

HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG --ເઝઃઃઃ 8





# BÀI GIẨNG KIỂM TOÁN CĂN BẨN



Th.S Nguyễn Thị Chinh Lam



HÀ NỘI – 2015



## MŲC LŲC

LỜI NÓI ĐẦU	1
CHƯƠNG 1 TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN	2
1.1. BẢN CHẤT CỦA KIỂM TOÁN	2
1.2. MỤC ĐÍCH CỦA KIỂM TOÁN	6
1.3. CHỨC NĂNG CỦA KIỂM TOÁN	7
1.3.1. Chức năng xác minh	7
1.3.2. Chức năng bày tỏ ý kiến	8
1.4. CÁC LOẠI KIỂM TOÁN	8
1.4.1. Phân loại kiểm toán theo đối tượng cụ thể	8
1.4.2. Phân loại kiểm toán theo chủ thể kiểm toán	10
CHƯƠNG 2 CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN SỬ DỤNG TRONG KIỂM TOÁN 2.1. CHÚNG TỪ KIỂM TOÁN, CƠ SỞ DẪN LIỆU VÀ BẰNG CHÚNG	14
KIỂM TOÁN	14
2.1.1. Chứng từ kiểm toán	14
2.1.2. Cơ sở dẫn liệu	14
2.1.3. Bằng chứng kiểm toán	16
2.1.4. Hồ sơ kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán	26
2.2. HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ	27
2.2.1. Khái niệm	27
2.2.2. Các yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát nội bộ	28
2.3. GIAN LẬN VÀ SAI SÓT	32
2.3.1. Khái niệm về gian lận và sai sót	33
2.3.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ gian lận và sai sót	33
2.3.3. Trách nhiệm của kiểm toán viên về gian lận và sai sót	34
2.4. TRỌNG YẾU VÀ RỬI RO	35

2.4.1. Trọng yếu	35
2.4.2. Rủi ro trong kiểm toán	38
2.4.3. Quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro trong kiểm toán	38
2.5. KHÁI NIỆM HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC	39
CHƯƠNG 3 PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN	43
3.1. PHƯƠNG PHÁP KHOA HỌC CHUNG	43
3.2. PHƯƠNG PHÁP KỸ THUẬT, NGHIỆP VỤ	44
3.2.1. Phương pháp kiểm toán cơ bản	44
3.2.2. Phương pháp kiểm toán tuân thủ	52
3.3. CHỌN MẪU KIỂM TOÁN	54
3.3.1. Mẫu thống kê và mẫu phi thống kê	54
3.3.2. Phương pháp lấy mẫu	55
3.3.3 Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ	59
3.3.4. Kỹ thuật phân tổ	59
3.3.5. Chương trình lấy mẫu kiểm toán	60
CHƯƠNG 4 TRÌNH TỰ CÁC BƯỚC KIỂM TOÁN	63
4.1. LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN	63
4.1.1. Kế hoạch chiến lược	70
4.1.2. Kế hoạch chi tiết	73
4.1.3. Chương trình kiểm toán	75
4.2. THỰC HIỆN KIỂM TOÁN	76
4.3. KÉT THÚC KIỂM TOÁN	81
4.3.1. Các yếu tố cơ bản của một báo cáo kiểm toán	81
4.3.2. Các loại báo cáo kiểm toán	86
4.3.3. Ngày ghi trên báo cáo kiểm toán, các sự kiện sau ngày lập báo cáo kiểm toán và sau ngày phát hành báo cáo tài chính	94

CHƯƠNG 5 TỔ CHỨC KIỂM TOÁN	98
5.1. KIĚM TOÁN VIÊN	98
5.1.1. Kỹ năng và khả năng của kiểm toán viên	98
5.1.2. Đạo đức của kiểm toán viên	98
5.1.3. Tính độc lập của kiểm toán viên	99
5.1.4. Tôn trọng bí mật	99
5.1.5. Tôn trọng pháp luật	99
5.1.6. Các chuẩn mực nghiệp vụ	99
5.2. CÁC MỐI QUAN HỆ CƠ BẢN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN	102
5.3. TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN	106
5.3.1. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ	106
5.3.2. Tổ chức bộ máy kiểm toán độc lập	107
5.3.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán Nhà nước	109
TÀI LIỆU THAM KHẢO	116

#### LỜI NÓI ĐẦU

Hoạt động kiểm toán được tạo lập chính thức và phát triển tại nước ta vào những năm 90 của thế kỷ trước, sau hơn 20 năm tồn tại và phát triển, kiểm toán đã và đang dần khẳng định vị trí và vai trò của mình trong nền kinh tế quốc dân. Tuy nhiên đứng trước những cơ hội cùng với sự phát triển không ngừng của đất nước, ngành kiểm toán cũng có những thách thức không nhỏ trong đó cần kể đến là nhu cầu nguồn nhân lực có chất lượng.

Nhận thấy nhu cầu trên, hiện nay các trường đại học và cao đẳng trên cả nước đã quan tâm đến việc đào tạo sinh viên nhằm cung cấp cho các tổ chức kiểm toán. Do nguồn lực còn hạn chế nên các cơ sở đào tạo thực hiện hướng đào tạo chủ yếu là kế toán, tận dụng kiến thức đào tạo của ngành bổ sung phần kiến thức kiểm toán nhằm tăng cơ hội tìm kiếm việc làm cho sinh viên khi tốt nghiệp. Hiện nay chương trình đào tạo ngành kế toán của Học viện công nghệ Bưu chính viễn thông ngoài những môn học hướng tới ngành đào tạo còn có những môn học liên quan tới lĩnh vực kiểm toán trong đó có môn học Kiểm toán căn bản. Với mong muốn xây dựng hệ thống bài giảng dành riêng cho giảng viên và sinh viên ngành kế toán của Học viện Công nghệ Bưu chính viễn thông tác giả đã thực hiện biên soạn bài giảng "Kiểm toán căn bản".

Bài giảng được thực hiện biên soạn trên tính thần tiếp thu nội dung mới nhất những quy định, chuẩn mực, quy tắc điều chính trong lĩnh vực kiểm toán và kế thừa phát huy những điểm mạnh trong bài giảng của những trường đại học danh tiếng đồng thời dựa trên những kinh nghiệm thực tế giảng dạy của tác giả. Bài giảng đã hệ thống những vấn đề cơ bản về kiểm toán như: bản chất, chức năng, phương pháp kiểm toán, trình tự kiểm toán, tổ chức kiểm toán.

Để bài giảng thực sự trở thành tài liệu hữu ích phục vụ cho hoạt động giảng dạy và học tập, tác giả mong muốn nhận được những góp ý với tinh thần xây dựng, chia sẻ chân thành từ phía độc giả.

Xin chân thành cảm ơn!

Hà nội 06/2015 CHỦ BIÊN

NGUYỄN THI CHINH LAM

## CHƯƠNG 1 TỔNG QUAN VỀ KIỆM TOÁN

## 1.1. BẢN CHẤT CỦA KIỂM TOÁN

Kiểm toán (Audit) nguồn gốc từ la tinh "Audire" nghĩa là "Nghe". Hình thức ban đầu của kiểm toán cổ điển là việc kiểm tra và thực hiện bằng cách người đọc báo cáo đọc to lên cho một bên độc lập nghe và chấp nhận. Thuật ngữ "kiểm toán" thực sự mới xuất hiện và sử dụng ở Việt Nam từ những năm đầu của thập kỷ 90. Khái niệm kiểm toán hiện nay vẫn chưa có sự thống nhất giữa các quốc gia, sau đây là khái niệm về kiểm toán ở một số nước.

Ở Anh người ta khái niệm: "Kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và là sự bày tỏ ý kiến về những báo cáo tài chính của một xí nghiệp do các kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện những công việc đó theo đúng với bất cứ nghĩa vụ pháp lý nào có liên quan".

Ở Mỹ, các chuyên gia kiểm toán khái niệm: "Kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ tập hợp và đánh giá về thông tin có thể lượng hoá có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hoá với những tiêu chuẩn đã được thiết lập"

Tại Pháp người ta có khái niệm: "Kiểm toán là việc nghiên cứu và kiểm tra tài khoản niên độ của một tổ chức do một người độc lập, đủ danh nghĩa gọi là kiểm toán viên tiến hành để khẳng định những tài khoản đó phản ánh đúng đắn tình hình tài chính thực tế, không che dấu sự gian lận và chúng được trình bày theo mẫu chính thức của luật định".

Các khái niệm trên tuy có khác nhau về từ ngữ. Song tựu chung lại bao hàm năm yếu tố cơ bản sau:

- 1. Bản chất của kiểm toán là việc xác minh và bày tỏ ý kiến. Đây là yếu tố cơ bản chi phối cả quá trình kiểm toán và bộ máy kiểm toán.
- 2. Đối tượng trực tiếp của kiểm toán là các báo cáo tài chính của các tổ chức hay một thực thể kinh tế. Thông thường các báo cáo tài chính là bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tê...
- 3. Khách thể của kiểm toán được xác định là một thực thể kinh tế hoặc một tổ chức (một cơ quan thuộc chính phủ, một doanh nghiệp hay một cá nhân kinh doanh...).
- 4. Người thực hiện kiểm toán là những kiểm toán viên độc lập với khách thể kiểm toán có nghiệp vụ chuyên môn và được cơ quan có thẩm quyền chứng nhận.
- 5. Cơ sở để thực hiện kiểm toán là những luật định, tiêu chuẩn hay chuẩn mực chung.

Những khái niệm trên cho thấy khá đầy đủ về những đặc trưng của kiểm toán. Tuy nhiên những quan điểm này mới chỉ nhìn nhận trên giác độ kiểm toán tài chính với đối tượng chủ yếu là các báo cáo tài chính do kiểm toán viên độc lập tiến hành trên cơ sở các chuẩn mực chung.

Một số quan điểm khác cho rằng: Kiểm toán đồng nghĩa với kiểm tra kế toán, nó thực hiện chức năng rà soát các thông tin và chứng từ kế toán đến tổng hợp cân đối kế toán. Đây là quan điểm mang tính chất truyền thống trong điều kiện kiểm tra chưa phát triển và trong cơ

chế kế hoạch hoá tập trung. Trong nền kinh tế thị trường, người quan tâm đến thông tin kế toán không chỉ có nhà nước mà còn có các nhà đầu tư, nhà quản lý, khách hàng và người lao động... Vì vậy công tác kiểm tra kế toán cần được thực hiện rộng rãi, đa dạng, song lại thật khoa học, khách quan trung thực, đủ sức thuyết phục và tạo lòng tin cho người quan tâm. Trong điều kiện đó việc tách chức năng kiểm toán ra hoạt động độc lập là một xu hướng tất yếu của lịch sử.

Theo quan điểm hiện đại, phạm vi kiểm toán rất rộng bao gồm những lĩnh vực chủ yếu sau:

- 1. Kiểm toán về thông tin: Hướng vào việc đánh giá tính trung thực và hợp pháp của các tài liệu, làm cơ sở cho việc giải quyết các mối quan hệ về kinh tế và tạo niềm tin cho những người quan tâm đến tài liệu kế toán.
- 2. Kiểm toán quy tắc: Hướng vào việc đánh giá tình hình thực hiện các thể lệ, chế độ, luật pháp của đơn vị kiểm tra trong quá trình hoạt động.
- 3. Kiểm toán hiệu quả: Đối tượng trực tiếp là sự kết hợp giữa các yếu tố, các nguồn lực trong một doanh nghiệp, loại này giúp cho việc hoàn thiện, cải tổ hoạt động kinh doanh của đơn vị kiểm toán.
- 4. Kiểm toán hiệu năng: Đặc biệt được quan tâm ở khu vực kinh tế công cộng (các doanh nghiệp nhà nước, các chương trình, dự án đầu tư từ NSNN) cần thiết đánh giá năng lực hoạt động để có những giải pháp thích hợp.

Từ những vấn đề trình bày trên cho thấy một số vấn đề chủ yếu sau:

Thứ nhất: Kiểm toán là hoạt động độc lập, chức năng cơ bản của kiểm toán là xác minh, thuyết phục để cung cấp thông tin cho những đối tượng có quan tâm, qua chức năng xác minh kiểm toán viên có thể bày tỏ ý kiến của mình về những vấn đề tương ứng. Chức năng này quyết định sự tồn tại của hoạt động kiểm toán.

Thứ hai: Với bản chất và chức năng trên, kiểm toán phải được thực hiện mọi hoạt động kiểm tra, kiểm soát những vấn đề có liên quan đến thực trạng tài chính kế toán và các vấn đề khác có liên quan, những vấn đề này làm cơ sở cho việc kiểm toán một cách khoa học.

*Thứ ba*: Nội dung của kiểm toán phản ánh thực trạng tình hình tài chính doanh nghiệp và vì vậy kiểm toán cần có những bằng chứng kiểm toán trực tiếp, trường hợp thiếu các bằng chứng trực tiếp, cần thiết, kiểm toán viên cần áp dụng các phương pháp kỹ thuật để tạo lập các bằng chứng kiểm toán.

Thứ tư: Để thực hiện chức năng của mình trên phạm vi hoạt động tài chính xét trong quan hệ tổng thể các mối quan hệ khác, đòi hỏi kiểm toán viên phải hình thành một hệ thống phương pháp kỹ thuật riêng bao gồm các phương pháp: kiểm toán chứng từ, kiểm toán ngoài chứng từ (điều tra, khảo sát, kiểm kê, thử nghiệm...) đảm bảo thích ứng với đối tượng của kiểm toán và phù hợp với các quy luật và quan hệ của phép biện chứng.

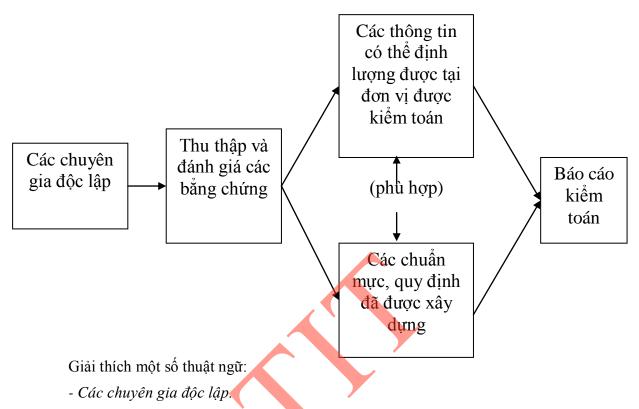
*Thứ năm*: Kiểm toán là một hoạt động chuyên sâu, một khoa học chuyên ngành do vậy hoạt động này được thực hiện bởi những người có trình độ nghiệp vụ chuyên sâu về kế toán và kiểm toán.

Từ những nghiên cứu trên đây có thể đưa ra khái niệm về kiểm toán như sau:

Kiểm toán là quá trình xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động được kiểm toán bằng các phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ do các kiểm toán viên có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực.

Ngoài việc xem xét khái niệm của kiểm toán, để hiểu rõ hơn về bản chất của kiểm toán, sau đây là sơ đồ tổng quan về hoạt động của kiểm toán.





Sơ đồ 1.1: Tổng quan về hoạt động của kiểm toán

Các chuyên gia này là các kiểm toán viên (chủ thể của quá trình kiểm toán). Kiểm toán viên phải là người có đủ khả năng để hiểu các chuẩn mực đã sử dụng, và phải đủ thẩm quyền đối với đối tượng được kiểm toán để có thể thu thập được đầy đủ các bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho các ý kiến kết luận khi báo cáo kết quả kiểm toán. Đồng thời kiểm toán viên phải là người độc lập về quan hệ tình cảm và kinh tế... đối với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán, kiểm toán viên phải là người vô tư và khách quan trong công việc kiểm toán.

- Thu thập và đánh giá các bằng chứng.

Bằng chứng kiểm toán được hiểu một cách chung nhất là mọi giấy tờ tài liệu, thông tin mà kiểm toán viên đã thu thập để xác định mức độ tương quan và phù hợp giữa các thông tin (liên quan đến công việc kiểm toán) của một đơn vị với các chuẩn mực đã được thiết lập. Quá trình kiểm toán thực chất là quá trình kiểm toán viên sử dụng các phương pháp, các kỹ thuật kiểm toán để thu thập và xét đoán các bằng chứng kiểm toán.

- Các thông tin đã được định lượng và chuẩn mực đã được xây dựng.

Để tiến hành một cuộc kiểm toán thì cần phải có các thông tin có thể định lượng được, có thể kiểm tra được và các chuẩn mực cần thiết để theo đó kiểm toán viên có thể đánh giá thông tin đã thu thập. Những thông tin này có thể là những thông tin về tài chính hoặc phi tài chính. Chẳng hạn báo cáo tài chính của doanh nghiệp; giá trị quyết toán cho một công trình đầu tư XDCB; báo cáo thuế của doanh nghiệp; số giờ máy chạy và tiền lương nhân công...

Các chuẩn mực được xây dựng và sử dụng trong kiểm toán là cơ sở để đánh giá các thông tin đã kiểm tra, các chuẩn mực này rất đa dạng và phong phú tuỳ thuộc từng loại kiểm toán và mục đích của từng cuộc kiểm toán. Thông thường các chuẩn mực này được quy định trong các văn bản pháp quy đối với từng lĩnh vực hoặc cũng có thể là các quy định nội bộ của ngành, nội bộ một tổng công ty, hay một đơn vị thành viên...

#### - Đơn vị được kiểm toán.

Một đơn vị được kiểm toán có thể là một tổ chức kinh tế hoặc đơn vị hành chính sự nghiệp... (Một DNNN, công ty cổ phần, công ty TNHH, một cơ quan thuộc Chính phủ...). Trong một số trường hợp cá biệt, đơn vị được kiểm toán có thể là một xí nghiệp, một đơn vị thành viên không có tư cách pháp nhân, thậm chí là một phân xưởng, một cửa hàng hay một cá nhân (hô kinh doanh).

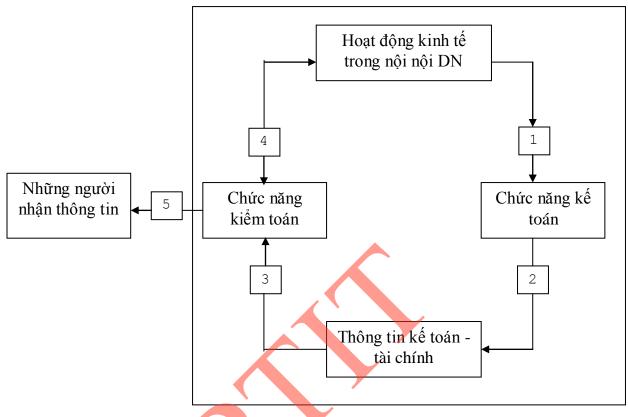
## - Báo cáo kết quả.

Giai đoạn cuối cùng của quá trình kiểm toán là báo cáo kết quả kiểm toán. Tuỳ thuộc vào loại kiểm toán, các báo cáo có thể khác nhau về bản chất, về nội dung. Nhưng trong mọi trường hợp chúng đều phải thông tin cho người đọc về mức độ tương quan và phù hợp giữa các thông tin đã kiểm tra và các chuẩn mực đã được xây dựng. Về hình thức, các báo cáo kiểm toán cũng rất khác nhau, có thể có những loại rất phức tạp (như khi kiểm toán báo cáo tài chính), hoặc có thể là báo cáo đơn giản bằng miệng (VD: trường hợp cuộc kiểm toán tiến hành chỉ để báo cáo cho một cá nhân nào đó nhằm mục đích quản trị, hoặc việc kiểm toán chỉ thực hiện tại một bộ phận nhỏ để xác nhận về một thông tin nào đó).

## 1.2. MỤC ĐÍCH CỦA KIỂM TOÁN

Chúng ta đều biết rằng, các báo cáo tài chính hàng năm (bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ...) do doanh nghiệp lập ra là mối quan tâm của nhiều người như: các chủ doanh nghiệp, các cổ đông, hội đồng quản trị, các doanh nghiệp bạn, các ngân hàng, các nhà đầu tư... Tuy nhiên, mỗi đối tượng quan tâm đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp trên nhiều giác độ khác nhau, nhưng tất cả cần một báo cáo tài chính có độ tin cậy cao, chính xác và trung thực. Do vậy cần phải có một bên thứ ba độc lập và khách quan có kiến thức nghề nghiệp, uy tín và trách nhiệm pháp lý để kiểm tra, xem xét và đưa ra kết luận là các báo cáo tài chính đó lập ra có phù hợp với các phương pháp và chuẩn mực kế toán hay không, có phản ánh trung thực tình hình tài chính của doanh nghiệp hay không. Đó chính là công việc của kiểm toán viên độc lập thuộc các công ty kiểm toán chuyên nghiệp. Luật pháp của nhiều nước đã quy định rằng, chỉ có các báo cáo tài chính đã được xem xét và có chữ ký xác nhận của kiểm toán viên mới được coi là hợp pháp để làm cơ sở cho Nhà nước tính thuế cũng như các bên quan tâm giải quyết các mối quan hệ kinh tế khác đối với doanh nghiệp.

Như vậy, giữa kế toán và kiểm toán có mối liên hệ mật thiết với nhau, mối quan hệ chức năng kế toán với chức năng kiểm toán và những người nhận thông tin do kiểm toán cung cấp có thể khái quát bằng sơ đồ về chu trình thẩm tra thông tin như Bảng 1.2



Sơ đồ 1.2: Chu trình thẩm tra thông tin

Chú giải:

- (1) Số liệu phát sinh từ hoạt động kinh tế được xử lý thông qua chức năng kế toán.
- (2) Các thông tin trong báo cáo tài chính được lấy từ số liệu kế toán đã được xử lý.
- (3) Các thông tin trong báo cáo tài chính hàng năm phải được kiểm toán viên độc lập kiểm tra và báo cáo tiếp sau đó.
- (4) Kiểm toán viên thẩm định kiểm tra báo cáo tài chính và hệ thống kế toán, hệ thống kiểm toán nội bộ của doanh nghiệp được kiểm toán.
- (5) Kiểm toán viên báo cáo về mức độ đáng tin cậy của báo cáo tài chính.

Các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về mức độ tin cậy của các báo cáo tài chính được trình bày trong báo cáo kiểm toán. Có nhiều loại ý kiến nhận xét khác nhau và nhiều loại báo cáo kiểm toán tương ứng.

#### 1.3. CHỨC NĂNG CỦA KIỂM TOÁN

#### 1.3.1. Chức năng xác minh

Chức năng xác minh nhằm khẳng định mức độ trung thực của tài liệu và tính pháp lý của việc thực hiện các nghiệp vụ hay việc lập các báo cáo tài chính.

Xác minh là chức năng cơ bản nhất gắn liền với sự ra đời, tồn tại và phát triển của hoạt động kiểm toán.

Bản thân chức năng này không ngừng phát triển và được thể hiện trên nhiều giác độ khác nhau tuỳ đối tượng cụ thể của kiểm toán là báo cáo tài chính hay nghiệp vụ kinh tế cụ thể hoặc toàn bộ tài liệu kế toán phản ánh tình hình sản xuất kinh doanh của đơn vị. Do tính chất phức tạp và yêu cầu pháp lý ngày càng cao nên việc xác minh báo cáo tài chính cần có hai yêu cầu:

- Tính trung thực của các số liệu.
- Tính hợp thức của các biểu mẫu phản ánh tình hình tài chính.

Kết quả khi kiểm toán viên cung cấp chức nặng xác minh đó là báo cáo kiểm toán.

## 1.3.2. Chức năng bày tỏ ý kiến

Chức năng bày tỏ ý kiến có quá trình phát triển lâu dài. Song sản phẩm cụ thể chỉ thấy rõ ở thời kỳ phát triển của kiểm toán (cuối thế kỷ XX). Trong giai đoạn hiện nay cách thức thực hiện chức năng bày tỏ ý kiến cũng rất khác biệt giữa các khách thể kiểm toán và giữa các nước có cơ sở kinh tế pháp lý khác nhau:

Ở khu vực kinh tế công cộng: (các DNNN, các đơn vị sự nghiệp...) đều có sự kiểm soát của kiểm toán nhà nước. Trong quan hệ này, chức năng xác minh và chức năng bày tỏ ý kiến của kiểm toán đều được chú trọng.

Ví dụ: ở Pháp và các nước Tây âu, cơ quan kiểm toán nhà nước có quyền kiểm tra các tài liệu về tình hình quản lý của các tổ chức sử dụng ngân sách để xác minh tính chính xác và hợp lệ của tài liệu thu chi và quản lý ngân sách. Đối với các nước Bắc Mỹ và một số nước như úc, Singapore... thì chức năng bày tổ ý kiến lại thực hiện bằng phương thức tư vấn. Hoạt động tư vấn này chủ yếu trong lĩnh vực nguồn thu và sử dụng công quỹ, ngoài ra chức năng tư vấn còn bao hàm cả việc phác thảo và xem xét những dự kiến về luật trước khi đưa ra thảo luận ở quốc hội.

Ở khu vực kinh doanh hoặc các dự án nước ngoài, người ta thường thiên về chức năng bày tỏ ý kiến vả được thực hiện qua phương thức tư vấn. Do đó, trong trường hợp này nếu sản phẩm của chức năng xác minh là "báo cáo kiểm toán" thì sản phẩm của chức năng tư vấn là "thư quản lý".

Ngoài chức năng tư vấn cho quản trị doanh nghiệp, các công ty kiểm toán chuyên nghiệp còn phát triển chức năng tư vấn của mình trong nhiều lĩnh vực chuyên sâu đặc biệt như: tư vấn về đầu tư, tư vấn về thuế...

## 1.4. CÁC LOẠI KIỂM TOÁN

## 1.4.1. Phân loại kiểm toán theo đối tượng cụ thể

#### a, Kiếm toán báo cáo tài chính (Audit of Financial Statemens)

Là việc kiểm toán để kiểm tra và xác nhận tính trung thực hợp lý của báo cáo tài chính cũng như việc báo cáo tài chính có phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán được thừa nhận hay không. Các báo cáo tài chính được kiểm toán là bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, kể cả các bảng ghi chú, thuyết minh bổ sung báo cáo tài chính. Công việc kiểm toán báo cáo tài chính do các tổ chức kiểm

toán chuyên nghiệp thực hiện để phục vụ cho các nhà quản lý, chính phủ, các ngân hàng và chủ đầu tư, cho người bán, người mua...

## b, Kiểm toán nghiệp vụ (Operation Audit)

Kiểm toán nghiệp vụ là việc kiểm tra các trình tự và các phương pháp tác nghiệp ở bộ phận hoặc đơn vị kiểm toán, các tác nghiệp này không chỉ giới hạn trong lĩnh vực tài chính kế toán mà còn mở rộng sang cả đánh giá các lĩnh vực khác như: cơ cấu tổ chức doanh nghiệp, nghiệp vụ sử dụng máy tính, các phương pháp sản xuất, Marketing và mọi lĩnh vực quản lý nếu cần...

Trong lịch sử từ giữa thế kỷ XX về trước, kiểm toán nghiệp vụ chủ yếu giới hạn ở các nghiệp vụ tài chính kế toán. Từ những năm 50 trở đi, kiểm toán nghiệp vụ được mở rộng sang các lĩnh vực hiệu năng và hiệu quả quản lý, vì vậy kết quả của kiểm toán nghiệp không chỉ giới hạn trong phạm vi tài chính kế toán mà còn nâng cao được hiệu năng và hiệu quả của hoạt động quản lý. Nếu kiểm toán nội bộ thường phải quan tâm đến cả hai lĩnh vực trên thì kiểm toán độc lập thường quan tâm nhiều hơn đến kết quả tài chính.

Nghiệp vụ tài chính kế toán hay hiệu năng, hiệu quả quản lý là những lĩnh vực có phạm vi rất rộng vì vậy kiểm toán đối tượng này thường không kiểm toán toàn diện.

Ví dụ: Trong một tổ chức này, kiểm toán nghiệp vụ phải đánh giá sự xác đáng và đầy đủ của thông tin mà quản lý sử dụng trong việc ra quyết định mua TSCĐ mới thì trong một tổ chức khác kiểm toán nghiệp vụ lại cần đánh giá hiệu năng của sản phẩm trong quá trình tiêu thụ. Đây cũng là sự khác biệt giữa kiểm toán tài chính và kiểm toán nghiệp vụ.

Trong tổ chức, quá trình cũng như kết quả kiểm toán của kiểm toán nghiệp vụ cũng không dễ dàng xác định thành những tiêu chuẩn, những biểu mẫu như kiểm toán tài chính. Hơn nữa hiệu năng, hiệu quả của các nghiệp vụ khó đánh giá khách quan hơn nhiều so với việc làm đúng các báo cáo tài chính theo đúng những nguyên tắc tài chính kế toán đã được ban hành. Vì vậy, việc thiết lập những chuẩn mực cho kiểm toán nghiệp vụ cho đến nay vẫn chưa thực hiện được. Do đó trong thực tế, kiểm toán viên nghiệp vụ thường quan tâm đến việc đưa ra những ý kiến tư vấn về các hoạt động tương tự như ý kiến của các chuyên gia đánh giá.

#### c, Kiểm toán liên kết (Intergrated Audit)

Kiểm toán liên kết là sự sát nhập các loại kiểm toán trên (kiểm toán báo cáo tài chính và kiểm toán nghiệp vụ). Đây là việc thẩm xét việc quản lý các nguồn tài chính, nhân lực... đã uỷ quyền cho người sử dụng (thường là các doanh nghiệp nhà nước...). Vì vậy trong kiểm toán liên kết đồng thời phải giải quyết hai yêu cầu:

*Một là*: Xác minh tính trung thực của các thông tin tài chính và xác định mức an toàn của các nghiệp vụ tài chính và chất lượng của hệ thống kiểm soát nội bộ. Yêu cầu này tương ứng với các mục tiêu của kiểm toán tài chính.

Hai là: Hướng vào những hoạt động khác của doanh nghiệp (hiệu quả) trong đó cần xem xét việc thiết lập hệ thống thông tin và quản lý cũng như việc điều hành doanh nghiệp để tối ưu hoá việc sử dụng các nguồn lực, nội dung tối ưu hoá thường được xác định bằng ba chữ E

- Economic (tiết kiệm): Được hiểu là việc mua sắm các nguồn lực phải hợp lý về số lượng và bảo đảm yêu cầu chất lượng với chi phí thấp nhất.
- Efficiency (hiệu quả): Được hiểu là quan hệ giữa một bên là các sản phẩm, dịch vụ làm ra với một bên là nguồn lực đã tạo ra chúng với yêu cầu có kết quả tối đa với chi phí về nguồn lực tối thiểu.
  - Effect (hiệu năng): Là xét mục tiêu và kết quả cụ thể của một quá trình.

Như vậy, thực chất việc kiểm toán liên kết là sự kết hợp của các loại kiểm toán tài chính và kiểm toán nghiệp vụ, kiểm toán định kỳ và kiểm toán thường xuyên, kiểm toán bên trong (nội kiểm) và kiểm toán bên ngoài (ngoại kiểm).

## 1.4.2. Phân loại kiểm toán theo chủ thể kiểm toán

Căn cứ vào chủ thể kiểm toán chúng ta có kiểm toán nội bộ, kiểm toán Nhà nước và kiểm toán độc lập.

#### a, Kiểm toán nội bộ (Internal Audit)

Là loại kiểm toán do các kiểm toán viên nội bộ của đơn vị tiến hành. Phạm vi của kiểm toán viên nội bộ xoay quanh việc kiểm tra và đánh giá tính hiệu lực và tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như chất lượng thực thi trong những trách nhiệm được giao.

Trên thực tế, phạm vi của kiểm toán nội bộ rất biến động và tuỳ thuộc vào quy mô, cơ cấu của doanh nghiệp cũng như yếu cầu của các nhà quản lý doanh nghiệp tuy nhiên kiểm toán nội bộ hoạt động trên một số lĩnh vực chủ yếu sau:

- + Rà soát toàn bộ hệ thống kế toán và quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan, giám sát sự hoạt động của các hệ thống này cũng như tham gia hoàn thiện chúng.
- + Kiểm tra lại các thông tin tác nghiệp và thông tin tài chính bao gồm việc soát xét các phương tiện đã sử dụng để xác định, tính toán, phân loại và báo cáo, thẩm định cụ thể các khoản mục cá biệt (kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, các số dư và các bước công việc...)
- + Kiểm tra tính kinh tế, hiệu quả của các hoạt động kể cả các vấn đề không có tính chất tài chính của đơn vị.

Như vậy, lĩnh vực chủ yếu của kiểm toán nội bộ là kiểm toán các hoạt động để đánh giá tính kinh tế, tính hữu hiệu và hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong đơn vị. Bên cạnh đó các kiểm toán viên nội bộ cũng tiến hành các cuộc kiểm toán tuân thủ để xem xét việc chấp hành các chính sách, quy định của đơn vị.

Bộ phận kiểm toán nội bộ có thể chỉ gồm một vài người ở những đơn vị trung bình nhưng có thể lên đến hàng trăm người ở một số công ty rất lớn. Bộ phận kiểm toán nội bộ thường được tổ chức trực thuộc và báo cáo trực tiếp cho giám đốc, các thành viên cao cấp khác của đơn vị để đảm bảo hoạt động được hữu hiệu. ở những công ty rất lớn, bộ phận kiểm toán nội bộ thậm chí còn trực thuộc uỷ ban kiểm toán (hoặc ban kiểm toán) của hội đồng quản trị. Uỷ ban này bao gồm một số thành viên của hội đồng quản trị nhưng không giữ chức vụ hay đảm trách công việc gì trong đơn vị. Tính chất độc lập giúp cho Uỷ ban kiểm toán thực hiện chức năng giám sát của mình đối với mọi hoạt động của đơn vị.

Tuy được tổ chức độc lập với bộ phận được kiểm tra, nhưng kiểm toán nội bộ là một bộ phận của đơn vị nên không thể hoàn toàn độc lập với đơn vị được. Vì vậy, các báo cáo của kiểm toán nội bộ thường được chủ doanh nghiệp rất tin tưởng, nhưng giá trị pháp lý thường không cao.

## b, Kiểm toán nhà nước (Government Audit)

Là công việc kiểm toán do các cơ quan quản lý chức năng của nhà nước (tài chính, thuế,...) và cơ quan kiểm toán nhà nước tiến hành theo luật định. Kiểm toán nhà nước thường tiến hành các cuộc kiểm toán tuân thủ, xem xét việc chấp hành các chính sách, luật lệ và chế độ nhà nước tại các đơn vị sử dụng vốn và kinh phí của nhà nước (ngoài ra, kiểm toán nhà nước còn thực hiện kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá sự hữu hiệu và hiệu quả hoạt động của các đơn vị sử dụng vốn và kinh phí của nhà nước).

Về mô hình tổ chức, cơ quan kiểm toán có thể trực thuộc chính phủ (cơ quan hành pháp) quốc hôi (cơ quan lập pháp) hoặc toàn án (cơ quan tư pháp). Chẳng han ở Mỹ, văn phòng kế toán trưởng Hoa kỳ (GAO) là một cơ quan trung lập trong ngành lập pháp của chính quyền Liên bang. Tổ chức GAO có nhiệm vụ báo cáo và chiu trách nhiệm trực tiếp với Quốc hội. Trách nhiệm trước tiên của kiểm toán viên thuộc GAO là thực hiện chức năng kiểm toán cho Quốc hội. ở Liên bang Đức, Cơ quan kiểm toán Nhà nước liên bang cũng như của các bang đều do Quốc hội liên bang hoặc Bang lập ra nhưng có vị trí độc lập đối với cả cơ quan lập pháp, hành pháp và tư pháp, do đó có vị trí khách quan trong việc kiểm tra, giám sát các đơn vị sử dụng nguồn vốn do NSNN cấp. Kiểm toán Nhà nước do Quốc hội lập ra nhưng không phụ thuộc vào Quốc hội. Quốc hội không có quyền ra lệnh cho kiểm toán, nhưng có thể yêu cầu kiểm toán tiến hành kiểm tra cơ quan Nhà nước nào xét thấy cần thiết. Trong khi đó, Toà Thẩm kế tại Pháp là một mô hình đặc biệt trong lĩnh vực kiểm toán Nhà nước. Toà này thường thực hiện chức năng của cơ quan kiểm toán Nhà nước là kiểm tra quyết toán NSNN các cấp, đồng thời làm chức nặng của cơ quan xét xử như một toà án, không phụ thuộc vào cơ quan lập pháp cũng như cơ quan hành pháp. Toà thẩm kế Pháp có quyền tiến hành kiểm tra tài khoản, chứng từ, sổ kế toán của tất cả các cơ quan chính quyền Nhà nước (trừ tài khoản của Tổng thống, quốc hội, thượng viện và uỷ ban tư pháp), các công sở quốc gia, các doanh nghiệp công, các tổ chức đảm bảo xã hội. Toà thẩm kế Pháp còn có quyền xét xử như một toà án bằng các phán quyết của mình, Toà có thể quy kết trách nhiệm cá nhân và tiền bạc của các kế toán viên công và các quỹ mà họ nắm giữ, có thể ra lệnh cho họ có thể lấy tiền túi ra đền cho các khoản chi trả không hợp lệ hay các khoản do thiếu trách nhiệm để thất thoát.

Ở nước ta, kiểm toán Nhà nước được thành lập theo nghị định 70 CP ngày 11/07/94 của Chính phủ để giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra và xác nhận tính đúng đắn hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do NSNN cấp. Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của Tỉnh, Thành phố trực thuộc trung ương trước khi trình ra hội đồng nhân dân và tổng quyết toán NSNN của Chính phủ trước khi trình Quốc hội, kiểm toán Nhà nước cũng kiểm toán báo cáo tài chính các Bộ, cơ quan thuộc Quốc hội, toà án nhân dân, viện kiểm sát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng

kinh phí nhà nước, báo cáo quyết toán của các chương trình, dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước, các Doanh nghiệp Nhà nước. Công việc kiểm toán Nhà nước được tiến hành theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Quốc hội phê duyệt và các nhiệm vụ đột xuất do Quốc hội giao hoặc do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

Thông qua hoạt động, kiểm toán Nhà nước sẽ nhận xét, đánh giá và xác nhận việc chấp hành các chính sách, chế độ tài chính, kế toán ở các đơn vị. Đồng thời kiểm toán Nhà nước còn có quyền góp ý với các đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai phạm và kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý các vị phạm, đề xuất với Quốc hội sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính, kế toán cần thiết.

Để thực hiện các nhiệm vụ nói trên cơ cấu tổ chức bộ máy cơ quan kiểm toán Nhà nước gồm:

- 1. Kiểm toán NSNN.
- 2. Kiểm toán đầu tư XDCB và các chương trình, dự án, vay nợ, viện trợ Chính phủ.
- 3. Kiểm toán DNNN.
- 4. Kiểm toán chương trình đặc biệt (an ninh, quốc phòng, dự trữ quốc gia...).
- 5. Văn phòng kiểm toán nhà nước.

## c, Kiểm toán độc lập (Independent Audit)

Kiểm toán độc lập là loại kiểm toán được tiến hành bởi các kiểm toán viên độc lập thuộc các công ty, các văn phòng kiểm toán chuyển nghiệp. Kiểm toán độc lập là loại hoạt động dịch vụ tư vấn được pháp luật thừa nhận và bảo hộ, được quản lý chặt chẽ bởi các hiệp hội chuyên ngành về kiểm toán. Các kiểm toán viên độc lập là đội ngũ hành nghề chuyên nghiệp, có kỹ năng nghề nghiệp và đạo đức, phải trải qua các kỳ thi quốc gia và phải đạt được các tiêu chuẩn nhất đinh về bằng cấp và kinh nghiệm.

Kiểm toán viên độc lập chủ yếu hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính. Ngoài ra, tuỳ theo yêu cầu của khách hàng, kiểm toán viên độc lập còn có thể thực hiện kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ hoặc tiến hành các dịch vụ tư vấn tài chính - Kế toán khác. ở các nước có nền kinh tế thị trường phát triển, dịch vụ kiểm toán độc lập rất phổ biến vì vậy khái niệm "kiểm toán" thường được dùng như kiểm toán độc lập. Chẳng hạn, theo định nghĩa của liên đoàn kế toán quốc tế (International Federation of Accoutants - IFAC) thì: "kiểm toán là việc các kiểm toán viên độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về các báo cáo tài chính". ở Mỹ, kiểm toán viên độc lập được gọi là kế toán viên công cộng và theo tiến sĩ Robert. N. Anthong, giáo sư trường đại học Harvard thì: "kiểm toán là việc xem xét, kiểm tra việc ghi chép kế toán của các kế toán viên (được thừa nhận, độc lập và ở bên ngoài tổ chức được kiểm tra)". Ở nước ta Luật kiểm toán độc lập đã giới thiệu: Kiểm toán độc lập là việc kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến độc lập của mình về báo cáo tài chính và công việc kiểm toán khác theo hợp đồng kiểm toán.

- Bên cạnh 2 tiêu thức trên, để phân loại kiểm toán ta có thêm các tiêu thức sau:
- Theo quan hệ giữa chủ thể và khách thể kiểm toán: nội kiểm và ngoại kiểm

## Chương 1 Tổng quan về kiể m toán

- Theo phạm vi tiên hành kiểm toán: kiểm toán toàn diện, kiểm toán chọn điểm (bộ phận)
- Theo quan hệ về thời điểm kiểm toán với thời điểm thực hiện nghiệp vụ: kiểm toán trước, kiểm toán trong và kiểm toán sau
- Theo tính chu kỳ của kiểm toán: kiểm toán định kỳ và kiểm toán bất thường (đột xuất)
- Theo quan hệ pháp lý của kiểm toán: kiểm toán bắt buộc và kiểm toán tự nguyện

## CÂU HỔI ÔN TẬP CHƯƠNG

- 1. Cho biết bản chất của kiểm toán?
- 2. Phân biệt giữa kiểm toán và kiểm tra kế toán?
- 3. So sánh hai chức năng của kiểm toán thông qua các tiêu thức: nội dung, điều kiện phát triển, kết quả khi thực hiện?
- 4. So sánh giứa 3 loại hình kiểm toán (kiểm toán Nhà nước, kiểm toán độc lập, kiểm toán nội bộ) thông qua các tiêu thức: tổ chức bộ máy, đối tượng kiểm toán, chức năng cung cấp chủ yếu, phí kiểm toán?

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

## 2.1. CHÚNG TÙ KIỂM TOÁN, CO SỞ DẪN LIỆU VÀ BẰNG CHÚNG KIỂM TOÁN

#### 2.1.1. Chứng từ kiểm toán

Chứng từ kiểm toán là nguồn tư liệu được cung cấp cho kiểm toán. Như đã phân tích ở chương trước, đối tượng kiểm toán là thực trạng tình hình hoạt động tài chính và các hoạt động khác của đơn vị được kiểm toán. Để thực hiện tốt chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến của mình, đồng thời cung cấp kịp thời thông tin cho người quan tâm, kiểm toán viên cần tận dụng mọi nguồn thông tin đã thu thập được để đưa ra nhận xét và đánh giá của mình. Những thông tin của kiểm toán viên thu thập thể hiện ở nhiều hình thức khác nhau: chứng từ kế toán, sổ chi tiết, sổ tổng hợp, bảng cân đối phát sinh... Ngoài tài liệu kế toán còn có những nguồn thông tin khác phản ánh các nghiệp vụ phát sinh: Tài liệu hạch toán ban đầu, tài liệu kiểm kê, biên bản xử lý... Như vậy có thể khái quát thành hai dạng chính:

- 1, Các tài liệu kế toán.
- Chứng từ kế toán.
- Các bảng kê, bảng tổng hợp chứng từ kế toán.
- Các sổ tổng hợp và chi tiết kế toán.
- Các báo cáo kế toán.
- ...
- 2, Các tài liệu khác.
- Tài liệu hạch toán ban đầu (số theo dõi lao động, thiết bị, hợp đồng...)
- Các biên bản xử lý (xử lý tài sản, vốn, vật tư... thừa thiếu, xử lý vi phạm hợp đồng và vi phạm khác).
  - Các đơn từ khiếu tố...

Như vậy tài liệu kế toán vừa là đối tượng kiểm toán (đặc biệt là kiểm toán nội bộ) đồng thời vừa là chứng từ kiểm toán (trước hết là kiểm toán báo cáo tài chính). Từ đó, với hoạt động kiểm toán, chứng từ kiểm toán vừa là cơ sở xác định nội dung, mục tiêu kiểm toán vừa là minh chứng bằng văn bản các hoạt động. Tuy nhiên để sử dụng vào các khâu công việc kiểm toán từ việc lập kế hoạch đến sử dụng làm bằng chứng và nêu kết luận... Chứng từ phải được kiểm tra thông qua hệ thống kiểm soát nội bộ bằng hình thức chọn mẫu, thẩm tra hay phân loại, phân tích.

## 2.1.2. Cơ sở dẫn liệu

Cơ sở dẫn liệu: Là các khẳng định của Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán một cách trực tiếp hoặc dưới hình thức khác về các khoản mục và thông tin trình bày trong báo cáo tài chính và được kiểm toán viên sử dụng để xem xét các loại sai sót có thể xảy ra (Theo chuẩn mực kiểm toán số 315 - Ban hành kèm theo thông tư 214/2012/TT –BTC- **Xác định và đánh** 

## giá rủi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị)

Cơ sở dẫn liệu trong kiểm toán tài chính là toàn bộ nguồn tư liệu để thu thập làm bằng chứng kiểm toán.

Người ta thường sử dụng hai phương pháp để thu thập bằng chứng là phương pháp tuân thủ và phương pháp cơ bản (theo đặc điểm của đối tượng kiểm toán).

Thu thập bằng chứng bằng Phương pháp tuân thủ, kiểm toán có các cơ sở dữ liệu sau:

- Sự hiện diện: kiểm toán viên hướng tới sự kiểm tra quy chế kiểm soát có tồn tại tại đơn vị hay không
- Tính liên tục: kiểm toán viên hướng tới sự kiểm tra quy chế kiểm soát khi tồn tại tại đơn vị có được thực thi một cách liên tục
- Tính hữu hiệu: kiểm toán viên hướng tới sự kiểm tra quy chế kiểm soát khi thực thi tại đơn vị có hiệu lực hay không

Thông qua việc thu thập, đánh giá về cơ sở dẫn liệu, kiểm toán viên có thể sử dụng cơ sở dẫn liệu này nếu có thể tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

Thu thập bằng chứng bằng phương pháp cơ bản, kiểm toán viên quan tâm đến các cơ sở dẫn liệu sau:

- Sự hiện hữu (sự phát sinh). Một khoản tài sản, nguồn vốn phản ánh trên BCTC của đơn vị tại thời điểm báo cáo phải thực tế tồn tại tại thời điểm đó. Một sự kiện hay một nghiệp vụ kinh tế đã được ghi chép vào hệ thống sổ kế toán của đơn vị và được phản ánh vào BCTC thì phải thực sự phát sinh và có liên quan đến thời kỳ báo cáo
- Quyền và nghĩa vụ: Hầu hết các khoản tài sản trên BCTC phải thuộc sở hữu của đơn vị, với các tài sản không thuộc sở hữu của đơn vị mà đơn vị trình bày trên BCTC thì đơn vị phải có khả năng kiểm soát lâu dài. Đối với các khoản công nợ được phản ánh trên các BCTC thi đơn vị đang có nghĩa vụ phải thanh toán thực tế
- Tính trọn vẹn (tính đầy đủ): Hướng tới mục tiêu này các kiểm toán viên sẽ thu thập các bằng chứng nhằm khẳng định tất cả các nghiệp vụ (giao dịch) liên quan đến BCTC đã được ghi chép và tập hợp đầy đủ
- Tính giá và đo lường: hướng tới mục tiêu này các kiểm toán viên sẽ thu thập các bằng chứng nhằm khẳng định các loại tài sản, các khoản công nợ được theo dõi phản ánh đúng theo cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành
- Chính xác: Mục tiêu kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu chính xác là các kiểm toán viên sẽ thu thập bằng chứng để khẳng định các số liệu được tính toán chính xác (biểu hiện: các phép toán cộng trừ, phép cộng dồn, chuyển sổ chính xác...)
- Trình bày và công bố: Thể hiện của cơ sở dẫn liệu này là các chỉ tiêu trình bày trong các báo cáo tài chính phải tuân thủ theo đúng mẫu biểu quy định, các chỉ tiêu được sắp xếp và phân loại theo đúng nội dung.

Như vậy cũng như chứng từ kiểm toán, cơ sở dẫn liệu là căn cứ đưa ra kế hoạch, mục tiêu, nhận xét, kết luận và là nguồn bằng chứng kiểm toán. Tuy nhiên cơ sở dẫn liệu không còn là hình thức sơ khai ban đầu của thông tin, chúng đã qua nhận xét, chọn lọc bước đầu có chủ ý và có sự phân tích, đánh giá của kiểm toán viên.

## 2.1.3. Bằng chứng kiểm toán

Kết thúc quá trình kiểm toán ở một doanh nghiệp, kế toán viên phải trình bày ý kiến của mình về những báo cáo tài chính của doanh nghiệp được kiểm toán. Để có những ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính của doanh nghiệp có giá trị pháp lý và tính thuyết phục, kiểm toán viên phải thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

Bằng chứng kiểm toán là những thông tin hoặc tài liệu mà kiểm toán viên thu thập được trong quá trình kiểm toán để làm cơ sở cho những nhận xét của mình và báo cáo tài chính của doanh nghiệp được kiểm toán.

Trong chuẩn mực kiểm toán số 500 (ban hành kèm theo thông tư 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012) có nêu khái niệm bằng chứng kiểm toán như sau: Bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, kiểm toán viên đưa ra kết luận và từ đó hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán, kể cả báo cáo tài chính và những tài liệu, thông tin khác;

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên thông qua việc sử dụng các phương pháp, thủ tục kiểm toán để thu thập những thông tin, tài liệu cần thiết để làm cơ sở cho những ý kiến của mình trong báo cáo kiểm toán. Sự xác đáng và phù hợp của ý kiến kiểm toán viên sẽ phụ thuộc nhiều vào thông tin và tài liệu mà kiểm toán viên thu thập được dùng làm cơ sở minh chứng cho ý kiến của mình. Như vậy bằng chứng kiểm toán chính là cơ sở của báo cáo kiểm toán.

## 2.1.3.1. Các loại bằng chứng kiểm toán

Trong thực tế có nhiều loại bằng chứng kiểm toán khác nhau. Để giúp cho việc nghiên cứu, xét đoán và sử dụng bằng chứng kiểm toán được tiện lợi và hữu hiệu cần thực hiện phân loại bằng chứng kiểm toán. Sau đây là hai cách phân loại bằng chứng kiểm toán.

## a, Phân loại bằng chứng kiểm toán theo nguồn gốc

Phân loại bằng chứng kiểm toán theo nguồn gốc là căn cứ vào nguồn gốc của thông tin, tài liệu có liên quan đến báo cáo tài chính mà kiểm toán viên thu thập được trong quá trình kiểm toán.

Theo cách phân loại này, bằng chứng kiểm toán được chia thành.

## a1, Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên tự thu thập được bằng cách:

- Kiểm kê tài sản thực tế: Như biện pháp kiểm kê hàng tồn kho của tổ kiểm toán xác nhận tài sản thực tế.
- Tính toán lại các biểu tính toán của doanh nghiệp: Như các số liệu, tài liệu do kiểm toán viên tính toán lại có sự xác nhận của doanh nghiệp hoặc những người có liên quan là hợp lý.

- Quan sát sự hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ: Là những thông tin tài liệu do kiểm toán viên ghi chép lại thông tin qua sự quan sát hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp có dẫn chứng theo thời gian khảo sát.
- a2, Bằng chứng kiểm toán do doanh nghiệp phát hành và luân chuyển đến các bộ phận nội bộ hoặc bên ngoài đơn vị và các thông tin doanh nghiệp thông tin cho kiểm toán viên
- Chứng từ tài liệu do doanh nghiệp phát hành và chuyển đến các doanh nghiệp khác sau đó quay trở lại đơn vị như: các uỷ nhiệm chi, báo nợ báo có của ngân hàng.
- Chứng từ tài liệu do doanh nghiệp phát hành và luân chuyển trong nội bộ doanh nghiệp như các phiếu thu, phiếu chi, phiếu nhập xuất, hoá đơn bán hàng...
  - Các sổ kế toán, báo cáo tài chính kế toán do doanh nghiệp lập.
- Những thông tin (lời nói, ghi chép) của cán bộ quản lý hoặc những giải trình của những người có liên quan đến đơn vị được cung cấp cho kiểm toán viên.

## a3, Bằng chứng kiểm toán do bên thứ ba cung cấp từ các nguồn khác nhau

- Những bằng chứng kiểm toán do những người bên ngoài doanh nghiệp cung cấp trực tiếp cho kiểm toán viên: như các bảng xác nhận nợ phải trả, nợ phải thu, các bằng chứng kiểm toán này có được do kiểm toán viên gửi thư đến các đơn vị cá nhân bên ngoài doanh nghiệp yêu cầu họ xác nhận sự trung thực của số liệu.
- Các bằng chứng do đối tương bên ngoài doanh nghiệp có liên quan đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp, như hoá đơn bán hàng, sổ phụ ngân hàng.
- Các ghi chép độc lập hoặc báo cáo thống kê tổng hợp theo chuyên ngành có liên quan đến doanh nghiệp.

## b, Phân loại bằng chứng kiểm toán theo loại hình

Căn cứ theo loại hình hay còn gọi là dạng bằng chứng kiểm toán thì bằng chứng kiểm toán được chia thành các loại sau:

## b1, Các bằng chứng vật chất

Là bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu thập được trong quá trình thanh tra hoặc kiểm kê các tài sản hữu hình như: hàng tồn kho, tài sản cố định hữu hình, tiền mặt, các loại chứng khoán.

Thuộc loại này có các loại biên bản kiểm kê hàng tồn kho, bên bản kiểm kê quỹ tiền mặt, các chứng khoán, biên bản kiểm kê tài sản cố định hữu hình...

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

## b2, Các bằng chứng tài liệu

Là các bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu thập được qua việc cung cấp tài liệu, thông tin của các bên liên quan yêu cầu của kiểm toán viên.

Thuộc loại này gồm:

- Các ghi chép kế toán và ghi chép nghiệp vụ của doanh nghiệp, các báo cáo kiểm toán, các bản giải trình của các nhà quản lý doanh nghiệp...
- Các chứng từ, tài liệu do các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp cung cấp như: Các văn bản, giấy xác nhận, báo cáo của bên thứ ba có liên quan đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp được kiểm toán như cơ quan thuế, hải quan, bên bán, bên mua.
- Các tài liệu tính toán lại của kiểm toán viên: Thông qua việc xác minh, phân tích số liệu, tài liệu, kiểm toán viên tính toán lại số liệu của doanh nghiệp được kiểm toán để đưa ra những bằng chứng cho những ý kiến có lý của mình như: Tính toán lại giá các hoá đơn, việc tính trích khấu hao tài sản cố định, tính giá thành, phân bổ chi phí, khoá sổ kế toán, quá trình lấy số liệu để lập báo cáo tài chính kế toán... Các tài liệu này cũng có tính thuyết phục nhưng độ tin cậy không cao bằng những bằng chứng vật chất.

## b3, Các bằng chứng kiểm toán thu thập thông qua phỏng vấn

Là các bằng chứng kiểm toán viên thu thập được thông qua việc xác minh, điều tra bằng cách phỏng vấn những người có liên quan đến tài chính của doanh nghiệp được kiểm toán.

Thuộc loại này là những ghi chép của kiểm toán viên hoặc những dẫn chứng dưới hình thức khác như băng ghi âm mà kiểm toán viên có được thông qua những cuộc phỏng vấn người quản lý, người thứ ba như: khách hàng, người bán, chủ đầu tư... về những chi tiết có liên quan đến những nhận xét của kiểm toán viên đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

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 viên sẽ kết hợp nhiều loại bằng chứng để có tính thuyết phục cao.

## 2.1.3.2. Yêu cầu c<mark>ủa bằng ch</mark>ứng kiểm toán

Để các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về báo cáo tài chính được kiểm toán là đúng với mức độ nghi ngờ hợp lý thì các bằng chứng mà kiểm toán viên đưa ra phải đảm bảo được các yêu cầu cơ bản của nó. Tuy nhiên bằng chứng kiểm toán thu nhận được cũng có những hạn chế nhất định, do trong quá trình kiểm toán còn phải tính đến chi phí của cuộc kiểm toán. Song chúng vẫn phải đáp ứng được những yêu cầu cơ bản để thể hiện tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán.

Hai yêu cầu cơ bản của bằng chứng kiểm toán thu thập được là: Phải có giá trị và tính đầy đủ.

## a, Bằng chứng kiểm toán thu thập phải có giá trị

Tính "có giá trị" là yêu cầu của bằng chứng kiểm toán thể hiện chất lượng hay mức độ đáng tin cậy của bằng chứng. Nếu bằng chứng được xem là có giá trị cao thì nó giúp rất nhiều trong việc kiểm toán viên xem xét để đưa ra những nhận xét xác đáng và kiểm toán viên sẽ tin tưởng và yên tâm khi kết luận báo cáo kiểm toán.

Yêu cầu "có giá trị" là thước đo chất lượng của bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, do đó nó chỉ phụ thuộc vào các thể thức kiểm toán được lựa chọn là chủ yếu, chứ không phụ thuộc nhiều vào quy mô mẫu kiểm toán.

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

- Thích đáng: Bằng chứng kiểm toán phải phù hợp hay thích đáng với mục tiêu kiểm toán mà kiểm toán viên đã xác định. Tuỳ theo mục tiêu kiểm toán mà thu thập bằng chứng để chứng minh cho chúng. Ví dụ: trong quá trình kiểm toán khách hàng quên không thanh toán chi phí vận chuyển hàng hoá cho doanh nghiệp, thì bằng chứng kiểm toán phải là việc so sánh mẫu một số hoá đơn bán hàng với chứng từ thanh toán phí vận chuyển...
- Nguồn gốc của bằng chứng: Các bằng chứng được cung cấp từ các nguồn bên ngoài doanh nghiệp thì đáng tin cậy hơn bên trong doanh nghiệp. Thí dụ, tài liệu, thông tin thu thập được từ ngân hàng, khách hàng, nhà cung cấp,...
- Mức độ khách quan: Những chứng cứ có tính khách quan đáng tin cậy hơn, những chứng cứ cần phải có sự phân tích, phán xét thì mới đi đến kết luận đúng hay sai. Thí dụ những bản xác nhận của khách hàng về các khoản phải thu, biên bản kiểm hàng tồn kho, tiền mặt... là những bằng chứng có tính khác quan, còn nếu bằng chứng là các câu hỏi, câu trả lời của các nhà quản lý kế toán về hàng tồn kho, các khoản phải thu... thì tính khách quan không cao.
- Bằng chứng do kiểm toán viên thu thập trực tiếp hay gián tiếp: những bằng chứng 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 hơn nếu chỉ dựa vào tài liệu, thông tin do doanh nghiệp hoặc người khác cung cấp.
- Bằng chứng thu nhận trong doanh nghiệp có hệ thống kiểm soát nội bộ có hiệu quả sẽ có độ tin cậy hơn trong doanh nghiệp có hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém.
- Bằng chứng được cung cấp do những cá nhân có đủ trình độ chuyên môn sẽ được đánh giá có giá trị hơn do cá nhân hoặc kiểm toán viên có trình độ chuyên môn thấp.

## b, Bằng chứng kiếm toán thu thập được phải đảm bảo tính đầy đủ

Yêu cầu đầy đủ là biểu thị số lượng bằng chứng kiểm toán mà kiểm toán viên thu nhận được và có thể dựa vào đó để đưa ra những ý kiến của mình. Mặc dù không có một thước đo tuyệt đối nào để xem xét bằng chứng đầy đủ hay chưa nhưng số lượng chứng cứ thu thập được có quyết định tính đầy đủ của chúng. Quy mô, mẫu mã kiểm toán viên lựa chọn để kiểm toán rất qua trọng trong việc quyết định tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán. thí dụ nếu chứng cứ kiểm toán mà kiểm toán dẫn chứng dựa trên cơ sở khảo sát, điều tra, phân tích một mẫu có 200 chứng từ (cá thể) thông thường sẽ thể hiện tính đầy đủ hơn nếu mẫu chỉ có 100 chứng từ (cá thể).

Song ngoài quy mô mẫu lựa chọn để kiểm toán, 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. Thí dụ, mẫu đó phải bao gồm các khoản mục thể hiện tính trọng yếu trong tổng thể quan sát, kiểm toán hoặc ở những bộ phận, những trường hợp có mức rủi ro cao. Ngoài ra mẫu chọn kiểm toán trong khoảng thời gian bao quát càng rộng thì tính đầu đủ của bằng chứng càng cao.

Ngoài hai yêu cầu trên, để đáp ứng các yêu về chất lượng của cuộc kiểm toán thì bằng chứng kiểm toán thu thập phải kịp thời và có tính thuyết phục khi đưa ra các kết luận của kiểm toán viên.

## 2.1.3.3. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Để có thể thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có giá trị, đáp ứng yêu cầu, kiểm toán viên cần áp dụng các phương pháp kỹ thuật nhất định trong quá trình thu thập bằng chứng, tuy nhiên mỗi cuộc kiểm toán đều có mục tiêu và đối tượng cụ thể không hoàn toàn giống nhau. Đặc điểm của các doanh nghiệp được kiểm toán cũng khác nhau, do đó kiểm toán viên cần vận dụng và kết hợp các phương pháp thu thập bằng chứng phù hợp để có được kết quả như mong muốn.

Thông thường các kiểm toán viên áp dụng các phương pháp thu thập bằng chứng sau:

## 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 với nhau, như đối chiếu giữa các sổ sách kế toán với số liệu kiểm kê thực tế, giữa kế hoạch và thực hiện, giữa định mức và thực tế...

Thông thường bao gồm hai loại kiểm tra, đối chiếu là kiểm tra vật chất và kiểm tra tài liêu.

- 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 hay không, nó thuộc về khách quan.

Tuy nhiên phương pháp này có những hạn chế nhất định sau:

- + Kiểm tra vật chất chưa đủ là bằng chứng chứng minh tài sản hiện có đó thuộc quyền sở hữu của ai, vì có thể tài sản đó hiện có ở doanh nghiệp nhưng là tài sản đi thuê hoặc nhận đại lý hoặc bị thế chấp... Do vậy muốn xác minh tài sản thuộc quyền sở hữu của đơn vị hay của người khác thì phải vận dụng cả các phương pháp khác.
- + Kiểm tra vật chất chỉ cho biết sự tồn tại thực tế về mặt lượng của tài sản, còn về chất lượng, tình trạng kỹ thuật, tính lỗi thời của tài sản thì chưa đủ căn cứ để phán xét. Hơn nữa kiểm tra vật chất không cho biết là tải sản có được đánh giá đúng hay không và có tôn trọng nguyên tắc đánh giá tài sản hay không. Do đó cần phải vận dụng kết hợp với các phương pháp khác để thu thập bằng chứng có giá trị và tính thuyết phục cao hơn.
- 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.

Việc kiểm tra, đối chiếu tài liệu, kiểm toán viên có thể tiến hành qua các cách:

+ Kiểm tra đối chiếu số liệu, tài liệu liên quan đến tài liệu, nghiệp vụ hoặc vụ việc được chọn làm mẫu kiểm toán hoặc ngẫu nhiên, việc kiểm tra đối chiếu số liệu có thể tiến hành theo trình tự ghi sổ, tức là từ chứng từ gốc đến sổ kế toán và đến báo cáo kế toán hoặc ngược lại từ báo cáo kế toán đến sổ kế toán và đến chứng từ kế toán. Nếu kiểm tra theo trình tự ghi sổ kế toán sẽ cho chúng ta bằng chứng nghiệp vụ phát sinh đều đã được ghi vào sổ đầy đủ hay chưa. Ngược lại nếu kiểm tra từ báo cáo kế toán đến sổ kế toán và cuối cùng kiểm tra chứng từ kế toán sẽ cho bằng chứng là mọi số liệu ghi trên sổ kế toán có phải có đầy đủ chứng từ hay không.

+ Từ một kết luận có trước, kiểm toán viên thu thập tài liệu để làm bằng chứng cơ sở cho kết luận. theo cách này đã xác định được phạm vi cần kiểm tra, đối chiếu, khi đó kiểm toán viên chỉ kiểm tra, đối chiếu những chứng từ, tài liệu liên quan đến kết luận có trước.

Phương pháp kiểm tra tài liệu cho chúng ta những bằng chứng là tài liệu chứng minh. Tài liệu chứng minh là hình thức bằng chứng được sử dụng rộng rãi trong các cuộc kiểm toán vì thông thường việc thu thập chúng cũng tương đối thuận tiện, dễ dàng vì chúng thường sẵn có mặt khác chi phí để thu thập cũng thấp hơn các phương pháp khác. Đôi khi tài liệu chứng minh có thể làm bằng chứng hợp lý duy nhất nếu chúng ta không tìm được các bằng chứng khác.

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

- + 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 doanh nghiệp được kiểm toán ngày 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 sửa chữa, tẩy xoá hoặc giả mạo... làm mất tính khách quan của tài liệu do vậy, cần phải có sự kiểm tra xác minh.

#### b, Phương pháp quan sát

Là phương pháp thu thập bằng chứng thông qua quá trình kiểm toán viên trực tiếp quan sát, xem xét để đánh gia các hoạt động của doanh nghiệp. Đó là sự chứng kiến tận mắt của các công việc, tiến trình thực hiện các công việc của đối tượng mà kiểm toán viên cần thu thập bằng chứng.

Phương pháp quan sát có thể rất hữu ích trong nhiều phần hành của cuộc kiểm toán, song bản thân nó chưa thể hiện đầy đủ, do vậy phải kết hợp với các phương pháp khác.

Mặt khác cũng cần lưu ý khí sử dụng phương pháp này là việc quan sát thực tế, sẽ cung cấp bằng chứng có độ tin cậy cao, nhưng bằng chứng đó không thể hiện tính chắc chắn ở các thời điểm khác ngoài thời điểm quan sát.

## c, Phương pháp thẩm tra và xác nhận

Là phương pháp thu thập các bản xác nhận của những người có trách nhiệm liên quan, am hiểu công việc hoặc đối tượng cần kiểm toán trong, ngoài doanh nghiệp.

Việc tiến hành thẩm tra và xác nhận có thể thực hiện bằng cách kiểm toán viên có văn bản yêu cầu những người liên quan xác nhận những thông tin theo yêu cầu của kiểm toán viên (viết thành văn bản).

Không phải tất cả các đối tượng hoặc tình huống đều cần bằng chứng xác nhận. Đối tượng của phương pháp này chủ yếu là các khoản phải thu, phải trả, tiền gửi ngân hàng, tài sản ký gửi, ký quỹ, thế chấp...

Các bằng chứng thu thập được thông qua phương pháp thẩm tra, xác nhận cần đảm bảo các yêu cầu sau.

- 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 quá trình kiểm toán. Kiểm toán viên yêu cầu đơn vị lập giấy đề nghị xác nhận và giao cho mình để gửi cho người được yêu cầu xác nhận và yêu cầu họ xác nhận song thì gửi lại cho kiểm toán viên như vậy quá trình này có tính độc lập đối với doanh nghiệp được kiểm toán và có tính khách quan.

Phương pháp này thực hiện ho những chứng cứ tin cậy, nhưng chi phí lớn, do vậy chỉ những trường hợp cần thiết mới áp dụng phương pháp này. Tuy nhiên cần đề phòng sự thông đồng giữa doanh nghiệp và đối tượng xác minh.

## d. Phương pháp phỏng vấn

Phỏng vấn là phương pháp thu thập thông tin của kiểm toán viên thông qua việc trao đổi phỏng vấn với những người trong đơn vị. Ví dụ: Khi kiểm toán viên cần biết rõ hơn những quy định về hệ thống kiểm soát nội bộ thì có thể trao đổi với những thành viên quản lý đơn vị hoặc các cá nhân trong đơn vị về quy chế kiểm soát nội bộ... hoặc muốn biết phương pháp ghi sổ hay quá trình kiểm tra các nghiệp vụ kế toán của đơn vị, thì kiểm toán viên có thể phỏng vấn, trao đổi điều tra thông tin giữa những người quản lý, những người làm công tác nghiệp vụ...

Việc phỏng vấn có thể thực hiện dạng vấn đáp hay văn bản. Kỹ thuật phỏng vấn đóng vai trò rất quan trọng trong việc thu nhận thông tin có đủ độ tin cậy hay khách quan hay không. Do đó kiểm toán viên cần có sự chuẩn bị trước cho việc phỏng vấn. Thông thường quá trình phỏng vấn gồm ba giải đoạn: Giai đoạn lập kế hoạch, giai đoạn thực hiện phỏng vấn, giai đoạn kết luận.

- + Giai đoạn lập kế hoạch: Xác định mục đích, nội dung, đối tượng cần phỏng vấn, thời gian địa điểm phỏng vấn, những trọng điểm cần phỏng vấn và thảo luận...
- + Giai đoạn thực hiện phỏng vấn: Trước hết kiểm toán viên cần cho người được phỏng vấn biết mình là ai và mục đích lý do của cuộc phỏng vấn... làm cho đối tượng thoải mái trao đổi những trọng điểm đã xác định và trả lời các câu hỏi cảu kiểm toán viên không bị miễn cưỡng hoặc bắt buộc. Kỹ thuật nêu câu hỏi của kiểm toán viên rất quan trọng, rất ngắn gọn, rõ nội dung và mục đích cần đạt được.
- + Giai đoạn kết luận, thông qua việc phỏng vấn thu được những thông tin cần thiết, kiển toán viên cần chú ý đến tính khách quan và sự hiểu biết của người được phỏng vấn để có được những kết luận đúng đắn phục vụ tốt cho mục đích kiểm toán. Nếu những kết luận của phỏng vấn có tính chất quan trọng thì kiểm toán viên cần ghi vào hồ sơ kiểm toán của mình.

Độ tin cậy của bằng chứng thu thập qua phỏng vấn thường không cao, chủ yếu củng cố cho các bằng chứng khác, hoặc để thu thập các thông tin phản hồi.

#### e, Phương pháp tính toán

Tính toán để thu thập thông tin về các bằng chứng kiểm 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... Ví

dụ như việc tính toán các hoá đơn bán hàng, các chứng từ nhập, xuất kho, các sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết, việc tính toán phân bổ chi phí, tính giá thành, giá phí... Các kiểm toán viên gọi là phương pháp làm lại hay thể thức làm lại.

Phương pháp tính toán cung cấp các bằng chứng có độ tin cậy cao xét trên giác độ của những số liệu.

#### f, Phương pháp phân tích

Là phương pháp sử dụng quá trình so sánh các mối quan hệ, để xác định tính hợp lý hay không của các số liệu trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Đây là một kỹ năng bao trùm nhất của việc khai thác bằng chứng kiểm toán.

Thông qua việc phân tích các số liệu, so sánh các mối quan hệ, kiểm toán viên đánh giá các thông tin tài chính của doanh nghiệp đúng hay còn vấn đề nghi ngờ. Việc phân tích bao gồm:

- Xem xét các bộ phận, khoản mục báo cáo tài chính hoặc số dư tài khoản để xác định vấn đề cần thẩm tra.
- Nghiên cứu đánh giá mối quan hệ nội tại giữa các yếu tố tài chính và thông tin khác để có thể phát hiện những sai sót của báo cáo tài chính.

Phương pháp phân tích chủ yếu dựa vào quá trình so sánh các mối quan hệ 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 gồm những so sánh chủ yếu sau:

+ So sánh những thông tin tại chính kỳ này và các thông tin tài chính kỳ trước.

Kiểm toán viên có thể so sánh các thông tin kiểm toán kỳ này với các báo cáo tài chính kỳ trước. Hoặc có thể so sánh số dư trên các tài khoản kế toán giữa các kỳ. Mục đích của việc so sánh đó nhằm phát hiện những khoản mục, những chỉ tiêu tài khoản có sự biến động không bình thường để tập trung thẩm tra xem xét. Ví dụ như: Sự tăng đột ngột của chi phí sửa chữa TSCĐ trong kỳ so với kỳ trước, cần xác định nguyên nhân, tỷ số vòng quay hàng tồn kho kỳ này so với kỳ trước đó có sự biến động lớn hay không, nếu có thì tìm nguyên nhân...

Việc so sánh có thể áp dụng đối với các thông tin có thể so sánh được tức là các chỉ tiêu hay khoản mục có cùng nội dung và phương pháp tính toán.

+ So sánh giữa số liệu thực tế và số liệu kế hoạch dự toán.

Thông qua việc so sánh các chỉ tiêu tài chính giữa thực tế và kế hoạch dự toán sẽ giúp kiểm toán viên phát hiện những sai biệt lớn về số liệu thực tế và kế hoạch hoặc dự toán. Từ đó có thể cho thấy sự sai sót trong báo cáo tài chính hoặc những biến động về thực tế sản xuất kinh doanh mà kiểm toán viên cần xem xét và thẩm định. Ví dụ có sự sai biệt lớn giữa giá thành thực tế và giá thành kế hoạch, hoặc tồn kho thực tế với định mức hàng tồn kho, giữa sản lượng thực tế và sản lượng kế hoạch...

+ So sánh giữa các chỉ tiêu đơn vị với các chỉ tiêu bình quân trong ngành.

Thông thường, các chỉ tiêu của các đơn vị và các chỉ tiêu ngành có quan hệ tương đồng với nhau (như lợi nhuận, vòng quay hàng tồn kho,...). Như vậy kiểm toán có thể so sánh chỉ tiêu chung của ngành và chỉ tiêu của doanh nghiệp để phát hiện những sai lệch lớn, không

bình thường, không hợp lý. Từ đó có thể tìm ra những sai sót hoặc giúp kiểm toán viên tìm hiểu kỹ hơn về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Khi so sánh giữa các chỉ tiêu của đơn vị và chỉ tiêu ngành cần lưu ý các yếu tố về quy mô cũng như yếu tố tổ chức quản lý, phương pháp hạch toán khác nhau giữa các đơn vị trong ngành.

Tuy nhiên, khi so sánh cần kết hợp so sánh trong một khoảng thời gian nhất định chứ không chỉ so sánh ở một thời điểm để có những kết luận xác đáng hơn.

Tuy nhiên có thể nói rằng việc so sánh các chỉ tiêu với ngành có thể dẫn đến một kết quả không chính xác và nhiều khi không thể hiện kết quả như mong muốn bởi khi bình quân hoá các chỉ tiêu cho ngành đã chứa đựng những kết quả không đồng đều.

+ So sánh số liệu của doanh nghiệp và kết quả dự kiến của kiểm toán viên.

Theo cách so sánh này, kiểm toán viên ước tính số dư của một tài khoản nào đó dựa vào một hoặc một số tài khoản có liên quan với chỉ tiêu ước tính, sau đó kiểm toán viên so sánh với chỉ tiêu ước tính, nếu có sự sai biệt lớn giữa hai chỉ tiêu thì cần làm rõ nguyên nhân cụ thể.

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

Các thông tin không có tính chất tài chính là các dữ liệu kinh tế kỹ thuật do các hệ thống hạch toán cung cấp: như số lượng nhận viên, số lượng bưu cục, hiệu suất sử dụng của một tổng đài... Mặc dù các thông tin này không có tính chất tài chính nhưng lại có mối quan hệ với các chỉ tiêu tài chính. Như vậy có thể dựa trên các thông tin trên đây có thể có thể thu thập làm bằng chứng kiểm toán, phương pháp này thường đưa lại hiệu quả cao nhưng chi phí thấp, thời gian ngắn, nhưng bằng chứng lại có tính chuẩn xác, đồng bộ và có giá trị về số liệu kế toán, thể hiện tính báo quát, không bị xa và những số liệu cụ thể.

Tuy nhiên khi áp dụng khi áp dụng phương pháp phân tích để thu thập bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên cần lưu ý:

- Mối quan hệ bản chất giữa các chỉ tiêu được so sánh, các chỉ tiêu được so sánh phải đồng nhất về nội dung và phương pháp tính, giữa chúng phải có mối quan hệ nhất định với nhau.
- Những khoản mục hoặc các chỉ tiêu trọng yếu không chỉ sử dụng phương pháp phân tích để kiểm toán mà còn kết hợp với các phương pháp khác để tìm bằng chứng kiểm toán cho thích hợp.
- Nếu kiểm toán trong trường hợp hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém, cần thận trọng khi phân tích để tìm bằng chứng kiểm toán, nên kết hợp nhiều phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán khác.

Ngoài phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán như trên đã trình bày, trong các trường hợp đặc biệt, kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán thông qua các chuyên gia hoặc giải trình của người quản lý đơn vị.

Trường hợp có vấn đề kiểm toán viên chưa am hiểu hết, như: đánh giá giá trị của các tài sản quý hiếm, công trình nghệ thuật, khoáng sản... thì kiểm toán viên phải dựa và ý kiến đánh giá của các chuyên gia về lĩnh vực đó.

Thông thường kết thúc giai đoạn kiểm toán kiểm toán viên sẽ yêu cầu người quản lý đơn vị cung cấp cho mình một bản giải trình những vấn đề đã trao đổi giữa mình và người quản lý đơn vị đồng thời để người quản lý khẳng định những vấn đề thuộc về trách nhiệm quản lý của mình.

Tuy nhiên, các bằng chứng thuộc loại này không có giá trị lớn, song chúng có tác dụng ràng buộc trách nhiệm của những người cung cấp thông tin và làm tăng thêm độ tin tưởng khi kiểm toán viên đưa ra kết luân của mình.

## 2.1.3.4, Xét đoán và sử dụng bằng chứng kiểm toán

Khi đã thu thập được những bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên phải xét đoán và lựa chọn bằng chứng nào nên sử dụng và đưa ra làm bằng chứng cho những ý kiến nhận xét của mình.

Xét đoán bằng chứng kiểm toán là việc xem xét việc đáp ứng nhu cầu của các bằng chứng kiểm toán. Tức là việc xét đoán độ tin cậy về giá trị và tính đầy đủ của bằng chứng kiểm toán.

Việc xét đoán các bằng chứng kiểm toán phụ thuộc vào quan điểm và sự nhìn nhận vấn đề của từng người, mặt khác nó cũng thể hiện trình độ nghiệp vụ chuyên môn, năng lực nghề nghiệp của kiểm toán viên.

Khó có thể đưa ra một căn cứ để xét đoán một cách khả dĩ để áp dụng cho mọi trường hợp. Tuy nhiên, Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) gợi ý năm căn cứ để xét đoán bằng chứng kiểm toán:

- 1, Bằng chứng ghi thành văn bản có giá trị hơn bằng chứng bằng lời, bằng chứng nguyên bản có giá trị hơn bằng chứng sao chụp.
- 2, Bằng chứng thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài doanh nghiệp có giá trị hơn bằng chứng thu thập từ nguồn nội bộ doanh nghiệp.
- 3, Bằng chứng do kiểm toán viên tự thu thập phân tích đánh giá có giá trị hơn bằng chứng do người khác cung cấp.
- 4, Bằng chứng do nhiều nguồn thông tin cùng cấp phan tích có giá trị hơn các nguồn thông tin đơn lẻ cung cấp.
- 5, Khi kiểm toán viên cảm nhận được tính trung thực của các thông tin do các nhà quản lý doanh nghiệp cung cấp, trình độ của cán bộ nghiệp vụ thì sự xét đoán bằng chứng tích cực sẽ dễ dàng hơn bằng chứng tiêu cực và ngược lại.

Ngoài ra, để xem xét các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên cần chú ý các yếu tố liên quan đến giá trị của bằng chứng kiểm toán cũng như tính đầy đủ của nó.

+ Nhân tố thuộc về nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán:

Nguồn gốc của bằng chứng kiểm toán thể hiện sự độc lập của bằng chứng đối với doanh nghiệp được kiểm toán. Những bằng chứng có nguồn gốc càng độc lập với doanh nghiệp thì càng có độ tin cậy cao.

- + Nhân tố thuộc về dạng của bằng chứng kiểm toán. Các bằng chứng vật chất có độ tin cậy cao hơn bằng chứng tài liệu, bằng chứng tài liệu có độ tin cậy cao hơn bằng chứng phỏng vấn.
  - + Nhân tố thuộc về hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp:

Các bằng chứng thu nhận được ở các bộ phận có hệ thống kiểm soát nội bộ vững mạnh sẽ có độ tin cậy cao hơn các bộ phận có độ tin cậy yếu.

- + Nhân tố về tính trọng yếu trong kiểm toán: Các bằng chứng kiểm toán thu thập được ở những bộ phận tính trọng yếu càng cao thì càng có giá trị và độ tin cậy cao hơn
- + Nhân tố liên quan đến mực độ rủi ro trong kiểm toán: Các bằng chứng thu thập được ở những bộ phận rủi ro cao thì càng tăng tính thuyết phục của bằng chứng kiểm toán đó.

Khi xét đoán các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên còn cần kết hợp nhiều loạI bằng chứng và mối liên quan giữa các loại bằng chứng đó đối với một vấn đề, hay một nhận định để độ tin cậy của bằng chứng cao hơn và đủ tính thuyết phục.

Trường hợp ngược lại nếu nhiều bằng chứng (từ hai trở lên) liên quan đến một vấn đề, mà có kết quả trái ngược nhau thì kiểm toán viên phải xem xét vấn đề một cách thận trọng để có cơ sở giải quyết sự khác biệt đó bằng cách mở rộng diện điều tra, khảo sát để có khẳng định cuối cùng.

Khi bằng chứng kiểm toán chưa thực sự tin cậy, thì không được sử dụng làm chứng cứ cho những kết luận vì điều đó có thể dẫn đến kết luận sai lầm của kiểm toán viên.

Khi kiểm toán viên có những nghi ngờ nhất định về các bản báo cáo tài chính doanh nghiệp, thì cần tiếp tục tìm kiếm những bằng chứng đầy đủ có giá trị để chứng minh hoặc giải toả những nghi ngờ của mình. Nếu trường hợp không thể thu thập được những bằng chứng đầy đủ có giá trị, thì kiểm toán viên không thể ghi nhận ý kiến nhận xét hoàn hảo về báo cáo tài chính của doanh nghiệp (báo cáo kiểm toán chấp nhân toàn bô).

Kiểm toán viên cũng phải hết sức thận trọng trong khi xét đoán và sử dụng những bằng chứng có tác dụng khẳng định điều kết luận này nhưng lại phủ nhận điều kết luận khác.

#### 2.1.4. Hồ sơ kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán

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

Tại chuẩn mực kiểm toán số 230 (ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC) có nêu khái niệm hồ sơ kiểm toán: Là tập hợp các tài liệu kiểm toán do kiểm toán viên thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ theo một trật tự nhất định làm bằng chứng cho một cuộc kiểm toán cụ thể. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành

## b, Tác dụng của hồ sơ kiểm toán

- Lưu trữ những bằng chứng thu được trong quá trình thực hiện kiểm toán, và làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến của kiểm toán viên.
  - Trợ giúp cho việc lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán.
  - Trợ giúp cho việc kiểm tra, soát xét và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán.
  - Giúp cho việc sử lý phát sinh sau cuộc kiểm toán.

#### c, Phân loại hồ sơ kiểm toán

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

## d, Tính bí mật, an toàn, lưu trữ và sở hữu hồ sợ kiểm toán

- Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải giữ bí mật và đảm bảo an toàn về hồ sơ kiểm toán.
- Hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ trong một khoảng thời gian đủ để đáp ứng yêu cầu hành nghề và phù hợp với quy định chung cửa pháp luật và quy định riêng của tổ chức hành nghề kiểm toán.
- Hồ sơ kiểm toán thuộc quyền sở hữu và là tài sản của công ty kiểm toán, khách hàng hay bên thứ ba có quyền xem xét hoặc sử dụng một phần hoặc toàn bộ tài liệu này khi được sự đồng ý của Giám đốc công ty kiểm toán hoặc theo quy định của Nhà nước hoặc tổ chức nghề nghiệp. Tuỳ những trường hợp cụ thể, kiểm toán viên được phép cung cấp một phần hoặc toàn bộ tài liệu làm việc trong hồ sơ kiểm toán của mình cho khách hàng tuỳ trường hợp cụ thể do Giám đốc công ty kiểm toán quyết định. Trong mọi trường hợp, tài liệu làm việc của kiểm toán viên không thể thay thế chứng từ kế toán, báo cáo tài chính của khách hàng.
- Thời gian lưu trữ hồ sơ kiểm toán phải lưu trữ trong thời gian đủ để đáp ứng yêu cầu hành nghề, quy định của pháp luật về bảo quản và lưu trữ hồ sơ, và yêu cầu riêng của công ty kiểm toán.

## 2.2. HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ

#### 2.2.1. Khái niệm

Việc xác lập và duy trì một hệ thống kế toán thích hợp, kết hợp với nhiều quy chế kiểm soát nội bộ khác để mở rộng quy mô kinh doanh và loại hình kinh doanh là trách nhiệm của các nhà quản lý doanh nghiệp. Một phương diện quan trọng thuộc trách nhiệm của bộ phận quản lý là cung cấp cho các cổ đông (hoặc Chính phủ) một sự đảm bảo thích hợp rằng, công việc kinh doanh được kiểm soát thích đáng. đồng thời, bộ phận quản lý còn có trách nhiệm cung cấp cho các cổ đông, Chính phủ và những người đầu tư (ngân hàng, chủ đầu tư, người liên doanh...) những thông tin tài chính trên cơ sở hợp thức. Một hệ thống kiểm soát nội bộ là cần thiết để bộ phận quản lý thực thi bổn phận ấy.

Hệ thống kiểm soát nội bộ của một đơn vị có thể định nghĩa như là toàn bộ các chính sách, các bước kiểm soát và thủ tục kiểm soát được thiết lập nhằm điều hành các hoạt động của đơn vị. các bước kiểm soát là các biện pháp được tiến hành để xem xét và khẳng định các biện pháp quản lý khác có được tiến hành có hiệu quả và thích hợp hay không.

Kiểm soát nội bộ: Là quy trình do Ban quản trị, Ban Giám đốc và các cá nhân khác trong đơn vị thiết kế, thực hiện và duy trì để tạo ra sự đảm bảo hợp lý về khả năng đạt được mục tiêu của đơn vị trong việc đảm bảo độ tin cậy của báo cáo tài chính, đảm bảo hiệu quả, hiệu suất hoạt động, tuân thủ pháp luật và các quy định có liên quan. Thuật ngữ "kiểm soát" được hiểu là bất cứ khía cạnh nào của một hoặc nhiều thành phần của kiểm soát nội bộ (Theo chuẩn mực kiểm toán số 315 ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC - Xác định và đánh giá rửi ro có sai sót trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị)

Mục đích của hệ thống kiểm soát trong việc quản lý là:

- Điều khiển và quản lý một cách có hiệu quả các hoạt động của đơn vị.
- Mang lại sự đảm bảo chắc chắn là các quyết định và chế độ quản lý được thực hiện đúng thể thức và giám sát mức hiệu quả của các chế độ và quyết định đó.
- Phát hiện kịp thời các vấn đề khó khắn nảy sinh trong kinh doanh để hoạch định và thực hiện các biện pháp đối phó.
  - Ngăn chặn, phát hiện các sai phạm và gian lận trong kinh doanh.
- Ghi chép kế toán đầy đủ, chính xác và đúng thể thức về các nghiệp vụ và hoạt động kinh doanh.
- Lập các báo cáo tài chính kịp thời, hợp lệ và tuân theo các yêu cầu pháp định có liên quan.
  - Bảo vệ tài sản và thông tin không bị lợi dụng và sử dụng sai mục đích.

## 2.2.2. Các yếu tố cấu thành hệ thống kiểm soát nội bộ

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ, phải nghiên cứu, đánh giá sự hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên định dựa và để xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán cần thực thi. Mục đích của kiểm toán viên trong việc nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là thiết lập độ tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ, để xác định nội dung, thời gian, phạm vi của các bước kiểm toán cơ bản.

Trong khi nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên cần nhận thức các yếu tố cấu thành hệ thống kiểm toán nội bộ gồm: Môi trường kiểm soát chung, hệ thống kế toán, các loại kiểm soát và thủ tục kiểm soát.

#### a, Môi trường kiểm soát chung

Một khía cạnh quan trọng của công tác kiểm toán là xem xét cung cách của bộ phận quản lý cao cấp nhất, kiểm tra và giám sát các nghiệp vụ, các hoạt động của đơn vị như thế nào. bộ phận quản lý tạo ra môi trường chung, nhờ đó để xác lập thái độ của toàn đơn vị đối với hệ thống kiểm soát. Môi trường kiểm soát chung cũng tạo ra những chính sách, các trình

tự và các chỉ dẫn đảm bảo cho sự giám sát liên tục và có hiệu quả đối với các nghiệp vụ của doanh nghiệp. Sự nhận thức về môi trường kiểm soát rất quan trọng đối với kiểm toán viên, trong việc xác định phạm vi của kiểm toán trên cơ sở nắm vững hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vi.

Sự đánh giá của kiểm toán viên về môi trường kiểm soát sẽ giải đáp thái độ và hành động của bộ phận quản lý cao nhất đối với hệ thống kiểm soát sẽ có ảnh hưởng như thế nào đối với tình hiệu quả của các hoạt động trong doanh nghiệp. Có thể khẳng định rằng không có sự chỉ dẫn chung và sự giám sát liên tục cua bộ phận quản lý, sẽ không có sự đảm bảo nào về các bước kiểm soát của các nhân viên được tiến hành một cách thích hợp và có hiệu quả.

Môi trường kiểm soát mạnh không đảm bảo tính hiệu quả của những kỹ thuật kiểm soát cụ thể. tuy nhiên nếu thiếu vắng một môi trường kiểm soát chung sẽ làm giảm tính hiệu quả tổng quát của kiểm soát, cũng như độ tin cậy cuối cùng của số liệu được tạo ra bởi các hệ thống kế toán và thông tin.

Như vậy có thể nói rằng, môi trường kiểm soát chung bao gồm toàn bộ các nhân tố có tính chất môi trường tác động đến việc thiết kế, hoạt động và sự hữu hiệu của các chính sách, thủ tục kiểm soát của đơn vị. Các nhân tố này chủ yếu liên quan đến thái độ, nhận thức và hành động của người quản lý đơn vị. Sau đây là các nhân tố chủ yếu:

## a1, Đặc thù về quản lý

Đặc thù về quản lý là muốn nói đến các quan điểm khác nhau của người quản lý đơn vị đối với tình trạng báo cáo tài chính cũng như những rủi ro trong kinh doanh. Một số nhà quản lý chú ý quá mức đến việc báo cáo tình hình tài chính và nhấn mạnh đến việc hoàn thành kế hoạch lợi nhuận. Những người này có thể sẵn sàng hành động mạo hiểm để đổi lấy một mức lợi nhuận cao. ở một số nhà quản lý khác lại có thái độ hết sức dè dặt và thận trọng. Các quan điểm như vậy của nhà quản lý có ảnh hưởng rất lớn đến các chính sách và thủ tục kiểm soát của đơn vị cũng như độ tin cậy của báo cáo tài chính.

Cơ cấu về quyền lực trong một đơn vị cũng là một vấn đề tiêu biểu của đặc thù quản lý. nếu việc đưa ra các quyết định quản lý được tập trung và chi phối bởi một cá nhân thì kiểm toán viên cần chú ý đến phẩm chất và năng lực của người nắm quyền lực tập trung đó. Ngược lại, ở những đơn vị khác, quyền lực lại được phân tán cho nhiều người trong bộ máy quản lý. Trong trường hợp này, vấn đề quan trọng lại là kiểm tra, giám sát việc sử dụng quyền lực đã được phân quyền, nhằm đề phòng các trường hợp sử dụng không hết quyền hạn được giao hoặc lạm dụng các quyền hạn này.

## a2, Cơ cấu tổ chức

Một cơ cấu tổ chức hợp lý sẽ đảm bảo cho sự thông suốt trong việc uỷ quyền và phân công trách nhiệm. cơ cấu tổ chức được thiết kế sao cho có thể ngăn ngừa được sự vi phạm các chính sách, thủ tục, quy chế kiểm soát và loại bỏ được những hoạt động không phù hợp có thể dẫn đến sai lầm và gian lận. Một cơ cấu tổ chức hợp lý còn phải nhấn mạnh đến tính hiệu quả của bộ phận quản lý cao nhất đối với các nghiệp vụ, đặc biệt khi doanh nghiệp bị chia cách và phân tán về mặt địa lý.

Để thiết lập một cơ cấu tổ chức thích hợp và có hiệu quả, phải tuân thủ các nguyên tắc sau:

- Thiết lập được sự điều hành và kiểm soát trên toàn bộ hoạt động của đơn vị, không bỏ sót lĩnh vực nào đồng thời không có sự chồng chéo giữa các bộ phận.
- Thực hiện sự phân chia ba chức năng: xử lý nghiệp vụ, ghi chép sổ và bảo quản tài sản.
  - Bảo đảm sự độc lập tương đối giữa các bộ phận.

#### a3, Chính sách nhân sự

Chính sách nhân sự bao gồm toàn bộ các phương pháp quản lý nhân sự và các chế độ của đơn vị đối với việc tuyển dụng, huấn luyện, đánh giá, đề bạt, khen thưởng và kỷ luật các nhân viên. Một chính sách nhân sự đúng đắn là chính sách nhằm vào việc tuyển dụng, huấn luyện và sử dụng các cán bộ, nhân viên có năng lực và đạo đức.

#### a4, Công tác kế hoạch

Bao gồm một hệ thống kế hoạch sản xuất - kỹ thuật - tài chính cũng như phương án chiến lược của bộ phận quản lý cao nhất. chiến lược sản xuất kinh doanh và các kế hoạch giúp cho đơn vị hoạt động đúng hướng và có hiệu quá. công tác kế hoặc được tiến hành nghiêm túc và khoa học sẽ trở thành một công cụ kiểm soát hữu hiệu.

## a5, Bộ phận kiểm toán nội bộ

Là một nhân tố cơ bản trong mỗi trường kiểm soát, bộ phận kiểm toán nội bộ cung cấp một sự giám sát và đánh giá thường xuyên về toàn bộ hoạt động của đơn vị, trong đó có cả hệ thống kiểm soát nộ bộ. Bộ phận kiểm toán nội bộ hữu hiệu sẽ giúp đơn vị có được những thông tin kịp thời và xác thực về các hoạt động nói chung, chất lượng công tác kiểm soát nội bộ nói riêng để điều chỉnh, bổ sung các quy chế kiểm soát thích hợp và có hiệu lực hơn. Tuy nhiên bộ phận kiểm toán nội bộ chỉ có thể phát huy tác dụng tốt nếu:

- Về mặt tổ chức: Bộ phận kiểm toán nội bộ phải trực thuộc một cấp cao đủ để không giới hạn phạm vị hoạt động của nó. Đồng thời phải được giao quyền hạn tương đối rộng dãi và hoạt động tương đối độc lập với bộ phận được kiểm tra.
- Về nhân sự: Bộ phận kiểm toán nội bộ phải có các nhân viên có khả năng đủ để thực hiện nhiệm vụ.

#### a6, Uỷ ban kiểm toán

Trong một số công ty lớn thường có uỷ ban kiểm toán (audit committee) gồm từ 3 đến 5 thành viên của hội đồng quản trị làm nhiệm vụ giám sát hoạt động và xem xét báo cáo tài chính của công ty. Các thành viên này thường không phải là viên chức hoặc nhân viên của công ty.

## a7, Các nhân tố bên ngoài

Môi trường kiểm soát chung ở một đơn vị còn bao gồm các nhân tố bên ngoài. các nhân tố này nằm ngoài sự kiểm soát của các nhà quản lý nhưng có ảnh hưởng rất lớn đến thái độ, cung cách của nhà quản lý và các quy chế, các thủ tục kiểm soát cụ thể. Thuộc các nhân tố

này là: ảnh hưởng của các cơ quan chức năng của nhà nước, các chủ nợ và trách nhiệm pháp lý.

## b, Hệ thống kế toán

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

- Hệ thống chứng từ ban đầu và cách vận dụng hệ thống chứng từ ban đầu.
- Hệ thống sổ kế toán.
- Hệ thống báo cáo kế toán (gồm cả báo cáo tài chính và báo cáo kế toán nội bộ).

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

## c, Các loại kiểm soát và các thủ tục kiểm soát

Có hai loại kiểm soát là kiểm soát trực tiếp và kiểm soát tổng quát.

## c1, Kiểm soát trực tiếp

Kiểm soát trực tiếp là các thủ tục các quy chế được xấy dựng trên cơ sở đánh giá các yếu tố dẫn liệu của các bộ phận cấu thành trong các báo cáo tài chính. kiểm soát trực tiếp bao gồm 03 loại hình cơ bản.

- Kiểm soát quản lý (kiểm soát độc lập): Là việc kiểm soát các hoạt động riêng lẻ do những nhân viên độc lập với người thực hiện hoạt động tiến hành. Kiểm soát quản lý là biện pháp rất có hiệu lực để phát hiện và ngăn chặn các gian lận và sai sót. kiểm toán viên thường rất chú đến kiểm soát quản lý nếu đơn vị có hệ thống kiểm soát này hữu hiệu thì công việc kiểm toán có thể được giảm nhẹ rất nhiều.
- Kiểm soát xử lý là kiểm soát được đặt ra dễ kiểm tra xử lý các giao dịch tức là kiểm tra lại những công việc mà nhờ chúng các giao dịch được công nhận, cho phép, phân loại, tính toán, ghi chép tổng hợp và báo cáo. Đối với những đơn vị sử dụng hệ thống máy tính để xử lý thông tin thì kiểm soát xử lý được thực hiện thông qua chức năng xử lý bằng điện toán trong trường hợp này kiểm toán viên cần sử dụng các chuyên gia kiểm toán bằng máy vi tính.
- Kiểm soát để bảo vệ tài sản: là các biện pháp, quy chế kiểm soát nhằm đảm bảo sự an toàn của tài sản và thông tin trong đơn vị. Các trọng điểm nhằm vào mục đích này bao gồm:
- + Phân định trách nhiệm bảo việc tài sản đặc biệt là việc bảo quản các ghi chép về tài sản.
  - + Hệ thống an toàn và vật chắn: kiểm kê hiện vật, việc xác nhận của bên thứ 3.

## c2, Kiểm soát tổng quát

Là sự kiểm soát tổng thể đối với nhiều hệ thống, nhiều công việc khác nhau. Trong môi trường máy tính hoá kiểm soát tổng quát thuộc về chức năng kiểm soát của phòng điện toán, muốn đánh giá kiểm soát trong trường hợp này tất nhiên phải sử dụng những chuyên gia am hiểu sâu sắc về máy tính.

Các bước kiểm soát và thủ tục kiểm soát có thể không giống nhau thậm chí rất khác nhau giữa các đơn vị và loại dịch vụ. Tuy nhiên các loại kiểm soát nói trên đều được xây dựng trên các nguyên tắc cơ bản là:

+ Nguyên tắc phân công phân nhiệm:

Theo nguyên tắc này công việc và trách nhiệm cần được phân chia cho nhiều người cho một bộ phận hoặc nhiều bộ phận trong một tổ chức. Mục đích của nó là để không một cá nhân hay bộ phận nào được thực hiện mọi mặt của một nghiệp vụ từ khâu đầu đến khâu cuối trong một chế độ nhiều người làm việc, các sai sót dễ phát hiện hơn và các gian lận khó xảy ra hơn. Việc phân công phân nhiệm rõ ràng cong có tác dụng tạo sự chuyên môn hoá và thúc đẩy lẫn nhau trong công việc

+ Nguyên tắc bất kiệm nhiệm:

Nguyên tắc này đòi hỏi sự tách biệt về trách nhiệm đối với một số công việc như:

- Trách nhiệm thực hiện nghiệp vụ và ghi chép sổ kế toán.
- Trách nhiệm bảo quản tài sản và trách nhiệm ghi chép sổ kế toán.
- Chức năng kế toán và chức năng tài chính
- Chức năng thực hiện và chức năng kiểm soát.
- v..v..

Nguyên tắc này xuất phát từ mối quan hệ đặc biệt giữa trách nhiệm nêu trên và sự kiêm nhiệm dẫn đến sự gian lận khó phát hiện.

+ Nguyên tắc uỷ quyền và phê chuẩn.

Theo sự uỷ quyền của người quản lý các cấp dưới được giao cho quyết định và giải quyết một số công việc trong một phạm vi nhất định. Quá trình uỷ quyền được mở rộng xuống các cấp thấp hơn tạo nên một hệ thống phân chia trách nhiệm và quyền hạn mà vẫn không làm mất tính tập trung của đơn vị.

Phê chuẩn là biểu hiện cụ thể của việc quyết định và giải quyết một công việc trong phạm vi quyền hạn được giao. Nguyên tắc uỷ quyền và phê chuẩn yêu cầu các nghiệp vụ phát sinh đều được uỷ quyền cho các cán bộ phê chuẩn một cách thích hợp.

Các kiểm toán viên nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị là để đánh giá mức rủi ro kiểm soát làm cơ sở cho việc lựa chọn các phương pháp kiểm toán thích hợp. Môi trường kiểm soát của đơn vị mạnh hay yếu mức độ rủi ro kiểm soát cao hay thấp sẽ quyết định nội dung, phạm vi cũng như quy mô các phương pháp kiểm toán.

## 2.3. GIAN LẬN VÀ SAI SÓT

Trong khi hình thành ý kiến của mình về báo cáo tài chính các kiểm toán viên thực hiện các công việc đã định để đảm bảo rằng các báo cáo tài chính đã được tính toán một cách chính xác về mọi khía cạnh trọng yếu. Do bản chất của việc kiểm tra, thử nghiệm và những hạn chế vốn có của kiểm toán, cũng như bất kỳ hệ thống kiểm soát nội bộ nào nên có những rủi ro khó tránh hỏi, thậm chí có những gian lận và sai sót nghiêm trọng chưa phát hiện ra.

## 2.3.1. Khái niệm về gian lận và sai sót

Gian lận là những hành vi có chủ ý lừa dối có liên quan đến việc tham ô, biển thủ tài sản hoặc xuyên tạc các thông tin và che giấu tài sản...

Gian lận có thể biểu hiện ở các dạng sau:

- Xử lý chứng từ theo ý muốn chủ quan, sửa đổi xuyên tạc làm giả các chứng từ tài liệu.
- Che giấu các thông tin tài liệu hoặc nghiệp vụ.
- Ghi chép các nghiệp vụ không đúng sự thật, áp dụng sai các nguyên tắc, phương pháp và chế độ kiểm kế toán một cách cố ý.
  - Sai sót là những nhầm lẫn có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính như:
  - + Lỗi về tính toán số học hay ghi chép.
  - + áp dụng sai các nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán.
  - + Bỏ sót hoặc hiểu sai các khoản mục, nghiệp vụ.

+ ...

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

Cùng với những nhược điểm trong việc xây dựng các hệ thống kiểm soát nội bộ và sự không phù hợp của các thủ tục kiểm tra, những điều kiện và những sự kiện làm tăng khả năng về gian lận và sai sót bao gồm:

## a, Các vấn đề về tính trung thực, năng lực và trình độ của các nhà quản lý đơn vị

Các ví du:

- Công tác quản lý bị một người (hay một nhóm nhỏ) độc quyền nắm giữ, không có sự giám sát của tập thể hay một nhóm người.
- Có những cơ cấu tổ chức phức tạp mà dễ dẫn đến các khả năng xảy ra gian lận và sai sót.
  - Có sự can thiệp đối với quá trình kiểm soát nội bộ.
  - Nhân sự của phòng kế toán bị thiếu nhiều trong thời gian dài.
  - Có sự thay đổi thường xuyên về tư vấn pháp lý hoặc kiểm toán.

- ...

# b, Các sức ép bất thường đối với đơn vị

- Ngành nghề kinh doanh đang có xu hướng khủng hoảng.
- Khả năng thu được lợi nhuân giảm.
- Doanh nghiệp muốn tối tăng giả tạo lợi nhuận để khuyếch chương giá thị trường cổ phần của mình vì ý đồ quảng cáo hoặc các ý đồ khác.
- Doanh nghiệp đầu tư quá nhanh vào ngành nghề mới hoặc mặt hàng mới đến mức mất cân đối về tài chính.
  - Doanh nghiệp lệ thuộc quá nhiều vào một hoặc một vài sản phẩm, khách hàng.

- Sức ép đối với cán bộ kế toán phải hoàn tất các báo cáo tài chính trong khoảng thời gian quá ngắn.

- ...

## c, Các vấn đề có liên quan đến thu thập bằng chức kiểm toán

- Ghi chép không phù hợp (chứng từ không đầy đủ, sự chênh lệch giữa sổ và thực tế kiểm kê, các nghiệp vụ không được ghi chép theo thể thức thông thường hoặc để ngoài sổ kế toán).
- Các chứng từ hoặc nghiệp vụ không phù hợp (thiếu sự uỷ quyền hợp lệ, chứng từ không có giá trị hoặc sửa đổi).
  - Có độ chênh lệch lớn giữa ghi chép kế toán và xác nhận của người thứ 3.
  - Các nhà quản lý lảng tránh trả lời hoặc trả lời không hợp lý các yêu cầu của kiểm toán.

- ...

## 2.3.3. Trách nhiệm của kiểm toán viên về gian lận và sai sót

Khi lập kế hoạch và thực thi công việc kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét các rủi ro do gian lận và sai sót gây ra. Như phần trên đã nối, các rủi ro do sai sót cũng có thể là nghiêm trọng đối với báo cáo tài chính, nhưng không nhiều và thường thấp hơn những trường hợp gian lận vì gian lận thường gắn liền với hành vi chủ định trước để che đậy sự hiện dện của nó.

Ví dụ: Sự thông đồng giữa doanh nghiệp và người thứ ba có thể dẫn đến sự xuyên tạc tài liệu, đánh lừa kiểm toán viên.

Nếu kiểm toán viên nghi ngờ rằng, có gian lận và sai sót thì phải thực hiện các biện pháp để chứng minh. Khi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán hoặc không xác định được chính xác các nghi ngờ về sự gian lận, thì thông thường kiểm toán viên cần thảo luận với các nhà lãnh đạo doạnh nghiệp về loại hình, phạm vi của các phương pháp nhằm mở rộng việc điều tra. Khi phát hiện được các sai sót và gian lận, hoặc khi những nghi ngờ về sự hiện diện của gian lận và sai sót không được xoá bỏ, thì kiểm toán viên phải đánh giá ảnh hưởng của chúng, hoặc những tác động có thể xảy ra đối vơi báo cáo tài chính và ý kiến nhận xét của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán. Kiểm toán viên cần trình bày những phát hiện của mình đối với các nhà quản lý doanh nghiệp vào đúng lúc cần thiết. Nếu kiểm toán viên nhận thấy những gian lận không ảnh hưởng lớn đến báo cáo tài chính thì không cần phải thông báo cho các nhà quản lý.

Trừ trường hợp mọi việc đã quá rõ ràng kiểm toán viên không được quan niệm rằng, các gian lận và sai sót xảy ra là đơn chiếc và biệt lập, vì bản chất của những sai sót thường xảy ra theo dây truyền nên kiểm toán viên phải thận trọng trong việc phát hiện sai sót, mối tương quan của những sai sót này với những sai sót khác sẽ dẫn đến sai lầm nghiêm trọng của báo cáo tài chính.

Khi kiểm toán viên gặp phải những trường hợp nghi ngờ các nhà quản lý doanh nghiệp có liên quan đến những gian lận, kiểm toán viên cần cân nhắc kỹ những ưu, nhược điểm của đương sự, cũng như cần cân nhắc những trao đổi với những đối tượng liên quan. Kiểm toán

viên cần luôn ghi nhớ là, hệ thống kiểm soát nội bộ có thể trở nên hoàn vô hiệu đối với những gian lận của các nhà quản lý doanh nghiệp vì các nhà quản lý doanh nghiệp có thể:

- Bất chấp mọi sự kiểm tra, họ có quyền ngăn chặc sự kiểm tra của cấp dưới.
- Ra lệnh cho cấp dưới ghi chép các nghiệp vụ thiếu trung thực hoặc bưng bít sự thật.
- Giấu giếm các thông tin liên quan đến nghiệp vụ.
- Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên không nhất thiết chỉ ra sự thiếu trung thực của các nhà quản lý nhưng phải đề phòng các trường hợp tương tự như:
- + Thông tin được cung cấp một cách miễn cưỡng, hoặc chỉ cung cấp sau khi đã trì hoãn một cách vô lý.
  - + Các nhà quản lý doanh nghiệp hạn chế phạm vi kiểm toán.
- + Kiểm toán viên phát hiện ra các vấn đề quan trọng, mà trước đó không thể thực hiện trong sổ kế toán.
- + Nếu kiểm toán viên nghi ngờ có thành viên nào đó của ban lãnh đạo doanh nghiệp gian lận, thì phải thực thi các biện pháp để xác minh hoặc xoá bỏ các nghi vấn. Khi đã tin chắc là có gian lận, hoặc không thể xoá bỏ nghi ngờ về sự gian lận của lãnh đạo doanh nghiệp, thì phải tìm các đại diện khác để thay thế hoặc tìm kiếm các bằng chứng kiểm toán khác. Khi cấp lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp bị nghi ngờ, kiểm toán viên sẽ gặp khó khăn trong việc tìm đại diện thay thế và trong việc thu nhận các bằng chứng kiểm toán. Trong trường hợp đó kiểm toán viên không thể hoàn tất công việc kiểm toán của mình và cần phải xin ý kiến tư vấn pháp lý để có các hành động phù hợp với thực tế.
  - Lưu ý: theo chuẩn mực kiểm toán số 450 ban hành theo thông tư 214/2014/TT-BTC (Đánh giá các sai sót trong quá trình thực hiện kiểm toán) góc độ tiếp cận khái niệm sai sót và gian lận có những khác biệt. Cụ thể trong chuẩn mực này sai sót được giới thiệu như sau: Là sự khác biệt giữa giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của một khoản mục trên báo cáo tài chính với giá trị, cách phân loại, trình bày hoặc thuyết minh của khoản mục đó theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng. Sai sót có thể phát sinh do nhầm lẫn hoặc gian lận

Như vậy theo cách giới thiệu trên thì sai sót là khái niệm tổng thể bao quát thể hiện sự chênh lệch giữa thực tế biểu hiện của đối tượng kiểm toán so với chuẩn mực yêu cầu, còn nguyên nhân của những sai sót được chia thành 2 nguồn gốc: do nhầm lẫn (sai sót) hoặc do gian lận

# 2.4. TRỌNG YẾU VÀ RỬI RO

## 2.4.1. Trọng yếu

Trọng yếu xét trong quan hệ với nội dung kiểm toán là khái niệm chỉ rõ tầm cỡ và tính hệ trọng của phần nội dung cơ bản của kiểm toán có ảnh hưởng tới tính đúng đắn của việc nhận thức, đánh giá đối tượng kiểm toán và việc sử dụng thông tin đã đánh giá đó để ra quyết định quản lý.

Trọng yếu: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính. Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính (CM kiểm toán số 320 ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC - Mức trọng yếu trong lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán)

Rõ ràng thực trạng hoạt động tài chính cũng như hiệu quả nghiệp vụ là vấn đề rất rộng và trên thực tế không thể kiểm toán được tất cả thông tin đã thu được và chưa thu được của hoạt động tài chính và nghiệp vụ phải kiểm toán. Hơn nữa người sử dụng chỉ quan tâm đến bản chất của hoạt động tài chính và hiệu quả hoạt động. điểm gặp nhau giữa kiểm toán và quản lý này đã dẫn tới tính tất yếu phải lựa chọn nội dung kiểm toán tối ưu, vừa đánh giá đúng bản chất của đối tượng kiểm toán, vừa đáp ứng kịp thời nhu cầu của người quan tâm với giá phí kiểm toán thấp trên cơ sở thực hiện tốt chức năng kiểm toán. Vấn đề này chỉ có thể giải quyết trên cơ sở lựa chọn đúng và đủ những điều cốt yếu, cơ bản phản ánh đúng bản chất của đối tượng kiểm toán điều đó cũng đồng nghĩa với việc có thể lược bỏ những vấn đề không cơ bản, không bản chất và từ đó không ảnh hưởng đến việc nhận thức đầy đủ và đúng đắn đối tượng kiểm toán. Ngược lại, nếu bỏ qua những điểm cốt yếu thì sẽ có những nhận thức sai đối tượng và từ đó có quyết định sai trong quản lý. Giải quyết tốt mối quan hệ này chính là chìa khoá tháo dỡ sự cách biệt về kỳ vọng giữa những người quan tâm với kiểm toán viên.

Để giải quyết các yêu cầu trên, trong khải niệm "trọng yếu" đã bao gồm hai mặt liên quan đến nhận thức đối tượng: quy mô (mặt lượng) và tính hệ trọng (mặt chất) của phần nội dung cơ bản. Mức trọng yếu: Là một mức giá trị do kiểm toán viên xác định tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chía cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính (CMKT số 320)

- Về quy mô: Trong kiểm toán khó có thể ấn định con số cụ thể cho những điểm cốt yếu của nội dung kiểm toán, đặc biệt khi có yếu tố tiềm ẩn. Vì vậy gianh giới của quy mô khác nhau của đối tượng kiểm toán được xét chủ yếu trong quan hệ với mức độ ảnh hưởng của các khoản mục, các nghiệp vụ đến kết luận kiểm toán từ đó tới việc ra quyết định của người sử dụng thông tin đã được kiểm toán. Trong quan hệ đó có 3 mức độ khác nhau về quy mô:
- 1, Quy mô nhỏ Không trọng yếu: Thông thường một khoản mục, một loại nội dung luôn có quy mô nhỏ trong một bảng tổng hợp hay trong kết quả chung của hoạt động kiểm toán thì việc phản ánh đúng hay sai nghiệp vụ này không ảnh hưởng đến quy mô chung của đối tượng kiểm toán.

Ví dụ khoản mục vật liệu phụ có thể không trọng yếu trong sản xuất dầu nhờn nhưng lại trọng yếu trọng sản xuất thuỷ tinh, gốm sứ và nhiều lĩnh vực công nghiệp khác chi phí về dụng cụ nhỏ bao bì có thể trọng yếu đối với một đơn vị này nhưng không trọng yếu đối với đơn vị khác thậm chí ngay trong một đơn vị cũng có thể trọng yếu ở thời kỳ quyết toán này mà không trọng yếu ở thời kỳ quyết toán khác, trong kiểm toán cần kết hợp cả định tính cả định lượng (nếu có). Chẳng hạn giá trị dụng cụ nhỏ ở một đơn vị trong thời kỳ kiểm toán là

100 triệu đồng so với tổng tài sản của đơn vị là 10 tỷ sẽ là không trọng yếu, song nếu ở thời kỳ kiểm toán khác lại phát sinh tới 1 tỷ đồng thì có thể trọng yếu.

- 2, Quy mô lớn nhưng chưa đủ mức quyết định nhận thức về đối tượng có thể không trọng yếu: thông thường một khoản mục có quy lớn sẽ ảnh hưởng đến nhận thức đúng thực trạng tài chính và từ đó có ảnh hưởng đến kết luận kiểm toán và quyết định quản lý. Tuy nhiên, không phải lúc nào những hậu quả này cũng như nhau vì nếu nó không phải là đối tượng chính của kiểm toán.
  - 3, Quy mô lớn đủ quyết định bản chất đối tượng kiểm toán (chắc chắn trọng yếu).

Các nghiệp vụ, khoản mục có quy mô lớn được xác định ảnh hưởng lớn đến kết luận của kiểm toán như khoản mục tài sản cố định hay, khấu hao tài sản cố định thường có quy mô lớn và là những khoản mục, nghiệp vụ trọng yếu trong bảng cân đối kế toán.

Tuy nhiên việc xác định tính trọng yếu qua quy mô cũng không dễ dàng vì vậy để xác định đúng nội dung kiểm toán cần quán triệt các nguyên tắc cơ bản sau:

- 1, Quy mô trọng yếu phải được xác định tuỳ đối tượng cụ thể (các báo cáo tài chính hay toàn bộ tài liệu kế toán hay thực trạng tài chính nói chung) và khách thể kiểm toán (đơn vị kinh doanh công nghiệp, nông nghiệp, xây lắp, thương mại, sự nghiệp...).
- 2, Quy mô của các khoản mục, nghiệp khổng chỉ xét về quy mô và con số tuyệt đối mà phải trong tương quan với toàn bộ đối tượng kiểm toán.
- 3, Quy mô trọng yếu còn tuỳ thuộc vào từng cuộc kiểm toán có đối tượng và mục tiêu khác nhau: kiểm toán tài chính hay kiểm toán hiệu quả với chức năng xác minh hay tư vấn.

Khái niệm trọng yếu gắn với tính hệ trọng của các nghiệp vụ. Trong quan hệ đó, tất cả các khoản mục nghiệp vụ được xem là trọng yếu thường bao gồm:

Các khoản mục, nghiệp vụ có gian lận hoặc chứa đựng khả năng gian lận như:

- + Các nghiệp vụ đấu thầu và giao thầu, giao dịch không hợp pháp.
- + Các nghiệp vụ thanh lý tài sản.
- + Các nghiệp vụ về mua bán và thanh toán.
- + Các nghiệp vụ bất thường.
- + Các nghiệp vụ phân chia quyền lợi.
- + Các khoản mục, chứng từ có sửa chữa.
- + Các khoản mục, nghiệp vụ phát hiện có sai sót ở quy mô lớn hoặc có chênh lệch lớn với các kỳ trước hoặc giữa các nguồn thông tin có liên quan.
- + Các nghiệp vụ vi phạm quy tắc kế toán và pháp lý nói chung.
- + Các nghiệp vụ, khoản mục có sai sót lặp lại nhiều lần.
- + Các khoản mục, nghiệp vụ có ảnh hưởng nghiêm trọng đến kỳ sau.
- + Các khoản mục, nghiệp vụ là đầu mối hoặc gây hậu quả liên quan đến nhiều khoản mục nghiệp vụ khác.

Tất cả các khoản mục nghiệp vụ thuộc về bản chất của đối tượng kiểm toán đều liên quan trực tiếp đến nhận thức đúng đối tượng và đưa ra ý kiến kiểm toán. Vì vậy, về nguyên tắc không được bỏ qua khoản mục hay nghiệp vụ nào.

Như vậy, khái niệm trọng yếu yếu đã đặt ra yêu cầu xác định nội dung kiểm toán với tính nguyên tắc là không được bỏ sót các khoản mục, các nghiệp vụ có quy mô lớn và có tính hệ trọng, phản ánh bản chất của đối tượng kiểm toán. Vi phạm nguyên tắc này chính là tạo ra rủi ro của kiểm toán.

#### 2.4.2. Růi ro trong kiểm toán

Rủi ro kiểm toán là rủi ro (khả năng) mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi đối tượng kiểm toán vẫn còn có những sai sót trọng yếu

Do đối tượng kiểm toán là những thông tin được kiểm toán qua nhiều giai đoạn bằng các bộ máy kiểm toán khác nhau nên rủi ro kiểm toán cũng được xác định tương ứng với đối tượng kiểm toán từng loại: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện.

## - Rúi ro tiềm tàng (inherent risk - IR).

Là sự tồn tại (thường ước tính bằng tỷ lệ %) sai sót trọng yếu trong bản thân đối tượng kiểm toán.

## - Růi ro kiểm soát (control risk - CR).

Là sự tồn tại sai sót trọng yếu mà hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện và ngăn chặn kịp thời.

#### - Růi ro phát hiện (detection risk - DR).

Là sự tồn tại sai sót trọng yếu mà hệ thống kiểm toán (tài chính) phát hiện được.

Quan hệ giữa các loại rủi ro này được phản ánh thông qua công thức sau:

 $AR = IR \times CR \times DR$ 

Ví dụ: Giả sử IR = 50% = 0.5; CR = 25% = 0.25 và DR = 10% = 0.1 thì AR = 1.25%.

Trong quan hệ với việc xác định nội dung cụ thể từng cuộc kiểm toán, cần chú ý lý thuyết "phân đoạn" trong xác định rủi ro kiểm toán. Thực chất của lý thuyết "phân đoạn" này là xem xét rủi ro của từng phần hành kiểm toán trong quan hệ với việc lập báo cáo tài chính. Trong mỗi giai đoạn có độ lớn của thông tin (số liệu) khác nhau và khả năng xảy ra gian lận cũng khác nhau. Chẳng hạn, thông thường sai sót ở phần hành về tiền mặt và thanh toán thường lớn hơn ở phần hành tồn kho và tài sản cố định, phần hành nghiệp vụ xây lắp thường có sai sót trọng yếu... tất nhiên sai phạm này cũng tuỳ thuộc vào bối cảnh cụ thể của khách thể kiểm toán vì vậy trong mọi trường hợp cần xem xét các nhân tố và nguyên nhân có thể tạo ra rủi ro.

## 2.4.3. Quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro trong kiểm toán

Giữa trọng yếu và rủi ro trong kiểm toán có mối quan hệ chặt chẽ với nhau nếu mức trọng yếu có thể chấp nhận được tăng lên thì rủi ro trong kiểm toán sẽ giảm xuống, vì khi giá trị sai sót có thể bỏ qua tăng lên thì khả năng xảy ra sai sót có thể giảm xuống và ngược lại, nếu giảm mức trọng yếu có thể chấp nhận được, rủi ro trong kiểm toán sẽ tăng lên. Mối quan hệ này có ý nghĩa quan trọng trong việc xác định nội dung, phạm vi và thời gian của các thủ

tục kiểm toán. Chẳng hạn, sau khi lập xong chương trình kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên phát hiện rằng mức trọng yếu phải thấp hơn, do đó rủi ro trong kiểm toán phải tăng lên, để bù lại kiểm toán viên phải tăng cường phạm vi kiểm toán và lựa chọn các phương án kiểm toán hữu hiệu hơn để có thể giảm rủi ro phát hiện xuống mức có thể chấp nhận được.

Việc nắm vững khái niệm trọng yếu và rủi ro trong kiểm toán có ý nghĩa quan trọng trong việc lập kế hoạch kiểm toán. Từ những vấn đề đã nêu ở phần trên, có thể tóm tắt việc vận dụng các khái niệm này trong việc lập kế hoạch kiểm toán bằng bảng 2.1 sau đây:

Bảng 2.1: Quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro

	1				
Tính trọng yếu	Xác định tính trọng	- Kết hợp với việc xem xét bản chất các khoản			
	yếu ở mức độ toàn bộ	mục để lựa chọn khoản mục kiểm tra làm cơ sở			
	báo cáo tài chính	để phân phối mức trọng yếu cho từng khoản			
		muc.			
Thin trong yea	Phân bổ mức trọng	- Xác định đối tượng chi tiết của khoản mục cần			
	yếu cho từng khoản	kíểm tra.			
	mục trong báo cáo tài	- Xác định thủ tục kiểm toán thích hợp.			
	chính	,			
	Xem xét růi ro trong	- Xây dựng kế hoạch chiến lược về kiểm toán.			
	kiểm toán ở mức độ	- Tổ chức nhân sự kiểm toán và xác định thời			
	toàn bộ báo cáo tài	gian, chi phí kiểm toán, làm cơ sở đánh giá rủi ro			
	chính	trong kiểm toán và tính trọng yếu cho từng			
Rủi ro trong kiểm toán		khoản mục.			
	Xem xét růi ro trong	- Từ mức độ rủi ro trong kiểm toán chấp nhận			
	kiểm toán ở mức độ	được cho từng khoản mục với kết quả đánh giá			
	từng khoản mục trong	rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, xác định			
	báo cáo tài chính	mức độ rủi ro làm cơ sở thiết lập các thủ tục			
		kiểm toán.			

# 2.5. KHÁI NIỆM HOẠT ĐỘNG LIÊN TỤC

Khái niệm "hoạt động liên tục" của đơn vị được kiểm toán là hoạt động không có thời gian ấn định chấm dứt.

Chuẩn mực kế toán quốc tế số 1 (IAS1) "thể hiện chế độ kế toán" do Uỷ ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC) ban hành thừa nhận khái niệm "hoạt động liên tục" là một trong các khái niệm cơ bản trong việc lập báo cáo tài chính.

Như vậy sự tồn tại của một doanh nghiệp với tư cách là đang hoạt động được thừa nhận khi lập báo cáo tài chính. Nếu trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp, các thông tin tài chính không thể hiện được khái niệm này thì doanh nghiệp bị coi là không có khả năng tồn tại. Các biểu hiện này được liệt kê thành các nhóm sau:

## a, Các biểu hiện về tài chính

- 1, Tổng nợ phải trả và tổng nợ ngắn hạn phải trả.
- 2, Các khoản vay đến hạn nhưng không có khả năng thanh toán, không đủ tin cậy để vay ngắn hạn tài trợ cho tài sản dài hạn.
  - 3, Các tỷ lệ tài chính bị đảo ngược.
  - 4, Lỗ kinh doanh thực tế.
  - 5, Sự dây dưa hoặc gián đoạn của lãi chia.
  - 6, Sự khó khăn trong việc thực hiện các điều khoản của khế ước vay nợ.
  - 7, Sự thay đổi của điều khoản tín dụng "Trả tiền lúc nhận hàng" với người bán hàng.
- 8, Không có khả năng tạo được các nguồn tài chính tài trợ cho việc sản xuất sản phẩm mới cần thiết hoặc các khoản đầu tư cần thiết khác.

#### b, Các biểu hiện hoạt động

- 1. Thiếu cán bô chủ chốt mà không bổ sung được.
- 2, Thiếu thị trường chính, đặc quyền, giấy phép hoặc các nguồn cung ứng vật tư chủ yếu.

## c, Các biểu hiện khác

- 1, Không đủ vốn pháp định hoặc không thực hiện được các yêu cầu có liên quan theo luật đinh.
- 2, Doanh nghiệp đang bị kiện, tuy chưa có phán quyết cuối cùng, nhưng nếu có kết luận, doanh nghiệp bị dơi vào thế bất lợi.
- 3, Sự thay đổi trong chính sách của Chính phủ và luật pháp cần chú ý là, các liệt kế trên đây chưa bao gồm toàn bộ các biểu hiện và cũng không có nghĩa là, khi doanh nghiệp có vài biểu hiện đó thì bị coi là không có khả năng tiếp tục hoạt động.

Các biểu hiện nói trên cũng có thể được giảm nhẹ do các yếu tố khác mà kiểm toán viên phải lưu tâm chẳng hạn như các biểu hiện: không có khả năng chi trả các khoản nợ có thể sẽ được giảm nhẹ do kế hoạch của các nhà quản lý đang duy trì sự lưu chuyển tiền tệ thích hợp bằng các biện pháp khác, như nhượng bán tài sản, đáo nợ, tìm được nguồn bổ sung, tương tự như vậy, sự thiếu vắng các nhà cung cấp chủ yếu có thể ít bị ảnh hưởng, nếu doanh nghiệp đã lựa chọn được các nhà cung cấp khác phù hợp.

Trong khi lập kế hoạch kiểm toán, thực hành công việc cũng như đánh giá kết quả kiểm toán, kiểm toán viên phải luôn luôn đề phòng khả năng khái niệm hoạt động liên tục không được thực hiện. Nếu có tình huống như vậy nảy sinh, kiểm toán viên cần thu thập các bằng chứng thể để chứng minh và xoá bỏ nghi ngờ về khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp. Để có thể thực hiện được điều này, kiểm toán viên cần tăng cường tính hiệu quả của các biện pháp kiểm toán đã dự kiến và áp dụng cán biện pháp kiểm toán bổ sung thích hợp như:

1, Phân tích và thảo luận về lưu chuyển tiền tệ, lợi nhuận và các dự toán thích hợp khác với các nhà quản lý doanh nghiệp vào một ngày gần sát với ngày ký báo cáo kiểm toán.

- 2, Soát xét lại các sự kiện phát sinh sau ngày lập bảng cân đối kế toán, nhất là các khoản mục có ảnh hưởng đến khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp.
  - 3, Phân tích và thảo luận báo cáo tài chính kỳ gần nhất của doanh nghiệp.
- 4, Soát xét lại các điều khoản của phiếu nợ, các khế ước và xác định xem các điều khoản này có bị vi phạm không.
- 5, Đọc các biên bản đại hội cổ đông, biên bản họp Ban giám đốc và các hội đồng quan trọng khác để thấy rõ khó khăn về tài chính của doanh nghiệp.
- 6, Yêu cầu bộ phận tư vấn pháp lý của doanh nghiệp cung cấp các thông tin pháp lý trọng yếu.
- 7, Xác nhận sự hiện diện, tính hợp pháp, tính hiệu lực của các khế ước cho vay hoặc duy trì sự ủng hộ tài chính có liên quan đến bên thứ ba và đánh giá tiềm lực tài chính của các bên này có thể cung cấp nguồn vốn bổ sung cho doanh nghiệp.
  - 8, Cân nhắc tình hình thiếu hụt đơn đặt hàng của doanh nghiệp.
- 9, Thu thập văn bản giải trình của các nhà quản lý doanh nghiệp về các dự định cho hoạt động đồng thời rút ra các dự kiến về khả năng cải tiến tình hình của doanh nghiệp trong tương lai.

Sau khi đã thực hiện các biện pháp, bổ sung cần thiết, tập hợp toàn bộ thông tin cần có và xem xét ảnh hưởng mọi kế hoạch của các nhà quản lý cũng như các yếu tố giảm nhẹ khác, kiểm toán viên phải các định các vấn đề phát sinh có liên quan để khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp đã được giải quyết thoả đáng hay chưa. Khi lập báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ, kiểm toán viên phải tin chắc là doanh nghiệp còn tồn tại và tiếp tục hoạt động ít nhất một năm nữa tính từ ngày lập báo cáo tải chính. Nếu kiểm toán viên cho rằng khái niệm hoạt động liên tục không bị vì phạm, vì có những yếu tố giảm nhẹ trong những kế hoạch cá biệt được lập cho kỳ tới của các nhà quản lý doanh nghiệp, kiểm toán viên cần xét đoán xem các yếu tố giảm nhẹ trên có được thể hiện trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp không. Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết, nhưng doanh nghiệp không thể hiện điều đó thì có thể lập báo cáo kiểm toán "chấp nhận từng phần" hoặc "trái ngược" vì các khuyết điểm này. Khi kiểm toán viên xác định rằng, vấn đề "hoạt động liên tục" không được thực hiện thì kiểm toán viên phải thể hiện thích hợp trong báo cáo kiểm toán những tình tiết chủ yếu đã làm nảy sinh các nghi vấn về khả năng tiếp tục hoạt đông của doanh nghiệp. Sư thể hiện cần:

- Mô tả các tình tiết chủ yếu đã làm nảy sinh các nghi ngờ về khả năng tiếp tục tồn tại trong tương lai có thể biết trước của doanh nghiệp
- Xác định những nghi ngời về khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp, và vì thế không thể thực hiện được tài sản, công nợ như trong điều kiện kinh doanh bình thường
- Xác định rằng báo cáo tài chính không có những điều chỉnh liên quan đến sự việc thu hồi và phân loại giá trị tài sản đã được ghi chép liên quan đến tổng số nợ và thu hồi công nợ.

Trong thực tế cũng không loại trừ khả năng kiểm toán viên lập báo cáo kiểm toán loại "từ bỏ" vì vấn đề "hoạt động liên tục" của doanh nghiệp không được rõ ràng.

Nếu các thông tin đã thu thập được, kể cả việc xem xét các yếu tố giảm nhẹ mà kiểm toán viên vẫn tin là doanh nghiệp không thể tiếp tục hoạt động được thì kiểm toán viên phải kết luận việc sử dụng khái niệm hoạt động liên tục để lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp là không thích hợp. Trường hợp này kiểm toán viên phải tính đến khả năng lập báo cáo kiểm toán loại ý kiến "trái ngược".

## CÂU HỔI ÔN TẬP CHƯƠNG:

- 1. Trình bày khái niệm chứng từ kiểm toán, cơ sở dẫn liệu, bằng chứng kiểm toán?
- 2. Phân tích vai trò của bằng chứng kiểm toán đối với hoạt động kiểm toán?
- 3. Nêu các cách phân loại bằng chứng kiểm toán? Trong hoạt động kiểm toán, tại sao kiểm toán viên thường kết hợp nhiều loại bằng chứng khác nhau cho mục tiêu kiểm toán?
- 4. Vai trò của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với hoạt động của đơn vị? Tại sao trong quá trình kiểm toán các kiểm toán viên phải tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách thể kiểm toán?
- 5. Các loại rủi ro kiểm toán? Mối liên hệ giữa các loại rủi ro này?
- 6. Để đánh giá một vấn đề có trọng yếu hay không kiểm toán viên thường xét đoán trên góc độ nào?

# CHƯƠNG 3 PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

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

## 3.1. PHƯƠNG PHÁP KHOA HỌC CHUNG

Các kiểm toán viên cũng như các nhà khoa học khác luôn luôn đấu tranh chống lại các khuynh hướng tự nhiên, chủ quan của mình để được độc lập và khách quan nghiên cứu, xem xét các giả thiết hoặc một số điều khẳng định mà họ đang kiểm tra là đúng hay sai. Sau đó, họ phải chứng minh bằng các chứng từ có thể và thoát ra khỏi bất cứ một thành kiến hay một quan điểm truyền thống nào để quyết định đưa ra một kết luận, một công bố khoa học theo quan điểm của họ.

Phương pháp khoa học chung sử dụng trong nghiên cứu có thể khái quát thành các bước sau:

- 1. Chọn đề tài để điều tra, nghiên cứu.
- 2. Lập giả thiết để kiểm tra.
- 3. Kiểm tra, phân tích giả thuyết bằng cách thu nhập và đánh giá các chứng cứ thích hợp.
  - 4. Chấp nhận hay không chấp nhận giả thuyết trên cơ sở các chứng từ này.
- 5. Lập thêm và kiểm tra thêm các giả thuyết, dựa vào các giả thuyết đã được công nhận trước đây và cung cấp thêm các ủng hộ (hoặc làm đảo lộn, phủ định) đối với các giả thuyết đó để xây dựng và đưa ra một kết luận hoặc công bố khoa học tổng thể.

Quá trình kiểm toán, nhìn chung, cũng được tiến hành theo trình tự sau:

- 1. Nhân viên kiểm toán nhận kiểm tra một hệ thống báo cáo tài chính và sổ kế toán và quyết định cần xem xét mục nào.
  - 2. Kiểm toán viên nêu các giả thuyết để kiểm tra.
- 3. Anh ta thử nghiệm, kiểm tra các giả thuyết bằng cách tìm kiếm các bằng chứng và đánh giá nó.
- 4. Kiểm toán viên đưa ra ý kiến để khẳng định hay phủ nhận giả thuyết về vấn đề chuyên môn đã nêu lên trong các báo cáo tài chính và sổ kế toán.
- 5. Kiểm toán viên phải đưa ra một ý kiến tổng thể về báo cáo tài chính dựa trên kết quả kiểm ra những bộ phận, những khoản mục riêng biệt do các cá nhân trong tổ kiểm toán đã tiến hành.

Thực tiễn kiểm toán cho thấy bước thường ít chính xác nhất. Những quan điểm về từng phần riêng biệt của sổ kế toán và báo cáo tài chính có thể không được tập hợp thành một ý kiến tổng thể nhất quán và nổi bật nếu có các quan điểm ý kiến khác nhau, tức là có thể còn tồn tại những bí ẩn chưa được xem xét và đánh giá.

Trong hầu hết các ngành khoa học, bước là bước khó giải thích hơn cả. Rất hiếm nhà khoa học có thể giải thích cặn kẽ họ lựa chọn các giả thuyết để kiểm tra như thế nào, tại sao lại lựa chọn các giả thuyết đó. Bước (2) cũng là bước công việc khó khăn trong kiểm toán, bởi vì kiểm toán viên cần phải đảm bảo rằng anh ta nhận biết được tất cả những điều cần khẳng định nằm bên trong và phía sau các thông tin kế toán, tài chính.

Ví dụ, dòng chữ đơn giản "Hàng tồn kho" trị giá 50.000 USD chưa đựng những điều khẳng định sau đây.

- a. Các số lượng hàng tồn kho khác nhau đã được xác định rõ ràng là đang có, đang tồn tại và được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán đề ngày .... tháng.... năm.....
  - b. Các hàng tồn kho này do đơn vị (doanh nghiệp).... đang chiếm hữu.
- c. Các giá dùng để xác định giá trị hàng tồn kho được liệt kê trong các phiếu nhập, xuất kho.
- d. Các phiếu kho đã được ghi chép, tích luỹ và cộng dồn trở thành số tổng cộng 50.000 USD.
- e. Không có mục hàng tồn kho nào được ghi chép cao hơn giá gốc của chính nó và đặc biệt là trong kho không có mặt hàng nào là đã quá hạn sử dụng hoặc đã lạc hậu, lỗi thời, hư hỏng hoặc kém phẩm chất.

Việc xem xét hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ đối với việc bảo quản và sử dụng hàng hoá cũng có liên quan đến khoản mục "hàng tồn kho" nói trên. Nếu phạm vi kiểm toán được mở rộng và bao gồm cả việc xem xét, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp thì số lượng những điều khẳng định còn ẩn ý đối với mục "hàng tồn kho" phải được kiểm tra sẽ còn tăng lên.

#### 3.2. PHƯƠNG PHÁP KỸ THUẬT, NGHIỆP VỤ

Quá trình kiểm toán thực chất là quá trình áp dụng các phương pháp kỹ thuật, nghiệp vụ vào việc kiểm tra thực tế nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho các ý kiến nhận xét từng bộ phận được kiểm toán cũng như toàn bộ các báo cáo tài chính của đơn vị. Khái quát, có thể chia hệ thống phương pháp kiểm toán thành hai loại là phương pháp cơ bản và phương pháp tuân thủ. Sau đây là nội dung từng loại phương pháp.

## 3.2.1. Phương pháp kiểm toán cơ bản

Loại phương pháp kiểm toán cơ bản là các phương pháp được thiết kế và sử dụng nhằm mục đích thu thập các bằng chứng có liên quan đến các dữ kiệu do hệ thống kế toán xử lý và cung cấp. Đặc trưng cơ bản của phương pháp này là việc tiến hành các thử nghiệm, các đánh giá đều được dựa vào các số liệu, các thông tin trong báo cáo tài chính và hệ thống kế toán của đơn vị. Vì vậy phương pháp kiểm toán cơ bản còn được gọi là các bước kiểm nghiệm theo số liệu (substantive procedure).

Các bước kiểm nghiệm theo số liệu bao gồm:

## 3.2.1.1. Phương pháp phân tích đánh giá tổng quát

Phương pháp này dựa trên cơ sở sử dụng các tỷ lệ, các mối quan hệ tài chính để xác định những tính chất hay những sai lệch không bình thường trong bảng cân đối kế toán và các báo cáo tài chính khác của doanh nghiệp. Chẳng hạn, nếu tỷ lệ lợi tức thay đổi từ 30% của

năm trước sang 10% của năm nay thì đó là một sự thay đổi lớn mà các kiểm toán viên phải lưu tâm. Sự thay đổi này có thể là khách quan (thay đổi giá, loại hình), cũng có thể do sai sót số học trong tính toán, cũng có thể là sự gian lận của các nhà quản lý và cán bộ nghiệp vụ trong doanh nghiệp....

Kỹ thuật chủ yếu dùng để phân tích, đánh giá các thông tin tài chính của doanh nghiệp là:

- a. Phân tích so sánh về lượng trên cùng một chỉ tiêu (còn gọi là phân tích ngang) phương pháp này đơn giản nhưng không thể hiện mối quan hệ giữa các chỉ tiêu. Các ví dụ về phân tích ngang gồm:
  - So sánh số liệu kỳ này với kỳ trước hoặc giữa các kỳ với nhau.
- So sánh số liệu thực tế với số liệu trong giấy phép đầu tư, hợp đồng hợp tác kinh doanh, kế hoạch sản xuất kỹ thuật tài chính, dự đoán chi phí...
- So sánh số liệu giữa các đơn vị cùng ngành, cùng loại hình kinh doanh, cùng lãnh thổ và có qui mô tương đương. Hoặc so sánh giữa các chỉ tiêu của đơn vị với các chỉ tiêu bình quân trong ngành.
- b. Phân tích tỷ suất (còn gọi là phân tích dọc) bằng cách so sánh, xác định tỷ lệ tương quan giữa các chỉ tiêu, các khoản mục khác nhau.

Tuỳ theo kiến thức và kinh nghiệm nghề nghiệp, kiểm toán viên có thể tính toán, phân tích nhiều mặt một số tỷ suất cần thiết cho việc nhận xét của mình.

Sau đây là một số tỷ suất thường dùng trong kiểm toán.

## 1. Nhóm tỷ suất khả nặng thanh toán gồm có:

- Tỷ suất khả năng thanh toán hiện thời.
- Tỷ suất khả năng thanh toán nhanh.
- Tỷ suất khả năng thanh toán đài hạn.
- Số vòng thu hồi nợ.
- Số vòng luân chuyển hàng tồn kho.

## 1.1. Tỷ suất khả năng thanh toán hiện thời:

Đây là tỷ suất khả năng thanh toán thông dụng nhất.

Công thức tính:

Tỷ suất khả năng thanh toán hiện thời = Tổng tài sản lưu động

Tổng số nợ ngắn hạn

Tỷ suất này đo lường khả năng thanh toán, xem tổng tài sản lưu động gấp bao nhiều lần nợ ngắn hạn phải trả.

Tài sản lưu động là những tài sản có thể chuyển đổi thành tiền trong một thời gian nhất định, thường là một năm. Tài sản lưu động gồm: Vốn bằng tiền, đầu tư ngắn hạn, các khoản phải thu, ứng và trả trước, hàng tồn kho.

Tổng số Nợ ngắn hạn là toàn bộ các khoản nợ dưới một năm kể từ ngày lập báo cáo tài chính, gồm: vay ngắn hạn, nợ dài hạn đến hạn trả, phải trả người cung cấp, phải trả ngân sách, phải trả công nhân viên, phải trả nộ bộ và các khoản phải trả, phải nộp khác.

Khi tỷ suất này bằng 1, nghĩa là tài sản lưu động vừa đủ để thanh toán nợ ngắn hạn.

Để đảm bảo vốn vừa thanh toán đủ nợ ngắn hạn, vừa tiếp tục hoạt động được tỷ suất bằng 2 được xem là hợp lý, tỷ suất cao hơn có thể xem là đầu tư thừa tài sản lưu động.

#### 1.2. Tỷ suất khả năng thanh toán nhanh:

Tỷ suất khả năng thanh toán nhanh mô tả khả năng thanh toán tức thời với tiền và các phương tiện có thể chuyển hoá ngay thành tiền.

Công thức tính:

Tỷ số này bằng 1 là thoả đáng, càng lớn hơn 1 càng thể hiện doanh nghiệp có khả năng thanh toán nhanh, nếu nhỏ hơn 1 và càng nhỏ thì doanh nghiệp càng khó khăn trong thanh toán công nợ ngắn hạn.

#### 1.3. Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn:

Công thức tính:

Trong đó tổng nợ phải trả bao gồm cả nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn không những có ý nghĩa đối với việc đánh giá khả năng thanh toán mà còn có tác dụng xem xét khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp để có ý kiến nhận xét thích hợp trong báo cáo kiểm toán. Tỷ suất này càng lớn hơn 1 càng chứng tỏ doanh nghiệp có khả năng thanh toán. Ngược lại, tỷ suất này càng nhỏ hơn 1 thì nguy cơ phá sản của doanh nghiệp càng lớn. Khi tỷ suất này gần bằng không thì doanh nghiệp bị phá sản, không còn khả năng thanh toán.

## 1.4. Số vòng thu hồi nợ:

Số vòng thu hồi nợ thể hiện số vòng thu hồi nợ trong một niên độ, có nghĩa là số dư nợ khách hàng thu được vào quĩ mấy lần. Số vòng thu hồi nợ càng nhiều, thời gian thu hồi nợ càng ngắn.

Công thức tính:

2

Nếu lấy một niên độ là 365 ngày để tính thời gian thu hồi nợ một vòng, thời gian thu hồi nợ là 356 số vòng thu hồi nợ.

## 1.5. Số vòng luân chuyển hàng tồn kho:

Một vòng luân chuyển hàng hoá được tính từ lúc xuất tiền mua hàng cho đến khi bán hàng thu lại được tiền. Số vòng luân chuyển hàng tồn kho cho biết mỗi năm hàng hoá luân chuyển càng nhiều, thời gian luân chuyển được mấy lần. Số vòng luân chuyển càng nhiều, thời gian luân chuyển một vòng càng ngắn.

Công thức tính:

Số vòng luân chuyển hàng hoá tồn kho = Giá vốn bán hàng
Số dư tồn kho bình quân

Cách tính số dư tồn kho bình quân tương tự như các khoản phải thu bình quân.

Nếu lấy số dư tồn kho bình quân tương tự như các khoản phải thu bình quân.

Nếu lấy một năm là 365 ngày thì:

Thời gian một vòng luân chuyển hàng tồn kho

365 ngày Số vòng luân chuyển hàng tồn kho

Cách tính số vòng luân chuyển của vật tư và thành phẩm cũng tương tự như hàng hoá. Vòng luân chuyển của vật tư tính từ lúc mua cho đến khi xuất kho để đưa vào sản xuất. Vòng luân chuyển thành phẩm tính từ lúc nhập kho cho đến khi thu được tiền bán hàng.

## 2. Nhóm tỷ suất khả năng sinh lời, gồm:

- Tỷ suất khả năng sinh lời.
- Tỷ suất hiệu quả kinh doanh.

v.v...

# 2.1. Tỷ suất khả năng sinh lời của tài sản:

Tỷ suất này dùng để đo lường tiền lãi do một đồng tài sản mang lại.

Công thức tính:

Tỷ suất khả năng sinh lời của tài sản = Lãi kinh doanh trước thuế + Chi phí tiền lãi

Tổng giá trị tài sản bình quân

Do tổng tài sản được tài trợ cả nguồn vốn chủ sở hữu và nguồn vốn vay nên chi phí tiền lãi (thu nhập của người cho doanh nghiệp vay) phải được cộng vào lãi kinh doanh của doanh nghiệp để tính tỷ suất này.

## 2.2. Tỷ suất hiệu quả kinh doanh:

Tỷ suất này cho biết cứ một đồng doanh thu thuần mang lại bao nhiều tiền lãi cho doanh nghiệp.

Công thức tính:

Tỷ suất hiệu quả kinh doanh = Lợi tức thuần từ hoạt động kinh doanh

Tổng doanh thu bán hàng thuần

Để đánh giá tỷ suất này, ngoài việc so sánh các năm hoặc tỷ suất dự kiến nhằm thấy rõ chất lượng và xu hướng phát triển của doanh nghiệp, kiểm toán viên còn phải xem xét tính chất của ngành nghề kinh doanh mà doanh nghiệp đang hoạt động.

Ngoài hai tỷ suất chủ yếu nói trên, đối với các Công ty cổ phần, kiểm toán viên còn có thể sử dụng thêm các tỷ suất vốn cổ phần thường, tỷ suất cổ tức .... để phân tích, đánh giá thêm.

## 3. Nhóm tỷ suất về cấu trúc tài chính:

Thông qua nhóm tỷ suất này ngoài việc phân tích sự bất thường kiểm toán viên còn có thể nhìn nhận những khó khăn tài chính mà doanh nghiệp phải đương đầu và có thể dẫn các nhà quản lý đến sai phạm. đồng thời có thể xem xét thêm khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp. Thuộc nhóm này có:

- Tỷ suất đầu tư.
- Tỷ suất nợ (hoặc tỷ suất tài trợ).
- Tỷ suất tự tài trợ.
- Tỷ suất khả năng thanh toán vay lãi.

v.v....

## 3.1. Tỷ suất đầu tư:

Tỷ suất này dùng để đáng giá năng lực hiện có của doanh nghiệp, đáng giá trình độ trang bị máy móc, thiết bị, cơ sở vật chất kỹ thuật...

Công thức tính:

Tỷ suất này luôn luôn nhỏ hơn 1 và mức độ cao thấp của nó tuỳ theo doanh nghiệp hoạt động trong ngành nào, lĩnh vực nào. Tỷ suất này càng lớn càng chứng tỏ vị trí quan trọng của tài sản cố định trong tổng số tài sản hiện có của doanh nghiệp.

## 3.2. Tỷ suất nợ:

Tỷ suất nợ được tính bằng cách so sánh tổng số nợ phải trả so với tổng số nguồn vốn của doanh nghiệp.

Công thức tính:

hoặc có thể dùng tỷ suất tài trợ ngược với tỷ suất nợ để đánh giá:

$$\frac{T\mathring{y} \text{ suất}}{t \grave{a} \grave{i} \text{ trợ}} = \frac{\frac{\text{Nguồn vốn chủ}}{\text{sở hữu}}}{\frac{\text{sở hữu}}{\text{Tổng số nguồn}}} = \frac{\frac{\text{nguồn vốn}}{\text{nguồn vốn}} \frac{\text{Tổng số nguồn vốn}}{\text{Tổng số nguồn vốn}} = \frac{1 - t\mathring{y} \text{ suất nợ}}{\text{Tổng số nguồn vốn}}$$

Tỷ suất tài trợ phản ánh khả năng đảm bảo về mặt tài chính và mức độ độc lập của doanh nghiệp đối với các chủ nợ (ngân hàng, chủ đầu tư, các đối tượng khác), hoặc những khó khăn tài chính mà doanh nghiệp phải đương đầu. Tỷ suất tài trợ càng lớn, càng chứng tỏ đơn vị có nhiều vốn tự có và hoạt động chủ yếu dựa trên nguồn vốn chủ sở hữu, không phải lo lắng nhiều trong việc vay và trả nợ.

#### 3.3. Tỷ suất tự tài trợ:

Tỷ suất tự tài trợ phản ánh mối quan hệ giữa nguồn vốn chủ sở hữu với giá trị TSCĐ và các khoản đầu tư dài han.

Công thức tính:

Tỷ suất nợ = 
$$\frac{\text{Nguồn vốn chủ sở hữu}}{\text{TSCĐ và đầu tư dài hạn}}$$

Tỷ suất này cho biết nguồn vốn chủ sở hữu đã dùng vào TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn là bao nhiều. Nếu doanh nghiệp có khả năng tài chính tốt thì nguồn vốn chủ hữu phải đủ đầu tư TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn để hoạt động. Tuy nhiên cũng cần phải thấy rõ mặt trái ở đây là TSCĐ chu chuyển chậm, nếu đầu tư quá nhiều vốn chủ sở hữu vào mua sắm TSCĐ thì sẽ bất lợi vì lợi nhuận trong kinh doanh thu được chủ yếu do chu chuyển các tài sản lưu động.

## 3.4. Tỷ suất khả năng thanh toán lãi vay:

Tỷ suất khả năng thanh toán lãi vay phản ảnh lợi nhuận sinh ra từ hoạt động kinh doanh do sử dụng vốn để đảm bảo khả năng thanh toán lãi vay.

Có thể so sánh tỷ suất này giữa các kỳ hoặc với tỷ suất trung bình về khả năng thanh toán lãi vay của ngành.

Trên đây là các tỷ suất thường dùng để phân tích. Cần chú ý là kỹ thuật phân tích dọc còn có thể sử dụng để nghiên cứu các mối quan hệ giữa thông tin tài chính và những thông tin không mang tính chất tài chính. Các thông tin không có tính chất tài chính là các dữ liệu kinh tế kỹ thuật do các hệ thống hạch toán nghiệp vụ, thống kê.... cung cấp. Giữa các thông tin này với các thông tin tài chính có những quan hệ nhất định. Dựa trên mối quan hệ hợp lý giữa chúng ; kiểm toán viên có thể phát hiện nhiều sai sót và những vấn đề bất thường. Chẳng hạn, có thể so sánh quan hệ giữa chi phí tiền lương và số lượng lao động của doanh nghiệp, so sánh giữa số tồn kho của một số loại vật tư với khả năng chứa đựng của hệ thống kho tàng trong đơn vị...

Phương pháp phân tích, đánh giá tổng quát có thể có hiệu lực trong việc nhận dạng những sai sót của báo cáo tài chính và có thể áp dụng trong cả 3 giai đoạn của quá trình kiểm toán.

# a. Trong giai đoạn lập kế hoạch của một hợp đồng kiểm toán

Trong giai đoạn lập kế hoạch, phương pháp phân tích, đánh giá tổng quát giúp cho kiểm toán viên nhìn nhận doanh nghiệp một cách toàn diện và xác định tính chất bất thường một

cách nhanh chóng để định hướng và xác định phạm vi kiểm tra, rút ngắn được thời gian kiểm toán. Kỹ thuật phân tích còn giúp kiểm toán viên "chẩn đoán" được nhanh chóng khu vực có thể có sai sót để làm trọng tâm cho cuộc kiểm toán. Các thông tin thu được do áp dụng phương pháp phân tích còn giúp kiểm toán viên quyết định nội dung, thời gian và phạm vi sử dụng các phương pháp kiểm toán khác.

áp dụng phương pháp phân tích trong khi lập kế hoạch kiểm toán có thể sử dụng cả số liệu tài chính và các thông tin không mang tính chất tài chính như số lao động, diện tích kho tàng, diện tích khu bán hàng, công tác tiến độ sản xuất và các thông tin tương tự.

## b. Giai đoạn thực hiện một hợp đồng kiểm toán

Trong giai đoạn này, phương pháp phân tích được sử dụng như một phương pháp kiểm tra cơ bản nhằm thu thập các bằng chứng để chứng minh cho một cơ sở dẫn liệu cá biệt có liên quan đến số dư tài khoản hoặc một loại nghiệp vụ nào đó.

Các bằng chứng về các khoản cơ sở dẫn liệu các khoản mục trong báo cáo tài chính có thể thu thập được khi tiến hành thử nghiệm chi tiết các nghiệp vụ, số dư hoặc sử dụng phương pháp phân tích hay kết hợp cả 2 phương pháp.

Khi sử dụng phương pháp phân tích cho mực đích này, kiểm toán viên cần xem xét các vấn đề sau:

- Mục đích của phương pháp phân tích và mức độ kiểm toán viên có thể tin cậy vào phương pháp phân tích.
- Tính hữu dụng của các thông tin tài chính và các thông tin không có tính chất tài chính.
  - Độ tin cậy của các thông tin hiện có.

Ví dụ, kinh nghiệm cho thấy là kế hoạch thu - chi thường được lập một cách thận trọng hơn các kế hoạch khác.

- Tính so sánh của các thông tin hiện có.

Ví dụ, số liệu của một ngành rộng sẽ không thể so sánh được với số liệu của một doanh nghiệp chuyên sản xuất các sản phẩm đặc biệt.

- Các kinh nghiệm mà kiểm toán viên đã thu thập được trong kỳ kiểm toán trước về hiệu lực của quy chế kiểm soát nội bộ và các dạng "vấn đề" đã phát sinh trong các kỳ trước để điều chỉnh số liệu kế toán. Với một hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém, việc áp dụng đơn thuần phương pháp phân tích để đưa ra kết luận là hết sức nguy hiểm.

# c. Giai đoạn hoàn thành (đánh giá, kết luận) một hợp đồng kiểm toán

Khi hình thành kết luận tổng quát và tổng thể các thông tin tài chính, kiểm toán viên nên áp dụng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát vào cuối hoặc gần cuối cuộc kiểm toán. Các kết luận rút ra từ kết quả áp dụng phương pháp phân tích sẽ củng cố cho các kết luận đã hình thành trong khi kiểm tra từng yếu tố riêng biệt của các thông tin tài chính và giúp kiểm toán viên đi tới một kết luận tổng quát về tính hợp lý của các thông tin tài chính (tất nhiên là các kết luận này cũng xác định những phần việc yêu cầu sử dụng thêm các phương pháp kiểm toán khác).

Kỹ thuật phân tích còn giúp kiểm toán viên thử lại khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp trước khi ký báo cáo kiểm toán.

Đánh giá, phân tích tổng quát là phương pháp kiểm toán có hiệu quả cao vè thời gian ít, chi phí thấp mà nhiều tác dụng. Kỹ thuật phân tích thường được các kiểm toán viên cấp cao tiến hành và thường là kỹ thuật được áp dụng đầu tiên cho mọi cuộc kiểm toán. Trong trường hợp một bộ phận, một khoản mục có giá trị không đáng kể so với tổng thể các thông tin tài chính và không có các dấu hiệu biến động bất thường, đồng thời mức độ rủi ro kiểm soát thấp, đôi khi kiểm toán viên chỉ cần áp dụng phương pháp phân tích là đã có thể rút ra những nhận xét cần thiết mà không cần áp dụng thêm thủ tục kiểm toán nào khác.

## 3. 2.1.2. Phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và các số dư tài khoản

Phương pháp kiểm toán ra đời sớm nhất là kiểm tra và ghi chép từng loại hoạt động sản xuất kinh doanh. Phương pháp này thích hợp để kiểm tra các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, các loại nghiệp vụ có tính chất không phức tạp, hoặc những bộ phận, những khoản mục dễ "cảm xúc" trong kinh doanh (như tiền mặt, chứng khoán, các loại vật tư, hàng hoá quý hiếm...).

Với nội dung kiểm tra chi tiết có thể ứng dung 2 kỹ thuật kiểm toán: Kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ, cụ thể:

- ✓ Phương pháp kiểm toán chứng từ: khi ứng dụng phương pháp này các kiểm toán viên cần thu thập, xử lý các chứng từ kiểm toán (có chứa đựng số liệu kế toán). Phân hệ phương pháp kiểm toán chứng từ gồm:
- Kiểm toán cân đối: Phương pháp được xây đựng dựa trên đặc điểm cân đối vốn có của đối tượng kế toán, các kiểm toán viên dựa trên kiến thức kinh nghiệm sẽ kiểm tra tính cân đối, quan hệ cân đối của các đối tượng này (ví dụ: tài sản = nguồn vốn; số dư cuối kỳ= số dư đầu kỳ + số phát sinh tăng số phát sinh giảm)
- Đối chiếu trực tiếp: là so sánh về cùng 1 chỉ tiêu trên các chứng từ kiểm toán (ví dụ: đối chiếu số lượng hàng hóa, giá trị tiền được trình bày trên các liên của cùng 1 hóa đơn bán hàng; đối chiếu số liệu giữa sổ tổng hợp và sổ chi tiết khi cùng phản ánh 1 nghiệp vụ kinh tế..)
- Đối chiếu logic: Là 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 hướng khác nhau (ví dụ khi thấy khoản phải trả người lao động giảm có thể dẫn đến tiền mặt, tiền gửi ngân hàng giảm hoặc các khoản trích theo lương tăng lên đây là những biến động hợp logic, còn nếu khoản phải trả người lao động giảm mà thành phẩm, hàng hóa giảm theo đây là sự biến động phi logic)
  - ✓ Phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ: Khi ứng dụng phương pháp này các kiểm toán viên không sử dụng các chứng từ kiểm toán hay nói cách khác các kiểm toán viên chưa có cơ sở dẫn liệu cụ thể để kiểm toán đối tượng. Phân hệ phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ gồm:
- Kiểm kê: là phương pháp kiểm tra tại chỗ các loại tài sản nhằm kiểm tra về số lượng chất lượng của các loại tài sản

- Thực nghiệm: là phương pháp diễn lại hoặc nghiên cứu, phân tích từng yếu tố cấu thành một tài sản, một quá trình đã có, đã diễn ra và cần xác minh lại.
- Điều tra: là phương pháp xác định lại một tài liệu hoặc một thực trạng, điều tra bao gồm kỹ thuật phỏng vấn, quan sát, gửi thư xác nhận..

Tuy nhiên, phương pháp kiểm tra chi tiết từng loại hoạt động, từng nghiệp vụ và số dư trở nên không thực tế khi quy mô hoạt động và khối lượng giao dịch ngày càng tăng lên. Bởi vậy, kiểm toán hiện đại thường không kiểm tra chi toàn bộ các nghiệp vụ và các số dư tài khoản. Việc kiểm tra chi tiết chủ yếu dựa trên cơ sở kiểm tra mẫu một số nghiệp vụ cùng loại.

Kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán không những được sử dụng để thử nghiệm chi tiết các nghiệp vụ và số dư tài khoản mà còn được dùng để thử nghiệm chi tiết các loại kiểm soát của doanh nghiệp (phương pháp kiểm toán tuân thủ), do đó sẽ được trình bày ở một phần riêng trong chương này.

#### 3.2.2. Phương pháp kiểm toán tuân thủ

Phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thủ tục và kỹ thuật kiểm toán được thiết lập để thu thập các bằng chứng về tính thích hợp và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp.

Như chúng ta đã biết, các kiểm toán viên nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là để đánh giá mức độ rủi ro trong kiểm soát, làm cơ sở cho việc lựa chọn các phương pháp kiểm toán thích hợp. Khi xem xét hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp, các kiểm toán viên phải trả lời được câu hỏi. Liệu công việc kiểm toán có thể dựa vào hệ thống kiểm soát của doanh nghiệp được hay không? Để giải đáp câu hỏi này, về thực chất kiểm toán viên phải xem xét mức độ thoả mãn về kiểm soát trong từng trường hợp cụ thể. Nếu rủi ro kiểm soát khi lập kế hoạch kiểm toán được đánh giá là cao, mức thoả mãn về kiểm soát thấp và kiểm toán viên không thể tìn tưởng và không thể dựa và hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp. Trường hợp rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp, mức thoả mãn về kiểm soát còn tuỳ thuộc vào kết quả đánh giá thực tế hiệu quả của hệ thống kiểm soát trong quá trình kiểm toán của kiểm toán viên. Mối quan hệ giữa rủi ro trong kiểm soát và mức thoả mãn về kiểm soát được khái quát trong sơ đồ sau:

Rủi ro kiểm soát

Mức thoả mãn về kiểm soát

CAO

PHẢI CHẮNG

(không thoả mãn)

Sơ đồ 3.1: Rủi ro trong kiểm soát và mức thoả mãn về kiểm soát

Đặc trưng của phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thử nghiệm và kiểm tra đều dựa vào các quy chế kiểm soát trong hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp. Nếu hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá là mạnh, là hiệu quả và kiểm toán viên có thể tin tưởng thì công việc kiểm toán có thể và cần dựa vào các quy chế kiểm soát. Sơ đồ sau đây cho thấy các trường hợp áp dụng phương pháp kiểm toán thích hợp tương ứng với sự đánh giá hệ thống kiểm soát nôi bô.

Qua sơ đồ 4.1 chúng ta có thể thấy rằng việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ do kiểm toán viên bên ngoài thực hiện có mục tiêu hạn định. Bằng sự nhấn mạnh đến mục tiêu này, phạm vi nghiên cứu về kiểm soát nội bộ tự thân nó được giới hạn vào việc xác định, đánh giá những kiểm soát mà những kiểm toán viên ngầm tin tưởng vào.

Tuỳ thuộc mức thoả mãn về kiểm soát, kiểm toán viên có thể áp dụng các phương pháp kiểm toán tuân thủ cụ thể sau:

## 3.2.2.1. Phương pháp kỹ thuật điều tra hệ thống

Phương pháp này đòi hỏi việc kiểm tra chi tiết một loạt các nghiệp vụ cùng loại ghi chép từ đầu đến cuối để xem xét, đánh giá các bước kiểm soát áp dụng trong hệ thống điều hành nội bộ. Ví dụ, các nghiệp vụ bán hàng có thể được kiểm tra từ khi nhận đơn đặt hàng cho đến khi nhận được tiền bán hàng. Việc kiểm tra hệ thống cho phép đánh giá lại mức độ rủi ro kiểm toán và thiết kế các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát.

# 3.2.2.2. Phương pháp sử dụng các thử nghiệm chi tiết

Thử nghiệm chi tiết về kiểm soát là các thử nghiệm được tiến hành để thu thập bằng chứng về sự hữu hiệu của các quy chế kiểm soát và các bước kiểm soát, làm cơ sở cho việc thiết kế phương pháp kiểm toán cơ bản.

Việc tiến hành hay không tiến hành các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát phụ thuộc vào việc đánh giá lại rủi ro kiểm soát sau khi đã áp dụng kỹ thuật kiểm tra hệ thống. Nếu mức độ rủi ro kiểm soát được đánh giá là không cao ở mức tối đa hoặc kiểm toán viên xét thấy có thể giảm được rủi ro kiểm soát đã đánh giá sơ bộ khi lập kế hoạch xuống một mức thấp hơn, kiểm toán viên sẽ tiến hành các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát cần thiết để có được bằng chứng

về sự hữu hiệu tương ứng của kiểm soát nội bộ. Đây là cơ sở để kiểm toán viên giới hạn phạm vi của các thử nghiệm cơ bản phải tiến hành (nhất là các thử nghiệm chi tiết về nghiệp vụ và số dư tài khoản) đối với các khoản mục liên quan. Ngược lại, nếu mức rủi ro kiểm soát được đánh giá ở mức cao và xét thấy không có khả năng giảm được trong thực tế, kiểm toán viên sẽ không thực hiện các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát mà phải tiến hành ngay các thử nghiệm cơ bản ở mức độ phù hợp. Đây là giai đoạn, là công việc mang tính chủ quan, tuỳ thuộc vào bản lĩnh nghề nghiệp và sự xét đoán của kiểm toán viên.

Các thử nghiệm chi tiết đối với kiểm soát (kiểm soát độc lập và quản lý, kiểm soát xử lý, kiểm soát để bảo vệ tài sản) chủ yếu cũng được thực hiện trên cơ sở kiểm tra mẫu các quy chế kiểm soát nội bộ. Ngoài ra phương pháp này còn kết hợp với các biện pháp quan sát trực tiếp, phỏng vấn khách hàng và kiểm tra đối chiếu... để bổ sung cho kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán.

## 3.3. CHỌN MẪU KIỂM TOÁN

Chọn mẫu kiểm toán là việc áp dụng phương pháp kiểm toán cơ bản và tuân thủ để kiểm tra được 100% các khoản mục trong phạm vi số dư của một tài khoản loại nghiệp vụ để giúp kiểm toán viên (KTV) thu thập, đánh giá từng bằng chứng của các số dư, nghiệp vụ có đặc điểm tương tự nhau nhằm hình thành các ý kiến kết luận về các loại số dư và nghiệp vụ đó.

Như vậy, lấy mẫu kiểm toán tức là chỉ kiểm tra một phần dữ liệu (mẫu) để rút ra kết luận hợp lý cho toàn bộ dữ liệu (tổng thể). KTV tiếp nhận những điều không chắc chắn nào đó trong kết quả của phép thử kiểm toán vì những lý do sau:

- + KTV không tìm kiếm mọi sự chắc chắn, chính xác tuyệt đối xét trên giác độ toán học.
- + Bằng chứng thu được từ mẫu kiểm toán chỉ là một trong các nguồn bằng chứng của KTV.
- + Việc kiểm tra toàn bộ (100%) tổng thể có thể vẫn chưa cung cấp được sự chắc chắn tuyệt đối vì có thể có những nghiệp vụ vẫn không được ghi chép.
- + Chi phí cho kiểm tra toàn bộ mọi số dư tài khoản hoặc loại nghiệp vụ là không kinh tế. Tính kinh tế của kiểm toán là một vấn đề mà các KTV, đặc biệt là KTV độc lập đều phải lưu tâm.

Vì những lý do trên, mẫu kiểm toán được sử dụng một cách thông dụng, phổ biến và kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán có vị trí đặc biệt quan trọng trong kiểm toán hiện đại.

Trước khi đi đâu các kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán cho các thử nghiệm tuân thủ và thử nghiệm cơ bản, cần phải nắm vững các vấn đề lý luận chung về lấy mẫu kiểm toán.

# 3.3.1. Mẫu thống kê và mẫu phi thống kê

KTV có thể sử dụng mẫu thống kê và mẫu phi thống kê. Chọn mẫu thống kê là việc sử dụng kỹ thuật toán học để tính các kết quả thống kê có tính hệ thống. Ưu điểm cơ bản của phương pháp này là các KTV có thể ước lượng được các rủi ro cho mẫu bằng phương pháp toán học, từ đó tính được cỡ mẫu cần thiết để hạn chế rủi ro lấy mẫu ở mức KTV đã dự kiến từ trước. Trong phương pháp chọn mẫu phi thống kê, KTV không định hướng được các rủi ro chọn mẫu. Thay vào đó, các kết luận được tiếp cận với tổng thể trên một căn cứ xét đoán

mang tính nghề nghiệp của một KTV. Tuy nhiên, do ưu thế về chi phí ít và đơn giản, mẫu phi thống kê vẫn được sử dụng một cách rộng rãi trong kiểm toán hiện đại, nhất là đối với các thử nghiệm trên các tổng thể tương đối nhỏ.

## 3.3.2. Phương pháp lấy mẫu

Có hai phương pháp chọn mẫu: chọn ngẫu nhiên (xác suất) và chọn phi xác suất.

## 3.3.2.1. Phương pháp chọn xác suất

Trong phương pháp chọn xác suất, mỗi phần từ trong tổng thể đều có cơ hội như nhau để được chọn theo mẫu. Chọn xác suất ngẫu nhiên được sử dụng cho cả mẫu thống kê và mẫu phi thống kê.

Các kiểm toán viên chọn mẫu ngẫu nhiên thường được áp dụng là bảng số ngẫu nhiên, chương trình chọn số ngẫu nhiên và chọn mẫu có tính theo hệ thống.

## a. Bảng số ngẫu nhiên:

Bảng số ngẫu nhiên là một bảng liền kề ngẫu nhiên các chữ số được lập, được sắp xếp một cách thuận lợi dưới dạng biểu để thuận tiện cho việc chọn các số ngẫu nhiên có nhiều chữ số.

Để sử dụng bảng các số ngẫu nhiên, kiểm toàn viên phải thực hiện một qui trình gồm 4 bước sau đây:

- Xây dựng một hệ thống đánh số cho tổng thể.

Trước hết, kiểm toán viên phải đánh số tổng thể nếu các phần tử trong tổng thể không được đánh số trước, hoặc đánh số một cách không liên tục, hoặc đánh số theo một hệ thống khác hệ thống thập phân.

- Xây dựng quan hệ giữa bằng số ngẫu nhiên với tổng thể, tức là thiết lập một sự tương ứng giữa các số liệu của bảng và các phần tử trong tổng thể. Mối quan hệ này được thiết lập bằng việc quyết định số con chữ số phải sử dụng trong bảng số ngẫu nhiên và sự liên kết của chúng với hệ thống đánh số tổng thể. Chẳng hạn, nếu tổng thể được đánh số từ 0001 đến 1800, kiểm toán viên có thể chọn 4 chữ số đầu trong 5 chữ số của các số liệu trên bảng số ngẫu nhiên.
- Xây dựng một hướng sử dụng bảng. Hướng sử dụng bảng sẽ xác định những số kiểm toán viên sẽ sử dụng trong một cột và phương pháp đọc bảng. Kiểm toán viên có thể chọn các con số theo cột dọc hoặc theo hàng ngang, có thể chọn các chữ số đầu tiên, các chữ số ở giữa hoặc các chữ số cuối cùng. Chẳng hạn, đối với một số có 3 chữ số thì có thể chọn 3 chữ số đầu tiên, 3 chữ số giữa hoặc 3 chữ số cuối cùng. Hướng sử dụng bảng là một quyết định tuỳ ý nhưng phải được xây dựng trước và phải tuân thủ một cách nhất quán.
- Chọn điểm xuất phát (bắt đầu). Đây cũng là việc làm ngẫu nhiên. Số được chọn là phần tử đầu tiên được đưa vào mẫu và là chỗ mà hướng sử dụng bảng được bắt đầu.

Ví dụ sau đây minh hoạ cho phương pháp sử dụng bảng số ngẫu nhiên. Giả sử kiểm toán viên lựa chọn một mẫu 100 phần tử từ cùng một tổng thể 8000 phần tử được đánh số trước từ 0001 đến 8000. Kiểm toán viên không cần đánh lại số tổng thể và lựa chọn 4 chữ. Số đầu của các số trên bảng ngẫu nhiên. Sử dụng bảng số ngẫu nhiên, kiểm toán viên chọn điểm xuất phát ở dòng 1001 cột 3 theo hướng từ trên xuống dưới. Phần tử đầu tiên được chọn là

2300. Sau đó lần lượt là 1886, 1893, 5403... (các số 8154, 9147.... cuối ra ngoài khung nên không được chọn). Quá trình được tiếp tục cho đến khi mẫu đã đủ 100 phần tử.

Quá trình áp dụng bảng số ngẫu nhiên, kiểm toán viên có thể gặp lại trên lộ trình mỗi con số đã xuất hiện một lần và đã được chọn vào mẫu. Cách giải quyết của kiểm toán viên phụ thuộc vào việc kiểm toán viên sử dụng mẫu lặp lại hoặc mẫu không không lặp lại.

- Nếu sử dụng mẫu không lặp lại, nghĩa là không chấp nhận một phần tử có mặt 2 lần trong mẫu, kiểm toán viên sẽ bỏ qua số liệu đó và chọn số liệu kế tiếp.
- Nếu sử dụng mẫu lặp lại, mỗi phần tử có thể có mặt nhiều lần trong mẫu. Lúc đó, phần tử này coi như được chọn vào mẫu một lần nữa.

Cả hai cách đều được chấp nhận. Tuy nhiên, mẫu không lập lại được sử dụng phổ biến và rộng rãi hơn.

## b, Chương trình chọn số ngẫu nhiên

Ngày nay, hầu hết các Công ty kiểm toán đều thuê mượn hoặc có sự trợ giúp của các thiết bị máy tính có lập sẵn các chương trình để chọn lựa các số ngẫu nhiên. Phương pháp này có ưu điểm sai sót của kiểm toán viên khi lựa chọn các con số.

## c, Chọn mẫu có hệ thống (chọn mẫu nhờ khoảng cách)

Trong quá trình chọn mẫu có hệ thống, kiểm toàn viên xuất phát từ một điểm ngẫu nhiên rồi lựa chọn các phần tử cách nhau một khoảng đã xác định trước. Khoảng cách này được xác định bằng cách chia số phần tử của tổng thể cho số lượng phần tử mong muốn của mẫu.

Bảng 3.1: Bảng số ngẫu nhiên

D):	Cột							
Dòng	1	2	3	4	5	6	7	8
1000	37039	97547	64673	31546	99314	6854	97855	99965
1001	25145	84834	23009	51584	66754	77785	52357	25532
1002	98433	54725	18864	65866	76918	78825	58210	76835
1003	91965	68548	81545	82933	93545	85959	63282	61454
1004	78049	67830	14624	17563	25967	07734	48243	94318
1005	50203	25658	91478	08509	23380	48130	65047	77873
1006	40059	67825	48934	64998	49807	71126	77818	56893
1007	84350	67241	54031	34535	04093	35062	58163	14025
1008	30954	51637	91500	48722	60988	60029	50873	37423
1009	86723	36464	98305	080009	00666	29255	18514	49158
1010	50188	22554	86160	92250	14021	65859	16237	72296
1011	50014	00463	13906	35936	71761	65755	87002	71667
1012	66023	231428	14742	94874	23308	58333	26507	11208
1013	04458	61862	63119	09541	01715	87901	91260	03079
1014	57510	36314	30452	09712	37714	95428	30507	68415
1015	43373	58939	95848	28288	60341	52174	11879	18115
1016	61500	12763	64433	02268	57909	72347	49498	21871
1017	78938	71312	99705	71546	42274	23915	38405	18779
1018	64257	93218	35793	43671	64055	88729	11168	60260
1019	56864	21554	70445	24841	04779	56774	96129	73594
1020	35314	29631	06937	54545	04470	75463	77112	77126
1021	40704	48823	65963	39359	127175	56201	22811	24863
1022	07318	44623	02843	33299	9872	86774	06926	12672
1023	94550	23299	45557	07923	75126	00808	01312	466689
1024	34348	81191	21027	77087	10909	03676	97723	34400
1025	92277	57115	50789	68111	75305	53289	39151	45760
1026	56093	58302	52236	64756	50273	61566	61926	92380
1027	16623	17849	96701	94971	94758	08845	32260	59823
1028	50848	93982	66451	31143	05441	10399	17775	74169
1029	48006	58200	58367	66577	68583	21108	41631	20732
1030	56640	27890	20025	96509	21363	53657	60119	75385

(Nguồn: Bảng 105.000 chữ số thập phân ngẫu nhiên. Hội đồng thương mại Liên bang của Hoa Kỳ - Trích theo auditing in australia. Std)

Ví dụ: Kiểm toán viên dự định kiểm tra một mẫu gồm 125 hoá đơn bán hàng trong tổng thể 5000 hoá đơn bán hàng.

Khoảng cách để chọn mẫu 
$$=\frac{5000}{125}=40$$

Kiểm toán viên sẽ chọn một số ngẫu nhiên từ 0 đến 39 để xác định điểm bắt đầu của mẫu. Nếu con số được chọn ngẫu nhiên là 9 thì các hoá đơn lần lượt được chọn vào mẫu là 49 (= 9 + 40), 89 (= 49 + 40), 129 (=89 + 40) và cứ thế cho đến khi chọn đủ 125 phần tử của mẫu.

Ưu điểm của phương pháp này là rất dễ dàng trong việc lựa chọn các phần tử của mẫu và kiểm toán viên không nhất thiết phải đánh số lại tổng thể vì chỉ cần căn cứ trên khoảng cách là có thể xác định được phần tử nào chọn vào mẫu.

Hạn chế của phương pháp này là mẫu được chọn bị thiên lệch, không đại diện cho tổng thể nếu các phần tử trong tổng thể không được sắp xếp một cách hoàn toàn ngẫu nhiên. Có thể khắc phục điều này bằng cách sử dụng nhiều điểm xuất phát ngẫu nhiên, hoặc áp dụng phương pháp chọn mẫu ngẫu nhiên khác.

## 3.3.2.2. Chọn mẫu phi xác suất

Trong phương pháp chọn mẫu phi xác suất các phân tử của tổng thể không có cơ hội như nhau để được lựa chọn vào mẫu. Phương pháp chọn mẫu phi xác suất chỉ được áp dụng trong lấy mẫu phi thống kệ, không được chấp nhận trong lấy mẫu thống kê.

Có 3 phương pháp chọn mẫu phi xác suất phổ biến là chọn theo lề (khối), lấy mẫu tình cờ và chọn theo sự xét đoán.

## a, Chọn mẫu theo lô (khối).

Chọn theo khối là chọn một số phần tử liên tiếp nhau. Khi một phần tử đầu tiên của khối đã được chọn thì các phần còn lại của khối sẽ tự động được chọn vào mẫu. Chẳng hạn có thể chọn một chuỗi liên tiếp gồm 100 nghiệp vụ tiêu thụ của tuần lễ thứ 3 của tháng 3 hoặc mỗi mẫu gồm 100 phần tử được chọn bằng cách lấy 5 lô 20 phần tử, 10 lô 10 phần tử, hoặc 50 lô 2 phần tử.

Rõ ràng cách chọn này không thể đưa ra một mẫu có tính chất đại diện cho tổng thể trừ khi một khối lượng khá lớn các lô (khối) được chọn tổng thể. Do những thay đổi có thể xảy ra của hệ thống kế toán và bản chất thời vụ của rất nhiều ngành kinh doanh nên con số hợp lý của hầu hết các tình huống mà Công ty kiểm toán thường áp dụng là mẫu được chọn ít nhất là 9 lô của 9 tháng khác nhau.

#### b, Chọn mẫu "tình cờ":

Cách chọn này được thực hiện bằng cách kiểm toán viên nghiên cứu trước qua tổng thể và lựa chọn các phần tử của mẫu mà không xét đến qui mô, nguồn gốc hoặc các đặc điểm phân biệt khác của chúng.

Nhược điểm lớn nhất của cách chọn "tình cờ" là kiểm toán viên rất khó để hoàn khách quan khi chọn lựa các phần tử của mẫu. Chẳng hạn, đối với một số kiểm toán viên này, doanh thu của khách hàng quen thuộc hoặc các nghiệp vụ ghi chép ở đầu trang có khả năng để chọn vào mẫu nhiều hơn là doanh thu của khách hàng không quen thuộc và các bút toán ở giữa trang. Đối với các kiểm toán viên khác, các nghiệp vụ ở giữa trang hoặc những khoản mục có số tiền lớn sẽ có nhiều khả năng được chọn.

## c, Chọn mẫu theo sự xét đoán:

Trường hợp này kiểm toán viên chọn mẫu hoàn toàn dựa trên cơ sở xét mẫu của mình. Phương pháp này chỉ được áp dụng hữu hiệu ở mức độ hạn chế nào đó, với điều kiện kiểm toán viên có am hiểu tốt về các nghiệp vụ của khách hàng (đơn vị được kiểm toán) và phải tiến hành phân tích chúng một cách kỹ lưỡng.

Khi chọn mẫu theo sự xét đoán, để tăng tính đại diện cảu mẫu, kiểm toán viên cần ghi nhớ các vấn đề sau đây:

- Nếu có nhiều loại nghiệp vụ trong phạm vi kiểm tra, mỗi loại nghiệp vụ đều nên có mặt trong mẫu được chọn.
- Nếu có nhiều người chịu trách nhiệm về nghiệp vụ trong một kỳ kế toán, mẫu được chọn nên bao hàm nghiệp vụ của mỗi người.

Với kỹ thuật chọn mẫu theo sự xét đoán thì các khoản mục, nghiệp vụ có số tiền lớn sẽ được lựa chọn nhiều hơn.

## 3.3.3 Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ

Bên cạnh kỹ thuật chọn mẫu theo đơn vị hiện vật (dùng thước đo hiện vật để xác định quy mô của tổng thể, ví dụ tổng thể có 300 cái hóa đơn bán hàng) trong phương pháp chọn mẫu kiểm toán còn kỹ thuật chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ.

Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ là kỹ thuật chọn mẫu trong đó mỗi đơn vị tiền tệ là một phần tử trong tổng thể, để xác định quy mô của tổng thể phải thực hiện cộng dồn (lũy kế) tất cả các khoản mục (ví dụ 300 cái hóa đơn bán hàng theo đơn vị hiện vật tổng thể có quy mô là 300 còn theo đơn vị tiền tệ phải thực hiện cộng tổng cộng số tiền của từng hóa đơn mới xác định được quy mô tổng thể)

Đặc điểm của phương pháp chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ:

- Chỉ áp dụng cho phương pháp kiểm toán cơ bản (có số liệu kế toán)
- Các khoản mục có giá trị lớn (quy mô tiền tệ lớn) sẽ có khả năng (cơ hội) được lựa chọn cao hơn, điều này rất có hữu ích cho hoạt động kiểm toán (phù hợp với khái niệm trọng yếu)
  - Chỉ áp dụng được phương pháp chọn mẫu xác suất

# 3.3.4. Kỹ thuật phân tổ

Phân tổ là kiểm toán viên phân chia một tổng thể thành các tổng thể con (còn gọi là tổng thể thứ cấp) gồm các phần tử tương đối đồng nhất theo một tiêu thức nào đó.

Kiểm toán viên thường phân tổng thể trước khi tính toán cỡ mẫu cần thiết và lựa chọn các phần tử của mẫu. Các tổng thể con có thể được đánh giá riêng rẽ hoặc kết hợp để cung cấp một ước lượng về những đặc trưng cho toàn bộ tổng thể lớn.

Trong kiểm toán viên phân tổ, các phân tử có giá trị rất lớn hoặc rất nhỏ, các phần tử có đặc trưng bất thường sẽ được tách ra thành các tổng thể riêng biệt, có tính đồng nhất hơn tổng thể đã được phân tổ. Điều này giúp cho việc lấy ra các mẫu đại diện được cho tổng thể lớn dễ dàng hơn. Đồng thời kích thích mẫu được lựa chọn từ các tổng thể lớn. Kỹ thuật phân tổ còn giúp kiểm toán viên gắn việc chọn mẫu với tính trọng yếu, đồng thời áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp cho mỗi tổng thể con, chẳng hạn, đối với các tổng thể có các phần tử trọng yếu, kiểm toán viên có thể áp dụng phương pháp kiểm tra toàn bộ (100%) các phần tử, các tổng thể còn lại sẽ được áp dụng phương pháp chọn mẫu thích hợp.

## 3.3.5. Chương trình lấy mẫu kiểm toán

Một chương trình lấy mẫu bao gồm các thủ tục lấy mẫu được dùng để đạt được mục tiêu kiểm toán nào đó đã xác định. Các chương trình lấy mẫu được phân thành 2 loại chính:

- Ước lượng mức độ xuất hiện (chương trình lấy mẫu thuộc tính).
- Ước lượng về số lượng (chương trình lấy mẫu biến đổi).

Chương trình lấy mẫu thuộc tính được dùng trong các thử nghiệm tuân thủ để ước lượng mức độ sai phạm trong việc thực hiện các thủ tục kiểm soát nội bộ. Chương trình lấy mẫu biến đổi chủ yếu được dùng trong các thử nghiệm cơ bản để áp dụng các chỉ tiêu về số lượng trong số dư các tài khoản hoặc loại nghiệp vụ. Trong một số trường hợp, một chương trình lấy mẫu được dùng cho cả hai mục đích, vừa thử nghiệm một thủ tục kiểm soát, vừa kiểm tra số dư bằng tiền của một tài khoản.

# CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP ÔN TẬP CHƯƠNG

- 1. Cho biết nội dung của phương pháp khoa học chung, trong các bước thực hiện thì bước nào là khó khăn nhất vì sao?
- 2. Phương pháp phân tích (thủ tục phân tích) có tác dụng như thế nào đối với hoạt đông kiểm toán?
- 3. Nội dung của phương pháp kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và số dư tai khoản? Phân biệt phương pháp kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ?
- 4. Tác dụng của kỹ thuật chọn mẫu kiểm toán? Có các phương pháp chọn mẫu nào?
- 5. Phân biệt chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ và chọn mẫu theo đơn vị hiện vật?

## *<u>Bài Tại</u>p* Bài 1:

Công ty chế biến thức ăn gia súc tiến hành liên doanh với một công ty Nhật Bản để thành lập công ty liên doanh chuyên về thức ăn gia súc với thời hạn là 20 năm. Tại ngày 20/06/20XX, vốn góp của 2 bên như sau:

A- Phía Việt Nam góp	B- Phía nước ngoài góp		
1- Nhà cửa, vật kiến trúc 900.000.000VNĐ	1- Tiền mặt (được gửi qua ngân hàng)		
2- Phương tiện và thiết bị nội thất			
400.000.000 VNĐ	2- Dây truyền công nghệ chế biến TP xuất		
3- Đất 9.000m² với giá cho thuê đã thỏa	khẩu 65.000 USD trong đó tiền bản		
thuận 25.000 VNĐ/m²/năm.	quyền 25.000 USD		
4- Thiết bị đóng gói: 250.000.000 VNĐ	3- Thiết bị sơ chế nguyên liệu 150.000.000		
	VNÐ		

4- Phương tiện thiết bị rời 200.000.000
VNÐ
5- Chi phí đi lại của chuyên gia cho việc
chuẩn bị thành lập liên doanh 14.000
USD

Ngoài ra phía nước ngoài còn đại diện cho liên doanh đứng ra thuê một ô tô tải chở hàng có giá trị 500.000.000 VNĐ với tiền thuê là 10.000.000 VNĐ/tháng trong thời gian 9 tháng khi liên doanh chưa đi vào hoạt động và chưa trả tiền cho bên thuê.

Kế toán đã lập Bảng cân đối kế toán như sau: (ĐVT: 1.000 VNĐ)

TÀI SẢN	Số tiền	NGUÔN VỐN	Số tiền
A- Tài sản ngắn hạn	1.424.000	A- Nợ phải trả	120.000
1. Tiền gửi ngân hàng	760.000	<ol> <li>Phải trả người bán</li> </ol>	120.000
2. Công nghệ	650.000		
3. Chi phí thành lập DN	14.000		
B- Tài sản dài hạn	3.800.000	B- Nguồn vốn chủ sở hữu	5.104.000
1. Nhà cửa	900.000	1. Nguồn vốn kinh doanh	5.104.000
2. Phương tiện, thiết bị	600.000		
3. Ô tô tải	500.000		
4. Đất	1.800.000		
Cộng	5.224.000	Cộng	5.224.000

#### Yêu cầu:

Hãy phát hiện sai sót có thể có trong việc lập Bảng cân đối kế toán và lập lại Bảng cân đối kế toán mới

#### Biết rằng:

- Theo ý kiến của các chuyên gia, các tài sản của phía nước ngoài đều được đánh giá cao hơn so với giá thị trường tại thời điểm liên doanh là 10%
- Tỷ giá ngoại tệ tại thời điểm góp vốn là 20.000VNĐ/USD
- Tỷ giá ngoại tệ tại thời điểm kiểm toán là 20.500 VNĐ/USD

BÀI 2:

Tại một đơn vị có các khoản chi trong tháng 9/N như sau
(ĐVT: \$)

STT	Quy mô	STT	Quy mô	STT	Quy mô
1	2343	16	600	31	200
2	500	17	1380	32	250
3	5345	18	30	33	1260
4	138	19	90	34	4500
5	12980	20	650	35	11290
6	450	21	14980	36	769
7	860	22	22800	37	2100
8	50	23	3540	38	90
9	125	24	150	39	3200
10	3400	25	34876	40	20000
11	6500	26	239	41	5430
12	1340	27	8760	42	400
13	7590	28	2190	43	1267
14	2100	29	22354	44	900
15	1250	30	360	45	4320

Các kiểm toán viên thực hiện chọn 12 khoản chi trong số những khoản chi trên để kiểm toán. **Yêu cầu:** 

- 1. Chọn mẫu nhờ bảng số ngẫu nhiên với điểm bắt đầu là dòng 4 cột 2 (dọc xuôi theo bảng) theo 2 cách:
- A, Theo đơn vị hiện vật (lấy 2 chữ số đầu tiên)
- B, Theo đơn vị tiền tệ (cột chính là cột chẵn, lẫy chữ số cuối của cột bên trái ghép vào bên phải cột chính)
- 2. Chọn mẫu nhờ khoảng cách theo 2 cách:
- A, Theo đơn vị hiện vật điểm bắt đầu là số 2
- B, Theo đơn vị tiền tệ điểm bắt đầu là 14.000
- 3. Nhân xét về các mẫu được chon ra theo các cách trên.

Lưu ý: không chấp nhận các phần tử lặp lại

# CHƯƠNG 4 TRÌNH TỰ CÁC BƯỚC KIỂM TOÁN

Hoạt động kiểm toán có thể thực hiện trong các doanh nghiệp có quy mô lớn, trung bình hoặc nhỏ, có hoạt động kinh tế tài chính đơn giản hoặc phức tạp, kiểm toán lần đầu hoặc kiểm toán lần thứ hai hoặc thứ ba, v.v. Trong những trình tự cụ thể khác nhau đó, nội dung và trình tự thực hiện công việc kiểm toán có những điểm khác nhau, nhưng thông thường đối với một quá trình thực hiện công việc kiểm toán có những điểm giống nhau.

Thông thường đối với công việc kiểm toán ở một doanh nghiệp có thể khái quát gồm ba công việc cơ bản sau:

- Lập kế hoạch kiểm toán.
- Thực hành kiểm toán.
- Kết thúc công việc kiểm toán.

Tình tự này thể hiện ở sơ đồ sau:

Sơ đồ 4.1: Trình tự các công việc kiểm toán

Lập kế hoạch kiểm toán

Kết thúc kiểm toán

Thực hành kiểm toán

#### 4.1. LẬP KẾ HOACH KIỂM TOÁN

Lập kế hoạch kiểm toán là giai đoạn đầu tiên cần thiết cho một cuộc kiểm toán, giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán chu đáo, chuẩn xác sẽ giúp cho tiến hành giai đoạn sau có kết quả tốt, vì vậy giai đoạn này được coi là giai đoạn chuẩn bị.

Nguyên tắc kiểm toán quốc tế thứ ba - Các nguyên tắc cơ bản xuyên suốt một cuộc kiểm toán do Uỷ ban thực hành kiểm toán quốc tế (IAPC) phê chuẩn tháng 06/1980 và ban hành tháng 10/1980 đã nêu rõ:

"Kiểm toán viên phải lập kế hoạch kiểm toán để trợ giúp cho việc kiểm toán tiến hành có hiệu quả, đúng thời gian, lập kế hoạch kiểm toán phải dựa trên cơ sở những hiểu biết hoạt động kinh doanh của khách hàng".

Ngoài các vấn đề khác lập kế hoạch kiểm toán bao gồm các nội dung sau:

- + Đạt được những hiểu biết về hệ thống kiểm toán, chế độ kiểm toán và các quy chế kiểm toán nội bộ của khách hàng
  - + Xác định độ tin cậy dự kiến và kiểm soát nội bộ
- + Lập chương trình và xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các biện pháp kiểm toán sẽ được thực hiện.
  - + Tổ chức phối hợp các bước công việc.

Công việc lập kế hoạch kiểm toán được bắt đầu khi nhận được yêu cầu kiểm toán hoặc giấy mời kiểm toán và sự chấp nhận làm kiểm toán của một công ty kiểm toán bằng một thư hẹn kiểm toán hoặc hai bên đã ký hợp đồng kiểm toán.

Thông thường khi một doanh nghiệp có nhu cầu về kiểm toán phải có công văn hoặc thư mời kiểm toán gửi cho công ty kiểm toán. Thư mời kiểm toán có những nội dung chính như sau:

- Số và ngày tháng công văn.
- Tên địa chỉ đơn vị mời kiểm toán.
- Tên công ty kiểm toán được mời làm kiểm toán.
- Nội dung kiểm toán.
- Yêu cầu kiểm toán.
- Lời chấp nhận trả phí kiểm toán.
- Tên, chức vụ người ký và dấu của đơn vị.

Tên đơn vị được mời làm kiểm toán có thể ghi chung tên công ty kiểm toán, cũng có thể ghi thêm tên của kiểm toán viên mà doanh nghiệp tín nhiệm muốn mời trực tiếp.

Nội dung kiểm toán cần chú ghi rõ kiểm toán báo cáo tài chính năm ... hoặc chỉ kiểm toán một nội dung cụ thể nào đó như: Kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản, kiểm toán thanh lý hợp đồng kinh tế ...

Yêu cầu kiểm toán thường ghi rõ phải đảm bảo trung thực, khách quan, bí mật số liệu và thời gian cần hoàn thành

Dưới đây là mẫu công văn mời làm kiểm toán

## Công văn mời kiểm toán

Công ty VIC

Hà nội, ngày....tháng....năm X....

Số: ...

Kính gử: Công ty kiểm toán AASC

Theo nhu cầu thực tế, công ty ... xin mời Công ty kiểm toán... giúp làm dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính năm 20xx

Theo các yêu cầu pháp định về kế toán và kiểm toán có liên quan. Chi phí dịch vụ sẽ được thoả thuận trên cơ sở hợp đồng kiểm toán.

Kính mong quí công ty chấp nhận.

Địa chỉ, điện thoại của công ty VIC...

## Giám đốc công ty VIC

Ký tên đóng dấu

Nếu chấp nhận yêu cầu kiểm toán của doạnh nghiệp, thì công ty kiểm toán phải có thư hẹn kiểm toán công văn chấp nhận kiểm toán. Thư hẹn kiểm toán công văn chấp nhận kiểm toán.

Thư hẹn kiểm toán là xác nhận bằng văn bản rằng lời mời của khách hàng đã được chấp nhận, đồng thời xác định mục tiểu và phạm vi kiểm toán cũng như trách nhiệm của kiểm toán viên đối với khách hàng và hình thức của báo cáo kiểm toán. Để tránh mọi sự hiểu lầm không có lợi cho cả 2 bên, tốt nhất là kiểm toán viên nên gửi thư hẹn cho khách hàng trước khi bắt đầu công việc kiểm toán.

Ở một số nước, mục tiêu, phạm vi kiểm toán và nghĩa vụ của kiểm toán viên đã được luật pháp qui định. Tuy nhiên kiểm toán viên vẫn có thể gửi thư hẹn kiểm toán cho khách hàng của mình.

Nguyên tắc kiểm toán thứ 2 được IAPC phê chuẩn tháng 3/1980, ban hành tháng 6/1980 đã nêu nội dung của thư hẹn kiểm toán như sau:

Hình thức và nội dung thư hẹn kiểm toán có thể thay đổi đối với mỗi khách hàng. Nhưng nói chung phải bao gồm các nội dung sau:

- + Muc đích của kiểm toán các thông tin tài chính.
- + Trách nhiệm của các nhà quản lý đối với thông tin tài chính.
- + Phạm vi kiểm toán (bao gồm cả luật pháp, qui định hoặc là qui chế của các tổ chức chuyên ngành có thể áp dụng mà kiểm toán viên có thể đính kèm).
- + Hình thức của mỗi loại báo cáo hoặc là sự truyền đạt các kết quả khác của thư hẹn kiểm toán khi có những khả năng này xảy ra.
  - + Nhắc lại các thoả thuận giữa kiểm toán viên và khách hàng.

Đối với kiểm toán định kỳ, kiểm toán viên có thể không phải gửi thư hẹn hàng năm, trừ các trường hợp sau đây:

- + Khi khách hàng có biểu hiện hiểu lầm về mục đích và phạm vi kiểm toán.
- + Một hoặc một số khoản mục của thư hẹn cũ phải thay đổi bổ sung.
- + Có những thay đổi mới đây về quản lý.
- + Có những thay đổi đáng kể về kinh doanh của khách hàng.
- + Có những yêu cầu mới phát sinh.

Nếu kiểm toán viên nhận thấy không gửi thư hẹn kiểm toán mới kiểm toán viên của công ty mẹ (công ty chính) đồng thời cũng là kiểm toán viên của các công ty con (các chi nhánh) đơn vị phụ thuộc thì phải cân nhắc các yếu tố sau đây trong việc quyết định có gửi thư hẹn riêng cho từng đơn vị hay không?

- + Ai chỉ định kiểm toán viên cho đơn vị thành viên?
- + Có lập báo cáo kiểm toán theo từng đơn vị thành viên hay không?
- + Những yêu cầu về quản lý là gì?
- + Phạm vi công việc các kiểm toán viên khác đã làm
- + Mức độ chi phối của công ty mẹ.

Dưới đây là mẫu về thư hẹn kiểm toán, mẫu này có thể thay đổi phù hợp với từng trường hợp kiểm toán cụ thể xem mẫu sau:

## THƯ HỆN KIỂM TOÁN

## Kính gửi: Ngài giám đốc Công ty VIC.

Quí ông có yêu cầu chúng tôi kiểm toán báo cáo tài chính năm... chúng tôi vui lòng xác nhận lời chấp nhận của chúng tôi bằng thư hẹn này.

Công việc kiểm toán kiểm toán của chúng tôi sẽ được thực hiện phù hợp với các văn bản pháp lý đang áp dụng ở ...và phù hợp với ý kiến nhận xét độc lập khách quan của chúng tôi về báo cáo tài chính.

Việc lập báo cáo tài chính rõ ràng đầy đủ là trách nhiệm của các nhà quản lý doanh nghiệp, bao gồm cả việc lưu giữ các ghi chép kế toán có liên quan và qui chế kiểm kiểm soát nội bộ, sự lựa chọn và áp dụng các chế độ kế toán và bảo đảm an toàn cho các tài sản của công ty.

Trong quá trình kiểm toán chúng tôi sẽ tiến hành thử nghiệm để đảm bảo vững chắc về các thông tin trong các ghi chép kế toán chủ yếu và các nguồn số liệu khác làm cơ sở cho việc lập báo cáo tài chính. Xác định xem các thông tin có được truyền đạt lại chính xác trong báo cáo tài chính hay không. Khi cần thiết chúng tôi sẽ yêu cầu xác nhận của các nhà quản lý để giải trình các vấn đề có liên quan.

Vì bản chất của việc kiểm toán và các hạn chế vốn có của kiểm toán cùng với bất cứ hệ thống kiểm soát nội bộ nào, nên sẽ có thể có những rủi ro không tránh được, hoặc một số tài liệu giải trình sai vẫn chưa được phát hiện ra.

Cùng với báo cáo kiểm toán, chúng tôi có thể sẽ có thư riêng nói rõ về những thiếu sót của hệ thống kiểm toán nội bộ nếu có.

Chúng tôi mong được sự cộng tác chặt chẽ với bộ máy quản lý của công ty và tin tưởng rằng mọi yêu cầu của chúng tôi về các ghi chép, chứng từ và các thông tin khác liên quan đến kiểm toán sẽ được công ty cung cấp đầy đủ và giải thích rõ ràng.

## Giám đốc công ty Kiểm toán AASC

Ký tên đóng dấu

Thư hẹn kiểm toán có thể thay thế bằng hình thức công văn chấp nhận kiểm toán với nội dung tương tự.

Xem mẫu một công văn chấp nhận kiểm toán của công ty kiểm toán AASC theo mẫu sau.

Công ty kiểm toán AASC

Hà Nội, ngày...tháng...năm...

Số: ...

Kính gửi: ông giám đốc công ty VIC...

Công ty kiểm toán AASC đã nhận được công văn số... ngày... của quí công ty đề nghị giúp việc kiểm toán báo cáo tài chính năm... chúng tôi xin trả lời như sau:

- 1. Công ty kiểm toán AASC chấp nhận đề nghị của quí công, sẽ tiến hành công việc kiểm toán báo cáo tài chính năm...của công ty.
- 2. Đề nghị quí công ty chuẩn bị toàn bộ chứng từ sổ kế toán và báo cáo kế toán năm...và cử cán bộ kế toán có liên quan để cùng làm việc từ ngày...
- 3. Lệ phí dịch vụ sẽ tính toán và thoả thuận trên cơ sở nội dung công việc và thời gian thực tế làm việc.

Hân hạnh được phục vụ quí công ty.

Địa chỉ .....Giám đốc

Điện thoại...

#### Giám đốc công ty AASC

Ký tên đóng dấu

Cùng với việc gửi thư hẹn kiểm toán (hoặc công văn chấp nhận kiểm toán) công ty kiểm toán cử kiểm toán viên để làm kiểm toán. Tuỳ theo sự hiểu biết sơ bộ về doanh nghiệp và nội dung, yêu cầu kiểm toán đã thoả thuận để có một hoặc một số kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán, trong đó phải có một người được giao trách nhiệm kiểm toán viên chính. Việc cử kiểm toán viên cần chú ý.

- Kiểm toán viên phải có trình độ năng lực, chuyên môn đủ khả năng thực hiện công việc và đủ tín nhiệm với khách hàng, có thể cử kiểm toán viên được khách hàng mới trực tiếp nếu được.

- Kiểm toán viên phải là người không có quan hệ về kinh tế với doanh nghiệp.
- Kiểm toán viên phải là người không có quan hệ họ hàng ruột thịt với một trong những người lãnh đạo doanh nghiệp

Sau khi đã cử kiểm toán viên, công ty kiểm toán và kiểm toán viên chính cùng với đại diện của khách hàng phải ký kết hợp đồng kiểm toán.

Hợp đồng kiểm toán là văn bản pháp lý quy định những thoả thuận giữa kiểm toán viên chính với khách hàng về nội dung, yêu cầu, các điều kiện thực thi kiểm toán và trách nhiệm pháp lý của mỗi bên.

Hợp đồng kiểm toán phải gồm các nội dung chủ yếu sau:

- + Số hợp đồng, ngày tháng và địa điểm ký hợp đồng.
- + Các căn cứ để ký kết hợp đồng.
- + Các văn bản pháp lý về hợp đồng kinh tế
  - Thư mời kiểm toán.
  - Thư hen kiểm toán.
- + Tên địa chỉ của khách hàng (bên mời làm kiểm toán), tên chức vụ người đại diện, số liệu tài khoản tại ngân hàng.
  - + Các nội dung cần thoả thuận.
    - Nội dung dịch vụ nhận làm kiểm toán
- Những nguyên tắc cơ bản phải tuân trong quá trình thực hiện dịch vụ kiểm toán. Thường nêu rõ các nguyên tắc: độc lập, khách quan, trung thực, bí mật số liệu, các thông lệ, chuẩn mực quốc tế hoặc quốc tế hoặc quốc gia phải tuân theo.
- + Trách nhiệm của bên nhận làm dịch vụ kiểm toán, thực hiện đúng yêu cầu, đúng nguyên tắc, đúng thời hạn...
  - + Trách nhiệm của bên mời kiểm toán.
    - Cung cấp tài liệu thông tin.
    - Báo cáo giải trình cho kiểm toán viên.
    - Cử người cộng tác
    - Bảo đảm điều kiện làm việc.
    - Thời gian bắt đầu và kết thúc công việc.
    - Phí kiểm toán, phương thức và thời hạn thanh toán.
    - Việc xử lý pháp sinh nếu có.
  - + Họ tên, chức danh và chữ ký của người đại diện mỗi bên và đóng dấu.

Hợp đồng kiểm toán phải lập 2 bản, nếu cần phải lập bằng tiếng nước ngoài thì cũng phải lập 2 bản có giá trị như nhau, mỗi bên giữ một bản để theo đõi việc thực hiện.

Xem mẫu hợp đồng kiểm toán như sau.

## HỢP ĐỒNG KIỂM TOÁN

Ngàv		tháng		năm	
* '5"]	•••		• • •		•••

Căn cứ luât dân sư ....

Theo yêu cầu của công ty VIC tại thư mời kiểm toán số ... ngày ... về việc mời AASC làm kiểm toán báo cáo tài chính năm ... và sự chấp nhận của AASC tại thư hẹn kiểm toán số ..... ngày.....

Chúng tôi gồm:

Đại diện Công Ty Vietconsult Intrernatinal Corp (VIC do ông ... Chủ tịch Công ty

Địa chỉ điện thoại

Tài khoản số.....tại Ngân hàng

Đại diện Công ty Kiểm toán AASC do ông...... Giám đốc Công ty.

Địa chỉ.....Điện thoại.....

Đã thoả thuận các điều khoản sau:

Điều 1: AASC đồng ý tiến hành dịch vụ kiểm toán cho VIC với các nội dung:

- Kiểm toán báo cáo tài chính năm

- Điều 2: Dịch vụ kiểm toán được tiến hành theo thông lệ quốc tế và quy chế hiện hành của Việt nam, theo tình hình thực tế của VIC và theo những thoả thuận được thống nhất bằng văn bản kèm theo trong quá trình thực hiện.
- Điều 3: Kết quả dịch vụ phải bảo đảm trung thực khách quan, phù hợp với thực tế được giữ bí mật

Phía AASC bảo đảm phục vụ tận tâm, độc lập khách quan, chất lượng

Điều 4: Thời gian hoàn thành dịch vụ nói trên là .... ngày .... Kể từ ngày .............. Tổng giờ công ty là ...... với đơn vị dịch vụ ....... đ/giờ.

Điều 5: Kinh phí và phương thức thanh toán.

- Tổng kinh phí ...... đồng
- Số tiền trả trước ..... % là ...... đồng
- Số còn lại sẽ thanh toán hết khi hoàn thành công việc.

Điều 6: Hợp đồng này có hiệu lực sau khi hai bên đã ký.

Hai bên cam kết thực hiện đúng các điều khoản đã thoả thuận ghi trong hợp đồn. Trong quá trình thực hiện nếu có khó khăn, hai bên phải thông báo ho nhau kịp thời để cùng bàn biện pháp giải quyết.

Hợp đồng này được lập thành 2 bản có giá trị như nhau. Mỗi bên giữ một bản.

ĐẠI DIỆN VIC

ĐẠI DIỆN AASC

Họ tên và ký - đóng dấu

Họ tên và ký - đóng dấu

Sau khi đã ký hợp đồng kiểm toán, người được giao trách nhiệm kiểm toán viên chính có nhiệm vụ đầu tiên là lập kế hoạch kiểm toán.

Kế toán kiểm toán thích hợp sẽ giúp cho kiểm toán viên (KTV) xác định được các vấn đề trọng tâm chú ý, những điểm nút quan trọng kiểm toán, những bộ phận có rủi ro, những vấn đề cần được nhận biết, để tránh sai sót và hoàn tất công việc được nhanh chóng. Kế hoạch cũng giúp cho việc sử dụng các trợ lý kiểm toán một cách có hiệu quả, phối hợp ăn ý những tư liệu của các chuyên gia hoặc các kiểm toán viên khác.

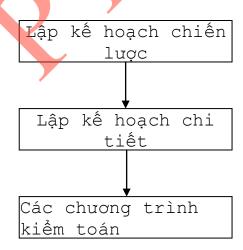
Kế hoạch kiểm toán còn phụ thuộc vào quy mô và mức độ phức tạp của công việc kiểm toán, các kinh nghiệm kiểm toán lần trước của kiểm toán viên cũng như sự hiểu biết của KTV về đặc điểm hoạt động kinh doanh của khách hàng.

KTV có thể trao đổi thoả thuận với các nhà quản lý doanh nghiệp và các cán bộ nghiệp vụ của doanh nghiệp về nội dung kế hoạch kiểm toán về các phương pháp kiểm toán sẽ áp dụng, để có thể tranh thủ thêm ý kiến đóng góp, tận dụng sự phối hợp giúp đỡ của họ và nâng cao tính hiệu quả của kế hoạch. Đương nhiên việc lập kế hoạch kiểm toán toàn diện và lập chương trình kiểm toán vẫn là trách nhiệm chính của kiểm toán viên.

Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán gồm các công việc:

- Lập kế hoạc chiến lược
- Lập kế hoạch chi tiết
- Soạn các chương trình kiểm toán

Trình tư tiến hành có thể minh hoa bằng sợ đồ dưới đây:



## 4.1.1. Kế hoạch chiến lược

Kế hoạch chiến lược thường do kiểm toán viên chính soạn thảo. Kế hoạch chiến lược thường xác định và đưa ra chiến lược sơ khởi cho các bộ phận được kiểm toán để định hướng việc lập kế hoạch chi tiết và chương trình kiểm toán.

Để lập được kế hoạch chiến lược chuẩn xác đòi hỏi kiểm toán viên phải tiếp xúc với khách hàng để tìm hiểu tình hình, thu thập những thông tin cần thiết về các hoạt động kinh doanh, trên những nét đặc trưng cơ bản sau:

Nhiệm vụ, chức năng chủ yếu của doanh nghiệp

- Quy mô phạm vi hoạt động kinh doanh
- Quá trình thành lập, điều kiện, khả năng hiện tại và tương lai phát triển của doanh nghiệp.
- Tổ chức sản xuất và những quy trình công nghệ sản xuất kinh doanh chủ yếu và các rủi ro tiềm tàng.
  - Tình trạng tài chính và các mối quan hệ kinh tế chủ yếu của khách hàng.
- Tổ chức quản lý kinh doanh, trình độ năng lực của những người điều hành chính của doanh nghiệp.
  - Tổ chức công việc, bộ máy kế toán thống kế tài chính.
  - Tổ chức kiểm toán nộ bộ
- Những thuận lợi khó khăn chủ yếu trong sản xuất kinh doanh, trong quản lý và kế toán.

Sự hiểu biết về đặc thù kinh doanh của khách hàng sẽ giúp cho kiểm toán viên xác định được các sự kiện, các nghiệp vụ có ảnh hưởng nhiều đến thông tin tài chính. kiểm toán viên có thể thu thập các thông tin này từ các nguồn:

- + Báo cáo hàng năm trước cổ đông của các doanh nghiệp
- + Các biên bản họp hội nghị cổ đông, hội nghị ban giám đốc và các hội nghị quan trọng khác.
  - + Các báo cáo tài chính nội bộ năm nay và năm trước.
  - + Các ghi chép kiểm toán của năm trước và các tài liệu liên quan khác
- + Những thông tin về vấn để có ảnh hưởng đến kiểm toán do các cán bộ có trách nhiệm của các đơn vị có liên quan với doanh nghiệp cung cấp
  - + Thảo luận trực tiếp với các nhà quản lý và các cán bộ nghiệp vụ của doanh nghiệp.
  - + Các quy định nộ bộ của doanh nghiệp
  - + Các sổ nhật ký kinh doanh, các tạp chí chuyên ngành
- + Các cơ chế chính sách và tình hình kinh tế xã hội, ảnh hưởng của nó đến hoạt động kinh doanh của khách hàng.

Khi xem xét các ghi chép kiểm toán năm trước và các tài liệu liên quan khác, kiểm toán viên đặc biệt chú ý đến các vấn đề nghi vấn năm trước xem chúng còn tái hiện trong năm đang thực hiên kiểm toán hay không.

Các vấn đề kiểm toán viên có thể thảo luận trực tiếp với các nhà quản lý doanh nghiệp và các cán bộ nghiệp vụ của doanh nghiệp là:

- + Những sự thay đổi về quản lý, cơ cấu tổ chức hoạt động của doanh nghiệp.
- + Những cơ chế chính sách hiện hành có ảnh hưởng đến doanh nghiệp
- + Những khó khăn vướng mắc về tài chính hiện nay và những xu hướng mới
- + Tình hình sản xuất kinh doanh hiện tại và tương lai của doanh nghiệp
- + Mối quan hệ với người thứ ba

- + Những thay đổi hiện tại và sắp tới về kỹ thuật, kiểu dáng sản phẩm, loại hình dịch vụ...
  - + Những thay đổi về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ
  - + Những điều kiện thuận lợi đã qua và sắp tới.

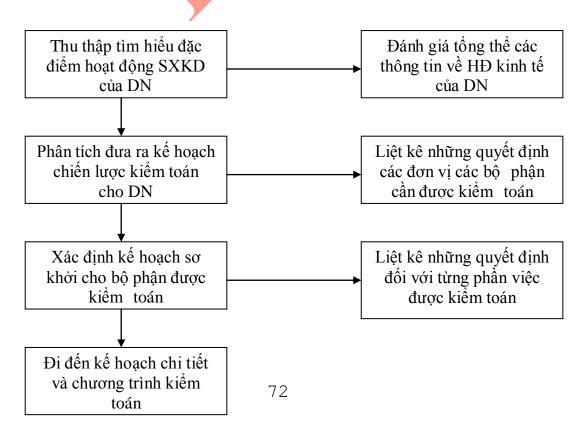
Những hiểu biết về đặc điểm hoạt động kinh doanh của khách hàng không chỉ có lợi ích chi việc xây dựng kế hoạch kiểm toán, mà còn giúp kiểm toán viên nhanh chóng xác định được những điểm trọng tâm cần chú ý đặc biệt khi làm kiểm toán cũng như khi đánh giá hợp lý những thông tin tài chính và giải trình của các nhà quản lý.

Trên cơ sở các thông tin đã thu thập được, kiểm toán viên tiến hành phân tích đánh giá và đưa ra kế hoạch kiểm toán cho doanh nghiệp, quyết định các đơn vị, các bộ phận cần được kiểm toán, xác định kế hoạch sơ khởi cho các bộ phận được kiểm toán và những quyết định đối với từng phần việc kiểm toán

Kế hoạch kiểm toán bao gồm các phần:

- Đánh giá tổng thể và thông tin về công việc kinh doanh của khách hàng
  - + Những phạm vi tìm hiểu.
  - + Kinh doanh và các rủi ro tiềm tàng
  - + Môi trường và hệ thống thông tin
  - + Môi trường kiểm soát
  - + Các chế độ kế toán
  - + Các mục tiêu phục vụ khách hàng
  - + Đưa ra quyết định để lập kế hoạch cho các bộ phận
  - + Các thông tin khác.

Sơ đồ 4.2: Sơ đồ xây dựng kế hoạch chiến lược kiểm toán



## 4.1.2. Kế hoạch chi tiết

Sau khi lập kế hoạch chiến lược các kiểm toán viên tiến hành lập kế hoạch chi tiết cho từng bộ phận kiểm toán.

Để lập kế hoạch chi tiết trước hết cần xem xét các vấn đề có liên quan tới việc lập kế hoạch chi tiết cho các bộ phận được kiểm toán theo trình tự. Cần thu thập thêm những thông tin cần thiết cho các bộ phận được kiểm toán. từ đó xem xét các quyết định về lập kế hoạch có thích đáng hay không. Khi cần thiết có thể xem xét các ý kiến của các cán bộ quản lý doanh nghiệp đối với từng quyết định.

Kế hoạch chi tiết cũng phải xác định rõ việc lựa chọn các trình tự kiểm toán và các phương pháp, các bước công việc cụ thể cũng phải thực hiện như: Kiểm tra, đối chiếu chứng từ, kiểm tra sổ báo cáo kế toán, đối chiếu hợp đồng, đối chiếu công nợ, đối chiếu với ngân hàng, kiểm kê tài sản vật tư, , thẩm định giá cả, tính toán phân tích các chỉ tiêu ... Khi đã đánh giá sự lựa chọn là thích đáng có thể tham khảo thêm ý kiến của khách hàng (chủ doanh nghiệp) và sau đó đưa chủ nhiệm xét duyệt thông qua kế hoạch.

Thông thường kiểm toán viên phải linh hoạt trong việc xác định các phương pháp kiểm soát vì với quỹ thời gian có hạn không thể xác định quá nhiều phương pháp, ví dụ như việc kiểm kê kho hàng thì thời điểm thuận lợi là lúc nhân viên quản lý kho của doanh nghiệp kiểm kê kho của mình thì sẽ thuận lợi hơn.

Nội dung kế hoạch kế hoạch kiểm toán chi tiết thường phải bao gồm các điều cụ thể như sau:

- + Bộ phận cần kiểm toán
- + Những công việc cụ thể cần làm, các phương pháp kiểm toán thực hiện
- + Trình tự thực hiện công việc và thời hạn hoàn thành
- + Số kiểm toán viên tham gia, phân công những nhiệm vụ chính (từng bộ phận kiểm toán) cho từng người
  - + Dự trù kinh phí cho kiểm toán

Ta có sơ đồ hoạch định kế hoạch kiểm toán như sơ đồ 3.3

Xem xét các vấn đề có liên quan tới việc lập kế hoạch chi tiết cho các bộ phận Thu thập thông tin cho các bộ phận được kiểm toán Xem xét các quyết định về việc lập kế Tham khảo ý kiến của Không hoạch có phù hợp hay không chủ DN và chủ nhiệm Lựa chọn các chương trình kiểm toán Không Đánh giá lựa chọn có phù hợp không Chủ DN và chủ nhiệm xét duyệt thông qua Tiến tới soan thảo các chương trình kiểm toán

Sơ đồ 4.3: Sơ đồ hoạch định kế hoạch kiểm toán chi tiết

Quá trình lập kế hoạch chi tiết phải chú ý những vấn đề sau:

- + Các khoản mục của hợp đồng kiểm toán và mọi trách nhiệm pháp lý
- + Nội dung, thời gian của báo cáo hoặc các truyền đạt cho khách hàng đã được dự kiến trong hợp đồng.

ảnh hưởng của các quy định mới về kiểm toán và kế toán đối với việc kiểm toán

- + Xác định các trọng điểm cần đi sâu.
- + Xác định các nhiệm vụ trọng yếu của mục đích kiểm toán.
- + Các dữ liệu yêu cầu đặc biệt chú ý chẳng hạn như khả năng xảy ra sai lầm, gian lận hoặc những người có liên quan đến người thứ ba.

- + Độ tin cậy của kiểm toán viên dối với hệ thống kế toán kiểm toán nội bộ của doanh nghiệp.
  - + Khả năng tái hiện các phần nhấn mạnh phải kiểm toán kỹ.
  - + Bản chất, phạm vi các bằng chứng kiểm toán đã thu được.
  - + Các tư liệu của kiểm toán viên nội bộ có liên quan đến kiểm toán.
- + Các tư liệu của kiểm toán viên khác liên quan đến hoạt động của các chi nhánh, công ty khác.
  - + ý kiến của các chuyên gia khác có liên quan.

Kiểm toán viên cần có dẫn chứng băng tài liệu, toàn bộ kế hoạch kiểm toán, hình thức quy mô tài liệu phụ thuộc vào mức độ phức tạp của kiểm toán.

Việc dự trữ và phân bổ quỹ thời gian hợp lý càng là vấn đề cần lưu tâm trong việc lập kế hoạch kiểm toán chi tiết.

## 4.1.3. Chương trình kiểm toán

Trên cơ sở kế hoạch chi tiết đã được duyệt, từng kiểm toán viên được phân công tham gia kiểm toán sẽ soạn thảo chương trình kiểm toán cụ thể cho từng bộ phận, từng phần việc mình phải thực hiện để hoàn thành tốt kế hoạch.

Chương trình kiểm toán cũng có thể bao gồm: Mục đích kiểm toán từng bộ phận, các bước công việc chi tiết cần thực hiện, các phương pháp kiểm toán thích hợp sẽ áp dụng, sự phối hợp các trợ lý một cách hữu hiệu để thực thi công việc đạt chất lượng cao.

Trong quá trình soạn thảo chương trình kiểm toán, kiểm toán viên phải hiểu rõ hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có liên quan đến từng bộ phận của báo cáo tài chính. Vì có thể căn cứ vào đó mà xác định nội dung, thời gian và phạm vi kiểm toán. kiểm toán viên cũng có thể kết luận dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ là con đường hữu hiệu nhất để tiến hành kiểm toán có hiệu quả, kiểm toán viên cũng có thể không cần dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp, mà thực hiện các biện pháp khác thu thập các bằng chứng đầy đủ thích hợp hơn, tuỳ thuộc vào mức độ thoả mãn của kiểm toán viên đối với hệ thống kiểm soát nội bộ - kiểm toán viên cũng phải xem xét lại kế hoạch sử dụng quỹ thời gian, dự kiến phối hợp giữa kiểm toán viên với các chuyên gia, tận dụng tư liệu của các kiểm toán viên khác và của cán bộ nghiệp vụ của doanh nghiệp.

Kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán được duy trì trong suốt quá trình làm kiểm toán. Tuy nhiên khi có những thay đổi về điều kiện hoặc có những vấn đề ngoài dự kiến của phương pháp kiểm toán cũng có thể dẫn đến việc xem xét lại kế hoạch và chương trình kiểm toán. Khi có các biến động lớn dẫn đến điều chỉnh kế hoạch kiểm toán phải được dẫn chứng bằng tài liệu.

Lưu ý: Theo chuẩn mực kiểm toán số 300 -Lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính (ban hành theo thông tư 214/2012/TT-BTC) thì giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán bao gồm việc xây dựng: (1) Chiến lược kiểm toán tổng thể và (2) Kế hoach kiểm toán cho cuộc kiểm toán

## 3.2. THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

Thực hiện kiểm toán là giai đoạn kiểm toán viên triển khai thực hiện các công việc đã ghi trong kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán.

Trong quá trình thực hành kiểm toán phải tôn trọng những nguyên tắc cơ bản sau:

- ✓ Kiểm toán viên phải tuyệt đối tuân thủ chương trình kiểm toán đã được xây dựng. Trong mọi trường hợp, kiểm toán viên không được tự ý thay đổi chương trình
- ✓ Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải thường xuyên ghi chép những phát hiện, những nhận định về các nghiệp vụ, các con số, các sự kiện... nhằm tích lũy những bằng chứng, nhận định cho kết luận
- ✓ Định kỳ tổng hợp kết quả kiểm toán để nhận rõ mức độ thực hiện so với khối lượng công việc chung.
- ✓ Mọi điều chỉnh về nội dung, phạm vi, trình tự... đều phải có ý kiến thống nhất của người phụ trách chung công việc và người đại diện phía khách thể kiểm toán.

Nội dung thực hành kiểm toán diễn ra theo các chu trình nghiệp vụ hoặc các phần hành kiểm toán với các trình tự khác nhau, phương pháp áp dụng cụ thể khác nhau và hướng tới những mục tiêu không giống nhau, điều này tùy thuộc vào mối quan hệ chủ thể - khách thể, tùy thuộc vào loại hình kiểm toán và đặc điểm của đối tượng kiểm toán.

Thông thường khi tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính, giai đoạn thực hành kiểm toán gồm các công việc sau:

- Nghiên cứu đánh giá hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ.
- Kiểm tra các bộ phận của báo cáo tài chính.
- Phân tích đánh giá

# 4.2.1. Nghiên cứu đánh giá hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ

Nguyên tắc kiểm toán thứ 3 do IAPC phê chuẩn tháng 6 năm 1980, ban hành tháng 10 năm 1980 đã quy định: "Các nhà quản lý doanh nghiệp có trách nhiệm duy trì một hệ thống kế toán thích hợp, kết hợp với nhiều quy chế kiểm soát nội bộ khác để mở rộng quy mô và loại hình kinh doanh một cách thích hợp và mọi thông tin kế toán đều được ghi chép đầy đủ, kịp thời.

Kiểm toán viên phải hiểu biết về hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan, kiểm toán viên cũng phải nghiên cứu, đánh giá sự hoạt động của những quy chế kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên định dựa vào để xác định nội dung, thời gian về phạm vi của các phương pháp kiểm toán khác.

Nơi nào kiểm toán viên xác định rằng có thể dựa vào các quy chế kiểm soát nội bộ nào đó thì thường ít phải thực hiện phương pháp kiểm toán cơ bản hơn và vì vậy mà xác định nội dung, thời gian kiểm toán cũng khác đi.

Mục đích của kiểm toán viên trong việc nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là thiết lập độ tin cậy và hệ thống này để xác định nội dụng, thời gian, phạm vi của các bước kiểm toán. Kiểm toán viên thu thập các hiểu biết về hệ thống kế toán để xác định những trọng

điểm trong quá trình sử lý các nghiệp vụ và các hiện tượng sai sót và gian lận về tài sản. Việc xem xét đánh giá hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bội giúp cho kiểm toán viên xác định được sự đầy đủ và hữu hiệu của những quy chế kiểm soát nội bộ và kiểm toán viên định dựa vào đó làm cơ sở cho việc kiểm toán.

Nghiên cứu các quy chế kiểm soát nội bộ bao gồm:

- Thẩm định lại các nhân viên ở các bộ phận khác nhau của doanh nghiệp.
- Tham khảo các tài liệu mô tả, các phương pháp công việc và sơ đồ lưu chuyển.
- Thu thập các hiểu biết về những quy định mà kiểm toán viên xác định là quan trọng đối với công việc kiểm toán.
- Kiểm toán viên cần kiểm tra xem những quy chế kiểm soát nội bộ đã áp dụng trong kỳ có thể tin cậy được nếu có nhiều quy chế kiểm soát nội bộ khác nhau thì kiểm toán viên cần nghiên cứu cụ thể từng quy chế kiểm soát nội bộ.

Việc đánh giá sơ bộ các hệ thống kiểm soát nội bộ của kiểm toán viên xem các quy chế kiểm soát đã hoạt động như quy định và chúng đã được thực hiện chức năng có hiệu quả trong suốt thời kỳ kế toán và có thể tin cậy được. Kiểm toán viên cũng có thể quyết định không dựa và các hệ thống kiểm soát nội bộ nếu như:

- Các quy chế kiểm soát này có nhiều thiếu sót, hoạt động c ủa chúng không đảm bảo cung cấp được các thông tin chính xác.
  - Kết quả đạt được của các quy chế kiểm soát nội bộ chưa phù hợp với yêu cầu để.
- Những sai lệch bắt nguồn từ hệ thống kiểm soát nội bộ có thể do: thay đổi cán bộ chủ chốt; khối lượng nghiệp vụ có biến động lớn; sai sót của chính bản thân người xây dựng hệ thống kiểm soát.
- Do kết quả của việc nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên có thể phát hiện ra các điểm yểu của hệ thống này bởi nóp phục vụ vì lợi ích của doanh nghiệp.

Công việc kiểm tra hệ thống kế toán thường bao gồm các mặt chủ yếu sau:

- Việc tổ chức công tác và tổ chức bộ máy kế toán.
- Việc lập, luận chuyển, xử lý và bảo quản chứng từ kế toán.
- Việc tổ chức hệ thống sổ và phương pháp ghi sổ kế toán.
- Việc xử dụng các tài khoản kế toán
- Việc lập và gửi báo cáo kế toán.

Đối với việc tổ chức công tác và tổ chức bộ máy kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét doanh nghiệp tổ chức công tác theo hình thức tập trung hay phân tán. Việc tổ chức có phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp hay không. biên chế bộ máy, trình độ nghiệp vụ và sự phân công phân nhiệm từng việc, từng nhân viên có hợp lý và phát huy được hiệu quả cao không. Cần chú ý các trường hợp kiêm nhiệm bất hợp lý giữa kế toán với thủ quỹ, thủ kho; Giữa kế toán tổng hợp với kế toán chi tiết... Vì các trường hợp này làm giảm khả năng đối chiếu, phát hiện sai sót, gian lận và dễ dẫn đến lạm dụng. Cũng cần chú ý xem xét việc vận dụng các chế độ thể lệ, phương pháp kế toán của doanh nghiệp có phù hợp với các quy đinh của pháp luât hiện hành không.

Kiểm tra chứng từ kiểm toán cần chú ý.

- + Các chứng từ kế toán sử dụng trong doanh nghiệp có theo đúng chế độ, mẫu biểu quy định không.
- + Từng loại chứng từ có đảm bảo ghi chép phản ánh đầy đủ các yếu tố cần thiết quy định không.
- + Các sự kiện kinh tế phản ánh trong những chứng từ có phản ánh hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp không hoặc có gì vi phạm pháp luật hiện hành không.
- + Các số liệu ghi chép về số lượng, giá cả có rõ ràng, chính xác không, việc tính toán trong chứng từ có chính xác về mặt toán học không.
  - + Các thu tục về lập và ký chứng từ có tuân thủ quy định không.
- + Việc tổ chức luân chuyển, kiểm tra, xử lý tổng hợp và bảo quản chứng từ có hợp lý và bảo đảm đúng yêu cầu của pháp định không.

Kiểm tra sổ kế toán cần chú ý.

- + Các loại sổ kế toán có được mở theo đúng quy định không. Doanh nghiệp giữ những loại sổ kế toán gì tuỳ thuộc vào hình thức kế toán doanh nghiệp áp dụng tương ứng chế độ sổ kế toán đã được quy định.
  - + Các thủ tục mở sổ, giữ sổ được tuân thủ nghiêm túc hay không
  - + Các nguyên tắc mở sổ, ghi sổ, chữa sổ, khoá sổ có được tuân thủ nghiệm túc không.

Ví dụ: Số dư đầu năm có được ghi chính xác không; mọi số liệu ghi số có căn cứ vào chứng từ hợp lệ để ghi không, số liệu ghi có chính xác không...

- + Việc mở sổ chi tiết có hợp lý không, cổ thực hiện việc đối chiếu kiểm tra giữa các sổ kế toán có liên quan kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết, giữa sổ kế toán và sổ kho, sổ quỹ không.
  - + Sổ kế toán có được lưu giữ bảo quản theo đúng chế độ quy định không.

Kiểm tra tài khoản cần chú ý.

- + Doanh nghiệp đang áp dụng chế độ tài khoản nào.
- + Hệ thống tài khoản doanh nghiệp đang áp dụng gồm những tài khoản gì.
- + Nội dung ghi chép trên các tài khoản có đúng nguyên tắc chế độ không, cần đặc biệt lưu ý một số tài khoản có tính chất vận dụng linh hoạt như: Tài khoản chi phí dự toán, các khoản phải thu phải trả v.v.

Kiểm tra báo cáo kế toán cần lưu ý.

- + Danh mục các báo cáo mà kế toán phải lập, các báo cáo định kỳ, bắt buộc và các báo cáo hướng dẫn.
- + Nội dung các chỉ tiêu, các bộ phận trong từng báo cáo có đảm bảo tính khoa học theo đúng hướng dẫn quy định và có đầy đủ trung thực không.
  - + Việc phân công người lập báo cáo và kiểm tra báo cáo trước khi gửi.
  - + Phương pháp tính toán và tổng hợp số liệu.
  - + Thời hạn lập và gửi báo cáo.

## 4.2.2. Kiểm toán bộ phận các báo cáo tài chính

Nguyên tắc thứ ba về kiểm toán đã được IAPC phê chuẩn tháng 06 năm 1980 đã ghi rõ:

Kiểm toán viên phải soát xét lại và đánh giá các kết luận rút ra từ các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được làm căn cứ cho việc diễn đạt các nhận xét của mình về các thông tin tài chính.

Việc soát xét lại và đánh giá kéo theo việc hình thành kết luận toàn diện về các khía canh sau:

- Các thông tin tài chính được lập bằng cách sử dụng chế độ, kế toán có thể chấp nhận được và chế độ kế toán này đã được chấp nhận một cách nhất quán.
  - Thông tin tài chính phù hợp với các quy định hiện hành của chế độ và pháp luật
- Toàn cảnh các thông tin tài chính là nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp.
- Các thông tin tài chính đã thể hiện thoả đáng mọi vấn đề trọng yếu và được trình bày hợp lý

Báo cáo tài chính của doanh nghiệp bao gồm nhiều bộ phận thông tin tài chính phản ánh tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, những số liệu ghi trong từng bộ phận của báo cáo tài chính là những thông tìn đã được thu thập, xử lý, ghi chép, tổng hợp từ các phần hành kế toán có liên quan. Đây cũng chính là những công việc chủ yếu của kiểm toán.

Kiểm toán các bộ phận của báo cáo tài chính phải rất linh hoạt, không phải làm lại mọi công việc kế toán nhưng phải biết áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp cho từng bộ phận, từng hoàn cảnh cụ thể.

Kiểm toán việc cần chú ý thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán đủ độ tin cậy làm cơ sở cho những nhận xét đánh giá của mình đối với từng bộ phận được kiểm toán. Khi cần thiết các kiểm toán viên có thể sử dụng tư liệu của chuyên gia, các kiểm toán viên khác (như kiểm toán viên nội bộ...) nhưng kiểm toán viên chính vẫn phải chịu trách nhiệm về bất cứ tư liệu nào mình áp dụng đối với kết luận.

Trường hợp các bằng chứng về nghiệp vụ của các bên hữu quan có thể bị hạn chế, kiểm toán viên cần cân nhắc để tiến hành các biện pháp bổ xung cần thiết như:

- + Xác nhận các khoản mục và tổng giá trị các nghiệp vụ của các bên hữu quan
- + Kiểm tra bằng chứng của các bên liên quan.
- + Xác minh hoặc thảo luận thông tin với những người có quan hệ với nghiệp vụ như: ngân hàng, luật sư, những người bảo lãnh, đại lý...

Trong quá trình kiểm toán, những người quản lý doanh nghiệp có thể gửi các bản giải trình cho kiểm toán viên theo hình thức tự nguyện hoặc trả lời các yêu cầu riêng biệt. Khi các bản giải trình này có liên quan đến các bộ phận trọng yếu của báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải

- + Thu thập thêm và đối chiếu với các bằng chứng kiểm toán trong và ngoài doanh nghiệp có liên quan
- + Đánh giá các bản giải trình có hợp lý và nhất quán với bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập không
- + Cân nhắc xem các nét đặc thù thể hiện trong các giải trình có giá trị thông tin về vấn đề gì.

Nếu giải trình của các người quản lý doanh nghiệp mâu thuẫn với các bằng chứng khác thì kiểm toán viên phải tiếp tục điều tra tình hình cụ thể và nếu cần có thể xác minh lại độ tin cậy của các bản giải trình khác.

Giải trình của người quản lý không thể thay thế bằng chứng kiểm toán cần thiết khác. Tuy nhiên trong những điều kiện nhất định giải trình của người quản lý nếu được coi là hợp lý thì có thể là bằng chứng kiểm toán.

Văn bản giải trình và yêu cầu của các nhà quản lý cung cấp có thể giới hạn trong những vấn đề được coi là có ảnh hưởng nghiêm trọng tới báo cáo tài chính. Nếu xét thấy cần thiết kiểm toán viên có thể cung cấp cho những nhà quản lý y kiến của mình về vấn đề trọng yếu.

Khi có yêu cầu của kiểm toán viên về việc cần giải trình một vấn đề, người quản lý gửi thư (hoặc văn bản) cho kiểm toán viên, nội dung là thông tin mà kiểm toán viên yêu cầu. Thư giải trình phải do các thành viên của ban quản lý doanh nghiệp, người chịu trách nhiệm chính của doanh nghiệp ký tên, thông thường là giám đốc và kiểm toán trưởng.

Nếu người quản lý từ chối cung cấp thông tin, các giải trình mà kiểm toán viên cho là cần thiết thì sẽ làm hạn chế phạm vi kiểm toán. kiểm toán viên cần cân nhắc từ chối này có ảnh hưởng đến báo cáo kiểm toán hay không. Một số trường hợp trả lời bằng miệng thì cần xem xét lý do có chính đáng hay không, thông tin cung cấp có chính xác không. có thể sử dụng phương pháp ghi chép để ghi lại những thông tin trao đổi và có thể đề nghị người quản lý ký xác nhận.

Dưới đây là mẫu một thư giải trình của những người quản lý:

	ngày
Kính gửi ông:	Kiểm toán viên.

Thư giải trình này được viết ra có liên quan đến việc gửi ông kiểm toán báo cáo tài chính ngày......của công ty trách nhiệm hữu hạn..... với ý định bày tỏ các ý kiến về độ trung thực hợp lý của các báo cáo tài chính, tình hình tài chính và kết quả sản xuất kinh doanh. Các báo cáo tài chính này được lập ra phù hợp với chuẩn mực kế toán phổ biến đã được chấp nhận.

Chúng tôi xác nhận các giải trình sau:

1- Chúng tôi thừa nhận trách nhiệm của chúng tôi đối với việc lập báo cáo tài chính chuẩn xác, phù hợp với các chuẩn mực kế toán, kiểm toán, phù hợp với các quy định của pháp luật hiện hành.

- 2- Không có hiện tượng vi phạm nào liên quan đến các thành viên ban quản lý hoặc các nhân viên có vai trò quan trọng trong hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc ảnh hưởng nghiêm trọng đến báo cáo tài chính.
- 3- Chúng tôi đã chuyển giao các sổ kế toán, chứng từ, các biên bản đại hội cổ đông cũng như hội nghị ban giám đốc cho phía công ty kiểm toán.
- 4- Công ty chúng tôi đã thực hiện đầy đủ những điều đã thoả thuận trong hợp đồng kiểm toán.
- 5- Những vấn đề sau đây được ghi chép một cách đúng đắn và được thể hiện đầy đủ trong các báo cáo tài chính:
  - a- Các số dư và các nghiệp vụ có liên quan đến các đối tác kinh doanh.
  - b- Các khoản lỗ phát sinh từ việc uỷ thác mua hàng và bán hàng.
  - c- Chúng tôi xác nhận mọi số liệu của hàng tồn kho.
- d- Các khoản liên quan đến đầu tư chứng khoán của công ty trong báo cáo tài chính là hoàn toàn chính xác.

Giám đốc doanh nghiệp ký tên, đóng dấu.

## 4.2.3. Phân tích đánh giá

Trong quá trình kiểm tra thu thập các bằng chứng kiểm toán và nhất là khi kết thúc việc kiểm tra các nghiệp vụ kế toán có liên quan đến các bộ phận của báo cáo tài chính. Kiểm toán viên phải tiến hành phân tích đánh giá các thông tin tài chính đã thu thập được.

Việc phân tích đánh giá tỉ mỉ sẽ giúp cho kiểm toán viên nhìn nhận doanh nghiệp một cách đầy đủ khách quan và giúp cho báo cáo kiểm toán được chính xác hơn.

#### 4.3. KÉT THÚC KIỂM TOÁN

Ở giai đoạn cuối của cuộc kiểm toán, các kiểm toán viên sẽ tổng hợp ý kiến đánh giá về đối tượng kiểm toán, nội dung kết quả kiểm toán sẽ được trình bày trong báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của một cuộc kiểm toán độc lập, thể hiện ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về đối tượng mà họ đã kiểm toán

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

Tùy mỗi quốc gia, mỗi hãng kiểm toán có thể có những quy định khác nhau về báo cáo kiểm toán. Song theo chuẩn mực kiểm toán Việt nam số 700- **Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính**(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC) một báo cáo kiểm toán được trình bày theo trình tự sau:

- Tên và địa chỉ công ty kiểm toán.
- Số hiệu báo cáo kiểm toán.
- Tiêu đề báo cáo kiểm toán.
- Người nhân báo cáo kiểm toán.
- Mở đầu báo cáo kiểm toán.
- Trách nhiệm của ban giám đốc đơn vị được kiểm toán

- Trách nhiệm của kiểm toán viên
- Pham vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán.
- Ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán về báo cáo tài chính đã được kiểm toán.
  - Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán.
  - Chữ ký và đóng dấu.

# a, Tên và địa chỉ công ty kiểm toán

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

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

# b, Số hiệu báo cáo kiểm toán

Báo các kiểm toán phải ghi rõ số hiệu phát hành báo cáo kiểm toán của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán theo từng năm (số đăng ký chính thức của công ty hoặc chi nhánh của công ty kiểm toán)

#### c, Tiêu đề báo cáo kiểm toán

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

## d, Người nhận báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ người nhận báo cáo kiểm toán phù hợp với hợp đồng kiểm toán. Người nhận có thể là Hội đồng quản trị, Giám đốc, hoặc các cổ đông của đơn vị được kiểm toán.

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

#### e, Mở đầu của báo cáo kiểm toán

- Nêu đối tượng của cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.
- Nêu trách nhiệm của giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị được kiểm toán và trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán.

## f, Phạm vi và căn cứ thực hiện cuộc kiểm toán

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

# g, Ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính

Báo cáo kiểm toán phải diễn đạt đầy đủ, rõ ràng ý kiến của kiểm toán viên và công ty kiểm toán nhận xét về các báo cáo tài chính, giải trình về tình hình tài chính của doanh nghiệp

và kết quả sản xuất kinh doanh phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán (quốc tế hay quốc gia) hoặc các quy định pháp lý có liên quan.

Phù hợp với tính chất thận trọng và thực tế của kiểm toán. Các cụm từ thường được dùng để diễn đạt ý kiến của kiểm toán viên là "trình bày hợp lý"; "Trung thực và hợp lý". ít có trường hợp kiểm toán viên cho rằng các báo cáo tài chính của doanh nghiệp là "tuyệt đối chính xác".

Ngoài ra ý kiến nhận xét của kiểm toán còn có dạng khác, tuỳ thuộc vào kết quả kiểm toán.

# h, Địa điểm và thời gian lập báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ ngày tháng năm kết thúc toàn bộ công việc kiểm toán.

Phải ghi rõ địa điểm (Tỉnh, Thành phố) của công ty hoặc chi nhánh công ty kiểm toán phát hành báo cáo kiểm toán.

Ngày ký báo cáo kiểm toán không được ghi trước ngày Giám đốc đơn vị ký báo cáo tài chính, chỉ ghi cùng ngày ký báo cáo tài chính nếu trường hợp báo cáo tài chính được điều chỉnh và lập lại trong quá trình kiểm toán.

## i, Chữ ký và đóng dấu

Báo cáo kiểm toán phải ký rõ tên của kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề kiểm toán, đồng thời ký rõ tên của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) của công ty (hoặc chi nhánh công ty) chịu trách nhiệm phát hành báo cáo kiểm toán. Dưới mỗi chữ ký phải ghi rõ họ và tên , số hiệu giấy đăng ký hành nghề kiểm toán. Trên chữ ký của giám đốc và giữa các trang phải đóng dấu và dấu giáp lại.

Trường hợp có từ hai công ty kiểm toán cùng thực hiện một cuộc kiểm toán thì thủ tục phải được ký giữa hai giám đốc các công ty như trên, kiểm toán viên không phải ký báo cáo kiểm toán.

Có thể tham khảo các mẫu báo cáo kiểm toán sau:

Mẫu 1: Áp dụng trong trường hợp 1 công ty kiểm toán

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

# BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang...., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

# Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo

tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

## Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhằm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

#### Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

## Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc Kiểm toán viên

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

(Họ và tên, chữ ký)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Mẫu 2: Áp dụng trong trường hợp 2 công ty kiểm toán liên doanh kiểm toán 1 đơn vi khách thể

Công ty kiểm toán XYZCông ty kiểm toán DEFĐịa chỉ, điện thoại, fax...Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

# BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

#### Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi (Công ty kiểm toán XYZ và Công ty kiểm toán DEF) đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang...., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

## Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhằm lẫn.

## Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuần thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sốt trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của chúng tôi.

#### Ý kiến của Kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

# Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiêm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

## Công ty kiểm toán XYZ

## Công ty kiểm toán DEF

Tổng Giám đốc	Kiểm toán viên	Tổng Giám đốc	Kiểm toán viên				
(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	(Họ và tên, chữ ký)	(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)	(Họ và tên, chữ ký)				
Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:	Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:				

# 4.3.2. Các loại báo cáo kiểm toán

Để hình thành các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán, các kiểm toán viên phải soát xét đánh giá các kết luận rút ra từ các bằng chứng đã thu thập được để hình thành các kết luận toàn diện về các khía cạnh sau:

- a, Các báo cáo tài chính lập ra có phù hợp với các thông lệ, nguyên tắc và chuẩn mực kế toán hay không.
  - b, Thông tin tài chính có phù hợp với quy định hiện hành và luật pháp hay không.
- c, Toàn cảnh các thống tin tài chính của doanh nghiệp có nhất quán với các hiểu biết của kiểm toán viên về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp không
- d, Các thông tin tài chính có thể hiện thoả đáng mọi vấn đề trọng yếu và có đảm bảo trung thực hợp lý không.

Báo cáo kiểm toán sẽ thể hiện chi tiết, rõ ràng ý kiến của kiểm toán viên, về các báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Tuỳ thuộc kết quả từng cuộc kiểm toán cụ thể. Có 4 loại báo cáo kiểm toán như sau:

# 1, Ý kiến nhận xét hoàn hảo (báo cáo chấp nhận toàn bộ).

ý kiến chấp nhận hoàn hảo là loại ý kiến đưa ra khi kiểm toán viên chấp nhận toàn bộ số liệu của doanh nghiệp là trung thực và hợp lý. Một ý kiến nhận xét hoàn hảo sẽ chỉ rõ sự đồng ý của kiểm toán viên về mọi khía cạnh tài liệu của doanh nghiệp với đầy đủ 4 điều nêu trên. Báo cáo chấp nhận toàn bộ còn được lập trong trường hợp số liệu ban đầu doanh nghiệp đưa ra là không thích hợp nhưng sau đó đã chấp nhận sửa chữa theo số liệu của kiểm toán viên.

Loại báo cáo chấp nhận toàn bộ là báo cáo tốt nhất đối với doanh nghiệp được kiểm toán

Ví du:

Công ty kiểm toán XYZ

Đia chỉ, điện thoại, fax:

Số.										
DO.	 	 _	 	_						

# Báo cáo kiểm toán Về báo cáo tài chính năm ... của công ty ABC

# Kính gửi: Hội đồng quản trị và giám đốc công ty ABC

Chúng tôi đã kiểm toán các báo cáo tài chính gồm: Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/X, Báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ và thuyết minh báo cáo tài chính năm tài chính kết thúc ngày 31/12/X được lập ngày ... của công ty ABC từ trang .... đến trang ....

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính này thuộc trách nhiệm của Giám đốc công ty. Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về các báo cáo này căn cứ trên kết quả kiểm toán của chúng tôi.

## Cơ sở ý kiến

Chúng tôi đã thực hiện công việc kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu công việc kiểm toán lập kế hoạch và thực hiện để có sự đảm bảo hợp lý rằng các báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu. Chúng tôi đã thực hiện kiểm tra theo phương pháp chọn mẫu và áp dụng các thử nghiệm cần thiết, các bằng chứng xác minh những thông tin trong báo cáo tài chính; đánh giá việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), các nguyên tắc và phương pháp kế toán được áp dụng, các ước tính và xét đoán quản trọng của giám đốc cũng như trình bày tổng quát các báo cáo tài chính. Chúng tôi cho rằng công việc kiểm toán của chúng tôi đã đưa ra những cơ sở hợp lý để làm căn cứ cho ý kiến của chúng tôi.

# ý kiến của kiểm toán viên

Theo ý kiến của chúng tôi, báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty ABC tại ngày 31/12/X, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan.

Hà nội, ngày ... tháng ... năm ...

Công ty kiểm toán XYZ

Kiểm toán viên

Giám đốc

(Họ và tên, chữ ký)

(Họ và tên, chữ ký, đóng dấu)

(Họ và tên, chữ ky, dong dau)

# 2, Ý kiến chấp nhận từng phần (báo cáo kiểm toán chấp nhận từng phần)

Là loại ý kiến nhận xét khi kiểm toán viên nhận thấy không chấp nhận toàn bộ được, vì còn nhiều điểm chưa xác nhận được hoặc không đồng ý với doanh nghiệp. ý kiến chấp nhận từng phần có hai dạng là ý kiến "Tuỳ thuộc vào" các nguyên nhân dẫn đến nhận xét

không hoàn hảo hoặc ý kiến "ngoại trừ" những trường hợp có bất đồng với quản lý doanh nghiệp về từng bộ phận của báo cáo tài chính.

## - Trường hợp nhận xét "ngoại trừ"

Khi kiểm toán viên thấy không thể ghi ý kiến chấp nhận toàn bộ báo cáo tài chính của doanh nghiệp được vì có những bất đồng với những nhà quản lý doanh nghiệp về từng bộ phận của báo cáo tài chính thì kiểm toán viên ghi ý kiến nhận xét dưới dạng ngoại trừ. Trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên phải giải thích rõ những điểm kiểm toán chưa đồng tình, giá trị của báo cáo kiểm toán trong trường hợp này không hề bị hạn chế vì người đọc sẽ tự đánh giá yếu tố bất đồng ảnh hưởng như thế nào đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Cần lưu ý khi phạm vi kiểm toán bị hạn chế hoặc số liệu không chắc chắn thì không sử dụng ý kiến nhận xét ngoại trừ.

Ví du:

Công ty kiếm toán XYZ Đia chỉ, điện thoai, fax...

Số: ... /20xx

# BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

## Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang...., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

# Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

## Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính của Công ty có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã

xem xét kiểm soát nội bộ của Công ty liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Công ty. Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán ngoại trừ của chúng tôi.

## Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Công ty chưa trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dẫn đến khoản mục "Hàng tồn kho" (Mã số 140) trên Bảng cân đối kế toán đang được phản ánh theo giá gốc là XXX1 VND thay vì phải phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Việc ghi nhận như vậy là không tuân thủ chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam. Các tài liệu tại Công ty cho thấy, nếu phản ánh theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì khoản mục "Hàng tồn kho" trên Bảng cân đối kế toán sẽ giảm đi là XXX2 VND. Đồng thời, trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ tiêu "Giá vốn hàng bán" sẽ tăng là XXX2 VND, chỉ tiêu "Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành" và "Lợi nhuận sau thuế" sẽ giảm đi tương ứng là XXX3 VND.

## Ý kiến kiểm toán ngoại trừ

Theo ý kiến của chúng tôi, ngoại trừ ảnh hưởng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của ý kiến kiểm toán ngoại trừ", báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Công ty ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

## Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

#### Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu) (Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:... Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

## - Trường hợp nhận xét "tuỳ thuộc vào"

Khi kiểm toán viên nhận thấy không thể chấp nhận toàn bộ được vì phạm vi kiểm toán bị hạn chế hoặc số liệu mập mờ không chắc chắn nhưng chưa đến mức độ ý kiến từ bỏ thì kiểm toán viên diễn đạt ý kiến "tuỳ thuộc vào". Loại ý kiến này không sử dụng khi có bất đồng ý kiến với quản lý doanh nghiệp.

Ví du1

•••

#### Báo cáo kiểm toán

#### Kính gửi: ...

Chúng tôi đã kiểm toán cáo báo cáo tài chính từ trang.... đến trang.... theo đúng các tiêu chuẩn kiểm toán ngoại trừ phần việc kiểm toán của chúng tôi bị giới hạn bởi các vấn đề dưới đây:

Một chi nhánh của công ty đã không thực hiện kiểm kê hàng tồn kho vào ngày 31 tháng 12 năm 19... và không có các cơ sở kiểm toán thiết thực nào khác để chúng tôi áp dụng trong việc xác nhận các số lượng. Vì vậy, chúng tôi không thể xác nhận được với số liệu tồn kho được định giá vào ngày 31 thangs 12 năm 19... là 1 triệu USD. Số lượng này được xem như là một phần của tổng số hàng tồn kho trị giá 4 triệu USD trong bảng tổng kết tài sản.

Tuỳ thuộc vào việc điều chính (nếu thực hiện kiểm kê hàng tồn kho) thì theo ý kiến chúng tôi các báo cáo tài chính cho thấy sự trung thực về tình hình hoạt động kinh doanh của công ty vào ngày 31 tháng 12 năm 19... và về các kết quả (lợi nhuận) cùng với các thay đổi trong tình trạng tài chính của công ty cho năm quyết toán. Các báo cáo tài chính trên đã được lập ra một cách đúng đắn theo các đòi hỏi pháp định có liên quan.

...

Ví du 2

...

## Báo cáo kiểm toán

#### Kính gửi: ...

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính của công ty đánh số từ trang.... đến trang..... theo các chuẩn mực kiểm toán Australia.

Công ty hiện đang bị kiện vì vi phạm bản quyền sáng chế, tiền phạt lên tới.......USD. Công ty đã kháng cáo và đòi nhận bồi thường....USD. Giám đốc và các cố vấn cho rằng công ty có thể thắng kiện. Nhưng phán quyết cuối cùng của Toàn án vẫn chưa được xác định, công ty đã không dự phòng cho việc trả nợ và điều này sẽ tác động đến báo cáo tài chính.

Theo ý kiến chúng tôi, tuỳ thuộc vào các tác động (nếu có) ảnh hưởng đến báo cáo tài chính và các giải pháp cuối cùng của toàn án, còn nói chung báo cáo tài chính nói trên đã được lập ra một cách đúng đắn.

...

## 3, Ý kiến nhân xét từ chối

Khi phạm vi kiểm toán bị giới hạn nghiêm trọng hay số liệu của doanh nghiệp mập mờ (không chắc chắn) ở mức độ lớn khiến cho kiểm toán viên không thể ghi ý kiến nhận xét của mình về toàn bộ báo cáo tài chính được thì kiểm toán viên ghi ý kiến "từ chối". Các phạm vi kiểm toán trong trường hợp này là không thể vượt quá được hoặc có thể giải quyết được nhưng không chắc chắn

Với những báo cáo kiểm toán loại bỏ ý kiến "từ chối" thì doanh nghiệp sẽ có rất nhiều khó khăn trong các mối quan hệ.

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20xx

# BÁO CÁO KJĚM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

#### Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính

Chúng tôi đã kiểm toán bảo cáo tài chính kèm theo của Công ty ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang...., bao gồm Bảng cân đối kế toán tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

## Trách nhiệm của Ban Giám đốc

Ban Giám đốc Công ty chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính của Công ty theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhằm lẫn.

# Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán được thực hiện theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Tuy nhiên, do vấn đề mô tả tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi đã không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán.

# Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến

Khoản đầu tư của Công ty vào Công ty liên doanh DEF (tại nước X) đang được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán với số tiền là XXX VND, chiếm hơn 90% giá trị tài sản thuần của Công ty tại ngày 31/12/20x1. Chúng tôi đã không được phép tiếp cận với Ban Giám đốc và kiểm

toán viên của Công ty DEF cũng như tài liệu, hồ sơ kiểm toán của kiểm toán viên Công ty DEF. Do đó, chúng tôi không thể xác định được liệu có cần điều chỉnh đối với: (1) phần tài sản của Công ty trong tài sản của DEF mà Công ty có quyền đồng kiểm soát; (2) phần nợ phải trả Công ty trong các khoản nợ phải trả của DEF mà Công ty phải cùng chịu trách nhiệm; (3) phần sở hữu của Công ty trong thu nhập, chi phí của DEF trong năm; (4) các khoản mục trong Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu (nếu có) và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

# Từ chối đưa ra ý kiến

Do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại đoạn "Cơ sở của việc từ chối đưa ra ý kiến", chúng tôi không thể thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để làm cơ sở đưa ra ý kiến kiểm toán. Do đó, chúng tôi không thể đưa ra ý kiến kiểm toán về báo cáo tài chính đính kèm.

## Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

## Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

# 4, Ý kiến trái ngược

Còn được gọi là ý kiến bất đồng. Đây là loại ý kiến đưa ra khi có bất đồng với nhà quản lý doanh nghiệp ở dạng lớn khiến cho kiểm toán viên không thể ghi ý kiến dưới dạng ngoại trừ. Kiểm toán viên có thể không không đồng ý với các nhà quản lý doanh nghiệp về:

- Chế độ kế toán doanh nghiệp đang áp dụng
- Phương pháp áp dụng chế độ kế toán
- Sự trung thực và hợp lý của các số liệu trong báo cáo tài chính
- Sự phù hợp của báo cáo tài chính với các yêu cầu pháp luật

Báo cáo kiểm toán trong trường hợp này cần ghi rõ thực chất của sự bất đồng, chỉ ra các khoản mục bất đồng và cố gắng tối đa để xác định được ảnh hưởng có thể xảy ra với báo cáo tài chính về mặt định lượng.

 $\acute{Y}$  kiến trái ngược không được dùng trong trường hợp có sự giới hạn về phạm vi kiểm toán hoặc số liệu mập mờ.

Ví du:

Công ty kiểm toán XYZ

Địa chỉ, điện thoại, fax...

Số: ... /20x2

# BÁO CÁO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Kính gửi: [Người nhận báo cáo kiểm toán]

# Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính hợp nhất

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC, được lập ngày..., từ trang...đến trang..., bao gồm Bảng cân đối kế toán hợp nhất tại ngày 31/12/20x1, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất, Báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu hợp nhất (nếu có), Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, và Bản thuyết minh báo cáo tài chính hợp nhất.

## Trách nhiệm của Ban Tổng Giám đốc

Ban Tổng Giám đốc Tập đoàn (Tổng Công ty) chịu trách nhiệm về việc lập và trình bày trung thực và hợp lý báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất và chịu trách nhiệm về kiểm soát nội bộ mà Ban Tổng Giám đốc xác định là cần thiết để đảm bảo cho việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất không có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn.

## Trách nhiệm của Kiểm toán viên

Trách nhiệm của chúng tôi là đưa ra ý kiến về báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên kết quả của cuộc kiểm toán. Chúng tôi đã tiến hành kiểm toán theo các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Các chuẩn mực này yêu cầu chúng tôi tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp, lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán để đạt được sự đảm bảo hợp lý về việc liệu báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) có còn sai sót trọng yếu hay không.

Công việc kiểm toán bao gồm thực hiện các thủ tục nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về các số liệu và thuyết minh trên báo cáo tài chính hợp nhất. Các thủ tục kiểm toán được lựa chọn dựa trên xét đoán của kiểm toán viên, bao gồm đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính hợp nhất do gian lận hoặc nhầm lẫn. Khi thực hiện đánh giá các rủi ro này, kiểm toán viên đã xem xét kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty) liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trung thực, hợp lý nhằm thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp với tình hình thực tế, tuy nhiên không nhằm mục đích đưa ra ý kiến về hiệu quả của kiểm soát nội bộ của Tập đoàn (Tổng Công ty). Công việc kiểm toán cũng bao gồm đánh giá tính thích hợp của các chính sách kế toán được áp dụng và tính hợp lý của các ước tính kế toán của Ban Tổng Giám đốc cũng như đánh giá việc trình bày tổng thể báo cáo tài chính hợp nhất.

Chúng tôi tin tưởng rằng các bằng chứng kiểm toán mà chúng tôi đã thu thập được là đầy đủ và thích hợp để làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán trái ngược của chúng tôi.

## Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược

Như đã trình bày ở thuyết minh X, Tập đoàn (Tổng Công ty) chưa hợp nhất báo cáo tài chính của công ty con DEF mà Tập đoàn (Tổng Công ty) đã mua trong năm 20X1, do chưa xác định được giá trị hợp lý của một số tài sản và khoản nợ phải trả trọng yếu của công ty con tại ngày mua. Do đó, khoản đầu tư này đang được phản ánh trên báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn (Tổng Công ty) theo giá gốc. Theo quy định của chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam hiện hành, báo cáo tài chính của công ty con DEF phải được hợp nhất vì công ty con chịu sự kiểm soát của công ty mẹ. Nếu báo cáo tài chính của công ty DEF được hợp nhất, nhiều khoản mục trong báo cáo tài chính hợp nhất kèm theo sẽ bị ảnh hưởng

trọng yếu. Các ảnh hưởng đối với báo cáo tài chính hợp nhất do việc không hợp nhất báo cáo tài chính công ty con là chưa thể xác đinh được.

## Ý kiến kiểm toán trái ngược

Theo ý kiến của chúng tôi, do tầm quan trọng của vấn đề nêu tại "Cơ sở của ý kiến kiểm toán trái ngược", báo cáo tài chính hợp nhất đã không phản ánh trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của Tập đoàn (Tổng Công ty) ABC tại ngày 31/12/20x1, cũng như kết quả hoạt động kinh doanh và tình hình lưu chuyển tiền tệ cho năm tài chính kết thúc cùng ngày, không phù hợp với chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán (doanh nghiệp) Việt Nam và các quy định pháp lý có liên quan đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất.

## Báo cáo về các yêu cầu khác của pháp luật và các quy định

[Hình thức và nội dung của mục này trong báo cáo kiểm toán sẽ thay đổi tùy thuộc vào trách nhiệm báo cáo khác của kiểm toán viên.]

[(Hà Nội), ngày...tháng...năm...]

## Công ty kiểm toán XYZ

Tổng Giám đốc Kiểm toán viên

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu) (Chữ ký, họ và tên)

Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:... Số Giấy CN ĐKHN kiểm toán:...

- ➤ Trừ báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ, các trường hợp khác, khi ghi ý kiến trong báo cáo kiểm toán, các kiểm toán viên nhất thiết kèm theo giải trình, các nguyên nhân cơ bản khiến kiểm toán viên không thể ghí ý kiến nhận xét "hoàn hảo". Các thông tin này có thể liệt kê tại một văn bản riêng một cách thích hợp nhất là khi kiểm toán viên ghi ý kiến nhận xét loại "từ chối".
  - Lưu ý: theo chuẩn mực kiểm toán số 700 (Hình thành ý kiến kiểm toán và báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính) và chuẩn mực kiểm toán số 705 (Ý kiến kiểm toán không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần) thì ý kiến của kiểm toán viên về báo cáo tài chính gồm 2 loại: ý kiến chấp nhận toàn phần và ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần; trong đó dạng "ý kiến không phải là ý kiến chấp nhận toàn phần" là một trong ba dạng ý kiến: "Ý kiến kiểm toán ngoại trừ", "Ý kiến kiểm toán trái ngược" hoặc "Từ chối đưa ra ý kiến".

# 4.3.3. Ngày ghi trên báo cáo kiểm toán, các sự kiện sau ngày lập báo cáo kiểm toán và sau ngày phát hành báo cáo tài chính

Ngày tháng trên báo cáo kiểm toán có tác dụng thông báo cho người đọc tính thời gian của sự kiện, hiệu lực của báo cáo tài chính và các sự kiện nghiệp vụ phát sinh tính đến ngày ký báo cáo kiểm toán.

## a, Ngày ghi trong báo cáo kiểm toán

Kiểm toán viên phải ghi ngày và ký tên vào báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên hoàn tất việc kiểm toán, nghĩa là khi thực thi các phương pháp có liên quan đến các sự kiện xảy ra tính đến ngày lập báo cáo kiểm toán. Do trách nhiệm của kiểm toán viên là báo cáo các nhận xét của mình về báo cáo tài chính do doanh nghiệp lập ra, nên ngày ghi trong báo cáo

của kiểm toán không thể sớm hơn ngày ghi trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp đã được duyệt.

Kiểm toán viên phải có bằng chứng chắc chắn khẳng định rằng báo cáo tài chính của doanh nghiệp đã được phê chuẩn.

Trước khi ký báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên cần thực thi các biện pháp dự kiến để chứng minh rằng mọi sự kiện xảy ra cho đến ngày ký báo cáo kiểm toán có thể đã có điều chỉnh hoặc đã được thể hiện trong báo cáo tài chính đã được duyệt. Các biện pháp này phải tiến hành cho đến ngày ghi báo cáo kiểm toán và bao gồm các bước sau:

- Đọc biên bản tại đại hội cổ đông, biên bản họp ban giám đốc, các biên bản kiểm toán, biên bản họp hội đồng quản trị về thời kỳ sau ngày lập bảng tổng kết tài sản và thẩm tra các vấn đề đã thảo luận tại đại hội mà biên bản chưa ghi.
- Đọc báo cáo tài chính định kỳ gần nhất cũng như các văn bản cần thiết khác của doanh nghiệp như: Báo cáo thu chi, dự toán lưu chuyển tiền tệ, các báo cáo quản lý liên quan và tiến hành so sánh các thông tin trong các văn bản này
- Thẩm tra hoặc đánh giá các phiếu thẩm tra bộ phận tư vấn pháp lý của doanh nghiệp về các vấn đề tranh chấp trước đó.
- Xét soát lại biện pháp của các nhà quản lý đối với các sự kiện quan trọng, hỏi lại các nhà quản lý xem sự kiện này đã thể hiện trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp hay chưa như:
- + Các khoản mục hiện có được xây dựng trên cơ sở số liệu sơ bộ, tạm tính hay số chưa xác đinh.?
- + Những điều cam kết về hợp đồng kinh tế, các kế ước tín dụng có được thực hiện không? bằng cách vay mới hay bảo lãnh?
- + Doanh nghiệp có bán hoặc dự kiến bán tài sản hoặc một bộ phận nào đó của doanh nghiệp không?
  - + Có phát hành thêm cổ phiếu mới không? có sự sáo trộn về tổ chức không?
  - + .v.v.

Nếu xét thấy có sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản tính đến ngày ký báo cáo kiểm toán có thể ảnh hưởng đến việc ký các báo cáo tài kiểm toán thì kiểm toán viên phải kiểm tra xem các hiện tượng đó có phản ánh trong báo cáo tài chính không để có ý kiến thích hợp trong báo cáo kiểm toán

# b, Các sự kiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính

Các nhà quản lý doanh nghiệp phải có trách nhiệm thông báo cho kiểm toán viên biết các sự kiện xảy ra từ khi ký báo cáo kiểm toán cho đến khi phát hành báo cáo tài chính hàng năm và những sự kiện có khả năng ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. kiểm toán viên không chịu trách nhiệm về việc phát hiện các sự kiện này.

Nếu kiểm toán viên được thông báo về các sự kiện này thì phải cân nhắc xem doanh nghiệp có nên sửa lại báo cáo tài chính không và cần thảo luận với nhà quản lý doanh nghiệp.

Trong trường hợp doanh nghiệp sửa chữa lại báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải thực thi các giải pháp cần thiết và ghi lại các báo cáo kiểm toán trên cơ sở các báo cáo tài chính đã sửa đổi và đã được duyệt. Sau khi thực hiện biện pháp này kiểm toán viên ghi ngày trong báo cáo kiểm toán không sớm hơn ngày phê duyệt báo cáo tài chính đã sửa đổi. Đồng thời, các phương pháp để nhận dạng các sự kiện xảy ra cần được kéo dài đến ngày ký báo cáo kiểm toán mới.

Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết nhưng các nhà quản lý doanh nghiệp không tiến hành sửa báo cáo tài chính thì hành động của kiểm toán phụ thuộc vào việc kiểm toán viên đã đưa báo cáo kiểm toán cho doanh nghiệp hay chưa, nếu chưa đưa thì lập lại báo cáo kiểm toán theo hình thức "chấp nhận từng phần" hoặc "ý kiến trái ngược" ... Nếu báo cáo kiểm toán đã được chuyển cho doanh nghiệp thì kiểm toán viên thông báo với lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp rằng kiểm toán viên sẽ có những hành động cần thiết để làm mất hiệu lực của báo cáo này phù hợp với quyền hạn pháp lý của họ cũng như ý kiến khuyến cáo của các luật sư.

#### c, Những sự kiện được phát hiện sau ngày phát hành báo cáo tài chính

Sau ngày báo cáo tài chính đã được phát hành, kiểm toán viên không có bất cứ nghĩa vụ thẩm tra tiếp tục nào đối với các báo cáo tài chính này. Tuy nhiên, nếu sau khi báo cáo tài chính phát hành mà kiểm toán viên phát hiện những vấn đề nghiêm trọng mà trước khi ký báo cáo kiểm toán chưa phát hiện ra thì kiểm toán viền có thể thảo luận với các nhà quản lý doanh nghiệp.

Kiểm toán viên cần xem lại các bước công việc mà các nhà quản lý đã làm để thẩm tra xem xét liệu có khoản mục nào trong báo cáo tài chính đã phát hành trước đó và báo cáo kiểm toán của báo cáo tài chính này bị thay thế không. Nếu các nhà quản lý doanh nghiệp sửa đổi lại những khoản mục trong báo cáo tài chính thì kiểm toán viên sẽ thực thi một số phương pháp để lập lại báo cáo kiểm toán mới trên cơ sở báo cáo tài chính đã sửa đổi và duyệt lại. Báo cáo kiểm toán mới được lập vào ngày tháng năm mới. Các nguyên nhân dẫn đến việc duyệt lại báo cáo tài chính phải được giải thích trong một bản ghi chú riêng. Báo cáo kiểm toán mới cũng cần tham khảo các báo cáo kiểm toán trước đó, nếu kiểm toán viên bị hạn chế với các kiểm tra các sự kiện mới thì phải giải thích những hạn chế này trong khi lập báo cáo kiểm toán mới.

Nếu các nhà quản lý doanh nghiệp không sửa chữa lại báo cáo tài chính theo yêu cầu của kiểm toán viên thì việc kiểm toán viên cần thông báo cho các nhà quản lý cao nhất của doanh nghiệp biết rằng kiểm toán viên sẽ có những hành động cần thiết nhằm vô hiệu hoá bản báo cáo kiểm toán mà mình đã phát hành phù hợp với quyền hạn pháp lý của kiểm toán viên và sự khuyến cáo của tư vấn pháp lý.

## CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG

- 1. Cho biết vai trò của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán đối với hoạt động kiểm toán?
- 2. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, có những nguyên tắc nào các kiểm toán viên cần tuân thủ?

- 3. Theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam một báo cáo kiểm toán cần phải có những yếu tố nào?
- 4. Có những loại báo cáo kiểm toán nào? Cho biết điều kiện để phát hành từng loại báo cáo kiểm toán này?



#### **CHUONG 5**

## TỔ CHỨC KIỂM TOÁN

#### 5.1. KIỂM TOÁN VIÊN

Công việc kiểm toán được thực hiện bởi các kiểm toán viên. Ngay từ chương đầu đã nêu rõ các khái niệm về kiểm toán do liên đoàn kế toán quốc tế: "Kiểm toán lá việc các kiểm toán viên độc lập kiểm tra và trình bày các ý kiến của mình về các bản báo cáo tài chính". Kiểm toán viên được coi là các chuyên gia độc lập có kỹ năng nghiệp vụ kiểm toán. ở một số nước gọi kiểm toán viên và kế toán viên công cộng, kế toán viên công chứng hoặc là thẩm kế viên. Theo IFAC thì kiểm toán viên phải là người có kỹ năng và khả năng nghề nghiệp; Phải có chính trực khách quan, độc lập và phải tôn trọng bí mật. Đó là những yêu cầu không thể thiếu đối với một kiểm toán viên.

# 5.1.1. Kỹ năng và khả năng của kiểm toán viên

Việc thực hành kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán phải được tiến hành một cách thận trọng theo yêu cầu nghề nghiệp và phải do những chuyên gia được đào tạo tương xứng có kinh nghiệm và có trình độ về kiểm toán thực hiện.

Kiểm toán viên phải có năng lực và kỹ năng đặc biệt có đầy đủ cả về lý thuyết và thực tế đã có thể đáp ứng được yêu cầu công việc. Điều đó đạt được thông qua việc kết hợp giữa quá trình đào tạo phổ thông với các hiểu biết về nghiệp vụ đạt được thông qua việc kết hợp giữa quá trình đào tạo phổ thông với các hiểu biết về nghiệp vụ dạt được thông qua tự nghiên cứu và các chương trình đào tạo chính thức được kết thúc bằng các kỳ thi có cấp chứng chỉ, cũng như các kinh nghiệm thực tiễn đã được kiểm nghiệm đúng đắn. Hơn nữa kiểm toán viên phải tiếp tục nhận thức được sư phát triển về kiểm toán, kiểm toán qua các văn bản chuyên ngành thích hợp do quốc gia và quốc tế công bố, cũng như các quy định có liên quan và các yếu cầu của pháp luật.

Kiểm toán viên có nghĩa vụ phải duy trì trình độ nghiệp vụ của mình trong suốt quá trình hành nghề; kiểm toán viên chỉ làm những phần việc mà bản thân hoặc hãng của mình đủ trình độ nghiệp vụ hoàn thành công việc đó.

## 5.1.2. Đạo đức của kiểm toán viên

Kiểm toán viên phải là người thẳng thắn, trung thực và có lương tâm nghề nghiệp, phải là người trong sáng công minh và không được phép để cho sự định kiến thiên lệch lấn át tính khách quan.

Kiểm toán viên phải có thái độ vô tư, không bị các lợi ích vật chất chi phối và điều đó không phù hợp với tính khách quan chính trực.

Kiểm toán viên phải tự điều chỉnh mình cho phù hợp với uy tín của ngành nghề, uy tín của bản thân và của hãng phải tự kiềm chế những đức tính có thể phá hoại uy tín nghề nghiệp.

Kiểm toán viên phải có đức tính cẩn thận trong việc tiến hành kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. VD: Kiểm toán viên không được vội vã quyết định điều gì. Luôn phải đánh giá các bằng chứng sẵn có một cách cẩn thận.

## 5.1.3. Tính độc lập của kiểm toán viên

Khi hành nghề kiểm toán viên thể hiện tính độc lập của mình, không được để cho các ảnh hưởng chủ quan hoặc khách quan hoặc sự chi phối của vật chất làm mất đi tính độc lập của mình đối với khách hàng kiểm toán. Kiểm toán viên phải luôn luôn tỏ ra có thái độ vô tư. độc lập trong khi tiến hành công việc kiểm toán cũng như khi lập báo cáo kiểm toán. Bất cứ biểu hiện vụ lợi nào đều không phù hợp với phẩm chất độc lập của kiểm toán viên.

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

Ví dụ: nhân viên của một tổ chức thì không thể làm kiểm toán viên độc lập cho tổ chức đó được.

Kiểm toán toán viên cũng không được có quyền lợi gì về kinh tế ở đơn vị mà kiểm toán viên đang nhận làm kiểm toán.

Những quan hệ riêng tư, quan hệ gia đình cũng ảnh hưởng đến tính độc lập của kiểm toán viên.

## 5.1.4. Tôn trọng bí mật

Kiểm toán viên phải tôn trọng các bí mật của những thông tin đã thu thập được trong quá trình kiểm toán, không được để lộ bất cứ một thông tin kiểm toán nào cho người thứ ba khi không có sự uỷ quyền đặc biệt hoặc trách nhiệm pháp lý, trách nhiệm nghiệp vụ yêu cầu công bố.

## 5.1.5. Tôn trọng pháp luật

Trong khi hoạt động nghề nghiệp kiểm toán kiểm toán viên phải luôn luôn coi trọng và chấp hành đúng các chế độ thể lệ, nguyên tắc và luật pháp của Nhà nước và những nguyên tắc chuẩn mực kế toán và kiểm toán quốc tế.

Kiểm toán viên cũng phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp của mình và những nhận xét đánh giá của mình trong báo cáo kiểm toán.

Mặt khác hoạt động của kiểm toán viên độc lập cũng dược luật pháp các nước công nhận. Các ý kiến nhận xét đánh giá của kiểm toán viên trong các báo cáo kiểm toán cũng được thừa nhận về cơ sở pháp lý.

#### 5.1.6. Các chuẩn mực nghiệp vụ

Kiểm toán viên phải tiến hành công việc nghiệp vụ của mình theo những chuẩn mực nghiệp vụ chuyên ngành phù hợp với công việc đó.

Từ 1-1980 đến 9-1990 Liên đoàn kế toán quốc tế đã ban hành "Những nguyên tắc chỉ đạo kiểm toán quốc tế"(international auditing guidelines - IAG). NHững nguyên tắc này được 78 nước thành viên của IFAC và một số nước chưa thành viên của IFAC chấp nhận và coi đó là các văn bản pháp qui về kiểm toán của nước mình

Ở nước ta hoạt động kiểm toán độc lập được chỉ đạo bởi luật kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 có hiệu lực từ ngày 1/1/2012, trong đó quy định công dân Việt Nam được công nhận là kiểm toán viên phải có đầy đủ các tiêu chuẩn sau đây:

#### Điều 14. Tiêu chuẩn kiểm toán viên

- 1. Kiểm toán viên phải có đủ các tiêu chuẩn sau đây:
- a) Có năng lực hành vi dân sự đầy đủ;
- b) Có phẩm chất đạo đức tốt, có ý thức trách nhiệm, liêm khiết, trung thực, khách quan;
- c) Có bằng tốt nghiệp đại học trở lên thuộc chuyên ngành tài chính, ngân hàng, kế toán, kiểm toán hoặc chuyên ngành khác theo quy định của Bộ Tài chính;
  - d) Có Chứng chỉ kiểm toán viên theo quy định của Bộ Tài chính.
- 2. Trường hợp người có chứng chỉ của nước ngoài được Bộ Tài chính công nhận, đạt kỳ thi sát hạch bằng tiếng Việt về pháp luật Việt Nam và có đủ các tiêu chuẩn quy định tại điểm a và điểm b khoản 1 Điều này thì được công nhận là kiểm toán viên.

# Điều 15. Đăng ký hành nghề kiểm toán

- 1. Người có đủ các điều kiện sau đây được đăng ký hành nghề kiểm toán:
- a) Là kiểm toán viên;
- b) Có thời gian thực tế làm kiểm toán từ đủ ba mươi sáu tháng trở lên;
- c) Tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức.
- 2. Người có đủ các điều kiện quy định tại khoản 1 Điều này thực hiện đăng ký hành nghề kiểm toán và được cấp Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán theo quy định của Bộ Tài chính.
- 3. Người đề nghị cấp Giấy chứng nhận đẳng ký hành nghề kiểm toán phải nộp lệ phí theo quy định của pháp luật.
- 4. Giấy chứng nhận đăng ký hành nghề kiểm toán chỉ có giá trị khi người được cấp có hợp đồng lao động làm toàn bộ thời gian cho một doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam.

Công dân nước ngoài muốn hành nghề kiểm toán ở Việt Nam phải đủ các điều kiện:

- Được phép cư trú hợp pháp tại Việt Nam.
- Có chứng chỉ kế toán viên do Bộ Tài chính Việt Nam cấp hoặc có chứng chỉ kiểm toán được cấp bởi một tổ chức kiểm toán quốc tế mà Bộ Tài chính Việt Nam thừa nhận và phải nắm vững luật pháp kinh tế, tài chính, kế toán và kiểm toán của Việt Nam.
  - Đã dăng ký danh sách kiểm toán viên tại Bộ Tài chính.

Việc đào tạo, bồi dưỡng kiến thức chuyên môn, nghiệp vụ và thi tuyển kiểm toán viên theo chương trình và quy chế thống nhất do Bộ Tài chính quy định.

Kiểm toán việc thực hiện nghiệp vụ kiểm toán phải tuân theo các nguyên tắc sau đây:

- 1. Tuân thủ theo pháp luật Nhà nước Việt Nam.
- 2. Bảo đảm trung thực, độc lập, khách quan, công bằng và bí mật số liệu.
- 3. Tuân thủ các chuẩn mực kế toán và kiểm toán hiện hành của Việt Nam và các chuẩn kế toán và kiểm toán quốc tế phổ biến được hà nước Việt Nam thừa nhận.
- 4. Kiểm toán viên chỉ được thực hiện dịch vụ kiểm toán cho các đơn vị khách hàng mà kiểm toán viên không có quan hệ về kinh tế và không có quan hệ họ hàng thân thuộc với người lãnh đạo đơn vị.

Kiểm toán viên được tổ chức kiểm toán kiểm toán hợp pháp chấp nhận vào làm việc theo sự quản lý của tổ chức này phải đăng ký danh sách tại Bộ tài chính. Nếu kiểm toán viên bỏ nghề hoặc chuyển làm công việc khác thì tổ chức kiểm toán báo lại Bộ Tài chính biết để xoá tên khỏi danh sách kiểm toán viên.

Công chức đang làm việc trong các cơ quan hành chính Nhà nước không được đăng ký trong danh sách kiểm toán viên chuyên nghiệp.

Kiểm toán viên chỉ được thực hiện dịch vụ kiểm toán cho các đơn vị khách hàng mà ở đó kiểm toán viên không có quan hệ về mặt kinh tế và không có quan hệ họ hàng thân thuộc với người lãnh đạo đơn vị. Luật cũng quy định kiểm toán viên ở nước ta được thực hiện các dịch vu kiểm toán sau đây:

- 1. Kiểm tra tính hợp pháp hợp lệ của các chứng từ tài liệu số liệu kế toán, việc chấp hành chế độ, thể lệ kế toán, tài chính của Nhà nước.
- 2. Kiểm tra và xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của báo cáo quyết toán do các đơn vị kế toán lập ra.
- 3. Kiểm tra và xác nhận giá trị vốn góp của các bên tham gia liên doanh của các cổ đông; kiểm tra xác nhận tính trung thực, chính xác, đày đủ của số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các đơn vị liên doanh giải thể, sát nhập, chia tác, cổ phần hoá, phá sản và các trường hợp khác theo quy định của Pháp luật.
- 4. Giám định tài chính kế toán và các dịch vụ tư vấn về quản lý tài chính, kế toán theo yêu cầu của khách hàng.

Quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên có trách nhiệm:

- Chấp hành nghiêm chính các nguyên tắc kiểm toán quy định, thực hiện đúng các điều khoản của hợp đồng kiểm toán; chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước tổ chức kiểm toán đọc lập và trước khách hàng về kết quả kiểm toán và ý kiến nhận xét trong báo cáo kiểm toán.
- Trong quá trình thực hiện nhiệm vụ, kiểm toán viên không được gây trở ngại hoặc can thiệp vào công việc điều hành của đơn vị đang kiểm toán mà chỉ được nhận phí kiểm toán đã thoả thuân trong hợp đồng kiểm toán.
- Kiểm toán vi phạm quy chế, vi phạm pháp luật có thể bị thu hồi chứng chỉ kiểm toán viên và bị xử lý theo pháp luật; nếu gây thiệt hại vật chất cho khách hàng thì phải bồi thường.

Luật cũng quy định kiểm toán viên có các quyền hạn:

- 1. Hành nghề kiểm toán theo quy định của Luật này;
- 2. Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ;
- 3. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin, tài liệu cần thiết và giải trình các vấn đề có liên quan đến nội dung kiểm toán; yêu cầu kiểm kê tài sản, đối chiếu công nợ của đơn vị được kiểm toán liên quan đến nội dung kiểm toán; kiểm tra toàn bộ hồ sơ, tài liệu có liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;
- 4. Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị trong quá trình thực hiện kiểm toán;
- 5. Yêu cầu tổ chức, cá nhân có liên quan cung cấp tài liệu, thông tin cần thiết có liên quan đến nội dung kiểm toán thông qua đơn vị được kiểm toán;

6. Quyền khác theo quy định của pháp luật.

# 5.2. CÁC MỐI QUAN HỆ CO BẢN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN

Trong quá trình thực hiện công việc kiểm toán, kiểm toán viên có rất nhiều mối quan hệ công tác. Để hoàn thành công việc kiểm toán có chất lượng và hiệu quả. Kiểm toán viên phải biết xử lý đúng đắn các mối quan hệ này. Trong đó có các mối quan hệ cơ bản gồm có:

- Quan hệ với các trợ lý.
- Quan hệ với các chuyên gia
- Quan hệ với các kiểm toán viên khác
- Quan hệ với khách hàng
- Quan hệ với các kiểm toán viên nội bộ
- Quan hệ với bên thứ 3

Dưới dây trình bày tóm tắt các mối quan hệ đó:

#### a. Quan hệ với các trợ lý

Ở các doanh nghiệp lớn có khối lượng công việc kiểm toán nhiều, khi tiến hành công việc kiểm toán cần phải bố trí từ 2 người trở lên cùng thực hiện, thì trong đó phải có một người chịu trách nhiệm chính, gọi là kiểm toán viên chính, những người khác gọi là trợ lý, mặc dù có thể họ cũng là kiểm toán viên. Kiểm toán viên chính là người chịu trách nhiệm toàn bộ và đến cùng mọi công việc và kết quả của kiểm toán. Các trợ lý được kiểm toán viên về các phần việc được giao và phải hoàn thành với chất lượng tốt nhất, đúng thời gian quy định. Kiểm toán viên phải chỉ dẫn chu dào các trợ lý về các công việc được giao. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, phải luôn giám sát kiểm tra chất lượng và tiến độ các phần việc đã phân công cho trợ lý, phải thẩm định đánh giá xem các công việc của trợ lý có được hoàn hảo không. Vì nếu sử dụng kết quả làm việc của trợ lý mà dẫn đến sai sót nghiêm trọng, thì người chịu trách nhiệm trước pháp luật về khách hàng là kiểm toán viên chính, chứ không phải các trợ lý. Vì vậy, kiểm toán viên chính có quyền lựa chọn trợ lý cho mình và toàn quyền phân công công việc cho trợ lý trong một cuộc kiểm toán. Còn trợ lý có trách nhiệm phải gắng sức hoàn thành tốt nhất công việc được giao để giữ tín nhiệm với kiểm toán viên chính. Nhất là những trợ lý còn đang là kiểm toán viên tập sự thì vấn đề này càng có ý nghĩa quan trọng.

#### b, Quan hệ với các chuyên gia

Chuyên gia là những cá nhân hoặc một nhóm người có kỹ năng kiến thức chuyên môn sâu và kinh nghiệm nghề nghiệp, được hành nghề hợp pháp và các lĩnh vực chuyên môn nào đó ngoài lĩnh vực kế toán và kiểm toán.

Để có căn cứ chắc chắn cho nhận xét, đánh giá của mình đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp, trong những trường hợp cần có hiểu biết chuyên môn đặc biệt, kiểm toán viên cần có ý kiến xác định của các chuyên gia về chuyên môn đó. Thí dụ cần thẩm định giá các tác phẩm nghệ thuật, các đồ cổ, các loại đá quý, đánh giá trữ lượng khoáng sản, các loại thiết bị kỹ thuật cao.v.v.

Khi đã có ý định sử dụng tư liệu của chuyên gia làm bằng chứng kiểm toán thì kiểm toán viên cần phải có những hiểu biết nhất định đối với chuyên gia đó về các mặt.

- Bằng cấp chuyên môn, kinh nghiệm và uy tín nghề nghiệp, giấy phép hành nghề.
- Các sự việc điển hình chuyên gia đã thực hiện hoặc các tư liệu của chuyên gia đã xử
   lý.
- Mối quan hệ của chuyên gia với doanh nghiệp đang kiểm toán và tính khách quan của các kết luận do chuyên gia cung cấp.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên đã có ý định sử dụng tư liệu của chuyên gia thì cần phải thảo luận kỹ và truyền đạt cho chuyên gia các phần việc mà chuyên gia sẽ làm.

Trong những điều kiện nhất định, kiểm toán viên yêu cầu bằng chứng kiểm toán về các ý kiến của chuyên gia sau khi chuyên gia đã hoàn tất công việc của mình. Thí dụ: Khi kiểm toán viên yêu cầu chuyên gia thống kê cung cấp các thông tin có nhận định của chuyên gia về quỹ dự phòng lương hưu của doanh nghiệp. Tài liệu này chuyên gia đã hoàn tất và và doanh nghiệp đã xác nhận, kiểm toán viên phải khẳng định rằng nội dung ý kiến của chuyên gia là thích hợp và được bao gồm trong ý kiến mà kiểm toán viên đã truyền đạt cho chuyên gia.

Kiểm toán viên phải cân nhắc xem nguồn tư liệu mà các chuyên gia sử dụng có thích hợp với hoàn cảnh cụ thể không. Các thủ pháp để xem xét là:

- Hỏi trực tiếp chuyên gia để chuyên gia tự khẳng định xem nguồn tư liệu có đầy đủ, hợp pháp và đáng tin cậy không.
- Kiểm tra lại các tư liệu mà doanh nghiệp đã cung cấp cho chuyên gia để khẳng định chắc chắn những tài liệu đó là xác đáng.

Kiểm toán viên không có nghiệp vụ chuyên mốn như chuyên gia, nên không can thiệp quá sâu vào các quan niệm và các phương pháp của chuyên gia. Tuy nhiên kiểm toán viên phải hiểu được các quan niệm và các phương pháp này để khẳng định rằng các quan niệm và các phương pháp đó là hợp lý, nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đặc thù sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cũng như kết quả của các thủ pháp kiểm toán đã thực thi.

Nếu các tư liệu của chuyên gia không chứng minh được các giải trình có liên quan trong các thông tin tài chính thì kiểm toán viên phải khắc phục bằng cách thảo luận trực tiếp với chuyên gia và các nhà quản lý doanh nghiệp để áp dụng các thủ pháp bổ sung, kể cả có thể tìm chuyên gia khác để trợ giúp khắc phục sự chưa nhất quán này.

Trường hợp sau khi thực hiện các thủ pháp bổ sung vẫn đi đến kết luận:

- + Tư liệu của các chuyên gia là thiếu nhất quán với các thông tin trong các báo cáo tài chính hoặc.
- + Tư liệu của các chuyên gia không được tạo được bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.
- + Khi đó kiểm toán viên sẽ lập báo cáo kiểm toán loại chấp nhận từng phần, ý kiến từ bỏ hay ý kiến trái ngược nhau sao cho thích hợp với thực tế.

Khi lập báo cáo kiểm toán hoặc chấp nhận toàn bộ, kiểm toán viên không nên dẫn chứng tư liệu của chuyên gia, vì như vậy có thể bị hiểu lầm là kiểm toán viên dè dặt hoặc có ý định đổ trách nhiệm cho chuyên gia, như thế sẽ không có lợi cho kiểm toán viên.

Trường hợp lập báo cáo chấp nhận từng phần, kiểm toán viên có thể viện dẫn tư liệu của chuyên gia để giải thích cho lý do không hoàn hảo này. Nhưng cần có sự đồng ý của chuyên

gia, nếu chuyên gia từ chối mà kiểm toán viên lại cho là cần thiết thì có thể xin ý kiến các cơ quan tư vấn pháp lý. Trong mọi trường hợp ý kiến kết luận của chuyên gia đều phải ghi thành văn bản và lưu trong hồ sơ kiểm toán.

## c, Quan hệ với các kiểm toán viên khác

Khi một doanh nghiệp lớn (công ty mẹ) còn nhiều đơn vị thành viên, chi nhánh...(các công ty con) thì kiểm toán viên làm kiểm toán ở công ty mẹ được coi là kiểm toán viên chính còn các kiểm toán viên kiểm toán ở các công ty con gọi là các kiểm toán viên khác.

Dù các kiểm toán viên làm việc ở các hãng kiểm toán khác nhau, có quốc tịch khác nhau, hoặc chưa hề quen biết nhau nhưng cùng kiểm toán cho một công ty lớn thì cũng phải tuân thủ các mối quan hệ giữa kiểm toán viên với kiểm toán viên khác.

Kiểm toán viên chính phải cân nhắc mức độ trọng yêu của công ty con, nếu tài chính của công ty con chiếm trên 10% doanh số lợi nhuận của toàn công ty thì cần phải tính độ tin cậy của báo cáo kiểm toán ở các công ty con do đó các kiểm toán viên khác kiểm toán.

Khi sử dụng tư liệu của kiểm viên khác, kiểm toán viên thường thực hiện các việc.

- Thu thập thông tin về tên tuổi, bằng cấp, trình độ nghiệp vụ, kinh nghiệm danh tiếng của kiểm toán viên khác.
- Thông báo cho kiểm toán viên khác về yêu cầu độc lập có thể áp dụng cho cả công ty mẹ và công ty con và thu nhận ý kiến chấp nhận của kiểm toán viên khác.
- Thông báo cho kiểm toán viên khác về việc sẽ sử dụng tư liệu của họ vào các công việc và báo cáo của mình và những vấn đề khác có liên quan như là: Những việc cần đặc biệt chú ý, các phương pháp xác định mọi nghiệp vụ trong nội bộ công ty, thời gian cần hoàn thành công việc kiểm toán.
- Thông báo khi kiểm toán viên khác các yêu cầu báo cáo kiểm toán, kế toán có thể áp dụng và yêu cầu họ cung cấp lời giải trình về sự ưng thuận kèm theo đối với các yêu cầu này.
- Yêu cầu các kiểm toán viên khác thông báo cho mình thời gian và chiến lược kiểm toán ở công ty con, những rủi ro, sai phạm, gian lận có thể có ở công ty con.
- Khi cần thiết, kiểm toán viên chính có thể yêu cầu kiểm toán viên khác kiểm tra, xác minh một tư liệu nào đó hoặc có thể tư mình kiểm tra lai.

Kiểm toán viên khác khi biết các tư liệu của mình được kiểm toán viên chính sử dụng, cũng phải có sự hợp tác chặn chẽ với kiểm toán viên chính. Như là: Thông báo cho kiểm toán viên chính các vấn đề cần đặc biệt lưu ý, các khía cạnh trong việc cần được thực hiện như đã yêu cầu, các phát hiện của mình, những sai sót gian lận, có khả năng phản ứng dây truyền trong toàn công ty.v.v.

Các kiểm toán viên chính phải thực hiện các biện pháp để đảm bảo các tư liệu do kiểm toán viên khác cung cấp là phù hợp với mục đích sử dụng của mình. Phải dẫn chứng bằng các tài liệu trong ghi chép kiểm toán của mình các phần báo cáo tài chính có sử dụng tư liệu của kiểm toán viên khác; ý nghĩa của các tư liệu này so với tổng thể báo cáo tài chính của doanh nghiệp, tên của kiểm toán viên đã cung cấp tư liệu và mọi kết luận đã có.

Kiểm toán viên chính phải xem xét kỹ lưỡng báo cáo kiểm toán do các kiểm toán viên khác lập ở công ty con và chỉ sử dụng khi có đủ độ tin cậy. Kiểm toán viên chính hình thành ý

kiến của mình bằng cách dựa vào báo cáo kiểm toán của một vài công ty con và phải xác định rõ phần nào do các kiểm toán viên khác kiểm toán.

#### d, Quan hệ với khách hàng

Quan hệ giữa kiểm toán viên với khách hàng là mối quan hệ cơ bản nhất xuyên suốt cuộc kiểm toán trong đó.

Khách hàng là người mời kiểm toán người được phục vụ đồng thời lại là người bị kiểm tra và đôi khi học phải giải trình hoặc trả lời những vấn đề mà họ không muốn trả lời.

Kiểm toán viên là người phục vụ nhưng lại là người được kiểm tra và có quyền xem xét thẩm vấn, kể cả cấp cao nhất của doanh nghiệp. Ngay từ lúc nhận làm kiểm toán (có thư hẹn kiểm toán), kiểm toán viên đã phải làm rõ mối quan hệ đó.

Kiểm toán viên cần xác định rõ việc kiểm toán ở doanh nghiệp sẽ được thực hiện theo các bản quy pháp quy hoặc các chuẩn mực và kế toán nào. Yêu cầu các doanh nghiệp phải chuẩn bị và cung cấp các tài liệu, văn bản, các ghi chép có liên quan đến công việc của kế toán, nếu doanh nghiệp không đáp ứng đầy đủ thì kế toán viên có quyền từ chối kiểm toán. Khi có những điều chưa rõ ràng, kiểm toán viên có quyền yêu cầu giám đốc doanh nghiệp phải có giải trình, hoặc được thẩm vấn những người có liên quan.

Trong quá trình thực hành kiểm toán nếu doanh nghiệp không đáp ứng những yêu cầu hợp pháp của kiểm toán viên, thí dụ: yêu cầu kiểm tra kho hàng hoặc giám định chất lượng sản phẩm... thì kiểm toán viên có thể lập báo cáo kiểm toán loại chấp nhận từng phần hoặc loại trái người, vì không có đủ cơ sở kết luận.

Trách nhiệm về ngăn ngừa và phát hiện gian lận và sai sót thuộc về các nhà quản lý doanh nghiệp. Khi kiểm toán viên chứng minh được rằng đã thi hành mọi chức năng nghiệp vụ cần thiết, thì kiểm toán viên được miễn trách, người chịu trách nhiệm trước pháp luật về những hành vi gian lận, sai sót là các nhà quản lý doanh nghiệp. Nhưng nếu kiểm toán viên không làm hết chức năng của mình thì sẽ phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về sự cẩu thả không hoàn thành chức trách của mình.

#### e, Quan hệ với kiểm toán viên nội bộ

Kiểm toán viên nội bộ là người có trình độ chuyên môn về kế toán và kiểm toán, được giám đốc doanh nghiệp giao nhiệm vụ soát xét mọi hoạt động nghiệp vụ của bộ phận kế toán và các quy định kiểm toán nội bộ được hưởng lương của doanh nghiệp.

Kiểm toán nội bộ là một bộ phận của doanh nghiệp nên không thể hoàn toàn độc lập với doanh nghiệp được. Kiểm toán viên nội bộ chỉ có trách nhiệm báo cáo với cấp lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp và không chịu sự ràng buộc của các bộ phận nghiệp vụ khác. Đặc biệt kiểm toán viên nội bộ thường là chính xác, nhưng quyền lợi của kiểm toán viên nội bộ gắn liền với doanh nghiệp nên tính độc lập của nó bị hạn chế.

Tuy nhiên nếu hoạt động của kiểm toán viên nội bộ có hiệu quả và đáng tin cậy thì lại giúp ích rất nhiều cho công việc của kiểm toán viên độc lập.

Kiểm toán viên độc lập chỉ sử dụng các tư liệu của kiểm toán viên nội bộ cung cấp sau khi xác minh đánh giá là có đủ độ tin cậy cần thiết. Trách nhiệm của kiểm toán viên độc lập không được giảm nhẹ khi sử dụng tư liệu của kiểm toán viên độc lập, do đó khi sử dụng tư

liệu của người khác kiểm toán viên vẫn phải chịu làm tròn trách nhiệm trước pháp luật về những tư liệu đó.

#### f, Quan hệ với bên thứ ba

Bên thứ ba là cá nhân hoặc đơn vị có quan hệ đến những thông tin tài chính của doanh nghiệp đang kiểm toán, nhưng không phải là người của doanh nghiệp hoặc người của hãng kiểm toán.

Trong quá trình thực hành kiểm toán, nhiều trường hợp kiểm toán viên phải liên hệ trực tiếp hoặc xác nhận bằng văn bản với người thứ ba để xác minh các thông tin tài chính của doanh nghiệp. Vì những bằng chứng thu nhận được từ người thứ ba thường đáng tin cậy hơn những bằng chứng thu thập trong doanh nghiệp. Tuy nhiên cũng không hoàn toàn hoặc trừ trường hợp người thứ ba đồng tình với doanh nghiệp để cung cấp thông tin sai. Do đó khi sử dụng những thông tin hoặc tư liệu của người thứ ba kiểm toán viên cũng cần có sự kiểm tra đánh giá tính hợp lý và độ tin cậy của những tư liệu đó. Khi lấy ý kiến xác nhận cua người thứ ba, kiểm toán viên cần ghi thành ý kiến xác nhận cua người cung cấp hoặc có chứng từ gốc chứng mình để tiện truy cứu trách nhiệm khi cần thiết.

## 5.3. TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN

## 5.3.1. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ

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

Để tổ chức và quản lý hoạt động kiểm toán nội bộ trong bộ phận lãnh đạo cao nhất của đơn vị phải cử ra người phụ trách vấn đề này. Theo yêu cầu đó một uỷ ban kiểm toán được lập ra theo yêu cầu thường gồm 3 thành viên trố lên (đối với các doanh nghiệp có quy mô nhỏ thì thường có một người phụ trách kiểm toán nội bộ) do hội động quản trị phụ trách. Trong một số trường hợp cần thiết, hội đồng quản trị có thể thuê thêm chuyên gia tư vấn cho uỷ ban.

Uỷ ban kiểm toán vừa có trách nhiệm trong tổ chức hoạt động kiểm toán nội bộ (nội kiểm) vừa có trách nhiệm tạo lập mối quan hệ với chủ thể kiểm toán tài chính từ bên ngoài (ngoại kiểm) trong trường hợp không có hội đồng quản trị, chủ đầu tư hoặc người được uỷ quyền phụ trách sẽ chỉ đạo công tác kiểm toán. Tất nhiên uỷ ban kiểm toán hoặc người phụ trách chỉ có chức năng tổ chức, chỉ đạo công việc kiểm toán. Người thực hiện kiểm toán nội bộ là người kiểm toán viên trong đơn vị hoặc chuyên gia từ bên ngoài. Từ đó có thể có hai mô hình cơ bản là hội đồng hay bộ phận kiểm toán nội bộ và giám định viên kế toán (hoặc giám sát viên nhà nước).

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

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

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

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

Ở Việt Nam hiện nay vấn đề kiểm toán nội bộ đang ngày được quan tâm, các đội ngũ kiểm toán viên nội bộ đang được xây dựng, đặc biệt trong quá trình cải tiến quản lý doanh nghiệp nhà nước và cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước. Ngay cả đối với các doanh nghiệp quốc doanh cũng phải tách biệt chức năng kiểm toán ra khỏi chức năng tổ chức kế toán tài chính của kế toán trưởng.

## 5.3.2. Tổ chức bộ máy kiểm toán độc lập

Bộ máy kiểm toán độc lập là tổ chức của các kiểm toán viên chuyên nghiệp kinh doanh dịch vụ kiểm toán kiểm toán và các dịch vụ khác có liên quan. Là tổ chức kinh doanh, mọi đơn vị kiểm toán độc lập phải thực hiện các nghĩa vụ và có quyền lợi như một tổ chức kinh doanh khác. Hơn nữa, kinh doanh dịch vụ kiểm toán là kinh doanh một nghề chuyên sâu nên phải có kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề. Do đó, chỉ có những người có bằng kiểm toán viên và đủ điều kiện hành nghề khác nhau mới được phép tổ chức các đơn vị kinh doanh dịch vụ này. Thông thường cùng với dịch vụ kiểm toán, bộ máy này có thể thực hiện các dịch vụ khác có liên quan như kế toán, thuế tư vấn, tài chính, tin học...để thực hiện các loại dịch vụ này, các tổ chức kiểm toán độc lập có quan hệ với khác hàng tự nguyên hoặc bắt buộc.

Bộ máy kiểm toán độc lập có 2 mô hình cơ bản là văn phòng kiểm toán tư và công ty kiểm toán (lớn).

Văn phòng kiểm toán tư được hình thành bởi một hoặc vài kiểm toán độc lập (kế toán viên công chứng - CPA) để kinh doanh dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ khác có liên quan. Tất nhiên các văn phòng này được thành lập theo các qui định chung cho các văn phòng tư. Đồng thời, người lập văn phòng phải có bằng kiểm toán viên độc lập và có đủ các điều kiện hành nghề khác. Mô hình này được phát triển rất phổ biến ở cộng hoà Pháp (2.500) văn phòng và các nước Tây Âu. Ngay ở Mỹ cũng có tới 95% công ty nhỏ từ 1-25 người, ở Trung Quốc có tới 600 văn phòng kiểm toán nhỏ (3-5 người).

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

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

Tuy nhiên, ở mô hình này, các phòng chỉ thực hiện giới hạn các dịch vụ và sức cạnh tranh của mỗi tổ chức kiểm toán cũng hạn chế. Bên cạnh đó, sự hợp tác, tự bồi dưỡng kinh nghiệm, nghiệp vụ giữa các kiểm toán viên cũng hạn chế. Do đó, khi thành lập văn phòng, kiểm toán viên độc lập phải có năng lực khá toàn diện và có trình độ chuyên môn vững. Đến khi số lượng các văn phòng và công ty nhỏ nhiều đòi hỏi phải tăng cường hoạt động của hiệp hội kiểm toán viên độc lập.

Công ty kiểm toán (qui mô lớn) là bộ máy tổ chức kiểm toán độc lập với số lượng lớn các kiểm toán viên độc lập, đây là những công ty có phạm vị hoạt động rộng.

Các công ty kiểm toán này thực hiện nhiều loại dịch vụ trên địa bàn rộng lớn (có thể hàng trăm dịch vụ cụ thể). Do đó được tổ chức theo loại hình phân tán và điều hành theo chức năng hoặc kết hợp. Cụ thể mỗi công ty thường có nhiều văn phòng bố trí ở nhiều vùng trong nước (công ty quốc gia) hoặc nhiều văn phòng ở nhiều nước khác nhau(công ty quốc tế). Các công ty này (đặc biệt là các công ty kiểm toán quốc tế, từng văn phòng cụ thể hoặc văn phòng khu vực) có thể có quyền tự chủ như một công ty con và có thể được hạch toán độc lập. Mỗi văn phòng riêng hoặc văn phòng khu vực cũng kinh doanh nhiều loại dịch vụ và có thể được tổ chức thành các bộ phận chức năng riêng biệt.

Do qui mô lớn, phân tán và cơ cấu tổ chức phức tạp nên các công ty lớn đòi hỏi trình độ tổ chức, phối hợp cao của các nhà quản lý, đòi hỏi khả năng chuyên môn cao và toàn diện của kiểm toán viên và lãnh đạo công ty, đòi hỏi đầu tư lớn cả về chuyên gia kinh nghiệm và tiền vốn... Tuy nhiên, cũng do vậy mà mỗi công ty này khi đã hình thành và tồn tại, luôn luôn có tiềm năng lớn, đặng hoàn tất nhiều loại dịch vụ có qui mô lớn trong khoảng thời gian ngắn và có sức cạnh tranh lớn trên thị trường.

Ở Việt Nam hiện nay đã có trên 100 công ty kiểm toán đang hoạt động, đáng chú ý cần kể đến các công ty kiểm toán hàng đầu thế giới (Big 4): Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers, Deloitte Việt Nam và các công ty của Việt Nam khác, ví dụ:

- Công ty tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán (AASC).
- Công ty tư vấn và kiểm toán (A&C).
- Công ty tư vấn và kiểm toán Sài Gòn (AFC).
- Công ty kiểm toán Đà Nẵng (DAC).
- Công ty kiểm toán và dịch vụ tin học (AISC).
- Công ty kiểm toán Hạ long (HAACO).

Hiện tại chúng ta chưa cho thành lập văn phòng kiểm toán toán tư. Các công ty kiểm toán của ta cũng còn ít qui mô nhỏ. Mặc dù mới ra đời song các công ty đã có những đóng góp đáng kể cho sự nghiệp đổi mới nói chung và cho sự phát triển kiểm toán độc lập nói riêng. Tuy nhiên, để đáp ứng đầy đỷ yếu cầu đổi mới, kiểm toán độc lập của ta phải phấn đấu phát triển và củng cố về nhiều mặt kể cả số lượng và cơ cấu tổ chức, số lượng nhân viên, kể cả về qui mô, cơ cấu và lượng dịch vụ...

## 5.3.3. Tổ chức bộ máy kiểm toán Nhà nước

Bộ máy kiểm toán Nhà nước là hệ thống tập hợp những viên chức Nhà nước để thực hiện chức năng kiểm toán ngân sách và tài sản công.

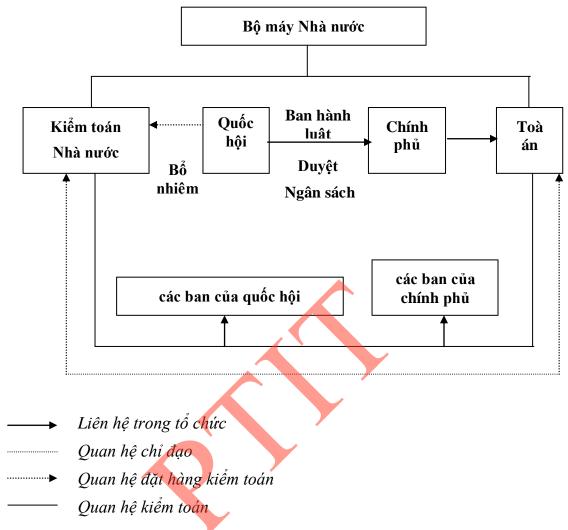
Như vậy trong quan hệ với hệ thống bộ máy Nhà nước, kiểm toán Nhà nước là một phân hệ thực hiện chức năng kiểm toán. Xét trong hệ thống kiểm toán nói chung, kiểm toán Nhà nước lại là phân hệ thực hiện chức năng này với một đối tượng cụ thể là tài sản Nhà nước trong đó có ngân sách Nhà nước. Xét trong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

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

*Mô hình tổ chức độc lập* giữa cơ quan kiểm toán Nhà nước với các cơ quan lập pháp và hành pháp (**Bảng 5.1**) được ứng dụng ở hầu hết các nước có nền kiểm toán phát triển, có Nhà nước pháp quyền được xây dựng có nền nếp... Nhờ đó kiểm toán phát huy được đầy đủ tính độc lập trong việc thực hiện các chức năng của mình.

Mô hình tổ chức cơ quan kiểm toán trực thuộc cơ quan hành pháp: Cũng không hoàn toàn giống nhau giữa các nước, chẳng hạn: ở Trung Quốc, kiểm toán Nhà nước được tổ chức thành cơ quan hành chính như một bộ song có quyền kiểm toán các bộ phận khác của Chính phủ (kể cả Bộ Tài chính); ở Nhật Bản, kiểm toán Nhà nước được tổ chức như một cơ quan chuyên môn bên cạnh nội các (Nhật Bản)

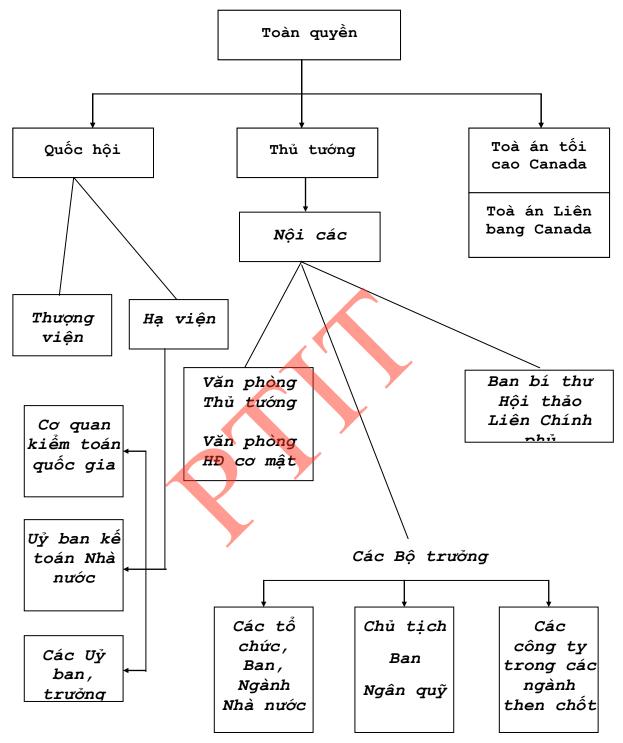
Sơ đồ 5.1



(Kiểm toán nhà nước tổ chức độc lập với quốc hội và chính phủ)

Mô hình này giúp Chính phủ điều hành nhanh nhạy quá trình thực hiện ngân sách các các hoạt động khác.

Kinh nghiệm một số nước, cơ quan kiểm toán Nhà nước lại trực thuộc vào cơ quan lập pháp (Quốc hội), chẳng hạn như mô hình tổ chức kiểm toán Nhà nước ở Việt Nam hay Canada



Sơ đồ 5.2: Tổ chức kiểm toán Nhà nước ở Canada

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

Xét về liên hệ nội bộ, cơ quan kiểm toán Nhà nước lại có thể liên hệ theo chiều dọc (liên hệ dọc) và theo chiều ngang (liên hệ ngang).

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

Trong liên hệ trực tuyến, tổng kiểm toán trưởng (hoặc phó tổng kiểm toán trửng được uỷ nhiệm) trực tiếp chỉ huy các hoạt động của kiểm toán Nhà nước. Hiện nay bộ máy kiểm toán Nhà nước tại Việt được xây dựng gồm các bộ phận sau :

## Các đơn vị tham mưu thuộc bộ máy điều hành

- 1. Văn phòng Kiểm toán Nhà nước;
- 2. Vụ Tổ chức cán bộ;
- 3. Vụ Tổng hợp;
- 4. Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán;
- 5. Vụ Pháp chế;
- 6. Vụ Hợp tác quốc tế.
- 7. Thanh tra Kiểm toán Nhà nước.

# Các đơn vị Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành

- 1. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành Ia (lĩnh vực quốc phòng);
- 2. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành Ib (lĩnh vực an ninh, tài chính và ngân sách Đảng, hoạt động cơ yếu, dự trữ nhà nước);
- 3. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành II (lĩnh vực ngần sách trung ương của bộ, ngành kinh tế tổng hợp);
- 4. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành III (lĩnh vực ngân sách trung ương của bộ, ngành, cơ quan thuộc Chính phủ...);
- 5. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành IV (lĩnh vực đầu tư, dự án hạ tầng cơ sở);
- 6. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành V (lĩnh vực đầu tư, dự án công nghiệp, dân dụng);
- 7. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành VI (các tập đoàn, tổng công ty nhà nước);
- 8. Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành VII (ngân hàng, các tổ chức tài chính).

#### Các đơn vị Kiểm toán Nhà nước khu vực

- 1. Kiểm toán Nhà nước khu vực I
- (tru sở đặt tại Thành phố Hà Nôi);
- 2. Kiểm toán Nhà nước khu vực II

(tru sở đặt tại Thành phố Vinh, tỉnh Nghệ An);

- 3. Kiểm toán Nhà nước khu vực III
- (trụ sở đặt tại Thành phố Đà Nẵng);
- 4. Kiểm toán Nhà nước khu vực IV
- (trụ sở đặt tại Thành phố Hồ Chí Minh);
- 5. Kiểm toán Nhà nước khu vực V
- (trụ sở đặt tại Thành phố Cần Thơ).
- 6. Kiểm toán Nhà nước khu vực VI
- (trụ sở đặt tại Thành phố Hạ Long, tỉnh Quảng Ninh);
- 7. Kiểm toán Nhà nước khu vực VII

(trụ sở đặt tại Thành phố Yên Bái, tỉnh Yên Bái);

8. Kiểm toán Nhà nước khu vực VIII

(trụ sở đặt tại Thành phố Nha Trang, tỉnh Khánh Hòa);

9. Kiểm toán Nhà nước khu vực IX

(trụ sở đặt tại Thành phố Mỹ Tho, tỉnh Tiền Giang);

10. Kiểm toán Nhà nước khu vực X

(Trụ sở đặt tại thành phố Thái Nguyên, tỉnh Thái Nguyên);

11. Kiểm toán Nhà nước khu vực XI

(trụ sở đặt tại thành phố Thanh Hoá, tỉnh Thanh Hoá);

12. Kiểm toán Nhà nước khu vực XII

(trụ sở đặt tại thành phố Buôn Ma Thuột, tỉnh Đắk Lắk);

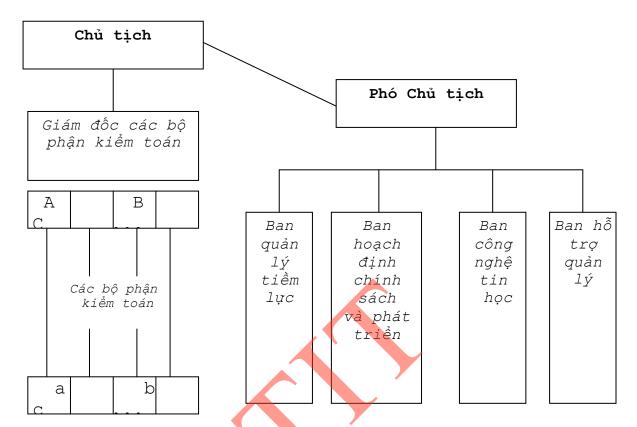
13. Kiểm toán Nhà nước khu vực XIII

(trụ sở đặt tại thành phố Vũng Tàu, tỉnh Bà Rịa - Vũng Tàu).

#### Các đơn vị sự nghiệp

- 1. Trung tâm Khoa học và Bồi dưỡng cán bộ
- 2. Trung tâm Tin học;
- 3. Báo Kiểm toán.

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



Sơ đồ 5.3: Các mối liên hệ trong cơ quan kiểm toán quốc gia AUSTRALIA

Trong liên hệ chức năng quyền điều hành công việc được phân công thành nhiều khối, mỗi khối lại chia thành nhiều cấp khác nhau. Lấy mô hình tổ chức kiểm toán Australia làm ví dụ (Bảng đồ 5.3). Mô hình này thích hợp với bộ máy Kiểm toán Nhà nước có thể khái quát trong 2 mô hình chủ yếu:

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

Ngoài mối liên hệ trong bộ máy, mối liên hệ giữa việc thực hiện các chức năng kiểm toán với bộ máy kiểm toán cũng hình thành những mô hình tổ chức kiểm toán Nhà nước khác nhau. Trong việc thực hiện chức năng xác minh, thông thường kiểm toán Nhà nước chỉ thực hiện xác minh bảng khai thác tài chính và nghiệp vụ của các đơn vị thuộc khu vực công cộng. Công việc xác minh các vụ việc cụ thể là do khiếu tố hoặc phát giác bất thường, thông thường do các tổ chức thanh tra đảm nhận. Tuy nhiên, ở một số nước cả những công việc thanh tra này cũng được thống nhất trong tổ chức kiểm toán Nhà nước. Xu hướng hoà nhập 2 hoạt động này không chỉ ở Tây Âu mà cả ở Đông nam á như Hàn Quốc chẳng hạn.

Trong việc bày tỏ ý kiến, thông lệ phổ biến là các cơ quan kiểm toán Nhà nước chỉ thực hiện chức năng tư vấn kể cả kiến nghị giải quyết thực trạng tài chính, pháp lý, thậm chí cả khởi thảo hoặc tham gia xây dựng luật pháp (Bắc Mỹ và một số nước khác ở khu vực Châu á). Tuy nhiên, ở mô hình Toà Thẩm Kế (Thẩm kế viện) ở các nước Tây Âu, kiểm toán Nhà nước còn thực hiện cả chức năng phán xử của toà kiểm toán nhằm hàn gắn xác minh với xử lý các vi phạm phát hiện qua kiểm toán.

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

#### CÂU HOI ÔN TẬP CHƯƠNG

- 1. Trình bày các yêu cầu đối với kiểm toán viên?
- 2. Trình bày các mối quan hệ của kiểm toán viên? Tại sao nói mối quan hệ giữa kiểm toán viên với khách thể (khách hàng kiểm toán) là mối quan hê đặc biệt?
- 3. Trình bày mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ? Liên hệ thực tế tại Việt Nam?
- 4. Trình bày mô hình tổ chức bộ máy kiểm toán độc lập?
- 5. Trình bày mô hình bộ máy kiểm toán Nhà nước? Ở Việt Nam hiện nay bộ máy kiểm toán Nhà nước được tổ chức như thế nào?

# TÀI LIỆU THAM KHẢO

- GS.TS Nguyễn Quang Quynh- TS Nguyễn Thị Phương Hoa; Lý thuyết Kiểm toán; 2010;
   NXB Tài chính
- 2. TS. Nguyễn Viết Lợi- ThS Đậu Ngọc Châu; Giáo trình Lý thuyết Kiểm toán, 2009; NXB Tài chính
- 3. Thông tư 214/2012/TT-BTC; 2012; Bộ Tài chính
- 4. Các văn bản pháp quy về kiểm toán hiện hành

