

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH**

TỪ THÁI SƠN

**NÂNG CAO KHẢ NĂNG VẬN DỤNG TÍNH
TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO
TÀI CHÍNH CỦA HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN
ĐỘC LẬP TẠI VIỆT NAM**

Chuyên ngành : KẾ TOÁN
Mã số : 60.34.30

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học : **TS. TRẦN THỊ GIANG TÂN**

TP. HỒ CHÍ MINH - NĂM 2007

MỤC LỤC

Trang

Danh mục các chữ viết tắt.

Danh mục các bảng, hình, biểu đồ.

Danh mục các phụ lục.

LỜI MỞ ĐẦU

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ TRỌNG YẾU VÀ VẬN DỤNG TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH ----- 4

1.1 TỔNG QUAN VỀ TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI

CHÍNH----- 4

1.1.1 Lịch sử phát triển về tính trọng yếu trong kế toán và kiểm toán ----- 4

1.1.2 Khái niệm về trọng yếu trong kế toán và kiểm toán ----- 8

1.1.3 Tầm quan trọng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính ----- 9

1.2 VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BCTC THEO

CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN QUỐC TẾ -----10

1.2.1 Lịch sử ra đời và phát triển chuẩn mục kiểm toán quốc tế về tính trọng yếu-----10

1.2.2 Giới thiệu về dự thảo ISA 320 (soạn thảo vào 2005 và hiệu đính vào 2006)-----15

1.2.2.1 Về tên gọi chuẩn mục -----15

1.2.2.2 Về định nghĩa -----15

1.2.2.3 Về việc vận dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán ---17

1.3 TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN THEO CHUẨN MỤC KIỂM

TOÁN HOA KỲ ----- 21

1.3.1 Lược sử phát triển chuẩn mục trọng yếu tại Hoa Kỳ -----21

1.3.2 Nội dung chuẩn mục hiện hành -----23

1.3.2.1 Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán -----25

1.3.2.2 Giai đoạn thực hiện kiểm toán -----28

1.3.2.3 Giai đoạn hoàn thành kiểm toán -----28

1.4	BÀI HỌC KINH NGHIỆM	29
1.4.1	Phải luôn cập nhật các chuẩn mực, nhất là các chuẩn mực về tính trọng yếu trong kiểm toán	29
1.4.2	Phải có hướng dẫn chi tiết như Hoa Kỳ	30
1.4.3	Cần dựa vào tính trọng yếu để hoàn thiện quy trình kiểm toán phù hợp	30
1.4.4	Cần hồ sơ hóa tài liệu về trọng yếu	30
1.4.5	Thông báo với ban lãnh đạo	31

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG VỀ VIỆC VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM

		32
2.1	QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH PHÁT TRIỂN NGHỀ NGHIỆP KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM	32
2.1.1	Quá trình hình thành và phát triển kiểm toán độc lập tại Việt Nam	32
2.1.2	Các dịch vụ do kiểm toán độc lập cung cấp	34
2.1.3	Đội ngũ nhân viên kiểm toán chuyên nghiệp	35
2.1.4	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam	35
2.1.5	Các đặc điểm cơ bản của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam	37
2.2	CÁC QUY ĐỊNH LIÊN QUAN ĐẾN TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM	38
2.2.1	Các quy định pháp luật liên quan đến hoạt động kiểm toán độc lập	38
2.2.2	Các quy định liên quan đến tính trọng yếu	39
2.3	THỰC TRẠNG CỦA VIỆC VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG THỰC HIỆN KIỂM TOÁN BCTC Ở CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TẠI VIỆT NAM HIỆN NAY	40
2.3.1	Mục đích khảo sát	40
2.3.2	Phương pháp và đối tượng khảo sát	40
2.3.3	Kết quả khảo sát	41

2.3.3.1	Tại các công ty kiểm toán quốc tế -----	41
2.3.3.2	Tại các công ty kiểm toán Việt Nam tiền thân là Doanh nghiệp Nhà nước (thuộc Bộ tài chính & Sở tài chính) -----	50
2.3.3.3	Tại các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô nhỏ -----	56
2.4	ĐÁNH GIÁ CHUNG-----	59
2.4.1	Việc vận dụng tính trọng yếu chưa đồng đều ở các công ty kiểm toán --- -----	59
2.4.2	Chưa nhận thức đầy đủ vai trò vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán -----	59
2.4.3	Việc vận dụng tính trọng yếu tại các công ty kiểm toán Việt Nam còn mang nặng hình thức -----	59

CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP NÂNG CAO VIỆC VẬN DỤNG TÍNH

TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH ----- 61

3.1 CÁC GIẢI PHÁP MANG TÍNH NGUYÊN TẮC ----- 61

3.1.1. Hoàn thiện khung pháp lý liên quan đến hoạt động kiểm toán độc lập----
-----61

3.1.2. Luôn cập nhật chuẩn mực kiểm toán cho phù hợp thay đổi của nền kinh
tế -----61

3.1.3. Cần ban hành hướng dẫn chi tiết các hệ thống chuẩn mực kiểm toán
Việt Nam, trong đó có hướng dẫn cho chuẩn mực về tính trọng yếu -- 62

3.1.4. Cần chuyển giao một số hoạt động cho hội nghề nghiệp -----62

3.2 GIẢI PHÁP VỀ PHÍA NHÀ NƯỚC ----- 63

3.2.1. Hoàn thiện chuẩn mực VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán” ---63

3.2.1.1. Về tên gọi của chuẩn mực VSA 320 -----64

3.2.1.2. Khái niệm về trọng yếu trong chuẩn mực -----64

3.2.1.3. Về thuật ngữ người sử dụng báo cáo tài chính -----66

3.2.1.4. Về hướng dẫn xác định mức trọng yếu -----66

3.2.1.5. Về thông báo các sai lệch kiểm toán -----67

3.2.1.6.	Về vận dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán	67
3.2.2.	Xây dựng thêm các chuẩn mực còn thiếu và hiệu đính các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan đến tính trọng yếu	68
3.2.3.	Ban hành các hướng dẫn cụ thể liên quan đến chuẩn mực VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”	69
3.2.3.1.	Phương pháp xác định mức trọng yếu	70
3.2.3.1.1.	Mục tiêu của phương pháp	70
3.2.3.1.2.	Cơ sở đánh giá tính trọng yếu	70
3.2.3.2.	Về quy trình vận dụng trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính	71
3.2.3.2.1.	Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán	71
3.2.3.2.2.	Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn thực hiện kiểm toán	79
3.2.3.2.3.	Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán	81
3.3	CÁC GIẢI PHÁP TỪ PHÍA CÔNG TY KIỂM TOÁN	83
3.3.1.	Quy định bằng văn bản hướng dẫn về việc áp dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán và tăng cường kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán	83
3.3.2.	Cập nhật chương trình đào tạo, huấn luyện nội bộ nhằm hướng dẫn cho KTV thực hiện vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán đặc biệt công ty kiểm toán Việt Nam	84
3.3.3.	Nâng cao năng lực chuyên môn cho KTV	84
3.4	CÁC GIẢI PHÁP KHÁC	85
3.5.1	Đối với Bộ tài chính	85
3.5.2	Đối với Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam	85

KẾT LUẬN

TÀI LIỆU THAM KHẢO

PHỤ LỤC

NHỮNG CHỮ VIẾT TẮT

A&C	Công ty kiểm toán và tư vấn.
AA	Công ty kiểm toán Arthur Anderson.
AASC	Công ty dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán.
AFC	Công ty kiểm toán và tư vấn tài chính kế toán.
AISC	Công ty kiểm toán và dịch vụ tin học.
BCTC	Báo cáo tài chính.
GT	Công ty kiểm toán Grant Thornton.
E&Y	Công ty kiểm toán Ernst & Young.
KTV	Kiểm toán viên.
PwC	Công ty kiểm toán PriceWaterHouseCoopers.
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn.
VACO	Công ty kiểm toán Việt Nam.
VACPA	Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam.
WTO	Tổ chức thương mại thế giới.

DANH MỤC CÁC BẢNG, HÌNH VÀ BIỂU ĐỒ

Bảng 2.1: Các sản phẩm dịch vụ của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam -----	39
Bảng 2.2: Tỷ lệ phần trăm trên các chỉ tiêu cơ sở thường được sử dụng tại công ty kiểm toán quốc tế -----	44
Bảng 2.3: Tỷ lệ phần trăm trên các chỉ tiêu cơ sở thường được sử dụng tại công ty kiểm toán Việt Nam tiền thân là Doanh nghiệp Nhà nước-----	52

DANH MỤC CÁC PHỤ LỤC

Phụ lục 01: Phiếu khảo sát chính sách về trọng yếu của công ty kiểm toán.

Phụ lục 02: Hệ số đảm bảo.

Phụ lục 03: Bảng số ngẫu nhiên.

Phụ lục 04: Danh sách các văn bản luật pháp và các chuẩn mực kiểm toán độc lập.

Phụ lục 05: Kiểm tra tính nhạy cảm của khách hàng.

Phụ lục 06: Ví dụ minh họa về xác lập mức trọng yếu trong kiểm toán.

Phụ lục 07: Chuẩn mực số 320 Tính trọng yếu trong kiểm toán.

Phụ lục 08: Những nội dung cụ thể kiểm toán viên phải hiểu biết về tình hình kinh doanh của đơn vị được kiểm toán.

Phụ lục 09: Các công ty là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế.

Phụ lục 10: Danh sách các hãng kiểm toán có doanh thu cao nhất năm 2006.

Phụ lục 11: Tình hình nhân viên kiểm toán.

Phụ lục 12: Bốn chỉ tiêu hoạt động chủ yếu của các công ty năm 2006.

LỜI MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài

Kiểm toán độc lập là một ngành dịch vụ mang tính chuyên nghiệp cao, không chỉ cung cấp dịch vụ kiểm toán nhằm nâng cao độ tin cậy của các thông tin kinh tế, đặc biệt là thông tin tài chính, mà còn cung cấp các dịch vụ tư vấn nhằm giúp khách hàng đưa ra các giải pháp tối ưu về tài chính, kế toán, thuế, quản trị doanh nghiệp. Các dịch vụ này rất cần thiết trong nền kinh tế thị trường.

Kinh tế Việt Nam đang trong giai đoạn phát triển mạnh, đầu tư trực tiếp nước ngoài ngày càng tăng, hội nhập kinh tế quốc tế ngày càng sâu rộng, đặc biệt là cánh cửa gia nhập WTO đang được mở rộng. Bên cạnh đó, chủ trương cổ phần hoá doanh nghiệp Nhà nước, phát triển thị trường chứng khoán của Nhà nước đang có những bước phát triển nhất định. Những sự kiện này yêu cầu Việt Nam phải phát triển và mở cửa thị trường kiểm toán độc lập để đáp ứng nhu cầu sử dụng dịch vụ kiểm toán và dịch vụ tư vấn ngày càng cao.

Thực tế, ngành kiểm toán độc lập Việt Nam đang còn non trẻ so với thế giới, vì vậy chứa đựng nhiều rủi ro. Những năm đầu của thế kỷ 21 đã xảy ra hàng loạt sự đổ vỡ các công ty hàng đầu trên thế giới như Enron, WorldCom, Tyco International, Peregrine Systems..., trong đó có lỗi công ty kiểm toán. Một trong những sai phạm lớn nhất của công ty kiểm toán Arthur Anderson trong cuộc kiểm toán cho Enron đã bỏ qua một sai lệch \$ 51 triệu được cho là không trọng yếu (“sai lệch \$ 51 triệu trên tổng lợi nhuận là \$ 105 triệu”). Từ các sai phạm này đã làm cho những năm đầu thế kỷ 21, nghề nghiệp kiểm toán toàn cầu đã hiệu đính lại chuẩn mực trọng yếu theo hướng là đưa ra nhiều hơn các hướng dẫn vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán.

Với các lý do nêu trên, việc **“Nâng cao khả năng vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính của hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam”** là

một vấn đề bức xúc hiện nay, nhằm góp phần phát triển và hoàn thiện dịch vụ kiểm toán trong giai đoạn hội nhập nền kinh tế quốc tế.

2. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu là ngành Kiểm toán độc lập Việt Nam trong đó bao gồm các công ty kiểm toán đang hoạt động tại Việt Nam. Đề tài này không nghiên cứu các loại hình kiểm toán khác như kiểm toán nội bộ và kiểm toán Nhà nước.

3. Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi nghiên cứu của đề tài chỉ giới hạn trong vấn đề tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC. Nghiên cứu việc vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch, đánh giá các sai lệch khi thực hiện thử nghiệm cơ bản trong giai đoạn thực hiện kiểm toán và vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán.

4. Mục đích nghiên cứu

Là một đề tài nghiên cứu để ứng dụng vào một lĩnh vực cụ thể, mục đích chính của đề tài là:

Nghiên cứu những vấn đề lý luận cơ bản về khái niệm tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC và nghiên cứu việc vận dụng tính trọng yếu trong ngành kiểm toán độc lập tại Việt Nam.

Tìm hiểu thực trạng về vận dụng tính trọng yếu tại một số công ty kiểm toán điển hình cho ngành kiểm toán độc lập.

Đưa ra một quy trình vận dụng tính trọng yếu từ giai đoạn kế hoạch đến giai đoạn thực hiện và hoàn thành kiểm toán. Ngoài ra, đưa ra các giải pháp để hoàn thiện việc vận dụng tính trọng yếu cho ngành kiểm toán.

5. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu được sử dụng trong luận văn này là phương pháp mô tả kết hợp với phương pháp phân tích, tổng hợp, so sánh và phương pháp chuyên gia.

6. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của đề tài

Đề tài này đưa ra một cách nhìn tổng quát về sự vận dụng trọng yếu của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam trong thời điểm hiện tại, đồng thời đưa ra các giải pháp hoàn thiện việc vận dụng trọng yếu trong thời gian tới.

Các giải pháp được đề cập trong đề tài này có ý nghĩa hết sức quan trọng cho việc ban hành các hướng dẫn chi tiết cho việc vận dụng tính trọng yếu cho ngành Kiểm toán độc lập Việt Nam. Đồng thời nó cũng giúp cho các công ty kiểm toán có cơ sở và thông tin trong việc vận dụng tính trọng yếu cho riêng công ty mình sao cho phù hợp với sự phát triển của ngành.

7. Bố cục của luận văn

Luận văn này gồm 86 trang, 3 bảng biểu và 12 phụ lục. Ngoài phần mở đầu và kết luận, nội dung của luận văn gồm ba chương sau đây:

Chương 1: Tổng quan về trọng yếu và vận dụng trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính;

Chương 2: Thực trạng về việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Việt Nam;

Chương 3: Giải pháp nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính.

Chương 1:

TỔNG QUAN VỀ TRỌNG YẾU VÀ VẬN DỤNG TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1. TỔNG QUAN VỀ TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1.1. Lịch sử phát triển về tính trọng yếu trong kế toán và kiểm toán

Lịch sử phát triển tính trọng yếu trong kiểm toán xuất phát từ nguyên tắc trọng yếu trong kế toán. Sự ra đời, phát triển thuật ngữ trọng yếu trong kiểm toán có thể chia thành ba giai đoạn chính như sau:

- Giai đoạn hình thành

Kiểm toán là một hoạt động đã có từ lâu đời. Ở thời trung cổ, chức năng chính của kiểm toán là kiểm tra về tính chính xác của các báo cáo tài chính. Trong giai đoạn này, hoạt động kiểm toán chủ yếu là kiểm toán tuân thủ do các kiểm toán viên của Nhà nước và kiểm toán viên nội bộ thực hiện.

Cho đến khi có sự ra đời của thị trường chứng khoán và công ty cổ phần cũng như do sự mở rộng quy mô của các doanh nghiệp, dần dần đã diễn ra sự tách rời giữa quyền sở hữu của các cổ đông và chức năng điều hành của những Nhà quản lý. Từ đó đã xuất hiện nhu cầu kiểm tra của các chủ sở hữu để chống lại sự gian lận của các Nhà quản lý lẫn những người làm công. Kiểm toán độc lập đã ra đời vào thế kỷ 18 để đáp ứng cho nhu cầu này. Trách nhiệm chính của kiểm toán trong giai đoạn này là phát hiện các gian lận và sai lệch của người quản lý nhằm phục vụ cho người chủ sở hữu. Nói cách khác, trong giai đoạn này, khái niệm về trọng yếu chưa được đề cập.

Trách nhiệm của kiểm toán viên thay đổi không ngừng vào cuối thế kỷ 19 và đầu thế kỷ 20. Trong thời gian này, do có sự chuyển dịch vốn từ quốc gia này sang quốc gia khác và hợp nhất các công ty lớn ở Anh trong ngành khai thác mỏ, đường sắt, nhiên liệu, điện thoại... đã dẫn đến sự thay đổi quan điểm về mục đích, bản chất và

nguồn vốn đầu tư vào các công ty. Từ đó, nhiệm vụ của KTV chuyển sang phục vụ cho cổ đông trong cộng đồng hơn là lợi ích của các người chủ sở hữu vắng mặt. Nhóm cổ đông trong cộng đồng chủ yếu là các nhà đầu tư địa phương, mà thường là các ngân hàng lớn hay các nhà đầu tư lớn và nhóm này ngày càng gia tăng. Do vậy trách nhiệm chính của KTV không còn là phát hiện gian lận trên báo cáo tài chính đã dần được thay thế bằng đảm bảo BCTC không còn sai lệch trọng yếu.

Năm 1867, chánh án trong toà án Anh tại Central Railway of Venezuela v.Kisch đưa ra đòi hỏi về tính trọng yếu như sau : “... trong bản cáo bạch tài chính của công ty không được có sự sai lệch hoặc sự che giấu nào của bất kỳ yếu tố mang tính trọng yếu có thể được cho phép” [Bushong J.Gregory, Ohio CPA Journal, Oct-Dec2000, Vol. 59 Issue 4, p49, 4p, 2 diagrams, 2bw].

Cũng trong giai đoạn này, tại Hoa kỳ, với sự ra đời của luật chứng khoán liên bang và việc thành lập ủy ban chứng khoán vào năm 1933 và luật giao dịch chứng khoán năm 1934 trong đó yêu cầu Báo cáo tài chính của các công ty niêm yết cần được kiểm toán nhằm xác định tính trung thực của Báo cáo tài chính. Từ các yêu cầu này, thuật ngữ trọng yếu đã xuất hiện.

- Giai đoạn phát triển

Khái niệm trọng yếu đã được chấp nhận tại Hoa Kỳ trong suốt những năm của thế kỷ 20 và từ đó đã trở thành một bộ phận nền tảng của việc trình bày BCTC cũng như mục tiêu kiểm toán BCTC tại Hoa Kỳ và nhiều quốc gia trên thế giới.

Tại Hoa Kỳ, vào thập niên 1930, các thông báo của học viện Hoa kỳ (American Institute bulletins) bắt đầu xuất hiện thuật ngữ “tính trọng yếu” và chúng ngày càng được sử dụng rộng rãi trong các thông báo có liên quan. Từ lúc này, ý tưởng về thì tính trọng yếu bắt đầu phát triển như một phần của phương pháp luận của ngành kế toán. [William Holmes, Materiality – Through the looking glass]

Trong giai đoạn này, các cuộc tranh luận nổ ra gay gắt liên quan định nghĩa về tính trọng yếu, về sự ảnh hưởng đến nhà đầu tư và xuất hiện nhu cầu cần xây dựng chuẩn mực để định nghĩa về tính trọng yếu.

Năm 1957, Hiệp hội kế toán Mỹ (American Accounting Association) đưa ra quan điểm về vấn đề trọng yếu như sau “khoản mục được xem xét là trọng yếu nếu có lý do tin rằng sự hiểu biết về khoản mục ảnh hưởng đến quyết định của nhà đầu tư được thông tin”

Năm 1965, Học viện Canada (Canada Institute) cho là “sai lệch kế toán là trọng yếu nếu sự bóp méo có thể ảnh hưởng đến quyết định của người đọc BCTC”

Năm 1968, Học viện Anh (English Institute) đưa ra “một vấn đề là trọng yếu nếu sự không trình bày, hoặc trình bày sai lệch hoặc sự bỏ sót các vấn đề này có thể bóp méo thông tin cho người đọc...”

Sự phát triển mạnh mẽ khái niệm tính trọng yếu trong kế toán của các quốc gia đã kéo theo sự phát triển tính trọng yếu trong kiểm toán.

Các chuẩn mực kiểm toán Hoa Kỳ, Anh, Canada đều có chuẩn mực liên quan đến tính trọng yếu. Việc sử dụng rộng rãi thuật ngữ này còn do kết quả từ một số vụ kiện lớn xảy ra tại toà án của Hoa kỳ liên quan đến việc bỏ sót hay trình bày thông tin không chính xác trong BCTC. Theo kết luận của tòa án trong giai đoạn này, thì KTV không chịu trách nhiệm về việc phát hiện mọi gian lận và sai lệch mà chỉ chịu trách nhiệm về tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính. Nói cách khác, mục tiêu kiểm toán BCTC chỉ nhằm phát hiện các sai lệch trọng yếu trong BCTC.

Vào tháng 10/1987, Ủy ban thực hành kiểm toán toán quốc tế (IAPC) là Ủy ban thường trực của Liên đoàn kế toán quốc tế IFAC, cũng đã đưa ra nguyên tắc kiểm toán quốc tế IAG số 25 “Trọng yếu và rủi ro kiểm toán”. Đến tháng 7/1994 thì sửa đổi và ban hành thành chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA số 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”.

Trong giai đoạn này, tính trọng yếu không chỉ liên quan đến trách nhiệm của KTV khi thực hiện kiểm toán BCTC, mà còn một trong những thủ tục kiểm toán cần thiết khi thực hiện kiểm toán . Qua đó, tính trọng yếu trong kiểm toán đã được áp dụng rộng rãi trong toàn bộ quá trình kiểm toán của các công ty kiểm toán từ khi giai

đoạn lập kế hoạch đến khi thực hiện và hoàn thành kiểm toán. Nói cách khác, mục tiêu tính trọng yếu đã dần chuyển sang việc vận dụng trong các thủ tục kiểm toán.

Trong giai đoạn lập kế hoạch, KTV phải xem xét tính trọng yếu để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán. Trong giai đoạn thực hiện, nếu tình hình tài chính thực tế và kết quả hoạt động của doanh nghiệp có sự cách biệt đáng kể so với dự tính, thì việc đánh giá mức trọng yếu sẽ có thay đổi. Và trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán, KTV phải xem xét tính trọng yếu để đánh giá ảnh hưởng các sai lệch đến tính trung thực và hợp lý của BCTC.

- Giai đoạn hiện đại

Sau sự đổ vỡ một loạt các công ty hàng đầu trên thế giới diễn ra vào đầu năm 2000, trong đó có lỗi của công ty kiểm toán. Nghề nghiệp kiểm toán đã hiệu đính lại chuẩn mực trọng yếu theo hướng là đưa ra nhiều hơn các hướng dẫn vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán. Cụ thể, trong các chuẩn mực kiểm toán đã đưa ra các hướng dẫn về cơ sở để xác định mức trọng yếu, hiểu về người sử dụng BCTC, yêu cầu cần vận dụng tính trọng yếu trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán và về hồ sơ hóa vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC.

Trong giai đoạn này cũng có một vài hướng đi mới trong việc xác định mức trọng yếu và vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC.

Cụ thể, khi thực hiện kiểm toán KTV phải tìm hiểu về đặc điểm kinh doanh, qua đó đánh giá về chiến lược hoạt động của đơn vị được kiểm toán. Ngoài ra, KTV cũng phải đánh giá ảnh hưởng môi trường bên trong và bên ngoài, cũng như điểm mạnh điểm yếu của đơn vị được kiểm toán nhằm vận dụng hiệu quả hơn tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC của đơn vị.

Ví dụ như tại Anh, hai tác giả Simon Zadek và Mira Merme trong “Định nghĩa lại tính trọng yếu” (Redefining Materiality – AccountAbility, tháng 7/2003) đưa ra cách xem xét tính trọng yếu. Theo đó, khi thực hiện kiểm toán, cần kiểm tra “five-part test” 5 yếu tố của tính trọng yếu để xác định thông tin nào trong BCTC mà công chúng quan tâm nhiều nhất. Các yếu tố được xác định như sau: (1) các ảnh

hưởng tài chính trực tiếp trong ngắn hạn (Direct, short-term financial impacts), (2) hiệu quả dựa vào các chính sách (Policy-based performance), (3) các chuẩn mực kinh doanh trên cơ sở xem xét chéo (Business peer-based norms), (4) sự quan tâm và cách ứng xử của cổ đông (Stakeholder behaviour & concerns), (5) các quy tắc và các quy ước xã hội (Social norms – regulatory & non-regulatory).

Do việc quan điểm này chưa được đề cập trong các chuẩn mực của ISA về vận dụng tính trọng yếu, cho nên đề tài sẽ không đề cập đến hướng đi mới theo phương pháp tiếp cận này.

1.1.2. Khái niệm về trọng yếu trong kế toán và kiểm toán

Khái niệm về tính trọng yếu được đề cập rộng rãi trong chuẩn mực kế toán và chuẩn mực kiểm toán tại một số quốc gia trên thế giới.

Khái niệm trọng yếu trong kế toán

Theo khuôn mẫu của chuẩn mực kế toán quốc tế thì trọng yếu được hiểu như sau:

“Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể BCTC, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng BCTC. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai lệch được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể”.

Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

Theo Ủy ban tiêu chuẩn kế toán tài chính Hoa Kỳ (Financial Accounting Standards Board (FASB¹)), trong các Khái niệm kế toán báo cáo tài chính SFAC 2, “đặc điểm định lượng của thông tin kế toán” thì tính trọng yếu là “...độ lớn của thiếu thông tin kế toán hoặc thiếu chính xác của thông tin đó, trong hoàn cảnh cụ thể, có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC.”

¹ FASB được thành lập năm 1973, là tổ chức tư nhân, phi lợi nhuận, mục tiêu chủ yếu là phát triển các nguyên tắc được chấp nhận chung tại Mỹ (US GAAP). Ủy ban chứng khoán Hoa Kỳ (SEC) đưa ra FASB có ý định như là tổ chức có trách nhiệm thiết lập các chuẩn mực kế toán cho các công ty tại Hoa Kỳ.

Như vậy có thể thấy rằng định nghĩa của quốc tế và của Hoa kỳ khá tương đồng nhau.

Khái niệm trọng yếu trong kiểm toán

Theo chuẩn mực kiểm toán VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán” thì trọng yếu được hiểu như sau:

“Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong BCTC.

Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng BCTC. Mức trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay của sai lệch được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính”.

Cần phân biệt hai thuật ngữ “tính trọng yếu” và “mức trọng yếu” để hiểu rõ hơn trọng yếu và việc vận dụng nó vào quá trình kiểm toán.

Tính trọng yếu: chỉ tầm quan trọng của thông tin, dựa vào số tiền của khoản mục hoặc sai phạm và tính chất sai phạm.

Mức trọng yếu: xác định giới hạn cụ thể để đo lường, đánh giá sai phạm.

1.1.3. Tầm quan trọng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính

Như phần trên đã đề cập trọng yếu có ảnh hưởng rất lớn trong quá trình thực hiện kiểm toán, mà cụ thể là:

1.1.3.1. Trong giai đoạn lập kế hoạch, việc xác lập mức trọng yếu sẽ giúp KTV

- Xác định trọng tâm của quá trình kiểm toán

Trong quá trình kiểm toán, KTV không thể kiểm tra chi tiết tất cả các số dư và nghiệp vụ. Vì vậy việc xác định trọng tâm của quá trình kiểm toán là rất quan trọng,

quyết định sự thành bại của cuộc kiểm toán mà cụ thể là đối với các khoản mục trọng yếu, thời gian tập trung vào kiểm toán sẽ nhiều hơn.

- Phân bổ cho khoản mục

Sau khi xác định mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC, mức trọng yếu sẽ được phân bổ cho khoản mục. Dựa vào đó, KTV xác định thời gian, phạm vi các thủ tục kiểm toán.

1.1.3.2. Trong giai đoạn thực hiện

- Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cho từng khoản mục. Thực vậy, dựa vào mức trọng yếu phân bổ cho từng khoản mục, KTV sẽ có cơ sở để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán. Chẳng hạn, khi xác lập mức trọng yếu cho khoản mục nợ phải thu thấp nghĩa là *Sai sót có thể bỏ qua* được phép khá nhỏ thì cần phải mở rộng thử nghiệm chi tiết bao gồm kiểm tra việc lập dự phòng nợ phải thu khó đòi, kiểm tra việc khoá sổ đối với nghiệp vụ bán hàng, xem xét về các khoản nợ phải thu có bị đem thế chấp không, các khoản nợ phải thu có được phân loại đúng đắn không, tăng cường việc thu thập bằng chứng như gửi thư xác nhận đến tất cả khách hàng kể cả những khách hàng có số dư bằng không nhưng số phát sinh lớn.

- Xác định đối tượng chi tiết nào là trọng tâm

- Xác định cỡ mẫu trong các công thức lấy mẫu định lượng.

1.1.3.3. Trong giai đoạn hoàn thành

Mức trọng yếu được xem là mức sai lệch tối đa có thể chấp nhận và được sử dụng để đánh giá tổng hợp các sai lệch chưa được điều chỉnh liệu có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC hay không để có các quyết định thích hợp.

1.2. VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BCTC THEO CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN QUỐC TẾ

1.2.1. Lịch sử ra đời và phát triển chuẩn mực kiểm toán quốc tế về tính trọng yếu

Tháng 10/1977 Liên đoàn Kế toán quốc tế IFAC (International Federation of Accountants) đã ra đời với mục tiêu chính là “Phát triển và tăng cường sự phối hợp nghiệp vụ kế toán bằng các chuẩn mực hài hòa trên phạm vi toàn thế giới”. Khi xây dựng các chuẩn mực quốc tế, IFAC cố gắng dung hòa tối đa các chuẩn mực và chính sách khác nhau của các quốc gia, nhằm giúp cho chúng có thể được các thành viên tự nguyện chấp nhận và áp dụng rộng rãi trên toàn thế giới. Trong IFAC, Ủy ban thực hành kiểm toán quốc tế (IAPC) được thành lập vào 1980 chịu trách nhiệm xây dựng các nguyên tắc chỉ đạo kiểm toán quốc tế IAG.

Nhận thức được tầm quan trọng của tính trọng yếu trong kiểm toán, trong 29 nguyên tắc chỉ đạo do IAPC ban hành, có nguyên tắc số 1, và nguyên tắc số 25 bàn về tính trọng yếu. Nguyên tắc này được IAPC phê chuẩn tháng 06 năm 1987.

Trong IAG 1 “Mục đích và phạm vi của kiểm toán BCTC” tính trọng yếu được đề cập đến trong đoạn 10 như sau:

“Để hình thành các nhận xét của mình về BCTC, KTV tiến hành các phương pháp đã được định trước để đạt tới sự đảm bảo chắc chắn rằng BCTC này đã được xem xét một cách chính xác về mọi phương diện trọng yếu”

Như vậy, IAG 1 cho rằng mục tiêu của kiểm toán BCTC là đưa ra ý kiến về BCTC trên cơ sở xem xét về mọi phương diện trọng yếu. Qua đó, phần nào thể hiện được trách nhiệm của KTV về BCTC và sự xuất hiện của thuật ngữ trọng yếu.

Trong IAG 25 “Trọng yếu và rủi ro trong kiểm toán” đề cập đến khái niệm trọng yếu như sau:

“Trọng yếu là khái niệm về tầm cỡ, bản chất của sai phạm (kể cả bỏ sót) 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 sẽ không chính xác hoặc là sẽ rút ra những kết luận sai lầm”. [17, trang 246]

Theo đó, khi lập kế hoạch và thực hành kiểm toán, KTV phải dự kiến hợp lý việc tìm ra các sai phạm, hoặc là đơn lẻ hoặc là từng nhóm. Đó là những sai lệch nghiêm

trọng trong mối tương quan với các thông tin tài chính mà KTV phải nhận xét và báo cáo.

KTV phải xem xét cả về mặt định tính lẫn định lượng những sai sót mà mình quan tâm. Ví dụ như sự mô tả không đúng đắn, không xác đáng về chính sách kế toán có thể xem là sai lầm nghiêm trọng nếu điều đó có thể dẫn đến việc những người sử dụng thông tin tài chính hiểu sai vấn đề.

Đến năm 1994, IAPC đã nâng cấp các nguyên tắc thực hành kiểm toán quốc tế và ban hành chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA. Trong hệ thống chuẩn mực kiểm toán, hai chuẩn mực liên quan trực tiếp đến tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC là ISA 200 và ISA 320. Về cả cấu trúc và nội dung thì các ISA trình bày rõ ràng hơn các IAG, cụ thể như sau:

Trong ISA 200 “Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán BCTC” thì “mục tiêu kiểm toán BCTC là giúp cho KTV và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận rằng BCTC có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không”.

Về chuẩn mực kiểm toán ISA 320 năm 1994

ISA 320 “Trọng yếu trong kiểm toán” năm 1994, đoạn 3 đề cập khái niệm trọng yếu như sau:

“Thông tin được xem là trọng yếu nếu bỏ sót thông tin đó hoặc trình bày sai thông tin đó có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC, mức trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể.

Do đó, mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải nội dung thông tin cần phải có.

Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính”.

Bên cạnh định nghĩa về trọng yếu, chuẩn mực cũng đưa ra các hướng dẫn về vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán, ISA 320 cho rằng:

- Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được để làm tiêu chuẩn phát hiện ra những sai lệch trọng yếu về mặt định lượng.

Kiểm toán viên cần xem xét tính trọng yếu trên cả phương diện mức độ sai lệch tổng thể của báo cáo tài chính trong mối quan hệ với mức độ sai lệch chi tiết của số dư các tài khoản, của các giao dịch và các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính.

Kiểm toán viên phải xác định tính trọng yếu khi:

- + Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;
- + Đánh giá ảnh hưởng của những sai lệch .

Ngoài ra chuẩn mực còn đề cập đến mối quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro kiểm toán. Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải xem xét đến các nhân tố có thể làm phát sinh những sai lệch trọng yếu trong báo cáo tài chính.

- Trong một cuộc kiểm toán, mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với nhau: mức trọng yếu càng cao thì rủi ro kiểm toán càng thấp và ngược lại.

KTV phải nghiên cứu trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong đánh giá bằng chứng kiểm toán, đánh giá ảnh hưởng của sai lệch.

Nếu tình hình tài chính thực tế và kết quả hoạt động của doanh nghiệp có sự cách biệt đáng kể so với dự tính, thì việc đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán sẽ có thay đổi.

- Trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán

Khi đánh giá về tính trung thực và hợp lý của BCTC, KTV phải đánh giá xem liệu tổng các sai lệch được phát hiện trong quá trình kiểm toán nhưng chưa được điều chỉnh có hợp thành một sai sót trọng yếu hay không.

KTV cần xác định những sai lệch chưa được điều chỉnh có thể hợp thành sai lệch trọng yếu. Nếu KTV kết luận tổng hợp những sai lệch đó là trọng yếu, thì KTV cần có biện pháp để giảm bớt rủi ro kiểm toán bằng cách bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết hoặc yêu cầu Nhà quản lý đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại BCTC.

Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh lại báo cáo tài chính, và kết quả thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung cho phép kiểm toán viên kết luận là tổng hợp các sai lệch chưa được sửa chữa là trọng yếu, thì kiểm toán viên cần xem xét, sửa đổi lại báo cáo kiểm toán cho phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán ISA số 700 và ISA 701 Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.

Như vậy, nhìn chung chuẩn mực 320 trong giai đoạn này chỉ đưa ra các hướng dẫn về quy trình vận dụng trọng yếu. Còn phương pháp thiết lập mức trọng yếu, định nghĩa người sử dụng BCTC, thông báo các sai lệch và hồ sơ kiểm toán về tính trọng yếu thì chuẩn mực không đề cập đến.

Cuối thế kỷ 20, quá trình toàn cầu hóa và sự phát triển thị trường tài chính quốc tế đã làm tăng nhu cầu thông tin phục vụ cho các nhà đầu tư. Sự phát triển của công nghệ thông tin đòi hỏi việc kiểm tra, kiểm soát chặt chẽ các hệ thống và quy trình liên quan đến thông tin. Các thay đổi này dẫn đến sự hình thành hàng loạt nhu cầu xã hội đối với việc nâng cao chất lượng thông tin. Vào năm 2002, Ủy ban thực hành kiểm toán quốc tế (IAPC) đổi tên thành ủy ban quốc tế về chuẩn mực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo (IAASB).

Cũng trong thời gian này, sự sụp đổ hàng loạt các công ty hàng đầu trên thế giới như Enron, Worldcom.. trong đó có lỗi của công ty kiểm toán. Sự sụp đổ và thất bại trong các cuộc kiểm toán buộc Hội nghề nghiệp phải xem xét lại các chuẩn mực đã được ban hành.

Các chuẩn mực IAASB ban hành là các nguyên tắc cơ bản và thông lệ về kiểm toán và các dịch vụ liên quan. IAASB cũng ban hành các chuẩn mực thực hành nhằm “hướng dẫn thực hiện” và “hỗ trợ thực hiện” khi áp dụng các chuẩn mực và lựa chọn thông lệ kiểm toán phù hợp nhất.

Vào năm 2005, IAASB soạn ra dự thảo ISA 320. Dự thảo đã có thay đổi đáng kể đến chuẩn mực 320 ban hành năm 1994, về cả nội dung và cách thức trình bày. Về nội dung, chuẩn mực mới đưa ra nhiều khái niệm cụ thể hơn liên quan đến công việc kiểm toán cụ thể như: Về định nghĩa tính trọng yếu, chuẩn mực làm rõ khái niệm “tính trọng yếu” phụ thuộc vào tầm quan trọng và nội dung của khoản mục được đánh giá trong những hoàn cảnh cụ thể. Về hướng dẫn “sử dụng tỷ lệ phần trăm trên chỉ tiêu cơ sở” để xác định mức trọng yếu hoặc “thông báo sai lệch cho Nhà quản lý”. Về hình thức, chuẩn mực mới cũng không còn đưa ra các nguyên tắc chung như chuẩn mực cũ, trình tự sắp xếp nội dung chuẩn mực tương đồng với quy trình thực hiện kiểm toán.

Như vậy có thể thấy rằng từ sự thất bại trong cuộc kiểm toán của các công ty kiểm toán, chuẩn mực kiểm toán đã thay đổi theo hướng đưa ra hướng dẫn chi tiết hơn về những vấn đề còn đang tranh luận.

1.2.2. Giới thiệu về dự thảo ISA 320 (soạn thảo vào 2005 và hiệu đính vào 2006)

So với ISA 320 ban hành vào 1994, dự thảo ISA 320 hiện hành đề cập đến các vấn đề chính như sau:

1.2.2.1. Về tên gọi chuẩn mực

Chuẩn mực này có tên là Tính trọng yếu trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (Materiality in Planning and Performing an Audit) thay vì tên là Tính trọng yếu trong kiểm toán (Audit Materiality).

1.2.2.2. Về định nghĩa

Tại đoạn 4 của chuẩn mực, tính trọng yếu nhìn chung được giải thích như sau:

“Các sai lệch, bao gồm sự bỏ sót, được xem xét là trọng yếu nếu chúng, hoặc là đơn lẻ hoặc là từng nhóm, có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng dựa trên BCTC;

Sự đánh giá về trọng yếu phải được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể, và sự đánh giá này phụ thuộc độ lớn hay bản chất của sai phạm hoặc kết hợp cả hai;

Sự đánh giá về các vấn đề được xem là trọng yếu với người sử dụng BCTC được dựa vào sự xem xét về các nhu cầu thông tin tài chính chung của người sử dụng được xem là một nhóm. Sự ảnh hưởng của các sai lệch có thể có cho người sử dụng cá nhân riêng biệt, có nhu cầu thay đổi nhiều, thì không được xem xét.”

Ngoài ra, ISA 320 (2006) cũng đề cập đến người sử dụng BCTC

Việc đánh giá liệu một sai lệch có ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng hay không (do đó trọng yếu hay không) bao gồm cả việc xem xét về người sử dụng. Người sử dụng được giả định là:

- (a) Có một kiến thức hợp lý về kinh doanh, hoạt động kinh tế và kế toán, có mong muốn tìm hiểu về thông tin trên BCTC và có sự cố gắng hợp lý để nghiên cứu;
- (b) Biết rằng BCTC được lập và kiểm toán dựa quan điểm về tính trọng yếu và có mối quan hệ giữa mức trọng yếu với chi phí và thời gian dành cho cuộc kiểm;
- (c) Thừa nhận rằng có những tình huống chưa rõ ràng tiềm ẩn trong việc xác định các số tiền dựa trên sự ước tính, xét đoán hay xem xét các sự kiện tương lai;
- (d) Thực hiện các quyết định kinh tế hợp lý dựa trên các thông tin của BCTC.

Trong các dự thảo mới của ISA cuối năm 2006 đề cập ở phần trên, thì chuẩn mực ISA 320 có hai chuẩn mực dự thảo điều chỉnh, đó là ISA 320 (dự thảo) và ISA 450 (dự thảo) “Đánh giá sai lệch phát hiện trong quá trình kiểm toán”. Trong đó, một số nội dung trong chuẩn mực về trọng yếu được đề cập trong ISA 450 (dự thảo), cụ thể KTV phải thực hiện như sau:

- Thông báo và điều chỉnh tất cả các sai lệch (đoạn 9, 10)
- Đánh giá các ảnh hưởng của các sai lệch chưa điều chỉnh (đoạn 12 – 14).
- Thông báo về trách nhiệm các sai lệch với Ban lãnh đạo (đoạn 15 – 17)

- Đánh giá rằng toàn bộ BCTC hoàn toàn không còn các sai lệch trọng yếu (đoạn 18, 19).

1.2.2.3. Về việc vận dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán

1.2.2.3.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

- **Xác định mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC**

Theo chuẩn mực ISA 320, xác định thế nào là trọng yếu cho người sử dụng là vấn đề phụ thuộc vào sự xét đoán nghề nghiệp của KTV. ISA 320 đề nghị phương pháp chuẩn là sử dụng một tỷ lệ phần trăm trên một chỉ tiêu chuẩn. Để xác định chỉ tiêu chuẩn cần dựa vào các yếu tố sau:

- Các yếu tố của BCTC (tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, thu nhập và chi phí) hoặc các chỉ tiêu đo lường tình hình tài chính và kết quả hoạt động.
- Các khoản mục đặc biệt trên BCTC được đơn vị lập BCTC và kể cả người sử dụng BCTC chú ý đến (ví dụ như các chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị).
- Bản chất của đơn vị hoặc ngành nghề mà đơn vị đang hoạt động.
- Quy mô của đơn vị, bản chất của chủ sở hữu và cách được tài trợ tài chính.

Việc xác định chỉ tiêu chuẩn phụ thuộc vào bản chất hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của đơn vị.

- Đối với đơn vị hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận : cơ sở xác định mức trọng yếu là 5% lợi nhuận trước thuế hoặc 0,5% tổng doanh thu.
- Đối với tổ chức phi lợi nhuận: 0,5% tổng chi phí hoặc tổng doanh thu.
- Đối với các quỹ đầu tư : 0,5% tài sản thuần.

Khi xét đoán về tính trọng yếu, KTV cần xem xét đến các vấn đề sau:

- Liệu có các quy định liên quan trong chuẩn mực kế toán, luật pháp hoặc các quy định về kỳ vọng của người sử dụng BCTC đối với các khoản mục được trình bày (ví

dụ như giao dịch của các bên liên quan, thù lao của hội đồng quản trị, nghĩa vụ đối với Nhà nước).

- Các khai báo có liên quan đến ngành và môi trường của đơn vị đang hoạt động.
- Có cần chú ý đến kết quả hoạt động tài chính của các bộ phận kinh doanh riêng biệt.

Việc hiểu được quan điểm và kỳ vọng của ban lãnh đạo, người quản lý, người sử dụng BCTC có thể giúp KTV đánh giá liệu trong những trường hợp đặc biệt, sai lệch của khoản mục đặc biệt thấp hơn mức trọng yếu tổng thể của BCTC nhưng lại trọng yếu đối với người sử dụng hay không.

- **Xác lập mức trọng yếu cho từng khoản mục trên báo cáo tài chính**

- Mức trọng yếu cho các khoản mục cụ thể có số tiền thấp hơn mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC.

Theo chuẩn mực ISA 320, mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục là sai lệch tối đa được phép của khoản mục. Số tiền này được tính dựa trên cơ sở mức trọng yếu tổng thể của báo cáo tài chính (còn gọi là mức sai lệch có thể chấp nhận được).

1.2.2.3.2 Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Mức trọng yếu phân bổ cho từng khoản mục chính là sai lệch có thể chấp nhận được là cơ sở giúp KTV:

- **Lựa chọn các phần tử để thử nghiệm**

Đối với những khoản mục có giá trị lớn hơn mức trọng yếu phân bổ. Nếu tổng thể có ít phần tử nhưng giá trị các phần tử rất lớn, sai lệch trên một phần tử có thể gây ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, KTV nên lựa chọn phương pháp kiểm tra toàn bộ. Ví dụ ở các đơn vị các khoản đầu tư lớn về bất động sản, KTV phải xem xét hợp đồng, giấy tờ cụ thể của từng khoản. Trường hợp tổng thể có nhiều phần tử KTV nên lựa chọn phương pháp chọn mẫu kiểm tra, KTV có thể tiến hành phân nhóm tổng thể thành các tổng thể con để nâng cao hiệu quả của việc lấy mẫu. Kỹ thuật này thường áp dụng cho các tổng thể có độ phân tán cao. Sau khi phân nhóm,

đối với các phần tử có giá trị lớn hơn mức trọng yếu của khoản mục KTV có thể được lựa chọn toàn bộ, đối với các phần tử có giá trị nhỏ hơn mức trọng yếu của khoản mục KTV có thể chọn mẫu kiểm tra. Khi chọn mẫu, mức trọng yếu khoản mục còn là cơ sở để xác định cỡ mẫu.

- **Ước tính mức sai lệch cho từng khoản mục**

Sau khi thực hiện thử nghiệm chi tiết dựa trên sai lệch phát hiện, KTV sẽ ước tính sai lệch cho từng khoản mục. Tổng sai lệch chưa điều chỉnh của khoản mục bao gồm:

$$\text{Tổng sai lệch chưa điều chỉnh} = \text{Sai lệch đã phát hiện} + \text{Sai lệch ước tính}$$

Trong đó:

+ Sai lệch đã phát hiện: là các sai lệch đã được KTV phát hiện trong quá trình kiểm toán nhưng chưa điều chỉnh vì nhiều lý do khác nhau:

Các sai lệch này cũng có thể là tuy được phát hiện nhưng do không trọng yếu nên KTV không lập bút toán điều chỉnh. Tuy nhiên vẫn có khả năng là khi xem xét riêng từng sai lệch thì chúng không trọng yếu nhưng nếu tổng hợp lại, chúng trở thành sai lệch trọng yếu gây ảnh hưởng đến tính trung thực hợp lý của tổng thể báo cáo tài chính.

Các sai lệch trọng yếu mà KTV đã yêu cầu điều chỉnh nhưng đơn vị chưa đồng ý điều chỉnh.

+ Sai lệch ước tính: là sai lệch mà KTV cần dự tính trong tổng thể dựa trên giá trị của sai lệch phát hiện trong mẫu khi thực hiện thử nghiệm cơ bản.

KTV sẽ so sánh mức sai lệch này với mức sai lệch chấp nhận được để đưa ra quyết định khoản mục là hợp lý hay không, hoặc cần phải tiếp tục thu thập bằng chứng kiểm toán.

- **Xem xét suốt quy trình kiểm toán**

KTV nên xem xét lại mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC (và mức trọng yếu phân bổ cho từng loại nghiệp vụ, số dư tài khoản, khoản mục) do sự thay đổi tình hình thực

tế hoặc sự thay đổi về sự hiểu biết của KTV để điều chỉnh mức trọng yếu với mức trọng yếu cho phù hợp.

Có nghĩa là KTV phải xem xét lại mức trọng yếu khi có những thông tin có thể làm thay đổi đánh giá ban đầu về mức trọng yếu. Ví dụ như khi KTV xác định mức trọng yếu dựa vào kết quả kinh doanh dự đoán, nhưng nếu kết quả kinh doanh thực sự khác biệt lớn, việc xác định mức trọng yếu cũng phải thay đổi.

Cuối cùng, khi tổng hợp các sai lệch, bao gồm sai lệch đã phát hiện và sai lệch ước tính nếu lớn hơn mức trọng yếu, lúc này KTV phải điều chỉnh nội dung và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác.

- **Thông báo sai lệch cho Nhà quản lý**

KTV nên tập hợp tất cả các sai lệch kiểm toán có thể xảy ra và sai lệch đã phát hiện được nhận diện trong quá trình kiểm toán để thông báo các sai lệch này cho Nhà quản lý thích hợp vào thời gian thích hợp.

Tuy nhiên, chuẩn mực lưu ý KTV nên điều chỉnh mọi sai lệch phát hiện trong quá trình kiểm toán, kể cả trọng yếu hay không.

1.2.2.3.3. Giai đoạn hoàn thành kiểm toán

- **Đánh giá ảnh hưởng của các sai lệch chưa điều chỉnh**

KTV cần tổng hợp các sai lệch chưa điều chỉnh trước khi đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán. Khi đánh giá, KTV phải xem xét quy mô và bản chất của các sai phạm liên quan tới từng loại nghiệp vụ, số dư tài khoản hay liên quan đến sự trình bày BCTC.

KTV phải xem xét cả về phương diện định lượng và định tính. Nếu KTV tin rằng sai lệch có thể là do gian lận, KTV xem xét lại mối quan hệ của nó với rủi ro kiểm toán, kể cả trong trường hợp sai lệch này không trọng yếu.

- **Đánh giá ảnh hưởng cuộc kiểm toán đến toàn bộ BCTC để phát hành báo cáo kiểm toán thích hợp**

Nếu KTV tin rằng BCTC tổng thể còn có các sai lệch trọng yếu, KTV nên đòi hỏi Nhà quản lý thực hiện các điều chỉnh cần thiết. Nếu Nhà quản lý từ chối điều chỉnh, KTV phải xem xét mối liên hệ đến báo cáo kiểm toán. KTV phải thực hiện theo đúng chuẩn mực ISA 700 và ISA 701 về báo cáo kiểm toán, nhằm cung cấp hướng dẫn các trường hợp khi đưa ra ý kiến về BCTC trên báo cáo kiểm toán, cũng như về hình thức và nội dung của báo cáo kiểm toán trong từng trường hợp.

- **Về tài liệu hóa tính trọng yếu trong thực hiện kiểm toán**

KTV phải tài liệu hóa về tính trọng yếu trong thực hiện kiểm toán mà cụ thể là ước tính mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC, mức sai sót có thể bỏ qua cho các khoản mục, và cả bất kỳ các thay đổi nào được sử dụng trong kiểm toán và căn cứ để xác định các ước tính này.

Ngoài ra còn trình bày cả Bảng tổng hợp các sai lệch chưa điều chỉnh, kể cả những sai lệch cho rằng không trọng yếu, các sai lệch đã phát hiện và các sai lệch có thể xảy ra.

Kết luận của KTV về các sai lệch chưa được điều chỉnh (xét trong từng sai lệch hay tổng hợp các sai lệch), kể cả các sai lệch này có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC hay không, và căn cứ của các kết luận của KTV về các sai lệch này.

Như vậy có thể thấy dự thảo IAS 320 đã đi khá chi tiết vào quy trình áp dụng tính trọng yếu trong kiểm toán.

1.3. TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN THEO CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN HOA KỲ

1.3.1. Lược sử phát triển chuẩn mực trọng yếu tại Hoa Kỳ

Khái niệm về tính trọng yếu trong kiểm toán tại Hoa Kỳ đã xuất hiện từ những năm cuối thế kỷ 19 đầu thế kỷ 20 trong các thông qua các vụ xét xử tại phiên tòa. Khái niệm này bắt đầu được sử dụng rộng rãi vào năm 1933, với sự ra đời của Luật chứng khoán Liên bang, và vào năm 1934 Luật giao dịch chứng khoán.

Tháng 5/1980, Chuẩn mực về Khái niệm kế toán báo cáo tài chính SFAC 2, “đặc điểm định lượng của thông tin kế toán” của FASB đã trình bày khái niệm về tính trọng yếu. Theo đó, tính trọng yếu là “...độ lớn của thiếu thông tin kế toán hoặc thiếu chính xác của thông tin đó, trong hoàn cảnh cụ thể, có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC.”

Đến tháng 8/1999, Staff Accounting Bulletin (SAB) 99 của Ủy ban chứng khoán Hoa Kỳ (SEC) ban hành về “tính trọng yếu”. Trong SAB 99 của SEC nhấn mạnh đến phương diện định tính, mặc dù hầu hết các công ty xem xét các sai lệch chưa điều chỉnh so với mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch, nhưng SAB đòi hỏi các đánh giá thêm về bất kỳ các sai lệch không hợp pháp hoặc các sai lệch có tính chất lan tỏa ảnh hưởng đến người sử dụng BCTC. SAB 99 còn nhấn mạnh đến việc không được cản trở các sai lệch, KTV phải tổng hợp các sai lệch không trọng yếu và nhấn mạnh đến vấn đề gian lận được xem như là trọng yếu.

Tháng 12/1999, thông báo chuẩn mực kiểm toán (Statement on Auditing Standard) SAS 89 của Viện kế toán viên công chứng Mỹ (AICPA) ban hành “Các điều chỉnh kiểm toán” trong đó có đề cập đến vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán. Trong thông báo này nhấn mạnh đến hai nội dung cơ bản, thứ nhất thông báo cho Ban lãnh đạo công ty được kiểm toán để họ nhận thực được trách nhiệm của mình đối với các sai lệch chưa được điều chỉnh và thứ hai phải chắc chắn rằng các Ủy ban kiểm toán đã được thông báo về các sai lệch chưa được điều chỉnh này.

Trong giai đoạn 2000 - 2002, trên thế giới đã xuất hiện hàng loạt các gian lận trong công ty cổ phần niêm yết như Enron, WorldCom, Tyco International, Peregrine Systems ... trong đó có lỗi của các công ty kiểm toán. Các vụ bê bối này đã làm suy giảm lòng tin của công chúng đối với ngành nghề kế toán, kiểm toán cũng như đối với các báo cáo tài chính.

Chính vì vậy, Đạo luật Sarbanes – Oxley 2002 ra đời. Đây là đạo luật được biết tới với cái tên là Đạo luật bảo vệ nhà đầu tư và sửa đổi kế toán các công ty công 2002 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002), thường gọi là SOX hoặc là SarbOx. Đạo luật được thông qua ngày 30 tháng 07 năm 2002.

Tên đạo luật được ghép từ tên của thượng nghị sĩ Paul Sarbanes và đại diện Hạ nghị viện Michael G. Oxley.

Đạo luật này nhấn mạnh đến vấn đề đạo đức, tính độc lập của KTV và những quy định trong việc thông báo các vấn đề trọng yếu ảnh hưởng đến BCTC.

Ngoài ra, theo James Brady Vorhies (CPA, CIA, CISA, là giám đốc về giám sát rủi ro và việc tuân thủ Sarbanes-Oxley cho 500 công ty nổi tiếng tại Dallas), trong nghiên cứu về “Tầm quan trọng mới của tính trọng yếu” (The New Importance of Materiality) thì đạo luật này nhấn mạnh đến yêu cầu Ban lãnh đạo công ty phải phát hiện và ngăn chặn các yếu kém trọng yếu đến hệ thống kiểm soát một cách kịp thời và có sự chứng thực của KTV về những vấn đề trên. Các KTV muốn thực hiện điều này thì một lần nữa phải quan tâm đến một khái niệm quen thuộc, tính trọng yếu trong kiểm toán. [Journal of Accountancy Online, tháng 05, 2005].

Tháng 6/2006, chuẩn mực kiểm toán SAS 107 của AICPA ban hành về “Rủi ro kiểm toán và trọng yếu trong việc thực hiện kiểm toán”. Nhìn chung, SAS 107, khá tương đồng với ISA 320 dự thảo, nhấn mạnh đến các vấn đề sau :

- (a) Về định nghĩa người sử dụng BCTC;
- (b) Làm rõ các loại sai lệch, bao gồm hai loại: thứ nhất là các sai lệch đã được phát hiện và thứ hai là các sai lệch có thể xảy ra;
- (c) Hướng dẫn xác định mức trọng yếu ở các mức độ tổng thể và khoản mục . Qua đó, KTV phải xem xét mức trọng yếu ở mức độ toàn bộ BCTC; mức độ số dư khoản mục, các loại nghiệp vụ và trình bày BCTC;
- (d) Hướng dẫn đánh giá các sai lệch kiểm toán, trong đó nhấn mạnh đến đánh giá định tính các sai lệch;
- (d) Quy định rõ phải thông báo các sai lệch cho Ban lãnh đạo và phải tài liệu hóa về đánh giá mức trọng yếu, các sai lệch kiểm toán và các sai lệch chưa điều chỉnh đã được thông báo cho Ban lãnh đạo.

1.3.2. Nội dung chuẩn mực hiện hành

Nội dung của công bố về chuẩn mực kiểm toán Hoa Kỳ (SAS 107) khá tương đồng với dự thảo chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA 320), về định nghĩa người sử dụng, các khái niệm về sai lệch, xác định mức trọng yếu ở các mức độ, đánh giá các phát hiện kiểm toán và thông báo với Ban lãnh đạo.

Nội dung chính của SAS 107 bao gồm các vấn đề sau

- Tính trọng yếu trong thực hiện kiểm toán
- Định nghĩa về người sử dụng BCTC
- Bản chất và nguyên nhân của các sai lệch kiểm toán
- Xem xét mức trọng yếu ở mức độ toàn bộ BCTC
- Xem xét tại mức độ ở mức độ số dư khoản mục riêng biệt, các loại nghiệp vụ, hoặc mức độ thông tin công bố
- Xác định mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC khi lập kế hoạch kiểm toán
- Mức trọng yếu các khoản mục cụ thể có số tiền thấp hơn mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC
- Sai lệch có thể chấp nhận được
- Xem xét mức trọng yếu trong suốt quá trình kiểm toán
- Thông báo sai lệch cho Nhà quản lý
- Đánh giá các phát hiện kiểm toán
- Đánh giá liệu toàn bộ BCTC có còn các sai lệch trọng yếu
- Đánh giá ảnh hưởng toàn bộ các phát hiện kiểm toán trên báo cáo kiểm toán
- Thông báo với Ban lãnh đạo
- Tài liệu hóa tính trọng yếu

Đặc điểm nổi bật của hệ thống chuẩn mực kiểm toán Hoa Kỳ là bên cạnh các công bố về chuẩn mực kiểm toán SAS được ban hành bởi AICPA, thường có hướng dẫn

cụ thể do AICPA ban hành, đưa ra các thông lệ để giải quyết với một số vấn đề chuyên biệt.

1.3.2.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

Dưới đây là một hướng dẫn của Thomas E. McKee và Aasmund Eilifsen trên “The CPA Journal” tháng 7/2000 về “Hướng dẫn về trọng yếu cho kiểm toán viên”, đề cập đến việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán tại Hoa Kỳ. Theo Thomas, việc vận dụng trọng yếu có thể chia làm ba giai đoạn như sau:

1.3.2.1.1. Phương pháp xác định mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC

Mức trọng yếu có xác định bằng một trong các phương pháp như sau:

- Phương pháp một giá trị
- Phương pháp chuỗi giá trị
- Phương pháp bình quân hay phương pháp hỗn hợp
- Phương pháp sử dụng công thức

Phương pháp một giá trị: Phương pháp này được thực hiện bằng cách lấy một tỷ lệ nhất định trên một chỉ số tài chính hay khoản mục để tính mức trọng yếu. Một công ty kiểm toán có thể đưa ra ba hay bốn nguyên tắc để KTV chọn nguyên tắc thích hợp nhất trên cơ sở đánh giá trên các yếu tố định tính. Các tỷ số thường được sử dụng là:

5% lợi nhuận trước thuế

0,5% tổng tài sản

1% vốn chủ sở hữu

0,5% tổng doanh thu

Phương pháp chuỗi giá trị: phương pháp này giống như phương pháp một giá trị nhưng khác ở chỗ đưa ra mức trọng yếu khác nhau cho quy mô của công ty khác nhau. KTV dựa trên yếu tố định tính để lựa chọn trong danh sách chuỗi thích hợp. Các tỷ số thường được sử dụng là:

2% → 5% lãi gộp, nếu lãi gộp < \$20,000

1% → 2% lãi gộp, nếu lãi gộp từ \$20,000 đến \$1,000,000

0,5%→1% lãi gộp, nếu lãi gộp từ \$1,000,000 đến \$100,000,000

0,5% lãi gộp, nếu lãi gộp > \$100,000,000

Phương pháp bình quân hay phương pháp hỗn hợp: Theo phương pháp này KTV sử dụng số bình quân 4-5 chỉ tiêu khác nhau để ước tính mức trọng yếu.

Phương pháp sử dụng công thức: Theo phương pháp này, công ty kiểm toán sử dụng một công thức riêng để tính mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC.

So sánh ưu nhược điểm từng phương pháp:

Tên phương pháp	Ưu điểm	Nhược điểm
PP một giá trị	-Đơn giản, dễ thực hiện . -Tiết kiệm thời gian, chi phí	-Lấy 1 chỉ tiêu cố định sẽ không phù hợp với nhiều loại hình doanh nghiệp khác nhau.
PP chuỗi giá trị	-Đơn giản, dễ thực hiện. -Tiết kiệm thời gian, chi phí -Phân chia mức tỷ lệ phù hợp với qui mô khác nhau của từng doanh nghiệp.	-Sử dụng một tiêu thức cố định dù tỷ lệ có thay đổi vẫn không phù hợp với nhiều loại hình doanh nghiệp khác nhau.
PP bình quân	-Đánh giá phù hợp theo từng doanh nghiệp với qui mô, lĩnh vực khác nhau. -Dung hòa được giữa nhiều năm, kết hợp được nhiều chỉ tiêu.	-Đòi hỏi KTV phải có hiểu biết nhất định về doanh nghiệp, lĩnh vực kinh doanh, tình hình cụ thể của doanh nghiệp.
PP sử dụng công thức	-Kết hợp được nhiều chỉ tiêu. -Kết hợp được hệ số rủi ro.	-Cách xây dựng công thức phức tạp. -Dựa trên xét đoán của KTV, do đó cơ sở cũng chưa hoàn toàn thuyết phục.

1.3.2.1.2. Phương pháp phân bổ mức trọng yếu cho từng khoản mục trên báo cáo tài chính

Về mặt lý thuyết, KTV có thể sử dụng một trong những cơ sở sau để chuyển mức trọng yếu trên toàn bộ BCTC đến mức trọng yếu khoản mục:

- Dựa vào sự xét đoán: KTV xác lập mức trọng yếu khoản mục thuần túy dựa vào cơ sở xét đoán nghề nghiệp.

Chẳng hạn, mức trọng yếu khoản mục được tính dựa vào một chuỗi tỷ lệ phụ thuộc vào đánh giá rủi ro. Chuỗi tỷ lệ có thể thay đổi từ 1/3 đến 1/6 mức trọng yếu trên toàn bộ BCTC. Nếu rủi ro là cao, thì KTV sử dụng tỷ lệ 1/6, kết quả là khoản mục này được kiểm toán chặt chẽ hơn để giảm thiểu rủi ro. Thực chất phương pháp này là dựa vào rủi ro để xác lập mức trọng yếu cho khoản mục.

- Dựa vào kinh nghiệm năm trước: KTV có thể dựa vào bút toán điều chỉnh của năm trước để xác lập mức trọng yếu cho các khoản mục năm hiện hành. Ví dụ như, khoản mục mà năm trước KTV có nhiều bút toán điều chỉnh, thì KTV lập mức trọng yếu khoản mục này thấp hơn với lý do rằng nếu có càng nhiều bút toán điều chỉnh thì hệ thống kế toán là yếu kém và khoản mục này cần được kiểm toán chặt chẽ hơn. Thực chất đây cũng chính là phương pháp tiếp cận dựa vào rủi ro kiểm soát và rủi ro tiềm tàng của khoản mục để phân bổ mức trọng yếu.

- Dựa vào công thức hay phân bổ theo tỷ lệ đều trên số dư tài khoản hay loại nghiệp vụ:

Dựa vào công thức tỷ lệ để phân bổ mức trọng yếu cho khoản mục.

Mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục = Mức trọng yếu toàn bộ BCTC x Tỷ lệ phần trăm (%) nhất định.

Tỷ lệ này có thể từ 50% đến 75% hoặc có thể phân bổ theo tỷ lệ với số dư hay giá trị của nghiệp vụ.

- Dựa trên mối quan hệ giữa chi phí và lợi ích: Một số khoản mục chiếm nhiều thời gian kiểm toán đưa đến tổn kém nhiều chi phí, KTV phải phân bổ nhiều mức trọng yếu cho các tài khoản mục này cao hơn so các khoản mục khác.
- Dựa vào kỳ vọng của người sử dụng: Một số khoản mục được phân bổ một mức trọng yếu rất nhỏ nếu các kết quả của sai lệch ảnh hưởng trọng yếu đến quyết định của người sử dụng BCTC. Ví dụ như việc tính khoản phải trả tiền bản quyền không đầy đủ có thể dẫn đến kết quả là mất đi công nghệ quan trọng, do đó KTV phải sử dụng một mức trọng yếu thấp cho khoản mục này.
- Dựa vào mục đích chính hay mục đích phụ của cuộc kiểm toán: Một khoản mục có thể được kiểm tra 100% không kể đến mức trọng yếu phân bổ nếu sự chính xác của dữ liệu rất quan trọng cho các mục đích chính hay mục đích phụ của cuộc kiểm toán. Ví dụ như sự bồi thường của nhân viên công ty được kiểm toán chặt chẽ nếu mục đích phụ cả cuộc kiểm toán là phải báo cáo riêng cho cơ quan pháp luật hoặc cơ quan thuế.

1.3.2.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán

Khi lựa chọn các phần tử thử nghiệm trong phương pháp lấy mẫu phi thống kê, theo Willie E.Gist và Trimbak Shastri đăng trên “CPA Journal” tháng 11/2003, đề cập đến công thức xác định cỡ mẫu như sau:

Cỡ mẫu = (Giá trị tổng thể x Hệ số đảm bảo) / Mức sai lệch có thể bỏ qua

Theo SAS 107, KTV phải luôn xem xét đến mức trọng yếu trong suốt quá trình thực hiện kiểm toán để có điều chỉnh thích hợp với sự phù hợp của nội dung, thời gian, và qui mô của các thủ tục kiểm toán bổ sung.

SAS 107 cũng yêu cầu KTV ước tính mức sai lệch cho từng khoản mục và thông báo sai lệch cho Nhà quản lý, xem đó là yêu cầu cần thiết của KTV khi thực hiện kiểm toán.

1.3.2.3. Giai đoạn hoàn thành kiểm toán

Trong giai đoạn này, SAS 107 yêu cầu đánh giá ảnh hưởng cuộc kiểm toán đến toàn bộ BCTC để phát hành báo cáo kiểm toán thích hợp.

Đoạn 62 nêu rõ, KTV phải đánh giá BCTC không còn các sai lệch trọng yếu. Khi thực hiện việc đánh giá này KTV phải xem xét về các sai lệch chưa điều chỉnh (đã phát hiện và có thể xảy ra) và về xem xét định tính trong kiểm toán.

SAS 107 đoạn 68 cũng đề cập đến thông báo về trọng yếu và các sai lệch cho Ban lãnh đạo đơn vị, cũng như thông báo về nhược điểm của hệ thống kiểm soát nội bộ. Việc thông báo này được ưu tiên trình bày bằng văn bản.

SAS 107 đoạn 69 yêu cầu KTV phải trình bày về tài liệu tính trọng yếu trong thực hiện kiểm toán, cụ thể như sau:

Tài liệu về tính trọng yếu, sai lệch khoản mục, các thay đổi (nếu có) được sử dụng trong kiểm toán và trình bày các căn cứ thực hiện việc xác định mức trọng yếu.

Tổng hợp các sai lệch chưa điều chỉnh liên quan đến các sai lệch đã phát hiện và có thể xảy ra.

Kết luận kiểm toán khi có các sai lệch chưa điều chỉnh, riêng lẻ hoặc tập hợp các sai lệch, có hoặc không có ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC và căn cứ của các kết luận này.

Tất cả các sai lệch đã biết và các sai lệch có thể xảy ra được phát hiện trong kiểm toán, những sai lệch khác không quan trọng đã được điều chỉnh bởi Nhà quản lý đơn vị.

1.4. BÀI HỌC KINH NGHIỆM

1.4.1. Phải luôn cập nhật các chuẩn mực, nhất là các chuẩn mực về tính trọng yếu trong kiểm toán

Từ sự phá sản của các công ty hàng đầu trên thế giới, từ sự thất bại trong cuộc kiểm toán của Arthur Anderson, các quốc gia trên thế giới đã hiệu đính chuẩn mực, đặc biệt chuẩn mực về trọng yếu nhằm làm rõ những vấn đề phức tạp, giúp các KTV dễ dàng hơn trong việc áp dụng vào thực tế. Nói cách khác, để chuẩn mực kiểm toán

là nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ thì cần thiết phải cập nhật để có thể vận dụng một cách hiệu quả và linh hoạt chuẩn mực kiểm toán nói chung và chuẩn mực kiểm toán về trọng yếu nói riêng.

1.4.2. Phải có hướng dẫn chi tiết như Hoa Kỳ

Chuẩn mực kiểm toán chỉ là những nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ. Do vậy, để áp dụng trong thực tế luôn cần có những hướng dẫn chi tiết. Việt Nam nên có các văn bản hướng dẫn chi tiết về việc thực hiện kiểm toán BCTC mà cụ thể là phải có hướng dẫn chi tiết về vận dụng tính trọng yếu như của Hoa Kỳ.

1.4.3. Cần dựa vào tính trọng yếu để hoàn thiện quy trình kiểm toán phù hợp

KTV và công ty kiểm toán cần phải thực hiện một quy trình kiểm toán phù hợp với mục tiêu kiểm toán nhằm đưa ra ý kiến tính “trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu” của BCTC. Để thực hiện được điều này, KTV phải xây dựng và thực hiện theo đúng quy trình kiểm toán phù hợp, nhất là quy trình vận dụng tính trọng yếu.

Trong giai đoạn lập kế hoạch, KTV cần hiểu biết về khách hàng và môi trường mà khách hàng đang hoạt động. Đó là cơ sở tiếp cận khách hàng và tiếp cận về người sử dụng BCTC của khách hàng. Việc xác định mức trọng yếu dựa vào yếu tố nào của BCTC mà người sử dụng BCTC quan tâm nhất.

Trong giai đoạn thực hiện, KTV nên vận dụng mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục để chọn mẫu và ước tính các sai lệch của tổng thể được suy ra từ kết quả của mẫu.

Trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán, KTV cần phải tiếp xúc với Nhà quản lý cấp thích hợp để có được sự giải trình cũng như sự chấp thuận về các bút toán điều chỉnh khác biệt trong kiểm toán.

1.4.4. Cần hồ sơ hóa tài liệu về trọng yếu

KTV cần phải hồ sơ hóa các vấn đề về trọng yếu trong quá trình thực hiện kiểm toán. Trong giai đoạn lập kế hoạch KTV phải ghi vào hồ sơ kiểm toán các cơ sở cho

việc xác định các mức trọng yếu (chẳng hạn các chỉ tiêu cơ sở của việc tính toán có phù hợp với kỳ vọng của người sử dụng BCTC hay không). Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV phải hồ sơ hóa về công thức lấy mẫu dựa vào trọng yếu khoản mục, cũng như các thay đổi về mức trọng yếu cho phù hợp với nội dung, lịch trình và qui mô của thủ tục kiểm toán bổ sung. Trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán, KTV phải có hồ sơ chứng minh được ý kiến của mình về các sai lệch chưa điều chỉnh và bảng tổng hợp các sai lệch, kể cả sai lệch đã phát hiện và có thể xảy ra.

Tài liệu hóa nhằm giúp xem xét công việc của KTV, xem xét việc tuân thủ chuẩn mực cũng như góp phần nâng cao hoạt động kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán.

1.4.5. Thông báo với ban lãnh đạo

KTV nên thông báo các sai lệch chưa điều chỉnh (bao gồm các sai lệch đã phát hiện và sai lệch ước tính) cho Ban lãnh đạo của đơn vị. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán và hoàn thành kiểm toán, KTV cần thông báo với Ban lãnh đạo của đơn vị về trách nhiệm Ban lãnh đạo của đơn vị về các bút toán chưa điều chỉnh và các ảnh hưởng của các bút toán đề nghị điều chỉnh này, nhằm tăng cường khả năng vận dụng tính trọng yếu trong khi thực hiện kiểm toán.

Tóm lại, xét về nội dung thì việc vận dụng tính trọng yếu theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế cũng như chuẩn mực kiểm toán Hoa Kỳ khá tương đồng với nhau, chính vì thế đối với ngành kiểm toán non trẻ như Việt Nam cần vận dụng linh hoạt các yêu cầu mang tính nguyên tắc của chuẩn mực kiểm toán quốc tế cũng như các hướng dẫn chi tiết như của Hoa Kỳ trong việc vận dụng tính trọng yếu cho ngành kiểm toán độc lập tại Việt Nam.

Chương 2:

THỰC TRẠNG VỀ VIỆC VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM.

2.1. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH PHÁT TRIỂN NGHỀ NGHIỆP KIỂM TOÁN Ở VIỆT NAM

2.1.1. Quá trình hình thành và phát triển kiểm toán độc lập tại Việt Nam

Kiểm toán độc lập là một nghề nghiệp khá non trẻ đối với Việt Nam, chính thức ra đời khoảng thập niên 90 của thế kỷ 20. Quá trình phát triển hoạt động kiểm toán độc lập có thể chia thành các giai đoạn chính như sau

Giai đoạn trước năm 1975, ở miền Bắc, không có hoạt động Kiểm toán độc lập. Ở miền Nam, đã bắt đầu xuất hiện các văn phòng của một số công ty kiểm toán nước ngoài nhưng hoạt động kiểm toán chưa được phát triển.

Giai đoạn 1975-1990, Việt Nam bắt tay vào xây dựng nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung và năm 1986 là năm đánh dấu một bước ngoặt đổi mới, đó là chuyển nền kinh tế kế hoạch hóa sang kinh tế thị trường, thừa nhận sự tồn tại các thành phần kinh tế. Tuy nhiên, với sự manh nha của kinh tế thị trường, hoạt động kiểm toán vẫn chưa có cơ hội xuất hiện, các văn phòng kiểm toán ở miền Nam trước đây đã chấm dứt hoạt động.

Giai đoạn 1991 đến nay, Kiểm toán độc lập mới bắt đầu xuất hiện mà khởi điểm là sự ra đời của hai công ty kiểm toán độc lập.

Ngày 13/5/1991: Bộ tài chính ký quyết định thành lập công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) và công ty dịch vụ kế toán Việt Nam (ASC), với số nhân viên ban đầu là 13 người. Đến ngày 14/9/1993, công ty ASC được bổ sung thêm chức năng cung cấp dịch vụ kiểm toán và được đổi tên là công ty dịch vụ tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán (AASC). Đây là hai công ty kiểm toán thuộc sở hữu Nhà nước đầu tiên tại Việt Nam.

Tiếp đến là sự ra đời của: công ty kiểm toán AISC (1994); công ty kiểm toán AFC Sài Gòn (sau này đổi thành AFC) (1995), công ty kiểm toán A&C (1995).

Cùng với việc các công ty nước ngoài đầu tư mạnh mẽ vào Việt Nam, các công ty kiểm toán quốc tế cũng lần lượt được thành lập ở Việt Nam và hoạt động theo Luật đầu tư nước ngoài như: công ty E&Y Việt Nam (1992); công ty Arthur Anderson Việt Nam², công ty PwC Việt Nam, công ty KPMG Việt Nam (1994); công ty Grant Thornton Việt Nam (1999).

Từ năm 1996 trở đi hàng loạt các công ty kiểm toán TNHH, Cổ phần, hợp danh lần lượt ra đời. Các công ty này có qui mô nhỏ nhưng góp phần đáng kể vào sự phát triển của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam.

Giai đoạn này đánh dấu một bước ngoặt thực sự cho sự ra đời của hoạt động kiểm toán độc lập. Trước làn sóng đầu tư nước ngoài ồ ạt vào Việt Nam, theo thông tư số 60 TC/CĐKT ngày 01/09/1997 “hướng dẫn thực hiện công tác kế toán và kiểm toán đối với các doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài” quy định các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài thì BCTC phải được kiểm toán bởi công ty kiểm toán độc lập hàng năm. Lần đầu tiên, văn bản luật kiểm toán dùng các thuật ngữ kiểm toán như “báo cáo kiểm toán”, “trung thực hợp lý”, “tuân thủ các nguyên tắc kế toán”.

Đến năm 1999, khi Luật Doanh nghiệp ra đời, số lượng các công ty kiểm toán thành lập tăng nhanh. Đến tháng 3/2004, Chính Phủ ban hành Nghị định 105/2004/NĐ-CP thì tốc độ thành lập các công ty kiểm toán chậm lại, do có quy định loại hình pháp lý đối với công ty kiểm toán chỉ là công ty hợp danh hoặc doanh nghiệp tư nhân. Tuy nhiên, đến 31/10/2005, Chính phủ ban hành Nghị định 133/2005/NĐ-CP, cho phép được thành lập công ty kiểm toán dưới hình thức pháp lý là công ty trách nhiệm hữu hạn thì số lượng công ty kiểm toán mới thành lập tăng đáng kể. Tính đến thời điểm 31/03/2007, ở Việt Nam đã có 126 công ty kiểm toán độc lập đăng ký hoạt động với Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam, gồm:

- 3 Công ty là doanh nghiệp Nhà nước (AASC, AISC và AAC)
- 4 Công ty 100% vốn đầu tư nước ngoài (E&Y, PwC, KPMG và G.T)

² Sự kiện tập đoàn năng lượng Enron sụp đổ tại Hoa Kỳ vào năm 2002 buộc công ty kiểm toán Arthur Anderson phải đóng cửa. Sau đó Arthur Anderson Việt Nam được sáp nhập vào KPMG Việt Nam.

- 15 Công ty hợp danh
- 95 Công ty TNHH
- 9 Công ty cổ phần

Phải nói rằng trong một thời gian ngắn nhưng số lượng các công ty được thành lập và đi vào hoạt động ổn định là một bước phát triển của thị trường kiểm toán độc lập tại Việt Nam.

2.1.2. Các dịch vụ do kiểm toán độc lập cung cấp

Hoạt động kiểm toán độc lập Việt Nam thực hiện hai chức năng cơ bản. Đó là, chức năng xác nhận và chức năng tư vấn. Theo đó, chức năng xác nhận được thể hiện qua việc KTV thu thập bằng chứng và đưa ra ý kiến nhận xét về sự phù hợp giữa các thông tin so với các chuẩn mực đã được thiết lập, chức năng này gắn liền với sản phẩm của nó là các dịch vụ kiểm toán. Chức năng tư vấn gắn liền với các dịch vụ tư vấn.

Như vậy, xuất phát từ chức năng của hoạt động kiểm toán độc lập, sản phẩm dịch vụ của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam có thể được chia thành hai nhóm: dịch vụ kiểm toán và dịch vụ tư vấn (xem bảng 2.1). Trong đó, dịch vụ kiểm toán thường chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng doanh thu của các công ty kiểm toán.

Bảng 2.1: Các sản phẩm dịch vụ của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam.

Dịch vụ kiểm toán	Dịch vụ tư vấn
- Kiểm toán BCTC.	- Tư vấn tài chính.
- Kiểm toán BCTC vì mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế.	- Tư vấn thuế.
- Kiểm toán hoạt động.	- Tư vấn nguồn nhân lực.
- Kiểm toán tuân thủ.	- Tư vấn ứng dụng công nghệ thông tin.
- Kiểm toán nội bộ.	- Tư vấn quản lý.
- Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành.	- Dịch vụ kế toán.
- Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án.	- Dịch vụ định giá tài sản.
- Kiểm toán thông tin tài chính.	- Dịch vụ bồi dưỡng, cập nhật kiến thức tài chính, kế toán, kiểm toán.
- Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước.	- Dịch vụ soát xét BCTC.
	- Các dịch vụ khác liên quan đến tài chính, kế toán, thuế.

2.1.3. Đội ngũ nhân viên kiểm toán chuyên nghiệp

Đội ngũ nhân viên kiểm toán đã tăng lên đáng kể trong những năm qua. Theo số liệu thống kê ngày 31/03/2007 thì tính đến 31/12/2006, cả nước có 4.410 nhân viên làm việc trong các công ty kiểm toán, trong đó có 3.325 nhân viên chuyên nghiệp, có 888 Kiểm toán viên bao gồm: 11 người vừa có chứng chỉ kiểm toán viên Việt Nam, vừa có chứng chỉ kiểm toán viên nước ngoài; 780 người có chứng chỉ kiểm toán viên Việt Nam; 97 người có chứng chỉ kiểm toán viên nước ngoài. Trình độ chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp đã được nâng cao nhiều hơn. Nhiều kiểm toán viên có kiến thức chuyên môn tốt, hiểu biết luật pháp, nguyên tắc, chuẩn mực nghề nghiệp, trình độ ngoại ngữ đã đạt được niềm tin và sự hài lòng của khách hàng.

2.1.4. Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam

Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam được thành lập vào ngày 15 tháng 4 năm 2005. Với mục tiêu góp phần nâng cao chất lượng dịch vụ, xây dựng một Hội nghề nghiệp theo mô hình quốc tế, Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) đã triển khai nhiều hoạt động cụ thể và bước đầu đạt được một số kết quả.

Công tác tổ chức và quản lý Hội viên

Hội đã tạo lập được mô hình tổ chức hội theo nguyên tắc tập trung từ Trung ương đến Hội viên. Hội có văn phòng chính tại Hà Nội và văn phòng tại Thành Phố Hồ Chí Minh, là 2 địa phương có nhiều hội viên và công ty kiểm toán. Tính đến thời điểm 31 tháng 12 năm 2006, Hội đã có 537 hội viên chính thức, chiếm 73% Kiểm toán viên hành nghề. Công tác quản lý hội viên đã đi vào nề nếp và ổn định. Kể từ ngày 1 tháng 10 năm 2006, Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam đã kế thừa việc quản lý việc đăng ký Kiểm toán viên hành nghề được chuyển giao từ Bộ Tài chính.

Hoạt động đào tạo, tư vấn, quản lý và đăng ký hành nghề

Thực hiện Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/07/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán và kiểm toán, trong năm 2006, VACPA đã tham gia với Bộ Tài chính trong việc tổ chức ôn thi và tổ chức kỳ thi Kiểm toán viên năm 2006. Phối hợp với Vụ Chế độ Kế toán và Kiểm toán cập nhật kiến thức KTV năm 2006 ở Hà Nội và TP. Hồ Chí Minh cho từng cấp bậc hội viên với hơn 700 KTV tham gia.

Hội cũng đã tiếp nhận việc quản lý và đăng ký hành nghề của các công ty kiểm toán và kiểm toán viên, công khai danh sách các công ty kiểm toán đủ điều kiện kiểm toán BCTC hàng năm lên trang web của Hội và gửi đến các cơ quan, bộ ngành trong cả nước.

Hoạt động liên kết với các Hội nghề nghiệp quốc tế

Hội đã mở rộng quan hệ với các tổ chức quốc tế để học hỏi và trao đổi kinh nghiệm quản lý Hội nghề nghiệp chuyên nghiệp và nâng cao uy tín, hình ảnh của Kiểm toán

viên Việt Nam trong khu vực và thế giới. Hội đã ký biên bản hợp tác với Hội kế toán công chứng Anh (ACCA), Hội kế toán công chứng Australia (CPA Australia). Hội đã tổ chức nhiều đoàn đi tham quan và học hỏi kinh nghiệm ở các nước, cũng như phối hợp triển khai hiệu quả nhiều hoạt động hợp tác như tổ chức Diễn đàn về Doanh nghiệp vừa và nhỏ tại Tp. Hồ Chí Minh.

2.1.5. Các đặc điểm cơ bản của ngành kiểm toán độc lập Việt Nam

Quá trình hình thành và phát triển ngành kiểm toán độc lập Việt Nam có những đặc điểm nổi bật, khác với các nước trên thế giới, cụ thể như sau:

Ra đời muộn so với các nước trên thế giới

Rõ ràng, hoạt động kiểm toán độc lập đã xuất hiện ở các nước cách đây hàng trăm năm. Nhưng đối với Việt Nam, hoạt động này mới phôi thai từ năm 1991. Do xuất hiện muộn nên ngành kiểm toán độc lập Việt Nam có thể tận dụng những thành quả mà ngành kiểm toán thế giới tồn hàng trăm năm mới xây dựng được như kỹ thuật kiểm toán, kỹ năng cung cấp dịch vụ và cho đến việc xây dựng các chuẩn mực kiểm toán.

Tuy nhiên, việc ra đời muộn đã làm cho ngành kiểm toán độc lập Việt Nam thiếu nhiều kinh nghiệm kinh doanh trong lĩnh vực kiểm toán, uy tín các công ty kiểm toán Việt Nam chưa được xác lập, trình độ quản lý về ngành bộc lộ nhiều yếu kém.

Qui mô thị trường nhỏ bé, chưa chuyên nghiệp

Qua mười lăm năm phát triển, ngành kiểm toán độc lập Việt Nam đã có những thành tựu nhất định, mở ra một trang mới cho ngành, góp phần hoàn thiện môi trường đầu tư, minh bạch hóa thông tin tài chính và tạo dựng thói quen cho các doanh nghiệp về sử dụng dịch vụ kiểm toán, dịch vụ tư vấn, nhưng đó chỉ là những thành quả ban đầu.

Trên thực tế, thị trường kiểm toán độc lập còn quá nhỏ bé, khả năng cung cấp dịch vụ còn hạn chế, nhiều dịch vụ tư vấn còn kém chất lượng, số KTV hành nghề chưa đáp ứng được yêu cầu thực tế và vì thế các công ty kiểm toán Việt Nam cũng chưa thể cung cấp dịch vụ ra nước ngoài.

Nhà nước can thiệp quá sâu vào ngành kiểm toán

Ở phần lớn các quốc gia trên thế giới, cơ quan ban hành chuẩn mực kế toán thường là Hội nghề nghiệp hay là cơ quan Nhà nước có sự kết hợp của nghề nghiệp. Hiệp hội nghề nghiệp có chức năng quản lý về mặt nghề nghiệp đối với các KTV và công ty kiểm toán. Ngoài ra, việc đào tạo, cấp chứng chỉ hành nghề kiểm toán cũng do các hiệp hội nghề nghiệp đảm nhận.

Đối với Việt Nam, hoạt động kiểm toán độc lập có những đặc điểm riêng biệt. Hoạt động kiểm toán ban đầu xuất hiện chủ yếu là để đáp ứng yêu cầu quản lý Nhà nước, mà cụ thể là để quản lý đầu tư nước ngoài, chứ không phải xuất hiện do nhu cầu từ phía những người sử dụng thông tin có liên quan. Việc ban hành chuẩn mực kiểm toán, cấp chứng chỉ hành nghề, quản lý các KTV đều do Bộ tài chính đảm nhiệm. Trong khi đó, Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) đóng vai trò mờ nhạt trong việc thực hiện chức năng quản lý nghề nghiệp của mình. Theo Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005, Bộ tài chính sẽ “chuyển giao cho hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán”. Theo đó, lộ trình chuyển giao hoàn tất vào năm 2007. Song, “từ năm 2008, hiệp hội nghề nghiệp phối hợp cùng Bộ tài chính tổ chức thi tuyển và cùng ký tên trên chứng chỉ KTV, chứng chỉ hành nghề kế toán”. Rõ ràng, quả là một sự “chuyển giao có kiểm soát”.

2.2. CÁC QUY ĐỊNH LIÊN QUAN ĐẾN TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM

2.2.1. Các quy định pháp luật liên quan đến hoạt động kiểm toán độc lập

Mặc dù Công ty kiểm toán độc lập của Việt Nam ra đời vào năm 1991, song đến năm 1994 Chính phủ mới ban hành văn bản pháp luật đầu tiên để điều chỉnh hoạt động của các công ty kiểm toán, đó là Nghị định số 07/CP ra đời ngày 29 tháng 01 năm 1994 ban hành Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân. Đến năm 2004, Chính phủ ban hành nghị định số 105/2004/NĐ-CP về kiểm toán độc lập thay thế nghị định số 07/CP trước đó. Tại điều 33, Nghị định 105/2004/NĐ-CP quy định Bộ tài chính là cơ quan thực hiện chức năng quản lý Nhà nước đối với hoạt

động kiểm toán, có trách nhiệm kiểm tra việc tuân thủ pháp luật và quy chế kiểm toán trong hoạt động của các tổ chức kiểm toán.

Về chuẩn mực kiểm toán, dù nghề nghiệp kiểm toán độc lập ra đời vào những năm đầu của thập niên 90 nhưng mãi đến tháng 9 năm 1999, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đợt 1 lần đầu tiên được ban hành. Cho đến nay, 7 đợt chuẩn mực VSA đã được ban hành, bao gồm 38 chuẩn mực kiểm toán và các dịch vụ liên quan:

- 33 chuẩn mực về kiểm toán và dịch vụ soát xét thông tin tài chính.
- 02 chuẩn mực về dịch vụ soát xét báo cáo tài chính.
- 01 chuẩn mực về dịch vụ liên quan (Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước).
- 01 chuẩn mực trong lĩnh vực đặc thù.
- 01 chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

(Danh sách các Văn bản luật pháp và các chuẩn mực kiểm toán độc lập được trình bày ở phụ lục 04)

2.2.2. Các quy định liên quan đến tính trọng yếu

Các quy định liên quan đến trọng yếu trước hết được tìm thấy trong chuẩn mực kiểm toán 320.

Chuẩn mực này được ban hành theo quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/03/2003 của bộ trưởng Bộ tài chính về việc ban hành và công bố 05 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 4), ban hành về chuẩn mực VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”.

Chuẩn mực này quy định về

Khái niệm tính trọng yếu

Mối quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro kiểm toán

Trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong đánh giá các bằng chứng kiểm toán

Đánh giá ảnh hưởng của sai sót.

Nội dung về chuẩn mực 320 được trình bày trong phụ lục số 07

Ngoài ra, các chuẩn mực kiểm toán khác có đề cập đến tính trọng yếu trong chuẩn mực bao gồm

Chuẩn mực VSA 200 “Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính”

Chuẩn mực VSA 240 “Gián lận và sai sót”

Chuẩn mực VSA 330 “Thủ tục kiểm toán trên cơ sở đánh giá rủi ro”

Chuẩn mực VSA 500 “Bằng chứng kiểm toán”

Chuẩn mực VSA 700 “Báo cáo kiểm toán về BCTC”

Ngoài các chuẩn mực kiểm toán được ban hành, cho đến nay chưa có một hướng dẫn cụ thể nào của Bộ tài chính hay Hội nghề nghiệp liên quan đến tính trọng yếu.

2.3. THỰC TRẠNG CỦA VIỆC VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG THỰC HIỆN KIỂM TOÁN BCTC Ở CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP TẠI VIỆT NAM HIỆN NAY

Để đánh giá được toàn cảnh về vận dụng tính trọng yếu trong hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam hiện nay, người viết tiến hành khảo sát tại 15 công ty kiểm toán.

2.3.1. Mục đích khảo sát

Mục đích khảo sát nhằm:

- Xác định việc tuân thủ các chuẩn mực kiểm toán, nhất là việc tuân thủ VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”.
- Hiểu chính sách về trọng yếu của các công ty kiểm toán đã được thiết lập đầy đủ trong ba giai đoạn kiểm toán.
- Phương pháp xác lập mức trọng yếu và vận dụng mức trọng yếu trong quy trình kiểm toán.

2.3.2. Phương pháp và đối tượng khảo sát

Phương pháp khảo sát là: phỏng vấn các KTV chính, gửi bảng câu hỏi đến các công ty kiểm toán, thu thập tài liệu về chính sách áp dụng tính trọng yếu trong kiểm toán.

Đối tượng khảo sát tập trung vào ba nhóm chính như sau:

Nhóm 1 : Nhóm các công ty kiểm toán quốc tế, có vốn đầu tư nước ngoài bao gồm các công ty PwC, E&Y, KPMG, Deloitte & Touche Tohmatsu (Vaco Deloitte).

Nhóm 2 : Nhóm các công ty kiểm toán tiền thân là các doanh nghiệp Nhà nước, có quy mô trên trung bình bao gồm các công ty AASC, A&C, AFC, AISC.

Nhóm 3 : Nhóm các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ bao gồm các công ty DTL, American Auditing, DNP, Thuy Chung, Viet Value, BHP, AFCC.

Bảng câu hỏi (xem phụ lục 01) gồm 19 câu hỏi liên quan đến các vấn đề sau:

- Về sự cần thiết phải vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC
- Cơ sở xác lập mức trọng yếu
- Quy trình áp dụng tính trọng yếu

+ Xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC và cho từng khoản mục trong giai đoạn lập kế hoạch

+ Sử dụng mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

+ Đánh giá các sai lệch chưa được điều chỉnh với mức trọng yếu được xác lập ở giai đoạn hoàn thành kiểm toán.

2.3.3. Kết quả khảo sát :

2.3.3.1. Tại các công ty kiểm toán quốc tế

2.3.3.1.1. Tình hình chung

Tại Việt Nam, các công ty kiểm toán hàng đầu thế giới đã thành lập ngay từ những ngày đầu thị trường này hình thành và phát triển. Với kinh nghiệm chuyên môn, quy trình nghiệp vụ có tính cách toàn cầu, có thể nói các thủ tục kiểm toán được thực hiện tại các công ty này đạt trình độ tiên tiến nhất hiện nay. Khách hàng của các

công ty này hầu hết là các công ty lớn, các tập đoàn đa quốc gia nước ngoài có chi nhánh tại Việt Nam. Chính vì thế yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán là rất cao và điều kiện để triển khai vận dụng hết các tính năng ưu việt của quy trình kiểm toán là khả thi và mang tính hiệu quả cao.

Một điều kiện thuận lợi nữa hỗ trợ cho tính chuyên nghiệp tại đây đó là mức giá phí kiểm toán thực hiện được rất cao, vượt xa giá phí kiểm toán của các công ty Việt Nam. Nguyên tắc tương xứng lợi ích, chi phí vẫn đảm bảo cho các công ty này triển khai tối đa các nghiệp vụ kiểm toán có thể vận dụng.

Thêm vào đó, với mức lương hấp dẫn trả cho nhân viên, các công ty này dễ dàng thu hút phần lớn các sinh viên trẻ và giỏi, tốt nghiệp từ các trường đại học kinh tế, tài chính Việt Nam. Chính đội ngũ nhân viên nói trên cũng là một điều kiện hết sức thuận lợi cho công tác triển khai thực hiện quy trình kiểm toán tiên tiến được hiệu quả và khả thi.

2.3.3.1.2. Kết quả khảo sát

a) Về các giai đoạn vận dụng tính trọng yếu

Tất cả các công ty kiểm toán quốc tế đều vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán xuyên suốt qua ba giai đoạn kiểm toán. Quy trình vận dụng tính trọng yếu được thực hiện thông qua phần mềm kiểm toán và trình bày trên hồ sơ làm việc của KTV. Ngoài ra, trong các khóa đào tạo nội bộ, các công ty kiểm toán quốc tế đều hướng dẫn vận dụng tính trọng yếu cả ba giai đoạn, từ khi lập kế hoạch kiểm toán, đến giai đoạn thực hiện và hoàn thành kiểm toán.

b) Về cơ sở xác lập mức trọng yếu

Tại các công ty kiểm toán quốc tế, cơ sở để xác lập mức trọng yếu dựa vào phương pháp tiếp cận kiểm toán (audit approach), việc lựa chọn chỉ tiêu để xác định mức trọng yếu tùy thuộc vào chỉ tiêu trên BCTC mà người sử dụng quan tâm nhất trong BCTC của đơn vị, và chỉ tiêu này phải thể hiện sự ổn định của đơn vị được kiểm toán.

Thông thường các chỉ tiêu mà công ty kiểm toán quốc tế thường sử dụng đó là

- Lợi nhuận thuần trước thuế
- Tổng doanh thu
- Tổng tài sản
- Vốn chủ sở hữu (tài sản thuần)

Các cơ sở tính trên đây chỉ mang tính chất hướng dẫn, các KTV trong các công ty kiểm toán quốc tế vẫn có thể sử dụng được các cơ sở tính khác như lãi gộp, tổng chi phí hoặc lợi nhuận trước thuế, lãi, khấu hao và phân bổ. Nhưng phải đưa ra được các bằng chứng để thuyết phục việc lựa chọn chỉ tiêu của KTV là phù hợp.

c) Về quy trình vận dụng tính trọng yếu

Xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC và cho từng khoản mục trong giai đoạn lập kế hoạch :

Đối với các công ty kiểm toán quốc tế, trong giai đoạn này, KTV sẽ quan tâm :

- Các nhân tố định tính cần lưu ý khi đánh giá mức trọng yếu

- Gian lận hoặc các nghiệp vụ không hợp pháp
- Giá trị nhỏ nhưng có thể vi phạm các thỏa thuận trong hợp đồng
- Giá trị nhỏ có thể ảnh hưởng đến ngưỡng lợi nhuận và lỗ.

- Các nhân tố định lượng thường sử dụng là: tỷ lệ phần trăm (%) trên chỉ tiêu được chọn

Để xác định mức trọng yếu, KTV sẽ dùng tỷ lệ phần trăm (%) trên chỉ tiêu được chọn để xác định mức trọng yếu ban đầu cho toàn bộ BCTC. Dưới đây là tỷ lệ phần trăm mà công ty kiểm toán thường được sử dụng:

Bảng 2.2: Tỷ lệ phần trăm trên các chỉ tiêu cơ sở thường được sử dụng tại công ty kiểm toán quốc tế.

Mức trọng yếu	Ernst & Young
Lợi nhuận trước thuế	5% - 10%
Tổng doanh thu	0,5% - 1%
Tổng tài sản	0,5% - 1%
Vốn chủ sở hữu	1% - 5%
Lãi gộp hoặc tổng chi phí	1% - 2%

Nguồn: Ernst & Young Global Audit Methodology, tháng 4/2001.

+ Lợi nhuận trước thuế

Khi ra quyết định, người sử dụng BCTC thường xem xét kết quả hoạt động công ty như là căn cứ đo lường quan trọng nhất. Cho nên, KTV sử dụng tỷ lệ trên lợi nhuận trước thuế thường được sử dụng để thiết lập mức trọng yếu. Điều này chỉ ra rằng, sự khác biệt kiểm toán dưới mức 5% thì thường là không trọng yếu. Sự khác biệt kiểm toán lớn hơn mức 10% được xem là trọng yếu. Như vậy, sự khác biệt kiểm toán giữa mức 5% và 10% có thể xem xét trong từng trường hợp cụ thể.

Đối với các khách hàng không nhạy cảm, có thể thiết lập mức trọng yếu là 10% lợi nhuận trước thuế khi tất cả các tiêu chuẩn của người sử dụng BCTC được thỏa mãn.

- Công ty được tổ chức với số ít cổ đông.
- Công ty không có chủ nợ lớn quan trọng
- Không nhiều hơn một số ít người sử dụng bên ngoài có khả năng nhận được bản sao BCTC đã được kiểm toán.
- Công ty không có khả năng là công ty niêm yết hoặc trở thành công ty niêm yết trong vài năm tới.

Đối với khách hàng nhạy cảm: chẳng hạn như khách hàng là các công ty niêm yết hoặc hoạt động trong ngành theo luật định, KTV thường chọn mức trọng yếu là 5% lợi nhuận thuần trước thuế. KTV có thể tăng tỷ lệ này dựa vào xét đoán nghề nghiệp, trong đó bao gồm đánh giá rủi ro kiểm toán. Tuy nhiên, 6% - 8% là tỷ lệ thích hợp hơn 10%.

+ Tổng doanh thu:

Nếu công ty hoạt động tại hoặc gần điểm hoà vốn hay giao động giữa lãi thuần và lỗ thuần từ năm này qua năm khác thì sử dụng lợi nhuận trước thuế từ hoạt động bình thường không còn thích hợp. Tỷ lệ 0,5% đến 1% trên doanh thu hoặc 1% đến 2% trên lãi gộp là tỷ lệ thích hợp xác định mức trọng yếu.

Nếu công ty hoạt động sau một năm và có lợi nhuận trước thuế là đáng kể, việc áp dụng mức trọng yếu theo doanh thu hoặc lãi gộp không thích hợp cho năm thứ hai trở đi. Trong trường hợp này, căn cứ dựa vào lợi nhuận trước thuế từ hoạt động liên tục là thích hợp nhất.

+ Vốn chủ sở hữu hay tài sản thuần

Trong trường hợp mà kết quả hoạt động quá thấp, hoặc khả năng thanh toán, tính thanh khoản là mối quan tâm lớn nhất, hoặc khi người sử dụng BCTC tập trung nhiều vào nguồn vốn hoạt động hơn kết quả hoạt động kinh doanh. Như vậy, mức trọng yếu dựa vào kết quả hoạt động không còn thích hợp và dẫn đến sử dụng mức trọng yếu thấp hơn một cách không hợp lý. Trong trường hợp này, mức trọng yếu dựa vào vốn chủ sở hữu có thể thích hợp hơn. Tỷ lệ mức trọng yếu thích hợp từ 1% đến 5% trên vốn chủ sở hữu (phụ thuộc vào tình hình kinh doanh của công ty và tình hình của ngành, tình hình hoạt động và tình hình tài chính).

- Tổng tài sản:

Một trường hợp khác là khi kết quả hoạt động quá thấp, hoặc tổng tài sản là mối quan tâm lớn nhất, hoặc khi người sử dụng BCTC tập trung nhiều vào tài sản hoạt động hơn kết quả hoạt động kinh doanh. Hoặc khi có sự suy giảm về vốn của chủ sở hữu và vốn chủ sở hữu trở nên rất nhỏ, việc xác định mức trọng yếu trên vốn chủ sở

hữu cũng trở nên rất thấp, việc này cũng tương tự như xác định mức trọng yếu theo lợi nhuận trước thuế tại điểm hoà vốn. Trong trường hợp này, KTV xem xét sử dụng tỷ lệ phần trăm trên tổng tài sản.

Như vậy, nếu mức trọng yếu dựa vào tổng tài sản, tỷ lệ thích hợp từ 0,5% đến 1% trên tổng tài sản.

Tóm lại, các nguyên tắc chung được đề cập ở trên áp dụng cho hầu hết tình huống kiểm toán, nhưng KTV không áp dụng một cách máy móc, mà đòi hỏi sự xét đoán mang tính nghề nghiệp.

- Mức trọng yếu dựa vào các yếu tố khác:

Bên cạnh các hướng dẫn trên, các công ty kiểm toán (thành viên của các công ty kiểm toán quốc tế hàng đầu thế giới) còn đưa ra hướng dẫn mức trọng yếu cho một số ngành chuyên biệt, như mô tả một số yếu tố cần xem xét làm căn cứ thích hợp để thiết lập mức trọng yếu chẳng hạn như căn cứ vào một chỉ tiêu cụ thể nào đó trên BCTC mà người sử dụng quan tâm và cung cấp một dãy các tỷ lệ phần trăm cho từng chỉ tiêu để lựa chọn phù hợp với mức độ rủi ro kiểm toán.

Phân bổ mức trọng yếu cho khoản mục

Kết quả khảo sát tại bốn công ty kiểm toán quốc tế cho thấy tất cả các công ty đều dùng một tỷ lệ phần trăm trên cơ sở nào đó để xác lập mức trọng yếu ban đầu cho toàn bộ BCTC. Nó được dùng làm cơ sở để phân bổ cho các khoản mục. Mức trọng yếu phân bổ cho từng khoản mục chính là mức sai lệch có thể chấp nhận của các khoản mục.

Mục đích của việc thiết lập này nhằm giúp xác định tài khoản hoặc nhóm tài khoản quan trọng cần tập trung kiểm tra. Ngoài ra, còn giúp KTV khi thực hiện tìm hiểu và đánh giá thủ tục kiểm soát, thủ tục phân tích, kiểm tra chi tiết, và kết luận kiểm toán.

KTV không xác lập mức sai lệch cho từng khoản mục cao hơn mức trọng yếu chung cho toàn BCTC và cũng không xác lập quá thấp dẫn đến quá tải trong việc

kiểm toán. Các công ty kiểm toán thường thiết lập mức sai lệch có thể chấp nhận được cho khoản mục từ 25% đến 75% mức trọng yếu cho tổng thể BCTC.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Kết quả khảo sát tại bốn công ty kiểm toán cho thấy, mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục được vận dụng :

-Xác định cỡ mẫu kiểm toán cho các thử nghiệm cơ bản

Trong giai đoạn này, tất cả các công ty kiểm toán nước ngoài đều đưa ra hướng dẫn dựa vào mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục làm cơ sở cho việc lấy mẫu kiểm toán cho các thử nghiệm cơ bản

Trước hết KTV dựa vào mức sai lệch có thể chấp nhận để xác định phần tử chủ yếu. Thông thường giá trị của phần tử nào đó lớn hơn mức sai lệch khoản mục, sẽ là phần tử chủ yếu. Ngược lại sẽ là phần tử cần chọn mẫu. Đối với các phần tử chủ yếu các KTV sẽ được kiểm tra toàn bộ .Tất cả các phần tử nhỏ hơn mức sai lệch khoản mục, KTV dùng phương pháp chọn mẫu.

KTV sử dụng công thức sau để xác định cỡ mẫu :

$$\text{Cỡ mẫu} = (\text{Giá trị tổng thể} / \text{sai lệch khoản mục}) \times \text{hệ số đảm bảo}$$

Hệ số đảm bảo là hệ số điều chỉnh cỡ mẫu, được tính dựa trên mức độ tin cậy của khoản mục (xem phụ lục 02).

Mức độ tin cậy của khoản mục (hay gọi là mức độ bảo đảm của khoản mục) được tính dựa vào rủi ro phát hiện của KTV. Mức độ này được tính dựa vào công thức 1 - tỷ lệ % của rủi ro phát hiện.

Khi xác định được cỡ mẫu, KTV tiến hành lựa chọn các phần tử của mẫu. Dùng bảng ngẫu nhiên hoặc chương trình chọn số ngẫu nhiên để lựa chọn các phần tử của mẫu (xem phụ lục 03), (Dùng Excel trong máy tính để lựa chọn các phần tử của mẫu, vào chức năng Tools / Data Analysis / Sampling), hoặc dùng phần mềm kiểm toán để thực hiện chức năng này.

- Đánh giá sai lệch kiểm toán

Khi phát hiện các sai lệch trong mẫu chọn, các công ty đều ước tính sai lệch cho tổng thể.

Sai lệch ước tính của tổng thể = Sai lệch mẫu x Tỷ lệ mẫu so với tổng thể

Sau đó, đánh giá các sai lệch ước tính tổng thể đến BCTC. Trong giai đoạn này, các công ty kiểm toán quốc tế thường sử dụng chỉ tiêu Threshold hay SAD. Chỉ tiêu này được tính dựa vào tỷ lệ phần trăm (%) trên mức trọng yếu khoản mục. Tỷ lệ này từ 25% đến 75% tùy thuộc vào mức độ rủi ro của khoản mục và xét đoán nghề nghiệp của KTV.

KTV phải xem xét các sai lệch dự tính này so với mức Threshold hay SAD để quyết định chấp nhận số liệu của đơn vị hay phải mở rộng thủ tục kiểm toán.

Cần lưu ý rằng chỉ tiêu Threshold hay SAD được xác lập không phải đánh giá để cho ý kiến của KTV khi đơn vị không điều chỉnh các sai lệch kiểm toán mà nhằm đánh giá các sai lệch đã phát hiện lớn hơn Threshold hay SAD cho mục đích đưa lên bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và có nên thay đổi về bản chất, thời gian, qui mô của thủ tục kiểm toán khi KTV nhận thấy có một số lớn sai lệch nằm dưới chỉ tiêu Threshold hay SAD.

Trong giai đoạn này, KTV phải lượng hóa khác biệt kiểm toán. KTV phải phân tích và nhận diện khác biệt kiểm toán này là do từ khác biệt ước tính, các khác biệt từ thủ tục kiểm toán.

- *Phân tích các khác biệt kiểm toán* : khi KTV xác định các khác biệt phải cố gắng tìm ra nguyên nhân xảy ra khác biệt trước khi thực hiện bổ sung hay giảm thiểu các thủ tục kiểm toán khác. Việc xác định nguyên nhân khác biệt sẽ giúp cho KTV xác định được khả năng xảy ra các khác biệt khác cho các nghiệp vụ tương tự và sự cần thiết thay đổi chương trình kiểm toán.

- *Xác định khác biệt là do sai sót hoặc do khác biệt ước tính:*

Khác biệt do sai sót : là do áp dụng sai các chính sách kế toán hay phương pháp kế toán, các lỗi toán học, bỏ sót hay hạch toán không đúng bản chất nghiệp vụ. Khác

biệt do sai sót được tính dựa trên tổng các sai lệch ước tính từ lấy mẫu và sai lệch được phát hiện từ các thủ tục kiểm toán không liên quan đến lấy mẫu.

Khác biệt do việc ước tính : liên quan đến các tài khoản phải được ước tính vì nghiệp vụ chưa kết thúc và tùy thuộc vào kết quả là các sự kiện trong tương lai.

Ở giai đoạn hoàn thành kiểm toán.

KTV sẽ tiến hành đánh giá các sai lệch chưa được điều chỉnh với mức trọng yếu được xác lập.

KTV xem xét việc xác định mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch có còn phù hợp với cơ sở kết luận của KTV về sự trung thực và hợp lý của toàn bộ BCTC.

Nếu nhận diện bất kỳ thay đổi về khách hàng cũng như môi trường đang hoạt động (ví dụ như khi có sự thay đổi đáng kể về kết quả hoạt động, có quá nhiều các bút toán điều chỉnh khác biệt kiểm toán) thì KTV xác định lại chênh lệch so với mức trọng yếu đã được thiết lập trong giai đoạn lập kế hoạch. Ngoài ra khi xem xét tính trọng yếu, KTV xem xét cả phương diện định lượng cũng như định tính.

Dựa trên các khác biệt, KTV yêu cầu khách hàng điều chỉnh toàn bộ các khác biệt kiểm toán. Nếu khách hàng chỉ điều chỉnh một phần khác biệt, cần đánh giá mức trọng yếu với các khác biệt kiểm toán chưa điều chỉnh và đưa ra kết luận về tính trọng yếu của các khác biệt này trên BCTC của khách hàng.

2.3.3.1.3. Đánh giá chung vận dụng tính trọng yếu trong các công ty kiểm toán quốc tế

Các công ty kiểm toán quốc tế đều xây dựng các hướng dẫn chi tiết cho công ty mình, đặc biệt trong quy trình vận dụng tính trọng yếu có các đặc điểm nổi bật như sau:

- Thông qua vận dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán, các công ty kiểm toán quốc tế đã có thể xác định được nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán một cách hiệu quả.

- Qua đó, trong giai đoạn lập kế hoạch giúp cho KTV xác định các khoản mục cần phải được kiểm toán thông qua việc phân bổ mức trọng yếu các khoản mục.
- Trong quá trình thực hiện kiểm toán, giúp cho KTV đánh giá được khối lượng công việc cần thực hiện để cân đối giữa chi phí và lợi ích của các thủ tục kiểm toán đem lại.
- Đánh giá được các ảnh hưởng của các sai lệch kiểm toán (bao gồm các sai lệch ước tính) trong thực hiện và hoàn thành kiểm toán, giúp nâng cao tính hiệu quả và hữu hiệu của cuộc kiểm toán và tạo ra một hàng rào bảo vệ về trách nhiệm pháp lý của KTV.
- Thông qua hình thức thông báo cho Ban lãnh đạo hoặc Ủy ban kiểm toán bằng văn bản, hoặc lời nói về các sai lệch chưa được điều chỉnh cũng góp phần nâng cao hiệu quả của công việc kiểm toán.

2.3.3.2. Tại các công ty kiểm toán Việt Nam tiền thân là Doanh nghiệp Nhà nước (thuộc Bộ tài chính & Sở tài chính).

2.3.3.2.1. Tình hình chung

Tại các công ty kiểm toán này, với đội ngũ KTV trẻ từ các trường đại học, ham học hỏi và yêu nghề đã ngày càng góp phần tạo uy tín cho các công ty kiểm toán Việt Nam đối với các doanh nghiệp trong nước cũng như doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Điều này tạo điều kiện cho các KTV làm việc với nhiều loại hình doanh nghiệp và ngày càng rút ra nhiều kinh nghiệm về môi trường làm việc thực tế phong phú và đa dạng.

Thêm vào đó là chương trình nâng cao nghiệp vụ kiểm toán bằng cách đưa các KTV Việt Nam đi huấn luyện tại Anh, Pháp, Bỉ, Ailen... do Bộ tài chính tổ chức dưới sự tài trợ của liên minh Châu Âu đã cải thiện đáng kể trình độ nghiệp vụ kiểm toán tại các công ty kiểm toán Việt Nam.

Một yếu tố nữa góp phần nâng cao khả năng chuyên môn tại các công ty kiểm toán Việt Nam là việc hợp tác với một trong các tập đoàn hàng đầu trên thế giới, từ đó tạo được sự liên thông về quy trình nghiệp vụ kiểm toán từ quốc tế vào Việt Nam.

2.3.3.2.2. Kết quả khảo sát

a) Về các giai đoạn vận dụng tính trọng yếu

Thông qua khảo sát cho thấy, các công ty kiểm toán này (chẳng hạn Công ty Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán AFC) đều đưa ra hướng dẫn về phương pháp tính mức trọng yếu, cũng như quy trình áp dụng trọng yếu trong ba giai đoạn. Nhưng việc áp dụng chưa được phổ biến đến toàn bộ các nhân viên trong công ty kiểm toán, cách xác định các chỉ tiêu cơ sở, cách tính mức trọng yếu trong từng giai đoạn được thể hiện trong “Bản ghi nhớ chiến lược kiểm toán”, bản ghi nhớ này được lập sau khi hoàn thành cuộc kiểm toán và trong các chương trình kiểm toán cũng chưa đề cập đến mức trọng yếu trong khi thực hiện kiểm toán.

Mặc dù đối với các công ty kiểm toán này đã hợp tác với một trong các tập đoàn kiểm toán hàng đầu trên thế giới, từ đó tạo được sự liên thông về quy trình nghiệp vụ kiểm toán từ quốc tế. Song việc áp dụng quy trình còn tỏ ra lúng túng mà nguyên nhân chủ yếu là do lượng khách hàng của các công ty này có giá phí chưa cao, làm cho việc áp dụng các thủ tục kiểm toán thông qua phần mềm kiểm toán và quy trình nghiệp vụ chuyên nghiệp được đánh giá chưa mang lại hiệu quả cao.

b) Về cơ sở xác lập mức trọng yếu

Tại các công ty kiểm toán này, cơ sở xác lập khá tương đồng với các công ty kiểm toán quốc tế, nhưng các chỉ tiêu được lựa chọn để xác định mức trọng yếu chủ yếu không phải dựa vào chỉ tiêu trên BCTC mà người sử dụng quan tâm nhất mà sử dụng các chỉ tiêu cố định hoặc kết hợp các chỉ tiêu, cụ thể như sau

- Lợi nhuận thuần trước thuế
- Tổng doanh thu
- Tổng tài sản
- Kết hợp hai hoặc ba chỉ tiêu trên.

Việc lựa chọn thể nào là chỉ tiêu phù hợp chưa được hướng dẫn cụ thể trong các công ty kiểm toán này. Việc vận dụng cơ sở để xác định mức trọng yếu không hướng đến người sử dụng BCTC mà thường chỉ mang tính chất khuôn mẫu hoặc kết hợp các chỉ tiêu để được kết quả cho việc xác định mức trọng yếu.

c) Về quy trình vận dụng tính trọng yếu

Xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC và cho từng khoản mục trong giai đoạn lập kế hoạch

- Sử dụng tỷ lệ phần trăm (%) trên chỉ tiêu cơ sở tính mức trọng yếu

Kết quả khảo sát đối với các công ty có quy mô trên trung bình cho thấy, việc xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC được lập trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. Khi xác định được chỉ tiêu cơ sở cho việc lập mức trọng yếu, KTV sẽ dùng tỷ lệ phần trăm (%) để xác định mức trọng yếu ban đầu cho toàn bộ BCTC. Dưới đây là tỷ lệ phần trăm mà công ty kiểm toán thường được sử dụng.

Bảng 2.3: Tỷ lệ phần trăm trên các chỉ tiêu cơ sở thường được sử dụng tại công ty kiểm toán Việt Nam tiền thân là Doanh nghiệp Nhà nước

Công ty kiểm toán	Chỉ tiêu thường được lựa chọn	Mức trọng yếu
A&C	Số nhỏ nhất (lợi nhuận, tổng doanh thu, tổng tài sản)	5% ; 2% ; 5%
AFC	Tổng doanh thu	1%
AASC	Số nhỏ hơn (Tổng doanh thu, Tổng tài sản)	0,5% ; 1%
AISC	Tổng tài sản	5%

Nguồn : Phiếu khảo sát về chính sách vận dụng tính trọng yếu tại các công ty kiểm toán

Xác định mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch chưa thực sự mang tính chất chuyên nghiệp vì hướng dẫn đưa ra chủ yếu dựa vào thuần túy về mặt số học.

- Thiết lập mức sai lệch có thể chấp nhận được hoặc mức sai lệch khoản mục

Đối với các công ty kiểm toán này (chẳng hạn Công ty Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán AFC), việc thiết lập mức sai lệch có thể chấp nhận được thực hiện tỷ lệ 50% mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC.

Áp dụng mức trọng yếu khoản mục trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Việc sử dụng mức sai lệch có thể chấp nhận được để thực hiện chọn mẫu kiểm toán chưa được áp dụng phổ biến. KTV chủ yếu chọn mẫu dựa vào kinh nghiệm kiểm toán theo phương pháp phi thống kê và thường thì các cách thức lựa chọn các phần tử chọn mẫu không được lưu và trong hồ sơ làm việc của KTV.

- Vận dụng lấy mẫu kiểm toán cho các thử nghiệm cơ bản

Đối với lựa chọn các phần tử trong thử nghiệm cơ bản, các công ty kiểm toán thường thực hiện như sau:

Các công ty kiểm toán qui định kiểm tra 100% đối với các chỉ tiêu

- Đầu tư ngắn – dài hạn
- Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước
- Tài sản cố định và bất động sản đầu tư
- Các khoản dự phòng
- Vay và nợ ngắn và dài hạn
- Chi phí phải trả
- Nguồn vốn kinh doanh
- Lợi nhuận chưa phân phối

Đối với các khoản mục còn lại thì chọn mẫu để kiểm tra.

Hiện nay các công ty kiểm toán này vẫn chưa có hướng dẫn cụ thể trong việc vận dụng trọng yếu khoản mục cho việc chọn mẫu, các KTV chọn mẫu hoàn toàn dựa vào sự xét đoán và kinh nghiệm nghề nghiệp của bản thân KTV.

Tuy nhiên các KTV tại các công ty này khi chọn mẫu để kiểm tra vẫn trên nguyên tắc đảm bảo sự tin cậy của khoản mục bằng cách phải đảm bảo việc lấy mẫu trên

80% giá trị của tổng thể. Cho nên việc thực hiện các thủ tục kiểm toán tại các công ty kiểm toán này vẫn nặng về kiểm tra chi tiết, chưa thực sự chú trọng tiếp cận hệ thống, tiếp cận theo từng khách hàng.

- Đánh giá sai lệch kiểm toán trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Đối với các công ty kiểm toán này, không ước tính sai lệch cho tổng thể từ mẫu chọn cho từng khoản mục trong quá trình thực hiện kiểm toán. Khi phát hiện có các sai lệch kiểm toán (sai lệch phát hiện) thì sẽ tiến hành thực hiện các bút toán điều chỉnh khi kiểm toán các khoản mục.

Các KTV thường không ước tính sai lệch có thể xảy ra (sai lệch ước tính). Nguyên nhân là do khi chọn mẫu để kiểm tra vẫn trên nguyên tắc đảm bảo sự tin cậy của khoản mục bằng cách phải đảm bảo việc lấy mẫu trên 80% khoản mục đó.

Ở giai đoạn hoàn thành kiểm toán.

- Về việc đánh giá các sai lệch chưa được điều chỉnh so với mức trọng yếu được xác lập

Việc vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn này được thể hiện như sau:

- Sau khi thực hiện kiểm toán các khoản mục, KTV tổng hợp các bút toán điều chỉnh và gửi cho khách hàng yêu cầu điều chỉnh toàn bộ.
- KTV tiến hành xem xét các sai lệch phát hiện chưa được điều chỉnh trong quá trình kiểm toán. KTV so sánh từng sai lệch phát hiện với mức trọng yếu khoản mục, nếu lớn hơn mức trọng yếu khoản mục thì đề nghị khách hàng thực hiện bút toán điều chỉnh. Nếu không thực hiện bút toán điều chỉnh thì phát hành các loại báo cáo kiểm toán thích hợp phù hợp với VSA 700.
- Một đặc điểm khá nổi bật tại các công ty kiểm toán này là chưa thực hiện việc tính toán các sai lệch tổng thể từ sai lệch của mẫu, cho nên chưa so sánh được các sai lệch có thể xảy ra với mức trọng yếu. Điều này chưa tạo được chất lượng về hồ sơ kiểm toán, và về chất lượng của cuộc kiểm toán.

2.3.3.2.3. Đánh giá chung vận dụng tính trọng yếu trong các công ty kiểm toán Việt Nam tiền thân là Doanh nghiệp Nhà nước (thuộc Bộ tài chính & Sở tài chính).

Mặc dù cho đến nay, các công ty kiểm toán này đã tiếp nhận các kiến thức, các quy trình nghiệp vụ kiểm toán từ các công ty kiểm toán quốc tế nhưng các công ty kiểm toán Việt Nam vẫn không theo kịp trình độ tiên tiến của các hãng kiểm toán hàng đầu hiện nay.

Nguyên nhân dẫn đến những hạn chế trên là:

Việt Nam mặc dù đã có chuẩn mực về tính trọng yếu, nhưng chuẩn mực chỉ dừng ở hướng dẫn chung nhất, trong khi các công ty kiểm toán lại chưa có văn bản hướng dẫn cụ thể về việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán.

Các công ty kiểm toán Việt Nam chưa nhận thức được sâu sắc vai trò của mức trọng yếu trong kiểm toán, nhất là trong giai đoạn thực hiện và hoàn thành kiểm toán.

Ở Việt Nam cũng chưa có nhiều các số liệu thống kê về các ngành nghề đang được kiểm toán, thêm vào đó độ tin cậy của số liệu không cao. Việc phân tích áp dụng các chỉ tiêu nào để xác lập mức trọng yếu chưa có cơ sở chính xác.

Việc kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán tại các công ty có quy mô trên trung bình là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế thường áp dụng mô hình kiểm soát chất lượng của các hãng kiểm toán quốc tế. Nhìn chung các công ty này nhận sự trợ giúp của các hãng kiểm toán quốc tế về chuyên gia công nghệ kiểm toán, kỹ thuật kiểm toán, đào tạo đội ngũ nhân viên Việt Nam một cách có hệ thống, từng bước đạt tiêu chuẩn quốc tế. Tuy nhiên, mức độ kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán tại các công ty này ở một số nội dung cũng chưa đáp ứng được chuẩn mực kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán nói chung và chất lượng về kiểm soát vận dụng tính trọng yếu nói riêng.

Tóm lại, hiện nay các công ty kiểm toán Việt Nam dần dần tiếp cận với các phương pháp và kỹ thuật kiểm toán tiên tiến trên thế giới, tuy nhiên việc áp dụng chúng vào thực tế còn hạn chế.

2.3.3.3. Tại các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô nhỏ

2.3.3.3.1. Tình hình chung

Tính đến nay đã có hơn 100 công ty kiểm toán có quy mô nhỏ và trung bình được thành lập và hoạt động trên địa bàn cả nước mà tập trung chủ yếu là Hà Nội và thành phố Hồ Chí Minh.

Theo quy định tại Thông tư 60/2006/TT-BTC hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán, quy định về người làm Giám đốc. Theo đó, thành viên được cử làm Giám đốc phải có Chứng chỉ KTV và phải có thời gian công tác thực tế về kiểm toán từ 3 năm trở lên kể từ khi được cấp Chứng chỉ KTV; phải góp ít nhất là 10% vốn điều lệ; không được cùng lúc tham gia quản lý, điều hành hoặc ký hợp đồng lao động với tổ chức, cơ quan khác.

Nhưng thực tế các KTV này cũng không phải là nhân sự thường trực của công ty mà kiêm nhiệm một công việc khác ở một đơn vị nào đó. Về nhân sự trợ lý KTV thì cũng được đào tạo theo một quy trình nghiệp vụ riêng của công ty mà chủ yếu là vừa học vừa làm.

Thêm vào đó có cả một bộ phận sinh viên thực tập tại các trường đại học cũng được tham gia trực tiếp vào một số hợp đồng kiểm toán. Có thể nói tuy không phải ở tất cả nhưng ở nhiều công ty kiểm toán có quy mô nhỏ, chất lượng về trình độ nghiệp vụ của KTV chưa đồng nhất và chưa đạt mức chuyên môn cao. Rất ít công ty có được một quy trình nghiệp vụ hoàn chỉnh cho công tác đào tạo cũng như tác nghiệp. Các KTV thường tiến hành công việc dựa trên kiến thức và kinh nghiệm sẵn có.

Tuy nhiên có một số công ty kiểm toán này nhờ xây dựng được mối quan hệ với các giảng viên đại học ngành kiểm toán và tiếp cận được quy trình kiểm toán quốc tế (dưới dạng thành viên) nên bước đầu thực hiện được những yêu cầu chuyên môn nhất định. Cũng phải kể đến những công ty kiểm toán này được hình thành do các cá nhân tách ra từ công ty kiểm toán có vốn Nhà nước hoặc công ty kiểm toán quốc tế nên được kế thừa thành quả nghiệp vụ lẫn thị phần.

2.3.3.3.2. Kết quả khảo sát

a) Về các giai đoạn vận dụng tính trọng yếu

Khảo sát cho thấy các công ty kiểm toán này (chẳng hạn như Công ty Kiểm toán Mỹ) chỉ đưa ra cách xác định mức trọng yếu và thực hiện đánh giá với các sai lệch chưa điều chỉnh trong giai đoạn lập kế hoạch và hoàn thành kiểm toán.

Có thể nói tuy không phải ở tất cả nhưng ở nhiều công ty kiểm toán này thường chỉ quan tâm đến tính trọng yếu khi phát hiện các sai lệch chưa điều chỉnh trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán. Các KTV không xem đó cơ sở để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của cuộc kiểm toán.

b) Về cơ sở xác lập mức trọng yếu

Thông qua khảo sát, các công ty kiểm toán này do được tiếp nhận từ các quy trình kiểm toán từ các công ty quốc tế nên các chỉ tiêu lựa chọn tương đồng với với các hướng dẫn trên thế giới, cũng như với các công ty kiểm toán Việt Nam khác, cụ thể như sau:

- Lợi nhuận thuần trước thuế
- Tổng doanh thu
- Tổng tài sản
- Kết hợp hai hoặc ba chỉ tiêu trên.

c) Về quy trình vận dụng tính trọng yếu

Xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC và cho từng khoản mục trong giai đoạn lập kế hoạch

Việc xác định mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch thường không được lập hoặc nếu có chỉ mang tính chất hình thức, không phải lập để dựa vào mức trọng yếu thực hiện các thủ tục kiểm toán cần thiết để nâng cao hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Mức trọng yếu khoản mục thường không được thiết lập trong giai đoạn này.

Áp dụng mức trọng yếu khoản mục trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Việc vận dụng mức trọng yếu để lựa chọn các phần tử của mẫu trong thử nghiệm cơ bản hầu như chưa được thực hiện. Việc chọn mẫu trong giai đoạn này phần lớn

để đảm bảo được sự tin cậy số dư của từng khoản mục hoặc số phát sinh của các loại nghiệp vụ.

Đối với các công ty kiểm toán này, cũng chưa đánh giá các sai lệch ước tính cũng như các sai lệch phát hiện với mức trọng yếu khoản mục trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Đánh giá các sai lệch chưa được điều chỉnh với mức trọng yếu được xác lập ở giai đoạn hoàn thành kiểm toán.

Chỉ so sánh các bút toán không điều chỉnh của khách hàng với mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch (nếu có) để cho ý kiến kiểm toán phù hợp trên báo cáo kiểm toán. Ngoài ra, KTV chưa thực hiện các ước tính sai lệch tổng thể từ sai lệch của mẫu, cũng như sai lệch ước tính của toàn bộ BCTC và so sánh mức sai lệch ước tính với mức trọng yếu tổng thể.

2.3.3.3.3. Nhận xét và đánh giá tại các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô nhỏ

Ngoài những hạn chế do các nguyên nhân chung giống như các công ty kiểm toán tiền thân là Doanh nghiệp Nhà nước (thuộc Bộ tài chính & Sở tài chính) đã được trình bày ở trên, còn có một số yếu tố chi phối như sau

Nhân sự và trình độ chuyên môn nghiệp vụ tại các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ còn quá mỏng và hạn chế. Thời gian và nhân sự cho tác nghiệp kiểm toán trực tiếp đối với một hợp đồng kiểm toán là ít nên việc tuân thủ và triển khai quy trình kiểm toán còn hạn chế.

Giá phí kiểm toán thấp cũng là một đặc thù phổ biến tại các công ty kiểm toán này và từ đó phần nào đã ảnh hưởng đến tính chuyên nghiệp hóa nghề nghiệp kiểm toán nói chung cũng như khả năng phát huy tính năng tác dụng của vận dụng mức trọng yếu trong quá trình kiểm toán nói riêng.

Một đặc tính nữa của các công ty kiểm toán này đó là tình hình nhân sự không ổn định cũng như việc vận dụng mạng lưới cộng tác viên kiểm toán quá nhiều làm cho điều kiện để nâng cao chuyên môn chuyên sâu của các KTV bị hạn chế.

2.4. ĐÁNH GIÁ CHUNG

2.4.1. Việc vận dụng tính trọng yếu chưa đồng đều ở các công ty kiểm toán

Đối với các công ty kiểm toán quốc tế, có chính sách và thủ tục vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán nghiêm ngặt và rất chuyên nghiệp, hầu hết các công ty này đều xây dựng phương pháp tiếp cận từng khách hàng cụ thể và có chính sách đào tạo nhân viên một cách chuyên nghiệp. Tại các công ty này có sự kiểm tra trong hệ thống toàn cầu và thường xuyên cập nhật công nghệ kiểm toán, quản lý quốc tế nên chất lượng dịch vụ kiểm toán và quy trình về vận dụng tính trọng yếu rất tốt.

Đối với các công ty kiểm toán Việt Nam tiên thân là doanh nghiệp Nhà nước, có quy mô trên trung bình, là thành viên của các hãng kiểm toán quốc tế, nhận được sự trợ giúp của các tập đoàn hàng đầu thế giới cho nên về quy trình vận dụng tính trọng yếu đã được đề cập đến trong quá trình thực hiện kiểm toán. Song, các công ty kiểm toán này chưa nhận thức được sâu sắc vai trò vận dụng trong quá trình thực hiện kiểm toán nên nhìn chung chưa theo kịp quy trình nghiệp vụ của các công ty kiểm toán quốc tế.

Đối với các công ty có quy mô nhỏ, việc vận dụng tính trọng yếu còn ít được quan tâm, thậm chí nhiều công ty chưa có chính sách và quy trình vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán.

2.4.2. Chưa nhận thức đầy đủ vai trò vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán

Nhìn chung, việc vận dụng tính trọng yếu tại các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô trên trung bình và nhỏ còn khá rời rạc, chủ yếu là do nhận thức chưa đầy đủ vai trò tính trọng yếu. KTV và công ty kiểm toán luôn có ý thức rằng, vận dụng tính trọng yếu không chỉ giúp cho KTV xác định được nội dung, lịch trình, phạm vi và trọng tâm của cuộc kiểm toán mà còn tạo ra cơ sở vững chắc để hình thành ý kiến của KTV trên báo cáo kiểm toán.

2.4.3. Việc vận dụng tính trọng yếu tại các công ty kiểm toán Việt Nam còn mang nặng hình thức

Các công ty kiểm toán Việt Nam có quy mô trên trung bình và nhất là các công ty kiểm toán có quy mô nhỏ còn mang nặng tính hình thức trong việc vận dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán. Quy trình nghiệp vụ chưa đạt đến trình độ chuyên môn cao và các quy trình được thiết lập nhằm phù hợp với các chuẩn mực kiểm toán đã được ban hành. Trong các hồ sơ kiểm toán chưa chứng minh được các cơ sở mà KTV lựa chọn để vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán.

Cho đến nay, tuy chưa xảy ra rủi ro, chưa có tranh chấp giữa khách hàng và công ty kiểm toán nhưng nguy cơ tiềm ẩn về rủi ro là có thật với mức độ khác nhau ở tất cả các công ty kiểm toán. Hồ sơ kiểm toán là tài liệu chứng minh chất lượng công việc nói chung và chất lượng vận dụng tính trọng yếu nói riêng đã thể hiện trình độ KTV của nhiều công ty còn yếu. Do đó, khi xảy ra kiện tụng, tranh chấp thì chắc chắn nhiều công ty kiểm toán sẽ có rủi ro và phải gánh chịu hậu quả. Điều đó sẽ ảnh hưởng rất lớn đến chất lượng dịch vụ và uy tín của toàn ngành kiểm toán Việt Nam.

Chương 3:

GIẢI PHÁP NÂNG CAO VIỆC VẬN DỤNG TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

3.1. CÁC GIẢI PHÁP MANG TÍNH NGUYÊN TẮC

Các giải pháp mang tính nguyên tắc là những giải pháp nhằm nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập nói chung và nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán nói riêng.

Thời gian qua, Nhà nước đã ban hành khá hoàn chỉnh hệ thống các văn bản pháp lý về quản lý tài chính, các chuẩn mực kế toán, kiểm toán nhằm tạo điều kiện cho hoạt động kiểm toán, tư vấn, tài chính, kế toán phát triển. Tuy nhiên, với sự phát triển nền kinh tế Việt Nam, hệ thống chuẩn mực kiểm toán hiện hành đã bộc lộ một số khiếm khuyết. Đồng thời, hệ thống hành lang pháp lý vẫn chưa hoàn chỉnh, đồng bộ, một số chuẩn mực kiểm toán, kế toán vẫn chưa ban hành, một số chuẩn mực đã ban hành vẫn còn nhiều bất cập. Chính vì lẽ đó, quan điểm chủ đạo cho việc thiết lập các giải pháp là dựa trên những định hướng sau:

3.1.1. Hoàn thiện khung pháp lý liên quan đến hoạt động kiểm toán độc lập

Cho đến thời điểm hiện nay, các văn bản quy định cho hoạt động kế toán - kiểm toán đã khá đầy đủ. Tuy nhiên, hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam được chi phối bởi các văn bản pháp quy dưới Luật, nên tính hiệu lực chưa cao. Do vậy, cần phải có Luật kiểm toán độc lập để chi phối hoạt động kiểm toán độc lập. Việc ban hành Luật sẽ nâng cao địa vị pháp lý của Kiểm toán độc lập, cũng chính là thể hiện sự thừa nhận của xã hội đối với nghề nghiệp và cũng là cơ sở để kiểm toán viên cũng như công ty kiểm toán hoạt động đúng hướng. Hướng đến mục tiêu được quốc tế thừa nhận về dịch vụ kiểm toán Việt Nam.

3.1.2. Luôn cập nhật chuẩn mực kiểm toán cho phù hợp thay đổi của nền kinh tế

Hiện nay nền kinh tế toàn cầu đang thay đổi nhanh chóng, ngành kiểm toán đang có sự thay đổi sâu sắc về mặt nhận thức cũng như vận dụng về các quy trình kiểm toán.

3.1.3. Cần ban hành hướng dẫn chi tiết các hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, trong đó có hướng dẫn cho chuẩn mực về tính trọng yếu

Chuẩn mực kiểm toán chỉ là những nguyên tắc cơ bản về nghiệp vụ. Để có thể áp dụng vào thực tế, một số chuẩn mực phức tạp cần có các hướng dẫn chi tiết. Do vậy, để thúc đẩy sự phát triển hoạt động kiểm toán ở Việt Nam, Bộ tài chính cần ban hành các thông tư hướng dẫn chi tiết chuẩn mực kiểm toán Việt Nam về vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán nói riêng cũng như vấn đề khác nói chung.

Do yêu cầu của tính chất chuyên môn của ngành nghề kiểm toán, cho nên việc soạn thảo các hướng dẫn có thể do hội nghề nghiệp đảm nhận hay Hiệp hội nghề nghiệp làm tham mưu chính, thông qua một số chuyên gia đầu ngành. Các hướng dẫn chi tiết về nghiệp vụ nên lấy ý kiến từ phía các công ty kiểm toán tại Việt Nam.

3.1.4. Cần chuyển giao một số hoạt động cho hội nghề nghiệp

Năm 2005, Bộ Tài chính ban hành Quyết định 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 về việc “Chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán”. Trong năm 2006, Bộ Tài chính đã tiếp tục có Công văn số 8907/BTC-VP ngày 24/7/2006 gửi các cơ quan, ban ngành, UBND các tỉnh, thành phố, các Tổng công ty thông báo về việc chuyển giao chức năng quản lý hoạt động nghề nghiệp cho Hội.

Từ tháng 10/2006, Bộ Tài chính đã giao VACPA thực hiện:

- Xác nhận danh sách KTV đăng ký hành nghề kiểm toán tại các công ty kiểm toán và công khai danh sách KTV, danh sách doanh nghiệp kiểm toán đủ điều kiện hành nghề năm 2006, 2007;

- Tổ chức bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cho kiểm toán viên và kiểm toán viên hành nghề. Thực hiện cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định cho kiểm toán viên hành nghề;

- Thực hiện kiểm tra tuân thủ pháp luật về kế toán, kiểm toán, chất lượng dịch vụ trong các doanh nghiệp kiểm toán. Khi phát hiện các sai phạm pháp luật thì báo cáo với cơ quan Nhà nước có thẩm quyền xử lý. Hàng năm thực hiện tổng kết, đánh giá chất lượng dịch vụ và hoạt động nghề nghiệp của kiểm toán viên, hoạt động kiểm toán và báo cáo với Bộ Tài chính.

Bên cạnh các công việc trên, để phát huy chức năng Hội nghề nghiệp, Bộ tài chính nên chuyên giao thêm một số công việc khác như: soạn thảo các hướng dẫn cho các chuẩn mực kiểm toán, hướng dẫn chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, giám sát tuân thủ đạo đức nghề nghiệp, kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán... Về lâu dài, khi Hội nghề nghiệp đủ mạnh, việc soạn thảo chuẩn mực kiểm toán có thể Hội nghề nghiệp đảm nhận.

3.2. GIẢI PHÁP VỀ PHÍA NHÀ NƯỚC

Trong thời gian chờ đợi Hội nghề nghiệp đảm nhận chức năng soạn thảo chuẩn mực kiểm toán, trước mắt Nhà nước mà cụ thể là Bộ Tài chính cần thực hiện các giải pháp sau:

3.2.1. Hoàn thiện chuẩn mực VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”

Chuẩn mực 320 của Việt Nam ban hành dựa trên tinh thần VSA 320 (1994) của quốc tế. Do vậy, đến nay chuẩn mực này đã bộ lộ nhiều nhược điểm. Trong chuẩn mực VSA 320 hiện hành, chưa đề cập đến người sử dụng BCTC, cũng như chưa đưa ra các hướng dẫn sử dụng một tỷ lệ phần trăm trên chỉ tiêu cơ sở mà người sử dụng quan tâm, chưa có các quy định về thông báo các sai lệch chưa điều chỉnh

Do vậy, để phù hợp thông lệ quốc tế, cần hoàn thiện VSA 320. Cơ sở để hoàn thiện chuẩn mực này là dựa vào dự thảo lần cuối của IAS 320 (2006). Các nội dung cần điều chỉnh trong IAS 320 có thể kể ra bao gồm

3.2.1.1. Về tên gọi của chuẩn mực VSA 320

Về tên của chuẩn mực hiện nay là “Tính trọng yếu trong kiểm toán” còn mang tính chất định tính, chưa thể hiện được yêu cầu công việc xác định mức trọng yếu của KTV cần phải thực hiện.

Tính trọng yếu trong quá trình lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán (Materiality in Planning and Performing an Audit) được xem là tên thích hợp khi chỉnh sửa chuẩn mực VSA 320.

Tên gọi mới này ngầm ý thông báo các yêu cầu cao hơn và đưa ra hướng dẫn nhiều hơn các công việc mà KTV thực hiện trong quá trình vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

3.2.1.2. Khái niệm về trọng yếu trong chuẩn mực

Đoạn 04 trong chuẩn mực VSA 320 quy định “Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng BCTC”.

Nên sửa đoạn 04 thành “Các sai lệch của thông tin, bao gồm sự bỏ sót hay trình bày sai thông tin, được xem là trọng yếu nếu xét hoặc là đơn lẻ hoặc là từng nhóm, có thể ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng dựa trên BCTC;

Sự đánh giá về tính trọng yếu phải được xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể, và sự đánh giá này phụ thuộc độ lớn hay bản chất của sai phạm hoặc kết hợp cả hai;

Sự đánh giá về các vấn đề được xem là trọng yếu với người sử dụng BCTC được dựa vào sự xem xét về các nhu cầu thông tin tài chính chung cho một nhóm sử dụng thông tin. Sự ảnh hưởng của các sai lệch có thể có cho người sử dụng là các cá nhân riêng biệt, có nhu cầu thay đổi nhiều, thì không được xem xét.”

Khái niệm trên được nhấn mạnh đến sự gộp lại của các sai lệch có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC, nhấn mạnh đến sự xét đoán của KTV trong “từng hoàn cảnh cụ thể, và sự đánh giá này phụ thuộc độ lớn hay bản chất của sai phạm hoặc kết hợp cả hai”, nói cách khác, nhấn mạnh đến yêu cầu định lượng và định tính phải được xem xét trong bối cảnh cụ thể và được xem xét dưới con mắt nghề nghiệp của KTV nhằm tăng cường sự vận dụng tính trọng yếu khi thực hiện công việc kiểm toán.

Ngoài ra, cũng trong đoạn 04, về khái niệm trọng yếu của chuẩn mực VSA 320 hiện hành, có đề cập “...Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có...”. Đoạn này không nên đề cập trong chuẩn mực vận dụng tính trọng yếu bởi vì nó sẽ tạo ra sự hiểu nhầm trong khái niệm trọng yếu đối với người vận dụng chuẩn mực này khi thực hành kiểm toán, do bởi các vấn đề sau:

- Đoạn này nhấn mạnh đến vấn đề định lượng mức trọng yếu mà không xem xét rằng việc xác định mức trọng yếu chỉ nhằm xác định phạm vi cuộc kiểm toán. Mức trọng yếu được xác định khi lập kế hoạch không phải là một ngưỡng chia cắt. Bởi vì nếu điều này xảy ra thì các sai lệch dưới ngưỡng chia cắt được nhận diện trong quá trình kiểm toán sẽ luôn được đánh giá không trọng yếu.
- Trong một số trường hợp liên quan đến một vài sai lệch, có thể việc KTV đánh giá các sai lệch là trọng yếu mặc dù các sai lệch này nằm dưới mức trọng yếu. Nhưng cần phải nói thêm rằng, thật không thực tế khi mà KTV thiết kế các thủ tục kiểm toán chỉ với mục đích phát hiện sai lệch có thể xảy ra trọng yếu chỉ vì bản chất của sai lệch, mà không định lượng các sai lệch. Vì vậy, KTV vừa xem xét quy mô, vừa xem xét đến bản chất của bất kỳ sai lệch nào được nhận diện và xem xét trong từng hoàn cảnh cụ thể khi đánh giá ảnh hưởng trên BCTC và cho ý kiến của KTV trên báo cáo kiểm toán.

- Thực chất việc xác định mức trọng yếu khi lập kế hoạch kiểm toán để KTV đánh giá về kích cỡ của các sai lệch được xem là trọng yếu. Cách đánh giá này ảnh hưởng đến bản chất, thời gian và quy mô của các thủ tục kiểm toán.

3.2.1.3. Về thuật ngữ người sử dụng báo cáo tài chính

Trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam hiện hành chưa đề cập đến khái niệm người sử dụng BCTC.

Người sử dụng BCTC trong chuẩn mực kiểm toán quốc tế 320 được định nghĩa như sau

- (a) Có một kiến thức hợp lý về kinh doanh, hoạt động kinh tế và kế toán, có mong muốn tìm hiểu về thông tin trên BCTC và có sự cố gắng hợp lý để nghiên cứu;
- (b) Biết rằng BCTC được lập và kiểm toán dựa trên quan điểm về tính trọng yếu và có mối quan hệ giữa mức trọng yếu với chi phí và thời gian dành cho cuộc kiểm toán;
- (c) Thừa nhận rằng có những tình huống chưa rõ ràng tiềm ẩn trong việc xác định các số tiền dựa trên sự ước tính, xét đoán hay xem xét các sự kiện tương lai;
- (d) Thực hiện các quyết định kinh tế hợp lý dựa trên các thông tin của BCTC.

Làm rõ khái niệm trên nhằm giới hạn các đối tượng mà KTV sẽ phục vụ, nhằm định nghĩa rõ hơn về thuật ngữ trọng yếu.

3.2.1.4. Về hướng dẫn xác định mức trọng yếu

Chuẩn mực VSA 320 hiện hành chưa đề cập đến hướng dẫn một tỷ lệ cụ thể để xác định mức trọng yếu cũng như chỉ tiêu nào cần được lựa chọn để tính mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch. Thiếu vắng các hướng dẫn làm cho các công ty kiểm toán đặc biệt công ty kiểm toán vừa và nhỏ không có cơ sở vững chắc tính toán mức trọng yếu nhằm xác định phạm vi của cuộc kiểm toán.

Do vậy, chuẩn mực nên bổ sung nội dung như IAS 320 mà cụ thể là

Khi tính toán mức trọng yếu có thể dựa vào các chỉ tiêu sau

- Tổng doanh thu, lợi nhuận gộp hoặc các loại khác trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;
- Lợi nhuận thuần trước thuế từ hoạt động bình thường của doanh nghiệp;
- Tài sản hoặc tài sản thuần của doanh nghiệp.

Các tỷ lệ thích hợp được xem như điểm chuẩn khi xác định mức trọng yếu là

- Nếu đơn vị hoạt động theo mục tiêu lợi nhuận, 5% trên lợi nhuận thuần trước thuế từ hoạt động bình thường của doanh nghiệp, hoặc 0,5% trên tổng doanh thu;
- Nếu đơn vị hoạt động không vì mục tiêu lợi nhuận, 0,5% trên tổng chi phí hoặc 0,5% trên tổng doanh thu;
- Đối với các quỹ đầu tư, 0,5% tài sản thuần.

KTV tùy theo từng trường hợp cụ thể để tăng lên hoặc giảm đi các tỷ lệ này cho phù hợp với từng cuộc kiểm toán.

3.2.1.5. Về thông báo các sai lệch kiểm toán

Trong chuẩn mực VSA 320, đoạn 15 chỉ đề cập đến vấn đề KTV “yêu cầu Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại báo cáo tài chính”, chứ không yêu cầu thông báo các sai lệch chưa điều chỉnh cho ban lãnh đạo đơn vị được kiểm toán.

Nếu chuẩn mực kiểm toán không yêu cầu “Thông báo về các sai lệch với Ban lãnh đạo” sẽ không buộc KTV phải thông báo vấn đề này đối với Ban lãnh đạo đơn vị. Việc đưa thêm quy định này sẽ làm rõ việc điều chỉnh các sai lệch đó là trách nhiệm của Ban lãnh đạo, cũng như đó là trách nhiệm của Nhà quản lý đơn vị được kiểm toán. Do đó, nên bổ sung vào VSA 320 yêu cầu KTV phải thông báo các sai lệch kiểm toán cho các Nhà quản lý và Ban lãnh đạo công ty.

Bên cạnh đó, trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán, KTV cần phải tiếp xúc với Nhà quản lý cấp thích hợp để có được sự giải trình cũng như sự chấp thuận về các bút toán điều chỉnh sai lệch trong kiểm toán.

3.2.1.6. Về vận dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán

Chuẩn mực VSA 320 không đề cập đến việc vận dụng trọng yếu trong các giai đoạn của cuộc kiểm toán. Đây là một nội dung khá quan trọng, do vậy cần bổ sung vào chuẩn mực hiện hành mà cụ thể là

Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, đánh giá ban đầu về trọng yếu giúp KTV (1) xác định phạm vi và nội dung của các thủ tục đánh giá rủi ro (2) xác định và đánh giá rủi ro có sai lệch trọng yếu và (3) xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

Giai đoạn thực hiện kiểm toán, mức trọng yếu giúp KTV (1) lựa chọn các phần tử trong thử nghiệm cơ bản và KTV phải có ý thức xem xét lại mức độ trọng yếu khi có những thông tin có thể làm thay đổi đánh giá ban đầu về mức trọng yếu để (2) xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán bổ sung.

Giai đoạn hoàn thành kiểm toán, vận dụng trọng yếu giúp KTV (1) đánh giá ảnh hưởng của các sai lệch chưa điều chỉnh và (2) đánh giá ảnh hưởng cuộc kiểm toán đến toàn bộ BCTC để phát hành báo cáo kiểm toán thích hợp.

3.2.2. Xây dựng thêm các chuẩn mực còn thiếu và hiệu đính các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan đến tính trọng yếu

Chuẩn mực về tính trọng yếu nói riêng và chuẩn mực kiểm toán khác nói chung từ khi ban hành đến nay chưa lần nào được hiệu đính. Chính vì vậy, một số chuẩn mực kiểm toán đã bộc lộ nhiều khiếm khuyết. Ngoài ra, còn một số chuẩn mực kiểm toán vẫn được chưa ban hành. Chính vì vậy, cần xây dựng thêm các chuẩn mực còn thiếu và hiệu đính các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan đến tính trọng yếu, mà cụ thể là

+ Hiệu đính chuẩn mực VSA 200 “Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán báo cáo tài chính” cần chỉnh sửa các vấn đề sau:

Cần sửa đổi định nghĩa về khái niệm trọng yếu trong kiểm toán. Cụ thể là Bộ tài chính nên sửa lại đoạn 05 trong chuẩn mực VSA 200 về khái niệm về trọng yếu như đã nêu tại mục 3.2.1.2

Nêu rõ thuật ngữ người sử dụng BCTC, cũng trong đoạn 05 của chuẩn mực VSA 200, Bộ tài chính cũng nên thêm về một đoạn giải thích người sử dụng BCTC trong kiểm toán để cho các KTV có thể hiểu rõ và vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán phù hợp với yêu cầu của chuẩn mực.

+ Xây dựng thêm chuẩn mực kiểm toán số 315 để “Nhận diện và đánh giá rủi ro sai lệch trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị và môi trường đơn vị”

Hiện nay, trong hệ thống chuẩn mực ban hành, chỉ có VAS 310 “Hiểu biết về tình hình kinh doanh” Chuẩn mực này nêu các nguyên tắc để tìm hiểu về tình hình kinh doanh và việc sử dụng hiểu biết đó trong quá trình kiểm toán nhưng không đề cập đến việc nhận diện và đánh giá rủi ro các sai lệch trọng yếu.

Do vậy, Bộ tài chính cần ban hành thêm chuẩn mực VSA 315 “Nhận diện và đánh giá rủi ro sai lệch trọng yếu thông qua hiểu biết về đơn vị và môi trường đơn vị” để hỗ trợ cho chuẩn mực VSA 320 trong việc xác định mức trọng yếu phù hợp để nhằm xác định phạm vi cuộc kiểm toán.

Chuẩn mực quốc tế ISA 315 nêu rõ “ KTV nên nhận diện và đánh giá rủi ro các sai lệch trọng yếu ở:

(a) Mức độ báo cáo tài chính;

(b) Mức độ cơ sở dẫn liệu cho các loại nghiệp vụ, số dư tài khoản và trong trình bày BCTC; nhằm đưa ra cơ sở cho việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán”.

+ Xây dựng thêm chuẩn mực kiểm toán số 450 “Đánh giá sai lệch phát hiện trong quá trình kiểm toán”

Đây là chuẩn mực chưa được ban hành trong hệ thống chuẩn mực Việt Nam, đây là chuẩn mực cần thiết trong khi thực hiện công việc kiểm toán nhằm hướng dẫn cụ thể cho KTV về khái niệm các sai lệch, đánh giá ảnh hưởng của sai lệch chưa điều chỉnh và cũng như đánh giá toàn bộ BCTC không có sai lệch trọng yếu.

3.2.3. Ban hành các hướng dẫn cụ thể liên quan đến chuẩn mực VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”

Dù chủ trương của Bộ Tài chính tại Quyết định 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 là “Chuyển giao cho Hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán” là một quyết định đúng và phù hợp với xu thế phát triển trên thế giới. Thế nhưng, trong thực tế Hội kiểm toán Việt Nam còn quá non trẻ, chưa thể thực hiện tốt công việc soạn thảo “hướng dẫn kiểm toán”. Cho nên, trước mắt để giúp các công ty kiểm toán có thể vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán, Bộ tài chính nên ban hành “Hướng dẫn kiểm toán” trong đó thực hiện hướng dẫn về tính trọng yếu trong kiểm toán.

Về lâu dài, việc ban hành các hướng dẫn này sẽ chuyển giao cho Hội nghề nghiệp. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam dựa trên các chuẩn mực và các thông lệ quốc tế để có hướng dẫn phù hợp. Ngoài ra, còn nên dựa vào thông lệ của các quốc gia như Hoa Kỳ. Các hướng dẫn nên tập trung vào các vấn đề sau.

3.2.3.1. Phương pháp xác định mức trọng yếu

3.2.3.1.1. Mục tiêu của phương pháp

Nhằm tạo lập cơ sở cho việc ước tính mức trọng yếu hợp lý khi thực hiện kiểm toán;

Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;

Đánh giá ảnh hưởng của các sai lệch để thực hiện thủ tục bổ sung;

Đánh giá các sai lệch (bao gồm cả sai lệch phát hiện và các sai lệch dự tính) để phát hành báo cáo thích hợp.

3.2.3.1.2. Cơ sở đánh giá tính trọng yếu

Tính trọng yếu được xem xét cả về phương diện định tính lẫn định lượng

Cơ sở để xem xét về định tính, KTV cần chú ý đến tình huống sau:

- Gian lận hoặc các hành vi không tuân thủ pháp luật và quy định;
- Giá trị nhỏ nhưng có thể vi phạm các thỏa thuận trong hợp đồng;
- Giá trị nhỏ nhưng có thể ảnh hưởng đến xu hướng tạo ra lợi nhuận;

- KTV cũng cần chú ý đến các giá trị dù nhỏ dưới ngưỡng trọng yếu nhưng có khả năng tiềm tàng ảnh hưởng đến quyết định người sử dụng BCTC, hoặc là thay đổi các chỉ tiêu trên BCTC từ trạng thái này sang trạng thái khác.

Cơ sở định lượng để thiết lập mức trọng yếu, công ty kiểm toán có thể chọn một trong các căn cứ sau:

- Lợi nhuận thuần trước thuế (hoặc lãi gộp)
- Tổng doanh thu
- Tổng tài sản
- Vốn chủ sở hữu (hay tài sản thuần)

KTV cần lựa chọn chỉ tiêu phù hợp để xác lập mức trọng yếu, chỉ tiêu hợp lý nhất là chỉ tiêu phù hợp với kỳ vọng của nhóm người sử dụng BCTC (không phải là cá nhân)

Tuy nhiên cần lưu ý chỉ tiêu lựa chọn không nên là chỉ tiêu trung bình, trong đó gồm trung bình một chỉ tiêu qua các năm hoặc trung bình cho một số chỉ tiêu nêu trên, vì điều này đã loại trừ đi ảnh hưởng của việc xác lập mức trọng yếu phù hợp với kỳ vọng của người sử dụng.

Nói cách khác, có rất nhiều cơ sở để xác lập mức trọng yếu, khi lựa chọn cần căn cứ vào đặc điểm và kỳ vọng của một nhóm người sử dụng BCTC.

Muốn vậy, cần phải hiểu rõ về đơn vị được kiểm toán, và môi trường kinh doanh, trên cơ sở đó nhận diện các nhóm người sử dụng chủ yếu và kỳ vọng của nhóm người này để xác định chỉ tiêu làm cơ sở tính toán mức trọng yếu.

3.2.3.2. Về quy trình vận dụng trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính

3.2.3.2.1. Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

Mục tiêu vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn này là để (1) hiểu được tình hình kinh doanh của đơn vị (2) Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.

Quy trình vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch trải qua các bước sau:

Bước 1: Tìm hiểu đơn vị được kiểm toán và môi trường kinh doanh, đánh giá các rủi ro của các sai lệch trọng yếu.

KTV phải vận dụng chuẩn mực kiểm toán Việt Nam VSA 310 “Hiểu biết về tình hình kinh doanh” để có được sự hiểu biết về đơn vị được kiểm toán. Mục tiêu là để có cơ sở quan trọng KTV và công ty kiểm toán đưa ra các xét đoán về chuyên môn, trên cơ sở đó KTV sẽ (1) đánh giá mức độ rủi ro và các vấn đề đáng lưu ý, (2) lập kế hoạch và thực hiện công việc kiểm toán một cách có hiệu quả, cụ thể là vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán một cách hiệu quả. Nội dung chi tiết được trình bày tại phụ lục số 08.

Các nội dung KTV cần tìm hiểu là :

a) Các hiểu biết chung về nền kinh tế:

KTV phải có sự hiểu biết chung về nền kinh tế để có cơ sở khi đánh giá được các ảnh hưởng của môi trường, cũng như lĩnh vực của đơn vị được kiểm toán như chính sách của chính phủ, lạm phát, biến động của thị trường chứng khoán, tỷ giá ngoại tệ...

b) Môi trường và lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán, cụ thể KTV phải tìm hiểu các vấn đề sau

+ Mục tiêu chiến lược dài hạn của công ty. Muốn nhận diện được, KTV cần chú ý đến

- (1) Nhận diện cơ hội kinh doanh, thị trường mới và nhu cầu khách hàng;
- (2) Sự phát triển của các sản phẩm mới, cải tiến sản phẩm mới hoặc phong cách phục vụ mới nhằm thỏa mãn nhu cầu của khách hàng;
- (3) Các nguồn lực trực tiếp từ sản phẩm hay kinh doanh không đáp ứng được các mục tiêu chiến lược trong tương lai.

Nhờ xác định mục tiêu chiến lược, KTV có thể nhận diện thành công của đơn vị .

+ Các nhân tố đưa đến thành công cho đơn vị. Nhân tố này phụ thuộc vào bản chất của ngành nghề và giai đoạn phát triển của đơn vị cũng như quan điểm của Nhà quản lý. Các ví dụ của các nhân tố này có thể là: (1) Kiểm soát chi phí (2) Tăng khối lượng sản phẩm sản xuất (3) Sử dụng nguồn lực có hiệu quả (4) Thành công trong quản lý tiền (5) Thành công trong quản lý về hàng tồn kho (6) Sự phát triển sản phẩm mới (7) Kiểm soát chất lượng.

+ Các áp lực chính trong môi trường kinh doanh có thể ảnh hưởng đến việc thực hiện các mục tiêu chính. Các áp lực môi trường có thể là:

(1) Sự phát triển công nghệ;

(2) Các yếu tố liên quan luật pháp như bảo vệ quyền lợi của người lao động, bảo vệ môi trường hoặc bảo vệ khách hàng;

(3) Yếu tố về chính quyền;

(4) Các yếu tố về xã hội.

KTV cần tìm hiểu liệu Nhà quản lý có nhận thức về các nhân tố ảnh hưởng đến đơn vị.

+ Đặc điểm kinh doanh của ngành nghề

Một số ngành nghề có sự phát triển mạnh mẽ trong khi đó một số khác thì không thay đổi hoặc suy giảm. Cần xem xét vị trí của khách hàng: khách hàng là công ty dẫn đầu hay là công ty có mức sinh lời thấp hơn công ty trung bình trong cùng ngành.

KTV phải xác định được (1) Ngành nghề được tổ chức như thế nào (2) Các nhân tố nào ảnh hưởng ngành nghề (3) Các vấn đề khó khăn gì đang phải đối mặt trong ngành nghề.

+ Tình hình cạnh tranh của đơn vị: khác biệt về sản phẩm hoặc dịch vụ trong toàn bộ thị trường.

Chiến lược cạnh tranh phải được xem trong (1) Bản chất và sức mạnh cạnh tranh của các công ty (2) Thị trường có liên quan (3) Sự đe dọa của các công ty mới trong

ngành (4) Sự đe dọa của các sản phẩm thay thế (5) Các quyền của nhà cung cấp và khách hàng (6) Sự phát triển công nghệ thông tin.

+ KTV cũng nên xem xét đến điểm mạnh và điểm yếu vốn có của đơn vị được kiểm toán bao gồm (1) sức mạnh cạnh tranh với các đối thủ chính của đơn vị (2) Khả năng quản lý (3) Khả năng hoạt động.

Xác định nhân tố nội tại của đơn vị được kiểm toán (hay nói cách khác là các đặc điểm của đơn vị). Từ sự hiểu biết về tình hình kinh doanh của khách hàng trong ngành nghề, KTV chuyển đến sự hiểu biết chi tiết về các nhân tố thích hợp với các khoản mục của BCTC riêng lẻ.

KTV nên ghi nhận sự hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng. Các thông tin cần ghi lại bao gồm:

- Cơ cấu tổ chức;
- Các hoạt động và chức năng kinh doanh;
- Tình hình hoàn thành các chỉ tiêu tài chính những năm gần đây;
- Các vấn đề về quản lý;
- Quyền sở hữu công ty;
- Hệ thống kế toán;
- Sự thành lập công ty, các nghị quyết quan trọng.

Từ sự hiểu biết nêu trên sẽ giúp KTV vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn tìm hiểu khách hàng, mà cụ thể là xác định khoản mục trọng yếu, ảnh hưởng các yếu tố này đến rủi ro xảy ra các sai lệch trên BCTC và đánh giá được kỳ vọng của người sử dụng BCTC đến chỉ tiêu nào trên BCTC.

Bước 2: Thiết lập mức trọng yếu tổng thể cho BCTC;

Để thiết lập mức trọng yếu tổng thể cho BCTC, cần lựa **chọn chỉ tiêu cơ sở**. Thông qua tìm hiểu khách hàng, KTV phải xác định được chỉ tiêu nào trên BCTC là chỉ tiêu mà người sử dụng BCTC quan tâm nhất.

Thật không thực tế khi cho rằng, KTV phải xác định toàn bộ các nhu cầu của mọi người sử dụng BCTC. Thông thường, có thể chia ra thành các nhóm người chính sử dụng BCTC và xem chỉ tiêu mà nhóm người sử dụng này quan tâm để xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC.

KTV phải luôn có ý thức rằng, mục tiêu cuối cùng là KTV phải đưa ra ý kiến xác nhận về BCTC trên các khía cạnh trọng yếu cho một nhóm người sử dụng BCTC, cho nên việc xác lập cơ sở tính toán và lựa chọn tỷ lệ mức trọng yếu thích hợp đều phải dựa vào xét đoán của KTV về vấn đề “Các sai lệch trong kiểm toán có ảnh hưởng đến quyết định của nhóm người sử dụng BCTC không.”

Tỷ lệ lựa chọn

Người sử dụng BCTC trong xã hội có thể chia thành hai nhóm chính là nhóm người sử dụng các thông tin tài chính và người sử dụng các thông tin phi tài chính.

Trong giới hạn của đề tài, chúng tôi không đề cập đến các thông tin phi tài chính mà chủ yếu tập trung vào các thông tin tài chính mà cụ thể là các thông tin được trình bày trên BCTC.

- Trong trường hợp nhóm người sử dụng quan tâm chủ yếu đến Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, có nghĩa là người sử dụng quan tâm nhiều đến kết quả hoạt động của khách hàng trong một giai đoạn cụ thể. Lúc này, KTV nên chọn tỷ lệ phần trăm trên các cơ sở liên quan đến chỉ tiêu như: lợi nhuận thuần trước thuế, lãi gộp hoặc doanh thu. Một lưu ý quan trọng đó là chỉ tiêu cơ sở được chọn là chỉ tiêu mang tính chất ổn định. Sự ổn định thể hiện tình trạng của các chỉ tiêu qua các năm, nếu có các sự bất ổn hoặc không phù hợp các chỉ tiêu, KTV phải thực hiện các thủ tục để loại trừ ảnh hưởng của các biến động để đảm bảo tính ổn định của chỉ tiêu cơ sở cho việc xác lập mức trọng yếu.

Tỷ lệ mà KTV nên sử dụng khi xác định mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC trong trường hợp này là:

(1) Lợi nhuận thuần trước thuế (hay chỉ tiêu lãi gộp) 5% - 10%;

(2) Tổng doanh thu 0,5% - 1%, nếu doanh thu của khách hàng gắn sát với doanh thu hòa vốn.

Trong trường hợp người sử dụng quan tâm chủ yếu đến Bảng cân đối kế toán, có nghĩa người sử dụng quan tâm đến tình hình tài chính của khách hàng tại một thời điểm cụ thể, quan tâm đến khả năng thanh toán và tính thanh khoản của khách hàng. Thông thường đây là tình huống mà doanh nghiệp mới thành lập hay doanh nghiệp có khả năng vi phạm khái niệm hoạt động liên tục. Lúc này, chỉ tiêu được chọn là tổng tài sản hoặc vốn chủ sở hữu (hay là tài sản thuần). Chỉ tiêu được chọn nên là chỉ tiêu mang tính ổn định và có khả năng thực hiện được. Tuy nhiên, nếu người sử dụng tập trung nhiều vào vốn chủ sở hữu hơn kết quả hoạt động, nhưng nếu có sự suy giảm về vốn chủ sở hữu làm cho vốn trở nên rất nhỏ thì việc lựa chọn chỉ tiêu tổng tài sản thì hợp lý hơn.

Tỷ lệ mà KTV nên sử dụng khi xác định mức trọng yếu cho BCDKT trong trường hợp này sẽ là:

- (1) Tổng tài sản 0,5% - 1% ;
- (2) Vốn chủ sở hữu (hay tài sản thuần) là 1% - 5%.

Đánh giá về khách hàng nhạy cảm

Bên cạnh dựa vào kỳ vọng của người sử dụng như đã nêu trên, KTV cần xem xét yếu tố nhạy cảm.

Khi tìm hiểu về tình hình kinh doanh của đơn vị, KTV phải tìm hiểu khách hàng này liệu có phải là khách hàng nhạy cảm hay không. Đối với các khách hàng nhạy cảm, thì khi lựa chọn tỷ lệ thích hợp, KTV thường lựa chọn một tỷ lệ phần trăm thấp hơn.

Việc xác định chỉ tiêu cơ sở và tỷ lệ xác lập mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC mang tính xét đoán của KTV, các xét đoán này cần dựa vào một cơ sở hợp lý.

Và sự lựa chọn của KTV về tỷ lệ hướng dẫn ở trên phải được tài liệu hóa và được lưu trong hồ sơ làm việc của KTV, ví dụ xác lập mức trọng yếu trình bày tại phụ lục

số 06 thể hiện giấy làm việc của KTV về xác định mức trọng yếu tổng thể cho BCTC.

Bước 3: Phân bổ mức trọng yếu cho khoản mục (còn gọi là mức sai lệch có thể chấp nhận được)

ISA 320 cho rằng việc xác lập mức trọng yếu các khoản mục cụ thể thường có số tiền thấp hơn mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC, nhưng không quy định cụ thể các phương pháp xác lập mức trọng yếu khoản mục. Để đưa ra hướng dẫn về vấn đề này, chúng ta có thể học tập kinh nghiệm của Hoa Kỳ và một số công ty kiểm toán hàng đầu. Theo hướng dẫn đăng trên tạp chí kiểm toán “The CPA Journal” của Hoa Kỳ về việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán cũng như dựa trên kết quả khảo sát từ các công ty kiểm toán quốc tế, khi thiết lập mức trọng yếu khoản mục cần chú ý.

- Về mặt định lượng

Có một số phương pháp sau:

+ Phương pháp sử dụng công thức:

Mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục = Tỷ lệ phần trăm (%) x Mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC.

Theo phương pháp này, KTV tính mức trọng yếu cho khoản mục bằng tỷ lệ phần trăm trên mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC. Tỷ lệ này thường là từ 50% - 75% (Tỷ lệ này dựa trên việc tham khảo từ chính sách của các công ty kiểm toán).

Việc lựa chọn tỷ lệ 50% hay 75% phụ thuộc đánh giá rủi ro của KTV. Nếu KTV đánh giá về khách hàng rủi ro cao thì KTV có thể chọn mức 50%, còn ngược lại có thể chọn tỷ lệ 75%. Nếu KTV chọn tỷ lệ 75% có nghĩa là KTV thiết kế các thủ tục kiểm toán phát hiện các sai lệch trong các khoản mục lớn hơn 75% mức trọng yếu.

Ưu điểm của phương pháp này là đơn giản, dễ áp dụng nhưng lại có nhược điểm là mức trọng yếu bằng nhau giữa các khoản mục mặc dù các khoản mục này có số dư và các loại nghiệp vụ khác nhau.

+ Phân bổ theo tỷ lệ với số dư hay loại hình nghiệp vụ của các khoản mục

Theo phương pháp này, KTV phân bổ theo mức trọng yếu theo tỷ lệ với số dư hay loại hình nghiệp vụ.

Trọng yếu khoản mục = Mức trọng yếu cho tổng thể BCTC x (số dư khoản mục / Tổng cộng số dư khoản mục)

Ưu điểm của phương pháp này là mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục theo tỷ lệ với số dư khoản mục trên BCTC. Tuy nhiên, nhược điểm của phương pháp này là chưa kết hợp với đánh giá về rủi ro kiểm toán.

+ Sử dụng xét đoán:

Dựa vào sự xét đoán, KTV sẽ phân bổ mức trọng yếu cho khoản mục. Các yếu tố thường quan tâm là

- Rủi ro: Một số khoản mục nếu KTV xét đoán có rủi ro cao thì phân bổ mức trọng yếu cho khoản mục đó thấp, lúc này các thử nghiệm cơ bản được tăng cường nhằm hạn chế mức độ rủi ro ở mức thấp nhất.

- Chi phí: Một số khoản mục chiếm nhiều thời gian đưa đến tốn kém nhiều chi phí, KTV phải phân bổ nhiều mức trọng yếu toàn bộ BCTC cho các tài khoản này ít hơn so các tài khoản khác.

- Bút toán điều chỉnh kỳ trước cho khoản mục: Khoản mục mà không có điều chỉnh sau khi thực hiện các thử nghiệm chi tiết tại kiểm toán kỳ trước thì được phân bổ mức trọng yếu cao hơn nếu môi trường hoạt động của khách hàng là ổn định.

- Ảnh hưởng sai lệch đến người sử dụng: Một số khoản mục được phân bổ một mức trọng yếu rất nhỏ nếu các kết quả của sai lệch ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC.

- Sử dụng dữ liệu kế toán cho mục đích khác: Một khoản mục có thể được kiểm tra 100% không kể đến mức trọng yếu phân bổ nếu sự chính xác của dữ liệu rất quan trọng cho các mục đích khác hoặc lý do khác. Ví dụ như nếu phải báo cáo riêng cho cơ quan pháp luật hoặc cơ quan thuế.

Trong ba phương pháp trên, phương pháp mà các công ty kiểm toán quốc tế vẫn thường sử dụng là phương pháp đầu tiên. Do vậy, trong hướng dẫn nên khuyến cáo

các công ty kiểm toán Việt Nam nên sử dụng phương pháp đầu tiên. Tuy nhiên, trong thực tế, việc lựa chọn phương pháp nào tùy thuộc vào từng công ty.

3.2.3.2.2. Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

a) Mục tiêu vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn này

Xác định được phạm vi của kiểm tra chi tiết;

Xác định cỡ mẫu khi thực hiện kiểm tra chi tiết;

Xác định có nên mở rộng hay thu hẹp các thủ tục kiểm toán khi xảy ra các khác biệt kiểm toán;

Cơ sở đánh giá các khác biệt kiểm toán.

b) Phương pháp vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, dựa vào mức trọng yếu KTV sẽ

- Lựa chọn đối tượng chi tiết để kiểm tra : mà cụ thể là lựa chọn các phần tử đặc biệt

Về phương pháp lựa chọn các phần tử đặc biệt, VSA 530 cho rằng đó là (1) Các phần tử có giá trị lớn hoặc quan trọng (2) Tất cả các phần tử có giá trị từ một khoản tiền nào đó trở lên (3) Các phần tử thích hợp cho việc thu thập thông tin (4) Các phần tử cho việc kiểm tra các thủ tục. Để vận dụng tính trọng yếu một cách có hiệu quả, KTV nên xác định rõ được mục tiêu khi thực hiện lựa chọn các phần tử đặc biệt này.

Phần tử có giá trị lớn hay quan trọng đó chính là phần tử mang tính chất trọng yếu về mặt định lượng. Để xác định các phần tử đặc biệt, KTV sử dụng mức trọng yếu khoản mục là tiêu chuẩn lựa chọn các phần tử đặc biệt cụ thể như sau

Đối với các phần tử có giá trị trên mức trọng yếu khoản mục, KTV nên xem xét các phần tử này là các phần tử đặc biệt, cần được kiểm tra toàn bộ.

Còn đối với các phần tử nhỏ hơn mức trọng yếu khoản mục, KTV nên sử dụng phương pháp lấy mẫu kiểm toán.

+ Vận dụng tính trọng yếu để lấy mẫu trong kiểm toán

Xác định cỡ mẫu trong thủ tục lấy mẫu kiểm toán KTV nên vận dụng mức trọng yếu khoản mục để xác định các phần tử cần lựa chọn và tuân theo các nguyên tắc được đề cập đến trong VSA 530 “Lấy mẫu kiểm toán”.

Khi lựa chọn các phần tử của thử nghiệm trong lấy mẫu kiểm toán, KTV nên dựa vào mức trọng yếu khoản mục để xác định cỡ mẫu. Cỡ mẫu thường được tính bằng công thức sau

$$\text{Cỡ mẫu} = (\text{Giá trị tổng thể} / \text{Mức trọng yếu khoản mục}) \times \text{hệ số đảm bảo}$$

Hệ số đảm bảo là hệ số điều chỉnh cỡ mẫu, được tính dựa trên mức độ tin cậy của khoản mục (xem phụ lục 02).

Mức độ tin cậy của khoản mục (hay gọi là mức độ bảo đảm của khoản mục) được tính dựa vào rủi ro phát hiện của KTV. Mức độ này được tính dựa vào công thức 1 - tỷ lệ % của rủi ro phát hiện.

Sau khi xác định được cỡ mẫu, KTV tiến hành lựa chọn các phần tử của mẫu. Có hai phương pháp:

Dùng bảng ngẫu nhiên để lựa chọn các phần tử của mẫu

Dùng chương trình chọn số ngẫu nhiên để lựa chọn các phần tử của mẫu : Dùng Excel trong máy tính để lựa chọn các phần tử của mẫu, vào chức năng Tools / Data Analysis / Sampling để lựa chọn các phần tử để chọn mẫu.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV phải xem xét lại mức trọng yếu để điều chỉnh thích hợp về nội dung, thời gian, và qui mô của các thủ tục kiểm toán.

b) Đánh giá các sai lệch phát hiện được trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Thông qua kiểm tra các phần tử nằm trong mẫu chọn, KTV phát hiện các sai lệch. Khi đó, KTV phải đánh giá các sai lệch phát hiện được này. Cần xem xét đó là các sai lệch cá biệt hay sai lệch chung khi ước tính sai lệch cho tổng thể. Sai lệch cá biệt là sai lệch chỉ xảy ra trong một hoàn cảnh nhất định.

Đối với các sai lệch cá biệt thì được loại trừ trước khi dự tính sai lệch trong tổng thể. Ảnh hưởng của các sai lệch cá biệt dù không phải điều chỉnh, vẫn cần phải được xem xét thêm cùng với các sai lệch ước tính.

Sai lệch của tổng thể = [(Sai lệch mẫu – sai lệch cá biệt) x α] + Sai lệch cá biệt

α là độ phóng đại từ mẫu lên tổng thể

Tùy thuộc vào mức độ rủi ro của khoản mục và xét đoán nghề nghiệp, KTV xác lập mức Threshold bằng 25% đến 75% mức trọng yếu khoản mục.

KTV phải xem xét các sai lệch dự tính này so với mức Threshold để quyết định chấp nhận số liệu của đơn vị hay phải mở rộng thủ tục kiểm toán.

KTV phải xem xét nếu các sai lệch đã phát hiện lớn hơn Threshold thì KTV phải tổng hợp trên bảng tổng hợp các bút toán điều chỉnh và phải xem xét có nên thay đổi về bản chất, thời gian, qui mô của thủ tục kiểm toán khi KTV nhận thấy có một số lớn sai lệch nằm dưới chi tiêu Threshold.

c) Thông báo Nhà quản lý về điều chỉnh các sai lệch trong kiểm toán

Nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán và giảm thiểu rủi ro kiểm toán, KTV trong giai đoạn thực hiện cần phải thông báo và có được sự đồng ý của Nhà quản lý nhằm mục tiêu là điều chỉnh tối đa các sai lệch đã phát hiện khi thực hiện kiểm toán.

Việc thông báo cần được thực hiện bằng văn bản hoặc bằng lời nói và nên được lưu trong hồ sơ kiểm toán bằng giấy tờ làm việc.

3.2.3.2.3. Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán

a) Mục tiêu vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn này

Đánh giá ảnh hưởng các sai lệch chưa điều chỉnh đến BCTC dựa vào mức trọng yếu trên hai phương diện định lượng và định tính;

Căn cứ để KTV phát hành báo cáo kiểm toán thích hợp;

b) Vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán

Về phương diện định lượng

Trong giai đoạn này, KTV phải lập Bảng tổng hợp các sai lệch trong kiểm toán, trong đó các mức trọng yếu khoản mục phải được xem xét cụ thể với từng bút toán điều chỉnh của KTV.

Các trường hợp thường xảy ra

Trường hợp đơn vị đồng ý điều chỉnh toàn bộ bút toán đề nghị điều chỉnh

Trong trường hợp này KTV sẽ đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần.

Trường hợp đơn vị không đồng ý điều chỉnh các bút toán đề nghị điều chỉnh

Đây là trường hợp không nhất trí với Ban giám đốc. Khi ấy, KTV cần phải xác định rõ nguyên nhân đơn vị được kiểm toán không đồng ý điều chỉnh toàn bộ các bút toán.

- Nếu các sai lệch chỉ đơn thuần về số học, và số liệu nhỏ hơn mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC thì KTV vẫn phát hành báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn phần.

- Nếu tổng hợp toàn bộ các sai lệch chưa điều chỉnh lớn mức trọng yếu tổng thể: báo cáo kiểm toán không chấp nhận.

- Nếu tổng hợp toàn bộ các sai lệch chưa điều chỉnh nhỏ hơn mức trọng yếu tổng thể, nhưng sai lệch chưa điều chỉnh của một số khoản mục lớn hơn mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục: KTV phát hành báo cáo với ý kiến chấp nhận từng phần, ngoại trừ khoản mục trên.

Ví dụ như nếu Ban giám đốc không đồng ý điều chỉnh toàn bộ bút toán của KTV thì mặc dù tổng hợp toàn bộ các sai lệch thấp hơn mức trọng yếu toàn bộ BCTC nhưng sai lệch ở hàng tồn kho lớn hơn mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục này thì KTV đưa ra ý kiến ngoại trừ khoản mục hàng tồn kho.

- KTV nên áp dụng chuẩn mực kiểm toán VSA 700 về “Báo cáo kiểm toán” để phát hành báo cáo kiểm toán thích hợp trong các trường hợp khác.

Xem xét trọng yếu về phương diện định tính

Bên cạnh mặt định lượng, KTV nên xem xét liệu các sai lệch xảy ra dù thấp hơn mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục có ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC không.

Ngoài ra việc công bố thiếu các thông tin, hay sai lệch nhỏ hơn nhiều lần mức sai lệch khoản mục, nhưng sai lệch này ảnh hưởng đến các sự kiện trong tương lai, tiềm ẩn các vụ tranh chấp có thể xảy ra hoặc sai lệch mang tính chất dây chuyền ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC thì vẫn được xem xét như có tính chất trọng yếu.

3.3. CÁC GIẢI PHÁP TỪ PHÍA CÔNG TY KIỂM TOÁN

Để nâng cao chất lượng kiểm toán nói chung và chất lượng về quy trình vận dụng tính trọng yếu nói riêng, trong các công ty kiểm toán cần thực hiện các yêu cầu sau

3.3.1. Quy định bằng văn bản hướng dẫn về việc áp dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán và tăng cường kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán

Các công ty kiểm toán cần ban hành văn bản hướng dẫn quy định cụ thể về việc áp dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán. Chính sách này phải được phổ biến đến toàn bộ kiểm toán viên.

Khi soát xét hồ sơ kiểm toán, công ty cần xem xét việc áp dụng tính trọng yếu trong quy trình kiểm toán nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán.

Cần chú trọng rà soát vấn đề trọng yếu trong các khác biệt kiểm toán chưa điều chỉnh. Các cấp thực hiện phải có sự tuân thủ nghiêm ngặt quy trình kiểm toán và các cấp phê duyệt cần phải rà soát kỹ các vấn đề về tính trọng yếu, xem xét về tính hợp lý của mức trọng yếu và tính tuân thủ quy trình kiểm toán của các cấp thực hiện.

Việc áp dụng quy định này nhằm đảm bảo cơ sở vững chắc cho các công việc kiểm toán, vừa tạo đảm bảo cần thiết cho trách nhiệm pháp lý sau này.

Tuy nhiên, cần nhận thấy rằng quy định này sẽ tạo ra áp lực về công việc kiểm toán, kiểm toán viên không đủ thời gian để hoàn thành hết tất cả các thủ tục kiểm toán được quy định trong quy trình kiểm toán, cũng như chương trình kiểm toán nhưng điều đó không có nghĩa là không cần tuân thủ quy định này.

3.3.2. Cập nhật chương trình đào tạo, huấn luyện nội bộ nhằm hướng dẫn cho KTV thực hiện vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán đặc biệt công ty kiểm toán Việt Nam

Kết quả khảo sát tại một số công ty kiểm toán cho thấy, tại các công ty kiểm toán Việt Nam, việc xác định mức trọng yếu phần lớn được xem là công việc của các KTV chính. Một trợ lý KTV phải mất 3-4 năm để có thể trở thành KTV chính, cho nên việc đưa ra hướng dẫn chi tiết nhằm giúp KTV tiếp cận tính trọng yếu trong khi thực hiện kiểm toán tại khoản mục là biện pháp rất quan trọng.

Bên cạnh đó, các biện pháp khác cần quan tâm còn là:

- Công ty kiểm toán cần có các lớp huấn luyện, đào tạo nội bộ về tính trọng yếu nhằm giúp cho công việc kiểm toán trở nên thuận lợi và tạo nên một ý thức nghề nghiệp của các trợ lý KTV.
- Cần tăng cường phát triển nguồn nhân lực nhằm nâng cao trình độ chuyên môn và kỹ năng quản lý cho đội ngũ KTV thông qua chính sách tuyển dụng, đào tạo, huấn luyện nhân viên kiểm toán.
- Cần thiết kế quy trình kiểm soát chất lượng nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ cung cấp và hạn chế rủi ro nghề nghiệp. Trong đó, cần thiết kế chặt chẽ quy trình kiểm soát tính trọng yếu.
- Cần thiết kế quy trình kiểm toán theo từng loại khách hàng, trong đó nhấn mạnh đến việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán để đưa ra cơ sở vững chắc cho ý kiến của KTV nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ cung cấp của công ty kiểm toán.

3.3.3. Nâng cao năng lực chuyên môn cho KTV

Chất lượng kiểm toán luôn được đi kèm với chất lượng của KTV, muốn phát triển nghề nghiệp kiểm toán nói chung và phát triển việc vận dụng tính trọng yếu nói riêng luôn đòi hỏi đội ngũ KTV chuyên nghiệp và giỏi nghiệp vụ.

Các KTV luôn có ý thức nâng cao năng lực chuyên môn, trau dồi kiến thức và kinh nghiệm, luôn tuân thủ các quy định công ty kiểm toán và quy định hiện hành.

Theo thống kê của VACPA trong năm 2006, cả nước đã có 1.300 người được cấp chứng chỉ kiểm toán viên. Trong đó số có chứng chỉ KTV làm việc trong các công ty kiểm toán là 883 người. Trong các KTV người Việt Nam đã có 59 người đạt trình độ và được cấp chứng chỉ kiểm toán viên quốc tế.

Thực tế trên cho thấy, dù ngành nghề kiểm toán đang phát triển, Nhà nước đang tạo mọi điều kiện cho ngành hoạt động, nhưng với số lượng KTV quá ít đang làm việc tại các công ty kiểm toán, nhất là các nhân viên có trình độ cao sẽ làm chất lượng hoạt động của các công ty này chưa đảm bảo.

3.4. CÁC GIẢI PHÁP KHÁC

Để thực hiện các giải pháp nhằm hỗ trợ vận dụng tính trọng yếu vào hoạt động kiểm toán độc lập, chúng tôi có một số kiến nghị đối với Bộ tài chính, Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam dưới đây.

3.4.1. Đối với Bộ tài chính

Cần mở rộng quan hệ hợp tác với các nước trên thế giới về lĩnh vực kiểm toán độc lập nhằm nghiên cứu, học tập kinh nghiệm quản lý Nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

Đảm nhận công việc mang tính chiến lược nhằm hướng hoạt động kiểm toán đi vào chuyên nghiệp, dành thời gian nghiên cứu các chính sách phát triển ngành kiểm toán độc lập hơn là thực hiện những công việc quản lý nghề nghiệp của VACPA.

Ban hành ngay các hướng dẫn kiểm toán để thực hiện công tác kiểm toán theo đúng yêu cầu của chuẩn mực trong các công ty kiểm toán.

3.4.2. Đối với Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam

Để đảm nhận chức năng mà Bộ tài chính chuyển giao, hội nghề nghiệp cần:

Nghiên cứu để hoàn thiện cơ cấu tổ chức của Hội Kiểm toán viên hành nghề, sao cho Hội phải là một tổ chức nghề nghiệp tự quản và độc lập.

Cần thành lập các ủy ban phụ trách những lĩnh vực hoạt động khác nhau, như là ủy ban đạo đức nghề nghiệp, ủy ban Đào tạo, ủy ban Kiểm soát chất lượng cho các công ty kiểm toán cho những công ty không niêm yết, ủy ban Giám sát chất lượng

Xây dựng tài liệu hướng dẫn cụ thể làm cơ sở thực hiện kiểm toán và kiểm soát chất lượng dịch vụ kiểm toán, lập kế hoạch và thực hiện kế hoạch kiểm tra hàng năm.

Các hội viên phụ trách phải là những chuyên viên có chuyên môn nghiệp vụ đã có chứng chỉ kiểm toán viên, chứng chỉ hành nghề kế toán hoặc chứng chỉ hành nghề kế toán hay kiểm toán của quốc tế được Bộ Tài chính thừa nhận, có kinh nghiệm thực tế trong hoạt động dịch vụ kế toán, kiểm toán và có tâm huyết cho sự phát triển nghề nghiệp.

Cần chuẩn bị đội ngũ cán bộ để tiếp nhận các nội dung chuyển giao từ Bộ tài chính về quản lý nghề nghiệp.

Tăng cường hợp tác với các Hiệp hội có uy tín trên thế giới về kiểm toán như hội kế toán viên công chứng Anh Quốc (ACCA), Hội kế toán viên công chứng Hoa Kỳ (AICPA), để học tập kinh nghiệm về quản lý và đào tạo.

Soạn thảo, ban hành nội dung đào tạo và cấp chứng chỉ KTV theo tiêu chuẩn quốc tế nhằm nâng cao trình độ KTV trong thời gian tới và từ đó, tiến tới đạt được sự thừa nhận của quốc tế về giá trị chứng chỉ KTV Việt Nam.

Cần nghiên cứu các chuẩn mực kiểm toán quốc tế đã sửa đổi, kiến nghị Bộ tài chính sửa đổi, bổ sung các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam sao cho phù hợp với những thông lệ quốc tế.

Mở các khóa đào tạo nghiệp vụ kiểm toán, khi tốt nghiệp khóa đào tạo có thể hành nghề kiểm toán tại các công ty kiểm toán có uy tín.

Tóm lại, để nâng cao hiệu quả việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính nói riêng và góp phần nâng cao hiệu quả kiểm soát hoạt động kiểm toán nói chung, các công ty kiểm toán, Bộ tài chính cũng như Hội nghề nghiệp nên phối hợp với nhau để cùng thực hiện nhằm tạo ra một sự kết nối trong việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC tại Việt Nam.

KẾT LUẬN

Trên thế giới, kiểm toán có một lịch sử phát triển lâu đời và tại Việt Nam hoạt động kiểm toán ngày càng phát triển cùng với quá trình phát triển và hoàn thiện công tác kế toán.

Trong quá trình phát triển nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa tại Việt Nam, kiểm toán đã trở thành nhu cầu không thể thiếu. Bằng tác dụng thực tiễn to lớn của mình, kiểm toán đã được khẳng định là yếu tố tích cực, đảm bảo cho các luật lệ và chuẩn mực kế toán được chấp hành nghiêm chỉnh, trật tự kỷ cương của công tác kế toán được giữ vững, BCTC được trình bày trung thực và hợp lý.

Chính vì vậy, ngành kiểm toán độc lập trở thành hoạt động trở thành nhu cầu khách quan chẳng những đối với các chủ doanh nghiệp, các cơ quan chức năng mà còn đối với các đối tượng khác nhau có liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp như các cổ đông, các bên tham gia liên doanh, các chủ nợ, ngân hàng, khách hàng...

Thực tế, ngành kiểm toán độc lập Việt Nam đang còn non trẻ so với thế giới. Chính vì vậy chứa đựng nhiều rủi ro. Những năm đầu của thế kỷ 21 đã xảy ra hàng loạt sự đổ vỡ các công ty hàng đầu trên thế giới như Enron, WorldCom, Tyco International..., trong đó có lỗi của công ty kiểm toán. Vì vậy, để cung cấp được những dịch vụ có chất lượng cao để kết quả kiểm toán được sử dụng có hiệu quả, vấn đề đặc biệt quan trọng là kiểm soát hoạt động kiểm toán độc lập nói chung và kiểm soát việc vận dụng tính trọng yếu nói riêng.

Việc **“Nâng cao khả năng vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính của hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam”** là một đề tài nghiên cứu đòi hỏi cấp thiết cho tình hình thực tế về việc vận dụng tính trọng yếu của hoạt động kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

Với phạm vi nghiên cứu chủ yếu của đề tài là vấn đề tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC. Nghiên cứu việc vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch, đánh

giá các sai lệch khi thực hiện thử nghiệm cơ bản trong giai đoạn thực hiện kiểm toán và vận dụng tính trọng yếu trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán.

Từ những kết quả nghiên cứu về lý luận và thực tiễn trên, đề tài đã có những kiến nghị đề xuất để hoàn thiện việc vận dụng tính trọng yếu trong ngành kiểm toán độc lập tại Việt Nam, những đề xuất này bao gồm:

- Các giải pháp mang tính nguyên tắc nhằm nâng cao chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập nói chung và nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán nói riêng.
- Trong thời gian chờ đợi Hội nghề nghiệp đảm nhận chức năng soạn thảo chuẩn mực kiểm toán, trước mắt nhà nước mà cụ thể là Bộ tài chính, ban hành các hướng dẫn cụ thể liên quan đến vấn đề vận dụng tính trọng yếu thông qua việc hoàn thiện chuẩn mực kiểm toán về trọng yếu và xây dựng thêm các chuẩn mực còn thiếu và hiệu đính các chuẩn mực kiểm toán khác có liên quan đến tính trọng yếu.
- Ban hành các hướng dẫn cụ thể liên quan đến chuẩn mực VSA 320 “Tính trọng yếu trong kiểm toán”. Cụ thể là về phương pháp xác lập mức trọng yếu và hướng dẫn cụ thể về quy trình vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán BCTC.
- Các giải pháp khác từ phía Bộ tài chính và Hội nghề nghiệp nhằm tăng cường hiệu quả việc vận dụng tính trọng yếu trong hoạt động kiểm toán độc lập.

Trên đây là các kết quả nghiên cứu cơ bản của đề tài. Những kết quả này một mặt nhằm góp phần nhận thức đầy đủ hơn về vận dụng tính trọng yếu trong hoạt động kiểm toán độc lập. Mặt khác đề tài này cũng nhằm góp phần làm kiểm soát chất lượng được hiệu quả hơn về dịch vụ kiểm toán BCTC trong công cuộc hội nhập khu vực và quốc tế của các công ty kiểm toán ở Việt Nam./.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Anh

1. American Institute of Certified Public Accountants – AICPA (2006), *Statement on Auditing Standards No. 107 Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*.
2. BDO International (2006), *BDO Audit Manual*.
3. Bushong J.Gregory (2000), “Materiality in Accounting”, *The CPA Journal*, New York.
4. Ernst & Young (2001), *Ernst & Young Global Audit Methodology*.
5. Financial Accounting Standards Board – FASB (1980), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*.
6. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (2006), *Proposed Redrafted International Standards on Auditing ISA 320 (Revised) Materiality in Planning and Performing an Audit*, IFAC, New York.
7. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (2007), *Handbook of international auditing, assurance, and ethics pronouncements 2007 edition*, IFAC, New York.
8. Simon Zadek and Mira Merme (2003), *Redefining Materiality – Account Ability*,
9. Thomas E. McKee and Aasmund Eilifsen (2000), “Current Materiality Guidance For Auditors”, *The CPA Journal*, New York.
10. Willie E.Gist và Trimbak Shastri (2003), “Revisiting Materiality”, *The CPA Journal*, New York.
11. William Holmes (1972), “Materiality – Through the looking glass”, *The Journal of Accountancy*, New York.

Tiếng Việt

12. Bộ tài chính (1997), “Thông tư 60/TC-CDKT về việc hướng dẫn kế toán và kiểm toán đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài”.
13. Bộ tài chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, toàn tập 38 chuẩn mực*, NXB Tài chính, Hà Nội.
14. Bộ tài chính (2005), “Quyết định 47/2005/QĐ-BTC về việc chuyển giao cho hội nghề nghiệp thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán”.
15. Bộ tài chính (2007), *Tài liệu họp thường niên giám đốc các công ty kiểm toán năm 2006*, Hà Nội.
16. Chính phủ (2004), “Nghị định 105/2004/NĐ-CP về kiểm toán độc lập”.
17. Chính phủ (2005), “Nghị định 133/2005/NĐ-CP về việc bổ sung, sửa đổi Nghị định 105/2004/NĐ-CP”.
18. Công ty kiểm toán Việt Nam (1992), *Những chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán quốc tế*, Hà Nội.
19. Hugh A. Adams, Đỗ Thùy Linh (2005), *Hội nhập với các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế*, NXB chính trị quốc gia, Hà Nội.
20. Trần Khánh Lâm (2003), *Phương hướng và giải pháp hoàn thiện kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam*, Luận văn thạc sĩ kinh tế, Trường Đại học kinh tế TP.HCM, TP.HCM.
21. Tập thể tác giả khoa kế toán-kiểm toán Trường đại học Kinh tế TP.HCM (2006), *Kiểm toán*, NXB Lao động xã hội, TP.HCM.
22. Vũ Hữu Đức (2002), *Xây dựng hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế TP.HCM, TP.HCM.

PHỤ LỤC 01: PHIẾU KHẢO SÁT

CHÍNH SÁCH VỀ TRỌNG YẾU CỦA CÔNG TY KIỂM TOÁN

oOo

Chúng tôi là học viên cao học của trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh đang thực hiện Luận văn Thạc sĩ Kinh Tế. Tôi xin trung cầu ý kiến của Anh/(Chị) theo phiếu khảo sát sau nhằm thu thập thông tin cho việc xây dựng đề tài “**Nâng cao khả năng vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính của hoạt động kiểm toán độc lập tại Việt Nam**”. Rất mong các Anh/(Chị) giúp chúng tôi hoàn tất phiếu khảo sát này.

Kết quả của phiếu khảo sát này chỉ nhằm cho phục vụ cho việc thực hiện đề tài tốt nghiệp cao học của cá nhân chúng tôi. Anh/(Chị) sẽ không phải chịu bất cứ trách nhiệm pháp lý nào về bản trả lời câu hỏi của mình.

Xin Anh/(Chị) vui lòng trả lời các câu hỏi dưới đây:

I. Theo chính sách công ty, có vận dụng tính trọng yếu trong việc thực hiện kiểm toán không?

- Có Không

II. Nếu câu trả lời là không, xin vui lòng giải thích lý do:

- Không cần thiết
 Khó khăn, mất thời gian
 Lý do khác

III. Theo anh chị, có cần thiết ban hành hướng dẫn thực hiện xác định mức trọng yếu khi tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính không?

- Có Không

IV. Công ty đã có chính sách bằng văn bản về các vấn đề dưới đây không:

1. Thực hiện mức trọng yếu được thực hiện trong quá trình kiểm toán ở các giai đoạn sau đây:

- Lập kế hoạch Thực hiện kiểm toán Hoàn tất kiểm toán

2. Theo quan điểm công ty, cơ sở xác lập tính trọng yếu dựa trên tỷ lệ phần trăm (%) của :

- Lợi nhuận trước thuế Tổng doanh thu Tổng tài sản
 Kết hợp
 Cách khác

Anh/(Chị) xin vui lòng đánh dấu (x) vào ô thích hợp:

Chỉ tiêu	0,5% - 1%	2% - 5%	5% - 10%	Trên 10%	Mức khác
Lợi nhuận trước thuế					
Tổng doanh thu					
Tổng tài sản					
Khác.....					

3. Nếu chọn phương pháp kết hợp, theo quan điểm công ty xin nêu rõ phương pháp kết hợp

.....

4. Theo quan điểm công ty, trong giai đoạn lập kế hoạch, việc xác định mức trọng yếu (PM) ưu tiên dựa trên cơ sở nào?

- Lợi nhuận Tổng tài sản Doanh thu Kết hợp
 Cách khác

5. Công ty áp dụng phương pháp nào để phân bổ mức trọng yếu cho từng khoản mục để xác định mức sai sót có thể chấp nhận được (TE)

- Tỷ lệ % của PM Dựa vào định tính để xét đoán Cả hai
 Cách khác

6. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, theo chính sách của công ty có yêu cầu sử dụng mức trọng yếu khi lựa chọn các phần tử để thử nghiệm (phần tử đặc biệt hay chọn mẫu) không ?

- Có Không

7. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, công ty có sử dụng mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục để xác định cỡ mẫu không?

- Có Không

(Nếu có xin trả lời câu 8, nếu không xin đi tiếp câu 9)

8. Khi thực hiện xác định cỡ mẫu trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, công ty có sử dụng các yếu tố nào dưới đây để thực hiện xác định cỡ mẫu:

- Yếu tố đảm bảo của khoản mục (mức rủi ro của khoản mục)

- Mức sai sót có thể chấp nhận được (TE)

- Dựa vào xét đoán

- Dựa vào cả ba yếu tố trên

- Cách khác

9. Công ty có ước tính về sai lệch tổng thể từ sai lệch của mẫu (sai lệch dự tính) không?

- Có Không

10. Trong giai đoạn hoàn thành kiểm toán, công ty có tổng hợp các sai lệch ước tính của toàn bộ báo cáo tài chính và so sánh mức sai lệch ước tính của các khoản mục với mức trọng yếu tổng thể (PM) đã được xác định không?

- Có Không

V. Ngoài các câu hỏi trên, nếu có thể được, xin Anh/(Chị) vui lòng cho ý kiến một số vấn đề sau:

11. Tính hiệu quả của thực hiện mức trọng yếu theo quan điểm của công ty là:

- Cao Trung bình Thấp

12. Việc xác định mức trọng yếu nhằm mục đích chủ yếu là :

- Nâng cao tính hữu hiệu và hiệu quả của cuộc kiểm toán

- Hạn chế trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên

- Cả hai

- Khác

13. Để nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán, theo Anh/(Chị) điều kiện tiên quyết là phải:

- Có hướng dẫn cụ thể trong thông tư hướng dẫn của Bộ tài chính
- Có hướng dẫn cụ thể trong quy trình kiểm toán của công ty kiểm toán
- Cách Khác

14. Theo quan điểm của Anh/(Chị), để nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán, Bộ tài chính cần phải làm công việc gì?

.....
.....

15. Theo quan điểm của Anh/(Chị), để nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán công ty kiểm toán cần phải làm công việc gì?

.....
.....

16. Theo quan điểm của Anh/(Chị), để nâng cao việc vận dụng tính trọng yếu trong kiểm toán, KTV cần phải làm công việc gì?

.....
.....

Xin chân thành cảm ơn sự ủng hộ và cộng tác của Anh/(Chị) giúp chúng tôi hoàn tất phiếu khảo sát này.

Thành phố Hồ Chí Minh, ngày tháng năm 2007

Công ty kiểm toán

Họ và tên

PHỤ LỤC 02 : HỆ SỐ ĐẢM BẢO

Table 6O.2		ASSURANCE FACTORS				
Assurance required	Number of errors					
	0	Increment for each error				
		1st	2nd	3rd	4th	5th
95%	3.00	1.75	1.55	1.46	1.40	1.36
92%	2.48	1.63	1.48	1.40	1.35	1.32
90%	2.31	1.58	1.44	1.36	1.31	1.28
87%	2.01	1.52	1.39	1.32	1.28	1.26
85%	1.90	1.48	1.35	1.29	1.25	1.23
83%	1.77	1.45	1.33	1.28	1.24	1.22
80%	1.61	1.39	1.28	1.24	1.21	1.18
75%	1.39	1.31	1.23	1.18	1.17	1.15
74%	1.33	1.30	1.23	1.18	1.17	1.15
72%	1.29	1.27	1.20	1.16	1.15	1.13
69%	1.21	1.23	1.18	1.15	1.13	1.11
67%	1.13	1.20	1.15	1.13	1.11	1.09
62%	0.98	1.14	1.10	1.09	1.07	1.06
58%	0.87	1.10	1.08	1.07	1.06	1.05
49%	0.67	1.00	1.01	1.02	1.02	1.02
44%	0.58	0.93	0.97	0.99	0.99	1.00
36%	0.47	0.80	0.86	0.88	0.89	0.90
33%	0.41	0.79	0.86	0.89	0.91	0.92
23%	0.27	0.65	0.76	0.81	0.84	0.87
17%	0.23	0.60	0.71	0.76	0.79	0.82

PHỤ LỤC 03 : BẢNG SỐ NGẪU NHIÊN

74486	10759	44998	24752	94070	58847	55952	94109	63689	61126
40776	97077	34647	30926	65827	28394	49362	70286	85874	34261
82722	40357	44635	79441	30140	67510	38849	56241	30207	75946
93293	61653	06665	33134	41781	22716	39538	42264	83070	83808
76108	13517	89635	04376	47121	90174	71874	84344	43015	76979
22383	97932	41573	96707	88477	59707	63446	30857	57185	48247
30888	61017	27133	91639	54935	66937	67132	91517	39736	67039
79903	87990	98857	57150	43754	69300	62586	23296	12056	07012
76545	68225	28149	18700	37522	90315	89470	83755	69407	75885
85707	13380	72598	74815	51878	84780	97554	94259	82437	04706
88257	32192	24073	09125	40653	81743	17985	48222	27857	82155
69385	73230	53783	22965	70629	28673	84150	18817	52229	28746
93287	60991	23963	95454	31863	82936	67107	88455	56962	20347
43458	32254	31864	83102	87783	72875	09442	80292	36565	70707
38391	98967	70945	68191	23884	85611	01400	75031	78999	74980
72558	69759	19882	85352	69057	32161	20148	18504	13069	33715
14429	03669	58639	29975	46960	70076	59539	42409	01175	46922
65306	63306	13329	66156	69593	99202	00373	46728	41068	33528
91049	81179	47403	25432	79078	84864	08050	06306	88323	40435
54488	11021	77743	17914	39349	18652	31523	40414	51864	83010
76271	33982	47791	73944	43105	88217	27190	98783	47887	85934
41789	23731	66384	98029	53688	11038	79768	71048	81029	28739
92469	58732	41562	95353	19163	95404	25573	96714	89804	63084
85546	93255	56910	13785	23149	93651	06459	07452	31513	39149
93725	15690	61360	70079	59968	96053	06697	37139	42460	07585
48232	29037	29676	09570	96327	40957	19732	66612	26595	24378
47328	16103	12876	09615	01973	46714	39253	06658	32280	35052
81522	90251	81468	83514	39366	20793	99185	98174	71802	75269
08665	83133	91748	68525	65669	08653	81730	16287	35881	85167
45878	34817	52125	15625	53229	53634	04301	37666	08326	40848
06120	65086	35827	78425	03217	02246	80795	99494	36842	05365
70717	39697	62135	66907	63435	29395	74460	07563	45460	82585
23182	97750	18873	59154	94317	89675	09392	74087	60960	20038
04834	04279	34908	63551	43901	87745	68168	21032	29100	37620
02546	18328	91124	90598	24781	97664	08117	14697	37178	47355
19464	33089	36202	25342	67755	69440	80065	08178	22368	96068
08556	69597	99721	65193	49233	54247	80923	15386	23353	19217
02199	74939	67475	34410	01359	69967	45886	35854	81765	20636
79587	48423	52976	22015	51955	94382	97842	30308	88548	68532
66505	13148	43527	40981	22629	28710	88866	08344	43119	89987
48472	59060	82533	16695	86941	67706	63266	08371	46454	06847
55964	95540	42502	12865	08167	20924	15578	47270	08762	95338
17254	56799	99971	96477	59670	58842	55300	12525	65708	13504
88021	02652	31565	45712	14034	54294	86765	45729	16238	29779
22413	01741	17665	08213	26655	31951	93924	40622	77751	18983
72900	12607	75918	89788	23559	44904	13026	28355	44435	54496
12072	09059	32473	59151	93977	47206	00854	06832	54046	55817
77202	50332	91509	38676	34605	25647	05892	36507	63460	32587
73439	79881	85201	50170	71258	07342	17798	24771	96426	53331
66473	09156	44525	65659	07379	22474	09269	58673	34240	80049

PHỤ LỤC 04: DANH SÁCH CÁC VĂN BẢN LUẬT PHÁP VÀ CÁC CHUẨN MỰC KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Ngày ban hành	Văn bản luật	Nội dung
29/01/1994	Nghị định 07/CP	Quy định về kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân
01/09/1997	Thông tư 60/TC-CĐKT	Hướng dẫn kế toán và kiểm toán đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài
27/09/1999	Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC	Ban hành 4 chuẩn mực VSA - Đợt 1
29/12/2000	Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC	Ban hành 6 chuẩn mực VSA - Đợt 2
21/12/2001	Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC	Ban hành 6 chuẩn mực VSA - Đợt 3
14/03/2003	Quyết định số 28/2003/QĐ-BTC	Ban hành 5 chuẩn mực VSA - Đợt 4
28/01/2003	Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC	Ban hành 6 chuẩn mực VSA - Đợt 5
30/03/2004	Nghị định số 105/2004/NĐ-CP	Kiểm toán độc lập (thay thế cho Nghị định 07, 1994)
29/06/2004	Thông tư số 64/2004/TT-BTC	Hướng dẫn Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/03/2003 của Chính phủ về kiểm toán độc lập
22/09/2004	Quyết định số 76/2004/QĐ-BTC	Ban hành Quy chế lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được chấp nhận cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết hoặc tổ chức kinh doanh.
18/01/2005	Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC	Ban hành 6 chuẩn mực VSA - Đợt 6
01/12/2005	Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC	Ban hành Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.
31/12/2005	Nghị định số 133/2005/NĐ-CP	Sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP
29/12/2005	Quyết định số 1012005/QĐ-BTC	Ban hành 4 chuẩn mực VSA - Đợt 7
28/06/2006	Thông tư số 60/2006/TT-BTC	Hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán
15/05/2007	Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC	Ban hành Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán

PHỤ LỤC 05 : KIỂM TRA TÍNH NHẠY CẢM CỦA KHÁCH HÀNG

	<i>Khách hàng</i>	<i>Ngày kết thúc năm</i>	<i>Lập biểu</i>	<i>Kiểm tra</i>	<i>Ký hiệu</i>
DANH MỤC KIỂM TRA TÍNH NHẠY CẢM			<i>Ngày</i>	<i>Ngày</i>	

<i>Câu hỏi</i>	<i>Có/không</i>	<i>Nhận xét</i>
1. Khách hàng là công ty cổ phần hay là một thành viên của một tập đoàn là một công ty cổ phần hay không?*		
2. Khách hàng dự kiến trong tương lai sẽ trở thành một công ty cổ phần hoặc một thành viên của một tập đoàn là một công ty cổ phần hay không?*		
3. Khách hàng có phát sinh các thoả thuận tài trợ, các đề nghị đấu thầu hoặc đề nghị mua lại cổ phiếu chưa thực hiện hay không?		
4. Đây có phải là khách hàng quan trọng mới ký hợp đồng hay không?		
5. Trong hoạt động kinh doanh, khách hàng lệ thuộc nhiều vào vốn tự có hay vốn vay của ngân hàng?		
6. KTV có phát hiện ra số lượng cổ đông mang tính chất gia đình nhiều hơn một cách đáng kể so với số cổ đông còn lại có trong một doanh nghiệp?		
7. Có dấu hiệu cho thấy khách hàng có liên quan đến nhiều vụ kiện tụng hoặc tranh cãi về luật pháp không?		
8. Khách hàng có khó khăn về tài chính, có nợ phải trả với các số tiền lớn hoặc có vấn đề nghiêm trọng về khả năng hoạt động liên tục hay không?		
9. Khách hàng (hoặc ngành kinh doanh của khách hàng) có được nhiều người biết đến hoặc thu hút sự chú ý của công chúng hay không?		

*Nếu trả lời “Có” đối với bất kỳ câu hỏi nào có dấu * hoặc từ hai hoặc trên hai câu hỏi còn lại, trừ các trường hợp ngoại lệ, khách hàng nên được xem là “NHẠY CẢM”. Các khách hàng là công ty cổ phần và các hợp đồng nhạy cảm do Giám đốc chỉ định đối hỏi phải có hai Phó Giám đốc kiểm tra đồng thời. Những thay đổi về mức độ nhạy cảm phải được Giám đốc duyệt chấp thuận.*

Căn cứ vào việc xem xét như trên, khách hàng này thuộc loại (*xin đánh dấu vào ô phù hợp*)

Nhạy cảm _____

Không nhạy cảm _____

CƠ SỞ XEM XÉT

Mô tả các trường hợp đặc biệt đưa đến phán đoán là khách hàng nhạy cảm

Vì là hợp đồng có tính nhạy cảm, Công ty đã bố trí Phó Giám đốc kiểm tra đồng thời

Tên Phó Giám đốc kiểm tra đồng thời: _____

PHỤ LỤC 06:

VÍ DỤ MINH HỌA VỀ XÁC LẬP MỨC TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN

Giả sử khách hàng ABC là công ty cổ phần hoạt động trong ngành thép, chuẩn bị bán cổ phần lần đầu ra công chúng và có kế hoạch trong hai năm tới sẽ niêm yết trên sàn giao dịch TP.HCM. Theo đánh giá của KTV đây là khách hàng thuộc khách hàng nhạy cảm. Số liệu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh như sau:

Doanh thu : 3,278,725,580,165 VND.

Giá vốn : 3,174,175,660,598 VND.

Lãi gộp : 104,549,919,567 VND.

LN thuần trước thuế : 24,591,927,445 VND.

Khi tìm hiểu về khách hàng KTV đánh giá lợi nhuận thuần trước thuế là mối quan tâm hàng đầu của công ty do đây là kỳ vọng chính của cổ đông hiện hữu và cổ đông tiềm năng. KTV lựa chọn chỉ tiêu lợi nhuận thuần để tính mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC. Theo chính sách công ty kiểm toán, tỷ lệ này từ 5% - 10% Lợi nhuận thuần trước thuế.

Bảng đánh giá sơ bộ mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC.

BẢNG TÍNH ĐÁNH GIÁ BAN ĐẦU VỀ MỨC TRỌNG YẾU

Khách hàng : ABC

Niên độ : 31/12/2006

Giá trị tính : 24,591,927,445 (Số lợi nhuận thuần trước thuế thu nhập doanh nghiệp)

Tính toán mức trọng yếu (PM):

Min: $24,591,927,445 \times 5\% = 1,230,000,000$ (làm tròn đến hàng triệu)

Max: $24,591,927,445 \times 10\% = 2,459,000,000$

(giá trị tính)

(mức trọng yếu trong giai đoạn lập kế hoạch)

Nhận xét :

Do khách hàng nhạy cảm nên sử dụng mức trọng yếu thấp nhất tức 5% lợi nhuận trước thuế.

Kết luận :

Mức trọng yếu cho toàn bộ BCTC là : 1,230,000,000 VND.

Xác định mức trọng yếu khoản mục.

Sau khi KTV thực hiện ước tính ban đầu về mức trọng yếu. Theo chính sách của công ty, KTV sẽ tiến hành phân bổ mức trọng yếu cho các khoản mục. Tỷ lệ thường sử dụng là từ 50% đến 75% trên mức trọng yếu toàn bộ BCTC. Tỷ lệ lựa chọn tùy thuộc vào xét đoán của KTV.

Sau đó, KTV phải xác định threshold cụ thể là 25% đến 75% mức trọng yếu của khoản mục. Tỷ lệ lựa chọn tùy thuộc vào rủi ro của từng khoản mục và tùy thuộc vào xét đoán của KTV.

Bảng phân bổ mức trọng yếu cho số dư tài khoản.

BẢNG PHÂN BỐ MỨC TRỌNG YẾU CHO SỐ DƯ TÀI KHOẢN

Khách hàng : ABC

Niên độ : 31/12/2006

Do đây là khách hàng nhạy cảm, mức độ trọng yếu kế hoạch cho kiểm toán tỷ lệ 5% trên lợi nhuận thuần trước thuế tương đương 1,230,000,000 VND.

Vậy PM : 1,230,000,000 VND

Mức trọng yếu phân bổ cho khoản mục (TE) được tính 50% PM và threshold là 25% - 50% của TE.

TE=1/2 PM= 615,000,000 VND.

Threshold = 25% x TE = 153,750,000 VND.

Threshold = 50% x TE = 307,500,000 VND.

Ý nghĩa :

- Những khoản mục quan trọng được chọn để kiểm tra 100% có giá trị từ 307,500,000 VND trở lên.
- Cần phải tổng hợp tất cả các lỗi phát hiện trong quá trình kiểm toán có giá trị lớn hơn 153,750,000 VND lên bảng tổng hợp lỗi kiểm toán (SAD).

b) Ở giai đoạn thực hiện kế hoạch kiểm toán

Lấy mẫu kiểm toán cho các thử nghiệm cơ bản cho khoản mục nợ phải thu khách hàng.

Cỡ mẫu = (Giá trị tổng thể / Sai lệch có thể chấp nhận được) x Hệ số đảm bảo

Bảng xác định cỡ mẫu trong thực hiện kiểm toán

BẢNG LẤY MẪU KIỂM TOÁN CHO THỬ NGHIỆM CƠ BẢN

Khách hàng : ABC

Niên độ : 31/12/2006

1. Xác định Hệ số đảm bảo

Rủi ro tiềm tàng (risk profile) : 70%

Rủi ro kiểm soát (control risk) : 60%

Rủi ro kiểm toán (audit risk) : 5%

Rủi ro phát hiện = $RRKT / (RRTT \times RRKS) = 12\%$

==> mức độ đảm bảo là 88% (100%- 12%)

Hệ số đảm bảo là : **2.02** (a)

(xem phụ lục hệ số đảm bảo)

2. Xác định tổng thể :

Trong khoản mục phải thu khách hàng, có 208 phần tử dương, tương đương 387,977,164,081 VND trong đó, bao gồm:

- 8 phần tử có số dư tổng cộng 382,000,000,000VND (giá trị từng phần tử lớn hơn Threshold)
- 200 phần tử có số dư tổng cộng 59,77,164,081 VND (giá trị từng phần tử nhỏ hơn Threshold)

3. Xác định cỡ mẫu :

- Giá trị tổng thể cần chọn mẫu : 59,77,164,081 (b)
- Sai lệch có thể chấp nhận được : 615,000,000 (c)
- Cỡ mẫu : $(b) / (c) \times (a) = 20$ phần tử

Notes: Dùng bảng số ngẫu nhiên để lựa chọn các phần tử của mẫu (xem phụ lục 3)

Ước tính sai sót có thể có và so sánh tổng các sai sót này với đánh giá sơ bộ về mức trọng yếu.

Sai lệch ước tính của mẫu lên tổng thể = sai lệch mẫu x tỷ lệ mẫu so với tổng thể

Bảng tính sai lệch của mẫu lên tổng thể

BẢNG ƯỚC TÍNH SAI LỆCH DỰ TÍNH	
Khách hàng : ABC	
Niên độ : 31/12/2006	
Sai lệch ước tính	
Sai lệch phát hiện	: 9,000,000 VND (sai lệch tại phần tử số 10)
Số phần tử lựa chọn	: 20 phần tử
Tổng thể :	200 phần tử
Tỷ lệ mẫu :	10%
Sai lệch ước tính của mẫu lên tổng thể : 90,000,000 VND (9,000,000 / 0.1)	
Kết luận :	
- Tỷ lệ sai lệch thấp.	
- Kết hợp xem xét với sai lệch trên BCTC.	

c) Ở giai đoạn hoàn tất kiểm toán

KTV xem xét mức trọng yếu khi đánh giá các khác biệt kiểm toán trên cả phương diện định lượng cũng như định tính.

Bảng tổng hợp sai lệch đề nghị điều chỉnh

ĐVT: 1,000 VND

WP REF	DIỄN GIẢI	TÀI SẢN	NỢ PHẢI TRẢ	NGUỒN VỐN	DOANH THU	CHI PHÍ
N10	Nợ chi phí tiền lương Nợ CP thưởng NV Có CP phải trả (Ghi nhận CP tiền lương phải trả T12/06)		36,200			12,000 24,000
F20	Nợ Giá vốn hàng bán Có Hàng tồn kho (Ghi nhận sai giá vốn)	(112,500)				112,500
F22	Nợ Hàng tồn kho Có Phải trả NB (Ghi nhận hàng đang đi đường tại 31/12)	27,450	27,450			
R15	Nợ Phải thu KH Có Doanh thu (Ghi nhận sai niên độ)	9,850			9,850	
	TC	(75,200)	63,650		9,850	148,700

Trường hợp giả sử, khách hàng không đồng ý điều chỉnh bút toán số 2, KTV sẽ tập hợp các sai lệch đã phát hiện và sai lệch ước tính.

Bảng tổng hợp các sai lệch không điều chỉnh

BẢNG TỔNG HỢP SAI LỆCH

1. Định lượng sai lệch so với mức trọng yếu:

Sai lệch ước tính : 90,000,000 VND

Sai lệch đã phát hiện : 112,500,000 VND

Tổng hợp sai lệch chưa điều chỉnh : 202,500,000 VND < 1,230,000,000 (MY), chiếm tỷ lệ 16,5%

2. Vấn đề định tính trong sai lệch đã phát hiện:

- 112,500,000 VND < TE của khoản mục 615,000,000 VND, chiếm tỷ lệ 18,3%.
- Sai lệch này do kế toán kho khi hạch toán ghi nhận nhầm số liệu, không phải gian lận, không phải sai do lỗi hệ thống phần mềm kế toán.
- Sai lệch này không làm thay đổi kết quả của người sử dụng BCTC, nhất là chỉ tiêu lợi nhuận thuần trước thuế.

3. Kết luận :

Ý kiến KTV chính : phát hành báo cáo chấp nhận toàn phần.

PHỤ LỤC 07: CHUẨN MỰC SỐ 320

TÍNH TRỌNG YẾU TRONG KIỂM TOÁN

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc, thủ tục cơ bản và hướng dẫn thể thức áp dụng các nguyên tắc, thủ tục cơ bản liên quan đến trách nhiệm của kiểm toán viên và công ty kiểm toán khi xác định tính trọng yếu trong kiểm toán báo cáo tài chính và mối quan hệ giữa tính trọng yếu với rủi ro kiểm toán.

02. **Khi tiến hành một cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải quan tâm đến tính trọng yếu của thông tin và mối quan hệ của nó với rủi ro kiểm toán.**

03. Chuẩn mực này áp dụng cho kiểm toán báo cáo tài chính và cũng được vận dụng cho kiểm toán thông tin tài chính khác của công ty kiểm toán.

Kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải tuân thủ những quy định của chuẩn mực này trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về chuẩn mực này để phối hợp công việc và xử lý các mối quan hệ liên quan đến việc xác định mức trọng yếu của các thông tin đã được kiểm toán

Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

04. *Trọng yếu*: Là thuật ngữ dùng để thể hiện tầm quan trọng của một thông tin (một số liệu kế toán) trong báo cáo tài chính.

Thông tin được coi là trọng yếu có nghĩa là nếu thiếu thông tin đó hoặc thiếu tính chính xác của thông tin đó sẽ ảnh hưởng đến các quyết định của người sử dụng báo cáo tài chính. Mức trọng yếu tùy thuộc vào tầm quan trọng và tính chất của thông tin hay của sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Mức trọng yếu là một ngưỡng, một điểm chia cắt chứ không phải là nội dung của thông tin cần phải có. Tính trọng yếu của thông tin phải xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính.

NỘI DUNG CỦA CHUẨN MỰC

Tính trọng yếu

05. **Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính là để kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận xem báo cáo tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không.** Việc xác định mức trọng yếu là công việc xét đoán mang tính nghề nghiệp của kiểm toán viên.

06. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được để làm tiêu chuẩn phát hiện ra những sai sót trọng yếu về mặt định lượng. Tuy nhiên, để đánh giá những sai sót được coi là trọng yếu, kiểm toán viên còn phải xem xét cả hai mặt định lượng và định tính của sai sót. Ví dụ: Việc không chấp hành chế độ kế toán hiện hành có thể được coi là sai sót trọng yếu nếu dẫn đến việc trình bày sai các chỉ

tiêu trên báo cáo tài chính làm cho người sử dụng thông tin tài chính hiểu sai bản chất của vấn đề; hoặc trong báo cáo tài chính không thuyết minh những vấn đề có liên quan đến hoạt động không liên tục của doanh nghiệp.

07. Kiểm toán viên cần xét tới khả năng có nhiều sai sót là tương đối nhỏ nhưng tổng hợp lại có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính, như: một sai sót trong thủ tục hạch toán cuối tháng có thể trở thành một sai sót trọng yếu, tiềm tàng nếu như sai sót đó cứ tiếp tục tái diễn vào mỗi tháng.
08. Kiểm toán viên cần xem xét tính trọng yếu trên cả phương diện mức độ sai sót tổng thể của báo cáo tài chính trong mối quan hệ với mức độ sai sót chi tiết của số dư các tài khoản, của các giao dịch và các thông tin trình bày trên báo cáo tài chính. Tính trọng yếu cũng có thể chịu ảnh hưởng của các nhân tố khác như quy định pháp lý hoặc các vấn đề liên quan đến các khoản mục khác nhau của báo cáo tài chính và mối liên hệ giữa các khoản mục đó. Quá trình xem xét có thể phát hiện ra nhiều mức trọng yếu khác nhau tùy theo tính chất của các vấn đề được đặt ra trong báo cáo tài chính được kiểm toán.
09. **Kiểm toán viên phải xác định tính trọng yếu khi:**

- a) **Xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán;**
- b) **Đánh giá ảnh hưởng của những sai sót.**

Mối quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro kiểm toán

10. Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét đến các nhân tố có thể làm phát sinh những sai sót trọng yếu trong báo cáo tài chính. Đánh giá của kiểm toán viên về mức trọng yếu liên quan đến số dư các tài khoản và các loại giao dịch chủ yếu sẽ giúp kiểm toán viên xác định được các khoản mục cần được kiểm tra và quyết định nên áp dụng thủ tục chọn mẫu hay thủ tục phân tích. Việc đánh giá mức trọng yếu liên quan đến số dư các tài khoản và các loại giao dịch chủ yếu sẽ giúp kiểm toán viên lựa chọn được những thủ tục kiểm toán thích hợp và việc kết hợp các thủ tục kiểm toán thích hợp đó với nhau sẽ làm giảm được rủi ro kiểm toán tới mức độ có thể chấp nhận được.
11. Trong cuộc kiểm toán, mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với nhau: mức trọng yếu càng cao thì rủi ro kiểm toán càng thấp và ngược lại. Kiểm toán viên phải cân nhắc đến mối quan hệ này khi xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán một cách thích hợp, như: khi lập kế hoạch kiểm toán, nếu kiểm toán viên xác định mức trọng yếu có thể chấp nhận được là thấp thì rủi ro kiểm toán sẽ tăng lên. Trường hợp này kiểm toán viên có thể:
 - a) Giảm mức độ rủi ro kiểm soát đã được đánh giá bằng cách mở rộng hoặc thực hiện thêm thử nghiệm kiểm soát để chứng minh cho việc giảm rủi ro, kiểm soát; hoặc
 - b) Giảm rủi ro phát hiện bằng cách sửa đổi lại nội dung, lịch trình và phạm vi của những thủ tục kiểm tra chi tiết đã dự kiến.

Trọng yếu và rủi ro kiểm toán trong đánh giá bằng chứng kiểm toán

12. Kết quả đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán của kiểm toán viên ở thời điểm lập kế hoạch kiểm toán ban đầu có thể khác với kết quả đánh giá ở các thời điểm khác nhau trong quá trình kiểm toán. Sự khác nhau này là do sự thay đổi tình hình thực tế hoặc sự thay đổi về sự hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán dựa trên kết quả kiểm toán đã thu thập được như: trường hợp lập kế hoạch kiểm toán trước khi kết thúc năm tài chính, kiểm toán viên đã đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán căn cứ trên dự tính trước kết quả hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Nếu tình hình tài chính thực tế và kết quả hoạt động của doanh nghiệp có sự cách biệt đáng kể so với dự tính, thì việc đánh giá mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán sẽ có thay đổi. Hơn nữa, trong khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên thường ấn định mức trọng yếu có thể chấp nhận được thấp hơn so với mức sử dụng để đánh giá kết quả kiểm toán nhằm tăng khả năng phát hiện sai sót.

Đánh giá ảnh hưởng của sai sót

13. **Khi đánh giá về tính trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải đánh giá xem liệu tổng các sai sót được phát hiện trong quá trình kiểm toán nhưng chưa được sửa chữa có hợp thành một sai sót trọng yếu hay không.**
14. Tổng hợp các sai sót chưa được sửa chữa, gồm:
- a) Sai sót do kiểm toán viên phát hiện trong năm nay, bao gồm cả các sai sót đã được phát hiện trong các năm trước chưa được sửa chữa trong năm kiểm toán;
 - b) Ước tính của kiểm toán viên về những sai sót khác không thể xác định được một cách cụ thể (sai sót dự tính) của báo cáo tài chính trong năm kiểm toán.
15. Kiểm toán viên cần xác định những sai sót chưa được sửa chữa có thể hợp thành sai sót trọng yếu. Nếu kiểm toán viên kết luận tổng hợp những sai sót đó là trọng yếu, thì kiểm toán viên cần có biện pháp để giảm bớt rủi ro kiểm toán bằng cách bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết hoặc yêu cầu Giám đốc đơn vị được kiểm toán điều chỉnh lại báo cáo tài chính.
16. **Trường hợp Giám đốc đơn vị được kiểm toán từ chối điều chỉnh lại báo cáo tài chính, và kết quả thực hiện những thủ tục kiểm toán bổ sung cho phép kiểm toán viên kết luận là tổng hợp các sai sót chưa được sửa chữa là trọng yếu, thì kiểm toán viên cần xem xét, sửa đổi lại báo cáo kiểm toán cho phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 700 – Báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính.**
17. Trường hợp tổng hợp các sai sót đã phát hiện nhưng chưa được sửa chữa xấp xỉ với mức trọng yếu đã được ấn định thì kiểm toán viên phải xem xét khả năng có những sai sót chưa được phát hiện kết hợp với những sai sót đã phát hiện nhưng chưa được sửa chữa có thể tạo thành sai sót trọng yếu hay không. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên cần giảm bớt rủi ro kiểm toán bằng cách bổ sung các thủ tục kiểm toán cần thiết hoặc yêu cầu Giám đốc điều chỉnh lại báo cáo tài chính để sửa chữa những sai sót đã được phát hiện./.

PHỤ LỤC 08:

NHỮNG NỘI DUNG CỤ THỂ KIỂM TOÁN VIÊN PHẢI HIỂU BIẾT VỀ TÌNH HÌNH KINH DOANH CỦA ĐƠN VỊ ĐƯỢC KIỂM TOÁN

A- Hiểu biết chung về nền kinh tế:

- Thực trạng nền kinh tế (Ví dụ: Suy thoái, tăng trưởng kinh tế,...);
- Các tỷ lệ lãi suất và khả năng tài chính của nền kinh tế;
- Mức độ lạm phát và giá trị đơn vị tiền tệ;
- Các chính sách của Chính phủ:
 - + Chính sách tiền tệ ngân hàng (Ví dụ: Mức lãi suất, tỉ giá hối đoái, hạn mức tín dụng,...);
 - + Chính sách tài chính;
 - + Chính sách thuế (Ví dụ: Thuế giá trị gia tăng; thuế xuất nhập khẩu; thuế thu nhập doanh nghiệp,...);
 - + Chính sách khuyến khích đầu tư (Ví dụ: Các chương trình trợ giúp của Chính phủ,...).
- Biến động thị trường chứng khoán và các tỷ lệ đảm bảo an toàn trong hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán;
- Kiểm soát ngoại hối và tỉ giá ngoại tệ.

B- Môi trường và lĩnh vực hoạt động của đơn vị được kiểm toán:

- Các yêu cầu về môi trường và các vấn đề liên quan;
- Thị trường và cạnh tranh;
- Đặc điểm hoạt động kinh doanh (liên tục hay theo thời vụ);
- Các thay đổi trong công nghệ sản xuất, kinh doanh;
- Rủi ro kinh doanh (Ví dụ: Công nghệ cao, thị hiếu của thị trường, cạnh tranh,...);
- Sự thu hẹp hay mở rộng quy mô kinh doanh;
- Các điều kiện bất lợi (Ví dụ: Cung, cầu tăng hoặc giảm, chiến tranh, giá cả,...);
- Các tỷ suất quan trọng và các số liệu thống kê về hoạt động kinh doanh hàng năm;
- Chuẩn mực, chế độ kế toán và các vấn đề liên quan;
- Các quy định pháp luật và các chính sách, chế độ cụ thể có liên quan;
- Các nguồn cung cấp (Ví dụ: Hàng hoá, dịch vụ, lao động,...) và giá cả.

C- Nhân tố nội tại của đơn vị được kiểm toán:

1- Các đặc điểm quan trọng về sở hữu và quản lý

- Hội đồng quản trị:
 - + Số lượng uỷ viên và thành phần;
 - + Uy tín và kinh nghiệm của từng cá nhân;
 - + Tính độc lập đối với Giám đốc và kiểm soát hoạt động của Giám đốc;
 - + Các cuộc họp định kỳ;
 - + Sự tồn tại và phạm vi hoạt động của Ban kiểm soát;
 - + Sự tồn tại và tác động của quy chế hoạt động của đơn vị;
 - + Những thay đổi về các cố vấn chuyên môn (nếu có).
- Giám đốc (người đứng đầu) và bộ máy điều hành:
 - + Thay đổi nhân sự (Ví dụ: Giám đốc, Phó Giám đốc, Kế toán trưởng,...);
 - + Kinh nghiệm và uy tín;
 - + Thu nhập;
 - + Các cán bộ tài chính chủ chốt và vị trí của họ trong đơn vị;

- + Kế toán trưởng và nhân viên kế toán;
 - + Các chế độ khuyến khích vật chất, khen thưởng, kỷ luật;
 - + Sử dụng các ước tính kế toán và dự toán;
 - + Phân cấp quyền hạn và trách nhiệm trong bộ máy điều hành;
 - + áp lực đối với Giám đốc (hoặc người đứng đầu);
 - + Các hệ thống thông tin quản lý.
- Loại hình doanh nghiệp (Ví dụ: Nhà nước, tập thể, tư nhân, cổ phần, trách nhiệm hữu hạn, doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài...);
 - Lĩnh vực, phạm vi và đối tượng được phép kinh doanh;
 - Thời hạn được phép hoạt động;
 - Các chủ sở hữu vốn và các bên liên quan (Ví dụ: Trong nước, ngoài nước, uy tín và kinh nghiệm,.. ..);
 - Cơ cấu vốn (những thay đổi gần đây hay dự kiến trong tương lai,.. ..);
 - Sơ đồ tổ chức bộ máy sản xuất, kinh doanh;
 - Phạm vi hoạt động;
 - Cơ sở sản xuất, kinh doanh chính và các chi nhánh, đại lý;
 - Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý;
 - Các mục tiêu quản lý và kế hoạch chiến lược;
 - Thu hẹp hay mở rộng hoạt động kinh doanh (đã lên kế hoạch hay đã thực hiện gần đây);
 - Các nguồn và biện pháp tài chính;
 - Chức năng và chất lượng hoạt động của bộ phận kiểm toán nội bộ (nếu có);
 - Quan niệm và thái độ của Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ;
 - Công ty kiểm toán và kiểm toán viên các năm trước.

2- Tình hình kinh doanh của đơn vị

(Sản phẩm, thị trường, các nhà cung cấp, chi phí, các hoạt động nghiệp vụ)

- Đặc điểm và qui mô hoạt động sản xuất, kinh doanh;
- Các điều kiện sản xuất, kho bãi, văn phòng;
- Các vấn đề về nhân lực (Ví dụ: Số lượng, chất lượng lao động, sự phân bố nhân lực, nguồn cung cấp, mức lương, quy chế nhân viên, thoả ước lao động tập thể và công đoàn, việc thực hiện chế độ hưu trí và quy định của Chính phủ về lao động,...);
- Sản phẩm, dịch vụ và thị trường (Ví dụ: Các khách hàng và hợp đồng chính, các điều khoản về thanh toán, tỷ lệ lợi nhuận gộp, phân thị trường chiếm lĩnh, các đối thủ cạnh tranh, xuất khẩu, các chính sách giá cả, danh tiếng các mặt hàng, bảo hành, đơn đặt hàng, xu hướng, chiến lược và mục tiêu tiếp thị, quy trình sản xuất,...);
- Các nhà cung cấp hàng hoá và dịch vụ quan trọng (Ví dụ: Các hợp đồng dài hạn, mức độ ổn định của nhà cung cấp, các điều kiện thanh toán, các hình thức nhập khẩu, các hình thức cung ứng,...);
- Hàng tồn kho (Ví dụ: Địa điểm, số lượng, chất lượng, quy cách,...);
- Lợi thế thương mại, quyền sử dụng nhãn hiệu, bằng phát minh sáng chế...;
- Các khoản chi phí quan trọng;
- Nghiên cứu và phát triển;
- Các tài sản, công nợ, nghiệp vụ bằng ngoại tệ và các nghiệp vụ bảo hiểm rủi ro hối đoái;
- Luật pháp và các quy định có ảnh hưởng lớn đến đơn vị được kiểm toán;
- Các hệ thống thông tin quản lý (Tình trạng hiện tại, dự kiến thay đổi,.. ..);
- Cơ cấu nợ vay, các điều khoản thu hẹp và giới hạn nợ.

3- Khả năng tài chính

(Các nhân tố liên quan đến tình hình tài chính và khả năng sinh lợi của đơn vị được kiểm toán)

- Các tỷ suất quan trọng và số liệu thống kê về hoạt động kinh doanh;
- Xu hướng biến động của kết quả tài chính.

4- Môi trường lập báo cáo

(Các tác động khách quan có ảnh hưởng đến Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị trong việc lập các báo cáo tài chính)

5- Yếu tố luật pháp

- Môi trường và các quy định pháp luật;
- Các chính sách tài chính và chính sách thuế;
- Các yêu cầu đối với báo cáo kiểm toán;
- Những người sử dụng báo cáo tài chính./.

PHỤ LỤC 09:

CÔNG TY LÀ THÀNH VIÊN CỦA CÁC HÃNG KIỂM TOÁN QUỐC TẾ

(Tính đến 31/3/2007)

TT	Số hiệu	Công ty	Hãng kiểm toán quốc tế
1	001	Công ty Kiểm toán Việt Nam TNHH (VACO)	Deloitte Touche Tohmatsu
2	002	Công ty Dịch vụ Tư vấn TCKT và KT (AASC)	INPACT International
3	005	Công ty Kiểm toán và Dịch vụ Tin học (AISC)	INPACT Asia Pacific
4	008	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn (A & C)	HLB International
5	009	Công ty Cổ phần Kiểm toán và TV TCKT(AFC)	BDO International
6	013	Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán Thủy Chung	Morison International
7	016	Công ty Kiểm toán và Kế toán Hà Nội - CPA HANOI	Alliance of Inter-continental accountants
8	021	Công ty TNHH Kiểm toán M & H	Jeffrey Henry International
9	025	Công ty TNHH Quản trị Tiên Phong	ASNAF
10	026	Công ty TNHH Kiểm toán DTL	Horwarth International
11	051	Công ty TNHH Kiểm toán U & I	Baker Tilly International
12	068	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn ACPA	Nexia International
13	074	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn STT	RSM International
14	112	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn UHY	UHY International

PHỤ LỤC 10:

DANH SÁCH CÁC HÃNG KIỂM TOÁN CÓ DOANH THU CAO NHẤT NĂM 2006

10 Hãng có doanh thu cao nhất thế giới

TT	Tên Hãng Kiểm toán	Doanh thu (tỷ USD)	Tốc độ tăng doanh thu (%)
1	PWC	21,986	9
2	Deloitte	20,000	10
3	Ernst & Young	18,400	9
4	KPMG International	16,880	8
5	BDO International	3,911	17
6	Grant Thornton	2,800	12
7	RSM International	2,758	10
8	Baker Tilly International	2,301	9
9	Horwath International	2,188	9
10	Moore Rowland International	2,144	8

10 Hãng có doanh thu cao nhất tại thị trường Việt Nam

TT	Tên Công ty Kiểm toán	Doanh thu (triệu VND)	Tốc độ tăng doanh thu (%)
1	Công ty TNHH Price Waterhouser Coopers VN (PWC)	172,528	72
2	Công ty TNHH Ernst & Young Việt Nam (E&Y)	137,638	31
3	Công ty TNHH KPMG Việt Nam	133,586	44
4	Công ty Kiểm toán Việt Nam TNHH (VACO)	81,599	26
5	Công ty Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán (AASC)	59,916	39
6	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn (A&C)	42,630	52
7	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán (AFC)	21,828	15
8	Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam (G.T)	19,004	55
9	Công ty Kiểm toán và Dịch vụ Tin học (AISC)	18,229	23
10	Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá Việt Nam (VAE)	15,100	19

PHỤ LỤC 11 : TÌNH HÌNH NHÂN VIÊN KIỂM TOÁN

(Tính đến ngày 31/3/2007 có 88 công ty nộp báo cáo)

Chỉ tiêu	Năm 2006		Năm 2005	
	Số người	Tỷ lệ	Số người	Tỷ lệ
I. Tổng số nhân viên đến 31/12/2006	4,410	100.0%	3,897	100%
Trong đó:				
1. Nhân viên chuyên nghiệp	3,325	75.4%	3,091	79%
Trong đó:				
1.1. Số người có chứng chỉ kiểm toán viên	888	26.7%	870	28%
Trong đó:				
1.1.1. Số người vừa có chứng chỉ KTV Việt Nam, vừa có chứng chỉ KTV nước ngoài:	11	1.2%	57	7%
- Người Việt Nam	10	90.0%	40	70%
- Người nước ngoài	1	10.0%	17	30%
1.1.2. Số người có chứng chỉ KTV Việt Nam:	780	87.8%	749	88%
- Người Việt Nam	759	97.3%	710	98%
- Người nước ngoài	21	2.8%	9	2%
1.1.3. Số người có chứng chỉ KTV nước ngoài:	97	10.9%	34	5%
- Người Việt Nam	59	60.8%	16	47%
- Người nước ngoài	38	64.4%	18	53%
1.2. Số người chưa có chứng chỉ kiểm toán viên	2,438	73.3%	2,221	72%
2. Nhân viên khác:	1,085	24.6%	806	21%
II. Số người là hội viên VACPA đến 31/12/2006	498		397	

PHỤ LỤC 12:**BÓN CHỈ TIÊU HOẠT ĐỘNG CHỦ YẾU CỦA CÁC CÔNG TY NĂM 2006***(Tính đến ngày 03/4/2007 có 88 công ty nộp báo cáo)*

Số TT	Số hiệu	Công ty	Tên viết tắt	Tổng số nhân viên	Tổng số KTV	Tổng doanh thu (Triệu đồng)	Số lượng khách hàng
1	2	3	4	5	6	7	8
1	1	Công ty Kiểm toán Việt Nam TNHH	VACO	367	92	81,599.00	760
2	2	Công ty Dịch vụ Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán	AASC	291	107	59,916.00	1249
3	3	Công ty Tư vấn Luật và Kiểm toán Hoàng Gia – SCCT (TNHH)	SCCT	26	5	1,003.00	75
4	4	Công ty TNHH Ernst & Young Việt Nam (E&Y)	E&Y	252	31	137,638.00	609
5	5	Công ty Kiểm toán và Dịch vụ Tin học (AISC)	AISC	154	24	18,229.00	724
6	6	Công ty TNHH Price Waterhouse Coopers Việt Nam	PwC	281	44	172,527.84	975
7	7	Công ty TNHH KPMG Việt Nam	KPMG	322	74	133,586.00	762
8	8	Công ty Cổ phần Kiểm toán và Tư vấn (A&C)	A&C	289	77	42,630.00	1234
9	9	Công ty Cổ phần Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán (AFC)	AFC	212	35	21,828.00	820
10	10	Công ty Kiểm toán và Kế toán	AAC	53	14	6,201.00	318
11	12	Công ty Dịch vụ Kế toán và Kiểm toán Hạ Long	HAACO	14	4	450.00	50
12	13	Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tư vấn TCKT Thủy Chung	Thủy Chung	30	5	1,800.00	71
13	14	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn Kế toán BHP	BHP	35	5	3,000.00	267
14	16	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán Hà Nội (CPA-HN)	CPA-HN	65	14	8,500.00	305
15	17	Công ty TNHH Grant Thornton Việt Nam (G.T)	G.T	65	11	19,004.00	

16	18	Công ty TNHH Kiểm toán AS	AS	21	7	3,035.00	204
17	20	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán HP	HP	27	3	1,200.00	40
18	21	Công ty TNHH Kiểm toán M&H	M&H	19	9	7,360.69	68
19	22	Công ty TNHH Kế toán Kiểm toán và Tư vấn Việt Nam	AACC	55	3	15,904.00	120
20	23	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn Kế toán Bắc Đẩu	PACO	45	4	3,457.66	200
21	24	Công ty TNHH Kiểm toán Quốc tế Á Châu (AIA)	AIA	30	4	3,005.00	100
22	25	Công ty TNHH Quản trị Tiên Phong	Pioneer	<i>Không nộp báo cáo</i>			
23	26	Công ty TNHH Kiểm toán DTL	DTL	68	16	8,439.00	248
24	27	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn An Việt	Anviet	11	3	839.00	22
25	28	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán Hồng Đức	HD	50	5	1,121.46	58
26	29	Công ty TNHH Kiểm toán và Tin học Sài Gòn	THSG	16	6	852.00	30
27	31	Công ty TNHH Kiểm toán Quốc tế Việt Nam (VIA)	VIA	29	5	3,500.00	84
28	32	Công ty TNHH Kế toán Kiểm toán và Tin học Kiến Hưng	Kiến Hưng	32	5	1,947.00	77
29	33	Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Độc Lập (IAC)	IAC	14	3	780.00	61
30	34	Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá Việt Nam (VAE., JSC)	VAE	102	14	15,100.00	478
31	35	Công ty TNHH Mê Kông	Mekong	26	5	2,446.00	7
32	36	Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Việt Nam (ATIC Vietnam)	ATIC Vietnam	22	3	2,250.00	72
33	37	Công ty Cổ phần Kiểm toán - Tư vấn Đất Việt	VietLand	40	6	2,651.00	482
34	38	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Quản lý (ICA)	ICA	17	5	818.00	13
35	39	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán Thanh Đức	TD	13	3	557.01	29
36	40	Công ty TNHH Hoàng & Thăng	H&T	30	3	1,200.00	50

37	41	Công ty TNHH Kiểm toán, Kế toán và Dịch vụ Tài chính Việt Nam	VINA UDI	20	3	800.00	66
38	42	Công ty TNHH Tư vấn và Kiểm toán (CA&A)	CA&A	22	6	2,637.00	94
39	43	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Việt Nam (VNAudit)	VNAudit	42	3	2,101.30	122
40	44	Công ty TNHH Quản lý - Kiểm toán Tư vấn (MAAC)	MAAC	22	5	1,640.64	80
41	45	Công ty Cổ phần Kiểm toán và Tư vấn Thăng Long	T.TL	46	8	5,246.33	146
42	46	Công ty Cổ phần Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Ánh Sáng Á Châu (AFCC)	AFCC	12	5	1,577.30	50
43	47	Công ty TNHH Kiểm toán - Tư vấn Thuế ATC	ATC	34	4	5,367.20	151
44	48	Công ty TNHH Kiểm toán - Tư vấn Tài chính D.N.P	D.N.P	18	6	1,385.00	28
45	49	Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Phần mềm TDK	TDK	60	3	2,416.00	154
46	51	Công ty TNHH Kiểm toán U&I	U&I	35	4	2,907.00	120
47	52	Công ty TNHH Kiểm toán ABB Việt Nam	ABB	12	3	876.67	
48	54	Công ty TNHH Hằng Minh	Hằng Minh	<i>Không nộp báo cáo</i>			
49	55	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán Việt Nam (VAAC)	VAAC	25	5	4,770.00	111
50	56	Công ty Cổ phần VAI (Vietnam Auditing and Informatic)	VAI	<i>Không nộp báo cáo</i>			
51	57	Công ty TNHH Kế toán Kiểm toán và Tư vấn Sài Minh	Sài Minh	20	4	792.60	55
52	58	Công ty TNHH Tư vấn - Kiểm toán S&S	S&S	42	6	4,515.49	124
53	61	Công ty TNHH Kiểm toán và kế toán độc lập Việt Nam (AQN)	AQN	20	5	1,510.00	55
54	62	Công ty TNHH Tư vấn - Kiểm toán Trung Tín Đức	T.A.C	28	5	1,632.00	17
55	64	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán A.P.B	A.P.B	8	3	173.00	13
56	65	Công ty TNHH Tư vấn và Kiểm toán Gia Cát	Gia Cát	<i>Không nộp báo cáo</i>			
57	66	Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Xây dựng Việt Nam (CIMEICO)	CIMEICO	35	5	5,425.24	181

58	68	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn ACPA	ACPA	41	6	5,528.00	79
59	69	Công ty TNHH Tư vấn Kế toán Tài chính - Thuế Kiểm toán COM.PT	COM.PT	<i>Không nộp báo cáo</i>			
60	70	Công ty TNHH Kiểm toán Mỹ	A.A	<i>Không nộp báo cáo</i>			
61	71	Công ty Cổ phần Kiểm toán và Tư vấn Chuẩn Việt	Viet values	68	6	4,027.00	190
62	72	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Quốc tế (IFC)	IFC	44	4	4,531.01	81
63	73	Công ty Cổ phần Kiểm toán Quốc tế Đức - Anh (FADA J.S.C)	FADA	15	3	693.00	77
64	74	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn STT	STT	25	5	5,381.00	118
65	75	Công ty Hợp danh Kiểm toán Việt Nam (CPA-VN)	CPA-VN	80	9	6,745.00	202
66	76	Công ty Cổ phần Kiểm toán Thăng Long	TL	45	8	5,700.00	113
67	77	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán SGN	SGN	14	4	3,286.50	103
68	78	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Kế toán An Phát (APS)	APS	24	4	1,847.90	79
69	79	Công ty Hợp danh Kiểm toán Tâm Việt	Tâm Việt	21	8	2,440.00	102
70	80	Công ty Hợp danh Kiểm toán Trí Tuệ	SMART	<i>Không nộp báo cáo</i>			
71	81	Công ty Hợp danh Kiểm toán Hà Nội (HANOIAC)	HANOIAC	18	4	1,686.00	65
72	82	Công ty Hợp danh Dịch vụ Kiểm toán Kế toán - Tư vấn Thái Dương (SAASC)	SAASC	<i>Không nộp báo cáo</i>			
73	83	Công ty TNHH Kiểm toán Tài chính Đầu tư Việt Nam (VAFICO)	VAFICO	<i>Không nộp báo cáo</i>			
74	84	Công ty TNHH Kiểm toán - Tư vấn Định giá ACC - VIET NAM	ACC - VIET NAM	26	3	1,198.00	47
75	85	Công ty Hợp danh Kiểm toán Hợp Nhất Phương Đông (E-J AUDITING CO)	E-J AUDITING CO	16	3	1,292.00	63
76	86	Công ty TNHH Kiểm toán độc lập Quốc gia Việt Nam (VNFC AUDIT)	VNFC AUDIT	43	8	12,500.00	238

77	87	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Việt Nam (VFA)	VFA	28	4	1,432.00	75
78	88	Công ty Hợp danh Kiểm toán Việt Nhất	KTVN			1,115.70	
79	89	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính (ACA Group)	ACA Group	20	6	759.15	21
80	90	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Định giá Việt Nam (A&A)	A&A	<i>Không nộp báo cáo</i>			
81	91	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn DCPA	DCPA	21	3	1,151.34	19
82	92	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Kế toán Việt Nam (VAFC)	VAFC	19	4	1,000.00	34
83	93	Công ty TNHH Kiểm toán Hồng Hà (HH)	H.H	15	3	1,476.00	35
84	94	Công ty TNHH Tư vấn Chuyên nghiệp	Chuyên Nghiệp	10	4	250.00	9
85	95	Công ty TNHH Kiểm toán Đức Anh	DAACO	15	3	872.05	65
86	96	Công ty Cổ phần Kiểm toán Miền Trung	CENACO	9	3	400.00	
		Các công ty thành lập năm 2006 và 2007					
87	97	Công ty TNHH Kiểm toán và Đầu tư TC Nam Việt(VIET AUDITORS)	VIET AUDITORS	19	4	417.83	24
88	98	Công ty TNHH Kiểm toán Hùng Vương	HVAC	45	4	1,000.00	34
89	99	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn Đệ Nhất (FAC)	FAC	15	4	237.24	32
90	100	Công ty TNHH Kiểm toán, Tư vấn Tài chính và Đầu tư Việt Nam (AFIV)	AFIV	23	4	1,337.00	61
91	101	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính Việt Nam (FACOM)	FACOM				
92	102	Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Thủ Đô	CACC				
93	103	Công ty TNHH Kiểm toán Độc lập Quốc gia Việt Nam (VNIA)	VNIA				
94	104	Công ty Hợp danh Kiểm toán Quang Minh (QMC)	QMC				
95	105	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Thuế A.T.A.X	A.T.A.X				

96	106	Công ty TNHH Tài chính và Kiểm toán Việt Nam (ACVIETNAM)	ACVIETNAM	6	3	200.00	10
97	107	Công ty TNHH Kiểm toán Sao Việt (SV)	SV				
98	108	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Tài chính A.F.C.C	A.F.C.C	7	5	62.73	3
99	109	Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Nam Việt (NCA)	NCA				
100	110	Công ty TNHH Tư vấn Kiểm toán Vạn An	VACA				
101	111	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Đầu tư Tài chính Châu Á (FADA)	FADACO	20	4	200.85	19
102	112	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán và Tư vấn UHY	UHY				
103	113	Công ty TNHH Kiểm toán Tư vấn Sao Mai					
104	114	Công ty TNHH Kiểm toán Thanh Hóa	THA	8	3	70.78	22
105	115	Công ty TNHH Kiểm toán Việt Âu	VIETAU	25	3	42.00	10
106	116	Công ty TNHH Tư vấn Đầu tư Tài chính và Kiểm toán KTV (KTV)	KTV				
107	117	Công ty TNHH Kiểm toán Phương Đông	Phuong Đông	23	6	88.00	4
108	118	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Phan Dũng (PDAC)	(PDAC)	13	4	86.43	3
109	119	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Doanh nghiệp KTC (KTC)	KTC				
110	120	Công ty TNHH Kiểm toán Đông Dương (I.A)	I.A				
111	121	Công ty TNHH Kiểm toán Âu Lạc	Âu Lạc				
112	122	Công ty TNHH VNC Kiểm toán	VNC				
113	123	Công ty TNHH Tư vấn và Kiểm toán	VNSC	9	4	0.00	
114	124	Công ty TNHH Kiểm toán Thế Giới Mới	NWA				
115	125	Công ty Hợp danh Kiểm toán và Tư vấn Nam Việt	NVAC				
116	126	Công ty TNHH Tư vấn Kế toán và Kiểm toán Việt Nam	AVA				

117	127	Công ty TNHH Kiểm toán Vũng Tàu	VAC				
118	128	Công ty TNHH Dịch vụ Kiểm toán Thanh Minh Nhật	Thanh Minh Nhật				
119	129	Công ty TNHH Dịch vụ Tài chính - Kế toán và Kiểm toán 3T	A3T				
120	130	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn TKT	TKTA				
121	131	Công ty TNHH Kiểm toán Vũ Hồng	VuHong				
122	132	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Việt Dương	VDA				
123	133	Công ty TNHH Kiểm toán ASC	ASC				
124	134	Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn Hà Nội	HANCO				
125	135	Công ty TNHH Tư vấn Tài chính kế toán và kiểm toán Việt Nam	AAFC				
126	136	Công ty TNHH Kiểm toán quốc tế PNT	PNT				