

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG**

PHẠM THỊ KIỀU CHINH

**HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ
HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI
CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE
VIỆT NAM**

LUẬN VĂN THẠC SĨ QUẢN TRỊ KINH DOANH

Đà Nẵng- Năm 2011

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG**

PHẠM THỊ KIỀU CHINH

**HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI
CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế Toán

Mã số: 60.34.30

LUẬN VĂN THẠC SĨ QUẢN TRỊ KINH DOANH

Người hướng dẫn khoa học: TS. Đoàn Thị Ngọc Trai

Đà Nẵng- Năm 2011

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi.

Các số liệu, kết quả nêu trong luận văn là trung thực và chưa từng được ai công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

Ký tên

Phạm Thị Kiều Chinh

MỤC LỤC

TRANG PHỤ BÌA	
LỜI CAM ĐOAN	i
MỤC LỤC	ii
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT	v
DANH MỤC CÁC BẢNG	vi
DANH MỤC CÁC HÌNH VẼ	vii
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH	4
1.1. QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BCTC VÀ VAI TRÒ CỦA GIAI ĐOẠN LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC	4
1.1.1. Quy trình kiểm toán BCTC	4
1.1.1.1. <i>Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC</i>	4
1.1.1.2. <i>Giai đoạn thực hiện kiểm toán</i>	5
1.1.1.3. <i>Giai đoạn kết thúc kiểm toán</i>	5
1.1.2. Vai trò của việc lập kế hoạch kiểm toán.....	5
1.2. TRÌNH TỰ LẬP KẾ HOẠCH VÀ THIẾT KẾ CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN.....	6
1.2.1. Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát :	6
1.2.1.1. <i>Chuẩn bị cho kế hoạch kiểm toán</i>	7
1.2.1.2. <i>Thu thập thông tin cơ sở</i>	12
1.2.1.3. <i>Thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng</i>	15
1.2.1.4. <i>Thực hiện các thủ tục phân tích</i>	16
1.2.1.5. <i>Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán</i>	18
1.2.1.6. <i>Nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng và đánh giá rủi ro kiểm soát</i>	26
1.2.2. Thiết kế chương trình kiểm toán:	30
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	34

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN	
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM.....	35
2.1. TỔNG QUAN VỀ CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM	35
2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển.....	35
2.1.2. Cơ cấu tổ chức.....	35
2.1.3. Phương hướng và mục tiêu hoạt động.....	36
2.1.4. Những dịch vụ cung cấp	37
2.1.5. Điểm nét về phần mềm Audit System/2 – AS/2.....	37
2.2 THỰC TẾ CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG	
TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM - CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH	
.....	39
2.2.1. Các công việc thực hiện trước khi lập kế hoạch kiểm toán:.....	41
2.2.1.1. <i>Đánh giá kiểm soát và xử lý rủi ro cuộc kiểm toán</i>	41
2.2.1.2. <i>Lựa chọn nhóm kiểm toán</i>	43
2.2.1.3. <i>Thiết lập và ký kết các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán</i>	44
2.2.2. Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát.....	44
2.2.2.1. <i>Tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng</i>	45
2.2.2.2. <i>Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ ở mức độ bao quát</i>	46
2.2.2.3. <i>Tìm hiểu các quy trình kế toán được áp dụng</i>	49
2.2.2.4. <i>Tìm hiểu về vấn đề xếp loại sử dụng máy tính:</i>	50
2.2.2.5. <i>Thực hiện các thủ tục phân tích tổng quát</i>	51
2.2.2.6. <i>Xác lập mức trọng yếu</i>	53
2.2.3. Lập kế hoạch kiểm toán cụ thể.....	57
2.2.3.1. <i>Lập kế hoạch kiểm tra rủi ro chi tiết có liên quan đến số dư tài khoản và sai sót tiềm tàng</i>	57
2.2.3.2. <i>Lập kế hoạch kiểm tra hệ thống kiểm soát</i>	59
2.2.3.3. <i>Lập kế hoạch kiểm tra chi tiết</i>	60

2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH HỒ CHÍ MINH.....	62
2.3.1. Những mặt tích cực trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam- Chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh	62
2.3.2. Những mặt hạn chế trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam- Chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh	64
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	67
CHƯƠNG 3: MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH	68
3.1. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH	68
3.2. MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH.....	69
3.2.1. Về vấn đề hoàn thiện thủ tục phân tích sơ bộ báo cáo tài chính.....	69
3.2.2. Về vấn đề sử dụng lưu đồ trong việc mô tả hệ thống KSNB	70
3.2.3. Về giải pháp đổi mới phương pháp kiểm toán:.....	74
3.2.3.1. Lý do chuyển đổi mô hình kiểm toán	74
3.2.3.2. Mục tiêu của việc chuyển đổi phương pháp kiểm toán:	74
3.2.3.3. Cách thức thực hiện kiểm toán theo phương pháp kiểm toán mới ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC	75
KẾT LUẬN.....	91
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	74
QUYẾT ĐỊNH GIAO ĐỀ TÀI LUẬN VĂN (Bản sao)	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

BCTC	Báo cáo tài chính
KHKT	Kế hoạch kiểm toán
KSNB	Kiểm soát nội bộ
KTV	Kiểm toán viên
CMKT	Chuẩn mực kiểm toán

DANH MỤC CÁC BẢNG

Số hiệu bảng	Tên bảng	Trang
2.1	Hướng dẫn ước lượng về tính trọng yếu của Deloitte Touche Tohmatsu	54
2.2	Bảng tính mức trọng yếu theo doanh thu tại công ty A và B	56
3.1	Bảng tính mức trọng yếu theo doanh thu ở phương pháp kiểm toán mới	80

DANH MỤC CÁC HÌNH VẼ

Số hiệu hình vẽ	Tên hình vẽ	Trang
2.1	Sơ đồ tổ chức công ty TNHH Deloitte Việt Nam	36
3.1	Các ký hiệu cơ bản về mô tả lưu đồ trong hệ thống KSNB	72
3.2	Minh hoạ lưu đồ nghiệp vụ bán hàng	73

MỞ ĐẦU

1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI

Trong xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, mọi ngành nghề, mọi lĩnh vực đều vươn vai chứng tỏ được khả năng sánh vai với các nước trên thế giới nói chung và khu vực nói riêng. Điều này đặt ra một thách thức lớn đối với các doanh nghiệp nói chung và công ty kiểm toán nói riêng phải không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ nhưng vẫn đảm bảo duy trì được mức chi phí hợp lý. Do đó, trong quá trình thực hiện kiểm toán đòi hỏi các KTV phải sắp xếp được công việc một cách hợp lý theo tiến độ thời gian bằng việc lập ra một kế hoạch kiểm toán cụ thể. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán là giai đoạn đầu tiên phải thực hiện trong bất kỳ một cuộc kiểm toán nào, là giai đoạn có ý nghĩa định hướng cho các bước công việc kiểm toán tiếp theo và chuẩn bị các điều kiện cho cuộc kiểm toán được tiến hành. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán sẽ là cơ sở để kiểm toán viên thu thập bằng chứng có giá trị góp phần đưa ra các nhận xét xác đáng về thực trạng hoạt động được kiểm toán.

Song trên thực tế hoạt động kiểm toán trong thời gian qua cho thấy giữa yêu cầu đòi hỏi và thực tế lập kế hoạch kiểm toán vẫn còn khoảng cách lớn. Thậm chí có một số công ty kiểm toán không quan tâm đến giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hoặc có thể bỏ qua cả giai đoạn này. Điều này sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến chất lượng dịch vụ kiểm toán. Vì vậy, việc nghiên cứu lý luận và tìm hiểu thực tiễn công tác lập kế hoạch kiểm toán để tìm ra các vấn đề tồn tại và đề ra hướng khắc phục là một điều cần thiết.

Chính vì những lý do trên mà tác giả đã chọn đề tài “ ***Hoàn thiện công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam***”.

2. MỤC ĐÍCH NGHIÊN CỨU

Mục đích nghiên cứu của đề tài là làm rõ phần lý luận cơ bản về lập kế hoạch kiểm toán. Trên cơ sở đó, tiến hành phân tích thực trạng lập kế hoạch kiểm toán của công ty TNHH Deloitte Việt Nam tại chi nhánh thành phố Hồ Chí Minh. Từ đó, đưa ra giải pháp để góp phần hoàn thiện công tác lập kế hoạch kiểm toán tại đơn vị

nhằm nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán nói riêng và chất lượng dịch vụ kiểm toán nói chung.

3. TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU ĐỀ TÀI

Lập kế hoạch kiểm toán BCTC là một trong các bước công việc cần thiết thực hiện trong quá trình kiểm toán của KTV. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC giúp KTV có thể khoanh vùng những rủi ro trọng yếu từ đó giúp tiết kiệm được thời gian kiểm toán nhưng hiệu quả công việc vẫn không ngừng được tăng lên.

Đối với đề tài lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại một số công ty kiểm toán khác, đã có một số tác giả nghiên cứu luận văn thạc sỹ như sau: Lê Hoài Phương, (2008), *Hoàn thiện lập kế hoạch kiểm toán trong kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán chi nhánh Hà Nội*, Đại Học Kinh Tế Quốc Dân, Hà Nội. Tào Thị Mai Lan, (2008), *Hoàn thiện lập kế hoạch kiểm toán BCTC dự án do công ty TNHH dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán AASC thực hiện*, Đại học Kinh tế Quốc Dân, Hà Nội.

Tại công ty Deloitte Việt Nam, tác giả cũng tìm thấy những nghiên cứu về đề tài lập kế hoạch kiểm toán BCTC có liên quan như sau: Đinh Anh Nam, (2003), *Hoàn thiện công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam*, Đại học kinh tế, TP Hồ Chí Minh, Nguyễn Thị Hằng, *Hoàn thiện công tác đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam*, Đại học Văn Hiến, TP. Hồ Chí Minh.

4. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU

a. Đối tượng nghiên cứu của đề tài:

Luận văn nghiên cứu công tác lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam.

b. Phạm vi nghiên cứu:

Trong phạm vi đề tài này, tác giả đi sâu để xem xét việc lập kế hoạch kiểm toán của công ty TNHH Deloitte Việt Nam tại chi nhánh thành phố Hồ Chí Minh.

4. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Luận văn sử dụng phương pháp luận duy vật biện chứng trong quá trình thực hiện đề tài. Các phương pháp cụ thể được sử dụng để tìm hiểu thực trạng công tác lập kế hoạch kiểm toán tại công ty Deloitte Việt Nam- Chi nhánh TP Hồ Chí Minh bao gồm: phỏng vấn những người có liên quan và nghiên cứu hồ sơ kiểm toán.

5. NHỮNG ĐÓNG GÓP CỦA ĐỀ TÀI

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận và phân tích thực trạng lập kế hoạch kiểm toán BCTC do công ty Deloitte Việt Nam- chi nhánh Thành phố Hồ Chí Minh thực hiện, luận văn đưa ra các phương hướng và giải pháp nhằm hoàn thiện công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam.

6. KẾT CẤU CỦA LUẬN VĂN

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận văn được chia thành 3 chương:

Chương 1: Lý luận chung về lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính.

Chương 2: Thực trạng công tác lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam.

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện công tác lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1. QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BCTC VÀ VAI TRÒ CỦA GIAI ĐOẠN LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC

1.1.1. Quy trình kiểm toán BCTC

Quy trình kiểm toán BCTC bao gồm ba giai đoạn chính là giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, giai đoạn thực hiện kiểm toán và giai đoạn kết thúc kiểm toán.

1.1.1.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC

Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán là giai đoạn đầu tiên mà các KTV phải thực hiện trong mỗi cuộc kiểm toán nhằm tạo ra các điều kiện pháp lý cũng như các điều kiện cần thiết khác cho kiểm toán. Việc lập kế hoạch kiểm toán đã được quy định rõ trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300 “Kế hoạch kiểm toán phải được lập một cách thích hợp nhằm đảm bảo bao quát hết các khía cạnh trọng yếu của cuộc kiểm toán, đảm bảo phát hiện những vấn đề tiềm ẩn và cuộc kiểm toán được hoàn thành đúng hạn”.

Đoạn 2 trong CMKT quốc tế số 300 (IAS 300) cũng nêu rõ “chuyên gia kiểm toán cần lập kế hoạch cho công tác kiểm toán để có thể đảm bảo được rằng cuộc kiểm toán đã được tiến hành một cách có hiệu quả”.

Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán bao gồm:

- Tiền kế hoạch là quá trình KTV tiếp cận khách hàng để thu thập những thông tin cần thiết nhằm giúp cho KTV hiểu về các nhu cầu của họ, đánh giá khả năng phục vụ khách hàng... Trên cơ sở đó, KTV và khách hàng ký hợp đồng kiểm toán hoặc thư cam kết kiểm toán.

- Lập kế hoạch kiểm toán bao gồm việc thu thập thông tin về đặc điểm hoạt động kinh doanh, tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ, xác định mức trọng yếu... để lập kế hoạch và chương trình kiểm toán với mục đích nâng cao tính hữu hiệu và hiệu quả chung của cuộc kiểm toán.

Công tác lập kế hoạch kiểm toán có ảnh hưởng quan trọng đến sự thành công của một cuộc kiểm toán BCTC trên cả hai phương diện là hạn chế rủi ro kiểm toán trong phạm vi chấp nhận được đồng thời tối ưu hóa chi phí kiểm toán. Như vậy, việc lập kế hoạch kiểm toán BCTC không chỉ xuất phát từ yêu cầu của chính cuộc kiểm toán mà còn là nguyên tắc cơ bản trong công tác kiểm toán đã được quy định thành chuẩn mực và đòi hỏi các KTV phải tuân theo nhằm đảm bảo tiến hành công tác kiểm toán có hiệu quả và chất lượng.

1.1.1.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV phải thu thập những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp nhằm làm cơ sở cho ý kiến nhận xét của KTV. Trong giai đoạn này, KTV thực hiện hai loại thử nghiệm chính, đó là:

- Thử nghiệm kiểm soát là loại thử nghiệm để thu thập bằng chứng về tính hữu hiệu của hệ thống KSNB. Kết quả của thử nghiệm này sẽ là bằng chứng để KTV giữ nguyên hay mở rộng những thử nghiệm cơ bản.

- Thử nghiệm cơ bản bao gồm các thủ tục để thu thập bằng chứng nhằm phát hiện các sai lệch trọng yếu BCTC. Có hai loại thử nghiệm cơ bản là thủ tục phân tích và thử nghiệm chi tiết. Trong thủ tục phân tích, KTV so sánh các thông tin và nghiên cứu các xu hướng để phát hiện các biến động bất thường. Khi thực hiện thử nghiệm chi tiết, KTV đi sâu vào việc kiểm tra các số dư hoặc nghiệp vụ bằng phương pháp thích hợp, ví dụ như gửi thư xác nhận các khoản phải thu, kiểm kê hàng tồn kho...

1.1.1.3. Giai đoạn kết thúc kiểm toán

Trong giai đoạn này, KTV phải rà soát và tổng hợp lại những bằng chứng đã thu thập để hình thành ý kiến nhận xét về BCTC. Tùy theo sự đánh giá về mức độ trung thực và hợp lý của BCTC mà KTV sẽ phát hành loại báo cáo kiểm toán tương ứng.

1.1.2. Vai trò của việc lập kế hoạch kiểm toán BCTC

Lập kế hoạch kiểm toán là giai đoạn đầu tiên mà các KTV cần thực hiện trong mỗi cuộc kiểm toán nhằm tạo ra các điều kiện pháp lý cũng như những điều kiện

cần thiết khác cho kiểm toán. Ý nghĩa của giai đoạn này được thể hiện qua một số điểm sau:

- Kế hoạch kiểm toán giúp KTV thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có giá trị làm cơ sở để đưa ra các ý kiến xác đáng về BCTC, từ đó giúp KTV hạn chế những sai sót, giảm thiểu trách nhiệm pháp lý, nâng cao hiệu quả công việc và giữ vững được uy tín nghề nghiệp đối với khách hàng. Kế hoạch kiểm toán giúp các KTV phối hợp hiệu quả với nhau cũng như phối hợp hiệu quả với các bộ phận liên quan như kiểm toán nội bộ, các chuyên gia bên ngoài... Đồng thời qua sự phối hợp hiệu quả đó, KTV có thể tiến hành cuộc kiểm toán theo đúng chương trình đã lập với các chi phí ở mức hợp lý.

- Kế hoạch kiểm toán thích hợp là căn cứ để công ty kiểm toán tránh xảy ra những bất đồng đối với khách hàng. Trên cơ sở kế hoạch kiểm toán đã lập, KTV thống nhất với khách hàng về nội dung công việc thực hiện, thời gian tiến hành kiểm toán cũng như trách nhiệm của mỗi bên. Điều này sẽ hạn chế được những hiểu lầm đáng tiếc giữa hai bên. Tránh được bất đồng với khách hàng có tầm quan trọng đối với việc duy trì mối quan hệ tốt với khách hàng và tạo điều kiện thực hiện cuộc kiểm toán có chất lượng với mức chi phí hợp lý.

- Căn cứ vào kế hoạch kiểm toán đã được lập, KTV có thể kiểm soát và đánh giá chất lượng công việc kiểm toán đã và đang thực hiện, góp phần nâng cao chất lượng và hiệu quả của cuộc kiểm toán, từ đó thắt chặt hơn mối quan hệ giữa công ty kiểm toán với khách hàng.

Thực tiễn hoạt động kiểm toán ở nước ta trong những năm vừa qua cho thấy kế hoạch kiểm toán được lập đầy đủ và chu đáo là một trong những nhân tố hàng đầu đưa đến sự thành công của cuộc kiểm toán cũng như dẫn đến sự thành công của các doanh nghiệp.

1.2. TRÌNH TỰ LẬP KẾ HOẠCH VÀ THIẾT KẾ CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

1.2.1. Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát :

Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát gồm sáu bước công việc sau :

1.2.1.1. Chuẩn bị cho kế hoạch kiểm toán

Quy trình kiểm toán được bắt đầu khi KTV và công ty kiểm toán nhận một khách hàng. Thu nhận khách hàng là một quá trình gồm hai bước :

- Phải có sự liên lạc giữa KTV với khách hàng tiềm năng, khách hàng yêu cầu được kiểm toán.

- KTV phải đánh giá khả năng chấp nhận yêu cầu. Đối với những khách hàng hiện tại, KTV phải quyết định khả năng tiếp tục kiểm toán.

Trên cơ sở đã xác định được khách hàng có thể phục vụ trong tương lai, công ty kiểm toán sẽ tiến hành các công việc cần thiết để chuẩn bị lập kế hoạch bao gồm : đánh giá khả năng chấp nhận kiểm toán, nhận diện các lý do kiểm toán, lựa chọn đội ngũ nhân viên kiểm toán và ký hợp đồng kiểm toán.

- **Đánh giá khả năng chấp nhận khách hàng mới và tiếp tục khách hàng cũ**

KTV phải đánh giá khả năng xem việc chấp nhận một khách hàng mới hay tiếp tục kiểm toán cho một khách hàng cũ có tăng rủi ro cho hoạt động của KTV hay làm hại đến uy tín của công ty kiểm toán. Để làm được điều đó, KTV phải tiến hành các công việc sau :

- *Xem xét hệ thống kiểm soát chất lượng*

Chuẩn mực Kiểm Toán Việt Nam số 220 về kiểm soát chất lượng đối với việc thực hiện một hợp đồng kiểm toán của một công ty kiểm toán cho rằng KTV phải xem xét hệ thống kiểm soát chất lượng khi đánh giá khả năng chấp nhận kiểm toán.

Để đưa ra quyết định nhận hay giữ một khách hàng thì công ty kiểm toán phải xem xét tính độc lập của KTV, khả năng phục vụ tốt khách hàng của công ty kiểm toán và tính liêm chính của BGD khách hàng.

- *Tính liêm chính của BGD công ty khách hàng*

Theo CMKT VN số 400 “Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ”, tính liêm chính của Ban giám đốc là bộ phận cấu thành then chốt của hệ thống kiểm soát, đây là nền tảng cho tất cả các bộ phận khác của hệ thống kiểm soát nội bộ. Vì vậy, tính liêm chính của Ban giám đốc rất quan trọng đối với quy trình kiểm toán bởi lẽ ban giám đốc có thể phản ánh sai các nghiệp vụ hoặc giấu giếm các thông tin dẫn tới các

sai sót trọng yếu trên BCTC. Thêm vào đó, CMKT VN số 240 “Gian lận và sai sót” nhấn mạnh tầm quan trọng về đặc thù của Ban giám đốc và quan hệ của nó tới môi trường kiểm soát như là nhân tố rủi ro ban đầu của việc báo cáo gian lận các thông tin tài chính. Nếu Ban giám đốc thiếu liêm chính, KTV không thể dựa vào bất kỳ bản giải trình của ban giám đốc cũng như không thể dựa vào các sổ sách kế toán. Hơn nữa, ban giám đốc là chủ thể có trách nhiệm chính trong việc tạo ra một môi trường kiểm soát vững mạnh. Những nghi ngại về tính liêm chính của ban giám đốc có thể nghiêm trọng đến nỗi KTV kết luận rằng cuộc kiểm toán không thể tiến hành được.

- *Liên lạc với KTV tiền nhiệm*

+ Đối với những khách hàng tiềm năng: Nếu khách hàng này trước đây đã được kiểm toán bởi một công ty kiểm toán khác thì KTV mới (KTV kế nhiệm) phải chủ động liên lạc với KTV cũ (KTV tiền nhiệm) vì đây là nguồn thông tin đầu tiên để đánh giá khách hàng. CMKT quốc tế yêu cầu KTV kế nhiệm phải liên lạc với KTV tiền nhiệm về những vấn đề liên quan đến việc kiểm toán để quyết định có chấp nhận hợp đồng kiểm toán hay không. Thông tin đó bao gồm: những thông tin về tính liêm chính của BGD, những bất đồng của KTV tiền nhiệm với BGD về các nguyên tắc kế toán, thủ tục kiểm toán hoặc các vấn đề có quan trọng khác... và lý do tại sao khách hàng thay đổi KTV.

Ngoài ra, KTV có thể xem xét hồ sơ kiểm toán của KTV tiền nhiệm để hỗ trợ cho KTV kế tục trong việc lập kế hoạch kiểm toán.

Trách nhiệm khởi xướng mối liên lạc thuộc về KTV kế tục. Tuy nhiên, việc thiết lập mối quan hệ này cần phải được phép của khách hàng vì đó là quy định về tính bảo mật trong điều lệ đạo đức nghề nghiệp. Tuy nhiên, theo quy định của nhiều nước, việc thiết lập mối quan hệ giữa KTV tiền nhiệm và KTV kế tục phải được sự chấp nhận của đơn vị khách hàng. Và mặc dù khách hàng đã chấp nhận điều đó thì KTV tiền nhiệm vẫn có thể hạn chế hoặc từ chối mối quan hệ này.

+ Đối với khách hàng trước đây mà chưa được công ty kiểm toán nào kiểm toán thì để có thông tin về khách hàng KTV có thể thu thập các nguồn thông tin này

thông qua việc nghiên cứu sách báo, tạp chí chuyên ngành, thẩm tra các bên liên quan như ngân hàng, cố vấn pháp lý, các bên có mối quan hệ tài chính... thậm chí có thể thuê các nhà điều tra chuyên nghiệp để điều tra về vấn đề cần thiết khác. Cách thu thập này có thể áp dụng trong trường hợp khách hàng đã được kiểm toán bởi một công ty kiểm toán khác và không đồng ý cho KTV kế tục tiếp xúc với KTV tiềm nhiệm hoặc do trước đây có những bất đồng nghiêm trọng giữa hai bên nên KTV tiềm nhiệm không cung cấp các thông tin cần thiết cho KTV kế tục.

+ Đối với khách hàng cũ: Hằng năm, KTV phải cập nhật các thông tin về khách hàng và đánh giá xem liệu có rủi ro nào khiến KTV ngừng cung cấp dịch vụ kiểm toán cho họ không? KTV có thể ngừng cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng trong trường hợp hai bên có những mâu thuẫn về các vấn đề như phạm vi thích hợp của cuộc kiểm toán, loại báo cáo kiểm toán phải công bố, tiền thù lao hoặc giữa hai bên có kiện tụng hoặc trong trường hợp KTV cho rằng Ban Giám Đốc khách hàng thiếu liêm chính... Từ những thông tin thu được KTV có thể cân nhắc đánh giá khả năng chấp nhận hay không chấp nhận kiểm toán cho khách hàng.

○ **Nhận diện các lý do kiểm toán của đơn vị khách hàng:**

Thực chất của việc nhận diện các lý do kiểm toán của công ty khách hàng là việc xác định người sử dụng báo cáo tài chính và mục đích sử dụng của họ.

Để biết được điều đó, KTV có thể phỏng vấn trực tiếp ban giám đốc khách hàng (đối với khách hàng mới) hoặc dựa vào kinh nghiệm của cuộc kiểm toán đã được thực hiện trước đó (đối với khách hàng cũ). Và trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán sau này, KTV sẽ thu thập thêm thông tin để hiểu thêm về lý do kiểm toán của công ty khách hàng. Việc xác định người sử dụng BCTC và mục đích sử dụng của họ là hai yếu tố quyết định đến số lượng bằng chứng phải thu thập và mức độ chính xác của các ý kiến đưa ra trong báo cáo kiểm toán.

Như vậy, thông qua việc nhận diện lý do kiểm toán của khách hàng, công ty kiểm toán cần ước lượng quy mô phức tạp của cuộc kiểm toán, từ đó lựa chọn đội ngũ nhân viên thích hợp tham gia cuộc kiểm toán.

○ **Lựa chọn đội ngũ nhân viên thực hiện kiểm toán:**

Lựa chọn đội ngũ nhân viên thích hợp cho từng hợp đồng kiểm toán là điều quan trọng để hướng tới hiệu quả của cuộc kiểm toán. Đoạn 12, VAS 220 yêu cầu: “Công việc kiểm toán phải được giao cho những cán bộ chuyên nghiệp được đào tạo và có đầy đủ kỹ năng và năng lực chuyên môn đáp ứng được yêu cầu thực tế”. Trong quá trình lựa chọn đội ngũ nhân viên thực hiện kiểm toán, công ty kiểm toán cần quan tâm tới ba vấn đề:

- Nhóm kiểm toán phải có những người có khả năng giám sát cuộc kiểm toán.

- Công ty kiểm toán cần tránh thay đổi KTV trong các cuộc kiểm toán cho một khách hàng trong nhiều năm, việc tham gia kiểm toán liên tục cho một khách hàng trong nhiều năm có thể giúp KTV tích lũy được nhiều kinh nghiệm cũng như có được những hiểu biết sâu sắc hơn về ngành nghề và hoạt động kinh doanh của khách hàng. Tuy nhiên theo như nghị định số 105/2004/NĐ-CP của Chính phủ, quy định KTV không được ký ba năm liên tiếp đối với một khách hàng. Điều này đảm bảo tránh những rủi ro có sự thông đồng giữa KTV và khách hàng cũng như tránh lối mòn trong công việc không phát hiện ra các sai sót trọng yếu.

- Lựa chọn những KTV có kiến thức và có nhiều kinh nghiệm về ngành nghề kinh doanh của khách hàng.

Việc quan tâm đầy đủ các vấn đề nêu trên khi lựa chọn đội ngũ kiểm toán sẽ góp phần giúp công ty kiểm toán thực hiện cuộc kiểm toán có chất lượng và đạt hiệu quả.

○ **Lập hợp đồng kiểm toán**

Khi đã có quyết định chấp nhận kiểm toán cho khách hàng, công ty kiểm toán phải lập một hợp đồng để tránh bất đồng trong và sau cuộc kiểm toán. Đây là sự thỏa thuận chính thức giữa công ty kiểm toán và công ty khách hàng về việc thực hiện kiểm toán và các dịch vụ liên quan khác theo CMKT Việt Nam. Hợp đồng kiểm toán là cơ sở pháp lý để KTV thực hiện các bước tiếp theo của cuộc kiểm toán và có thể ảnh hưởng đến trách nhiệm pháp lý của KTV đối với khách hàng.

Theo thông lệ ở nhiều nước, thư hẹn kiểm toán thường do KTV soạn thảo và gửi cho khách hàng, nếu khách hàng chấp thuận với các điều khoản trong hợp đồng thì họ sẽ ký vào thư hợp đồng và gửi trả lại một bản sao cho công ty kiểm toán. Còn ở Việt Nam, công ty kiểm toán và khách hàng thường gặp gỡ trực tiếp, thỏa thuận về các điều khoản và ký kết một hợp đồng kiểm toán.

Hợp đồng kiểm toán được ký kết giữa bên cung cấp dịch vụ kiểm toán và bên sử dụng dịch vụ kiểm toán bao gồm các nội dung sau:

- Mục đích và phạm vi kiểm toán:

Trong cuộc kiểm toán BCTC do kiểm toán độc lập tiến hành, mục tiêu thường là xác định tính trung thực và hợp lý của các thông tin trên BCTC.

Phạm vi kiểm toán là sự giới hạn về không gian, thời gian của đối tượng kiểm toán, thường được xác định cùng với việc xác định mục tiêu của cuộc kiểm toán.

- Trách nhiệm của BGD công ty khách hàng và KTV:

BGD công ty khách hàng có trách nhiệm trong việc lập và trình bày trung thực các thông tin trên BCTC, cung cấp tài liệu, thông tin liên quan đến công việc kiểm toán, KTV có trách nhiệm đưa ra ý kiến độc lập về BCTC dựa trên kết quả cuộc kiểm toán.

- Hình thức thông báo kết quả kiểm toán:

Kết quả kiểm toán thường được ban hành cụ thể dưới hình thức một báo cáo kiểm toán và có kèm theo một thư quản lý trong đó có nêu rõ những khiếm khuyết của hệ thống KSNB và những gợi ý để sửa chữa những khiếm khuyết này.

- Thời gian tiến hành cuộc kiểm toán:

Phần này phải nêu rõ thời gian thực hiện kiểm toán sơ bộ, kiểm toán chính thức và thời điểm kết thúc kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán.

- Căn cứ tính giá phí cuộc kiểm toán và hình thức thanh toán:

Lệ phí kiểm toán thường được xác định căn cứ vào thời gian làm việc của các cấp bậc KTV khác nhau trong cuộc kiểm toán.

Hợp đồng kiểm toán là cơ sở pháp lý để KTV thực hiện các bước tiếp theo của cuộc kiểm toán. Sau khi hai bên đã ký kết vào hợp đồng kiểm toán thì công ty kiểm toán trở thành chủ thể kiểm toán chính thức của công ty khách hàng.

1.2.1.2. Thu thập thông tin cơ sở

Sau khi ký kết hợp đồng kiểm toán, KTV bắt đầu lập kế hoạch kiểm toán tổng quát. Trong giai đoạn này, theo CMKT Việt Nam số 300, KTV sẽ thu thập các hiểu biết ngành nghề, công việc kinh doanh của khách hàng tìm hiểu về hệ thống kế toán, hệ thống KSNB và các bên liên quan để đánh giá rủi ro và lên kế hoạch kiểm toán. Trong giai đoạn này, KTV đánh giá khả năng có những sai sót trọng yếu, đưa ra đánh giá ban đầu về mức trọng yếu và thực hiện các thủ tục phân tích để xác định thời gian cần thiết để thực hiện kiểm toán và việc mở rộng các thủ tục kiểm toán khác. Các công việc KTV thực hiện trong bước thu thập thông tin cơ sở sau:

o Tìm hiểu ngành nghề kinh doanh của khách hàng

Đoạn 2 của chuẩn mực kiểm toán quốc tế (IAS 310) đã quy định “Khi thực hiện kiểm toán các BCTC, KTV cần thu thập đầy đủ các thông tin về hoạt động kinh doanh của khách hàng để cho phép KTV có thể nhận thức xác định các sự kiện, các nghiệp vụ và thực tiễn hoạt động của đơn vị được kiểm toán, mà đánh giá của KTV có thể ảnh hưởng trọng yếu đến các BCTC, đến việc kiểm tra của KTV đến BCTC”. Điều này rất cần thiết khi KTV thực hiện kiểm toán với tính thận trọng nghề nghiệp đúng mức.

Những hiểu biết về ngành nghề kinh doanh còn bao gồm những hiểu biết chung về nền kinh tế, lĩnh vực hoạt động của đơn vị và sự hiểu biết cụ thể hơn về tổ chức và hoạt động của đơn vị kiểm toán. KTV còn phải hiểu cả những khía cạnh đặc thù của một tổ chức cụ thể như cơ cấu tổ chức, cơ cấu vốn, dây chuyền và các dịch vụ sản xuất, chức năng và vị trí của KSNB... để hiểu rõ các sự kiện, các nghiệp vụ và các hoạt động có thể tác động đến các BCTC và để thực hiện quá trình so sánh khách hàng này với các đơn vị khác trong ngành đó.

KTV có thể có được hiểu biết này bằng nhiều cách nhưng phương pháp thường được sử dụng nhiều nhất là trao đổi với các KTV tiền nhiệm hoặc các KTV

đã kiểm toán cho khách hàng khác trong cùng ngành nghề kinh doanh hoặc trao đổi với nhân viên, ban giám đốc của khách hàng.

Ngoài ra KTV có thể có được những hiểu biết đó qua việc nghiên cứu các sách báo, tạp chí, tạp chí chuyên ngành...

○ *Xem xét lại kết quả kiểm toán trước và hồ sơ kiểm toán chung*

Các hồ sơ kiểm toán năm trước thường chứa đựng rất nhiều thông tin về khách hàng, về công việc kinh doanh, cơ cấu tổ chức và các đặc điểm hoạt động khác. Ngoài ra đa phần các công ty kiểm toán đều duy trì hồ sơ kiểm toán thường xuyên đối với mỗi khách hàng. Hồ sơ này có các bản sao của các tài liệu như: sơ đồ tổ chức, điều lệ công ty, các bảng kê, chính sách tín dụng, chính sách kế toán... Qua đó KTV sẽ tìm thấy những thông tin hữu ích về công việc kinh doanh của khách hàng.

Việc cập nhật và xem xét các sổ sách của công ty là rất cần thiết vì qua đó KTV có thể xác định được liệu các quyết định của nhà quản lý có phù hợp với luật pháp của nhà nước, với các chính sách hiện hành của công ty hay không mà còn giúp KTV hiểu được bản chất của các số liệu cũng như sự biến động của chúng trên các BCTC được kiểm toán.

○ *Tham quan nhà xưởng*

Việc tham quan nhà xưởng, quan sát trực tiếp hoạt động sản xuất kinh doanh của khách hàng sẽ cung cấp cho KTV những điều mắt thấy tai nghe về quy trình sản xuất kinh doanh của khách hàng và cho phép KTV gặp các nhân vật chủ chốt và một cái nhìn tổng thể về công việc kinh doanh của khách hàng (đặc biệt là công tác bảo vệ tài sản). Điều này tạo điều kiện cho việc thuyết minh số liệu kế toán, phát hiện những vấn đề cần quan tâm như sản xuất trì trệ, sản phẩm ứ đọng, máy móc lạc hậu không sử dụng hết công suất... Do đó, KTV dự đoán được những tài khoản trọng yếu trên BCTC.

Ngoài ra KTV cũng có được những nhận định ban đầu về phong cách quản lý của BGD, tính hệ thống trong việc tổ chức, sắp đặt công việc.

○ *Nhận diện các bên liên quan*

Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTV cần xác định tất cả các bên hữu quan với khách hàng. Theo cách hiểu thông thường, các bên liên quan là các tổ chức hoặc các cá nhân có tác động ảnh hưởng đến khách hàng. Hay bất kỳ một công ty mà công ty khách hàng có ảnh hưởng và cá nhân hay tổ chức đó có khả năng điều hành, kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể đến các chính sách kinh doanh hoặc chính sách quản trị của công ty khách hàng. Theo các nguyên tắc kế toán được thừa nhận, bản chất mối quan hệ giữa các bên hữu quan phải được tiết lộ trên sổ sách, báo cáo và qua mô tả các nghiệp vụ kinh tế.

Việc xác định các bên hữu quan và nhận định sơ bộ về mối quan hệ này ngay trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán thông qua các hình thức như phỏng vấn ban giám đốc, xem sổ theo dõi cổ đông, sổ theo dõi khách hàng... Từ đó có bước đầu dự đoán các vấn đề có thể phát sinh giữa các bên hữu quan để có thể hoạch định một kế hoạch kiểm toán phù hợp.

○ *Dự kiến nhu cầu chuyên gia bên ngoài*

Thuật ngữ “chuyên gia” chỉ một người hay một văn phòng có năng lực, hiểu biết và kinh nghiệm cụ thể trong một lĩnh vực riêng ngoài lĩnh vực kế toán và kiểm toán. Nếu công ty kiểm toán thấy rằng không ai trong nhóm kiểm toán có chuyên môn hoặc khả năng về lĩnh vực nào đó để thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết nhất định, ví dụ như đánh giá về các tác phẩm nghệ thuật, vàng bạc, đá quý hoặc khi cần tư vấn pháp lý về các hợp đồng. Khi đó KTV có thể quyết định sử dụng chuyên gia bên ngoài để được các ý kiến tư vấn của họ.

CMKT quốc tế (ISA 620) “Sử dụng tư liệu của một chuyên gia” hướng dẫn KTV khi nào cần sử dụng tư liệu của chuyên gia bên ngoài. Khi sử dụng chuyên gia, KTV phải đánh giá khả năng chuyên môn, hiểu mục đích và phạm vi công việc của họ cũng như sự phù hợp của việc sử dụng tư liệu đó cho các mục tiêu nhất định. KTV cũng cần xem xét mối quan hệ giữa chuyên gia với khách hàng, những yếu tố có thể ảnh hưởng tới tính khách quan của chuyên gia đó.

1.2.1.3. Thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng

Sau khi tìm hiểu tình hình hoạt động của khách hàng, KTV tiến hành thu thập các thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng bao gồm:

- *Giấy phép thành lập và điều lệ công ty*

Việc nghiên cứu những tài liệu này giúp KTV hiểu được quá trình hình thành, mục tiêu hoạt động, các lĩnh vực kinh doanh hợp pháp của đơn vị cũng như nắm bắt được những vấn đề mang tính nội bộ của doanh nghiệp như cơ cấu tổ chức, chức năng, nhiệm vụ các phòng ban, thủ tục phát hành cổ phiếu, trái phiếu...

- *Biên bản các cuộc họp cổ đông, hội đồng quản trị và ban giám đốc*

Đây là những tài liệu chính thức và tóm lược về những vấn đề quan trọng nhất đã được thảo luận và quyết định cách thức trong các cuộc họp đó. Các biên bản này thường chứa đựng những thông tin quan trọng như: công bố về tổ chức, phê chuẩn việc hợp nhất hoặc giải thể các đơn vị trực thuộc, xét duyệt mua bán, chuyển nhượng những tài liệu quan trọng...

Qua việc nghiên cứu các biên bản này, KTV sẽ xác định được những dữ kiện có ảnh hưởng quan trọng đến việc hình thành và trình bày trung thực các thông tin trên BCTC. Trước khi cuộc kiểm toán hoàn thành, KTV cần phải kiểm tra, đối chiếu các kết quả thu được trong quá trình kiểm toán với các quyết định đưa ra trong các cuộc họp để đảm bảo là ban giám đốc đã tuân thủ các biện pháp đã được Hội đồng quản trị và các cổ đông đề ra, yêu cầu ban giám đốc cung cấp thư giải trình trong đó cam kết là đã gửi đầy đủ các biên bản của các cuộc họp trên cho KTV.

- *Các hợp đồng và cam kết quan trọng*

Các hợp đồng và các cam kết quan trọng như: hợp đồng mua, bán hàng... luôn là mối quan tâm hàng đầu của KTV trong các chu trình kiểm toán đặc biệt đối với các chu trình tiếp nhận hoàn trả, mua hàng thanh toán, bán hàng thu tiền. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, việc xem xét sơ bộ các hợp đồng đó sẽ giúp KTV tiếp cận với các hoạt động chính của khách hàng, hình dung những khía cạnh pháp lý có ảnh hưởng đến tình hình tài chính và kết quả hoạt động của đơn vị khách hàng.

Những hiểu biết về các tài liệu pháp lý này sẽ giúp KTV giải thích bằng chứng kiểm toán có liên quan trong suốt cuộc kiểm toán và đảm bảo có những công khai đúng đắn trong các BCTC.

Những thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng được tìm hiểu thông qua việc tiếp xúc với Ban Giám Đốc khách hàng, tìm hiểu hồ sơ kiểm toán năm trước.

o *Các BCTC, BCKT, thanh tra hay kiểm tra của năm hiện hành hoặc trong vài năm trước*

Các BCTC cung cấp dữ liệu về tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của đơn vị, giúp cho KTV nhận thức được tổng quát về vấn đề để có cơ sở áp dụng các kỹ thuật phân tích các báo cáo này và từ đó nhận thức được xu hướng phát triển của đơn vị khách hàng. Đây là tài liệu quan trọng nhất trong một cuộc kiểm toán BCTC. Ngoài ra, việc xem xét các BCKT, các biên bản kiểm tra, thanh tra (nếu có) sẽ còn giúp KTV nhận thức rõ hơn về thực trạng hoạt động của đơn vị khách hàng và dự kiến các phương hướng kiểm tra.

1.2.1.4. Thực hiện các thủ tục phân tích

Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 520 định nghĩa thủ tục phân tích “việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến”.

Thủ tục phân tích được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán và trong tất cả các giai đoạn của cuộc kiểm toán. Các thủ tục phân tích sử dụng cho việc lập kế hoạch nhằm vào các mục tiêu sau:

- *Hiểu được công việc kinh doanh của khách hàng*: Việc thu thập kiến thức và kinh nghiệm trong những năm trước được xem là điểm khởi đầu để lập kế hoạch cho cuộc kiểm toán năm hiện tại. Bằng các thủ tục phân tích, các thông tin của năm kiểm toán sẽ được so sánh với thông tin đã được kiểm toán ở các năm trước để tìm ra biến động.

- *Giúp KTV xác định các vấn đề nghi vấn về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng*: Các thủ tục phân tích sẽ giúp KTV dễ dàng đánh giá khả năng khách

hàng có đang đứng trước những khó khăn về mặt tài chính hay không? Nếu công ty rơi vào trường hợp tỉ lệ nợ dài hạn trên tổng tài sản cao hơn bình thường đồng thời tỉ lệ lợi nhuận trên tổng tài sản thấp có thể cho thấy mức rủi ro tương đối cao của sự thiếu hụt tài chính. Điều này chỉ rõ ra khả năng công ty đang gặp khó khăn về mặt tài chính.

- *Đánh giá sự hiện diện các sai số có thể có trên BCTC doanh nghiệp*: Sự chênh lệch đáng kể giữa số liệu ở năm được kiểm toán hiện hành với số liệu khác được dùng để so sánh được xem là biến động bất thường. Với những biến động lớn hoặc bất thường đó, KTV đều phải tìm hiểu rõ lý do của nó.

- *Giảm bớt các cuộc khảo sát chi tiết*: Khi việc phân tích chỉ ra là không có sự bất thường đối với các khoản mục trên BCTC có nghĩa là khả năng xảy ra sai sót là nhỏ. Khi đó, thủ tục phân tích là bằng chứng để chứng minh cho sự trung thực và hợp lý của các số dư tài khoản. Từ đây, KTV có thể giảm bớt các thử nghiệm chi tiết mà tập trung thời gian vào để xem xét những tài khoản có nhiều khả năng rủi ro cao.

Các thủ tục phân tích được KTV sử dụng gồm hai loại cơ bản là phân tích xu hướng hoặc phân tích tỉ suất.

- *Phân tích xu hướng* hay còn gọi là phân tích ngang là việc phân tích dựa trên cơ sở so sánh các trị số của cùng một chỉ tiêu trên BCTC bao gồm việc so sánh số liệu kỳ này so với số liệu kỳ trước hoặc giữa các kỳ với nhau và qua đó, KTV thấy được những biến động bất thường và xác định những vấn đề cần quan tâm; so sánh số liệu thực tế với số liệu dự toán hoặc số liệu ước tính của KTV, so sánh dữ kiện của Công ty khách hàng với dữ liệu chung của ngành.

- *Phân tích tỉ suất* hay còn gọi là phân tích dọc là việc phân tích dựa trên cơ sở so sánh các tỉ lệ tương quan của các chỉ tiêu và các khoản mục khác nhau trên BCTC.

Các tỉ suất tài chính thường dùng trong phân tích dọc có thể là các tỉ suất về khả năng thanh toán, các tỉ suất về khả năng sinh lời...

Trong quá trình sử dụng thủ tục phân tích, KTV cần quan tâm đến các nguyên tắc quy định khi sử dụng thủ tục phân tích. Có hai nguyên tắc sau được sử dụng khá

phổ biến trong thực hành là “*chênh lệch cao hơn số đã nêu*” và “*chênh lệch cao hơn một tỉ lệ phần trăm nhất định*”.

+ *Chênh lệch cao hơn số đã nêu*: Khi chênh lệch cao hơn số tiền mà KTV cho rằng không chấp nhận được thì điều tra nguyên nhân. Ví dụ, trong kiểm toán doanh thu, giả sử KTV cho rằng tài khoản doanh thu giữa năm đã được kiểm toán với năm đang kiểm toán có sự chênh lệch vượt quá 200 trăm triệu đồng thì số dư tài khoản doanh thu sẽ được đánh giá là không trung thực và hợp lý. Do đó, KTV phải thực hiện thêm các khảo sát chi tiết.

+ *Chênh lệch cao hơn một tỉ lệ phần trăm nhất định*: Khi quyết định theo số tiền tuyệt đối gặp khó khăn thì KTV sử dụng số tương đối. Ví dụ, KTV có thể so sánh tài khoản tài sản cố định năm nay với tài khoản tài sản cố định năm trước rồi tính tỉ lệ biến động. Nếu biến động cao hơn một tỉ lệ nào đó mà KTV đã ước đoán thì được xem là một biến động bất thường.

Khi KTV dựa trên các thủ tục phân tích để đi đến kết luận rằng không có biến động bất thường, có nghĩa là KTV đã thu thập được các bằng chứng chính thức hỗ trợ cho các tài khoản và các mục tiêu liên quan. Mặt khác, nếu qua thủ tục phân tích nhìn thấy rõ được những biến động bất thường và Ban Giám đốc lại không có khả năng để đưa ra được giải thích hoặc quá trình điều tra của KTV không chứng minh được lý do vì sao biến động thì KTV phải giả sử có nhiều khả năng là một sai sót có quy tắc nào đó đã tồn tại. Từ đây, KTV phải thiết kế các thủ tục kiểm toán thích hợp để xác định liệu những sai sót đó có thực sự tồn tại hay không?

1.2.1.5. Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán

o Đánh giá tính trọng yếu

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200- Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính định nghĩa “Trọng yếu là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trên báo cáo tài chính. Hay nói một cách khác, trọng yếu là khái niệm để chỉ tầm cỡ và bản chất sai phạm của các thông tin tài chính hoặc là đơn lẻ hoặc là từng nhóm mà trong bối

cảnh cụ thể nếu dựa vào các thông tin này để xét đoán thì không thể chính xác hoặc là sẽ rút ra những kết luận sai.

Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải đánh giá mức độ trọng yếu để ước tính mức độ sai sót của BCTC có thể chấp nhận được trên cơ sở xác định phạm vi của cuộc kiểm toán, xác định nội dung và trình tự thực hiện các thử nghiệm kiểm toán. Trong giai đoạn này, KTV phải tính toán ước tính ban đầu về tính trọng yếu và phân bổ ước tính ban đầu đó cho các khoản mục trên BCTC. Đánh giá tính trọng yếu bao gồm hai bước công việc là ước lượng ban đầu về tính trọng yếu và phân bổ mức trọng yếu cho các khoản mục trên BCTC.

- Ước lượng ban đầu về mức trọng yếu

Sự ước lượng ban đầu về giá trị tối đa mà KTV tin rằng tại giá trị tối đa đó các BCTC có thể bị sai nhưng chưa ảnh hưởng đến các quyết định của những người sử dụng thông tin tài chính, hay nói cách khác đó chính là mức sai sót có thể chấp nhận được đối với BCTC.

Việc ước lượng ban đầu về tính trọng yếu giúp cho KTV lập kế hoạch để thu thập bằng chứng kiểm toán một cách đầy đủ và thích hợp. Cụ thể nếu KTV ước lượng ban đầu về tính trọng yếu càng thấp có nghĩa là độ chính xác của các số liệu trên BCTC càng cao thì số lượng bằng chứng thu thập càng nhiều và ngược lại.

Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là việc làm mang tính xét đoán nghề nghiệp của KTV, theo đó mức ước tính ban đầu không cố định và có thể thay đổi trong quá trình kiểm toán nếu KTV nhận thấy rằng mức ước lượng ban đầu là quá cao hoặc quá thấp hoặc một trong các nhân tố dùng để xác định mức ước lượng ban đầu về tính trọng yếu bị thay đổi.

Khi xác định mức ước lượng ban đầu về tính trọng yếu, KTV cần quan tâm tới những ảnh hưởng sau:

- Tính trọng yếu là một khái niệm tương đối hơn là một khái niệm tuyệt đối, và được xây dựng gắn liền với quy mô của công ty khách hàng. Một sai sót với một quy mô nhất định có thể là trọng yếu đối với một công ty nhỏ nhưng lại không trọng yếu đối với một công ty lớn hơn. Do vậy không thể xác định và chỉ dẫn một mức

giá trị cụ thể bằng tiền cho sự ước lượng về tính trọng yếu áp dụng cho tất cả các khách hàng.

- Yếu tố định lượng của tính trọng yếu: Quy mô sai sót là một yếu tố quan trọng để xem xét xem các sai sót có trọng yếu không. Tuy nhiên, do trọng yếu mang tính chất tương đối nên việc có được các cơ sở để quyết định xem liệu quy mô của một sai phạm nào đó có trọng yếu hay không là một điều cần thiết. Thu nhập thuần trước thuế, tài sản lưu động, tổng tài sản, nợ ngắn hạn... thường được coi là chỉ tiêu gốc, trong đó thu nhập thuần trước thuế là chỉ tiêu quan trọng nhất vì nó được xem như một khoản mục thông tin then chốt đối với người sử dụng.

- Yếu tố định tính của trọng yếu: Trong thực tế để đánh giá một sai sót là trọng yếu hay không, KTV phải xem xét đánh giá cả về mặt giá trị (số lượng) và bản chất (chất lượng) của sai sót đó. Trong đó có một số sai sót luôn là trọng yếu bất kể quy mô có là bao nhiêu.

Những yếu tố chất lượng cần phải được xem xét trước khi tiến hành ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là:

+ Các gian lận thường được xem là quan trọng hơn các sai sót với cùng một quy mô tiền tệ bởi vì các gian lận thường làm cho người ta nghĩ tới tính trung thực và độ tin cậy của ban giám đốc hay những người có liên quan..

+ Các sai sót có quy mô nhỏ nhưng lại gây tác động dây chuyền làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến các thông tin trên BCTC thì luôn được xem là sai sót trọng yếu. Đây là sai sót có tính chất hệ thống.

+ Các sai sót mà ảnh hưởng đến xu hướng về thu nhập thì luôn là sai phạm trọng yếu.

Mặc dù ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là một xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan của KTV song trên thực tế các công ty kiểm toán thường đề ra những đường lối chỉ đạo để hỗ trợ cho các KTV của mình trong việc ước lượng ban đầu về tính trọng yếu.

- Phân bổ ước lượng ban đầu cho các khoản mục:

Việc phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các khoản mục là cần thiết vì bằng chứng thường được thu thập theo từng khoản mục hơn là theo toàn bộ BCTC. Nếu KTV có được ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các bộ phận thì họ sẽ xác định được bằng chứng kiểm toán thích hợp để thu nhập với mức chi phí hợp lý mà vẫn đảm bảo tổng hợp các sai sót trên BCTC không vượt quá mức ước lượng ban đầu về tính trọng yếu.

Với mục đích của việc phân bổ này nhằm giúp KTV xác định được số lượng bằng chứng kiểm toán thích hợp phải thu thập đối với từng khoản mục ở mức chi phí thấp nhất và vẫn bảo đảm được tổng hợp các sai sót trên BCTC không vượt qua ước lượng ban đầu về tính trọng yếu. Các khoản mục có mức trọng yếu được phân bổ càng thấp thì số lượng bằng chứng kiểm toán phải thu thập càng nhiều và ngược lại.

Do hầu hết các thủ tục kiểm toán thường tập trung vào các tài khoản trên bảng cân đối kế toán nên KTV thường phân bổ mức trọng yếu cho các tài khoản trên bảng cân đối kế toán thay vì các tài khoản trên báo cáo kết quả kinh doanh. Và việc phân bổ được thực hiện theo cả hai chiều hướng mà các sai phạm có thể diễn ra đó là các tình trạng khai không hoặc khai thiếu. Cơ sở chủ yếu để tiến hành phân bổ là bản chất của các khoản mục; đánh giá về rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát; kinh nghiệm của KTV và chi phí kiểm toán đối với từng khoản mục.

Trong thực tế khả năng xảy ra sai sót cũng như chi phí kiểm toán đối với từng khoản mục thường khó dự đoán trước nên công việc phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu thường mang tính chủ quan và đòi hỏi xét đoán nghề nghiệp KTV. Do vậy công ty kiểm toán thường phân công các KTV có trình độ chuyên môn cao, nhiều kinh nghiệm để thực hiện công việc này.

○ *Đánh giá rủi ro:*

Trong bất kỳ cuộc kiểm toán nào cũng đều có những hạn chế tiềm tàng, xuất phát từ những lý do như:

- KTV thường chỉ lấy mẫu kiểm tra, chứ không kiểm tra toàn bộ.
- KTV thu thập bằng chứng nhằm dựa vào đó để thuyết phục chứ không nhằm chứng minh số liệu là tuyệt đối chính xác.

- Sự xét đoán nghề nghiệp của KTV

Chính vì vậy, ngay từ giai đoạn lập KHKT, KTV phải đánh giá rủi ro kiểm toán để điều chỉnh các thủ tục kiểm toán sao cho rủi ro này có thể giảm xuống thấp đến mức chấp nhận được.

Theo Chuẩn Mục Kiểm Toán Việt Nam số 400, đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ “*Rủi ro kiểm toán là rủi ro do công ty kiểm toán và kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu*”. Trong giai đoạn lập KHKT, KTV phải xác định rủi ro kiểm toán mong muốn. Rủi ro kiểm toán là rủi ro được xác định một cách khách quan mà KTV sẵn sàng cho rằng BCTC không được trình bày trung thực sau khi cuộc kiểm toán hoàn thành và đi đến nhận xét chấp nhận hoàn toàn. Xác định mức rủi ro này dựa vào hai yếu tố:

- Mức độ mà theo đó người sử dụng thông tin bên ngoài tin tưởng vào BCTC. Cụ thể nếu mức độ tin tưởng này càng cao thì KTV sẽ cho rằng những người sử dụng thông tin bên ngoài đặt nhiều niềm tin vào các BCTC và theo đó mức độ tác hại trên phạm vi toàn xã hội sẽ ngày càng lớn nếu như có một sai sót không được phát hiện trên BCTC. Trong trường hợp này, KTV phải xác định một mức rủi ro kiểm toán mong muốn thấp và qua đó tăng số lượng bằng chứng phải thu thập và tăng độ chính xác trong các kết luận đưa ra của mình .

+ Quy mô của công ty khách hàng: Hoạt động của khách hàng càng lớn thì báo cáo càng được sử dụng rộng rãi. Quy mô của công ty khách hàng được đo lường bằng tổng tài sản hoặc tổng thu nhập sẽ có ảnh hưởng đến rủi ro kiểm toán mong muốn.

+ Sự phân phối quyền sở hữu: Các báo cáo của công ty sở hữu công cộng thường được nhiều người sử dụng tin tưởng hơn các báo cáo của công ty có quyền sở hữu hẹp hơn.

+ Bản chất và quy mô của công nợ: Các báo cáo có số lượng công nợ lớn, chúng sẽ có nhiều khả năng được sử dụng rộng rãi bởi các chủ nợ hơn là các công ty có ít công nợ.

- Khả năng khách hàng sẽ gặp khó khăn tài chính sau khi báo cáo kiểm toán được công bố (chủ nợ sẽ đòi nợ trước hạn, người ta sẽ rút vốn, không cho vay nợ...) nếu khả năng này càng cao thì KTV phải thiết lập một mức rủi ro kiểm toán mong muốn thấp hơn so với khi khách hàng không gặp khó khăn về tài chính. Khi đó KTV cần xác định rủi ro kiểm toán ở mức độ thấp, từ đó tăng số lượng bằng chứng kiểm toán phải thu thập.

+ Khả năng chuyển hóa thành tiền mặt: Nếu một khách hàng thường xuyên thiếu tiền mặt và vốn lưu động thì đó là dấu hiệu về việc thiếu khả năng thanh toán sau này. Do đó, KTV phải đánh giá vấn đề yếu kém về tính thanh khoản.

+ Các phương pháp làm gia tăng quá trình tài trợ: Khách hàng thường dựa vào nợ như một phương tiện tài trợ, do đó việc đánh giá của KTV liệu tài sản thường xuyên đang được tài trợ bằng nợ ngắn hạn hay dài hạn là rất quan trọng.

+ Bản chất hoạt động của công ty khách hàng: Một số loại hình doanh nghiệp mà ngay từ khi thành lập đã có nhiều rủi ro hơn.

+ Năng lực của ban quản trị: Khả năng của Ban quản trị phải được đánh giá như một phần của việc đánh giá khả năng phá sản.

KTV cần đánh giá 3 loại rủi ro:

□ Rủi ro tiềm tàng:

Là rủi ro cố hữu, vốn có do khả năng từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong BCTC chứa đựng những sai sót trọng yếu khi tính riêng lẻ hoặc tính gộp mặc dù có hay không có hệ thống KSNB. Nếu KTV kết luận là có khả năng sai sót rất cao và lờ đi các quá trình KSNB, KTV có thể kết luận là rủi ro cố hữu rất cao.

KTV cần phải xem xét một số yếu tố chủ quan khi đánh giá rủi ro cố hữu, đó là:

+ Bản chất công việc kinh doanh của khách hàng: Rủi ro cố hữu thường bị tăng lên bởi những đặc thù của ngành nghề kinh doanh mà có thể tạo nên những khó khăn cho kiểm toán hoặc những sai sót không phát hiện trên BCTC. Ví dụ: Hàng tồn kho ở doanh nghiệp may mặc luôn có khả năng bị lạc hậu hơn so với doanh nghiệp luyện kim.

+ Tính liên chính của Ban Giám đốc: Ban giám đốc bị kiểm soát bởi một hoặc một số ít cá nhân thiếu trung thực thì khả năng các BCTC bị báo cáo sai nghiêm trọng sẽ tăng lên rất cao, do vậy rủi ro cố hữu được đánh giá ở mức cao.

+ Kết quả của các lần kiểm toán trước: Những sai sót xuất hiện trong lần kiểm toán năm trước sẽ có khả năng cao xuất hiện trong năm được kiểm toán vì có nhiều sai sót có hệ thống mà đơn vị khách hàng chậm chạp trong việc thay đổi.

+ Hợp đồng kiểm toán lần đầu và hợp đồng kiểm toán gia hạn: Trong các hợp đồng kiểm toán lần đầu, KTV thường thiếu hiểu biết và kinh nghiệm về các sai sót của các đơn vị khách hàng nên họ thường đánh giá rủi ro cố hữu cao hơn so với hợp đồng kiểm toán gia hạn.

+ Động cơ của khách hàng: Trong một số trường hợp, việc báo cáo sai có khả năng sẽ làm lợi cho ban quản trị. Ví dụ, nếu tiền thưởng được chia theo lợi nhuận thì ban quản trị rất có khả năng báo cáo tăng lợi nhuận.

+ Các bên đối tác có liên quan: Các nghiệp vụ giữa công ty mẹ và công ty con có nhiều báo cáo sai làm cho rủi ro tiềm tàng tăng lên do đây không phải là nghiệp vụ giữa các bên độc lập.

+ Các nghiệp vụ kinh tế không thường xuyên: Các nghiệp vụ này có khả năng sai sót nhiều hơn các nghiệp vụ diễn ra hàng ngày do khách hàng thiếu kinh nghiệm trong việc hạch toán các nghiệp vụ đó, do đó rủi ro cố hữu đối với các tài khoản chứa nghiệp vụ này thường được đánh giá cao.

+ Các ước tính kế toán: Rủi ro cố hữu các tài khoản phản ánh các ước tính kế toán (dự phòng các khoản phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá hàng tồn kho ...) thường được đánh giá là cao. Việc ghi sổ đúng đắn các khoản mục này đòi hỏi kỹ năng lẫn kiến thức về bản chất khoản mục đó.

+ Số lượng tiền của các số dư tài khoản: Các tài khoản có số dư bằng tiền lớn thường được đánh giá là có rủi ro cố hữu cao hơn so với những tài khoản có số dư bằng tiền nhỏ.

Do vậy, KTV cần phải đánh giá lần lượt các yếu tố trên và quyết định mức rủi ro cố hữu thích hợp đối với từng tài khoản trên mục BCTC.

□ **Rủi ro kiểm soát:**

Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong BCTC khi tính riêng lẻ hoặc tính gộp mà hệ thống KSNB không ngăn ngừa hết hoặc không phát hiện và sửa chữa kịp thời.

□ **Rủi ro phát hiện:**

Là rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu trong từng nghiệp vụ, từng khoản mục trong BCTC khi tính riêng lẻ hoặc tính gộp mà trong quá trình kiểm toán, KTV và công ty kiểm toán không phát hiện được. Khi rủi ro phát hiện thấp, KTV cần thu thập một số lượng lớn bằng chứng kiểm toán. Ngược lại, khi KTV chấp nhận thêm rủi ro thì số lượng bằng chứng cần thu thập ít hơn.

Mô hình rủi ro kiểm toán.

Mối quan hệ giữa rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện được thể hiện qua mô hình rủi ro kiểm toán như sau:

$$AR = IR \times CR \times DR \quad (1)$$

Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV xác định rủi ro kiểm toán chấp nhận được, sau đó đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát, từ đó xác định rủi ro phát hiện chấp nhận được theo công thức sau:

$$DR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$

Trong đó:

AAR : Rủi ro kiểm toán chấp nhận được

IR : Rủi ro tiềm tàng

CR : Rủi ro kiểm soát

DR : Rủi ro phát hiện chấp nhận được.

KTV sử dụng mô hình rủi ro kiểm toán để tự nhắc nhở về mối quan hệ giữa các rủi ro với nhau và mối quan hệ của chúng với số lượng bằng chứng kiểm toán phải thu thập. Qua mô hình ta nhận thấy rủi ro kiểm soát tỉ lệ thuận với số lượng bằng chứng cần thu thập và tỉ lệ nghịch với rủi ro phát hiện. Mặt khác, khi rủi ro phát hiện được xác định thấp thì số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập sẽ tăng lên.

Mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ ngược chiều. Nếu mức trọng yếu càng cao thì rủi ro kiểm toán càng thấp và ngược lại. KTV phải quan tâm đến mối quan hệ này khi xác định bản chất, thời gian và phạm vi của thủ tục kiểm toán cần thực hiện.

1.2.1.6. Nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng và đánh giá rủi ro kiểm soát

Nghiên cứu hệ thống KSNB của khách hàng và đánh giá rủi ro kiểm soát là một phần công việc bắt buộc phải thực hiện trong khi lập kế hoạch kiểm toán và đã được quy định trong CMKT quốc tế 400 (ISA 400), đánh giá rủi ro KSNB, “*KTV phải có đủ hiểu biết về hệ thống KSNB và hệ thống kế toán có ảnh hưởng đến cơ sở dẫn liệu cho việc lập BCTC*”.

“KSNB là một quá trình do người quản lý, hội đồng quản trị và các nhân viên của đơn vị chi phối, nó được thiết lập để cung cấp sự bảo đảm hợp lý nhằm thực hiện ba mục tiêu dưới đây:

- Báo cáo tài chính đáng tin cậy
- Các luật lệ và quy định được tuân thủ
- Hoạt động hữu hiệu và hiệu quả”

Điều này có ý nghĩa:

- Đối với báo cáo tài chính, KSNB phải đảm bảo về tính trung thực và hợp lý bởi chính người quản lý phải có trách nhiệm lập BCTC phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán.

- Đối với tính tuân thủ, KSNB phải đảm bảo hợp lý việc chấp hành luật pháp và các quy định. KSNB phải hướng mọi nhân viên trong đơn vị vào việc tuân thủ các chính sách, quy định nội bộ để đảm bảo đạt được mục tiêu của đơn vị.

- Đối với mục tiêu hữu hiệu và hiệu quả các hoạt động, KSNB giúp đơn vị bảo vệ và sử dụng hiệu quả nguồn lực, bảo mật thông tin, nâng cao uy tín, mở rộng thị phần, thực hiện các chiến lược kinh doanh của đơn vị...

○ *Các yếu tố cấu thành hệ thống KSNB:*

Môi trường kiểm soát: bao gồm các nhân tố bên trong và bên ngoài đơn vị có tác động đến quá trình thiết kế, sự vận hành và tính hữu hiệu của KSNB trong đó nhân tố chủ yếu là nhận thức và hoạt động của các nhà quản lý đơn vị. Môi trường kiểm soát thường bao gồm các nhân tố sau:

+ Tính chính trực và giá trị đạo đức: Sự hữu hiệu của hệ thống KSNB phụ thuộc vào tính chính trực và việc tôn trọng các giá trị đạo đức của những người liên quan đến các quá trình kiểm soát. Để đáp ứng yêu cầu này, nhà lãnh đạo phải xây dựng những chuẩn mực đạo đức trong đơn vị và cư xử đúng đắn để có thể ngăn cản không cho các thành viên có các hành vi thiếu đạo đức hoặc phạm pháp.

+ Đảm bảo về năng lực: tức là phải đảm bảo cho nhân viên có được những kỹ năng và hiểu biết nhất định để thực hiện nhiệm vụ của mình. Do đó, nhà quản lý nên tuyển dụng các nhân viên có trình độ và kinh nghiệm. Ngoài ra, phải có kế hoạch huấn luyện họ đầy đủ và thường xuyên.

+ Hội đồng quản trị và ủy ban kiểm toán: ủy ban kiểm toán có thể có đóng góp quan trọng trong việc thực hiện các mục tiêu đơn vị, thông qua việc giám sát sự tuân thủ pháp luật, giám sát việc lập BCTC...

+ Triết lý quản lý và phong cách điều hành của nhà quản lý: Triết lý quản lý thể hiện qua quan điểm và nhận thức của người quản lý, phong cách điều hành lại thể hiện qua cá tính, tư cách, thái độ của họ khi điều hành đơn vị. Sự khác biệt về triết lý quản lý và phong cách điều hành có thể ảnh hưởng đến môi trường kiểm soát và tác động đến việc thực hiện các mục tiêu của đơn vị.

+ Cơ cấu tổ chức là sự phân quyền trong bộ máy quản lý theo những xu hướng đối lập. Với một cơ cấu tổ chức được xây dựng hợp lý cho doanh nghiệp sẽ góp phần tạo ra môi trường kiểm soát tốt, đảm bảo một hệ thống xuyên suốt trong việc ban hành các quyết định, triển khai quyết định cũng như kiểm tra giám sát việc thực hiện các quyết định đó trong toàn bộ doanh nghiệp.

+ Cách thức phân định quyền hạn và trách nhiệm: được xem là phần mở rộng của cơ cấu tổ chức. Nó cụ thể hóa quyền hạn và trách nhiệm của từng thành viên

trong các hoạt động của đơn vị. Khi mô tả công việc, đơn vị cần quy định nhiệm vụ và quyền hạn cụ thể của từng thành viên và quan hệ giữa họ bằng văn bản cụ thể.

+ Chính sách nhân sự: có ảnh hưởng đáng kể đến sự hữu hiệu của môi trường kiểm soát. Chính sách nhân sự đúng đắn sẽ có tác dụng khuyến khích nhân viên làm việc tự giác, có hiệu quả và tuân theo các nội quy của đơn vị, khắc phục các hạn chế cố hữu của KSNB. Do vậy việc tìm hiểu chính sách nhân sự của công ty sẽ giúp KTV tiến hành công việc hiệu quả hơn.

Đánh giá rủi ro: là bộ phận thứ hai của hệ thống KSNB. Thực tế, tất cả các hoạt động diễn ra tại đơn vị đều có thể phát sinh rủi ro. Để giới hạn được rủi ro ở mức có thể chấp nhận được, nhà quản lý phải xác định được mục tiêu, nhận dạng và phân tích rủi ro mới có thể kiểm soát được rủi ro.

+ Xác định mục tiêu của đơn vị: bao gồm việc đưa ra các sứ mệnh, hoạch định các mục tiêu chiến lược cũng như những mục tiêu phải đạt được trong ngắn hạn, trung hạn và dài hạn.

+ Nhận dạng rủi ro: rủi ro có thể tác động đến một tổ chức ở mức độ toàn đơn vị hay chỉ ảnh hưởng đến từng hoạt động cụ thể. Để nhận dạng rủi ro, người quản lý có thể sử dụng nhiều phương pháp từ việc sử dụng các phương tiện dự báo cho đến việc rà soát thường xuyên các hoạt động.

+ Phân tích và đánh giá rủi ro: trong lĩnh vực kế toán, có thể kể những rủi ro đe dọa sự trung thực và hợp lý của BCTC như ghi nhận tài sản không có thực, đánh giá tài sản và các khoản nợ phải trả không phù hợp với chuẩn mực, trình bày BCTC không phù hợp với yêu cầu và chuẩn mực... Các rủi ro trên phát sinh từ bản chất hoạt động của đơn vị hoặc từ sự yếu kém của hệ thống KSNB. Việc xem xét các rủi ro này thường được KTV quan tâm trong quá trình lập KHKT.

Hoạt động kiểm soát: là những chính sách và thủ tục giúp cho việc kiểm soát rủi ro mà đơn vị đang hay có thể gặp phải bao gồm:

+ Phân chia trách nhiệm đầy đủ: với mục đích nhằm để các nhân viên kiểm soát lẫn nhau, nếu có sai sót xảy ra sẽ được phát hiện nhanh chóng, giảm cơ hội cho bất kỳ thành viên nào trong quá trình thực hiện nhiệm vụ có thể gây ra và giấu diếm sai phạm.

+ Kiểm soát quá trình xử lý thông tin và các nghiệp vụ: Khi kiểm soát quá trình xử lý thông tin, cần đảm bảo rằng phải kiểm soát chặt chẽ hệ thống chứng từ, sổ sách và việc phê chuẩn các loại nghiệp vụ phải đúng đắn.

+ Kiểm soát vật chất: hoạt động này được thực hiện cho các loại sổ sách và tài sản. Việc so sánh, đối chiếu giữa sổ sách kế toán với tài sản hiện có bắt buộc phải thực hiện định kỳ. Nếu có sự chênh lệch xảy ra cần điều tra để tìm ra nguyên nhân.

+ Kiểm tra độc lập với việc thực hiện: là việc kiểm tra được tiến hành bởi các cá nhân khác với cá nhân khác đang thực hiện nhiệm vụ. Việc cần phải kiểm tra độc lập xuất phát từ hệ thống KSNB có khuynh hướng giám sát tính hữu hiệu trừ khi có một cơ chế thường xuyên kiểm tra lại.

Thông tin và truyền thông: Thông tin và truyền thông là điều kiện không thể thiếu cho việc thiết lập, duy trì và nâng cao năng lực kiểm soát trong đơn vị thông qua việc hình thành các báo cáo để cung cấp thông tin về hoạt động tài chính, bao gồm cho cả nội bộ và bên ngoài.

Trong hệ thống thông tin, hệ thống thông tin kế toán là một phân hệ quan trọng. Hệ thống kế toán tại một đơn vị là một hệ thống được dùng để nhận biết, thu thập, tính toán, phân loại, ghi sổ, tổng hợp và lập báo cáo về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong phạm vi tổ chức đó. Hệ thống kế toán bao gồm hệ thống chứng từ và kế hoạch luân chuyển chứng từ, hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống kế toán và hệ thống báo cáo kế toán, trong đó quá trình lập và luân chuyển chứng từ đóng vai trò quan trọng trong công tác KSNB doanh nghiệp.

Như vậy hệ thống kế toán không những có tác dụng cung cấp thông tin cho quản lý mà còn có tác dụng kiểm soát nhiều mặt hoạt động của đơn vị. Do đó việc tìm hiểu hệ thống kế toán sẽ giúp KTV nhận biết có hữu hiệu không thông qua kiểm tra về tính có thực, sự phê chuẩn, tính đầy đủ, sự đánh giá, phân loại và chính xác máy móc.

Giám sát: đây là bộ phận cuối cùng của kiểm soát nội bộ. Giám sát là quá trình mà người quản lý đánh giá chất lượng của hệ thống kiểm soát. Điều quan trọng trong giám sát là phải xác định kiểm soát nội bộ có vận hành đúng như thiết kế hay không?

o *Quá trình nghiên cứu, đánh giá hệ thống KSNB và rủi ro kiểm soát*

Trong kiểm toán BCTC, KTV phải đánh giá hệ thống KSNB và rủi ro kiểm soát không chỉ để xác minh tính hữu hiệu của KSNB mà còn làm cơ sở cho việc xác định phạm vi thực hiện các thử nghiệm cơ bản trên sổ dư và các nghiệp vụ của đơn vị.

Việc đánh giá hệ thống KSNB được thực hiện theo một trình tự nhất định sau:

Bước 1: Tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ. Trong giai đoạn này, KTV tìm hiểu về KSNB trên hai mặt thiết kế và hoạt động của hệ thống KSNB của khách hàng theo từng yếu tố cấu thành (đã được trình bày ở phần trước) để đánh giá xem liệu BCTC có thể kiểm toán được hay không, nhận diện và đánh giá sai sót tiềm tàng, quyết định về mức đánh giá thích hợp đối với rủi ro kiểm soát đối với rủi ro phát hiện từ đó ảnh hưởng đến số lượng bằng chứng kiểm toán phải thu thập, và có kế hoạch thiết kế các phương pháp kiểm toán thích hợp

Bước 2: Đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát để lập kế hoạch cho từng khoản mục, bao gồm việc đánh giá tính hiệu lực của hệ thống KSNB trong việc ngăn ngừa, phát hiện, sửa chữa các sai phạm trong hoạt động tài chính kế toán của doanh nghiệp

Bước 3: Thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát với mục đích là để thu thập bằng chứng về sự hữu hiệu của các quy chế và thủ tục kiểm soát để giảm bớt các thử nghiệm cơ bản trên sổ dư và nghiệp vụ.

Bước 4: Đánh giá lại rủi ro kiểm soát sau khi đã nhận diện được quá trình kiểm soát và các nhược điểm của hệ thống KSNB, KTV tiến hành đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát và hệ thống KSNB có thể được đánh giá ở mức độ “cao”, “thấp”, “trung bình” hoặc theo tỉ lệ %.

1.2.2. Thiết kế chương trình kiểm toán:

Chương trình kiểm toán là những dự kiến chi tiết về các công việc kiểm toán cần thực hiện, thời gian hoàn thành và sự phân công lao động giữa các KTV cũng như dự kiến về những tư liệu thông tin liên quan cần sử dụng và thu thập.

Chương trình kiểm toán được thiết kế thành 3 phần: khảo sát nghiệp vụ, các thủ tục phân tích và khảo sát chi tiết sổ dư.

Mục tiêu kiểm toán của các hình thức khảo sát này là:

- *Sự tồn tại và phát sinh*: KTV có trách nhiệm thu thập bằng chứng chứng minh về sự tồn tại của các tài sản bằng các kỹ thuật kiểm toán.

- * *Quyền lợi và nghĩa vụ*: Đơn vị phải có quyền sở hữu với tài sản và có nghĩa vụ phải thanh toán về các khoản công nợ được trình bày trên BCTC. Do vậy KTV cần phải kiểm tra chủ quyền với các khoản nợ phải trả, KTV cũng phải xem đó có phải thực sự là nghĩa vụ của công ty hay không.

- * *Sự ghi chép đầy đủ*: KTV cần thu thập bằng chứng để chứng minh là mọi nghiệp vụ, tài sản, công nợ đều được ghi chép phản ánh đầy đủ trong BCTC.

- * *Sự đánh giá*: KTV cần thu thập bằng chứng để xem tài sản, công nợ có được đánh giá đúng theo những chuẩn mực kiểm toán hiện hành hay không.

- * *Sự ghi chép chính xác*: KTV phải xác định quá trình tính toán, tổng cộng, lũy kế các số liệu trên BCTC có chính xác hay không.

- * *Trình bày và khai báo*: Các nhà quản lý có trách nhiệm phản ánh trung thực về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và trình bày đầy đủ các thủ tục kiểm toán thích hợp để bảo đảm cho việc thực thi các vấn đề trên.

Trên cơ sở các mục tiêu kiểm toán tổng quát, khi thiết kế chương trình kiểm toán cho từng khoản mục, KTV sẽ xác định những mục tiêu kiểm toán riêng biệt và đề ra những thủ tục kiểm toán cần thiết cho khoản mục liên quan.

◆ *Thiết kế các thủ tục khảo sát nghiệp vụ*

Việc thiết kế các thủ tục kiểm toán của khảo sát nghiệp vụ gồm 4 bước sau:

- Cụ thể hóa các mục tiêu KSNB cho từng khoản mục đang được khảo sát.
- Nhận diện các quá trình kiểm toán đặc thù mà có tác dụng làm giảm rủi ro kiểm soát của từng mục tiêu KSNB.
- Thiết kế các thủ tục kiểm soát đối với từng quá trình kiểm soát đặc thù nói trên.
- Thiết kế các thủ tục khảo sát chính thức nghiệp vụ theo từng mục tiêu KSNB có xét đến nhược điểm của hệ thống KSNB và kết quả ước tính của các khảo sát kiểm soát.

◆ *Thiết kế các thủ tục phân tích*

Các thủ tục phân tích được thiết kế để đánh giá tính hợp lý chung của các số dư tài khoản đang được kiểm toán. Trên cơ sở kết quả của việc thực hiện các thủ tục phân tích đó, KTV sẽ quyết định mở rộng hay thu hẹp các khảo sát chi tiết số dư.

◆ *Thiết kế các khảo sát chi tiết số dư*

Việc thiết kế các khảo sát chi tiết số dư cho từng khoản mục trên BCTC được tiến hành theo các trình tự sau:

- Đánh giá tính trọng yếu, rủi ro đối với khoản mục đang kiểm toán: Thông qua việc ước lượng ban đầu về tính trọng yếu và phân bổ mức ước lượng này cho từng khoản mục trên BCTC, KTV sẽ xác định mức sai sót chấp nhận được cho từng khoản mục. Sai số chấp nhận được của mỗi khoản mục càng thấp thì đòi hỏi số lượng bằng chứng kiểm toán thu thập càng nhiều và do đó các khảo sát chi tiết nghiệp vụ và khảo sát chi tiết số dư sẽ được mở rộng và ngược lại. Rủi ro cố hữu cho từng khoản mục càng cao thì số lượng bằng chứng kiểm toán phải thu thập càng nhiều và do đó các khảo sát chi tiết sẽ được mở rộng và ngược lại.

- Đánh giá rủi ro kiểm soát: Quá trình kiểm soát hiệu quả sẽ làm giảm rủi ro kiểm soát, do đó số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập trong các cuộc khảo sát chính thức nghiệp vụ và khảo sát chi tiết số dư sẽ giảm xuống, chi phí kiểm toán giảm xuống và ngược lại.

- Thiết kế và dự đoán kết quả khảo sát kiểm soát, khảo sát nghiệp vụ và thủ tục phân tích: Các hình thức khảo sát kiểm toán này được thiết kế với dự kiến là sẽ đạt được một số kết quả nhất định. Các kết quả dự kiến này sẽ ảnh hưởng đến việc thiết kế các khảo sát chi tiết số dư tiếp theo.

- Thiết kế các khảo sát chi tiết số dư để thoả mãn các mục tiêu kiểm toán đặc thù của khoản mục đang xem xét. Các khảo sát chi tiết số dư được thiết kế dựa trên kết quả ước tính của các khảo sát kiểm toán trước đó và chúng được thiết kế làm các phần: thủ tục kiểm toán, quy mô chọn mẫu và thời gian thực hiện. Trên thực tế sau khi đã được thiết kế, các thủ tục kiểm toán ở các hình thức khảo sát trên sẽ được kết hợp và sắp xếp lại theo một chương trình kiểm toán. Chương trình kiểm toán ban đầu được thiết kế

sớm trong cuộc kiểm toán và có thể cần phải sửa đổi do hoàn cảnh thay đổi. Việc thay đổi chương trình kiểm toán ban đầu không phải là điều bất thường vì việc dự kiến trước tất cả các tình huống xảy ra là rất khó khăn.

(Phụ lục 1: Tham khảo chương trình kiểm toán khoản mục nợ phải trả người bán theo mẫu chung)

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 đã trình bày một cách khái quát những kiến thức cơ bản về kiểm toán nói chung và giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán nói riêng bằng việc trình bày những khái niệm cơ bản về các bước lập kế hoạch kiểm toán, nêu được vai trò của công tác lập kế hoạch kiểm toán. Bên cạnh đó, chương 1 cũng hệ thống hóa các bước trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán theo quy định của các chuẩn mực kiểm toán đã ban hành.

Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán là giai đoạn đầu tiên trong một quy trình kiểm toán nhưng lại là một giai đoạn quan trọng đối với mỗi cuộc kiểm toán vì nếu thực hiện tốt giai đoạn này, KTV sẽ khoanh vùng được rủi ro, tạo tiền đề tốt cho các bước công việc trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Từ đó, sẽ giúp cho các công ty kiểm toán tiết kiệm được thời gian và chi phí kiểm toán nhưng hiệu quả công việc vẫn tăng lên.

Trên đây là cơ sở lý luận về giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC. Chương 2 sẽ trình bày thực tế công tác lập kế hoạch kiểm toán tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam- chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM

2.1. TỔNG QUAN VỀ CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM

2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển

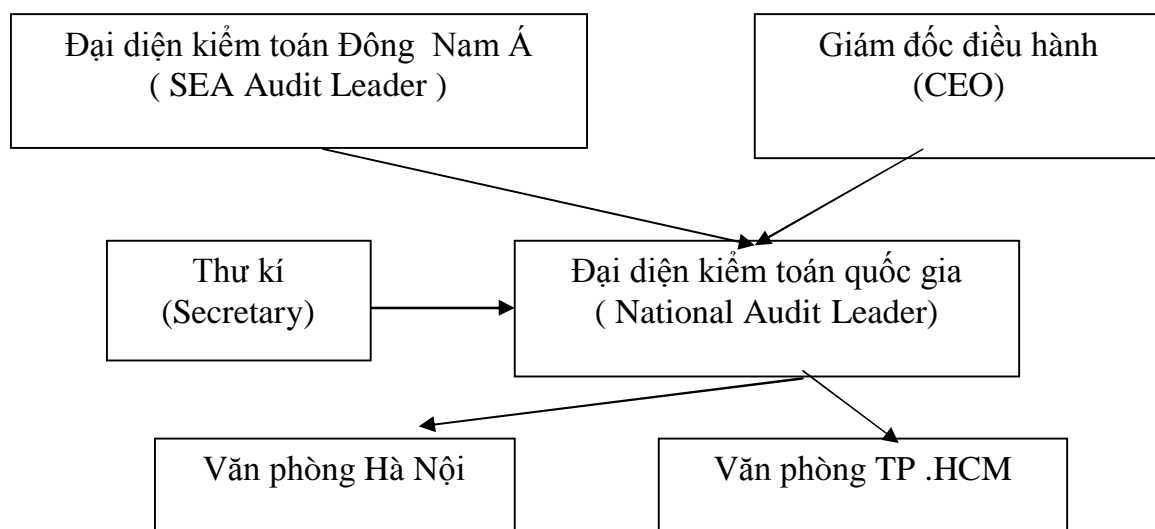
Công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) được thành lập năm 1991 theo Quyết định số 165TC/QĐ/TCCB ngày 13 tháng 5 năm 1991 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và chuyển sang công ty TNHH một thành viên theo Quyết định số 1927/QĐ-BTC ngày 30/06/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh Công ty Trách nhiệm hữu hạn một thành viên số 0104000112 ngày 19 tháng 01 năm 2004 do Sở Kế hoạch và Đầu tư thành phố Hà Nội cấp. Ngày 7/5/2007, Công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) đã hoàn thành việc chuyển đổi sở hữu và trở thành thành viên của Deloitte Southeast Asia - một trong bốn hãng kiểm toán lớn nhất thế giới. Theo Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh số 0102030181 do Sở Kế hoạch và Đầu tư Thành phố Hà Nội cấp ngày 18/10/2007, công ty đã chính thức đổi tên từ “*Công ty Kiểm toán Việt Nam*” thành “*Công ty TNHH Deloitte Việt Nam*” từ ngày 01/11/2007.

Công ty TNHH Deloitte Việt Nam - tiền thân trước đây là công ty kiểm toán VACO - là công ty kiểm toán đầu tiên và lớn nhất ở Việt Nam cung cấp dịch vụ chuyên ngành cho nhiều khách hàng lớn thuộc mọi thành phần kinh tế như doanh nghiệp liên doanh, doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp thuộc sở hữu nhà nước và các dự án quốc tế.

Hiện tại, Công ty TNHH Deloitte Việt Nam là đại diện hợp pháp của Deloitte Touche Tohmatsu với sự hỗ trợ về mọi mặt từ các văn phòng của Deloitte Touche Tohmatsu trên toàn cầu.

2.1.2. Cơ cấu tổ chức

Ngoài trụ sở chính ở Hà Nội, Deloitte có chi nhánh ở thành phố Hồ Chí Minh với đội ngũ gần 400 nhân viên hoạt động trong các lĩnh vực : kiểm toán, tư vấn thuế, tư vấn tài chính và các dịch vụ liên quan.



Hình 2.1: Sơ đồ tổ chức của công ty Deloitte Việt Nam

2.1.3. Phương hướng và mục tiêu hoạt động

Phương hướng của công ty Deloitte Việt Nam là luôn hoạt động theo nguyên tắc độc lập về mọi mặt, khách quan và tuyệt đối bảo mật. Deloitte luôn đặt chất lượng dịch vụ, hiệu quả tài chính và uy tín nghề nghiệp lên hàng đầu với phương châm :

“ Luôn cung cấp mọi dịch vụ khách hàng cần chứ không chỉ những dịch vụ đã có, với chất lượng cao vượt trên sự mong đợi của khách hàng và nhân viên trong công ty”.

Các mục tiêu của công ty luôn hướng đến :

- Đào tạo và phát triển con người, không ngừng nâng cao năng lực chuyên môn cũng như khả năng giao tiếp.
- Phát triển công ty cả về quy mô lẫn chất lượng dịch vụ cung cấp.
- Xây dựng, củng cố và mở rộng quan hệ với khách hàng, cơ quan, tổ chức có liên quan.

Trong suốt những năm qua, Công ty đã luôn cố gắng phấn đấu theo phương hướng và mục tiêu đề ra, và đã hình thành một văn hóa – Văn hóa Deloitte, gắn liền với yếu tố con người và sự chia sẻ. Đây chính là đặc trưng nổi bật và cũng là niềm tự hào của mỗi nhân viên trong Deloitte. Chính ở nơi đây đã tạo ra môi trường

thuận lợi để các cá nhân có thể phát triển hết khả năng của mình, cùng chia sẻ kiến thức chuyên môn để tiến bộ trong nghề nghiệp và hướng đến thành công.

2.1.4. Những dịch vụ cung cấp

- ❖ Dịch vụ kiểm toán : “ Chất lượng, khách quan và độc lập “
 - Kiểm toán độc lập
 - Dịch vụ kiểm soát rủi ro của doanh nghiệp
- ❖ Dịch vụ tư vấn thuế : “Trợ giúp khách hàng tạo dựng giá trị thông qua giải pháp thuế toàn diện và hiệu quả “. Một số dịch vụ thuế như :
 - Hoạch định chiến lược thuế
 - Cơ cấu kinh doanh có hiệu quả cho mục đích thuế
 - Soát xét tính tuân thủ luật thuế của doanh nghiệp
 - Lập kế hoạch, tính toán và kê khai thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập cá nhân.
- ❖ Dịch vụ tư vấn và giải pháp doanh nghiệp
 - Dịch vụ tư vấn tài chính doanh nghiệp
 - Dịch vụ tư vấn giải pháp quản lý
 - Dịch vụ hỗ trợ dự án
 - Dịch vụ kế toán
- ❖ Dịch vụ đào tạo và quản lý nguồn nhân lực
 - Tổ chức đào tạo và hội thảo.
 - Quản lý nguồn nhân lực.

2.1.5. Điểm nét về phần mềm Audit System/2 – AS/2

Phần mềm AS/2 giúp kiểm toán viên đơn giản hóa công việc, cải thiện tính hiệu quả của cuộc kiểm toán. Đây là hệ thống kiểm toán tiên tiến được áp dụng thống nhất cho mọi thành viên của Deloitte Touche Tohmatsu trên toàn cầu, đảm bảo cho các cuộc kiểm toán đạt tiêu chuẩn quốc tế. Tuy nhiên, vì đặc thù riêng, hệ thống phần mềm thông minh này đã được chỉnh sửa để phù hợp với môi trường và pháp luật Việt Nam. Đến nay AS/2 đã trở thành một công cụ hết sức hữu hiệu trong

hoạt động kiểm toán của công ty kiểm toán Deloitte Việt Nam. Có thể nói rằng AS/2 là niềm tự hào của các nhân viên Deloitte.

Phần mềm AS/2 bao gồm :

➤ **1000** : Lập kế hoạch (Planning) : Gồm các bước để phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm toán:

- 1100 : Kế hoạch giao dịch và phục vụ khách hàng.
- 1200 : Đánh giá rủi ro kiểm toán và môi trường kiểm toán.
- 1300 : Các điều khoản thực hiện hợp đồng kiểm toán.
- 1400 : Tìm hiểu hoạt động của khách hàng.
- 1500 : Tìm hiểu quy trình kế toán áp dụng.
- 1600 : Các thủ tục phân tích sơ bộ.
- 1700 : Xác định mức độ trọng yếu.
- 1800 : Đánh giá rủi ro và lập kế hoạch kiểm toán.

➤ **2000** : Báo cáo (Reporting) : Đây là phần lưu giữ các loại báo cáo liên quan đến cuộc kiểm toán (Báo cáo kiểm toán, Báo cáo tài chính, các giấy tờ liên quan do khách hàng cung cấp...)

➤ **3000** : Quản lý kiểm toán: Gồm các file liên quan đến quá trình thực hiện và đánh giá dịch vụ khách hàng.

➤ **4000** : Kiểm soát: Liên quan đến kết luận của kiểm toán viên về kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.

➤ **5000** : Kiểm tra chi tiết tài sản: Liên quan đến kiểm tra chi tiết các tài khoản thuộc phần tài sản (vốn bằng tiền, hàng tồn kho, tài sản cố định...)

➤ **6000** : Kiểm tra chi tiết công nợ: Liên quan đến phần kiểm tra chi tiết các tài khoản thuộc phần công nợ (Nợ phải thu, nợ phải trả...)

➤ **7000** : Kiểm tra chi tiết nguồn vốn.

➤ **8000** : Kiểm tra chi tiết các tài khoản có liên quan đến thu nhập, chi phí (doanh thu, giá vốn hàng bán...)

Việc thực hiện quy trình kiểm toán BCTC nói chung và quy trình lập kế hoạch kiểm toán BCTC nói riêng tại công ty Deloitte Việt Nam đã được các chi nhánh kiểm

toán áp dụng thống nhất, tuân thủ theo quy trình kiểm toán một cách nghiêm ngặt. Xem xét hồ sơ kiểm toán về quy trình lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh đã mang tính đại diện cho quy trình lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam. Do điều kiện chủ quan nên tác giả đã thu thập số liệu kiểm toán tại chi nhánh thành phố Hồ Chí Minh để minh họa thực tế phần công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam.

2.2. THỰC TẾ CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM - CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Tác giả đã tiến hành khảo sát công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam- chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh trong năm 2010 bằng cách nghiên cứu hồ sơ kiểm toán của các doanh nghiệp. Số lượng khách hàng trong năm 2010 của công ty Deloitte tại chi nhánh thành phố Hồ Chí Minh khoảng 250 khách hàng, trong đó lượng khách hàng mới khoảng 50 khách hàng, còn lại đa phần là khách hàng cũ, thường niên của công ty. Cách phân loại khách hàng để kiểm toán tại Deloitte chủ yếu dựa trên quy mô hoạt động của doanh nghiệp. Theo đó, hồ sơ kiểm toán của khách hàng được phân thành ba gói:

- Khách hàng với quy mô hoạt động nhỏ (small pack)
- Khách hàng với quy mô hoạt động trung bình(middle pack)
- Khách hàng với quy mô hoạt động lớn (big pack)

◆ Đối với khách hàng hoạt động ở quy mô nhỏ, cơ sở hoạt động chủ yếu tập trung tại một hoặc một vài địa điểm với một số loại sản phẩm nhất định. Việc quản lý hoạt động của khách hàng nhỏ thường theo xu hướng quản lý từ trên xuống dưới, hệ thống kiểm soát nội bộ đơn giản, gọn nhẹ. Cách phân loại khách hàng có quy mô hoạt động nhỏ thường theo những tiêu chí sau:

- Mô hình công ty tương đối đơn giản.
- Công ty tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh hoặc cung cấp hàng hóa dịch vụ với mục tiêu hoạt động là lợi nhuận.

- Doanh thu thường bằng hoặc nhỏ hơn hai mươi triệu USD đối với doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh, dưới mười triệu USD nếu doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ.

- Số lượng nhân viên trong công ty dưới 50 người.

- Số lượng cổ đông công ty dưới 5 người.

- Hệ thống máy tính của công ty được xếp loại “ Ít sử dụng”.

- ◆ Đối với khách hàng hoạt động ở quy mô trung bình, doanh thu hoạt động sản xuất kinh doanh bằng hoặc nhỏ hơn một trăm năm mươi triệu USD, số lượng nhân viên trong công ty ít hơn 250 người và công ty không có hệ thống kiểm soát nội bộ.

- ◆ Ngược lại với doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, các doanh nghiệp với quy mô hoạt động lớn lại có mô hình tổ chức phức tạp với cách quản lý phân cấp để phù hợp với hoạt động đa dạng ở nhiều địa bàn, nhiều chi nhánh, nhiều ngành kinh doanh khác nhau. Doanh thu đối với các khách hàng ở quy mô này thường bằng hoặc lớn hơn hoặc bằng hai mươi triệu USD đối với doanh nghiệp hoạt động sản xuất và kinh doanh, mười triệu USD đối với doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ.

Qua nghiên cứu, xem xét hồ sơ kiểm toán cũng như trao đổi với các cá nhân có liên quan, tác giả nhận thấy rằng công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại Deloitte đã thực sự được quan tâm đáng kể. Phần lập kế hoạch kiểm toán được lưu ý trong chỉ mục 1000 trong hồ sơ kiểm toán với đầy đủ các thủ tục cần thiết ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. Trong khi đó thực tế tại các công ty kiểm toán trong nước, công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC còn rất sơ sài, thậm chí một số công ty kiểm toán còn bỏ qua khâu lập kế hoạch này. Căn cứ vào gói dữ liệu kiểm toán theo quy định tại công ty Deloitte, tác giả chọn ngẫu nhiên ở mỗi loại quy mô hoạt động doanh nghiệp năm bộ hồ sơ và tiến hành nghiên cứu, xem xét kết hợp với quá trình phỏng vấn các KTV đã thực hiện kiểm toán các khách hàng này và đưa ra những nhận xét về thực tế công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại Deloitte như sau:

- Tất cả các hồ sơ kiểm toán tại Deloitte đều rất chú trọng đến phân lập kế hoạch kiểm toán BCTC, một công đoạn tưởng chừng như không quan trọng nhưng lại có quyết định đáng kể đến chất lượng của cuộc kiểm toán.

- Công ty Deloitte Việt Nam bắt buộc phải tuân thủ theo quy trình kiểm toán đã được xây dựng một cách đầy đủ, chi tiết và có sự kiểm tra chéo giữa các thành viên của Deloitte trên toàn cầu. Do đó, thực tế của quá trình lập kế hoạch kiểm toán BCTC đối với từng loại khách hàng dù có quy mô hoạt động lớn, vừa hay nhỏ (theo sự phân chia theo gói dữ liệu kiểm toán) đều tuân thủ theo quy trình đã được Deloitte xây dựng. Hay nói cách khác, qua quá trình khảo sát hồ sơ, tác giả nhận thấy rằng tất cả các bước công việc trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC đều được thực hiện đầy đủ, chi tiết theo như quy trình kiểm toán mà Deloitte đã đề ra.

Chính vì lý do đó, tác giả chọn vài bộ hồ sơ điển hình trong năm 2010 tại chi nhánh Thành phố Hồ Chí Minh để minh họa thực tế cho công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam.

2.2.1. Các công việc thực hiện trước khi lập kế hoạch kiểm toán:

Trước khi lập kế hoạch kiểm toán cho các khách hàng đã chấp nhận dịch vụ kiểm toán của mình, các KTV tại Deloitte đều thực hiện một số công việc trước kiểm toán như sau:

- Đánh giá kiểm soát và xử lý rủi ro cuộc kiểm toán.
- Lựa chọn nhóm kiểm toán.
- Thiết lập các điều khoản của hợp đồng kiểm toán.

2.2.1.1. *Đánh giá kiểm soát và xử lý rủi ro cuộc kiểm toán*

Đánh giá rủi ro chấp nhận hợp đồng kiểm toán là việc đánh giá rủi ro kinh doanh mà công ty kiểm toán sẽ gặp phải nếu chấp nhận hợp đồng kiểm toán đó. Công việc này được thực hiện trong giai đoạn tiền kiểm toán, trước khi ký kết hợp đồng kiểm toán với khách hàng. Chính vì vậy, công việc đầu tiên mà Deloitte làm trước khi chấp nhận kiểm toán đối với một khách hàng bao giờ cũng là đánh giá rủi ro của hợp đồng này để xem liệu có thể tiếp tục hoặc bắt đầu tiến hành kiểm toán cho khách hàng đó không và để có thể xây dựng một kế hoạch kiểm toán hợp lý khi

chấp nhận hợp đồng đó. Các tài liệu và thông tin thu thập được trong giai đoạn này được tập hợp trên các chỉ mục:

- Chỉ mục 1100 “Kế hoạch giao dịch và phục vụ khách hàng” .
- Chỉ mục 1200 “Đánh giá rủi ro kiểm toán và môi trường kiểm toán”

Hàng năm, Deloitte gửi thư chào hàng tới các khách hàng kể cả khách hàng truyền thống lẫn khách hàng mới để giới thiệu các dịch vụ mà Công ty cung cấp. Thư chào hàng cũng là cơ sở để thiết lập các điều khoản trong hợp đồng. Trước khi hợp đồng kiểm toán, kiểm toán viên phải thu thập những thông tin chung nhất về khách hàng kiểm toán để có thể đưa ra những nhận định ban đầu về rủi ro của hợp đồng và đưa đến kết luận có thực hiện kiểm toán cho khách hàng đó hay không. Những thông tin này thường tập trung vào: đặc điểm, ngành nghề, lĩnh vực hoạt động kinh doanh của khách hàng; hình thức sở hữu; quy mô của khách hàng; các đối thủ cạnh tranh; tổ chức bộ máy quản lý.... và thường được lưu trong hồ sơ kiểm toán chung.

Bất kỳ một cuộc kiểm toán nào cũng có thể xảy ra rủi ro. Chính sách của Deloitte quy định: tùy thuộc vào thực tế và khả năng suy đoán dựa trên sự đánh giá tổng thể và kinh nghiệm có thể đánh giá rủi ro của cuộc kiểm toán ở một trong các mức sau:

- Bình thường (Normal)
- Cao hơn bình thường (Greater than normal)
- Rất cao (Much greater than normal)

Mục đích của việc đánh giá rủi ro kiểm toán là giúp KTV quyết định có chấp nhận kiểm toán cho khách hàng hay không và để từ đó xây dựng nên chương trình kiểm toán cho phù hợp với rủi ro đó. Mức độ đánh giá rủi ro kiểm toán phụ thuộc vào thực tế và khả năng suy đoán dựa trên sự đánh giá tổng thể và kinh nghiệm của KTV. Nếu rủi ro kiểm toán được đánh giá là bình thường thì cuộc kiểm toán được chấp nhận mà không cần xem xét gì thêm. Nếu rủi ro kiểm toán được đánh giá là cao hơn bình thường thì chủ nhiệm kiểm toán phụ trách hợp đồng phải thu thập thêm sự đồng ý của các chủ nhiệm kiểm toán khác phù hợp với chính sách và thủ

tục trong công ty. Nếu rủi ro kiểm toán được đánh giá là rất cao thì Giám đốc phải xem xét để đưa ra kết luận cuối cùng.

Việc đánh giá rủi ro ban đầu thường được giao cho các KTV có nhiều kinh nghiệm. Việc xử lý rủi ro kiểm toán giúp cho ban giám đốc xác định được mối quan hệ giữa rủi ro với các sai sót tiềm tàng và số dư các tài khoản, tăng cường quản lý cuộc kiểm toán cũng như thận trọng khi đặt sự tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ.

Qua nghiên cứu tài liệu hồ sơ kiểm toán năm 2009 của hai khách hàng A và B, việc đánh giá kiểm soát và xử lý rủi ro cuộc kiểm toán là bước công việc đầu tiên trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán và được lưu ở chỉ mục 1210. Công ty A là công ty chuyên hoạt động trong lĩnh vực nghiên cứu, sản xuất, phát triển thị trường hạt giống rau và hoa quả cho thị trường trong nước và nước ngoài. Dựa theo tiêu chí phân loại của Deloitte thì khách hàng này nằm ở quy mô nhỏ và lại khách hàng mới của Deloitte trong năm 2009. Trong khi đó, công ty B là công ty liên doanh tại Việt Nam, chuyên hoạt động trong lĩnh vực sản xuất khăn giấy, tã lót trẻ em, băng vệ sinh và các sản phẩm cá nhân khác dành cho phụ nữ. Công ty B là một trong những khách hàng thường niên của Deloitte, được xếp loại theo quy mô hoạt động lớn.

Nghiên cứu bảng trả lời câu hỏi của chủ nhiệm kiểm toán về đánh giá rủi ro trước khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán, tác giả thấy rằng tại công B- một khách hàng thường niên của Deloitte, không có rủi ro nào có khả năng xảy ra khi chấp nhận kiểm toán. Tuy nhiên, tại công ty A, hoạt động kinh doanh của công ty đang có chiều hướng giảm dần, lại thêm có sự bất động trong nội bộ công ty. Điều này sẽ dẫn đến nguy cơ bất ổn về tính hoạt động liên tục tại công ty. Qua phỏng vấn các KTV đã tham gia kiểm toán tại công ty B, tác giả đã biết được rằng các KTV đã yêu cầu công ty gửi thư cam kết về hoạt động liên tục của công ty và lưu vào hồ sơ kiểm toán. (*Phụ lục 2: Bảng câu hỏi về đánh giá rủi ro trước khi chấp nhận hợp đồng kiểm toán của công ty A và B và phụ lục 3 : Thư cam kết của công ty A*)

2.2.1.2. Lựa chọn nhóm kiểm toán

Nhân sự tham gia từng cuộc kiểm toán do trưởng phòng kiểm toán lựa chọn và sắp xếp, trình Giám đốc phê duyệt. Tùy theo yêu cầu cụ thể của từng cuộc kiểm

toán mà số lượng và trình độ của các thành viên tham gia nhóm kiểm toán luôn được sắp xếp và điều chỉnh phù hợp, đảm bảo cuộc kiểm toán đem lại hiệu quả cao nhất. Trưởng nhóm kiểm toán trực tiếp giám sát công việc kiểm toán tại đơn vị khách hàng, chịu trách nhiệm trước trưởng phòng về các kết quả kiểm toán. Trưởng phòng thực hiện soát xét lại kết quả kiểm toán trước khi trình giám đốc phê duyệt.

Xem xét file hồ sơ kiểm toán ở phần lựa chọn nhóm kiểm toán, tác giả nhận thấy đối với công ty A là khách hàng mới hoạt động trong lĩnh vực sản xuất thương mại nên các KTV được lựa chọn là những người đã có kinh nghiệm trong lĩnh vực trên. Còn đối với công ty B là khách hàng thường niên nên chủ nhiệm kiểm toán đã sắp xếp các KTV đã từng tham gia cuộc kiểm toán năm trước với mục đích làm giảm đi thời gian tìm hiểu khách hàng cũng như hoạt động kinh doanh của họ.

2.2.1.3. Thiết lập và ký kết các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán

Sau khi chấp nhận kiểm toán cho khách hàng, đồng thời với việc lựa chọn nhóm kiểm toán, trưởng phòng kiểm toán cũng tiến hành thảo luận trực tiếp với khách hàng về các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán. Sau khi hai bên đã đi đến thống nhất về các điều khoản ghi trong hợp đồng, bộ phận hành chính của Deloitte sẽ soạn thảo một hợp đồng để hai bên ký kết và lưu giữ trong hồ sơ kiểm toán.

2.2.2. Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát

Trên cơ sở hợp đồng kiểm toán đã ký kết, chủ nhiệm kiểm toán gửi cho khách hàng một thư yêu cầu cung cấp tài liệu cần thiết cho cuộc kiểm toán, và phân công nhiệm vụ cho nhóm KTV. Sau khi đã nhận đủ các tài liệu cần thiết cho cuộc kiểm toán do khách hàng cung cấp và thảo luận về kế hoạch kiểm toán tổng quát cho cuộc kiểm toán theo các bước sau:

- ◆ Tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng.
- ◆ Tìm hiểu môi trường kiểm soát.
- ◆ Tìm hiểu các chu trình kế toán.
- ◆ Thực hiện các bước phân tích tổng quát.
- ◆ Xác lập mức trọng yếu

Trong bước lập kế hoạch kiểm toán tổng quát, các thông tin về khách hàng và KTV thu thập được sẽ đầy đủ và có hệ thống hơn so với các thông tin khái quát ban đầu mà KTV đã thu thập ban đầu để đánh giá rủi ro cuộc kiểm toán ở bước trước.

2.2.2.1. Tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng

Chuẩn mực Kiểm toán VAS 310- Hiểu biết về tình hình kinh doanh có quy định “Để thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính, KTV phải có hiểu biết đầy đủ về tình hình kinh doanh nhằm đánh giá và phân tích được các sự kiện, nghiệp vụ và thực tiễn hoạt động của đơn vị mà theo KTV thì có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính”. Do đó, việc tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng là một việc làm hết sức cần thiết trong cuộc kiểm toán. Hơn nữa, qua việc tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng sẽ giúp KTV đưa ra những xét đoán chuyên môn về tính hợp lý của rủi ro kiểm toán được đánh giá ban đầu, đưa ra một kế hoạch kiểm toán hiệu quả.

Những thông tin mà KTV tìm hiểu để hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng là:

+ Những nhân tố nội bộ ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh của khách hàng như chủ sở hữu và cơ cấu tổ chức; mô hình tổ chức, hoạt động kinh doanh, mục tiêu kinh doanh, ban giám đốc ...

+ Những nhân tố bên ngoài ảnh hưởng đến hoạt động kinh doanh của khách hàng như những nhân tố ngành, mục tiêu kinh doanh chung...

Đối với khách hàng mới, những hiểu biết về hoạt động kinh doanh có được thông qua việc thu thập tài liệu từ Ban giám đốc, qua việc quan sát thực tế, phỏng vấn khách hàng, xem xét các báo cáo quản trị hoặc lấy thông tin từ bên ngoài.

Đối với khách hàng thường niên, những hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng sẽ được nhóm kiểm toán rút ra từ những hồ sơ kiểm toán năm trước, đồng thời có sự cập nhật những thông tin mới thu thập trong năm hiện hành.

Tại Deloitte Việt Nam, qua trao đổi với các KTV, tác giả thấy rằng khảo sát thực tế tại đơn vị khách hàng là một trong những biện pháp quan trọng để thu thập bằng chứng kiểm toán. Việc khảo sát thực tế giúp cho các KTV có thể nhận biết

một cách nhanh nhất về cách thức tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, phong cách quản lý cũng như tác phong làm việc tại đơn vị (*Phụ lục 4 và 5: Tìm hiểu tình hình hoạt động của công ty A và B*)

2.2.2.2. Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ ở mức độ bao quát

Việc tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm tìm ra những điểm mạnh, yếu của hệ thống KSNB, từ đó xác định mức độ tin cậy vào hệ thống KSNB, xác định rủi ro trong các phân hành để có thể tăng hoặc giảm mức độ và phạm vi kiểm tra trong từng phân hành. Theo phương pháp kiểm toán tại Deloitte, ở giai đoạn tìm hiểu hệ thống kiểm soát ở mức độ bao quát, KTV phải đạt được sự hiểu biết về bốn nhân tố sau: môi trường kiểm soát, đánh giá rủi ro, hệ thống thông tin và kiểm tra giám sát.

◆ Môi trường kiểm soát:

Mục tiêu của môi trường kiểm soát là thiết lập và thúc đẩy các hành xử tập thể hướng đến việc đạt được hệ thống kiểm soát nội bộ có hiệu quả cho việc lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy.

Môi trường kiểm soát bao gồm các điều kiện mà theo đó kiểm soát nội bộ của công ty được thiết kế và thực hiện bao gồm bộ phận quản trị, người chịu trách nhiệm trước pháp luật và các thái độ, nhận thức, hành động của những người chịu trách nhiệm trước pháp luật và ban quản trị, liên quan đến kiểm soát nội bộ trong công ty và tầm quan trọng của nó. Môi trường kiểm soát ảnh hưởng đến ý thức kiểm soát của những người trong môi trường đó. Nó là nền tảng cho các yếu tố khác của kiểm soát nội bộ.

Việc tồn tại một môi trường kiểm soát tốt là một yếu tố quan trọng trong việc đánh giá rủi ro có thể xảy ra các sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính. Đặc biệt, nó làm giảm nguy cơ sai sót, hoặc gian lận, thậm chí một môi trường kiểm soát tốt giúp ngăn ngừa một cách tuyệt đối không để xảy ra lỗi hoặc gian lận. Tuy nhiên, sự yếu kém trong môi trường kiểm soát sẽ làm giảm hiệu quả của các thành phần kiểm soát nội bộ và ảnh hưởng đến khả năng của KTV trong việc đánh giá chiến lược tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ và đánh giá rủi ro, đặc biệt là các rủi ro do gian lận.

Đối với khách hàng thường niên, các thông tin về môi trường kiểm soát thường ít khi thay đổi qua các năm, vì vậy nhóm kiểm toán của Deloitte sẽ cập nhật các thông tin này trong hồ sơ kiểm toán năm trước để dùng cho việc kiểm toán năm nay.

Đối với khách hàng mới, để có thể có được sự hiểu biết về môi trường kiểm soát, chủ nhiệm kiểm toán sẽ tiến hành những buổi gặp gỡ trực tiếp với ban giám đốc khách hàng, qua đó ban giám đốc khách hàng sẽ cung cấp cho chủ nhiệm kiểm toán những thông tin về cơ cấu tổ chức và quản lý điều hành trong nội bộ đơn vị mình. Đồng thời, qua việc tiếp xúc này, chủ nhiệm kiểm toán cũng hiểu biết được phần nào về đặc điểm, phong cách làm việc của bộ phận lãnh đạo - một yếu tố cấu thành quan trọng trong môi trường kiểm soát của công ty khách hàng. Qua đó, KTV có thể đánh giá tổng thể về thái độ, nhận thức hoạt động của nhà lãnh đạo khách hàng nhằm khẳng định tính hợp lý của độ tin cậy và hệ thống KSNB trong toàn bộ độ tin cậy kiểm toán.

◆ Đánh giá rủi ro:

Tất cả mọi hoạt động diễn ra tại đơn vị đều có khả năng phát sinh rủi ro và khó kiểm soát được tất cả. Để có thể giới hạn rủi ro có thể ở mức chấp nhận được, nhà quản lý phải xác định được mục tiêu ở đơn vị, nhận dạng và phân tích rủi ro để từ đó có thể kiểm soát được rủi ro. Mục tiêu của việc đánh giá rủi ro là thiết lập và duy trì một quy trình hiệu quả để xác định, phân tích và quản trị rủi ro cho việc lập báo cáo tài chính một cách đáng tin cậy.

Vì rủi ro rất khó định lượng nên đây là một công việc phức tạp. Không có một quy trình chính thức nào để xác định và kiểm tra các rủi ro một cách thường xuyên. Tuy nhiên, các rủi ro tài chính mà công ty có khả năng phải đối mặt bao gồm rủi ro về các khoản nợ, rủi ro về tính thanh khoản, rủi ro về ngoại tệ và vấn đề kiểm soát phải được thực hiện qua nhiều năm hoạt động kinh doanh để chỉ ra được các nguy cơ rủi ro có liên quan.

◆ Kiểm tra giám sát:

Kiểm tra giám sát là nhân tố cuối cùng trong hệ thống kiểm soát nội bộ. Giám sát là quá trình mà người quản lý đánh giá chất lượng của hệ thống kiểm soát. Điều

quan trọng trong giám sát là phải xác định kiểm soát nội bộ có vận hành đúng như thiết kế và có cần thiết phải sửa đổi cho phù hợp với từng giai đoạn phát triển của đơn vị hay không? Hay nói cách khác đi, mục tiêu của kiểm tra giám sát là nhằm phát hiện và sửa chữa những yếu kém về kiểm soát thông qua toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ trong báo cáo tài chính.

Giám sát quá trình kiểm soát là quá trình đánh giá hiệu quả của việc thực hiện kiểm soát nội bộ theo thời gian. Nó bao gồm việc đánh giá thiết kế và các hoạt động kiểm soát trên cơ sở kịp thời và có những hành động sửa chữa cần thiết được điều chỉnh theo những thay đổi của môi trường. Ban quản trị thực hiện giám sát kiểm soát thông qua các hoạt động liên tục, đánh giá riêng hoặc kết hợp chung. Các hoạt động giám sát liên tục được xây dựng thường xuyên trên các hoạt động thông thường của doanh nghiệp, bao gồm các hoạt động giám sát, quản lý thường xuyên và các hành động cá nhân khác khi thực hiện nhiệm vụ của họ. Quy mô và mức độ thường xuyên của việc đánh giá riêng sẽ phụ thuộc vào việc đánh giá rủi ro và tính hiệu quả của quá trình giám sát liên tục.

Tác giả đã nghiên cứu hồ sơ kiểm toán của hai công ty A và B và nhận thấy cả hai công ty đều thực hiện công việc tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ theo như quy trình kiểm toán mà Deloitte đã đề ra. Để có được sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ ở mức độ tổng thể, các KTV tại Deloitte tìm hiểu các tài liệu do khách hàng cung cấp, phỏng vấn trực tiếp ban quản trị kết hợp với quan sát thực tế công tác điều hành hoạt động tại đơn vị khách hàng.

Với mỗi yếu tố trên, KTV phải tìm hiểu mục tiêu kiểm soát của đơn vị, cách đơn vị thực hiện kiểm soát. Sau đó, KTV sẽ tìm bằng chứng cho việc đơn vị đã thực hiện được mục tiêu và đánh giá về việc thiết kế và thực hiện mục tiêu kiểm soát đó tại đơn vị (*Phụ lục 6: minh họa phần tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty A*).

Ở cả hai công ty A và B, qua nghiên cứu hồ sơ kiểm toán, KTV thấy rằng không có yếu kém nào trong kiểm soát được xác định và kết luận rằng những yếu tố cấu thành nên kiểm soát nội bộ đã hỗ trợ tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ và tin cậy vào việc xử lý các thông tin tài chính.

2.2.2.3. Tìm hiểu các quy trình kế toán được áp dụng

Theo phương pháp kiểm toán tại Deloitte, mục đích của việc tìm hiểu các quy trình kế toán là giúp cho việc xác định và đánh giá đầy đủ các rủi ro liên quan đến sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính. Ngoài ra, việc tìm hiểu các quy trình này cũng giúp cho việc thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục.

Tại Deloitte, thông thường có sáu chu trình trong một doanh nghiệp bao gồm:

- Chu trình chi phí
- Chu trình quản lý hàng tồn kho
- Chu trình doanh thu
- Chu trình tiền lương
- Chu trình tài sản cố định
- Chu trình báo cáo tài chính

Theo đó, KTV sẽ đi tìm hiểu từng chu trình để xem tại mỗi chu trình đó, có những rủi ro tiềm tàng nào mà sẽ ảnh hưởng đến báo cáo tài chính hay không?

Qua trao đổi với các KTV và xem xét các quy trình kế toán được lưu trong hồ sơ kiểm toán tại công ty A và B, tác giả nhận thấy rằng ở cả hai hồ sơ kiểm toán khách hàng, KTV đều thực hiện việc xem xét sáu quy trình kế toán đã được Deloitte quy định sẵn.

□ Đối với quy trình tiền lương: KTV thực hiện xem xét từ giai đoạn tuyển dụng nhân sự, chấm công, tính lương, trả lương, kết thúc hợp đồng lao động và thiết lập file nhân sự .

□ Đối với quy trình chi phí: KTV thực hiện tìm hiểu các hoạt động từ việc mua hàng, xử lý khoản phải trả, trả tiền mua hàng và lưu trữ dữ liệu nhà cung cấp.

□ Đối với quy trình quản lý hàng tồn kho: KTV xem xét tìm hiểu các giai đoạn quản lý hàng tồn kho, nhận và bảo quản vật liệu, đặt mua nguyên vật liệu, chi phí hàng tồn kho, giao thành phẩm.

□ Đối với quy trình doanh thu: KTV tìm hiểu việc quản lý đơn đặt hàng, hóa đơn, hàng bán bị trả lại, chính sách chiết khấu, giá bán và chính sách phân phối, việc thanh toán tiền và duy trì tập tin về khách hàng.

□ Đối với quy trình tài sản cố định: KTV tìm hiểu công việc mua tài sản cố định, khấu hao tài sản cố định, thanh lý tài sản cố định, quản lý tài sản cố định.

□ Đối với quy trình báo cáo tài chính: KTV tìm hiểu các bước công việc từ việc ghi nhận những nghiệp vụ kinh tế phát sinh đến quá trình lập báo cáo tài chính. Ngoài ra, còn xem xét các việc ghi nhận các bút toán điều chỉnh và việc lập báo cáo quản trị.

Ở cả hai hồ sơ kiểm toán của công ty A và B, tác giả thấy rằng phần tìm hiểu sáu quy trình kế toán của hai công ty A và B đều được các KTV tìm hiểu và trình bày rõ ràng. Phần tìm hiểu quy trình kế toán tại hai công ty A và B sẽ giúp KTV nhận thấy được một số rủi ro ảnh hưởng đến số dư của từng tài khoản. Các rủi ro này sẽ được tác giả trình bày ở phần lập kế hoạch kiểm tra chi tiết đối với từng số dư tài khoản.

2.2.2.4. Tìm hiểu về vấn đề xếp loại sử dụng máy tính:

Phương pháp kiểm toán tại Deloitte yêu cầu KTV phải thực hiện việc tìm hiểu về vấn đề xếp loại sử dụng máy tính ở 3 cấp độ “rất nhiều”, “nhiều” hay “ít” để xác định bản chất và phạm vi yêu cầu của việc tìm hiểu quy mô sử dụng máy tính của công ty, nếu cần thiết phải có sự hỗ trợ của chuyên gia công nghệ thông tin.

Tác giả đã nghiên cứu hồ sơ kiểm toán tại hai công ty A và B và nhận thấy quá trình tìm hiểu vấn đề xếp loại sử dụng máy tính đều được áp dụng. Công ty A hoạt động với quy mô nhỏ, sử dụng phần mềm kế toán Soft-T do chính bộ phận công nghệ thông tin của công ty soạn thảo. Phần mềm này tương đối đơn giản cho việc tổng hợp thông tin và xử lý báo cáo tài chính. Công ty vẫn sử dụng excel để tính toán khoản trả trước, tài sản cố định và tiền lương. Qua trao đổi với kế toán trưởng công ty và trả lời bảng câu hỏi bao gồm về phạm vi sử dụng máy tính, mức độ phức tạp của môi trường máy tính và tầm quan trọng của máy tính trong môi trường kinh doanh, KTV đã nhận thấy rằng phạm vi sử dụng và tầm quan trọng của hệ thống đối với hoạt động kinh doanh của công ty khách hàng là có giới hạn. Môi trường máy tính cũng không phức tạp. Việc đối chiếu và các bảng biểu được xuất ra

từ hệ thống ra file excel để kiểm tra lại. KTV có thể kết luận xếp loại sử dụng máy tính ở công ty khách hàng “Ít” (*Phụ lục 7: Bảng mẫu xếp loại sử dụng máy tính*)

Ngược lại công ty B lại hoạt động với quy mô lớn, công ty đã áp dụng hệ thống ERP, chạy trên dữ liệu cốt lõi từ Oracle. Theo đó, tất cả mọi giao dịch được xử lý tại công ty con và được chuyển trực tiếp vào máy chủ của công ty mẹ đặt tại Nhật Bản. Qua trao đổi với các chuyên gia máy tính tại công ty B, KTV đã xếp loại sử dụng máy tính rất quan trọng.

Tuy nhiên, tác giả nhận thấy rằng đối với công ty A là công ty hoạt động với quy mô nhỏ nhưng vẫn được các KTV áp dụng bảng mẫu tìm hiểu mức độ sử dụng máy tính như phụ lục là không cần thiết. Đối với công ty A, việc tìm hiểu về vấn đề sử dụng máy tính trong công ty chỉ cần thông qua việc trao đổi trực tiếp với kế toán trưởng để đưa ra nhận xét mà không cần phải áp dụng bảng mẫu theo qui định của Deloitte gây lãng phí thời gian và ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán. Hơn nữa, bảng mẫu tìm hiểu mức độ sử dụng máy tính được các KTV áp dụng theo như quy trình kiểm toán mà Deloitte đã quy định sẵn được thiết kế không phù hợp với tình hình hoạt động kinh doanh của các công ty tại Việt Nam.

2.2.2.5. Thực hiện các thủ tục phân tích tổng quát

Phân tích là một thủ tục quan trọng trong kiểm toán, đó là sự so sánh giữa các thông tin khác nhau, nhằm đánh giá về các mối quan hệ và xu hướng phát triển. Bước tiếp theo KTV thực hiện các thủ tục phân tích tổng quát trên bảng cân đối tài khoản và báo cáo kết quả kinh doanh bằng cách so sánh các trị số của chỉ tiêu của năm trước so với năm nay và tìm ra sự biến động về mặt lượng của các chỉ tiêu, kết hợp mối quan hệ của các chỉ tiêu đó với các chỉ tiêu có liên quan để xem xét tính hợp lý của biến động.

Bên cạnh đó, KTV cũng cần phải tiến hành thu thập các thông tin tài chính và các thông tin phi tài chính, sau đó so sánh các thông tin và phân tích đánh giá kết quả.

Việc phân tích này chủ yếu được thực hiện bởi trưởng nhóm kiểm toán. Đối với các khách hàng thường xuyên, công việc phân tích có phần thuận lợi hơn do số

liệu trên BCTC của năm trước đã được Deloitte kiểm toán nên đáng tin cậy. Hơn nữa, KTV đã có những hiểu biết nhất định về khách hàng nên có thể hình thành những nhận định ban đầu về xu hướng biến động của khách hàng làm cơ sở phân tích sau này. Ngược lại, đối với khách hàng mới, KTV phải thu thập thông tin từ nhiều nguồn khác nhau như các thông tin về ngành, kinh nghiệm của KTV về lĩnh vực hoạt động của khách quan, xu hướng biến động của thị trường... để đảm bảo có sự đánh giá hợp lý xu hướng biến động của các chỉ tiêu.

KTV phải thực hiện thủ tục phân tích tổng quát như một phần trong việc đánh giá rủi ro, càng làm KTV hiểu rõ hơn về tình hình hoạt động của công ty vừa có được sự hiểu biết tổng quát về bảng báo cáo tài chính và những tài khoản có sự biến động bất thường so với kỳ kiểm toán trước. Quá trình thực hiện thủ tục phân tích tổng quát phải thực hiện được ba bước sau:

- Thu thập thông tin để thực hiện phân tích.
- So sánh số liệu giữa các năm trong quá trình phân tích.
- Rút ra nhận xét về số liệu trên báo cáo tài chính, xem xét những số dư tài khoản bất thường để từ đó xác định rủi ro trong các số dư tài khoản.

Căn cứ vào bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh tại công ty A được lưu trong hồ sơ kiểm toán (*phụ lục 8 và 9*) tác giả nhận thấy rằng:

- Công ty thực hiện chính sách bán hàng thu tiền ngay nên số dư tài khoản phải thu khách hàng rất ít, chỉ bao gồm khoản ứng trước cho nhà cung cấp. Tuy nhiên, do có nhiều lý do bất hợp tác giữa Việt Nam và phía nước ngoài mà hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty đã bị giảm sút rất nhiều và số dư khoản phải thu chỉ còn 26 triệu đồng và không còn khoản ứng trước cho nhà cung cấp.

- Lượng hàng tồn kho giảm mạnh từ 31.3 tỉ xuống còn 12.3 tỉ vào cuối năm do hoạt động kinh doanh bị giảm sút mạnh. Khoản phải trả cũng theo đó mà giảm đến 98%.

- Khoản chiết khấu được trả hàng quý cho khách hàng dựa trên doanh số bán hàng và tiến độ thanh toán. Khoản tiền được chiết khấu hàng quý sẽ được khấu trừ với hóa đơn bán hàng của quý tiếp theo và doanh thu được ghi nhận là số tiền thực

sau khi chiết khấu. Việc ghi nhận này sẽ không phản ánh đúng doanh thu và chiết khấu, chi phí bán hàng trong kỳ. Ngoài ra, khoản chiết khấu của quý 4 sẽ được khấu trừ vào doanh thu của quý 1 năm sau, vì vậy công ty phải tính lại khoản chiết khấu của quý 4 vào cuối năm nay, ghi nhận vào khoản chi phí phải trả.

- Doanh thu vào ngày 31/10/2010 đã giảm nhiều so với năm trước là do như công ty A không còn tập đoàn của chính nó đầu tư và chỉ định nhà cung cấp. Doanh thu trong năm này giảm 16%, và được dự báo sẽ còn sụt giảm nữa trong tương lai.

Qua việc thực hiện thủ tục phân tích bằng cách so sánh các số liệu của ngày 31/12/2009 với 31/10/2010, tác giả nhận thấy kết quả hoạt động kinh doanh của công ty đang có dấu hiệu đi xuống, thể hiện qua tài sản doanh thu, hàng tồn kho.... giảm sút. Bên cạnh đó, qua thủ tục phân tích, KTV nhận thấy cần tập trung vào chính sách phân bổ chi phí và ghi nhận khoản chi phí phải trả của công ty của công ty vào cuối năm. Hay nói rõ hơn, đó là vấn đề hạch toán khoản chiết khấu của quý này vào phần doanh thu của quý tiếp theo. Điều này dễ khiến cho người sử dụng báo cáo tài chính không thể nhận biết khoản doanh thu thực tế của công ty.

Còn đối với công ty B, qua xem xét bảng cân đối kế toán và bảng kết quả hoạt động kinh doanh (*phụ lục 10 và 11*), tác giả nhận thấy rằng doanh thu năm 2010 tăng hơn do công ty đang mở rộng thị trường tiêu thụ trong nước, tăng sản lượng xuất khẩu cũng như tập trung cao độ vào hoạt động tiếp thị quảng cáo sản phẩm. Điều này dẫn đến chi phí cho hoạt động này tăng lên. Doanh thu tăng dẫn đến giá vốn cũng tăng. Tác giả cũng thấy rằng tổng nợ phải trả của công ty đã vượt quá tổng tài sản 42.463.602.791 VNĐ. Khả năng công ty tiếp tục hoạt động sẽ phụ thuộc vào sự tài trợ từ phía các cổ đông. Các cổ đông của công ty đã xác định rằng sẽ tài trợ để công ty có khả năng thanh toán khi đến hạn

2.2.2.6. Xác lập mức trọng yếu

Đánh giá trọng yếu là một bước công việc quan trọng và là một trong những quyết định quan trọng nhất kiểm toán viên phải làm. Việc xác lập mức trọng yếu nhằm mục đích:

- Ước lượng mức độ sai phạm có thể chấp nhận được cho mục đích báo cáo;

- Xác định phạm vi kiểm toán;
- Xác định bản chất, thời gian, quy mô của các quy trình kiểm toán áp dụng;
- Đánh giá tác động của những sai sót có thể phát hiện được hoặc không phát hiện được trên Báo cáo tài chính.

Việc đánh giá trọng yếu phụ thuộc rất nhiều vào kinh nghiệm, trình độ chuyên môn và óc xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên, do vậy tại Deloitte, công việc này thường do chủ nhiệm kiểm toán thực hiện. Việc đánh giá mức trọng yếu trong thực tế kiểm toán tại Deloitte thường được làm ngay sau khi chấp nhận kiểm toán cho khách hàng. Vì mức trọng yếu này không chỉ được sử dụng để ước lượng mức độ sai sót có thể chấp nhận được cho báo cáo tài chính, sử dụng để tính cỡ mẫu cho mỗi tài khoản mà ngay ở phần thủ tục phân tích, mức trọng yếu này còn được KTV sử dụng để xác định mức biến động đáng kể của các số dư tài khoản.

Bảng 2.1: Hướng dẫn ước lượng về tính trọng yếu của Deloitte Touche Tohmatsu

Loại hình khách hàng	Cơ sở ước lượng	Tỷ lệ ước lượng
Công ty đăng ký trên thị trường chứng khoán	Lợi nhuận trước thuế	5% - 10%
Công ty không đăng ký trên thị trường chứng khoán	Tổng tài sản lưu động	3%
	Vốn chủ sở hữu	3%
	Lợi nhuận trước thuế	10%
	Tổng doanh thu	Giảm từ 5% đến 0.8%

Nguồn: Tài liệu DELOITTE - AS/2

Theo đó, nếu KTV xác định chọn doanh thu để xác định mức trọng yếu thì KTV sẽ dựa vào bảng hướng dẫn đánh giá trọng yếu theo chỉ tiêu doanh thu (*Phụ lục 12: Bảng đánh giá trọng yếu theo doanh thu*)

Việc xác định mức trọng yếu với mục đích là để tính được mức độ sai sót có thể chấp nhận được cho mục đích báo cáo, còn để thực hiện kiểm tra chi tiết đối với mỗi số dư tài khoản thì cần thiết phải có một mức độ trọng yếu cụ thể hơn.

Do đó, phương pháp kiểm toán AS/2 đã cung cấp cách xác định giá trị trọng yếu chi tiết (MP- monetary Precision). Giá trị trọng yếu chi tiết là giá trị được tính toán dựa vào mức trọng yếu nhưng thường nhỏ hơn mức trọng yếu đã được xác định (thường bằng 80% đến 90% mức trọng yếu). Theo quy định của Deloitte, thì tối đa của giá trị trọng yếu chi tiết bằng 90% mức trọng yếu. Nếu MP được đánh giá quá cao sẽ dẫn đến rủi ro cuộc kiểm toán sẽ tăng lên do có thể các quy trình kiểm toán được thiết lập không đạt được mục tiêu của nó. Nếu MP được đánh giá quá thấp thì các công việc thử nghiệm sẽ nhiều lên trong khi không cần thiết đến như thế dẫn đến cuộc kiểm toán sẽ không hiệu quả. Khoảng chênh lệch (10-20% PM) được gọi là tổng sai sót không được điều chỉnh (anticipated uncorrected misstatements) (= PM- MP) là tổng giá trị sai sót xác định và ước tính mà KTV ước đoán sẽ không được điều chỉnh trên toàn bộ tổng thể sai sót xác định và ước tính cuối cuộc kiểm toán. Thông thường khoảng chênh lệch này dựa trên xét đoán của KTV và kinh nghiệm từ các sai sót không được đồng ý điều chỉnh trong năm trước mà kiểm toán viên xác định là bao nhiêu % PM, nhưng tối thiểu phải bằng 10% PM.

PM còn là cơ sở dùng để tính sai sót có thể chấp nhận được của các số dư tài khoản trên toàn bộ Báo cáo tài chính. Nếu mức chênh lệch nhỏ hơn 5% x PM, kiểm toán viên có thể bỏ qua chênh lệch này mà không cần thực hiện thêm các thủ tục kiểm tra chi tiết khác.

Nghiên cứu hồ sơ kiểm toán của công ty A và B ở mục xác lập mức trọng yếu, tác giả nhận thấy rằng hai công ty đều hoạt động trong lĩnh vực sản xuất và đã đi vào hoạt động trong nhiều năm liền. Doanh thu là nhân tố quan trọng mà ban quản trị cần tập trung vào để phát triển hoạt động kinh doanh. Vì lý do đó mà KTV đã chọn doanh thu để xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ báo cáo tài chính.

Bảng 2.2 : Tính toán mức trọng yếu theo doanh thu tại công ty A và B

Chỉ tiêu	Tính toán		Hướng dẫn giải thích
	Công ty A	Công ty B	

Khoản mục lựa chọn để tính PM:	Doanh thu	Doanh thu	Việc lựa chọn doanh thu làm cơ sở để tính toán mức trọng yếu dựa trên xét đoán nghề nghiệp của KTV.
Số dư khoản mục lựa chọn để tính PM	6.250.082 USD	72.760.399 USD	Ở đây, số dư khoản mục được lựa chọn để tính PM phải được quy đổi ra USD và lấy tỉ giá bình quân liên ngân hàng ngày 31/12/2010 của công ty A và công ty B 17.941VNĐ và 16.977 VNĐ
Tính toán mức trọng yếu	154.298 USD	912.764 USD	Việc tính toán mức trọng yếu dựa vào bảng hướng dẫn đánh giá tính trọng yếu theo doanh thu.
Lựa chọn mức trọng yếu	154.000 USD	912.000 USD	KTV làm tròn mức trọng yếu.
Tổng sai sót không được điều chỉnh ước tính	15.400 USD	182.000 USD	Ở công ty A, KTV chọn mức sai sót không được điều chỉnh ở mức thấp nhất 10% (tương đương 15.400 USD) và công ty B là 20%
Giá trị trọng yếu chi tiết (MP)	138.600 USD	730.000 USD	Giá trị trọng yếu chi tiết = Giá trị trọng yếu - tổng sai sót không được điều chỉnh

◆ Theo đó, KTV sẽ xác định mức sai sót có thể chấp nhận đối với từng số dư tài khoản khi kiểm tra chi tiết:

Cụ thể, tại công ty A, giá trị sai sót có thể bỏ qua là 7.700 USD. Tại công ty B, giá trị này là 45.600 USD

2.2.3. Lập kế hoạch kiểm toán cụ thể

Mục tiêu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán cụ thể này, KTV phải xác định được mức độ rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát. Căn cứ vào mô hình độ tin cậy kiểm toán, KTV sẽ xác định được độ tin cậy mặc định, độ tin cậy kiểm soát dựa trên các rủi ro để từ đó có cơ sở xác định được độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết và suy ra số mẫu cần lựa chọn cho từng số dư tài khoản cần kiểm tra. Phương pháp này theo tài liệu kiểm toán của Deloitte gọi là phương pháp lập kế hoạch theo hướng đảm bảo. Qua nghiên cứu tài liệu kiểm toán, tác giả thấy rằng Deloitte đã đưa ra phương pháp kiểm toán AS/2 dựa trên mô hình tin cậy kiểm toán như sau (*phụ lục 12: mô hình độ tin cậy kiểm toán*)

- Độ tin cậy mặc định được xác định thông qua việc đánh giá xem liệu có rủi ro chi tiết liên quan đến sai số tiềm tàng đang được xét hay không.

- Độ tin cậy kiểm soát được xác định thông qua nhận diện và kiểm tra các bước kiểm soát và được đơn vị khách hàng thiết lập để ngăn chặn và phát hiện ra sai số tiềm tàng.

- Độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết đạt được thông qua việc thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết để phát hiện ra sai số tiềm tàng này xảy ra nhưng không được phát hiện bởi các quá trình kiểm soát của khách hàng.

2.2.3.1 . Lập kế hoạch kiểm tra rủi ro chi tiết có liên quan đến số dư tài khoản và sai sót tiềm tàng

Để đánh giá rủi ro liên quan đến số dư tài khoản và sai sót tiềm tàng, KTV cần xem xét kỹ lưỡng toàn bộ các tài liệu do khách hàng cung cấp, tiến hành phỏng vấn khách hàng, quan sát thực tế tại đơn vị... Các công việc này được thực hiện ở mọi bước của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. Trên cơ sở thực hiện các công việc này, KTV sẽ phán đoán rủi ro chi tiết có khả năng xảy ra, cũng như các tài khoản và sai sót tiềm tàng của tài khoản có thể bị ảnh hưởng bởi rủi ro chi tiết này, phục vụ cho việc thực hiện các bước tiếp theo của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán.

KTV cần phải đánh giá rủi ro liên quan đến số dư tài khoản và sai sót tiềm tàng của tài khoản đó là vì, trong các bước tiếp theo của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán cụ thể, trên cơ sở đã xác định được các sai sót tiềm tàng có liên quan tới rủi ro chi tiết được phát hiện (gọi là “các sai sót tiềm tàng có rủi ro chi tiết phát hiện được”) KTV sẽ thiết kế các thủ tục kiểm toán thích hợp cho từng loại sai sót tiềm tàng của tài khoản đang được xem xét và từ đó hình thành nên chương trình kiểm toán cho tài khoản này.

Tại công ty A, xem xét tất cả các kế hoạch kiểm tra chi tiết đối với từng số dư tài khoản tại công ty, tác giả nhận thấy các rủi ro có thể xảy ra như sau:

- Doanh thu ghi nhận trong kỳ là số tiền thực sau chiết khấu trong khi đó tài khoản chiết khấu bán hàng chỉ phản ánh phần chiết khấu chi trả bằng tiền trong kỳ. Trong khi đó, phần chiết khấu bổ sung hoặc giảm trừ của quý 4 năm nay so với quý 4 năm trước lại được hạch toán vào tài khoản chi phí bán hàng. Vì thế, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sẽ không phản ánh đúng doanh thu và chiết khấu trong kỳ. Điều này chính là sai sót trong việc trình bày báo cáo tài chính.

- Tài khoản chi phí phải trả được sử dụng để ghi nhận phần điều chỉnh chiết khấu trong năm, lũy kế từ năm này sang năm khác. Điều này dễ dẫn đến sai sót về tính chính xác của tài khoản chi phí phải trả cho phần chiết khấu ghi nhận trong kỳ.

- Doanh thu được ghi nhận ngay khi kê toán phát hành hóa đơn. KTV nhận thấy rằng có thể có một số trường hợp hàng hoá được vận chuyển sau ngày hóa đơn được phát hành. Việc ghi nhận doanh thu theo hóa đơn phát hành của công ty có thể dẫn đến sai sót ghi nhận doanh thu không đúng kỳ.

- Công ty hoạt động với nhiều loại hình hoạt động kinh doanh. Mỗi loại hình hoạt động của công ty chịu mức thuế suất khác nhau theo quy định. Đối với hoạt động sản xuất hoặc giao khoán cho nông dân chịu thuế, công ty chịu mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 10%, đối với hoạt động thương mại, công ty chịu mức thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp 25%. Do đó, KTV cần xem lại việc hạch toán các nghiệp vụ có liên quan có phản ánh đúng kết quả kinh doanh. Điều này thường dẫn đến sai sót ở tính đầy đủ và ghi nhận thấp hơn số thực.

Tại công ty B, xem xét tất cả tài liệu về quá trình lập kế hoạch kiểm tra chi tiết, nhận thấy một số rủi ro sau:

- Việc trích trước chi phí cho quảng cáo và khuyến mãi thường dựa theo dự toán ngân sách. Hầu hết các khoản trích trước này không được điều chỉnh vào cuối năm tài chính. Điều này dễ dẫn đến sai sót về việc ghi nhận chi phí vượt số thực tế với mục đích làm giảm số tiền thuế phải nộp.

- Việc ghi nhận hàng tồn kho vào ngày thực nhận hàng mà không căn cứ vào ngày giao hàng theo điều khoản Incoterm dẫn đến sai sót về tính đúng kỳ.

- Sự chênh lệch giữa lượng hàng thực nhận với hóa đơn được kế toán ghi nhận vào tài khoản giá vốn dẫn đến rủi ro về sự ghi chép không chính xác.

Xem xét các rủi ro có khả năng xảy ra tại công ty A và B, tác giả nhận thấy sai sót thường nằm ở tài khoản chi phí phải trả (trích trước) bởi vì những khoản này là sự ước tính của kế toán, là tài khoản mà các công ty thường sử dụng để điều tiết tài chính. Việc ghi nhận khoản này thường bị gian lận với mục đích làm tăng chi phí và giảm thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.

2.2.3.2. Lập kế hoạch kiểm tra hệ thống kiểm soát

Qua nghiên cứu tài liệu kiểm toán và phỏng vấn các KTV, tác giả thấy rằng giai đoạn này được thực hiện sau quá trình tìm hiểu về hoạt động kinh doanh của công ty, tìm hiểu các quy trình kế toán mà công ty đang thực hiện và xem xét rằng công ty có thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm soát phù hợp với thiết kế hay không? Chủ nhiệm kiểm toán là người chịu trách nhiệm trong việc xem xét quy mô công ty với hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ. Nếu công ty có hệ thống kiểm soát nội bộ vững mạnh và có thiết kế các thủ tục kiểm soát và thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm soát đó thì chủ nhiệm kiểm toán sẽ lập kế hoạch kiểm tra hệ thống kiểm soát để các KTV kiểm tra tính hiệu quả hoạt động trong hệ thống kiểm soát nội bộ. Nếu công ty đạt được tính hiệu quả hoạt động trong hệ thống kiểm soát thì KTV sẽ tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ (độ tin cậy kiểm soát = 1), ngược lại thì độ tin cậy kiểm soát = 0.

Tại công ty A, mặc dù KTV kết luận là hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị có hỗ trợ trong việc lập báo cáo tài chính nhưng do quy mô của công ty không lớn nên KTV nhận thấy việc kiểm tra hệ thống kiểm soát đáng tin cậy vào đó không hiệu quả bằng việc tập trung vào các thủ tục kiểm toán chi tiết. Vì vậy, trong trường hợp này, KTV lựa chọn mức tin cậy kiểm soát bằng 0.

Tại công ty B, các quy trình kế toán đặt ra với các hoạt động kiểm soát đã được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp, hệ thống kiểm soát nội bộ tại công ty là đáng tin cậy. Bên cạnh đó, tại công ty, các nghiệp vụ bán và mua hàng được giao dịch thường xuyên, liên tục, nếu lựa chọn mẫu để kiểm tra chi tiết thì số lượng mẫu sẽ rất lớn. Do đó, KTV đã thực hiện chiến lược kiểm toán tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ, với việc tập trung vào hai tài khoản doanh thu và chi phí (*Phụ lục 14: các hoạt động kiểm soát của công ty B*)

2.2.3.3. Lập kế hoạch kiểm tra chi tiết

Bước tiếp theo trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm tra cụ thể, KTV tiến hành lập kế hoạch kiểm tra chi tiết cho từng số dư tài khoản cụ thể và sai sót tiềm tàng liên quan đến tài khoản đó.

Ở bước này, KTV sẽ thiết lập các thủ tục phân tích cơ bản hoặc các bước kiểm tra chi tiết hoặc kết hợp cả hai hình thức này để đưa ra sự đảm bảo hợp lý cho từng số dư tài khoản và từng sai sót tiềm tàng đối với mỗi số dư tài khoản và sai sót tiềm tàng liên quan, KTV sẽ lập kế hoạch thực hiện kiểm tra chi tiết theo một trong bốn mức độ, tùy thuộc vào các rủi ro chi tiết được phát hiện và mức độ tin cậy của KTV vào hệ thống KSNB.

Bốn mức độ kiểm tra chi tiết đó là:

- Kiểm tra chi tiết ở mức độ tập trung: công việc này sẽ được thực hiện nếu KTV xác định được rủi ro chi tiết liên quan tới số dư tài khoản và các sai sót tiềm tàng và không dựa vào các bước kiểm soát nhằm giảm bớt rủi ro của khách hàng. Khi đó, KTV sẽ thiết kế các thủ tục kiểm tra chi tiết ở mức độ tin cậy =3.

- Kiểm tra chi tiết ở mức độ trung bình: Mức độ này được tiến hành nếu KTV không xác định được các rủi ro chi tiết liên quan đến số dư tài khoản và sai sót tiềm

tàng KTV không tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng. Trong trường hợp này nếu KTV sử dụng các kỹ thuật thống kê thì KTV sẽ thiết kế các thủ tục kiểm tra chi tiết ở mức độ tin cậy = 2.

- Kiểm tra chi tiết ở mức độ cơ bản: KTV sẽ tiến hành công việc này khi KTV dựa vào các quy định kiểm soát nhằm giảm rủi ro chi tiết phát hiện được và KTV không xác định được các rủi ro chi tiết có liên quan đến số dư tài khoản và sai sót tiềm tàng. Và trong trường hợp này nếu sử dụng các kỹ thuật thống kê thì KTV sẽ thiết kế các thủ tục kiểm tra chi tiết ở độ tin cậy = 1.7.

- Kiểm tra chi tiết ở mức độ đại diện: Được áp dụng khi KTV không xác định được các rủi ro chi tiết liên quan đến số dư tài khoản và các sai sót tiềm tàng và qua việc kiểm tra các bước kiểm soát nhằm xác định các sai sót tiềm tàng trong năm hiện hành, KTV kết luận là quy trình kiểm toán của khách hàng hiệu quả. Khi đó, KTV sẽ thiết kế các thủ tục kiểm tra chi tiết ở độ tin cậy = 0.7.

Dựa trên mô hình độ tin cậy kiểm toán, KTV tiến hành chọn mẫu cần kiểm tra đối với mỗi tài khoản như sau:

$$\text{Quy mô chọn mẫu} = \frac{\text{Số dư tài khoản cần kiểm tra}}{\text{Giá trị trọng yếu chi tiết}}$$

Sau khi có được số mẫu chọn chứng từ kiểm tra, KTV tiến hành tra bảng để xác định số mẫu cần kiểm tra cho từng số dư tài khoản (*phụ lục 15: Bảng xác định cỡ mẫu*)

Số mẫu cần kiểm tra theo bảng trên là số mẫu tối thiểu nhất. Trong một số trường hợp, nếu KTV nhận thấy tài khoản đó có nhiều rủi ro thì có thể gia tăng cỡ mẫu so với cỡ mẫu của bảng.

Theo mô hình độ tin cậy kiểm toán, KTV đưa ra kết luận về mức độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết ở cả hai công ty A và B như sau:

Tại công ty A và B, qua quá trình tìm hiểu hoạt động kinh doanh công ty, KTV nhận thấy không phát hiện sai sót tiềm tàng xảy ra nên kết luận độ tin cậy mặc định = 1. Hơn nữa, qua quá trình lập kế hoạch kiểm tra kiểm soát, KTV chọn mức tin cậy kiểm soát đối với công ty A = 0, công ty B = 1.3. Từ đó, theo bảng độ tin cậy

kiểm toán, KTV chọn mức độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết đối với công ty A ở mức độ trung bình (=2) và công ty B ở mức độ đại diện (=0.7). Trong giai đoạn này, KTV sẽ xác định các thủ tục kiểm toán cần thiết đối với rủi ro chi tiết đã được tìm hiểu ở trên (*phụ lục 16: các thủ tục kiểm toán đối với các sai sót tiềm tàng ở các số dư tài khoản tại công ty A và B*)

Đây sẽ là cơ sở để KTV dựa vào bảng tra mẫu để lựa chọn được số mẫu cần kiểm tra đối với từng số dư tài khoản trong giai đoạn thực hiện kiểm toán.

2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH HỒ CHÍ MINH

Qua quá trình đi sâu nghiên cứu quy trình kiểm toán tại công ty Deloitte Việt Nam và xem xét hồ sơ kiểm toán tại chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh mà tác giả đã chọn ngẫu nhiên của hai công ty A và B, tác giả đã rút ra những mặt tích cực và hạn chế trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán như sau:

2.3.1. Những mặt tích cực trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam- Chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh

- Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC đã đáp ứng được về yêu cầu lập kế hoạch kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán nói chung và theo đúng quy trình lập kế hoạch kiểm toán đã được Deloitte xây dựng sẵn nói riêng. Về cơ bản, quy trình lập kế hoạch kiểm toán tại Deloitte được thực hiện với đầy đủ nội dung yêu cầu, trình tự công việc được tiến hành một cách logic, công việc trước tạo tiền đề cho công việc trong giai đoạn sau. Những thành tựu đó thể hiện ở các điểm sau:

+ Deloitte luôn đánh giá cao vai trò của công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC trong quá trình thực hiện công việc kiểm toán khách hàng, đồng thời việc lựa chọn nhân viên để thực hiện các công việc trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán luôn được xem xét hết sức cẩn thận nhằm xây dựng một kế hoạch kiểm toán đầy đủ, chi tiết và hiệu quả. Trong khi đó thực tế tại các công ty kiểm toán thường không có sự phân biệt rõ ràng giữa giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán và thực hành kiểm toán hoặc có một số công ty kiểm toán còn bỏ qua cả công việc lập kế hoạch kiểm toán, đặc biệt

là đối với các khách hàng quen thuộc vì mục đích chủ yếu của việc lập kế hoạch là thu thập thông tin khoanh vùng rủi ro để đề ra chiến lược kiểm toán thích hợp.

+ Việc tìm hiểu hệ thống KSNB trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán được các KTV thực hiện một cách đầy đủ, phương pháp tiếp cận thông tin có sự linh hoạt đối với từng loại khách hàng nhằm để xác định có nên tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng hay không và từ đó đưa ra quyết định chính xác kịp thời cho việc tập trung vào việc kiểm tra chi tiết hay thực hiện chiến lược tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ. Quyết định chính xác của KTV trong giai đoạn này sẽ làm giảm chi phí của cuộc kiểm toán nhưng vẫn đạt được hiệu quả công việc.

+ Thủ tục phân tích sơ bộ BCTC luôn được coi trọng trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán để có được những nhận định ban đầu về tình hình hoạt động của đơn vị khách hàng, những vùng kiểm toán quan trọng, từ đó có những phản ứng phù hợp cho những bước công việc tiếp theo.

- Vấn đề đặc biệt trong đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán tại Deloitte là việc chỉ sử dụng một giá trị trọng yếu chi tiết trong toàn bộ cuộc kiểm toán đã tiết kiệm được thời gian, chi phí kiểm toán nhưng vẫn đạt hiệu quả cao vì bản chất đó vẫn là mức trọng yếu đã tính đến các sai sót không được điều chỉnh theo ước tính của kiểm toán viên. Việc chỉ sử dụng giá trị trọng yếu chi tiết MP thay cho mức trọng yếu PM và việc tính toán giá trị sai sót không được khách hàng đồng ý điều chỉnh có thể chấp nhận được trên toàn bộ báo cáo tài chính thấp hơn mức chênh lệch giữa giá trị trọng yếu chi tiết MP và mức trọng yếu PM càng nâng cao tính thận trọng trong quá trình kiểm toán của Deloitte cũng như đảm bảo rằng các sai sót phát hiện của KTV phải được điều chỉnh ở mức độ hợp lý, đảm bảo hơn tính trung thực hợp lý của báo cáo tài chính. Tuy nhiên, vấn đề này cũng gặp rủi ro rằng nếu sai sót trọng yếu không được đồng ý điều chỉnh bởi Ban giám đốc công ty lớn hơn ước tính ban đầu của KTV về chênh lệch giữa MP và PM thì sẽ đặt ra áp lực cho KTV phải tìm mọi cách thương lượng với Ban Giám đốc để họ đồng ý điều chỉnh đến mức sai sót trọng yếu không điều chỉnh có thể chấp nhận được, hoặc là phải giải trình sai sót trọng yếu không được điều chỉnh trên thư giải trình ban giám đốc. Tuy nhiên nếu

điều này xảy ra thì phần nào đó sẽ ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa công ty và khách hàng.

- Tổ chức và lưu trữ tài liệu kiểm toán là một vấn đề không đơn giản, đòi hỏi phải có sự bố trí và sắp xếp kế hoạch. Và điều này đã được Deloitte thực hiện hợp lý thông qua hình thức tham chiếu có chỉ mục từ 1000 đến 8000. Trong đó phần chỉ mục 1000 thể hiện phần lập kế hoạch kiểm toán. Từ đó tạo điều kiện cho KTV trong quá trình làm việc cũng như tạo điều kiện thuận lợi cho những người không trực tiếp tham gia kiểm toán có thể dễ dàng kiểm tra đối chiếu các tài liệu trên hồ sơ kiểm toán.

Hệ thống tài liệu này sau khi được sắp xếp một cách khoa học vào các file kiểm toán, chúng được lưu trữ tại phòng hành chính của Deloitte theo quy chế bảo mật nghiêm ngặt. Và về cơ bản, việc tổ chức, sắp xếp và lưu trữ tài liệu kiểm toán của Deloitte đã đáp ứng được yêu cầu của ISA 230 và CMKT VN 230 về tổ chức và lưu trữ tài liệu.

2.3.2. Những mặt hạn chế trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam- Chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh

Thứ nhất, công ty Deloitte Việt Nam ít sử dụng các số liệu thống kê, phân tích của ngành hoặc các doanh nghiệp liên quan để phục vụ cho việc phân tích này, chưa có sự so sánh giữa thực tế của đơn vị với các đơn vị khác cùng ngành có cùng quy mô hoạt động, chủ yếu là phân tích giữa các thông tin tài chính với nhau. Hơn nữa, do hạn chế về mặt thời gian và nhân lực kiểm toán nên thông thường KTV chỉ tiến hành phân tích xu hướng biến động của các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh mà ít thực hiện việc phân tích các tỉ suất tài chính. Điều này sẽ ảnh hưởng đến việc đảm bảo các mục tiêu của việc sử dụng các thủ tục phân tích cho lập kế hoạch kiểm toán: Tìm hiểu nội dung các BCTC và những biến đổi quan trọng về kế toán và hoạt động kinh doanh của khách hàng; tăng cường sự hiểu biết của KTV về hoạt động kinh doanh của khách hàng và giúp KTV xác định các nghi vấn về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng, đánh giá sự hiện diện của các sai số có thể có trên BCTC của đơn vị khách hàng.

Thực tế nếu thực hiện tốt bước phân tích sơ bộ BCTC không những giúp KTV hiểu rõ hơn về hoạt động kinh doanh của khách hàng, phán đoán khả năng xảy ra rủi ro trên BCTC mà còn giúp KTV nhận diện được những yếu kém trong hoạt động của đơn vị khách hàng và từ đó đưa ra những lời nhận xét và tư vấn hợp lý khi kết thúc cuộc kiểm toán để khách hàng có thể cải tiến một cách hiệu quả hoạt động kinh doanh của mình. Tại công ty, việc phân tích chỉ mới tập trung ở quy mô của biến động chứ chưa quan tâm đến bản chất của biến động đó. Thực tế, không phải các biến động nhỏ hoặc không biến động là không chứa đựng khả năng rủi ro có sai sót bởi vì đối với các khoản mục trên bảng cân đối kế toán, số dư của chúng là kết quả bù trừ giữa phát sinh tăng và phát sinh giảm trong kỳ. Do vậy, mặc dù số dư cuối kỳ có thể nhỏ nhưng số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ lại rất lớn và có thể tiềm ẩn sai sót. Nếu KTV chỉ tiến hành so sánh số liệu năm nay với số liệu của năm trước thì rất khó tìm ra nguyên nhân tăng giảm của khoản mục này, có chăng cũng chỉ phân tích được một số ít nghiệp vụ điển hình. Hơn nữa, mỗi ngành nghề kinh doanh có những hệ thống kế toán riêng và áp dụng những nguyên tắc kế toán đặc thù nên ngoài những hiểu biết những khía cạnh đặc thù của một tổ chức, KTV phải có đủ hiểu biết chung về nền kinh tế, lĩnh vực hoạt động của ngành để hiểu rõ các sự kiện, các nghiệp vụ và hoạt động có thể tác động đến BCTC và từ đó có thể sử dụng các số liệu thống kê, phân tích vào việc phân tích sơ bộ BCTC của đơn vị khách hàng, cũng như để so sánh khách hàng này với khách hàng khác trong cùng ngành đó.

Thứ hai, trong bước tìm hiểu và đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, tác giả nhận thấy rằng các KTV của Deloitte chủ yếu sử dụng kỹ thuật phỏng vấn, dựa vào kinh nghiệm trước đây của KTV, quan sát thực tế, xem xét hồ sơ, tài liệu của khách hàng đã hoàn tất, phỏng vấn nhân viên công ty khách hàng, quan sát quá trình hoạt động của đơn vị khách hàng để tìm hiểu và ghi chép lại thông tin. Khi thái độ trả lời của người được phỏng vấn không trung thực sẽ gây khó khăn cho KTV trong quá trình tìm ra điểm yếu của hệ thống KSNB, từ đó ảnh hưởng đến việc xác định rủi ro kiểm soát.

Một khi các KTV đặt niềm tin vào hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng trong khi thực tế không được như mong muốn thì việc xác định rủi ro sẽ không chính xác, từ đó các thủ tục kiểm toán được thiết kế sẽ không phù hợp, ảnh hưởng đến hiệu quả cuộc kiểm toán.

Thứ ba, công ty kiểm toán Deloitte Việt Nam đã và đang áp dụng mô hình kiểm toán theo hướng đảm bảo. Đây là mô hình được hầu hết các công ty kiểm toán áp dụng. Mô hình này có ý nghĩa rằng quá trình thực hiện công tác kiểm toán đảm bảo được tất cả các số dư tài khoản trình bày trên BCTC đều phải trung thực hợp lý. Việc áp dụng mô hình kiểm toán theo hướng đảm bảo gây ra sự lãng phí về thời gian kiểm toán, nhân lực bởi vì ngay cả những tài khoản không trọng yếu đối với báo cáo tài chính, KTV cũng phải thực hiện các thủ tục soát xét nhằm đạt được mức đảm bảo theo yêu cầu. Điều này đặt ra một thách thức lớn đối với công ty kiểm toán Deloitte Việt Nam trong vấn đề tìm ra mô hình kiểm toán mới hơn, tiết kiệm thời gian, nguồn nhân lực kiểm toán nhưng hiệu quả của cuộc kiểm toán vẫn không thay đổi. Deloitte Việt Nam đang có xu hướng chuyển từ phương pháp kiểm toán theo hướng đảm bảo sang phương pháp tập trung vào rủi ro. Điều đó càng cho thấy được tầm quan trọng của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán nếu áp dụng phương pháp mới này. Sở dĩ KTV phải cần tập trung vào giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán để tìm tất cả các rủi ro có thể nhìn thấy trong giai đoạn lập kế hoạch và từ đó mới xác định rằng rủi ro đó có sai sót trọng yếu hay không mà thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán hoặc là không. Như vậy, nếu áp dụng theo phương pháp mới này thì giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán thực sự là giai đoạn quan trọng trong quá trình kiểm toán của KTV.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 đã giới thiệu một cách tổng quát về công ty TNHH Deloitte Việt Nam cũng như quy trình lập kế hoạch kiểm toán tại công ty với số liệu kiểm toán thu thập tại chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh. Quá trình lập kế hoạch kiểm toán BCTC sẽ giúp KTV nhận thấy được rủi ro nằm ở các số dư tài khoản, các khoản mục để khi đi vào giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV sẽ dựa trên việc đánh giá rủi ro ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán để tập trung thời gian và nhân lực kiểm toán nhiều hơn ở những khoản mục được đánh giá có nhiều rủi ro.

Bên cạnh đó, quá trình nghiên cứu thực trạng công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC, tác giả chỉ ra được những ưu khuyết điểm của công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam. Đây là cơ sở để tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện công tác lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam- Chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh ở chương 3.

CHƯƠNG 3

MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

3.1. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

Từ khi nước ta thực hiện công cuộc đổi mới, phát triển nền kinh tế, các doanh nghiệp lớn nhỏ ở Việt Nam ngày càng có vai trò quan trọng trong nền kinh tế quốc dân. Cùng với sự đòi hỏi tính minh bạch của báo cáo tài chính thì nhu cầu sử dụng các dịch vụ kiểm toán của các công ty và các doanh nghiệp càng cao. Hiện nay, xã hội đã từng bước nhận thức được tầm quan trọng của kiểm toán độc lập gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế thị trường. Từ đó, đã tạo ra một môi trường rất thuận lợi cho các Công ty kiểm toán phát triển, mở rộng tầm hoạt động. Mặt khác, nó cũng đặt ra một thách thức lớn đối với các Công ty kiểm toán. Chất lượng kiểm toán phải không ngừng được nâng cao. Chất lượng cuộc kiểm toán phải có được thông qua việc KTV tuân thủ chuẩn mực kiểm toán, hiểu biết đầy đủ về khách hàng, đánh giá rủi ro tổng thể và chi tiết. Vì vậy để có được một cuộc kiểm toán hữu hiệu và hiệu quả thì cần thiết phải lập kế hoạch kiểm toán. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán báo cáo tài chính là giai đoạn đầu tiên trong quy trình kiểm toán BCTC. Nó không những có tác dụng tạo ra những điều kiện tiền đề cần thiết mà còn quyết định hướng đi của toàn bộ cuộc kiểm toán từ đó quyết định chất lượng và hiệu quả của mỗi cuộc kiểm toán. Việc từng bước hoàn thiện giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán vì vậy là một vấn đề tất yếu được đặt ra trong thực tiễn hoạt động kiểm toán của nước ta cũng như trong việc nghiên cứu tìm tòi và vận dụng các lý thuyết kiểm toán của nước ngoài vào Việt Nam.

3.2. MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN CÔNG TÁC LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY TNHH DELOITTE VIỆT NAM- CHI NHÁNH THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

3.2.1. Về vấn đề hoàn thiện thủ tục phân tích sơ bộ báo cáo tài chính

Để hoàn thiện hơn nữa việc phân tích sơ bộ thông tin trên BCTC, trước hết Deloitte nên xây dựng một quy trình phân tích đầy đủ từ xác định mục tiêu, thiết kế khảo sát đến phân tích kết quả và đưa ra kết luận. Trên cơ sở xác định mục tiêu của việc áp dụng phân tích sơ bộ BCTC, KTV xác định thủ tục phân tích nào cần phải thực hiện. KTV nên tiến hành thực hiện thủ tục phân tích tỉ suất sẽ dễ dàng nhìn thấy được sự biến động trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Việc lựa chọn các tỷ suất tài chính để phân tích phụ thuộc vào ý kiến và óc xét đoán nghề nghiệp của KTV và phải đảm bảo được tính linh hoạt đối với từng loại khách hàng. Do đó, vấn đề lựa chọn nhân sự kiểm toán trong giai đoạn thực hiện thủ tục phân tích sơ bộ ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán đã được đặt ra cho công ty kiểm toán Deloitte là phải lựa chọn được các KTV trình độ chuyên môn nghiệp vụ cũng như có nhiều kinh nghiệm thực tiễn.

Thứ hai, Deloitte nên tăng cường phân tích các kết quả phân tích sau khi thực hiện các khảo sát mà cụ thể là việc so sánh số liệu để tìm ra sự biến động lớn hoặc biến động bất thường. Các KTV trong quá trình thực hiện thủ tục phân tích chỉ quan tâm đến quy mô biến động mà chưa chú ý đến bản chất của biến động đó. Trên thực tế, không phải các biến động nhỏ hoặc không biến động là không chứa đựng khả năng xảy ra rủi ro có sai sót bởi vì đối với các khoản mục trên bảng cân đối kế toán, số dư của chúng là kết quả bù trừ giữa phát sinh tăng và giảm trong kỳ. Nếu KTV chỉ tiến hành so sánh số liệu năm nay với số liệu của năm trước thì rất khó tìm ra nguyên nhân tăng giảm của khoản mục này, có chăng cũng chỉ phân tích được một số ít nghiệp vụ điển hình. Để khắc phục hạn chế đó, KTV có thể vận dụng các cách thức phân tích khác nhau đối với các đối tượng khách hàng khác nhau. Đối với khách hàng có quy mô nhỏ, KTV có thể tiến hành phân tích số dư các khoản mục, phân tích các tỷ suất tài chính theo từng năm và tìm hiểu nguyên nhân biến động.

Đối với khách hàng lớn, có nhiều nghiệp vụ kinh tế phát sinh thì ngoài việc so sánh số liệu năm kiểm toán với số liệu năm trước, KTV nên kết hợp với việc phân tích sự biến động của chúng qua từng quãng thời gian ngắn hơn (như tháng hoặc quý). Như vậy, KTV có thể dễ dàng tìm được nguyên nhân tăng giảm của từng khoản mục ứng với từng thời điểm cụ thể trong năm, từ đó giúp KTV có thể xác định được khoản mục nào có khả năng xảy ra sai sót trọng yếu tại từng khoản thời gian cụ thể.

Ngoài ra, trong quá trình phân tích, công ty nên bổ sung việc thu thập và sử dụng thông tin trong phân tích bằng cách mở rộng tìm hiểu các thông tin nội bộ ngành cũng như các ngành có liên quan để phân tích các chỉ tiêu có liên quan đến khoản mục được kiểm toán trong mối quan hệ với các ngành nghề kinh doanh của khách hàng. Việc nghiên cứu những chênh lệch lớn giữa chỉ tiêu của đơn vị kiểm toán với chỉ tiêu của ngành giúp KTV hiểu biết sâu hơn về hoạt động khách hàng, nhận biết dấu hiệu về khả năng rủi ro, khả năng thất bại... Công ty Deloitte cần thiết phải xây dựng một hệ thống các chỉ tiêu liên quan đến các ngành mà công ty đang có khách hàng kiểm toán như chỉ số về giá cả, tốc độ tăng doanh thu và giá vốn, tỉ suất sinh lời... Các thông tin này cần được cập nhật thường xuyên, đảm bảo tính tổng hợp, phổ biến khi phân tích.



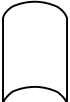
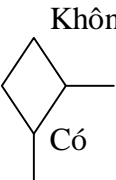




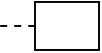

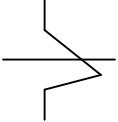
Để có được sự hiểu biết này, đòi hỏi đội ngũ KTV của công ty phải có trình độ chuyên môn cao, không ngừng trao đổi kiến thức, có óc xét đoán và khả năng tổng hợp kiến thức. Để có được đội ngũ năng động và giỏi về chuyên môn thì Deloitte phải tăng cường công tác đào tạo, thường xuyên tổ chức các lớp tập huấn kiến thức không chỉ là kiến thức chuyên ngành mà cả kiến thức tổng quát nữa.

3.2.2. Về vấn đề sử dụng lưu đồ trong việc mô tả hệ thống KSNB

Trong bước tìm hiểu và đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC, tác giả nhận thấy rằng các KTV của Deloitte chủ yếu sử dụng kỹ thuật phỏng vấn, dựa vào kinh nghiệm trước đây của KTV, quan sát thực tế, xem xét hồ sơ, tài liệu của khách hàng đã hoàn tất, phỏng vấn nhân viên công ty khách hàng, quan sát quá trình hoạt động của đơn vị khách hàng để tìm hiểu và ghi chép lại thông tin. Các kỹ thuật này chỉ góp phần

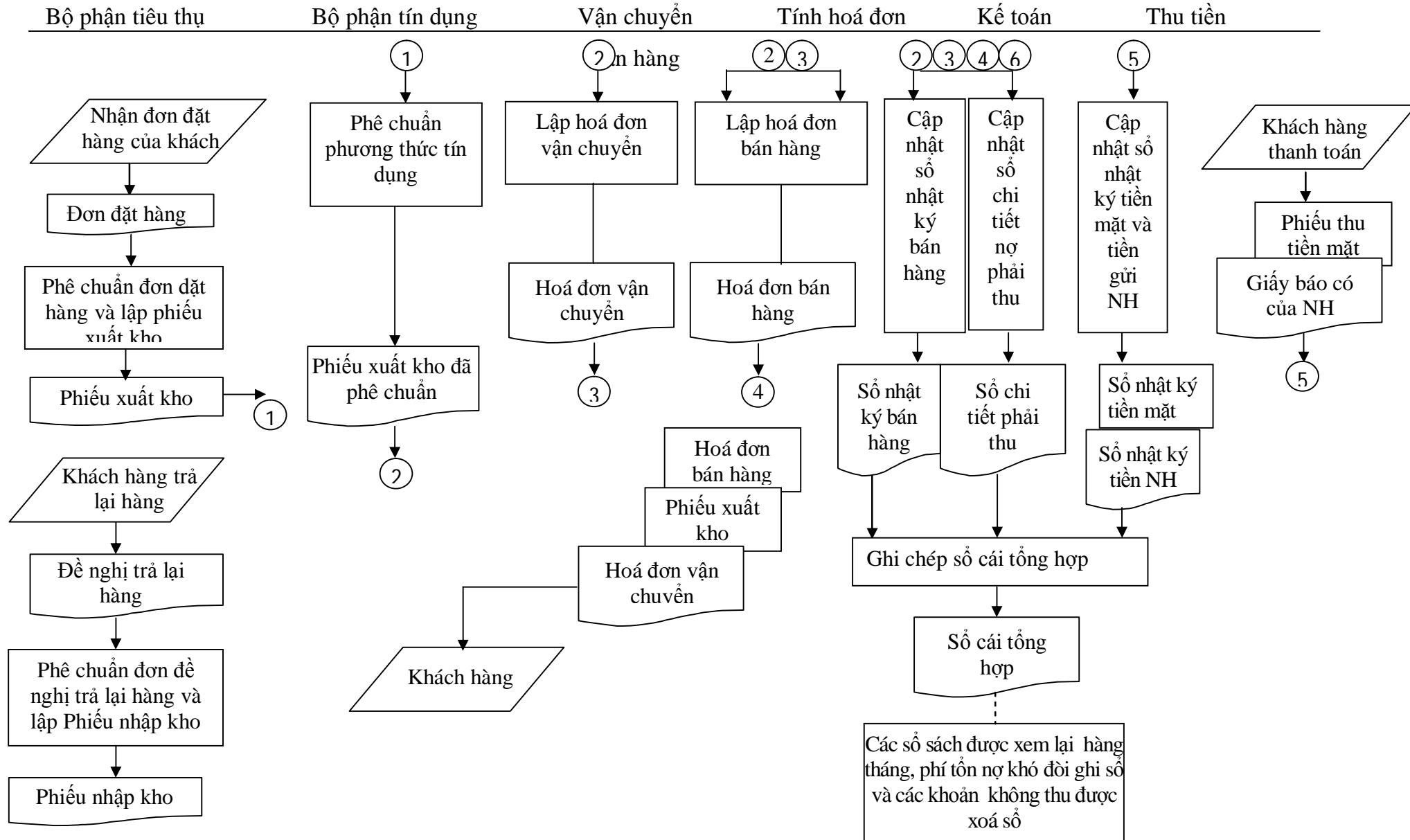
nhỏ trong quá trình tìm hiểu hệ thống KSNB của khách hàng vì trên thực tế, nếu việc phỏng vấn nhân viên trong công ty hoặc giám đốc mà phần trả lời của họ thiếu trung thực sẽ dẫn đến việc đánh giá sai về hệ thống KSNB. Do đó, bên cạnh việc sử dụng các kỹ thuật trên, KTV nên sử dụng lưu đồ để mô tả hiểu biết về hệ thống KSNB. Việc sử dụng kết hợp các kỹ thuật đã nêu trên sẽ giúp KTV hiểu biết tốt hơn về khách hàng, nhận biết chính xác điểm mạnh yếu của hệ thống KSNB. Sử dụng lưu đồ đặc biệt hữu ích đối với khách hàng là công ty lớn bởi vì bởi tính chất hoạt động phức tạp thì việc đi sâu vào phỏng vấn sẽ không thể hiện được hết mọi vấn đề. Trong khi đó, sử dụng lưu đồ trong KSNB sẽ giúp KTV mô tả đầy đủ về các thủ tục kiểm soát áp dụng đối với các hoạt động trong công ty. KTV có thể thực hiện vẽ lưu đồ theo các bước sau:

- Xác định hệ thống nào hoặc quá trình nào thì nên trình bày bằng lưu đồ.
- Xác định thông tin về các tài liệu, sổ sách và các quá trình hoạt động trong hệ thống thông qua việc xem xét chứng từ và sổ sách.
- Vẽ ra một bức phác họa nháp về hệ thống hoặc quá trình đó.
- Vẽ ra lưu đồ, gồm cả những lời chú giải và ghi chú.
- Theo dõi các tài liệu và sổ sách của một hoặc hai nghiệp vụ kinh tế thường xuyên qua lưu đồ để xác định tính chính xác của lưu đồ kết hợp với việc phỏng vấn nhân viên trong công ty. Công ty Deloitte nên áp dụng một số kí hiệu trong việc sử dụng lưu đồ như sau:

	Chứng từ: tài liệu và các báo cáo các loại bằng giấy. Ví dụ: hoá đơn bán hàng, phiếu xuất kho
	Ký hiệu quá trình: thể hiện chức năng hoạt động, quá trình hoạt động hay một thao tác nghiệp vụ. Ví dụ: xuất hàng, tính toán tiền, vận chuyển
	Thực hiện bằng máy: thể hiện một hoạt động, hay một thao tác nghiệp vụ được thực hiện bằng máy. Ví dụ: hoá đơn được tính toán và in từng phần
	Quyết định có điều kiện: được dùng để chỉ một quyết định được thực hiện đòi hỏi hành động khác nhau với những câu trả lời khác nhau “Có” hoặc “Không”.
	Ký hiệu đầu vào/đầu ra: được dùng để chỉ các thông tin nhập, xuất khỏi hệ thống
	Thực hiện bằng tay: thể hiện một hoạt động, hay một thao tác nghiệp vụ được thực hiện bằng tay. Ví dụ: viết hoá đơn và cộng dồn bằng tay
	Đường định hướng vận động: hướng vận động của quá trình hoặc số liệu
	Kiểm soát và đối chiếu: sự kiểm tra đối chiếu giữa các bộ phận
	Lời chú giải: giải thích rõ hơn về một hoạt động
	Ký hiệu nối: lối ra, lối vào từ một phần khác của sơ đồ được đánh dấu bằng các con số
	Đường vận động không cắt nhau, không có mối quan hệ với nhau

Hình 3.1: Các kí hiệu cơ bản về mô tả lưu đồ trong hệ thống KSNB

Sơ đồ 3.2: Minh họa lưu đồ nghiệp vụ bán hàng



Các KTV cần phải nắm vững được nội dung của các ký hiệu và có những quy định thống nhất về các hình ảnh và ký hiệu để người khác có thể hiểu được nội dung được trình bày. Sử dụng lưu đồ trong mô tả hệ thống KSNB cần lưu ý một số kỹ thuật sau:

- Sử dụng đúng các ký hiệu đã quy định.
 - Sử dụng các đường vận động để chỉ rõ hướng của sự vận động, nên sử dụng đường vận động không cắt nhau để đảm bảo không có sự hiểu nhầm về mối quan hệ giữa các hoạt động.
 - Đưa vào các quá trình kiểm soát thích hợp bao gồm: phê duyệt, kiểm tra
 - Đưa thêm lời chú thích để có thể hiểu sơ đồ đầy đủ hơn. Những lời chú thích có thể được ngay vào sơ đồ hoặc ghi chú phía dưới.
 - Chỉ rõ nguồn gốc phát sinh chứng từ và quá trình luân chuyển chứng từ
- Lưu đồ vẽ được sẽ giúp KTV có thể nhìn thấy rõ ràng hệ thống KSNB của khách hàng, giúp KTV có thể nhìn vào lưu đồ mà nhận thấy được các rủi ro kiểm soát.

3.2.3. Về giải pháp đổi mới phương pháp kiểm toán:

3.2.3.1. Lí do chuyển đổi mô hình kiểm toán:

Hiện nay, công ty kiểm toán Deloitte Việt Nam đã và đang áp dụng mô hình kiểm toán theo hướng đảm bảo. Tuy nhiên áp dụng mô hình kiểm toán theo hướng đảm bảo gây ra sự lãng phí về thời gian kiểm toán, nhân lực bởi vì ngay cả những tài khoản không trọng yếu đối với báo cáo tài chính, KTV cũng phải thực hiện các thủ tục soát xét nhằm đạt được mức đảm bảo theo yêu cầu. Do đó, công ty Deloitte Việt Nam nên có sự thay đổi mô hình kiểm toán đảm bảo sang mô hình kiểm toán tập trung vào rủi ro. Việc thay đổi này phải được cập nhật để đảm bảo phản ánh thay đổi trong các chuẩn mực kiểm toán quốc tế do Ủy ban các chuẩn mực kiểm toán quốc tế ban hành, và được áp dụng cho các năm tài chính bắt đầu từ ngày 15 tháng 12 năm 2009 trở về sau.

3.2.3.2. Mục tiêu của việc chuyển đổi phương pháp kiểm toán:

Mục tiêu cốt lõi của việc áp dụng phương pháp kiểm toán mới là nhằm hướng đến chất lượng kiểm toán cao hơn, bằng cách tập trung nhiều hơn vào những yếu tố

có rủi ro cao nhất và giảm thiểu công việc kiểm toán trên những yếu tố ít rủi ro. Điều này cho phép nhóm kiểm toán tập trung vào những gì thực sự quan trọng. Phương pháp kiểm toán cũ theo hướng đảm bảo tập trung nhiều vào việc tuân thủ các quy trình kiểm toán do Deloitte thiết lập, và dần dần trở thành các bảng mục liệt kê cứng nhắc với quá nhiều các biểu mẫu chuẩn. Với phương pháp kiểm toán mới, nhóm kiểm toán sẽ linh động hơn trong việc dựa vào các xét đoán nghề nghiệp khi lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán.

Việc chuyển hướng sang mô hình kiểm toán tiếp cận rủi ro sẽ gia tăng việc xác định các rủi ro của cuộc kiểm toán, không chỉ bao gồm các rủi ro đáng kể mà cả các rủi ro về sai sót trọng yếu có thể xảy ra. Việc không tập trung nhiều vào các yếu tố ít rủi ro của báo cáo tài chính sẽ giúp gia tăng hiệu quả và năng suất công việc vì tiết kiệm thời gian, công sức của kiểm toán viên hơn so với phương pháp kiểm toán cũ. Kiểm toán viên sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán ở những yếu tố của báo cáo tài chính có rủi ro về sai sót trọng yếu chứ không tìm kiếm sự bảo đảm cho tính xác thực của tất cả các tài khoản.

3.2.3.3. Cách thức thực hiện kiểm toán theo phương pháp kiểm toán mới ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC

Việc xác định các rủi ro được thực hiện trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán, đòi hỏi kiểm toán viên phải dựa trên hiểu biết về doanh nghiệp và các xét đoán nghề nghiệp, do đó đòi hỏi phải có sự tham gia nhiều hơn của Chủ nhiệm kiểm toán là những người dày dặn kinh nghiệm trong kiểm toán và tìm hiểu khách hàng - trong quá trình dẫn dắt, chỉ đạo nhóm kiểm toán thực hiện công việc. Việc xác định rủi ro sẽ được thực hiện trong tất cả các bước của quá trình lập kế hoạch kiểm toán, từ việc xác định các rủi ro ban đầu khi chấp nhận cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng, đến quá trình đánh giá sơ bộ các rủi ro liên quan đến sai sót trọng yếu do gian lận, đặc thù ngành và doanh nghiệp, quá trình trao đổi với ban quản trị doanh nghiệp, tìm hiểu doanh nghiệp bao gồm tìm hiểu hoạt động của doanh nghiệp, kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp, tìm hiểu các quy trình hoạt động trong doanh nghiệp liên quan đến báo cáo tài chính, và quá trình phân tích sơ bộ tình hình

hoạt động và các biến động liên quan đến số liệu tài chính qua các kỳ... KTV nhận thấy việc áp dụng phương pháp kiểm toán mới sẽ giúp đem lại hiệu quả cao hơn nếu tập trung công việc kiểm toán vào những yếu tố của báo cáo tài chính có rủi ro cao. Như vậy, phương pháp mới này đòi hỏi KTV phải xác định và đưa ra các thủ tục kiểm toán cho các rủi ro sai sót trọng yếu trên báo cáo tài chính. Việc xác định rủi ro sai sót trọng yếu thông qua quá trình thu thập tìm hiểu kỹ về doanh nghiệp và môi trường hoạt động của doanh nghiệp. Đối với các rủi ro sai sót trọng yếu được xác định, KTV thiết kế và thực hiện thêm các thủ tục kiểm toán và ngược lại, đối với các yếu tố của BCTC không có rủi ro xảy ra sai sót trọng yếu được xác định, KTV không cần thực hiện bất kỳ các thủ tục kiểm toán nào. Một điểm quan trọng trong việc tìm hiểu rủi ro đó là không phải rủi ro nào cũng là rủi ro đáng kể. Nếu trong phương pháp KT cũ, KTV chỉ xác định các rủi ro đáng kể cần thực hiện thêm thủ tục kiểm toán, thì trong phương pháp mới, tất cả các rủi ro về sai sót trọng yếu đều phải được xác định và từ đó mới tiến hành phân loại rủi ro: đáng kể hay thông thường.

Các hoạt động chính trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán theo phương pháp này bao gồm:

Các điều kiện tiên quyết, trước cuộc kiểm toán: Hoạt động này bao gồm việc thỏa thuận với ban quản trị doanh nghiệp về các điều kiện ban đầu trong việc kiểm soát doanh nghiệp và cần thiết để KTV chấp nhận cuộc kiểm toán theo yêu cầu của doanh nghiệp.

Quyết định chấp nhận và tiếp tục kiểm toán: Hoạt động này bao gồm việc thực hiện các thủ tục thích hợp và kết luận liên quan đến việc chấp nhận hay tiếp tục mối quan hệ với khách hàng và cuộc kiểm toán.

Thỏa thuận về các điều khoản của hợp đồng kiểm toán: Hoạt động này bao gồm việc ghi nhận các điều khoản đã thỏa thuận liên quan đến cuộc kiểm toán bằng thư chào hàng hay các hình thức phù hợp khác thỏa thuận bằng văn bản.

Xác định mức trọng yếu: Hoạt động này bao gồm việc xác định mức trọng yếu đối với báo cáo tài chính một cách tổng thể và xác định mức trọng yếu thực hiện

cho mục đích đánh giá các rủi ro về sai sót trọng yếu và xác định bản chất, thời gian, và quy mô tăng thêm của các thủ tục kiểm toán. So với phương pháp kiểm toán cũ, tiêu chí được chọn để xác định mức trọng yếu không thay đổi. Tuy nhiên, tỷ lệ phần trăm áp dụng trên tiêu chí được chọn để xác định mức trọng yếu theo phương pháp kiểm toán mới sẽ phụ thuộc vào xét đoán nghề nghiệp và tìm hiểu của kiểm toán viên đối với doanh nghiệp, chứ không áp dụng khuôn mẫu xác định sẵn như hệ thống lý thuyết hướng dẫn phương pháp kiểm toán cũ của Deloitte. Ngoài ra, căn cứ trên tính chất sai sót trọng yếu có thể xảy ra ở từng khoản mục trên báo cáo tài chính mà kiểm toán viên có thể thiết lập mức trọng yếu riêng cho các khoản mục rủi ro cao, nhằm đảm bảo công việc kiểm toán trên cơ sở chọn mẫu đủ để xác định các sai sót nếu có. Do không theo xu hướng đảm bảo như phương pháp cũ (“assurance model”), phương pháp kiểm toán mới (theo “risk-based model”) tập trung vào việc xác định các yếu tố rủi ro và tập trung công việc kiểm toán vào các khoản mục rủi ro, nên việc xác định mức trọng yếu theo khoản mục cũng sẽ trở nên linh động hơn.

Thu thập các tìm hiểu về doanh nghiệp và môi trường hoạt động của doanh nghiệp, bao gồm hệ thống kiểm soát nội bộ: Hoạt động này bao gồm việc tìm hiểu về các yếu tố bên trong và bên ngoài ảnh hưởng đến doanh nghiệp, việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của doanh nghiệp, các mục tiêu hoạt động và chiến lược của doanh nghiệp, đo lường và kiểm tra tình hình tài chính doanh nghiệp, kiểm soát nội bộ ảnh hưởng tới cuộc kiểm toán, và thực hiện các thủ tục phân tích sơ bộ. Trong đó, KTV sẽ tìm hiểu hoạt động kinh doanh, các hình thức và đối tượng giao dịch mà doanh nghiệp tham gia vào, bao gồm tìm hiểu quy trình các giao dịch được thực hiện và phản ánh vào hệ thống thông tin của doanh nghiệp, tìm hiểu nội dung của các tài khoản trọng yếu, xác định tính chất tài khoản để thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp. Việc này đòi hỏi sự tham gia nhiều hơn của chủ nhiệm kiểm toán trong việc lập kế hoạch kiểm toán để đưa ra các hướng dẫn cho nhóm kiểm toán xác định các rủi ro bằng việc xem xét “sai sót gì có thể xảy ra” và đưa ra các thủ tục kiểm toán phù hợp. Thay đổi lớn trong phương pháp kiểm toán mới này chính là

việc tham gia nhiều hơn của chủ nhiệm kiểm toán và củng cố hơn nữa những hiểu biết của KTV đối với mỗi tài khoản, bao gồm đặc tính, bản chất, mức độ giao dịch, quy mô tài khoản...

Xác định các tài khoản, số dư và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính: Thay đổi lớn trong phương pháp kiểm toán mới chính là việc xem xét khả năng xảy ra sai sót và mở rộng việc định các tài khoản, số dư và thuyết minh trọng yếu đối với báo cáo tài chính để từ đó xác định rủi ro và tập trung các thủ tục kiểm toán vào những chỗ trọng yếu, có thể xảy ra sai sót gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Trên cơ sở đó, KTV sẽ không thực hiện thủ tục kiểm toán như trước kia cho các khoản mục không được xác định là trọng yếu, hoặc trọng yếu về mặt giá trị nhưng về bản chất không có khả năng xảy ra sai sót trọng yếu. Việc xác định các tài khoản, số dư và thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính đóng vai trò quan trọng ảnh hưởng đến quy mô và phạm vi công việc kiểm toán chi tiết, vì thế đòi hỏi kiểm toán viên phải nâng cao hiểu biết về doanh nghiệp, và nâng cao trình độ nghề nghiệp, các kỹ năng phân tích, xét đoán nghề nghiệp để đảm bảo đáp ứng được các yêu cầu theo phương pháp kiểm toán mới. Cũng vì vậy, mà khâu xác định này đòi hỏi các chủ nhiệm kiểm toán phải tham gia nhiều hơn trong việc thảo luận với các trưởng nhóm kiểm toán trực tiếp tại doanh nghiệp, và các chủ nhiệm kiểm toán phải phê duyệt kết quả xác định này trước khi các thủ tục kiểm toán chi tiết được bắt đầu. Theo phương pháp kiểm toán cũ, do tất cả các tài khoản đều phải được thực hiện với các thủ tục kiểm tra chi tiết, nên khâu xác định tài khoản, số dư hay thuyết minh trọng yếu trên báo cáo tài chính không cần thực hiện. Tuy nhiên, bù lại, phương pháp kiểm toán mới thể hiện tính ưu việt hơn phương pháp cũ nhờ công việc kiểm tra chi tiết được giảm tải ở những tài khoản, số dư không trọng yếu, nâng cao được hiệu quả cuộc kiểm toán.

Xác định và đánh giá rủi ro về sai sót trọng yếu, bao gồm những rủi ro được đánh giá là đáng kể: Hoạt động này bao gồm việc xác định và đánh giá các rủi ro sai sót trọng yếu ở mức độ báo cáo tài chính tổng thể và tài khoản chi tiết, xác định liệu rằng có rủi ro nào là đáng kể, và thu thập các tìm hiểu về hệ thống kiểm soát

nội bộ của doanh nghiệp liên quan đến các rủi ro đáng kể. So với phương pháp cũ, việc xác định và đánh giá rủi ro sai sót trọng yếu trong phương pháp mới được thực hiện quy củ, chặt chẽ và chi tiết hơn. Nếu như trong phương pháp cũ, các rủi ro được gọi là “rủi ro xác định” và chỉ phân loại thành rủi ro đáng kể với số lượng ít, thì trong phương pháp mới, tất cả các rủi ro đều phải được kiểm toán viên xác định cho từng khoản mục, từ đó mới phân loại thành rủi ro đáng kể hay không đáng kể, ở mức độ báo cáo tài chính tổng thể hay chi tiết tài khoản. Tùy theo bản chất rủi ro, mà kiểm toán viên sẽ thiết kế các thủ tục kiểm toán phù hợp. Thoạt nhìn, khối lượng công việc theo phương pháp kiểm toán mới tưởng chừng nhiều và nặng hơn bình thường, nhưng trên thực tế, việc tập trung sâu vào khâu lập kế hoạch kiểm toán giúp giảm tải đáng kể khối lượng công việc kiểm tra chi tiết bên dưới trên cơ sở chọn lọc khoản mục rủi ro để thực hiện kiểm tra vốn được xác định ngay từ khâu lập kế hoạch. Vai trò của quá trình lập kế hoạch kiểm toán qua đó cũng được nhấn mạnh nhiều hơn trong phương pháp kiểm toán mới.

Để minh họa cụ thể cho phân đổi mới phương pháp kiểm toán, trong đó có những đổi mới ở phương pháp lập kế hoạch kiểm toán tại công ty Deloitte Việt Nam, tác giả vẫn sử dụng báo cáo tài chính cũng của công ty A vào năm 2010 để chỉ ra những điểm đổi mới hơn trong quá trình lập kế hoạch kiểm toán so với phương pháp cũ.

- Đối với giai đoạn tiền kế hoạch bao gồm các thỏa thuận cần thiết giữa ban quản trị doanh nghiệp với công ty kiểm toán để đi đến quyết định kiểm toán, đánh giá rủi ro trước khi quyết định chấp nhận kiểm toán hay việc thỏa thuận về các điều khoản trong hợp đồng kiểm toán hầu như không thay đổi.

- Phần xác lập mức trọng yếu ở phương pháp mới đã có sự thay đổi lớn. Việc xác lập mức trọng yếu không còn áp dụng theo bảng hướng dẫn đánh giá mức trọng yếu theo doanh thu mà dựa trên sự xét đoán nghề nghiệp đối với mỗi công ty mà chủ nhiệm kiểm toán sẽ quyết định áp dụng mức trọng yếu theo tỉ lệ phần trăm với doanh thu. Cụ thể tại công ty A, chủ nhiệm kiểm toán có thể quyết định mức trọng

yếu bằng 3% doanh thu vì nếu lấy giá trị trọng yếu/ Doanh thu của năm 2010 của công ty A vẫn tương đương 3%(154000USD/6.250.082USD)

Bảng 3.1: Tính toán mức trọng yếu theo doanh thu ở phương pháp mới

Chỉ tiêu	Tính toán
Khoản mục lựa chọn để tính mức trọng yếu	Doanh thu
Số dư khoản mục được lựa chọn(tính bằng VNĐ)	103.062.381.166
Lựa chọn phần trăm	3%
Tính toán mức trọng yếu	3.091.871.000
Lựa chọn mức trọng yếu	3.091.000.000
Tổng sai sót không được điều chỉnh	309.100.000
Giá trị trọng yếu chi tiết	2.781.900.000
Phần trăm lựa chọn để tính mức sai sót có thể chấp nhận đối với từng số dư tài khoản	5%
Tính toán mức sai sót có thể chấp nhận đối với từng số dư tài khoản	139.095.000

- Trong phần tìm hiểu về doanh nghiệp môi trường hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm hệ thống kiểm soát nội bộ, tìm hiểu về việc lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán của doanh nghiệp, tìm hiểu quy trình các giao dịch được thực hiện đòi hỏi sự tham gia nhiều hơn của chủ nhiệm kiểm toán. Cụ thể tại công ty Deloitte Việt Nam- chi nhánh Thành phố Hồ Chí Minh, chủ nhiệm kiểm toán là ông Trần Đình Nghi Hạ phải tham gia trong suốt quá trình lập kế hoạch tại công ty A trong việc thiết lập thời gian, phạm vi và trực tiếp chỉ đạo quá trình lập kế hoạch kiểm toán. Ông ấy chịu trách nhiệm trong cuộc thảo luận với nhóm kiểm toán để xác định những rủi ro do gian lận, rủi ro từ các giao dịch có liên quan trong công ty. Bên cạnh đó, ông ấy phải có trách nhiệm dẫn dắt nhóm kiểm toán trong việc tiến hành xác lập mức trọng yếu, xác định rủi ro trong các khoản mục và các giao dịch có liên quan, xác định rủi ro do sai sót trọng yếu và từ các rủi ro đó, đánh giá rủi ro nào là đáng kể.

- Vì sự khác biệt lớn nhất của phương pháp kiểm toán mới này là tập trung vào rủi ro thay vì việc đảm bảo cho tất cả các số dư tài khoản đều trung thực, hợp lý nên KTV phải xác định tất cả các rủi ro có ảnh hưởng đến toàn bộ báo cáo tài chính và ảnh hưởng đến từng khoản mục trên BCTC, rồi tiến hành phân loại rủi ro đó có đáng kể hay không. Việc xem xét một rủi ro nào đó là đáng kể thì dựa vào các tiêu chí sau:

- Rủi ro đó là rủi ro do gian lận
- Rủi ro đó có liên quan đến hoạt động kinh tế quan trọng gần đây.
- Mức độ phức tạp của nghiệp vụ đó.
- Rủi ro đó nằm ở các giao dịch quan trọng với các bên liên quan.

Đối với những rủi ro được coi là đáng kể, KTV tiến hành xem xét hoạt động kiểm soát đối với các rủi ro đó được công ty thực hiện như thế nào? Còn trong phương pháp cũ, KTV vẫn phải xác định các rủi ro liên quan đến toàn bộ BCTC và rủi ro liên quan đến từng khoản mục nhưng việc xác định đó chỉ nằm ở một số ít rủi ro đáng kể để KTV tập trung sâu hơn ở những tài khoản mà có những rủi ro đáng kể đó trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Một điểm khác biệt lớn nữa giữa phương pháp cũ và phương pháp mới là đó việc xác định các thủ tục kiểm toán chi tiết cho các rủi ro. Theo phương pháp cũ, các thủ tục kiểm toán đã được thiết lập sẵn cho từng khoản mục, tài khoản và KTV chỉ lựa chọn những thủ tục kiểm toán phù hợp cho doanh nghiệp. Còn ở phương pháp mới, KTV phải tự thiết kế các thủ tục kiểm toán để phù hợp với từng loại rủi ro ở doanh nghiệp. Dưới đây là bảng minh họa phân xác định rủi ro cho từng khoản mục và các thủ tục kiểm toán mà KTV tự thiết kế cho các rủi ro đáng kể tại công ty A.

Rủ ro được xác định	Phân loại rủi ro	Số dư tài khoản, khoản mục bị ảnh hưởng	Hoạt động kiểm soát của công ty	Mô tả thủ tục kiểm soát	Thiết kế các thủ tục kiểm tra chi tiết	Quy mô kiểm tra chi tiết
Tiền mặt khai tăng trong khi có khả năng đã bị chiếm dụng hoặc lấy cắp hoặc tiền mặt được ghi nhận nhưng thực tế không xảy ra.	Đáng kể	Tiền mặt	Tiền mặt tại công ty được khóa trong két sắt. Chỉ có kế toán tiền mặt và kế trưởng mới có thẻ mở được khóa.	KTV phải nhìn thấy két sắt và đảm bảo nó đã được khóa. Thu thập bằng chứng kiểm toán để xác định rằng có sự đối chiếu giữa số dư trong sổ với thực tế.	KTV phải tham gia việc đếm tiền vào cuối năm với kế toán để đối chiếu giữa sổ cái với sổ quỹ tiền mặt. Biên bản kiểm kê chính là bằng chứng kiểm toán.	Rủ ro đáng kể và không tin tưởng hệ thống KSNB
Tiền mặt bị ghi sai có khả năng do việc quy đổi tỉ giá không chính xác	Không đáng kể	Tiền mặt				
Rủ ro số dư tài khoản ngân hàng ghi lên sổ cái bị sai do sự ghi nhầm tài khoản.	Không đáng kể	Tiền mặt				

Tài khoản phải thu ghi sai do doanh thu ghi nhận không đúng kỳ	Không đáng kể	Khoản phải thu				
Hàng tồn kho ghi tăng trong khi có khả năng đã bị mất cắp hoặc hàng tồn kho được ghi nhận nhưng thực tế không có.	Đáng kể	Hàng tồn kho	Hàng tồn kho được ghi nhận dựa vào những tài liệu liên quan từ nhà cung cấp. Tuy nhiên, không có việc kiểm đếm thực tế giữa thủ kho và nhân viên kế toán	KTV phải thực hiện kiểm đếm hàng tồn kho vào cuối năm.	KTV lên kế hoạch về việc quan sát thực tế hàng tồn kho và xác định những thiếu hụt trong quá trình đếm, thực hiện việc kiểm tra số lượng hàng tồn kho dựa trên việc ghi chép của công ty. Thu thập tài liệu liên quan đến việc nhận và chuyển hàng hóa và xác định lượng hàng nên bị loại hay đưa vào kiểm đếm Lựa chọn những hàng tồn kho có trong bảng hàng tồn kho và tìm kiếm tài liệu về số lượng hàng tồn kho đó từ những tài liệu ban đầu.	Rủi ro đáng kể và không tin tưởng hệ thống KSNB

Hàng tồn kho bị ghi thấp xuống do ghi nhận sai phương pháp tính giá nhập kho, hoặc do ghi sai kỳ	Không đáng kể	Hàng tồn kho				
Hàng tồn kho được ghi tăng vì hàng tồn kho bị cũ, lỗi, hư hỏng hoặc bị bán ít hơn lượng hàng mà kế toán ghi nhận	Đánh kể	Hàng tồn kho	Hàng tháng, bộ phận đảm bảo chất lượng gửi báo cáo về bộ phận kế toán để cập nhật tình trạng hàng tồn kho. Hàng tồn kho cũ, không sử dụng được lưu giữ riêng và dán nhãn rõ ràng.	KTV phải thu thập báo cáo được gửi từ bộ phận đảm bảo chất lượng cho phòng kế toán để làm bằng chứng cho việc đánh giá lại hàng tồn kho.	KTV phải tìm bằng chứng để xác minh được bất kỳ hàng tồn kho nào bị hỏng, cũ, hoặc không sử dụng đều phải được xác định dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Thu thập tuổi hàng tồn kho. Xem những đề xuất của công ty trong việc xác định rằng đó là hàng tồn kho bị cũ, hỏng, không sử dụng được.	Rủi ro đáng kể và không tin tưởng hệ thống KSNB
Tài sản cố định ghi tăng do ghi nhận chi phí mua vào không chính xác, tài sản đã thanh lý nhưng không được loại ra khỏi danh mục đăng ký, tài sản bị mất cắp	Không đáng kể	Tài sản cố định				

Tài khoản phải trả bị ghi thấp do hàng hóa đã nhận nhưng chưa được ghi nhận trong kỳ	Không đáng kể	Khoản nợ phải trả				
Chi phí trích trước bị ghi thấp do có một số khoản trích trước đã bị loại bỏ	Không đáng kể	Chi phí trả trước				
Dự phòng các khoản phải trả được ghi sai không biết do cố tình hay không	Không đáng kể	Khoản phải trả				
Doanh thu và chi phí không được ghi nhận đúng đối với mỗi loại hình kinh doanh áp dụng mức thuế suất khác nhau	Không đáng kể					
Việc chia cổ tức được ghi thấp xuống do sự cố ý gian lận từ hội đồng quản trị.	Đáng kể	Vốn chủ sở hữu	Việc chia cổ tức phải dựa trên quyết định bằng văn bản rõ ràng và có sự đồng ý giữa các cổ đông.	KTV phải thu thập các biên bản về cuộc họp hội đồng quản trị để xác định rằng việc phân chia cổ tức có sự đồng ý giữa các cổ đông.	Thu thập và xem xét tất cả các biên bản họp hội đồng quản trị, quyết định chia cổ tức. Kiểm tra các tài liệu có liên quan đến việc chứng minh rằng tiền đã được chuyển cho cổ đông.	

Doanh thu bị khai tăng do rủi ro từ việc hợp đồng không, gian lận hoặc nghiệp vụ ghi lập	Đáng kể	Doanh thu	Biên bản giao hàng phải có chữ ký của người nhận hàng trước khi hóa đơn phát hành và có chữ ký của giám đốc.	KTV phải thu thập bảng bán hàng, kiểm tra tài liệu có liên quan như hợp đồng, đơn đặt hàng, hóa đơn, bảng giao hàng có chữ ký người nhận được xem là thích hợp.	Thu thập báo cáo bán hàng và đối chiếu với sổ kế toán. Thu thập báo cáo về lượng hàng được bán và giá cả hàng phê duyệt, tính toán được doanh số cả năm có chính xác với sổ cái và báo cáo bán hàng hay không? Chọn mẫu tìm các tài liệu có liên quan để xác định việc bán hàng ghi trên sổ sách là có thực	Rủi ro đáng kể và không tin tưởng hệ thống KSNB
Doanh thu bị ghi thấp do nghiệp vụ đã phát sinh nhưng chưa nhận hóa đơn.	Không đáng kể	Doanh thu				
Doanh thu bị ghi thấp bởi vì có những nghiệp vụ đã xảy ra trong kỳ nhưng không được ghi nhận vào đúng kỳ của nó.	Đáng kể	Doanh thu	Hàng hóa được giao hoặc trả lại trước hoặc sau kỳ kế toán phải được xem xét, đối chiếu để bảo đảm được ghi chép đầy đủ và nhất quán trong kỳ thích hợp.	Chọn mẫu điển hình cho việc bán hàng sau kỳ kế toán và xem các tài liệu liên quan để đảm bảo doanh thu được ghi nhận đúng kỳ	Tìm hiểu chính sách ghi nhận doanh thu, thực hiện kiểm tra chi tiết việc ghi nhận trước kỳ kế toán bằng cách chọn các hóa đơn vận chuyển trước kỳ kế toán và hóa đơn bán hàng sau kỳ kế toán đối chiếu Thực hiện kiểm tra chi tiết việc ghi nhận doanh thu sau kỳ kế toán bằng cách kiểm tra các khoản tín dụng trước kỳ kế toán.	Rủi ro đáng kể và không tin tưởng hệ thống KSNB

<p>Khoản chiết khấu bán hàng được khấu trừ vào hóa đơn của quý tiếp theo, do đó lượng hàng bán được là số lượng thực sau chiết khấu và chỉ có khoản tiền được chi bằng tiền mặt mới ghi nhận vào khoản chiết khấu</p>	<p>Đáng kể</p>	<p>Trao đổi với kế toán trưởng, vào cuối năm, tổng các khoản bị khấu trừ sẽ được tách riêng trên BCTC.</p>	<p>Rủi ro trong phân loại và trình bày</p>	<p>KTV xem xét báo cáo tài chính được lập vào ngày 31/10/2010, khoản chiết khấu từ việc bán hàng không được trình bày riêng trên BCTC.</p>	<p>Thu thập bằng báo cáo bán hàng để ghi lại các khoản chiết khấu bao gồm trong phần doanh thu, đối chiếu với các khoản chiết khấu được ghi riêng và đề xuất điều chỉnh</p>	
<p>Chi phí bán hàng bị ghi tăng do có một số khoản chi phí bị phát sinh không đúng.</p>	<p>Không đáng kể</p>	<p>Chi phí bán hàng</p>				
<p>Chi phí bán hàng bị ghi thấp bởi vì có những khoản chi phí đã phát sinh nhưng không được ghi nhận trong kỳ.</p>	<p>Không đáng kể</p>	<p>Chi phí bán hàng</p>				

Tiền lương bị ghi tăng do có một số nhân viên nghỉ việc vẫn ghi nhận trong bảng lương phải trả	Đáng kể	Nợ phải trả công nhân viên	Phải có hợp đồng được ký kết giữa công ty và người lao động. Nhân viên nghỉ việc không được ghi vào bảng lương từ ngày kết thúc hợp đồng lao động. Tổng giám đốc phải xem bảng lương bao gồm sự thay đổi vào đầu tháng trước khi kế toán làm bảng lương	Chọn một nhân viên được ghi trong bảng lương và kiểm tra những tài liệu liên quan bao gồm hợp đồng lao động, bảng chấm công, chứng từ chi trả để bảo đảm bảng lương được ghi nhận đúng thực tế.	Thu thập bảng tiền lương, kiểm tra tổng lương, bảo hiểm xã hội mà người lao động và công ty trả. Từ bảng lương, chọn điển hình để kiểm tra về hợp đồng lao động, bảng chấm công, bảng lương thực nhận của một nhân viên nào đó. Đánh giá kết quả kiểm tra của việc chi trả tiền lương khi kiểm tra số dư tài khoản nợ phải trả công nhân viên vào cuối năm.	Rủi ro đáng kể và không tin tưởng hệ thống KSNB
Chi phí hoạt động bị ghi tăng do khoản chi phí đó thực tế không phát sinh hoặc bị ghi thấp do chi phí đã phát sinh nhưng không được ghi nhận trong kỳ,	Không đáng kể	Chi phí hoạt động				

Chi phí hoạt động bị ghi thấp do chi phí đã phát sinh nhưng không được ghi nhận trong kỳ.	Không đáng kể	Chi phí				
Khoản thuế được hoàn lại bị ghi tăng trong khi khoản thuế phải nộp bị khai giảm do vô ý hay cố ý, áp dụng thuế suất sai	Không đáng kể	Tài khoản thuế phải nộp				

Việc xác định được quy mô chọn mẫu kiểm tra chi tiết trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán sẽ là cơ sở để KTV xác định được số mẫu cần chọn để kiểm tra chi tiết đối với từng số dư tài khoản. Số cỡ mẫu trong phương pháp mới này dựa vào rủi ro đó được phân loại là đáng kể hay không và việc có tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ hay không? Trong khi đó ở phương pháp cũ, cỡ mẫu được xác định dựa vào việc xác định rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và suy ra rủi ro khi kiểm tra chi tiết (*Phụ lục 18: Bảng cỡ mẫu theo phương pháp kiểm toán mới*)

- Về vấn đề xếp loại sử dụng máy tính, nếu trong phương pháp cũ, KTV chỉ việc tìm hiểu hệ thống máy tính của khách hàng kiểm toán thì trong phương pháp mới này đòi hỏi phải có sự thảo luận giữa chủ nhiệm kiểm toán với các KTV để xác định có cần có sự tham gia của chuyên gia máy tính hay không? Đối với công ty hoạt động với quy mô hoạt động nhỏ thì việc thảo luận giữa các KTV về vấn đề trên không thực sự quan trọng vì bản chất hệ thống máy tính của công ty ít có khả năng gây ra rủi ro, nhưng ngược lại đối với những công ty có quy mô hoạt động lớn, việc thảo luận này thực sự cần thiết vì đối với hệ thống máy tính phức tạp, KTV sẽ cần đến các chuyên gia máy tính để xác định được rằng rủi ro có phải xuất phát từ hệ thống phần mềm

trên máy tính hay không? Cụ thể tại công ty, chủ nhiệm kiểm toán và KTV phải có sự thảo luận về hệ thống máy tính tại công ty bao gồm việc trả lời các câu hỏi:

- Sự phức tạp của hệ thống công nghệ thông tin của công ty A và cách mà công ty sử dụng trong hoạt động kinh doanh: *Hệ thống phần mềm Soft-T do nhân viên trong công ty biên soạn năm 2004 và được cập nhật cho phù hợp với chính sách công ty. Công ty không có hệ thống ứng dụng nào khác ngoại trừ hệ thống phụ quản trị kết nối với phần mềm.*

- Tầm quan trọng của những thay đổi trong hệ thống: *Không có sự thay đổi nào trong hệ thống cũng như thực hiện hệ thống mới.*

- Phạm vi dữ liệu chia sẻ giữa các hệ thống: *Hệ thống quản trị phụ được sử dụng cho mục đích quản trị.*

- Tầm quan trọng của chứng cứ kiểm toán dưới dạng điện tử: *Như đã đề cập ở trên, công ty sử dụng phần mềm tự biên soạn để ghi nhận các bút toán hàng ngày. Hệ thống phần mềm không hề phức tạp*

Dựa vào những nội dung thảo luận trên, chủ nhiệm kiểm toán có thể đưa ra kết luận đối với hệ thống máy tính tại công ty A không cần thiết có sự tham gia của chuyên gia máy tính. Như vậy, ở phương pháp mới, KTV không cần phải trả lời bảng câu hỏi như phần phụ lục 7 minh họa vì bảng câu hỏi này thực tế không phù hợp với tình hình sử dụng máy tính ở các doanh nghiệp tại Việt Nam. Ngược lại, phương pháp mới chỉ yêu cầu KTV thảo luận để xem xét việc cần thiết nhờ đến sự giúp đỡ của chuyên gia máy tính vì đối với những hệ thống máy tính phức tạp tiềm ẩn rất nhiều rủi ro ảnh hưởng đến việc ghi chép số liệu tại công ty.

Như vậy, khi áp dụng mô hình kiểm toán theo hướng tập trung vào rủi ro thì giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại Deloitte càng trở nên quan trọng. Tập trung thời gian vào giai đoạn này để tìm kiếm rủi ro thì ở các giai đoạn tiếp theo trong quá trình kiểm toán, KTV chỉ cần tập trung vào các rủi ro này để thực hiện các thủ tục kiểm toán mà không cần phải tìm kiếm sự đảm bảo tính trung thực, hợp lý cho tất cả các số dư tài khoản mà vẫn đảm bảo BCTC được trình bày trung thực, hợp lý. Công ty Deloitte Việt Nam sẽ tiết kiệm được nhiều thời gian, nhân lực kiểm toán những hiệu quả cuộc kiểm toán vẫn không thay đổi.

KẾT LUẬN

Trong xu thế hội nhập kinh tế thế giới, sự cạnh tranh giữa các doanh nghiệp ngày càng cao. Điều này đòi hỏi các doanh nghiệp nói chung và các công ty kiểm toán nói riêng phải không ngừng nâng cao chất lượng dịch vụ. Sự cạnh tranh bằng chất lượng đặt ra những yêu cầu và thách thức đối với các công ty kiểm toán không những phải tuân thủ theo đúng chuẩn mực kiểm toán mà còn phải tự thiết kế những phương pháp kiểm toán đạt được hiệu quả công việc cao hơn.

Lập kế hoạch kiểm toán là bước đầu tiên nhưng lại có một vai trò hết sức quan trọng trong một cuộc kiểm toán, góp phần tiết kiệm chi phí cho cuộc kiểm toán và nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán.

Qua quá trình nghiên cứu lý luận lập KHKT và nghiên cứu thực tế quá trình lập kế hoạch kiểm toán tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam- Chi nhánh Thành Phố Hồ Chí Minh, luận văn đã hệ thống hóa những vấn đề lý luận về lập kế hoạch kiểm toán BCTC, tổng hợp, phân tích và đánh giá thực trạng lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty Deloitte Việt Nam, đưa ra một số giải pháp nhằm hoàn thiện hơn nữa việc lập kế hoạch kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Deloitte Việt Nam

Với những giải pháp đã đề xuất, tác giả tin rằng sẽ mang lại hiệu quả cao hơn cho cuộc kiểm toán, góp phần ngày càng nâng cao chất lượng của cuộc kiểm toán hơn nữa.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống 38 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, NXB Tài Chính.
- [2]. Bộ Tài Chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài Chính.
- [3]. Bộ môn kiểm toán trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh (2006), *Kiểm toán*, NXB Lao động xã hội.
- [4]. GS.TS Nguyễn Quang Quỳnh (2001), *Kiểm toán tài chính*, NXB Tài Chính.
- [5]. TS Phan Đức Dũng (2007), *Kế toán kiểm toán*, NXB Đại học Quốc Gia Thành Phố Hồ Chí Minh
- [6]. Th.S Trần Long (2003), *Giáo trình kiểm toán*, NXB Giáo Dục.
- [7]. TS. Nguyễn Viết Lợi (2007), *Giáo trình kiểm toán Báo cáo tài chính*, NXB Tài Chính.

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1: Chương trình kiểm toán khoản mục nợ phải trả người bán Công ty ABC

Chương trình kiểm toán cho năm kết thúc ngày 31/12/20XX

NỢ PHẢI TRẢ NGƯỜI BÁN

Định nghĩa:

Nợ phải trả người bán bao gồm các nghĩa vụ thanh toán thường xuyên của công ty, xuất phát từ việc mua hàng hóa, vật liệu và dịch vụ.

Sự trình bày và khai báo trên báo cáo tài chính:

Sự khai báo các khoản nợ phải trả bao gồm: (1) Nợ phải trả về mua hàng cho các bên liên quan và (2) Các cam kết mua hàng

Mục tiêu kiểm toán:

1. Sự hiện hữu và nghĩa vụ của các khoản nợ phải trả người bán
2. Sự đầy đủ của các khoản nợ phải trả người bán
3. Đánh giá đúng đắn các khoản nợ phải trả người bán.
4. Sự ghi chép chính xác các khoản nợ phải trả người bán
5. Sự trình bày đúng đắn các khoản nợ phải trả người bán và khai báo về khoản phải trả cho các bên liên quan.

Hướng kiểm toán: Kiểm tra sai sót do ghi nhận không đầy đủ các khoản nợ phải trả người bán.

Thủ tục kiểm toán	KTV ký tên	Ngày tháng hoàn thành	Hồ sơ kiểm toán liên quan	Thời hạn hoàn thành
<p>- Thực hiện hay yêu cầu cung cấp một bảng số dư chi tiết về các khoản nợ phải trả người bán</p> <p>1. Kiểm tra tổng số và đối chiếu với sổ cái</p> <p>2. đối chiếu với sổ chi tiết từng đối tượng.</p> <p>3. Điều tra các số dư Nợ, gửi thư xác nhận xem có phù hợp không và xem xét việc sắp xếp lại khoản mục.</p>				
<p>- Xem xét các thủ tục xác nhận cho khoản nợ phải trả người bán lớn hơn 100 triệu đồng.</p>				
<p>- Kiểm tra hồ sơ các báo cáo nhận hàng, những hóa đơn của người bán chưa nhận hàng, bảng kê hàng hóa đã nhận nhưng chưa có hóa đơn</p>				
<p>- Kiểm tra nhật ký chi quỹ sau thời điểm khóa sổ và nhìn lướt qua những khoản thanh toán quan trọng</p>				
<p>- Kiểm tra các khoản phải trả có gốc ngoại tệ xem có được đánh giá lại theo tỉ giá không?</p>				
<p>- Phỏng vấn về các cam kết mua hàng mà trong đó có những điều khoản có thể gây thiệt hại, hoặc cần khai báo</p>				
<p>- Kết luận về mức độ trung thực và hợp lý khi trình bày về số dư các khoản phải trả vào ngày kết toán.</p>				

Phụ lục 2: Bảng câu hỏi đánh giá rủi ro kiểm toán của công ty A và B

Câu hỏi	Khách hàng A		Khách hàng B	
	Có	Không	Có	Không
<i>Quan điểm về tính chính trực của Ban quản trị</i>				
Câu 1: Có lý do nào cần phải đặt câu hỏi đối với quan điểm về tính chính trực của Ban quản lý cũng như có thể tin tưởng vào những thông tin mà họ cung cấp không?	X			X
<i>Cam kết về tính chính xác và hợp lý của báo cáo tài chính</i>				
Câu 2: Có lý do nào để băn khoăn với những cam kết về sự hợp lý và chính xác của báo cáo tài chính?		X		X
<i>Cam kết về việc thiết lập và duy trì một hệ thống thông tin và kế toán đáng tin cậy?</i>				
Câu 3: Có lý do nào để băn khoăn tới những cam kết của Ban Giám đốc để thiết lập và duy trì hệ thống thông tin và kế toán đáng tin cậy hay một hệ thống kiểm soát nội bộ đáng tin cậy không?		X		X
<i>Cơ cấu tổ chức</i>				
Câu 4: Cơ cấu tổ chức có bất hợp lý với quy mô và hình thức kinh doanh hay không?		X		X
<i>Cơ cấu tổ chức, quá trình kiểm soát, giám sát và điều hành</i>				
Câu 5: Quá trình kiểm soát quản lý có bất hợp lý, với quy mô và hình thức kinh doanh không, có lý do nào để băn khoăn về khả năng của BQT trong việc giám sát và điều hành hoạt động có hiệu quả cũng như việc phân công trách nhiệm.		X		X
<i>Phương pháp phân công quyền hạn và trách nhiệm</i>				
Câu 6: Phương pháp phân công quyền hạn và trách nhiệm có bất hợp lý với quy mô và hình thức kinh doanh hay không?		X		X

<i>Phương pháp kiểm soát quản lý lãnh đạo</i>				
Câu 7: Có lý do nào để băn khoăn về phương pháp quản lý lãnh đạo hay không?		X		X
<i>Ảnh hưởng của hệ thống vi tính</i>				
Câu 8: Hình thức và phạm vi sử dụng máy tính có bất hợp lý với quy mô và hình thức kinh doanh không?		X		X
<i>Hoạt động của Ban Giám đốc và nhóm kiểm toán nội bộ</i>				
Câu 9: Ban Giám đốc và nhóm kiểm toán nội bộ của doanh nghiệp có bất hợp lý với quy mô và hình thức kinh doanh không?		X		X
<i>Hình thức và môi trường kinh doanh</i>				
<i>Hình thức kinh doanh</i>				
Câu 10: Có lý do nào để băn khoăn với hình thức kinh doanh của doanh nghiệp không?		X		X
<i>Môi trường kinh doanh</i>				
Câu 11: Có những ảnh hưởng bên ngoài nào trong môi trường kinh doanh tác động đến hoạt động và khả năng tiếp tục kinh doanh của doanh nghiệp không?				X
<i>Các kết quả tài chính</i>				
Câu 12: Ban quản trị có chịu áp lực nào trong việc đưa ra kết quả tài chính cụ thể không?		X		X
<i>Hoạt động liên tục</i>				
Câu 13: Có nhân tố nào tồn tại chứng tỏ rằng doanh nghiệp không thể tiếp tục hoạt động trong thời gian được dự báo không?		X		X
<i>Bản chất của cuộc kiểm toán</i>				
Câu 14: Có lý do nào để băn khoăn về những ảnh hưởng xung quanh cuộc kiểm toán không?		X		X
<i>Sự tuân thủ theo những chuẩn mực kiểm toán chung được thừa nhận</i>				

Câu 15: Có lý do nào để khẳng định sự tuân thủ những Chuẩn mực Kiểm toán chung được thừa nhận của chúng ta sẽ bị thách mắc không		X		X
<i>Vấn đề kế toán trọng yếu</i>				
Câu 16: Có vấn đề nào về kế toán trọng yếu thường dẫn đến mức độ rủi ro kiểm toán lớn hơn mức trung bình không?		X		X
<i>Những mối liên hệ kinh doanh và các bên có liên quan</i>				
Câu 17: Có lý do nào để khẳng định rằng chúng ta không có những hiểu biết đầy đủ về những nghiệp vụ quan trọng và những quan hệ kinh doanh với các doanh nghiệp khác, đặc biệt trong trường hợp các doanh nghiệp khác được coi là bên thứ ba trong khi đó trên thực tế là những bên có liên quan. Điều đó có thể ảnh hưởng đến những nhận xét khái quát về tính chính trực với Ban quản trị - Có mối quan hệ bất bình thường giữa nhân viên công ty và nhà cung cấp không?		X		X
<i>Những kinh nghiệm và kiến thức về khách hàng</i>				
Câu 18: Có lý do nào để khẳng định rằng chúng ta không tích lũy đủ kinh nghiệm và kiến thức về khách hàng không?		X		X
Câu 19: Có lý do nào để khẳng định rằng chúng ta không có đủ nhân viên có khả năng (bao gồm các chuyên gia về ngành chuyên môn hoặc những chuyên gia về quy định hay luật nước ngoài).		X		X
Câu 20: Có những vấn đề nào khẳng định rằng sự tồn tại khả năng gian lận của Ban quản trị không?		X		X

Phụ lục 3: [Letter Head of A Company]

Attn: Board of Directors

A COMPANY LIMITED

Re: Letter of support

Dear Sirs,

We are aware of the financial condition of the company as of 31 December 2010. We, therefore, as the shareholder of the Company, confirm our continued commitment to support the Company's operations by providing supply sources as and when needed, until such time that the Company is able to seek or create sufficient and qualified supply sources for its own operations for the foreseeable future. This is to enable the Company to meet its liabilities as and when they fall due and to carry on its business without a significant curtailment of operations.

Yours faithfully,

Phụ lục 4: Tìm hiểu hoạt động kinh doanh công ty B

Công ty B là công ty liên doanh tại Việt Nam. Sản phẩm chính của công ty là cung cấp các loại khăn giấy, tã lót trẻ em, băng vệ sinh và các sản phẩm cá nhân khác dành cho phụ nữ. Sản phẩm được tiêu thụ trong nước thông qua các kênh phân phối chính và có hơn 238 đại lý khắp Việt Nam như nhà phân phối Hương Đông, Nghĩa Hùng, Hương Sơn... và xuất khẩu cho nhiều đối tác ở nước ngoài. Vốn đầu tư và vốn điều lệ của công ty là 23.500.000 USD và 7.050.000 USD. Văn phòng chính của công ty nằm ở Thành Phố Hồ Chí Minh và ba chi nhánh nằm ở Hà Nội, Đà Nẵng và Bình Dương. Không có bất kỳ sự thay đổi nào trong chính sách kế toán và các điều khoản thương mại được áp dụng trong công ty.

Công ty đang hoạt động trong môi trường cạnh tranh năng động. Một số đối thủ chính của công ty B là Unilever, P& G, Kao Việt Nam, Diana. Công ty nhận thức về giá cả của đối thủ cạnh tranh và chương trình khuyến mãi để giữ chân khách hàng và thu hút khách hàng mới.

Những nhân tố đưa đến thành công trong ngành này là:

- Có được chiến lược marketing dựa trên sự hiểu biết về người tiêu dùng và đối thủ cạnh tranh.

- Chiến lược bán hàng với mạng lưới rộng khắp

- Đổi mới sản phẩm

Điều này có ý nghĩa rằng các công ty trong ngành này có xu hướng đầu tư mạnh vào tiếp thị, nghiên cứu phát triển thị trường. Số lượng các nhà phân phối trong ngành này không cao và những nhà phân phối này phải ký độc quyền với công ty với một khu vực nhất định. Vấn đề chính hiện nay công ty đang phải đối mặt với thị trường là các sản phẩm băng vệ sinh dành cho phụ nữ đang rất cạnh tranh mà mỗi nhà sản xuất đều đang cố gắng để phát triển thị phần. Thị trường sản phẩm của công ty đang gia tăng khoảng 20% mỗi năm. Tỷ giá hối đoái đã có sự biến động đáng kể trong năm này và nó tác động đáng kể đến hoạt động tài chính của công ty.

Phụ lục 5: Tìm hiểu hoạt động kinh doanh của công ty A


Công ty A là công ty liên doanh tại Việt Nam hoạt động trong lĩnh vực:

- Thành lập văn phòng kinh doanh và trung tâm phân phối khắp Việt Nam để dễ dàng thuận tiện cho việc tiếp thị và bán những sản phẩm của công ty.

- Thâm nhập thị trường và bán sản phẩm của công ty không những trong nước mà còn ở nước ngoài bằng việc nhân hạt giống Việt Nam tại các quốc gia khác và tái nhập khẩu để bán lại.

- Giới thiệu chương trình đồng hợp tác với những nông dân địa phương để gia tăng sản lượng của công ty.

Đến năm 2010, vốn đầu tư là 2.000.000 USD và vốn điều lệ của công ty là 1.000.000 USD. Trong năm, công ty không có một khoản vay nợ nào. Với chính sách bán hàng thu tiền ngay, công ty đã có một quỹ tiền mặt vững vàng để duy trì hoạt động của nó mà không cần đến việc vay mượn bên ngoài. Tiếng tăm của tập đoàn là một nhà sản xuất hạt giống tốt đã vượt ra khỏi Châu Á đến tận Châu Âu, Bắc Mỹ - nơi cung cấp hạt giống cho nông dân Châu Á. Nhận thức được tiềm năng lớn này, tập đoàn bắt đầu tại Việt Nam bằng việc đầu tư công nghệ, nhân sự và đặc biệt là tìm nguồn cung cấp hạt giống tốt nhất để nhập khẩu vào Việt Nam xử lý và bán lại. Với những lợi thế như vậy, Công ty Liên doanh A tại Việt Nam đã đạt được những thị phần lớn nhất ở thị trường hạt giống trong nước. Tuy nhiên, do một số bất đồng gần đây trong nội bộ công ty liên doanh, tập đoàn đã giảm dần hỗ trợ của mình cho công ty và kết quả là hoạt động của công ty đã không được mở rộng như trước đây. Tập đoàn cũng thành lập một chi nhánh quốc tế mang tên “*Hai mũi tên đỏ quốc tế*” thông qua nhà phân phối chính thức là Công ty khác. Thương hiệu “*Hai mũi tên đỏ*” đã được biết đến như một thương hiệu với chất lượng rau quả nhiệt đới tốt nhất với nông dân Việt Nam từ 12 năm qua và đây là một thương hiệu tin cậy đối người nông dân Châu Á ở Indonesia, Philippine, Thái Lan, Ấn Độ, Trung Quốc và Việt Nam. Mặc dù tập đoàn cam kết không rút khỏi liên doanh, nhưng hiện nay, nó tập trung đầu tư nhiều hơn vào nhà phân phối mới mà không chỉ định nguồn cung cấp cho Công ty A tại Việt Nam nữa.

 *Những nhân tố bên ngoài ảnh hưởng đến công ty:*

Việt Nam vẫn là một quốc gia nông nghiệp. Trong những năm gần đây, nhu cầu về hạt giống rau và hoa vẫn không ngừng gia tăng mạnh mẽ. Với nguồn sản phẩm hạt giống rau và hoa quả chất lượng cao, công ty đã có một thị trường thực sự tiềm năng.

Hiện nay, công ty đã không còn xuất khẩu sản phẩm của nó ra thị trường nước ngoài. Tuy nhiên, nhu cầu từ thị trường nước ngoài như Trung Quốc, Malaysia... vẫn rất hấp dẫn và công ty có khả năng để thâm nhập vào những thị trường mở cửa này.

Công ty nên tập trung hơn vào việc thu mua hạt giống chất lượng cao từ các nhà cung cấp trong và ngoài nước để kinh doanh và lai tạo giống. Nếu không được tập đoàn chỉ định nhà cung cấp hạt giống nữa thì công ty cần phải linh hoạt trong việc tìm kiếm các nhà cung cấp tốt nhất. Công ty cũng cần đầu tư nhiều hơn vào việc nghiên cứu và phát triển các giống mới có chất lượng. Bên cạnh đó, bộ phận phát triển thị trường cần tung ra chiến dịch mới để mở rộng thị trường hiện tại với nhiều khách hàng hơn, không chỉ trong nước.

**Phụ lục 6: Minh họa quy trình tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty
A ở mức độ tổng quát**

◆ Môi trường kiểm soát

Mục tiêu kiểm soát của đơn vị	Quy trình kiểm soát tại đơn vị	Công việc của KTV	Đánh giá
<p>Thông qua thái độ và cách hành xử, Ban quản trị chứng tỏ tính liêm chính, chính trị và có đạo đức.</p>	<p>Các quy tắc hoạt động của công ty liên doanh dựa trên thỏa thuận cụ thể về chất lượng hàng hóa cung cấp cho khách hàng, xây dựng tiếng tăm, gia tăng thị phần ở thị trường Việt Nam.</p> <p>Ban Quản Trị thiết lập và duy trì các chuẩn mực đạo đức, mâu thuẫn lợi ích và các chuẩn mực về cư xử đạo đức.</p> <p>Đội ngũ nhân viên có ý thức trong việc hiểu biết về các chính sách có liên quan đến thái độ hành xử và biết cần phải làm gì khi gặp phải vấn đề về lối cư xử.</p>	<p>KTV xem xét điều lệ Bảng ký kết quy định các điều khoản liên quan đến việc thành lập công ty, thời hạn liên doanh, quyền hạn và việc ra quyết định, nhân sự, ngân hàng, môi trường... Bên cạnh đó, KTV cũng xem xét quy chế lao động được lập bởi Ban Quản Trị và ghi chú việc quy chế này bao gồm cả những quy tắc kinh doanh có thể chấp nhận được. KTV cũng đã quan sát và lưu ý về “ Bảng quy tắc phòng chống cháy nổ” trên tường được ký bởi Giám Đốc vào ngày 17/9/2010</p>	<p>Môi trường kiểm soát của công ty đã được thiết kế và kiểm soát một cách thích hợp.</p>

◆ **Đánh giá rủi ro:**

Mục tiêu kiểm soát của đơn vị	Quy trình kiểm soát tại đơn vị	Công việc của KTV	Đánh giá
Ban quản trị hạn chế rủi ro bằng những kiểm soát thích hợp.	Không có một quy trình chính thức nào để xác định và kiểm tra các rủi ro một cách thường xuyên. Tuy nhiên, các rủi ro tài chính mà công ty có khả năng phải đối mặt bao gồm rủi ro về các khoản nợ, rủi ro về tính thanh khoản, rủi ro về ngoại tệ và vấn đề kiểm soát phải được thực hiện qua nhiều năm hoạt động kinh doanh để chỉ ra được các nguy cơ rủi ro có liên quan.	Qua phỏng vấn các nhân viên trong công ty, KTV biết rằng Phó Giám Đốc công ty là người trực tiếp tham gia việc quản lý hoạt động kinh doanh hằng ngày và thường xuyên là người đầu tiên biết được bất kỳ nguy cơ nào mà công ty đang phải đối mặt. Theo quy định của công ty, khi có khách hàng mới, bộ phận phát triển thị trường phải luôn luôn thực hiện một số động tác kiểm tra ban đầu thông qua tìm kiếm thông tin trên mạng, thảo luận với khách hàng để có sự đánh giá khách hàng (về địa điểm kinh doanh, tiềm năng, lịch sử thanh toán trước đây...). Sau đó, bộ phận này phải làm một bảng ghi nhớ và gửi đến ông để ông xem xét rằng có nên hay không nên chấp nhận giao dịch với khách hàng đó cũng như việc quyết định các điều khoản tín dụng, chính sách chiết khấu có liên quan dành cho khách hàng đó.	Đánh giá rủi ro đã được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.

◆ Hệ thống thông tin:

Mục tiêu kiểm soát của đơn vị	Quy trình thực hiện kiểm soát	Công việc của KTV	Đánh giá
<p>Thông tin phải được phổ biến đến những người có thẩm quyền kịp thời.</p>	<p>Tất cả các nghiệp vụ phải được xử lý hàng ngày để đảm bảo các nghiệp vụ đó được xử lý kịp thời và báo cáo quản trị hàng tháng phải được kế toán tổng hợp làm và kế toán trưởng phải xem xét lại trước khi gửi đến hội đồng quản trị. Ban quản trị phải có cuộc họp ngay khi có những yêu cầu trong công việc. Tuy nhiên, ít nhất một năm một lần, cuộc họp phải được tiến hành theo sự triệu tập của chủ tịch Hội đồng quản trị hoặc ít nhất là theo yêu cầu của ít nhất 2 thành viên trở lên.</p>	<p>Qua trao đổi với kế toán trưởng, KTV biết rằng tại công ty A, tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh hàng ngày phải được xử lý ngay và báo cáo quản trị phải được Hội đồng quản trị công ty xem xét. KTV đã chọn nhật ký giao dịch ngày 13/11/2010 và báo cáo tháng 10/2010 được gửi đến hội đồng quản trị bằng email với sự xác nhận Phó Giám đốc vào cùng ngày đó. KTV nhận thấy rằng những thông tin cần thiết trên đã được tập hợp và phổ biến đến những cá nhân có thẩm quyền trong công ty.</p>	<p>Hệ thống thông tin đã được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.</p>
<p>Thông tin phải được phổ biến đến những người có thẩm quyền kịp thời.</p>	<p>Ban quản trị phải có cuộc họp ngay khi có những yêu cầu trong công việc. Tuy nhiên, ít nhất một năm một lần, cuộc họp phải được tiến hành theo sự triệu tập của chủ tịch Hội đồng quản trị hoặc ít nhất là theo yêu cầu của ít nhất 2 thành viên trở lên.</p>	<p>KTV đã xem xét biên bản họp Hội đồng quản trị số 3/2010 ngày 27/4/2010. Nội dung cuộc họp này diễn ra để công bố phần lợi nhuận được giữ lại của năm tài chính 31/12/2009. Biên bản này đều có chữ ký xác nhận của Chủ tịch hội đồng Quản trị các thành viên của hội đồng.</p>	

◆ **Kiểm tra giám sát:**

Mục tiêu kiểm soát tại đơn vị	Quy trình kiểm soát	Công việc của KTV	Đánh giá
Công ty tiếp nhận những đề xuất từ bên trong lẫn bên ngoài.	Ban quản trị đánh giá cao những điểm trên thư quản lý được đề xuất bởi các KTV và thực hiện các thủ tục thích hợp để chỉ ra những vấn đề nêu trong thư. Thư quản lý này sẽ được KTV gửi trực tiếp đến Hội đồng quản trị như là một phần của báo cáo kiểm toán.	Qua trao đổi với kế toán trưởng, ông ấy đã nói rằng mặc dù đây là năm đầu tiên được Deloitte kiểm toán nhưng Ban quản trị sẽ đánh giá cao những đề xuất cải tiến do KTV đưa ra giống như đã thực hiện đối với những năm trước.	Kiểm tra giám sát đã được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.

Phụ Lục 7: Bảng câu hỏi mức độ sử dụng máy vi tính tại công ty A

Số	Chu trình kinh doanh	A. Phạm vi sử dụng				
		Mảng chức năng chính	Phần mềm ứng dụng	Số người sử dụng	Khối lượng giao dịch	Mức độ thường xuyên
	Số lượng nhân viên 35					
1.	Kế toán tài chính	<input checked="" type="checkbox"/> Có <input type="checkbox"/> Không	Soft-T	2	Thấp	Hàng tháng
2.	Chi phí	<input type="checkbox"/> có <input checked="" type="checkbox"/> Không	Soft-T			Hàng ngày
3.	Doanh thu	<input checked="" type="checkbox"/> Có <input type="checkbox"/> Không	Soft-T and hệ thống phụ về quản trị của công ty	8	Cao	Hàng ngày
4.	Tiền lương	<input type="checkbox"/> Có <input checked="" type="checkbox"/> Không	Excel	3	Thấp	Hàng tháng
5.	Tài sản cố định	<input type="checkbox"/> Có <input checked="" type="checkbox"/> Không	Excel	2	Thấp	Hàng tháng
6.	Hàng tồn kho	<input checked="" type="checkbox"/> Có <input type="checkbox"/> Không	Soft-T and hệ thống phụ về quản trị của công ty A	9	Cao	Hàng ngày

	Mô tả bản chất của các quyết định kinh doanh chính được thực hiện trên cơ sở thông tin được đưa ra bởi hệ thống máy tính	Công ty sử dụng Excel, Soft-T và hệ thống phụ về quản trị chạy trong Windows. Mọi giao dịch được nhập vào hệ thống bằng tay. Dữ liệu sẽ được tách ra và chuẩn bị báo cáo tài chính bằng hệ thống
	Kết luận:	<input type="checkbox"/> Rộng lớn <input checked="" type="checkbox"/> Trung bình <input type="checkbox"/> Giới hạn
Số	Trắc nghiệm	B. Mức độ phức tạp của môi trường máy tính (Phức tạp, trung bình & Đơn giản)
		Ghi chú
1.	Việc tính toán quan trọng gì được thực hiện bởi hệ thống và trong chu trình kinh doanh nào? (Ví dụ: tính lãi, khoản chiết khấu, tính lương)	Việc tính chiết khấu được thực hiện ở hệ thống phần mềm Soft-T. Lương, khấu hao, các khoản trích trước và các khoản khác được tính ở Excel và sau đó ghi nhận vào hệ thống
2.	Có phải tất cả các phân hệ tự động chuyển dữ liệu với nhau?	Dữ liệu từ hệ thống quản trị có tích hợp với hệ thống Soft-T
3.	Có phải hệ thống tự động bắt đầu bất kỳ giao dịch nào không?	Không có lưu ý
4.	Dữ liệu của máy tính được cập nhật ngay lập tức hay định kỳ? Nếu cập nhật định kỳ, mô tả mức độ thường xuyên (sáu giờ một lần, hàng đêm, hàng tuần, hàng tháng)	Ngay lập tức
5.	Có bất kỳ giao diện tự động giữa các ứng dụng?	Không có ghi nhận
6.	Có nhiều hệ điều hành không? Ví dụ: Windows NT, Unix, Windows 2000, Mainframe, AS/400	Windows 2000

7.	Công ty đã mua phần mềm kế toán khi nào?	Phần mềm kế toán Soft-T được viết bởi chính các nhân viên IT trong công ty. Không có phần mềm nào được mua.
8.	Công ty có nhân viên IT nào không?	Có 2 nhân viên. Nhiệm vụ chính của họ là phát triển và bảo trì phần mềm và máy tính.
9	Quan sát môi trường xử lý tổng thể trên cơ sở:	
	a) Tên bất kỳ cơ sở dữ liệu và hệ thống quản lý cơ sở dữ liệu phục vụ cho nhiều ứng dụng.	Local Area Network
	b) Bản chất và kích thước của dữ liệu mạng truyền thông	Không có lưu ý
	c) Kiểm soát việc truy cập vào phần mềm	Máy tính được để ở văn phòng có bảo vệ. Hơn nữa, chỉ cá nhân có thẩm quyền mới được truy cập
	d) Loại phần cứng và kích thước của trung tâm dữ liệu	Không có ghi nhận
	Kết luận	<input type="checkbox"/> Phức tạp <input type="checkbox"/> Trung Bình <input checked="" type="checkbox"/> Đơn giản

Số	Mô Tả	C. Tầm quan trọng trong hoạt động kinh doanh
		Ghi chú
1.	Mô tả mức độ gián đoạn của doanh nghiệp nếu hệ thống máy tính không hoạt động được. Khoản bao lâu công ty hoạt động mà không có máy tính?	Việc gián đoạn sẽ giảm bớt bởi vì dữ liệu từ hệ thống sẽ tự động được lưu lại ngay sau khi người cuối cùng thoát ra và dữ liệu sẽ được ghi chép thủ công vào ổ cứng hàng tuần để giảm thiểu rủi ro dữ liệu bị mất.
2.	Mô tả hậu quả lập tức và lâu dài đối với lỗi xử lý lớn. Làm thế nào để nó nhanh chóng được phát hiện và nó ảnh hưởng đến kinh doanh như thế nào?	Ảnh hưởng tức thời là kế toán và nhân viên bán hàng không thể mã hóa giao dịch đó từ đó sẽ dẫn đến hậu quả lâu dài nếu không được giải quyết ngay.
3.	Việc kinh doanh của công ty phụ thuộc như thế nào vào hệ thống máy tính để xử lý kịp thời và chính xác? Các quyết định hàng ngày được đưa ra dựa trên các dữ liệu trên hệ thống? Xem xét việc bán hàng và hàng tồn kho cũng như số cái chung.	Công ty phụ thuộc vào hệ thống máy tính trên cơ sở hàng ngày khi doanh thu được cập nhật hàng ngày trên hệ thống bán hàng hàng ngày cho mỗi hoạt động và là cơ sở để hàng tháng kế toán báo cáo với Hội đồng quản trị các báo cáo quản trị.
	Kết luận	<input type="checkbox"/> Rất quan trọng <input checked="" type="checkbox"/> Quan trọng <input type="checkbox"/> Giới hạn

Sau khi trả lời bảng câu hỏi trên, KTV sẽ đưa ra tổng hợp việc phân loại sử dụng máy tính như sau:

Tóm tắt việc phân loại	
Phạm vi sử dụng	<input type="checkbox"/> Cao <input checked="" type="checkbox"/> Trung bình <input type="checkbox"/> Giới hạn
Mức độ phức tạp	<input type="checkbox"/> Phức tạp <input type="checkbox"/> Trung bình <input checked="" type="checkbox"/> Đơn giản
Tầm quan trọng	<input type="checkbox"/> Rất quan trọng <input checked="" type="checkbox"/> Quan trọng <input type="checkbox"/> Giới hạn
Tổng hợp	<input type="checkbox"/> Rất nhiều <input type="checkbox"/> Nhiều <input checked="" type="checkbox"/> Ít

Phụ lục 8: Bảng cân đối kế toán của công ty liên doanh A

(số liệu ngày 31/10/2010)

(Xem xét những tài khoản nào có mức biến động so với năm 2009 lớn hơn hoặc bằng 20% hoặc biến động lớn hơn hoặc bằng số tiền 144.585.000)

Bảng cân đối kế toán	31/10/2010	31/12/2009	Biến động		Ghi chú
			Phần trăm tuyệt đối	Lượng chênh lệch	
Chỉ tiêu					
Tiền mặt	6.060.496.445	24.135.368.766	-74.9%	(18.074.872.321)	
Khoản phải thu	26.385.000	4.699.783.512	-99.4%	(4.673.398.512)	
Đầu tư ngắn hạn	44.701.470.000	32.535.050.000	37.4%	12.166.420.000	
TÀI SẢN NGẮN HẠN	50.788.351.445	61.370.202.278	-	(10.581.850.833)	
Hàng tồn kho	12.384.830.214	31.333.323.148	-60.5%	(18.948.492.934)	
Chi phí trả trước ngắn hạn	49.800.002	17.666.696	181.9%	-	
Tài sản ngắn hạn khác	220.235.193	318.033.906	-30.8%	-	
TỔNG TÀI SẢN NGẮN HẠN	63.443.216.854	93.039.226.028	-31.8%	(29.596.009.174)	
Tài sản cố định	22.428.656.176	27.187.967.223	-	(4.759.311.047)	
Tài sản vô hình	61.379.335	68.275.885	-	-	
Tài sản dài hạn khác	4.461.195.951	4.717.941.814	-	(256.745.863)	
TỔNG TÀI SẢN	90.394.448.316	125.013.410.950	-27.7%	(34.618.962.634)	

Nợ phải trả	93.841.166	4.627.979.875	-98%	4.534.138.709	
Nợ ngắn hạn khác	16.867.160.439	16.118.204.279	-	(748.956.160)	
Nợ dài hạn	-	-	-	-	
Các khoản nợ dài hạn khác	10.124.888.584	10.874.410.450	-	749.521.866	
TỔNG NỢ PHẢI TRẢ	27.085.890.189	31.620.594.604	-	4.534.704.415	
Quỹ dự phòng tài chính	-	-	-	-	
Vốn chủ sở hữu	14.152.673.648	14.152.673.648	-	-	
Lợi nhuận giữ lại	49.155.884.479	79.240.142.698	-38%	30.084.258.219	
TỔNG NGUỒN VỐN	63.308.558.127	93.392.816.346	-32.2%	30.084.258.219	
TỔNG NỢ PHẢI TRẢ VÀ NGUỒN VỐN	90.394.448.316	125.013.410.950	-27.7%	34.618962.634	

Phụ lục 9: Bảng kết quả hoạt động kinh doanh của công ty A

Bảng kết quả hoạt động kinh doanh	31/10/2010	31/12/2009	Biến động		Ghi chú
			Phần trăm tuyệt đối	Lượng chênh lệch	
	Chỉ tiêu				
Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ	103.062.381.166	147.643.119.681		23.968.262.282	
Giá vốn hàng bán	49.175.624.079	58.808.174.248		202.574.647	
Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	53.886.757.087	88.834.945.433		24.170.836.929	
Chi phí quản lý doanh nghiệp	8.560.920.562	11.454.795.210		1.181.690.536	
Chi phí hoạt động khác	5.217.368.041	7.494.832.952		1.233.991.303	
Tổng chi phí hoạt động	40.796.857.941	69.195.012.088	-	20.238.782.559	
Lợi nhuận trước thuế	40.796.857.941	69.195.012.088	-	20.238.782.559	
Thuế phải nộp	6.881.116.500	10.266.154.110		2.008.814.310)	
Lợi nhuận sau thuế	33.915.741.441	58.928.857.978	-	18.229.968.249	

Phụ lục 10: Bảng cân đối kế toán của công ty liên doanh B**(số liệu ngày 31/10/2010)****(Xem xét những tài khoản nào có mức biến động so với năm 2009 lớn hơn hoặc bằng 20% hoặc biến động lớn hơn hoặc bằng số tiền 7.735.500.000)**

Bảng cân đối kế toán	31/10/2010	31/12/2009	Biến động		Ghi chú
			Phần trăm tuyệt đối	Lượng chênh lệch	
Chỉ tiêu					
Tiền mặt	8.089.991.274	4.429.901.508	82.6%		
Khoản phải thu	83.428.895.757	113.353.882.009	-26,4%	(29.924.986.252)	
TÀI SẢN NGẮN HẠN	91.518.887.031	117.783.783.517	-22.3%	(26.264.896.486)	
Hàng tồn kho	265.435.016.826	151.808.535.737	74.8%	113.626.481.089	
Chi phí trả trước ngắn hạn	21.927.464.267	5.226.264.725	319.6%	16.701.199.542	
Tài sản ngắn hạn khác	558.575.782	1.273.692.021	-56.1%	-	
TỔNG TÀI SẢN NGẮN HẠN	379.439.943.906	276.092.276.000	37.4%	103.347.667.906	
Tài sản cố định	278.469.554.356	261.223.604.117	-	17.245.950.239	
Tài sản vô hình			-		
Tài sản dài hạn khác	108.732.372.827	51.348.118.947	111.8%	57.384253.880	
TỔNG TÀI SẢN	766.641.871.089	588.663.999.064	30.2%	177.977.872.025	
Nợ phải trả	108.722.889.069	-77.819.851.962	39.7%	(30.903.037.107)	
Nợ ngắn hạn khác	593.707.394.126	412.515.687.319	43.9%	(181.191.706.807)	

Nợ dài hạn	77.030.010.396	77.695.357.473	-	-	
Các khoản nợ dài hạn khác	29.644.334.085	25.893.439.778	-		
TỔNG NỢ PHẢI TRẢ	809.104.627.676	593.924.336.532	36.2%	(215.180.291.144)	
Quỹ dự phòng tài chính	3.111.510.000	3.111.510.000	-	-	
Vốn chủ sở hữu	103.161.503.031	103.161.503.031	-	-	
Lợi nhuận giữ lại	148.735.769.618	111.533.350.499	33.4%	37.202.419.119	
TỔNG NGUỒN VỐN	42.462.756.587	5.260.337.468	707.2%	37.202.419.119	
TỔNG NỢ PHẢI TRẢ VÀ NGUỒN VỐN	766.641.871.089	588.663.999.064			

Phụ lục 11: Bảng kết quả hoạt động kinh doanh của công ty B

Bảng kết quả hoạt động kinh doanh	31/10/2010	31/12/2009	Biến động		Ghi chú
			Phần trăm tuyệt đối	Lượng chênh lệch	
Chỉ tiêu					
Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ	1.235.253.306.714	880.597.048.220		354.656.258.494	
Giá vốn hàng bán	840.069.458.062	542.007.698.513		298.061.759.459	
Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ	395.183.848.652	338.589.349.707		56.594.498.945	
Chi phí quản lý doanh nghiệp	100.269.717.828	72.830.029.758		27.439.688.070	
Chi phí bán hàng	254.832.521.629	182.016.932.412		72.815.589.217	
Thu nhập khác	2.069.502.103	416.507.504			
Lãi từ hoạt động kinh doanh	42.151.111.298	84.158.895.041	-	42.007.783.743	
Chi phí lãi vay	58.019.312.663	25.103.584.201		32.915.728.462	
Lợi nhuận trước thuế	-15.868.201.365	59.055.310.840	-	74.923.512.205	
Thuế phải nộp	29.283.100.873	21.073.873.483		8.209.227.390	
Lợi nhuận sau thuế	-45.151.302.238	37.981.437.357	-	83.132.739.595	

Phụ lục 12: Bảng hướng dẫn đánh giá mức trọng yếu theo doanh thu

Giá trị doanh thu (USD)	Tỷ lệ áp dụng (%)
Đến 500.000	0.050
600.000	0.043
700.000	0.038
800.000	0.035
900.000	0.032
1.000.000	0.03
2.000.000	0.027
6.000.000	0.025
10.000.000	0.02
15.000.000	0.017
30.000.000	0.015
50.000.000	0.013
100.000.000	0.012
300.000.000	0.010
1.000.000.000 và lớn hơn	0.008

Phụ lục 13: Mô hình độ tin cậy kiểm toán

Cơ sở tin cậy	Không có rủi ro chi tiết phát hiện được		Có rủi ro chi tiết phát hiện được	
Độ tin cậy mặc định	1.0 Tối đa	1.0 Tối đa	0.0 Không	0.0 Không
Độ tin cậy kiểm soát	1.3 Tối đa	0.0 Không	1.3 Không	0.0 Không
Độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết	0.7 Đại diện	2.0 Trung bình	1.7 Cơ bản	3.0 Tập trung
Độ tin cậy kiểm toán 95%	3.0	3.0	3.0	3.0

Phụ lục 14: Bảng cỡ mẫu kiểm tra

Số mẫu chọn chứng từ kiểm trá	Độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết ở mức độ đại diện(= 0.7)	Độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết ở mức cơ bản(= 1.7)	Độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết ở mức độ trung bình (= 2.0)	Độ tin cậy khi kiểm tra chi tiết ở mức độ tập trung(=3)
1x	1	1	2	3
2x	1	2	3	6
3x	1	3	5	9
4x	1	3	6	12
5x	1	4	8	15
6x	2	5	9	18
7x	2	5	11	21
8x	2	6	12	24
9x	2	7	14	27
10x	2	7	15	30
15x	3	11	23	45
20x	4	14	30	60
25x	5	18	38	75
30x	6	21	45	75
40x	8	28	60	75
50x	10	35	75	75
100x	20	70	75	75
200x (hoặc lớn hơn)	40	75	75	75

Phụ lục 15 : Tham khảo một số hoạt động kiểm soát đối với các mục tiêu kiểm soát trong tài khoản chi phí tại công ty B

Mục tiêu kiểm soát	Hoạt động kiểm soát	Công việc thực hiện	Kết quả
Đơn đặt hàng phải có chữ ký phê duyệt của người có thẩm quyền.	Đơn đặt hàng phải được xem xét và phê duyệt, phải có chữ ký của người chịu trách nhiệm mua hàng trước khi gửi thư đến nhà cung cấp.	Phòng văn giám đốc bộ phận giao nhận, KTV biết được rằng: Tại công ty, phiếu đặt hàng được lập dựa trên phiếu yêu cầu mua hàng. Tất cả được tạo ra trên hệ thống kế toán SAP. KTV lựa chọn ngẫu nhiên ba hóa đơn số 6392, 5498, 3957) trên hệ thống và tất cả hóa đơn này đều có chữ ký của người phụ trách mua hàng.	Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.
Đơn đặt hàng phải được nhập vào chính xác.	Số liệu về đơn đặt hàng phải được so sánh với tài liệu gốc bởi những nhân viên không liên quan đến việc xử lý đơn đặt hàng	Tại công ty B, người chịu trách nhiệm mua hàng là người chịu trách nhiệm trực tiếp cho việc cập nhật dữ liệu đơn đặt hàng lần cuối được tạo ra từ phiếu yêu cầu mua hàng do người phụ trách kế hoạch lập.	Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.
Số lượng tiền ghi nhận vào tài khoản phải trả phải thể hiện được lượng hàng hóa đã nhận được.	Hàng hóa nhận được phải được đối chiếu với phiếu đặt mua hàng, hóa đơn.	KTV đã chọn 3 hóa đơn (02816, 46042, 150317) đã được trả trong tháng. Các hóa đơn này đã được đối chiếu trong hệ thống với phiếu đặt hàng, báo cáo nhận hàng	Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.

Số tiền trong tài khoản phải trả phải được ghi nhận chính xác.	Báo cáo do nhà cung cấp gửi phải được đối chiếu với tài khoản phải trả của từng nhà cung cấp trong sổ cái và sự chênh lệch phải được xem xét.	Chọn hai báo cáo trong hai tháng và đối chiếu với báo cáo của nhà cung cấp, tìm ra được chênh lệch và giải thích.	
Việc thanh toán chỉ được thực hiện cho hàng hóa được nhận.	Ban quản trị phải xem xét các tài liệu có liên quan trước khi tiến hành trả tiền. Tài liệu hỗ trợ phải được hủy ngay khi thanh toán.	Chọn hai hóa đơn thanh toán số 4412 và 4173, xem xét sự phê duyệt của những người có thẩm quyền.	Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.
Chỉ những thay đổi có hiệu lực mới được ghi nhận vào tập tin các nhà cung cấp.	Những thay đổi được ghi nhận trong tập tin các nhà cung cấp được so sánh với tài liệu gốc để đảm bảo rằng nó được ghi chính xác.	Xem hai email với yêu cầu tạo mẫu từ bộ phận chịu trách nhiệm mua hàng gửi đến giám đốc khu vực yêu cầu tạo mã khách hàng mới trên hệ thống đồng thời kiểm tra thư hồi âm đến bộ phận chịu trách nhiệm mua hàng về việc đã tạo hai mã khách hàng được yêu cầu trong hệ thống (khách hàng 34500772 Trí Thông và 34500815 Lộc Thiên Đỉnh).	

Phụ lục 16: Tham khảo một số hoạt động kiểm soát đối với các mục tiêu kiểm soát trong tài khoản doanh thu tại công ty B

Mục tiêu kiểm soát	Hoạt động kiểm soát	Công việc thực hiện	Kết quả
<p>Đơn đặt hàng chỉ được thực hiện đối với khách hàng nằm trong giới hạn nợ đã được phê duyệt.</p>	<p>Đơn đặt hàng không được thực hiện nếu khách hàng vượt quá giới hạn nợ.</p>	<p>Bộ phận tín dụng có trách nhiệm xem xét và chịu trách nhiệm xin ý kiến của cá nhân có thẩm quyền.</p> <p>Nếu mức tín dụng nhỏ hơn 40%: phải có sự phê duyệt của giám đốc tài chính của bộ phận kế toán. Nếu mức tín dụng lớn hơn hoặc bằng 40% đến 50%: phải được giám đốc tài chính bộ phận kế toán xem xét và có sự phê duyệt của giám đốc tài chính phụ trách chung.</p> <p>KTV đã chọn một đơn đặt hàng số 3072010930 được lập ngày 10/10/2010 với chi tiết sau:</p> <ul style="list-style-type: none"> + Giá trị đơn đặt hàng: 134.669.174 VNĐ + Mã khách hàng: 34500029 + Tên khách hàng: Công ty cổ phần Thành đô + Số dư tài khoản phải thu vào ngày 9/10/2010 là 134.814.881VNĐ + Giới hạn nợ: 150.000.000 VNĐ <p>Đơn đặt hàng cùng với số dư tài khoản cao hơn mức giới hạn tín dụng sẽ bị chặn trên hệ thống, khách hàng phải thanh toán để tổng nợ không vượt giới hạn nợ, kiểm tra đơn đặt hàng có chữ ký của giám đốc tài chính và bộ phận kiểm soát tín dụng.</p>	<p>Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.</p>

<p>Đơn đặt hàng phải được sự phê duyệt về giá và điều khoản thanh toán.</p>	<p>Đơn đặt hàng và giá cả được lập dựa trên một bảng danh sách giá, ngoại trừ những đơn đặt hàng có sự phê duyệt riêng của cấp có thẩm quyền.</p>	<p>KTV đã chọn hai mẫu để kiểm tra. Danh sách giá về loại tã trẻ em và khăn giấy được chuẩn bị bởi trợ lý giám đốc chi nhánh, kiểm tra bởi trưởng bộ phận phân tích kinh doanh, ký duyệt của giám đốc bộ phận marketing, giám đốc bán hàng.</p>	<p>Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.</p>
<p>Đơn đặt hàng hoặc hủy phải được ghi nhận chính xác.</p>	<p>Việc ghi nhận đơn đặt hàng hoặc hủy phải có sự xác nhận của khách hàng.</p>	<p>Hàng tuần, trợ lý của bộ phận nhận đơn đặt hàng sẽ nhập mã, tên khách hàng, mã sản phẩm, số lượng và đóng dấu “Xong” vào đơn đặt hàng.</p>	<p>Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp</p>
<p>Báo cáo về các điều khoản tín dụng và những điều chỉnh trong tài khoản phải thu phải được ghi nhận và tính toán chính xác.</p>	<p>Ban quản trị phải phê duyệt các báo cáo tín dụng, và những điều chỉnh trong tài khoản phải thu.</p>	<p>Báo cáo tín dụng cũng bao gồm hóa đơn, tất cả hóa đơn phải được ban quản trị phê duyệt. Những khoản điều chỉnh của tài khoản phải thu khách hàng phải được trưởng bộ phận kiểm soát tài chính phê duyệt cùng với những tài liệu hỗ trợ.</p>	<p>Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.</p>

Tất cả hóa đơn phát hành đều được ghi nhận.	Hóa đơn được đánh số trước..	Hóa đơn được đánh số trước một cách liên tục trên hệ thống.	Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.
Hóa đơn được ghi nhận đúng kỳ.	Hàng hóa được vận chuyển trước và sau kỳ kết thúc niên độ được xem xét và đối chiếu để đảm bảo được ghi nhận đầy đủ và nhất quán trong kỳ kế toán	Phòng văn giám đốc bộ phận dịch vụ khách hàng, khi có kế hoạch giao hàng, hóa đơn được phát hành để hàng được giao ngay sau đó.	Kiểm soát được thiết kế và thực hiện một cách thích hợp.
Dữ liệu từ việc đặt hàng phải được chuyển chính xác và đầy đủ đến hóa đơn và phiếu giao hàng	Dữ liệu chuyển từ hệ thống ghi nhận đơn đặt hàng đến hệ thống ghi nhận việc giao hàng và xuất hóa đơn phải bằng nhau	Tại hệ thống kế toán SAP, mỗi đơn đặt hàng được thực hiện phải có số chứng từ thanh toán, hóa đơn được phát hành dựa trên số thanh toán đó. KTV đã chọn hóa đơn số 5854 ngày 15/10/2010 với mã KH: 34500125, số đơn đặt hàng 3072010879, số chứng từ thanh toán 7072018800, mã sản phẩm: Kotex, số lượng, giá tiền. Đối chiếu thông tin trên hóa đơn với danh sách đơn đặt hàng in ra từ hệ thống.	

<p>Hóa đơn được tính toán và ghi nhận chính xác.</p>	<p>Giá cả trên hóa đơn và đơn đặt hàng được hệ thống cập nhật bao gồm việc tính toán chiết khấu nếu cần thiết .</p>	<p>Giá mỗi đơn vị sản phẩm là do trưởng bộ phận quản lý bán hàng cập nhật khi nhận được giá mới từ người có thẩm quyền.</p>	
<p>Khoản chiết khấu được tính toán và ghi nhận chính xác.</p>	<p>Khoản chiết khấu bằng tiền sẽ được hệ thống tính toán tự động.</p>	<p>Nếu khách hàng thanh toán trước hạn(hệ thống sẽ tự tính ngày trên hóa đơn và ngày nhận hàng và so sánh hạn thanh toán trên điều khoản hợp đồng, hệ thống sẽ làm giảm số dư tài khoản phải trả 1% trên tổng số tiền phải thanh toán</p>	

Phụ lục 17: Lập các thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro chi tiết tại công ty A

Rủi ro chi tiết	TK bị ảnh hưởng	Sai sót tiềm tàng	Công việc KTV thực hiện	Thủ tục kiểm toán
<p>Đối với mỗi loại hình hoạt động, công ty chịu mức thuế suất khác nhau. Điều này dẫn đến rủi ro doanh thu và chi phí sẽ không được ghi nhận vào tài khoản thích hợp. Điều này ảnh hưởng đến doanh thu, chi phí, khoản thuế thu nhập phải nộp và kết quả hoạt động của mỗi loại hình dịch vụ không chính xác</p>	<p>Tài khoản thuế</p>	<p>Tính đầy đủ</p>	<p>Công ty gồm 2 loại hoạt động có liên quan đến việc ghi nhận doanh thu bao gồm hoạt động sản xuất và thương mại. Doanh thu và chi phí có liên quan đến mỗi loại hình hoạt động được theo dõi trên các tài khoản riêng (5111 cho hoạt động thương mại và 5112 cho hoạt động sản xuất, tài khoản giá vốn 6321, 6322 cho hoạt động thương mại và 6323 cho hoạt động sản xuất. Từ những giao dịch hàng ngày, KTV sẽ kiểm tra bản chất của mỗi loại nghiệp vụ để đảm bảo rằng doanh thu đó có liên quan. Kế toán tổng hợp cũng xem xét việc ghi chép hàng ngày của kế toán trên hệ thống kế toán và báo cáo tài chính vào cuối tháng. Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp và chi phí chung, kế toán sẽ tổng hợp từ các tiểu khoản, phân bổ cho mỗi loại thu nhập, dựa trên phần trăm của mỗi loại trên tổng doanh thu cả năm. KTV xem sổ kế toán tổng hợp và tập trung vào bản chất của doanh thu và chi phí trong quá trình kiểm tra chi tiết để đảm bảo thiết kế thích hợp.</p>	<p>Khi thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết, KTV tập trung vào bản chất của từng loại doanh thu và chi phí trong mỗi mẫu thử để đảm bảo được rằng chung được ghi nhận đúng cho việc tính thuế thu nhập doanh nghiệp.</p>

Ghi nhận doanh thu sai kỳ	Tài khoản doanh thu	Tính đúng kỳ	KTV thực hiện kiểm tra tính đúng kỳ của tài khoản doanh thu trong thủ tục kiểm tra chi tiết. Lưu ý không có các trường hợp sai sót xảy ra.	Lựa chọn những hóa đơn bán hàng được ghi nhận có giá trị lớn hơn 5% PM trong vòng 15 ngày trước và sau ngày kết thúc niên độ.
Ghi nhận khoản trích trước không chính xác	Tài khoản chi phí phải trả	Tính chính xác	Kế toán tổng hợp phải lập các bảng tính để tính lại các khoản chiết khấu và các bút toán điều chỉnh phù hợp vào cuối năm.	Vào cuối năm, KTV sẽ thập các bảng trích trước chi phí của đơn vị và kiểm tra xem bảng tính có được tính toán chính xác và các bút toán được ghi nhận đúng đắn hay không?
Việc ghi nhận doanh thu và chi phí được trình bày không chính xác	Tài khoản doanh thu và chi phí	Tính trình bày	KTV đã đề nghị các bút toán điều chỉnh liên quan trong thủ tục kiểm tra chi tiết	Yêu cầu khách hàng tập hợp tất cả các khoản chiết khấu trong năm để KTV điều chỉnh, kiểm tra tính chính xác đầy đủ của dữ liệu mà khách hàng cung cấp.

Phụ lục 18: Lập các thủ tục kiểm toán đối với các rủi ro chi tiết tại công ty B

Rủi ro chi tiết	Tài khoản bị ảnh hưởng	Sai sót tiềm tàng	Hoạt động kiểm soát các rủi ro	Thủ tục kiểm toán
Việc trích trước chi phí cho quảng cáo và khuyến mãi thường dựa theo dự toán ngân sách. Hầu hết các khoản trích trước này không được điều chỉnh vào cuối năm tài chính. KTV năm trước cũng đã chỉ ra rằng các khoản này thường bị phóng đại	Chi phí trích trước, chi phí hoạt động	Việc ghi chép chính xác	Chi phí quảng cáo và khuyến mãi được đối chiếu hàng quý với chi phí thực tế phát sinh giữa bộ phận kế toán với các bộ phận liên quan. Việc dự toán cho mỗi hoạt động đều được hệ thống kiểm soát. Hệ thống sẽ tự động tính toán các khoản chi phí đã xảy ra khi những hoạt động này được xác nhận.	Đối chiếu số dư của khoản phải trả được trích trước với số phải trả thực tế. Xem xét các chứng từ thanh toán trong năm 2010. Đối với số dư chưa được đối chiếu với thực tế, thì KTV phải so sánh số dư năm này với số dư năm trước, đánh giá tính hợp lý của các phương pháp để sử dụng để ước tính.
Các chi phí khác như tiền thưởng khuyến khích, chi phí vận chuyển hàng hóa được ghi nhận dựa vào các tài liệu hỗ trợ. Tuy nhiên, có thể chứng từ có liên quan đến các loại chi phí này chưa được gửi đến bộ phận kế toán. Do đó, các chi phí này có khả năng bị ghi nhận thiếu.	Chi phí hoạt động, chi phí trích trước.	Tính đầy đủ	Hàng tháng, bộ phận tài chính sẽ thực hiện việc đối chiếu với các bộ phận có liên quan như bộ phận phân phối, bộ phận nhân sự...	Thực hiện việc kiểm tra các tài khoản chi phí được trích trước và kiểm tra xem tài khoản nào được ghi nhận quá và tài khoản nào bị ghi nhận thấp.

<p>Công ty thường mua vật liệu của các nhà cung cấp nước ngoài theo điều khoản thanh toán CIF. Tuy nhiên, công ty lại ghi nhận các giao dịch này căn cứ vào ngày nhận được hàng. Theo Incoterm 2005 và theo hợp đồng giữa 2 bên, có những nguyên liệu được giao trước 2009 nhưng thực nhận vào năm 2010, dẫn đến việc ghi nhận sai kỳ.</p>	<p>Tài khoản phải trả Hàng tồn kho</p>	<p>Ghi nhận sai kỳ</p>	<p>Hàng tháng, công ty sẽ thực hiện việc đối chiếu với các nhà cung cấp bằng email. Việc đối chiếu này được thực hiện bởi nhân viên kế toán và được giám đốc bộ phận kiểm soát tài chính xem xét lại.</p>	<p>Thực hiện việc kiểm tra tính đúng kỳ của các hàng hóa được mua bằng việc chọn các chứng từ mua hàng được ghi nhận trong vòng 20 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.</p>
<p>Thủ kho nhận hàng hóa và ghi nhận vào hệ thống kế toán ngay lúc nhận hàng. Hệ thống sẽ ghi bút toán Nợ- Hàng tồn kho và Có- Tài khoản phải trả. Khi nhận hóa đơn, bộ phận kế toán sẽ ghi nhận vào công nợ của từng đối tượng. Sự chênh lệch này sẽ được ghi nhận vào tài khoản Giá vốn. Tuy nhiên, khoản chênh lệch giữa việc ghi nhận của thủ kho với hóa đơn nhận được nên được ghi vào tài khoản hàng tồn kho thay vì ghi vào giá vốn</p>	<p>Hàng tồn kho</p>	<p>Việc ghi chép chính xác</p>	<p>Chính sách của công ty là thực hiện việc đối chiếu số dư tài khoản phải trả với hóa đơn trong vòng hai tuần và tài khoản phải trả mà không xác định được đối tượng công nợ không được tồn tại quá 60 ngày.</p>	<p>KTV phải thu thập các chứng cứ đối chiếu giữa số dư tài khoản phải trả chưa xác định công nợ với các hóa đơn nhận được.</p>

Phụ lục 19: Bảng cỡ mẫu kiểm tra chi tiết theo phương pháp mới

Số mẫu chọn chứng từ kiểm tra= Số dư tài khoản cần lấy mẫu/ giá trị trọng yếu chi tiết	Rủi ro không đáng kể và tin tưởng vào KSNB	Rủi ro không đáng kể và tin tưởng vào KSNB	Rủi ro đáng kể và tin tưởng vào KSNB	Rủi ro đáng kể và không tin tưởng vào KSNB
	Giới hạn cỡ mẫu thấp	Giới hạn cỡ mẫu bình thường	Rủi ro không đáng kể và không tin tưởng vào KSNB	
1x	1	1	2	3
2x	1	2	3	6
3x	1	3	5	9
4x	1	3	6	12
5x	1	4	8	15
6x	2	5	9	18
7x	2	5	11	21
8x	2	6	12	24
9x	2	7	14	27
10x	2	7	15	30
15x	3	11	23	45
20x	4	14	30	60
25x	5	18	38	75
30x	6	21	45	75
40x	8	28	60	75
50x	10	35	75	75
100x	20	70	75	75
200x (hoặc lớn hơn)	40	75	75	75