chép kế toán và lưu trữ tài liệu kế toán kịp thời, đầy đủ đối với các TSCĐ do đơn vị quản lý.

e. Kiểm tra việc quản lý và sử dụng vật liệu, dụng cụ

- Kiểm tra khâu thu mua, vận chuyển, bốc xếp vật liệu, dụng cụ: Nguồn thu mua, chất lượng, quy cách, chi phí thu mua, vận chuyển, bốc xếp vật liệu, dụng cụ.

- Kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của việc nhập kho và xuất kho đưa vào sử dụng đối với vật liệu, dụng cụ.

- Kiểm tra các chứng từ kế toán và việc ghi chép kế toán đối với vật liệu, dụng cụ khi nhập hoặc xuất kho của thủ kho, người làm kế toán và bộ phận sử dụng.

- Kiểm tra tính hợp lý của việc xây dựng các định mức sử dụng vật liệu, dự trữ vật liệu và hao hụt vật liệu.

f. Kiểm tra việc quản lý sử dụng quỹ lương

- Kiểm tra việc chấp hành đúng quy định về quỹ tiền lương được phê duyệt phù hợp với biên chế được giao (nếu có) và nhiệm vụ được giao.

- Kiểm tra việc sử dụng đúng mục đích đối với quỹ tiền lương.

- Kiểm tra việc trích nộp bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế và các khoản phải trích nộp khác theo quy định hiện hành. So sánh, xem xét tổng quỹ lương tối đa được trích với quỹ lương thực tế của đơn vị và phân phối tiền lương cho các cá nhân theo quy chế chi tiêu nội bộ.

- Kiểm tra việc lập dự toán, cấp phát và kế toán quỹ tiền lương phù hợp với Mục lục ngân sách nhà nước.

- Kiểm tra việc chấp hành các quy định về kế toán đối với hạch toán quỹ tiền lương và các khoản trích theo lương:

- Kiểm tra về thời gian lao động, khối lượng, chất lượng lao động thông qua các chứng từ kế toán.

- Kiểm tra việc vận dụng hình thức tính tiền lương, thưởng theo quy định của Nhà nước.

- Kiểm tra việc ghi chép kế toán kịp thời, đầy đủ đối với việc trả lương, thưởng và các khoản khác.

- Đối với các đơn vị sự nghiệp có thu cần kiểm tra: Chi phí tiền lương, việc tổng hợp và phân bổ chi phí tiền lương, đối với nhân viên thuộc bộ phận hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ.

k. Kiểm tra các quan hệ thanh toán

- Kiểm tra việc mở và sử dụng tài khoản tại Kho bạc nhà nước, Ngân hàng và các tổ chức tín dụng (nếu có).

- Kiểm tra các quan hệ thanh toán giữa đơn vị với cơ quan Nhà nước, bao gồm tình hình về nguồn kinh phí do Nhà nước hoặc cấp trên cấp và các khoản phải nộp Nhà nước, thanh toán nội bộ cấp trên, cấp dưới.

- Kiểm tra các quan hệ thanh toán với cán bộ, viên chức trong cơ quan, đơn vị, như: Tạm ứng và việc thanh toán tạm ứng, các khoản lương, thưởng và các khoản tính theo lương.

- Kiểm tra các quan hệ thanh toán gồm các khoản phải thu, phải trả với các đối tượng bên ngoài đơn vị.

- Kiểm tra việc chấp hành các quy định về kế toán đối với các khoản phải thu, phải trả.

l. Kiểm tra việc quản lý và sử dụng các khoản vốn bằng tiền

- Kiểm tra tiền mặt tại quỹ, gồm: kiểm tra số lượng tiền mặt thực có trong quỹ, đối chiếu với số liệu trong sổ kế toán.

- Kiểm tra các khoản thu, chi tiền mặt có đúng với quy định hiện hành và đảm bảo tính kịp thời đầy đủ hay không.

- Kiểm tra số dư tiền gửi của đơn vị tại Kho bạc, Ngân hàng; đối chiếu số liệu giữa số dư tiền gửi với số liệu trên sổ kế toán.

- Kiểm tra các khoản đầu tư tài chính (nếu có) mà đơn vị đang nắm giữ, kiểm tra về mặt giá trị, tính hợp pháp và thời gian còn lại của những khoản đầu tư này.

- Kiểm tra việc chấp hành các quy định kế toán đối với các khoản vốn bằng tiền tại đơn vị.

m. Kiểm tra việc thực hiện quyết toán thu chi tài chính

- Kiểm tra quyết toán số kinh phí thực chi trên nguyên tắc tuân thủ dự toán năm (kể cả những điều chỉnh dự toán năm) đã được phê duyệt và Mục lục ngân sách nhà nước.

- Kiểm tra các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và việc điều chỉnh thu chi tài chính trong thời gian chỉnh lý quyết toán.

- Thông qua việc quyết toán thu chi có thể phân tích, đánh giá kết quả chấp hành dự toán của đơn vị, nguyên nhân không thực hiện đúng dự toán nhằm rút ra những kinh nghiệm và bài học cần thiết cho kỳ chấp hành dự toán tiếp theo.

n. Kiểm tra công tác đầu tư xây dựng cơ bản

- Kiểm tra quy trình xây dựng kế hoạch đầu tư và việc triển khai cấp phát vốn cho từng dự án tại đơn vị.

- Kiểm tra quy trình thẩm định dự án, thiết kế kỹ thuật và lập tổng dự toán của từng dự án triển khai thực hiện tại đơn vị.

- Kiểm tra công tác đấu thầu tuyển chọn đơn vị tư vấn và nhà thầu của từng dự án tại đơn vị.

- Kiểm tra công tác giám sát, quản lý các đơn vị tư vấn, nhà thầu của chủ đầu tư.

- Kiểm tra việc thực hiện các thủ tục thanh toán liên quan đến hoạt động đầu tư.

- Kiểm tra việc quyết toán, nghiệm thu và bàn giao đưa vào sử dụng công trình xây dựng cơ bản.

- Kiểm tra việc chấp hành và tuân thủ các quy định về chế độ quản lý đầu tư xây dựng cơ bản của Nhà nước; việc chấp hành chế độ báo cáo của đơn vị đối với cơ quan quản lý các cấp.

- Kiểm tra việc chấp hành các quy định về kế toán đối với công tác đầu tư xây dựng cơ bản.

o. Kiểm tra kế toán

- Kiểm tra việc lập, thu thập, xử lý chứng từ kế toán.
- Kiểm tra việc mở sổ, ghi sổ, khóa sổ kế toán.
- Kiểm tra việc áp dụng và ghi chép các tài khoản kế toán.
- Kiểm tra việc lập báo cáo tài chính, phân tích, nộp và sử dụng báo cáo tài chính.

- Kiểm tra việc thực hiện kiểm kê tài sản thường xuyên hoặc đột xuất theo quy định của Nhà nước, việc thực hiện lưu trữ hồ sơ tài liệu kế toán.

- Đối với các đơn vị phải kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật thì phải xem xét việc đơn vị có thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định, ý kiến của cơ quan kiểm toán và xử lý của đơn vị.

p. Kiểm tra việc tổ chức và lãnh đạo công tác tài chính, kế toán

- Kiểm tra việc tổ chức bộ máy, phân công công việc và lề lối làm việc, đánh giá tính hợp lý của việc bố trí, sử dụng cán bộ, quan hệ công tác và mối quan hệ giữa các cá nhân và bộ phận.

- Kiểm tra trình độ, bằng cấp của cán bộ, viên chức tài chính, kế toán theo quy định của Nhà nước và tình hình thực tế của đơn vị.

- Kiểm tra việc tuyển dụng, đào tạo, bồi dưỡng và bố trí kế toán trưởng, cán bộ, viên chức tài chính, kế toán.

4.2.1.2 Trình tự thực hiện quy chế tự kiểm tra:

a. Đối với hình thức tự kiểm tra thường xuyên mọi hoạt động kinh tế, tài chính

- Mỗi cá nhân tham gia xử lý công việc liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế tài chính đều có trách nhiệm xem xét đến các phần công việc đã thực hiện trước đó và công việc của chính mình.

- Khi phát hiện ra những sai phạm, vướng mắc cần phải báo cáo người phụ trách trực tiếp để có biện pháp xử lý ngay.

b. Đối với các cuộc tự kiểm tra thường xuyên theo kế hoạch hoặc đột xuất

- Lập kế hoạch và lựa chọn phương án kiểm tra:

- Chuẩn bị kiểm tra:

- Thực hiện kiểm tra:

c. Trình tự và phương pháp tự kiểm tra tài chính, kế toán

- Thu thập, xử lý các tài liệu liên quan đến cuộc kiểm tra về các chế độ chính sách hiện hành, các quy định nội bộ đơn vị.

- Kiểm tra, phát hiện, ghi chép và tổng hợp số liệu, thông tin liên quan đến cuộc kiểm tra.

- Đối soát các hành vi phát hiện được trong quá trình kiểm tra với các chế độ chính sách hiện hành của Nhà nước, quy định của đơn vị, dự toán, công việc được giao. Tiến hành thẩm tra, xác minh đối với trường hợp có nghi vấn.

- Đánh giá mức độ của các sai phạm, nghiên cứu và đề ra những biện pháp khắc phục, xử lý kết quả kiểm tra theo thẩm quyền.

- Lập và gửi báo cáo kết quả kiểm tra, những kiến nghị giải quyết và công khai kết quả kiểm tra.

d. Xử lý kết quả tự kiểm tra và công khai kết quả tự kiểm tra

- Căn cứ vào kết quả tự kiểm tra, các bộ phận và cá nhân có thành tích trong hoạt động tài chính, kế toán sẽ được xem xét để khen thưởng đột xuất hoặc định kỳ theo quy định.

- Các trường hợp vi phạm nguyên tắc quản lý tài chính, kế toán tùy theo tính chất và mức độ vi phạm đơn vị phải thông báo cho các bộ phận, cá nhân và có quyết định xử lý trách nhiệm về hành chính, công vụ theo quy định.

- Định kỳ hoặc cuối năm vào thời điểm công khai tài chính đơn vị phải thông báo công khai kết quả tự kiểm tra tài chính, kế toán và kết quả xử lý kết luận tự kiểm tra.

e. Chế độ báo cáo

- Hàng năm, đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước phải lập báo cáo tự kiểm tra tài chính, kế toán về tình hình thực hiện kế hoạch kiểm tra, nội dung kiểm tra và kết quả kiểm tra của đơn vị mình.

- Đối với các cuộc kiểm tra đột xuất đơn vị phải lập báo cáo tự kiểm tra về nguyên nhân phải kiểm tra đột xuất, nội dung kiểm tra và kết quả kiểm tra đột xuất.

- Báo cáo tổng hợp kết quả tự kiểm tra hàng năm được sử dụng để đánh giá, chấn chỉnh tình hình hoạt động của đơn vị và gửi cho cơ quan chủ quản cấp trên.

- Thời hạn gửi báo cáo tự kiểm tra của các đơn vị cùng với báo cáo quyết toán ngân sách hàng năm.

4.2.2 Kiểm toán nội bộ trong Doanh nghiệp:

4.2.2.1 Định nghĩa về kiểm toán nội bộ

4.2.2.2. Chức năng kiểm toán nội bộ: Kiểm toán nội bộ có 3 chức năng: Kiểm tra, xác nhận và đánh giá.

a. Kiểm tra tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ;

b. Kiểm tra và xác nhận chất lượng, độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị trước khi trình ký duyệt;

c. Kiểm tra sự tuân thủ các nguyên tắc hoạt động, quản lý kinh doanh, đặc biệt sự tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chính sách, nghị quyết, quyết định của Hội đồng quản trị, của Ban Giám đốc doanh nghiệp;

d. Phát hiện những sơ hở, yếu kém, gian lận trong quản lý, trong bảo vệ tài sản của doanh nghiệp; đề xuất các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống quản lý, điều hành kinh doanh của doanh nghiệp.

4.2.2.3 Nội dung và phương pháp kiểm toán nội bộ: Nội dung công việc của kiểm toán nội bộ:

4.2.2.3.1 Nội dung kiểm toán nội bộ:

a. Kiểm toán hoạt động

- Kiểm tra việc huy động, phân phối sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực (nhân lực, vật tư, hàng hoá, tài sản, tiền vốn..., lợi thế kinh doanh...)... của doanh nghiệp;
- Kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động sản xuất, kinh doanh; phân phối và sử dụng thu nhập; kết quả bảo toàn và phát triển vốn.
- Kiểm tra và đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp.

b. Kiểm toán tính tuân thủ

- Kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán; chế độ quản lý của Nhà nước và tình hình chấp hành các chính sách, nghị quyết, quyết định, quy chế của Hội đồng quản trị, của Ban Giám đốc;
- Kiểm tra tính tuân thủ các quy định về nguyên tắc, quy trình nghiệp vụ, thủ tục quản lý của toàn bộ cũng như của từng khâu công việc, của từng biện pháp trong hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Kiểm tra sự chấp hành các nguyên tắc, các chính sách, các chuẩn mực kế toán từ khâu lập chứng từ, vận dụng hệ thống tài khoản, ghi sổ kế toán, tổng hợp thông tin và trình bày báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, đến lưu trữ tài liệu kế toán...;

c. Kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị

- Kiểm tra và xác nhận tính kịp thời, đầy đủ, khách quan, tính tin cậy của báo cáo tài chính; báo cáo kế toán quản trị trước khi (Tổng) Giám đốc ký duyệt và công bố;
- Kiểm tra và đánh giá các báo cáo tài chính, kế toán quản trị; đưa ra những kiến nghị và tư vấn cần thiết cho hoạt động sản xuất, kinh doanh nhằm đảm bảo sự hợp lý và hiệu quả.

4.2.2.3.2 Phương pháp kiểm toán nội bộ:

Tùy theo tính chất của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lựa chọn và áp dụng những phương pháp, thủ tục kiểm toán phù hợp với mục tiêu và yêu cầu kiểm toán.

Thủ tục và phương pháp kiểm toán được lựa chọn và áp dụng
gồm :

- Quan sát
- Kiểm kê thực tế
- Xác minh
- Xem xét; đối chiếu văn bản, tài liệu, chế độ, luật lệ; thu thập và đánh giá các bằng chứng;
- Tính toán, so sánh, phân tích, kiểm tra trên máy vi tính;
- Tổng hợp, lựa chọn thông tin, xác định nguyên nhân và mức độ liên quan của từng nguyên nhân;
- Dự đoán, dự báo xu hướng, khả năng; và các bước kiểm tra, đánh giá khác mà kiểm toán viên xét thấy cần thiết phải tiến hành trong từng trường hợp cụ thể.

4.2.2.4 Quy trình kiểm toán nội bộ: Trình tự các bước công việc của một cuộc kiểm toán nội bộ

a. Lập kế hoạch và lựa chọn phương pháp kiểm toán

- Lập chương trình kế hoạch, xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi và thời gian tiến hành kiểm toán nội bộ;
- Xác định quy mô cuộc kiểm toán; phương pháp, cách thức tiến hành kiểm toán, biện pháp tổ chức thực hiện; tổ chức lực lượng kiểm toán (bao gồm cả kiểm toán viên trong, ngoài doanh nghiệp và các nhân viên chuyên môn cần huy động).

b. Công tác chuẩn bị kiểm toán

- Nghiên cứu các văn bản, tài liệu liên quan đến tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, nhiệm vụ kế hoạch và các điều kiện, biện pháp, các chính sách, quy định của doanh nghiệp trong kỳ kinh doanh sẽ kiểm toán. Sơ bộ đánh giá những thay đổi về điều kiện và môi trường hoạt động kinh doanh ảnh hưởng đến các mặt hoạt động của doanh nghiệp;
- Tìm hiểu chính sách, quy định mới và các chủ trương, biện pháp phát sinh trong kế toán, kiểm toán;
- Xem xét các báo cáo, tài liệu, hồ sơ kiểm toán trước đó (nếu có), kể cả các tài liệu bên ngoài doanh nghiệp có liên quan đến cuộc kiểm toán; tóm tắt các

thông tin cần phải kiểm tra trong quá trình kiểm toán sắp tới; thu thập và chuẩn bị các mẫu, các chương trình, các chỉ dẫn cho cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành.

c. Thực hiện việc kiểm toán

- Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nội bộ phải xem xét, thu thập và đánh giá đủ các bằng chứng cần thiết có liên quan, kể cả các chứng cứ bên ngoài doanh nghiệp...;
- Xem xét, đánh giá và việc thực hiện các chính sách, quy định trong thực tế hoạt động của doanh nghiệp.
- Đánh giá khả năng sai sót, nhầm lẫn, gian lận đối với từng loại nghiệp vụ, từng hoạt động kinh tế. Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro của các nghiệp vụ phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp.
- Thực hiện phân tích, khảo sát các khoản mục chính, khảo sát bổ sung các chi tiết; xem xét các sự kiện tiếp sau, đánh giá kết quả cuộc kiểm toán.
- Các bước tiến hành thực hiện cuộc kiểm toán phải theo đúng quy trình của một cuộc kiểm toán và các bước tiến hành kiểm toán phải được ghi nhận trên tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

d. Kết thúc cuộc kiểm toán

@ Khi kết thúc cuộc kiểm toán:

- Kiểm toán viên nội bộ phải lập báo cáo kiểm toán;
- Báo cáo kiểm toán phải trình bày đầy đủ các nội dung và kết quả kiểm toán theo mục tiêu, yêu cầu đã đề ra cho từng cuộc kiểm toán; xác nhận tính đầy đủ, hợp lý của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị hàng năm trước khi trình ký duyệt; đề xuất các kiến nghị và biện pháp xử lý các sai sót, gian lận, các vi phạm, nêu các giải pháp cần thiết để nâng cao chất lượng và hiệu quả quản lý kinh doanh của doanh nghiệp;
- Báo cáo kiểm toán được gửi cho Chủ tịch Hội đồng quản trị, cho (Tổng) Giám đốc doanh nghiệp. Việc lưu hành và công bố báo cáo kiểm toán nội bộ tùy theo tính chất kiểm toán và do Chủ tịch Hội đồng quản trị, (Tổng) Giám đốc quyết định. Riêng báo cáo kiểm toán báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị được đính kèm báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị trước khi lưu hành.

@ Phúc tra kết quả kiểm toán là công việc tiếp sau cuộc kiểm toán nhằm kiểm tra lại việc triển khai thực hiện những kiến nghị, những đề

nghị xử lý và những giải pháp đã nêu trong báo cáo kiểm toán ở các bộ phận quản lý, điều hành kinh doanh trong doanh nghiệp.

4.2.2.5 Trách nhiệm và quyền hạn của kiểm toán viên nội bộ

4.2.2.5.1 Trách nhiệm của kiểm toán viên nội bộ

- Kiểm toán viên nội bộ thực hiện nhiệm vụ theo kế hoạch kiểm toán đã được Tổng Giám đốc, hoặc Giám đốc phê duyệt và chịu trách nhiệm trước (Tổng) Giám đốc về chất lượng, về tính trung thực, hợp lý của báo cáo kiểm toán và về những thông tin tài chính, kế toán đã được kiểm toán.
- Trong quá trình thực hiện công việc, kiểm toán viên nội bộ phải tuân thủ luật pháp, tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực nghề nghiệp về kiểm toán, các chính sách, chế độ hiện hành của Nhà nước.
- Kiểm toán viên phải khách quan, đề cao tính độc lập trong hoạt động kiểm toán. Không ngừng nâng cao năng lực chuyên môn, cập nhật kiến thức, giữ gìn đạo đức nghề nghiệp.
- Tuân thủ nguyên tắc bảo mật các số liệu, tài liệu đã được kiểm toán (loại trừ các trường hợp có yêu cầu của tòa án, hoặc các nghĩa vụ liên quan đến tiêu chuẩn nghề nghiệp).

4.2.2.5.2 Quyền hạn của kiểm toán viên nội bộ:

- Được độc lập về chuyên môn nghiệp vụ. Không bị chi phối, hoặc can thiệp khi thực hiện hoạt động kiểm toán và trình bày ý kiến trong báo cáo kiểm toán.
- Có quyền yêu cầu các bộ phận, cá nhân được kiểm toán và bộ phận có liên quan cung cấp thông tin, tài liệu phục vụ cho công tác kiểm toán.
- Được ký xác nhận trên báo cáo kiểm toán nội bộ do cá nhân tiến hành, hoặc chịu trách nhiệm thực hiện theo nhiệm vụ kiểm toán được giao.
- Nêu các ý kiến đề xuất, các giải pháp, kiến nghị, các ý kiến tư vấn cho việc cải tiến, hoàn thiện công tác quản lý, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh; ngăn ngừa các sai sót gian lận, các việc làm sai trái trong doanh nghiệp...
- Được bảo lưu ý kiến đã trình bày trong báo cáo kiểm toán nội bộ, được quyền đề nghị cơ quan chức năng của Nhà nước xem xét lại quyết định của (Tổng) Giám đốc về bãi nhiệm kiểm toán viên.

*** HẾT ***

CÂU HỎI TRẮC NGHIỆM VÀ BÀI TẬP KIỂM TOÁN

A. Một số câu hỏi trắc nghiệm:

- 1: Khi phát hiện có dấu hiệu gian lận, Kiểm toán viên:
 - a. Thông báo cho Ban Giám đốc
 - b. Xem xét gian lận có ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo tài chính không
 - c. Đánh giá lại môi trường kiểm soát
 - d. Cả 3 câu trên đều đúng
- 2: Kiểm toán hoạt động nhằm mục đích chính là:
 - e. Giúp đỡ kiểm toán viên độc lập trong khi kiểm toán báo cáo tài chính.
 - f. Bảo đảm rằng các chính sách, thủ tục kiểm soát nội bộ được thực hiện đúng.
 - g. Cung cấp kết quả kiểm toán nội bộ về tài chính kế toán cho các nhà quản lý.
 - h. Đánh giá tính hữu hiệu và hiệu quả của một phương án, một hoạt động.
- 3: Sự khác biệt cơ bản giữa kiểm toán độc lập và kiểm toán nội bộ là:

- a. Kiểm toán độc lập phục vụ cho người bên ngoài đơn vị, kiểm toán nội bộ phục vụ cho nhà quản lý doanh nghiệp.
- b. Kiểm toán độc lập có thu phí, kiểm toán nội bộ không thu phí.
- c. Kiểm toán độc lập tiến hành sau khi kết thúc niên độ, kiểm toán nội bộ tiến hành khi cần thiết.
- d. Kiểm toán độc lập do người bên ngoài đơn vị thực hiện, kiểm toán nội bộ do người của đơn vị tiến hành.

4: Mục đích chính của kiểm toán độc lập là:

- a. Làm giảm trách nhiệm của nhà quản lý đối với báo cáo tài chính.
- b. Nhằm thiết lập sự tin nhiệm đối với các báo cáo tài chính của doanh nghiệp.
- c. Nhằm phát hiện các gian lận và sai sót.
- d. Cung cấp cho người sử dụng một sự đảm bảo hợp lý về tính trung thực và hợp lý của các báo cáo tài chính.
- e. Nhằm đảm bảo tính chính xác của các báo cáo tài chính.

5: Mục tiêu kiểm toán ngân sách nhà nước của Kiểm toán Nhà Nước là :

- a. Xác nhận tính đúng đắn & hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách
- b. Ngăn chặn gian lận & sai sót
- c. Kiểm soát hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị
- d. Cả 3 câu trên

6: Điều nào sau đây không phải là lý do chính của việc kiểm toán báo cáo tài chính:

- a. Sự phức tạp của việc lập và trình bày báo cáo tài chính.
- b. Người sử dụng thông tin báo cáo tài chính khó tiếp cận thông tin kế toán của đơn vị.
- c. Ảnh hưởng quan trọng của báo cáo tài chính đến việc ra quyết định.
- d. Do mâu thuẫn quyền lợi giữa nhà quản lý và kiểm toán viên độc lập.

7: Ví dụ nào sau đây không phải là kiểm toán tuân thủ:

- a. Kiểm toán một dự án mới để đánh giá tính khả thi và hiệu quả.
- b. Kiểm toán của cơ quan thuế đối với doanh nghiệp.
- c. Kiểm toán các đơn vị phụ thuộc về việc thực hiện qui chế của công ty.
- d. Kiểm toán một phân xưởng sản xuất để quyết định xem có tiếp tục hoạt động nữa hay không.

8: Kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm pháp lý khi:

- a. Không tìm thấy sai phạm trong báo cáo tài chính của khách hàng.
- b. Không tuân thủ chuẩn mực kiểm toán và gây thiệt hại cho người thứ ba.
- c. Không phát hiện được sự gian lận của nhân viên khách hàng.
- d. Vi phạm đạo đức nghề nghiệp.

B. Một số câu hỏi và bài tập:

Bài 1: Vận dụng định nghĩa kiểm toán, hãy làm rõ các khái niệm:

- + Kiểm toán viên đủ năng lực và độc lập.
- + Thu thập và đánh giá bằng chứng.
- + Các tiêu chuẩn được thiết lập.
- + Thông tin cần kiểm tra.

Trong các trường hợp sau:

- a> Kiểm toán báo cáo tài chính do kiểm toán độc lập thực hiện.
- b> Kiểm toán thuế do cơ quan thuế thực hiện.
- c> Kiểm toán ngân sách nhà nước do kiểm toán nhà nước thực hiện.

Bài 2: Sau khi thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên kết luận:

- a. Bộ phận giao, nhận hàng của công ty hoạt động không hiệu quả.
- b. Báo cáo tài chính của công ty được trình bày một cách trung thực và hợp lý.
- c. Quyết toán thuế của công ty không phù hợp những qui định về luật thuế.
- d. Công ty đã tuân thủ những điều khoản trong hợp đồng đã ký với khách hàng X.
- e. Kiểm toán các đơn vị phụ thuộc về việc thực hiện qui chế của công ty.
- f. Kiểm toán một phân xưởng sản xuất để quyết định xem có tiếp tục hoạt động nữa hay không.
- g. Bộ phận bán hàng khu vực miền Tây của công ty hoạt động không hiệu quả.
- h. Tình hình thu, chi ngân sách của tỉnh A đã tuân thủ đúng luật ngân sách và các chính sách, pháp luật có liên quan.

Yêu cầu: Trong từng trường hợp, hãy xác định mục đích kiểm toán và chủ thể kiểm toán.

Bài 3: Có các trường hợp sau:

- a. Kiểm toán báo cáo tài chính của một công ty cổ phần có niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán để công khai thông tin cho cổ đông và nhà đầu tư.
- b. Kiểm tra bộ phận giao nhận hàng của công ty để đánh giá hiệu quả hoạt động và đề ra biện pháp cải thiện.
- c. Kiểm tra quyết toán thuế của công ty để xác định tình trạng chấp hành thuế.
- d. Kiểm tra mức độ tuân thủ các chỉ thị của lãnh đạo công ty ở các bộ phận chấp hành.
- e. Lập sổ sách kế toán cho một công ty.
- f. Kiểm toán báo cáo tài chính của một đơn vị trực thuộc để xem xét năng lực của bộ phận kế toán và tình hình tài chính ở đơn vị này.
- g. Tìm hiểu, phân tích hệ thống kế toán của một doanh nghiệp để đưa ra đề xuất về việc sử dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ công việc kế toán.

Giả sử có các loại kiểm toán viên: kiểm toán viên độc lập, kiểm toán nội bộ, kiểm toán viên thuế, kiểm toán viên nhà nước; và có các hoạt động : kiểm toán báo cáo tài chính, kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ, dịch vụ tư vấn, dịch

vụ kế toán. Trong từng trường hợp, hãy xác định: loại kiểm toán viên thực hiện và loại hoạt động được tiến hành.

Bài 4: Theo các anh (chị), Nhà nước có cần bắt buộc mọi loại hình doanh nghiệp đều phải mời kiểm toán độc lập kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm hay không? Tại sao?

Bài 5 : Doanh nghiệp TOHADICO bán một thiết bị trả góp với tổng số tiền theo giá trả góp (chưa tính thuế GTGT) là 500 triệu đồng, giá bán thu tiền ngay là 380 triệu đồng, thuế GTGT phải nộp là 38 triệu đồng. Việc bán hàng được thực hiện vào ngày 31/12/2005. Số tiền này được thanh toán trong vòng 5 năm kể từ ngày mua hàng, số tiền này được trả cuối mỗi năm là 100 triệu đồng. Lãi suất chiết khấu hàng năm là 10%/năm. Kế toán doanh nghiệp đã tính toán và ghi nhận riêng bút toán cho năm 2005 như sau:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng	538 trđ
---------------------------------	---------

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng hóa và dịch vụ	450 trđ
---	---------

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính	50 trđ
---	--------

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp	38 trđ
---------------------------------	--------

(Đồng thời ghi nhận giá vốn của hoạt động trên là 300 triệu đồng)

Biết rằng: Thuế suất thuế TNDN là 28%.

Câu hỏi: Hạch toán như vậy đúng hay sai, nếu sai thì ảnh hưởng đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán năm 2005 như thế nào?

Bài 6: Vào đầu năm 2005, Công ty HADICO mua một phần mềm mới để thay thế cho một phần mềm điều khiển một hệ thống máy cấp liệu tự động cho nhà máy sản xuất có hoạt động phức tạp (phần mềm cũ đã trang bị từ năm 2003 cùng hệ thống máy cấp liệu tự động). Phần mềm mới này trị giá 200 triệu đồng chưa bao gồm thuế GTGT, ước tính sẽ phải thay thế sau 5 năm sử dụng, giá trị thanh lý ước tính bằng 0. Hệ thống máy cấp liệu tự động và phần mềm điều khiển cũ được mua từ năm 2003, có thời gian sử dụng ước tính là 6 năm. Khi nhận phần mềm mới này, kế toán doanh nghiệp đã tính toán và ghi nhận tài sản này trong năm 2005 như sau:

Nguyên giá TSCĐ được ghi nhận tại năm 2005:

Nợ TK 213 - Tài sản cố định vô hình	200 trđ
-------------------------------------	---------

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ	20 trđ
-------------------------------------	--------

Có TK liên quan (111, 112, 331...)	220 trđ
------------------------------------	---------

Khấu hao năm 2005:

Nợ TK 6274 - Chi phí khấu hao SXC	40 trđ
-----------------------------------	--------

Có TK 2143 - Khấu hao tài sản cố định vô hình	40 trđ
---	--------

Biết rằng: Thuế suất thuế GTGT là 10%; Thuế suất thuế TNDN là 28%.

Câu hỏi: Hãy chỉ ra những sai sót trong việc hạch toán các nghiệp vụ trên và phân tích sự ảnh hưởng của chúng tới các Báo cáo tài chính như thế nào?

Tài liệu tham khảo:

Sinh viên cần tham khảo các tài liệu sau:

1. Kiểm toán, Trường ĐHKT TP.HCM-NXB Lao động xã hội.
2. Bài tập kiểm toán, Trường ĐHKT TP.HCM-NXB Lao động xã hội.
3. Các văn bản pháp luật:
 - Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập.
 - Nghị định số 133/2005/NĐ-CP ngày 31/10/2005 của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP.
 - Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 20/9/1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 4 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 1).
 - Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 2).
 - Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 3).
 - Quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/3/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 5 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 4).
 - Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC ngày 28/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 5).
 - Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 06 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 6).
 - Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán.
 - Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.

- Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC ngày 29/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 04 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 7).

- Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/5/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về ban hành "Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán".

- Quyết định số 89/2007/QĐ-BTC ngày 24/10/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán.

- Quyết định số 94/2007/QĐ-BTC ngày 16/11/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Quy chế thi và cấp Chứng chỉ KTV và Chứng chỉ hành nghề kế toán.

- Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập.

- Thông tư số 60/2006/TT-BTC ngày 28/6/2006 của Bộ Tài chính hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán.

- Thông tư số 72/2007/TT-BTC ngày 27/6/2007 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc đăng ký và quản lý hành nghề kế toán.

4. Các tài liệu sách, báo, tạp chí về kế toán kiểm toán.

5. Các website về kế toán kiểm toán.