

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TỔNG KẾT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

**NHỮNG ẢNH HƯỞNG CỦA CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM ĐẾN
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP
NHÀ NƯỚC VÀ YÊU CẦU HOÀN THIỆN NỘI DUNG QUY TRÌNH
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DNNN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
NGUYỄN MINH GIANG**

HÀ NỘI - 2003

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Kiểm toán nhà nước là cơ quan kiểm tra tài chính công của Nhà nước ta, là công cụ quản lý vĩ mô của nhà nước, có vai trò quan trọng trong việc thực hiện chức năng kiểm tra, kiểm soát việc chi tiêu Ngân sách, tăng cường việc sử dụng hợp lý, đúng mục đích, tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực tài chính, tài nguyên công sản quốc gia tại các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế có sử dụng NSNN.

Để thực hiện nhiệm vụ trên, sau khi tổng kết 5 năm xây dựng và phát triển của Kiểm toán nhà nước, dựa vào các đề tài khoa học đã được nghiệm thu, Kiểm toán nhà nước đã soạn thảo và ban hành các quy trình kiểm toán chuyên ngành mang tính quy phạm bắt buộc liên quan đến các nguyên tắc, chuẩn mực và công nghệ kiểm toán, trong đó có Quy trình kiểm toán DNNN- Là cơ sở pháp lý cho hoạt động kiểm toán DNNN, trợ giúp KTV nhà nước những điểm tựa tin cậy trong hoạt động kiểm toán.

Sau 3 năm áp dụng quy trình kiểm toán DNNN, quy trình đã phát huy tác dụng và đi vào thực tế hoạt động của các cuộc kiểm toán mà Kiểm toán DNNN thực hiện. Trong quá trình cải cách hệ thống kế toán Việt Nam, để kế toán Việt Nam dần hội nhập với kế toán quốc tế. Bộ Tài chính đã và đang ban hành các CMKT của Hệ thống Chuẩn mực Kế toán Việt Nam để áp dụng thống nhất trong cả nước. Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) CMKT Việt Nam (đợt 1) và Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) CMKT Việt Nam (đợt 2). Việc ban hành các CMKT đã có ảnh hưởng nhiều đến kiểm toán báo cáo tài chính DNNN, đòi hỏi cần phải bổ sung và hoàn thiện nội dung quy trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN của Kiểm toán Nhà nước cho phù hợp với CMKT Việt Nam. Xuất phát từ yêu cầu nói trên, đề tài "**Những ảnh hưởng của chuẩn mực kế toán**

Việt Nam đến kiểm toán báo cáo tài chính Doanh nghiệp Nhà nước và yêu cầu hoàn thiện nội dung Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính Doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước hiện nay " nhằm đưa ra những giải pháp hoàn thiện và phát huy hiệu quả của quy trình trong hoạt động kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận và thực trạng CMKT Việt Nam, Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính của DNNN do Kiểm toán Nhà nước thực hiện, đề tài cần đạt được các mục tiêu sau:

- Xác định những ảnh hưởng của CMKT Việt Nam đến kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN do Kiểm toán Nhà nước thực hiện.
- Đề xuất các giải pháp hoàn thiện nội dung của Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN do Kiểm toán Nhà nước thực hiện.

3. Đối tượng nghiên cứu

Nhằm đạt được các mục tiêu trên của đề tài, xác định đối tượng nghiên cứu gồm 2 nhóm vấn đề chính sau:

- Nghiên cứu CMKT Việt Nam để rút ra những nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN .
- Nghiên cứu nội dung quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính DNNN của Kiểm toán Nhà nước và sự tác động của CMKT Việt Nam để đưa ra những yêu cầu và giải pháp nhằm hoàn thiện nó.

4. Phạm vi nghiên cứu

Nghiên cứu về lý luận và thực tiễn của các CMKT Việt Nam (đã ban hành) ảnh hưởng đến nội dung kiểm toán báo cáo tài chính DNNN do KTNN thực hiện.

5. Phương pháp nghiên cứu

Ngoài các phương pháp cơ bản chung trong nghiên cứu, đề tài chú trọng sử dụng các phương pháp: phương pháp hệ thống, phương pháp phân tích, tổng hợp và phương pháp so sánh.

6. Nội dung nghiên cứu

Đề tài được kết cấu thành 2 chương (ngoài phần mở đầu và kết luận):

Chương 1: Những vấn đề về lý luận và sự ảnh hưởng của Chuẩn mực kế toán Việt Nam đến kiểm toán báo cáo tài chính của doanh nghiệp Nhà nước do Kiểm toán Nhà nước thực hiện.

Chương 2: Những giải pháp để hoàn thiện nội dung của Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước.

CHƯƠNG 1

NHỮNG VẤN ĐỀ VỀ LÝ LUẬN VÀ SỰ ẢNH HƯỞNG CỦA CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM ĐẾN KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN

1.1- Những vấn đề về lý luận của chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán và qui trình kiểm toán báo cáo tài chính

1.1.1- Chuẩn mực kế toán Việt Nam

1.1.1.1- Khái niệm:

CMKT Việt Nam là các nguyên tắc cơ bản và các qui định có tính mục thước về phương pháp hạch toán, đánh giá, thuyết minh và trình bày thông tin số liệu về lĩnh vực kế toán được áp dụng để hạch toán và lập báo cáo tài chính đảm bảo hoàn toàn trung thực và khách quan về tình trạng và HĐTC của đơn vị.

Chuẩn mực đảm bảo tính thống nhất trong việc đánh giá tài sản, trình bày thông tin kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Các giao dịch kinh tế, tài sản, nguồn vốn của doanh nghiệp được đánh giá xử lý và trình bày theo những nguyên tắc kế toán phổ biến được chấp nhận trong CMKT sẽ đảm bảo tính thống nhất trong việc đánh giá thực trạng tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, đảm bảo sự công bằng và lợi ích cho các bên liên quan.

Sự thống nhất trong cách đánh giá, trình bày trong các khoản mục sẽ cung cấp thông tin có thể so sánh được tình hình tài chính của một doanh nghiệp giữa các giai đoạn với nhau, giữa những doanh nghiệp khác nhau, đồng thời cũng tạo điều kiện thuận lợi cho việc tổng hợp các chỉ tiêu kinh tế tài chính phục vụ cho việc quản lý vĩ mô của nhà nước.

CMKT sẽ đảm bảo độ tin cậy và sự an tâm cho những người sử dụng thông tin kế toán. Thông tin kế toán cung cấp không chỉ quan trọng đối với Nhà nước, đối với doanh nghiệp và còn cần thiết đối với mọi đối tượng có quan hệ kinh tế

đối với doanh nghiệp. CMKT đưa ra các nguyên tắc đánh giá, những khuôn mẫu về phương pháp kế toán để thiết lập báo cáo tài chính hợp lý và có căn cứ khoa học. Và như vậy, người sử dụng thông tin có thể tin tưởng và đưa ra các quyết định liên quan đến việc mua bán, đầu tư, cho vay hoặc thực thi trách nhiệm giám sát, quản lý.

CMKT tạo điều kiện thuận lợi cho cán bộ kế toán thực hiện công tác kế toán một cách thuận tiện và có căn cứ phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp trong môi trường pháp lý chung. Mặt khác, tạo điều kiện thuận lợi cho công tác đào tạo, huấn luyện cán bộ kế toán trong phạm vi từng quốc gia, cũng như trong khu vực hoặc trên thế giới.

1.1.1.2- Vai trò, ý nghĩa và tác dụng của chuẩn mực kế toán Việt Nam

* Vai trò của CMKT Việt Nam:

- Việc xây dựng và công bố các CMKT là một như cầu tất yếu của sự phát triển hoạt động kế toán, kiểm toán. Điều đó xuất phát từ nhu cầu của những người sử dụng thông tin kế toán và xu hướng phát triển của nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

Đối với những người làm kế toán, kiểm toán, CMKT giúp họ hiểu trách nhiệm và tự đánh giá công việc kế toán theo qui định của chuẩn mực, vì chuẩn mực là thước đo công việc và con người làm kế toán.

Đối với các đối tượng sử dụng thông tin kế toán, chuẩn mực giúp họ nhận biết và đánh giá tính trung thực, khách quan của thông tin.

Đối với quản lý Nhà nước, chuẩn mực là một trong những cơ sở để kiểm tra, kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của kế toán và những người có liên quan.

Hơn nữa, xu hướng kế toán, kiểm toán trở thành nghề nghiệp được xã hội thừa nhận thì sự cần thiết phải có chuẩn mực để kiểm tra, hướng dẫn là sự tất yếu.

- Với chính sách mở cửa của nền kinh tế Việt Nam, để có thể hội nhập nhanh chóng với các nước trong khu vực và trên thế giới, chúng ta phải tạo ra được sự ổn định trong môi trường kinh tế, lành mạnh hoá các quan hệ và HĐTC.

Khi đó, đòi hỏi chính sách kế toán, tài chính, thuế một mặt phải thừa nhận các nguyên tắc, chuẩn mực phổ biến trên thế giới, mặt khác phải được thể hiện ngay trong các nguyên tắc và CMKT phù hợp của Việt Nam.

- Việc công bố các CMKT để từng bước tạo ra ngôn ngữ kế toán chung, thúc đẩy hợp tác kinh tế, hợp tác về nghiên cứu, đào tạo kế toán, kiểm toán với các nước, góp phần nâng cao vị thế kế toán, kiểm toán Việt Nam.

* Ý nghĩa, tác dụng của CMKT Việt Nam:

- CMKT là những qui định mang tính chất pháp lý. Ở nước ta, CMKT được xây dựng và ban hành với tính chất là những qui định pháp lý bắt buộc, bảo đảm sự thống nhất trong việc thực hiện và kiểm tra, kiểm soát kế toán các đơn vị.

- CMKT là những qui định mang tính mục thước. Đó là những nguyên tắc cơ bản của kế toán, những giải thích, hướng dẫn về quy trình nghiệp vụ, phương pháp hạch toán và nguyên tắc chỉ đạo công việc kế toán.

- CMKT liên quan đến nhiều chính sách tài chính, chính sách thuế. Những qui định chung về tài chính, thuế cũng được đưa vào CMKT.

- CMKT thể hiện cụ thể khuôn mẫu các vấn đề liên quan đến việc thu nhận, xử lý, trình bày và cung cấp thông tin kế toán.

- Mục đích của CMKT là nâng cao tính so sánh và tính nhất quán dựa trên thông lệ kế toán chung.

CMKT không thể đề cập chi tiết hết mọi khía cạnh trong mọi giao dịch. Các chuẩn mực tạo điều kiện cho kế toán viên có thể vận dụng sự xét đoán của mình.

Bộ Tài chính - Cơ quan quản lý Nhà nước về Tài chính - Kế toán Việt Nam đã ban hành dần các CMKT của Hệ thống Chuẩn mực Kế toán Việt Nam để áp dụng thống nhất trong cả nước. Đến nay, Bộ Tài chính đã ban hành được 10 chuẩn mực tại Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 về việc ban hành và công bố bốn (04) CMKT Việt Nam (đợt 1) và Quyết định số

165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 về việc ban hành và công bố sáu (06) CMKT Việt Nam (đợt 2).

1.1.2- Chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

1.1.2.1- Bản chất của kiểm toán

Kiểm toán là quá trình mà theo đó một cá nhân độc lập, có thẩm quyền thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin số lượng có liên quan đến một tổ chức kinh tế cụ thể nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa các thông tin số lượng đó với các chuẩn mực đã được xây dựng.

Từ định nghĩa nêu trên, một số từ và cụm từ có thể được phân tích như sau:

Thông tin số lượng và các chuẩn mực đã được xây dựng

Để tiến hành một cuộc kiểm toán thì cần có thông tin theo mẫu có thể kiểm tra được và một số chuẩn mực để theo đó KTV có thể đánh giá được thông tin.

Thông tin số lượng có thể có và dưới nhiều hình thức, Những thông tin như các báo cáo tài chính của một công ty, lượng thời gian mà một công nhân có thể hoàn thành nhiệm vụ được giao, tổng chi phí theo một hợp đồng xây dựng của Nhà nước và bản kê khai thuế thu nhập cá nhân có thể tiến hành kiểm toán được.

Chuẩn mực để đánh giá được thông tin số lượng cũng có thể thay đổi đáng kể. Ví dụ, khi kiểm toán hoá đơn của người bán hàng về việc mua nguyên liệu, cần xác định xem nguyên liệu nhận được có đúng như số lượng và đặc điểm ghi trên hoá đơn hay không, hay nguyên liệu có đúng như chủng loại theo nhu cầu sản xuất của công ty hay không, hoặc giá tính có đúng như hợp đồng hay không? Các chuẩn mực được chọn sẽ phụ thuộc vào mục tiêu của cuộc kiểm toán.

Tổ chức kinh tế

Bất cứ lúc nào tiến hành một cuộc kiểm toán, phạm vi trách nhiệm của KTV phải được xác định rõ ràng. Trước hết xác định rõ tổ chức kinh tế và thời gian. Trong hầu hết các trường hợp, tổ chức kinh tế cũng là một tổ chức pháp nhân, ví dụ như một tổng công ty nhà nước, một DNNN hay một đơn vị sự nghiệp có thu... Tuy vậy, một số trường hợp, tổ chức được xác định là một phân

xưởng, một cửa hàng thậm chí một cá nhân. Kỳ thời gian tiến hành một cuộc kiểm toán thường là một quý, một năm và trong một số trường hợp là thời gian tồn tại của tổ chức đó.

Thu thập và đánh giá bằng chứng

Bằng chứng được định nghĩa là mọi thông tin mà KTV đã sử dụng để xác định xem thông tin số lượng đang được kiểm toán có được trình bày phù hợp với các chuẩn mực đã được xây dựng hay không. Bằng chứng có rất nhiều hình thức, gồm cả lời giải trình của đối tượng được kiểm toán, chứng từ viết tay của đối tượng bên ngoài và nhận xét của KTV. Việc thu thập đủ số lượng và chất lượng bằng chứng để có thể thoả mãn các mục đích kiểm toán là điều quan trọng. Quá trình xác định số lượng bằng chứng cần thiết trong quá trình đánh giá thông tin số lượng đó liệu có phù hợp với các chuẩn mực đã được xây dựng hay không là một khâu rất quan trọng của mọi cuộc kiểm toán.

Cá nhân độc lập và đủ thẩm quyền

KTV phải đủ khả năng để hiểu biết các chuẩn mực đã sử dụng, và đủ thẩm quyền để biết được các loại và số lượng bằng chứng cần thu thập để đạt được kết luận hợp lý sau khi đã xem xét chúng. KTV cũng phải có quan điểm tư tưởng độc lập. Nếu một cá nhân có thẩm quyền nhưng lại không vô tư thu thập bằng chứng, thì việc phán xét và quyết định các thông tin không khách quan, thiếu tính độc lập của cá nhân.

Tính độc lập dù sao cũng không phải là tuyệt đối, nhưng nó cũng phải là mục tiêu hướng tới, và phải đạt được ở một mức độ nhất định nào đó. Ví dụ, KTV được nhà nước trả lương, để tiến hành cuộc kiểm toán một cách độc lập, khách quan; khi bị ràng buộc bởi lợi ích kinh tế của đối tượng kiểm toán. KTV không thể có đủ tính độc lập nếu họ đồng thời có quyền lợi hoặc có người thân thích tại đối tượng kiểm toán.

Báo cáo

Khâu cuối cùng của quá trình kiểm toán là báo cáo kiểm toán - bản thông báo về các phát hiện trong báo cáo tài chính của đối tượng kiểm toán để cung cấp thông tin cho người đọc biết. Các báo cáo khác nhau về mặt bản chất, nhưng trong mọi trường hợp chúng đều phải thông tin cho người đọc về mức độ phù hợp giữa các loại thông tin số lượng và chuẩn mực đã xây dựng. Báo cáo cũng khác nhau về hình thức và có thể thay đổi từ loại phức tạp mà thường gắn liền với báo cáo tài chính đến các báo cáo bằng miệng trong trường hợp cuộc kiểm toán tiến hành.

1.1.2.2- Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

Là tổng thể các chuẩn mực qui định về các nguyên tắc cơ bản, các yêu cầu, các qui định về nghiệp vụ và xử lý các mối quan hệ phát sinh trong kiểm toán mà các đoàn Kiểm toán Nhà nước và các KTV nhà nước (gọi chung là KTV) phải tuân thủ khi tiến hành các hoạt động kiểm toán, đồng thời là căn cứ để kiểm tra và đánh giá chất lượng kiểm toán.

- Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước được xây dựng và áp dụng theo các nguyên tắc sau:

+ Tuân thủ pháp luật và phù hợp với môi trường quản lý, môi trường kiểm toán của Việt Nam.

+ Đảm bảo tính độc lập, trung thực, khách quan của hoạt động kiểm toán.

+ Vận dụng một cách có chọn lọc các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI và IFAC (IFAX) phù hợp với luật pháp và điều kiện thực tiễn của Việt Nam.

+ Không ngừng được hoàn thiện để đảm bảo hoàn thành chức trách, nhiệm vụ và nâng cao chất lượng hiệu quả hoạt động của Kiểm toán Nhà nước.

- Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước mới ban hành 14 chuẩn mực, chia thành 3 nhóm:

+ Chuẩn mực chung (3 chuẩn mực).

+ Chuẩn mực thực hành (10 chuẩn mực).

+ Chuẩn mực báo cáo (1 chuẩn mực).

- Hệ thống Chuẩn mực của Kiểm toán Nhà nước áp dụng trong mọi hoạt động của Kiểm toán Nhà nước: lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán; công tác chỉ đạo, quản lý, kiểm tra, đánh giá chất lượng hoạt động kiểm toán.

1.1.3- Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước

1.1.3.1- Khái niệm

Quy trình kiểm toán của một cuộc kiểm toán do Kiểm toán Nhà nước thực hiện thể hiện trình tự tiến hành công việc của mỗi cuộc kiểm toán, trình tự đó đã được sắp xếp theo thứ tự phù hợp với diễn biến khách quan của hoạt động kiểm toán, được Tổng Kiểm toán Nhà nước qui định áp dụng thống nhất cho các cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước mà mọi đoàn kiểm toán và KTV nhà nước phải tuân thủ khi tiến hành kiểm toán, nhằm đảm bảo chất lượng và hiệu quả của các cuộc kiểm toán. Xuất phát từ yêu cầu trên, khái niệm về qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN là:

Quy trình kiểm toán DNNN là trình tự và nội dung các bước công việc, mà KTV (Đoàn kiểm toán) phải thực hiện trong một cuộc kiểm toán, để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của mình, đã được cụ thể hoá thành các mục tiêu, nội dung, phương pháp trong kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán.

Quy trình kiểm toán được ban hành tạo cơ sở định hướng thống nhất cho việc tổ chức các cuộc kiểm toán, cho các hoạt động của đoàn kiểm toán và KTV. Quy trình kiểm toán hợp lý và khoa học sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho các KTV nâng cao chất lượng kiểm toán, cho các hoạt động quản lý, kiểm tra, đánh giá chất lượng và hiệu quả của các cuộc kiểm toán và xem xét trách nhiệm nghề nghiệp của KTV.

1.1.3.2- Nội dung cơ bản của Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước

Khái quát Quy trình Kiểm toán BCTC doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước:

Chương 1- Những quy định chung

Chương này đưa ra các nguyên tắc chung, cơ sở pháp lý để tiến hành kiểm toán, phạm vi áp dụng kiểm toán và trình tự kiểm toán qua các giai đoạn trong một cuộc kiểm toán.

Chương 2- Chuẩn bị kiểm toán

Chương này đưa ra các quy định hướng dẫn: Khảo sát thu thập thông tin về doanh nghiệp; Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát; Tổ chức Đoàn chuẩn bị điều kiện vật chất cho cuộc kiểm toán; Tổ chức thông báo kế hoạch kiểm toán cho đơn vị.

Kế hoạch kiểm toán tổng quát bao gồm các nội dung chính như: Mục đích yêu cầu của cuộc kiểm toán; Nội dung kiểm toán; Phạm vi kiểm toán; Thời kỳ kiểm toán; Thời gian kiểm toán; Phương pháp kiểm toán; Bố trí nhân sự.

Chương 3- Thực hiện kiểm toán

Chương này đưa ra những vấn đề có tính nguyên tắc khi thực hiện kiểm toán doanh nghiệp và các nội dung hướng dẫn kiểm toán cụ thể. Những vấn đề có tính nguyên tắc khi thực hiện kiểm toán doanh nghiệp bao gồm: Sự tồn tại của tài sản; Quyền sở hữu đối với tài sản; Xác nhận sự đầy đủ; Hạch toán đúng kỳ; Đánh giá tài sản; Sự chính xác về mặt số học; Sự đầy đủ và chính xác của các chỉ tiêu trình bày trên BCTC; Xác định thực hiện trách nhiệm bảo toàn và phát triển vốn tại doanh nghiệp. Các nội dung kiểm toán cụ thể bao gồm: Kiểm toán tài sản và nguồn vốn tại DN; Kiểm toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh; Kiểm toán việc thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước.

Chương 4- Lập báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán

Chương này hướng dẫn cách lập báo cáo kiểm toán; Công bố báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán.

Chương 5- Tổ chức theo dõi, kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị kiểm toán

Chương này quy định các đơn vị kiểm toán thực hiện theo dõi, kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước.

1.1.4- Chuẩn mực kế toán quốc tế

Hội nhập kinh tế là đòi hỏi khách quan trong quá trình phát triển của mỗi quốc gia. Trong sự hội nhập các doanh nghiệp có thể hoạt động trong nhiều khu vực, nhiều quốc gia khác nhau. Để tạo khả năng so sánh giữa các doanh nghiệp ở các nước khác nhau, thúc đẩy hoạt động đầu tư và HĐKD cần thiết phải có sự hội nhập về kế toán, từ đó tạo ra tiếng nói chung trong khu vực này. Để đáp ứng nhu cầu và tạo ra sự thông nhất chung về kế toán trên phạm vi toàn thế giới, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã được thành lập (IASB). Mục tiêu của IASB là nghiên cứu, soạn thảo và công bố CMKT được sử dụng bởi các DN và các tổ chức khác trong việc tổ chức công tác kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính và cố gắng đạt được sự thống nhất chung về kế toán trên phạm vi toàn thế giới.

Hệ thống CMKT quốc tế đề cập đến những vấn đề mang tính nền tảng, khuôn mẫu, những nguyên tắc phương pháp có tính chất cơ bản có thể áp dụng ngay ở những quốc gia có đầy đủ điều kiện cần thiết và ở cả những quốc gia chưa phát triển.

CMKT quốc tế tạo ra ngôn ngữ kế toán chung, thể hiện những quy định mang tính phổ biến, hài hòa giữa các quốc gia trong việc tổ chức công tác kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính có khả năng so sánh cao và được các bên đều thừa nhận. Do đó, CMKT quốc tế là một điều kiện vô cùng thuận lợi cho các nước trên thế giới, phần lớn là các nước đã và đang phát triển để áp dụng hoặc lấy CMKT quốc tế làm nền tảng để xây dựng, sửa đổi bổ sung cho CMKT quốc gia.

Sau đây là tóm tắt các CMKT quốc tế được ban hành

1.1.4.1- Các chuẩn mực về hạch toán kế toán

* IAS 1 - Trình bày chế độ kế toán

Gồm các quy định về các chế độ, thể lệ và quy định của kế toán, người đọc và sử dụng các báo cáo tài chính, cũng như những thay đổi trong chế độ kế toán và phương pháp trình bày chế độ này.

* IAS 2 - Đánh giá và phản ánh hàng tồn kho thông qua hệ thống giá nguyên thủy.

Chuẩn mực này gồm các quy định về việc xác định trị giá hàng tồn kho thấp hơn giá nguyên thủy và những chỉ tiêu báo cáo hàng tồn kho trong báo cáo tài chính.

* IAS 4 – Kế toán khấu hao TSCĐ

Gồm những quy định về cách đánh giá TSCĐ, xác định thời gian sử dụng và giá trị còn lại của TSCĐ. Phương pháp tính khấu hao và phương pháp kế toán khấu hao TSCĐ.

* IAS8- các khoản mục bất thường, các khoản thuộc kỳ trước và những thay đổi trong chính sách kế toán.

Gồm các giải trình về các khoản thu, chi bất thường phát sinh trong kỳ này và các khoản thuộc kỳ trước phát sinh trong kỳ này. các thay đổi cụ thể về chế độ, thể lệ kế toán.

*IAS 9- kế toán đối với các hoạt động nghiên cứu và phát triển.

Quy định về phương pháp ghi chép kế toán đối với chi phí hoạt động nghiên cứu, phát triển.

* IAS 16 – Kế toán tài sản nhà xưởng thiết bị

Quy định về việc xác định giá trị tài sản nhà xưởng thiết bị, nội dung giá trị tài sản và những tài sản thiết bị tự xây dựng, chế tạo. Quy định các vấn đề về sửa chữa, nâng cấp tài sản cố định, cũng như kế toán kết chuyển khấu hao TSCĐ và kế toán thanh lý, nhượng bán TSCĐ.

* IAS 17 – Kế toán tài sản đi thuê và cho thuê

Quy định phương pháp ghi chép kế toán tài sản đi thuê trên BCTC của người đi thuê, gồm hai loại thuê tài chính và thuê hoạt động. Phương pháp kế

toán các nghiệp vụ bán hoặc cho thuê lại tài sản và trình bày trên BCTC của người cho thuê và người đi thuê.

* IAS 21 – Kế toán những thay đổi tỷ giá ngoại hối

* IAS 19 – Kế toán các khoản trợ cấp trên báo cáo tài chính của chủ doanh nghiệp

Quy định về phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến các khoản trợ cấp, hưu trí và các điều khoản giành cho giai đoạn chuyển tiếp.

* IAS 20 – Kế toán các khoản trợ cấp của Nhà nước và kê khai các khoản trợ cấp này

*IAS 10- Khoản nợ bất thường và các sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng cân đối kế toán,

Quy định đối với nhân viên kế toán phải phản ánh đầy đủ các khoản lỗ, lãi bất thường và kê khai mọi sự kiện xảy ra sau khi lập xong bảng cân đối kế toán.

* IAS 11- Kế toán đối với các hợp đồng xây dựng.

* IAS 25 – Kế toán các khoản đầu tư

* IAS 28 – Kế toán đầu tư vào các hiệp hội

* IAS 13- Kế toán tài sản lưu động và nợ ngắn hạn.

Quy định và giải thích quan điểm về tài sản lưu động và các khoản nợ ngắn hạn, gồm việc xác định các khoản tài sản lưu động như tiền, chứng khoán, hàng tồn kho v.v... và các khoản nợ ngắn hạn như phải trả nhà cung cấp, phải trả khách hàng v.v...Phân biệt tài sản lưu động và tài sản cố định, phản ánh trên báo cáo tài chính.

* IAS 15 – Thông tin phản ánh hiệu quả của các biến động về giá cả

* IAS 18 – Xác định doanh thu

Quy định về doanh thu bán hàng, doanh thu dịch vụ và việc sử dụng nguồn vốn của doanh nghiệp để đem lại lợi tức. ảnh hưởng của các yếu tố không ổn định đối với việc công nhận doanh thu.

* IAS 12- kế toán thuế thu nhập.

- * IAS 22 – Kế toán đối với các liên kết kinh doanh
- * IAS 23 – Chuyển thành vốn đi vay
- * IAS 26 – Kế toán và báo cáo theo ngân sách hưu trí

1.1.4.2- Các chuẩn mực về báo cáo

- * IAS 3 – Báo cáo tài chính tổng hợp

Gồm việc xác định phương pháp phản ánh các chỉ tiêu trong báo cáo tài chính cụ thể.

- * IAS 5 – Thông tin công bố trong báo cáo tài chính

Gồm những quy định chung và những công bố chi tiết về báo cáo tài chính.

- * IAS 6 – Báo cáo về những thay đổi trong tình trạng tài chính

- * IAS 7 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Chuẩn mực này quy định phạm vi của báo cáo lưu chuyển tiền tệ; tác dụng của các thông tin về tiền tệ; định nghĩa về tiền mặt và các khoản tương đương tiền mặt.

- * IAS 14 – Báo cáo thông tin tài chính của từng bộ phận kinh doanh

- * IAS 24 – Báo cáo số liệu về các bên liên quan

Các chỉ tiêu kế toán cần phải ghi chép và báo cáo tình hình tài chính của các bên liên quan ảnh hưởng đối với quá trình kinh doanh.

- * IAS 27 – Báo cáo tài chính tổng hợp và kế toán đầu tư vào các chi nhánh (công ty con)

- * IAS 29 – Báo cáo tài chính trong nền kinh tế có lạm phát ở mức độ cao

- * IAS 30 – Báo cáo tài chính của ngân hàng và các tổ chức tài chính

- * IAS 31 – Báo cáo tài chính về các khoản lợi tức trong liên doanh

1.2- Những ảnh hưởng của chuẩn mực kế toán đến kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước và nội dung của quy trình kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

1.2.1- *Bản chất các mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán và kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước*

- Một trong những mục đích của việc áp dụng các CMKT là đảm bảo độ tin cậy và an tâm cho những người sử dụng thông tin kế toán - tài chính. CMKT đưa ra những nguyên tắc, phương pháp kế toán làm cơ sở cho việc hạch toán, lập báo cáo tài chính hợp lý và có căn cứ khoa học để cung cấp cho người sử dụng thông tin kế toán - tài chính có độ tin cậy cao và đưa ra các quyết định phù hợp trong quản lí vi mô và vĩ mô.

- Kiểm toán báo cáo tài chính nhằm xác định tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính và đánh giá có phù hợp với các nguyên tắc, CMKT được thừa nhận hay không.

Như vậy, cả CMKT và kiểm toán báo cáo tài chính đều nhằm tới mục tiêu đảm bảo và nâng cao tính trung thực, hợp lý của thông tin kế toán của đối tượng được kiểm toán để phục vụ cho công tác quản lí.

CMKT vừa là các nguyên tắc, hướng dẫn chung nhất về công tác kế toán và trình bày báo cáo tài chính, mặt khác là căn cứ quan trọng để KTV trong quá trình kiểm toán đánh giá tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính.

- CMKT đưa ra những nguyên tắc, hướng dẫn chung nhất được thừa nhận, trong khi mỗi loại hình doanh nghiệp, mỗi doanh nghiệp lại có những đặc điểm riêng biệt. Vì vậy, việc áp dụng CMKT trong mọi doanh nghiệp sẽ có thể dẫn đến những bất cập nào đó ở một loại hình doanh nghiệp hoặc ở một doanh nghiệp, hoặc có trường hợp những xử lý, nghiệp vụ kinh tế tài chính mà nội dung chuẩn mực chưa đề cập đến. Thông qua quá trình kiểm toán báo cáo tài chính mà KTV có thể có những ghi nhận, đánh giá về tính hợp lý, thực tiễn của các CMKT khi áp dụng ở từng đơn vị, từ đó có kiến nghị các cơ quan có thẩm quyền sửa đổi, bổ sung chuẩn mực cho phù hợp.

- Đối với nước ta, việc ban hành và áp dụng các CMKT khi mà chế độ tài chính, chế độ kế toán chưa được bổ sung, sửa đổi thì công tác kế toán nói chung

cũng như việc xác định, trình bày các chỉ tiêu, khoản mục trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp nói riêng không phù hợp với nhau. Trong quá trình tiến hành kiểm toán, KTV vẫn thực hiện theo đúng nội dung trình tự và các phương pháp kế toán theo chế độ tài chính kế toán hiện hành và áp dụng qui trình kiểm toán đã ban hành sẽ gây khó khăn cho công tác kiểm toán. Do đó, KTV phải nắm vững nội dung chế độ tài chính kế toán hiện hành và việc áp dụng các CMKT cho phù hợp với từng thời kỳ trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Trong 06 CMKT Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ Tài chính, chuẩn mực số 01 “**chuẩn mực chung**” với mục đích chuẩn hoá các khái niệm, các nguyên tắc kế toán cơ bản cũng như đưa ra những yêu cầu cơ bản trong việc lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp, nhằm:

Làm cơ sở cho việc xây dựng và hoàn thiện các CMKT tiếp theo.

Thống nhất hoá trong việc ghi chép kế toán và trong việc lập BCTC.

Làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến đánh giá về sự phù hợp của BCTC của những người sử dụng thông tin tài chính.

Chuẩn mực đã đưa ra các nguyên tắc kế toán cơ bản để lập báo cáo tài chính:

- + Nguyên tắc dồn tích
- + Nguyên tắc hoạt động liên tục
- + Nguyên tắc giá gốc
- + Nguyên tắc phù hợp
- + Nguyên tắc nhất quán
- + Nguyên tắc thận trọng
- + Nguyên tắc trọng yếu

Và đưa ra 6 yêu cầu cơ bản đối với thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính:

- + Tính trung thực
- + Tính khách quan

- + Tính đầy đủ
- + Tính kịp thời
- + Tính dễ hiểu
- + Tính có thể so sánh

Chuẩn mực đưa ra các yêu cầu đối với các yếu tố cơ bản của báo cáo tài chính, đồng thời định nghĩa mang tính tổng quát một số yếu tố cơ bản: tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu và thu nhập khác, chi phí. Chuẩn mực cũng đã đưa ra điều kiện ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính mang tính chất tổng quát.

Qui trình kiểm toán đã định hướng thống nhất cho việc tổ chức các cuộc kiểm toán, cho các hoạt động của đoàn kiểm toán và KTV. Qui trình kiểm toán tạo điều kiện thuận lợi cho các KTV nâng cao chất lượng kiểm toán, cho các hoạt động quản lý, kiểm tra, đánh giá chất lượng và hiệu quả của các cuộc kiểm toán và xem xét trách nhiệm nghề nghiệp của KTV.

1.2.2- Những ảnh hưởng của Chuẩn mực kế toán đến nội dung Qui trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

Như chúng ta đã biết, bản chất của kế toán là thu nhận xử lý, tổng hợp và cung cấp thông tin nhưng kế toán không phải là một môn khoa học, kỹ thuật thuần túy mà nó thuộc loại khoa học hỗn hợp (khoa học kỹ thuật và khoa học xã hội về quản lý kinh tế). Là công cụ của hệ thống công cụ quản lý, kế toán chịu sự chi phối bởi nhiều yếu tố như: hoàn cảnh kinh tế, văn hoá xã hội, chính trị và luật pháp của mỗi quốc gia qua các thời kỳ. Bên cạnh đó kế toán đòi hỏi phải có những quy định pháp lý riêng cho mình. ở các quốc gia khác nhau thường có các quy định khác nhau về khuôn khổ pháp lý cho riêng mình. Song, khuôn khổ pháp lý thường bao gồm: Luật kế toán; chuẩn mực kế toán; chế độ kế toán.

CMKT bao gồm các quy định có tính nguyên tắc, mực thước, là một trong những cơ sở để ban hành chế độ hạch toán kế toán, lập và trình bày BCTC. Nói cách khác CMKT là những quy định những hướng dẫn về nguyên tắc, nội dung,

phương pháp và thủ tục kế toán cơ bản chung nhất, làm cơ sở ghi chép kế toán; lập báo cáo tài chính phù hợp với chế độ tài chính, kế toán theo từng thời kỳ nhằm đạt được sự đánh giá trung thực, hợp lý khách quan về thực trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Chúng ta đã biết rằng, các báo cáo tài chính hàng năm do các doanh nghiệp lập ra là đối tượng quan tâm của rất nhiều người: chủ doanh nghiệp, các cổ đông, ngân hàng, chủ đầu tư, nhà cung cấp, khách hàng, đặc biệt là các cơ quan quản lý Nhà nước như thuế, tài chính. Tuy mỗi đối tượng quan tâm đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp ở mỗi góc độ khác nhau nhưng đều có mong muốn nguyện vọng chung là được sử dụng các thông tin có độ tin cậy cao, chính xác và trung thực. Do vậy, cần có một bên thứ ba, độc lập khách quan, có kỹ năng nghề nghiệp, địa vị và trách nhiệm pháp lý là cơ quan Kiểm toán Nhà nước để thực hiện kiểm tra và đưa ra lời kết luận là các báo cáo tài chính của doanh nghiệp lập ra có hợp thức không, có phản ánh đúng đắn và trung thực tình hình tài chính của doanh nghiệp không.

Kiểm toán báo cáo tài chính là sự kiểm tra xác nhận và đưa ra lời kết luận là các báo cáo tài chính do các đơn vị kế toán lập ra có đúng đắn, trung thực hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp hay không, có hợp thức và tuân theo các qui định có liên quan hay không.

Muốn kiểm tra xác nhận và đưa ra kết luận một cách chính xác thì KTV phải dựa vào thước đo nào đó làm cơ sở để tiến hành kiểm toán. Thước đo đó chính là các CMKT và chế độ tài chính, kế toán mà Nhà nước đã ban hành.

Như vậy, CMKT là một trong những cơ sở làm căn cứ để tiến hành xây dựng qui trình kiểm toán và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính. CMKT hướng dẫn, chỉ đạo kiểm tra và kiểm soát việc thực hiện công tác kế toán ở đơn vị. CMKT giúp cho KTV đánh giá được công việc kế toán theo quy định của chuẩn mực. Ngoài ra chuẩn mực còn là một trong những cơ sở để KTV kiểm tra kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của kế toán và những người liên quan. Ngược lại,

kiểm toán báo cáo tài chính cũng tác động trở lại đối với CMKT, qua quá trình kiểm toán một mặt xác nhận tính đúng đắn của tài liệu số liệu kế toán, mặt khác phát hiện những điểm không phù hợp với thực tế của chính sách chế độ, CMKT để kiến nghị sửa đổi cho phù hợp với thực tế.

Trước đây, Việt Nam mới chỉ ban hành pháp lệnh kế toán thống kê và chế độ kế toán, chính sách tài chính mà chưa có CMKT, nên khi áp dụng các văn bản này để hướng dẫn công tác kế toán cũng như tiến hành kiểm toán báo cáo tài chính đã bộc lộ nhiều hạn chế:

Thứ nhất, tính thống nhất và ổn định chưa cao cho nên chưa tạo ra môi trường pháp lý bền vững cho công tác kế toán của các đơn vị, khó khăn cho công việc kiểm toán BCTC.

Thứ hai, chưa đồng bộ và đầy đủ. Chính sự không nhất quán giữa chính sách tài chính, thuế, chế độ kế toán đã gây ra khó khăn nhất định trong quá trình hướng dẫn, chỉ đạo, kiểm tra việc thực hiện công tác kế toán, kiểm toán.

Sở dĩ CMKT làm cơ sở cho công việc kiểm toán báo cáo tài chính là vì xuất phát từ đặc tính của CMKT, đó cũng chính là các nhân tố của CMKT ảnh hưởng đến việc kiểm toán báo cáo tài chính DNNN.

Chúng ta thấy CMKT chi phối tới công tác kế toán, công tác kiểm toán báo cáo tài chính. CMKT là những mục thước cho việc thực hiện công tác kế toán và cũng là mục thước cho công tác kiểm toán.

Trong quá trình kiểm toán vấn đề chất lượng và hiệu quả được đặt lên hàng đầu. Để đảm bảo chất lượng và hiệu quả của các cuộc kiểm toán báo cáo tài chính thì đoàn kiểm toán và KTV phải tuân theo chuẩn mực, quy trình kiểm toán. Quy trình kiểm toán là trình tự tiến hành công việc của mỗi cuộc kiểm toán mà KTV phải tuân thủ khi tiến hành kiểm toán.

Trong các nội dung của quy trình kiểm toán DNNN của Kiểm toán Nhà nước, có nội dung của **Chương 3** và **Chương 4** bị ảnh hưởng nhiều nhất bởi các CMKT mới ban hành. Cụ thể:

Chương 3- Thực hiện kiểm toán đối với một số khoản mục như:

- Kiểm toán tài sản và nguồn vốn tại DNNN, bao gồm:

+ Kiểm toán hàng tồn kho

+ Kiểm toán TSCĐ: TSCĐ hữu hình, vô hình.

- Kiểm toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh, bao gồm:

+ Kiểm toán doanh thu: Mục đích, nội dung, phương pháp kiểm toán doanh thu.

+ Kiểm toán các khoản giảm trừ: Chiết khấu bán hàng; Giảm giá, bớt giá, hồi khấu bán hàng; Hàng bán bị trả lại.

+ Thu nhập HĐTC.

+ Thu nhập hoạt động bất thường.

Chương 4 – Lập báo cáo kiểm toán đối với cáo mẫu biểu như:

- Bảng cân đối kết toán

- Kết quả sản xuất kinh doanh và thực hiện nghĩa vụ với NSNN.

- Lưu chuyển tiền tệ.

1.3- Thực trạng việc áp dụng Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước vào thực tiễn công tác kiểm toán

a- Thực trạng quy trình

Trước hết, ta phải khẳng định rằng việc Kiểm toán Nhà nước đã ban hành được quy trình kiểm toán sau 5 năm hoạt động là kết quả của sự nỗ lực cố gắng, tâm huyết với nghề nghiệp của Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước, các nhà nghiên cứu chuyên môn, các KTV và toàn thể cán bộ công nhân viên Kiểm toán Nhà nước. Nó phù hợp với nhu cầu thực tế khách quan đòi hỏi ngày càng phát triển hơn nữa hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước nói riêng và ngành nghề nói chung ngày càng phải phát triển cả bề rộng lẫn chiều sâu. Nhờ có quy trình kiểm toán như ngọn đèn chỉ lối cho mọi cuộc kiểm toán, cho mỗi KTV trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán được giao.

Về cơ bản, các quy trình kiểm toán đã đưa ra những quy định hướng dẫn thực hiện công việc ở toàn bộ các giai đoạn kiểm toán, đó là: Chuẩn bị kiểm toán - Thực hiện kiểm toán - Lập báo cáo kiểm toán - Kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kết luận của đoàn kiểm toán. Các quy trình kiểm toán được ban hành và áp dụng cho từng cuộc kiểm toán, thích hợp đối với từng lĩnh vực kiểm toán khác nhau. Nhờ có quy trình kiểm toán mà trong những năm qua hoạt động kiểm toán ngày càng đạt được nhiều thành tựu trong lĩnh vực nghề nghiệp. Tuy nhiên, do một vài nguyên nhân mà quy trình kiểm toán khi áp dụng vào thực tiễn còn bộc lộ một số hạn chế.

b- Hạn chế về nội dung quy trình

Để vận dụng các nguyên tắc và phương pháp kế toán đòi hỏi phải có các quy định và hướng dẫn nhất định trong việc vận dụng từng nguyên tắc, phương pháp kế toán để ghi chép kế toán từ khâu lập chứng từ đến việc ghi chép vào tài khoản, sổ kế toán và lập báo cáo tài chính. Những quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc kế toán, phương pháp kế toán đã hình thành nên các CMKT. Như vậy, mỗi CMKT đưa ra các phương pháp hướng dẫn ghi chép kế toán đối với từng tài khoản liên quan và ảnh hưởng trực tiếp tới việc lập báo cáo tài chính doanh nghiệp. Các CMKT theo đúng nghĩa của nó tuy không còn là mới mẻ trên thế giới nhưng lại mới mẻ ở Việt Nam. Mặt khác, các tài khoản kế toán, sổ kế toán, chứng từ, báo cáo tài chính... gọi chung là các thông tin kinh tế, là đối tượng trực tiếp của kiểm toán báo cáo tài chính nói chung cũng như của kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước nói riêng.

Trong khi đó, hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước qua thực tiễn đã được đúc kết lại và cụ thể hóa thành Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN từ trước khi các CMKT Việt Nam ra đời. Chính vì vậy nên nội dung quy trình kiểm toán có một số hạn chế do chưa tính hết đến ảnh hưởng của các CMKT làm thay đổi đối tượng trực tiếp của kiểm toán báo cáo tài chính. Lý do, một trong những căn cứ để quy trình đưa ra các

quy định và các phương pháp hướng dẫn KTV thực hiện kiểm toán đối với từng khoản mục trên báo cáo tài chính đó là sự nghiên cứu kỹ lưỡng và hiểu biết đầy đủ về các khoản mục trên báo cáo tài chính từ việc ghi chép kế toán cho tới việc trình bày báo cáo tài chính và kể cả việc nghiên cứu những văn bản quy phạm pháp luật có liên quan tới những khoản mục này. Các CMKT mới cũng là văn bản quy phạm pháp luật làm thay đổi trực tiếp các khoản mục trên báo cáo tài chính từ cách hiểu, cách ghi chép kế toán... so với thời điểm trước khi ban hành chuẩn mực. Những hạn chế thể hiện trong nội dung các giai đoạn kiểm toán được trình bày tại Quy trình kiểm toán DNNN, đặc biệt là giai đoạn thực hiện kiểm toán đối với các đối tượng kiểm toán nằm trong nội dung của các chuẩn mực vừa được ban hành như: Hàng tồn kho; TSCĐ hữu hình; TSCĐ vô hình; Doanh thu và thu nhập khác,.... Thực hiện kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm đưa ra các ý kiến xác thực về độ trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính. Quá trình thực hiện kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước đã được đúc kết và cụ thể hóa thành một trong những nội dung của quy trình kiểm toán. Nội dung Chương 3 - *Thực hiện kiểm toán* và Chương 4 - *Lập báo cáo kiểm toán*. Nội dung phần này trong quy trình đưa ra các quy định và phương pháp hướng dẫn KTV thực hiện kiểm toán đối với từng khoản mục trên báo cáo tài chính. Sau khi ban hành hệ thống CMKT Việt Nam, nội dung quy trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN bộc lộ 2 dạng hạn chế cơ bản là:

Thứ nhất: các CMKT đưa ra các quy định hướng dẫn mới về nội dung một số khoản mục trên báo cáo tài chính so với chế độ kế toán trước đó. Vì vậy, nội dung kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong qui trình kiểm toán còn thiếu những nội dung của CMKT qui định.

Thứ hai: Quy trình kiểm toán đưa ra một số các *phương pháp, các hướng dẫn kiểm toán không còn phù hợp hoặc còn thiếu* đối với một số khoản mục trên

báo cáo tài chính do các CMKT đưa ra các quy định hướng dẫn mới hoặc thay đổi đối với một số khoản mục trên báo cáo tài chính so với chế độ kế toán trước đó.

*** Về Quy trình kiểm toán DNNN xác định chưa đầy đủ một số nội dung kiểm toán do nội dung của CMKT qui định mới hoặc thay đổi so với chế độ kế toán trước đây**

Quy trình kiểm toán còn thiếu các nội dung kiểm toán đối với một số khoản mục, cụ thể dưới đây:

- Các chỉ tiêu tài khoản thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho trình bày trong quy trình chưa đầy đủ như chuẩn mực mới ban hành, không có hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ gửi đi gia công chế biến và chi phí dịch vụ dở dang.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán giá gốc hàng tồn kho. Chuẩn mực “Hàng tồn kho” quy định mới so với chế độ kế toán trước đó là khi xác định giá gốc hàng tồn kho phải loại trừ các chi phí nguyên vật liệu, nhân công và các chi phí sản xuất khác phát sinh trên mức bình thường.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán giá trị thuần hàng tồn kho. Chuẩn mực “Hàng tồn kho” quy định về giá trị thuần có thể thực hiện của hàng tồn kho là giá bán ước tính của hàng tồn kho trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thiện và tiêu thụ sản phẩm. Việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được phải dựa trên các căn cứ: Bảng chứng tin cậy tại thời điểm ước tính; Các sự kiện liên quan xảy ra sau ngày kết thúc năm tài chính; Mục đích của việc dự trữ hàng tồn kho. Chế độ kế toán quy định giá trị thuần của hàng tồn kho là “giá mà doanh nghiệp có thể bán được của vật tư, hàng hóa”. Việc xác định giá trị thuần làm căn cứ để lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong trường hợp giá trị thuần nhỏ hơn giá gốc hàng tồn kho.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán các khoản hao hụt mất mát và chi phí sản xuất chung không được phân bổ khi kiểm toán hàng tồn kho và giá vốn hàng bán. Chuẩn mực “Hàng tồn kho” quy định các khoản

hao hụt, mất mát, sau khi trừ phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra và chi phí sản xuất chung không được phân bổ, được ghi nhận vào “ Giá vốn hàng bán”. Chế độ kế toán trước đó không có quy định cho trường hợp này.

- Quy trình không hướng dẫn nội dung kiểm toán sự phù hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận trong kỳ. Đây là một nội dung mới được quy định cụ thể trong CMKT so với chế độ kế toán trước đó.

- Quy trình hướng dẫn kiểm toán “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho” không còn phù hợp do CMKT đã thay đổi phương pháp kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho so với chế độ kế toán trước đó. Cụ thể là: Chế độ kế toán quy định khoản chênh lệch giữa giá trị thuần và giá gốc hàng tồn kho được hạch toán vào TK 642-Chi phí quản lý doanh nghiệp. Nếu năm trước đã trích lập dự phòng, số phải trích lập dự phòng năm nay cao hơn số đã trích năm trước thì trích thêm vào TK 642-Chi phí quản lý doanh nghiệp, nếu nhỏ hơn thì hoàn nhập và ghi tăng TK 721-Thu nhập bất thường. Nhưng theo chuẩn mực, khoản chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được và giá gốc hàng tồn kho được hạch toán vào TK 632-Giá vốn hàng bán. Nếu năm trước đã trích lập dự phòng thì số chênh lệch giữa số phải trích lập năm nay với số đã trích lập năm trước sẽ được hạch toán tăng hoặc giảm TK 632-Giá vốn hàng bán. Trong khi đó, quy trình kiểm toán DNNN chỉ quy định KTV khi kiểm toán hàng tồn kho phải tập trung vào nội dung dự phòng giảm giá hàng tồn kho, mã số 149 (tức là TK 159, theo chế độ kế toán trước kia hướng dẫn hạch toán đối ứng với TK 642 và TK 721) và cần kiểm tra các hàng hóa tồn kho chậm luân chuyển, kém mất phẩm chất, hư hỏng phải lập dự phòng giảm giá theo quy định.

- Khi thực hiện kiểm toán doanh thu, KTV cần kiểm tra các khoản giảm trừ vào doanh thu. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính hướng dẫn thực hiện kiểm toán “Các khoản giảm trừ vào doanh thu” bao gồm một số khoản mục,

trong đó có một số nội dung hướng dẫn không còn phù hợp do CMKT đã có những quy định mới, cụ thể như sau:

+ Chế độ kế toán quy định TK 521 “Chiết khấu bán hàng”, hay còn gọi là “Chiết khấu thanh toán” bao gồm các tiểu khoản 5211-“Chiết khấu hàng hóa”, 5212- “Chiết khấu thành phẩm”, 5213-“Chiết khấu dịch vụ”. CMKT hiện nay quy định khoản “Chiết khấu thanh toán” hạch toán vào khoản mục “Chi phí tài chính”, hiện nay là TK 635-“Chi phí tài chính”. Như vậy quy trình hướng dẫn nội dung thực hiện kiểm toán chỉ tiêu này không còn phù hợp nữa.

+ Chế độ kế toán quy định khoản TK 532 “Giảm giá hàng bán”, bao gồm:
Giảm giá là khoản giảm trừ do hàng bán kém phẩm chất hay không đúng quy cách theo thỏa thuận, quy định hợp đồng kinh tế.

Bớt giá là khoản giảm trừ do mua hàng với số lượng lớn.

Hồi khấu là khoản giảm trừ tính trên tổng số các nghiệp vụ đã thực hiện với một khách hàng trong một thời gian nhất định.

CMKT quy định TK 532 “Giảm giá hàng bán”, chỉ bao gồm khoản *Giảm giá* như quy định trên. Khoản *Bớt giá* được hạch toán ở TK 521 “Chiết khấu thương mại”. CMKT không có quy định về *Hồi khấu*. Như vậy, nội dung quy trình hướng dẫn thực hiện kiểm toán đối với các chỉ tiêu này không còn phù hợp nữa.

+ Ngoài ra, không xét đến CMKT thì quy trình kiểm toán quy định kiểm toán thuế GTGT (khi áp dụng phương pháp khấu trừ thuế) ở khoản mục “Các khoản giảm trừ doanh thu” là không phù hợp vì thuế GTGT được khấu trừ được tách riêng khỏi doanh thu ngay trên hóa đơn GTGT và hạch toán cũng tách riêng.

- Quy trình kiểm toán không có hướng dẫn nội dung kiểm toán nguyên giá TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) mua theo hình thức tín dụng trả chậm có phát sinh lãi trả chậm. Chuẩn mực “TSCĐ hữu hình” và chuẩn mực “TSCĐ vô hình” quy định nguyên giá TSCĐ mua theo hình thức trả chậm là giá mua ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán

với số tiền thanh toán ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạch toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ (vốn hóa) theo chuẩn mực “Chi phí đi vay”. Theo chuẩn mực “Chi phí đi vay”, trường hợp khoản vay vốn riêng biệt chỉ sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá cho tài sản dở dang đó sẽ được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này. Như vậy, một trong những yếu tố tạo thành nguyên giá TSCĐ hình thành từ nguồn vay để đầu tư mua sắm tài sản đó là khoản lãi vay đầu tư phát sinh cho tới lúc trước khi đưa TSCĐ vào sử dụng trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này (Quyết định 206/2003/QĐ/BTC ngày 12 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về ban hành Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định. Theo Quyết định này, quy định nguyên giá TSCĐ bao gồm các khoản, trong đó đối với TSCĐ hình thành từ nguồn vay chỉ bao gồm lãi vay phát sinh cho tới thời điểm trước khi đưa TSCĐ vào sử dụng. Đây là sự không thống nhất giữa CMKT và Chế độ tài chính). Khoản chênh lệch hạch toán vào chi phí, theo hướng dẫn thực hiện chuẩn mực có 2 tài khoản mới so với chế độ kế toán trước đó: Tài khoản 242-Chi phí trả trước dài hạn và Tài khoản 635-Chi phí tài chính, đồng thời chuẩn mực hủy bỏ tài khoản 811 “Chi phí HĐTC”. Chế độ kế toán trước đó không có quy định cho trường hợp này.

- Quy trình kiểm toán có hướng dẫn nội dung kiểm toán khấu hao TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) nhưng không phù hợp với chế độ khấu hao theo chuẩn mực qui định. Chuẩn mực về TSCĐ đã có những quy định mới về khấu hao TSCĐ so với chế độ kế toán trước đó. Chuẩn mực quy định 3 phương pháp khấu hao: Khấu hao đường thẳng; Khấu hao theo số dư giảm dần; Khấu hao theo số lượng sản phẩm. Phương pháp khấu hao TSCĐ phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Ngoài ra, CMKT quy định thời gian sử dụng hữu ích tối đa của một TSCĐ vô hình là 20 năm, nhưng theo chế độ

kế toán là 40 năm. Trong khi đó, chế độ kế toán trước đó quy định chỉ áp dụng 1 phương pháp khấu hao đường thẳng và mức khấu hao căn cứ vào khung quy định (đối với tài sản mới) và được áp dụng thống nhất trong năm tài chính.

- Quy trình kiểm toán không hướng dẫn nội dung kiểm tra các TSCĐ (kể cả hữu hình và vô hình) có đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ hay không? đặc biệt khi có sự thay đổi quy định về “Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ” trong chuẩn mực tới chỉ tiêu TSCĐ trên BCTC so với chế độ kế toán trước đó.

- Quy trình chưa có hướng dẫn nội dung kiểm toán chỉ tiêu nguyên giá TSCĐ theo các trường hợp tăng tài sản quy định tại Chuẩn mực TSCĐ vô hình, đặc biệt khi CMKT đã có các quy định mới về ghi nhận nguyên giá các trường hợp tăng TSCĐ vô hình, khác với chế độ kế toán trước đó. Cụ thể một số trường hợp khác như sau:

- + Trường hợp TSCĐ vô hình hình thành từ sáp nhập doanh nghiệp
- + Trường hợp TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn.
- + Trường hợp TSCĐ vô hình được Nhà nước cấp hoặc biếu tặng.
- + Trường hợp TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi.
- + Trường hợp TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp.

- Quy trình kiểm toán không có hướng dẫn nội dung kiểm toán các trường hợp giảm TSCĐ vô hình. Ngoài trường hợp TSCĐ vô hình ghi giảm do thanh lý, nhượng bán như đã quy định tại chế độ kế toán, chuẩn mực quy định thêm trường hợp có thể ghi giảm TSCĐ vô hình khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau.

- Quy trình thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán trường hợp các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một TSCĐ vô hình xem là có đủ điều kiện tăng nguyên giá tài sản hay ghi nhận vào chi phí. Chuẩn mực quy định chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được tính vào nguyên giá:

+ Có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu.

+ Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

Theo chế độ kế toán trước đó chưa có quy định về vấn đề này.

- Quy trình kiểm toán có quy định hướng dẫn kiểm toán TSCĐ hữu hình loại mua sắm nhưng chưa đầy đủ do thiếu hướng dẫn KTV loại trừ khỏi nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm khoản thu hồi về phế liệu và sản phẩm do chạy thử khi kiểm toán TSCĐ hữu hình vì đây là quy định mới của chuẩn mực so với chế độ kế toán trước đó.

- Quy trình kiểm toán hướng dẫn thực hiện kiểm toán nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình chưa đầy đủ do CMKT mới có quy định về trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi. Trường hợp này chưa được quy định trong chế độ kế toán trước đó. Theo chuẩn mực, nguyên giá TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi có 2 trường hợp sau:

Hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Đối với trường hợp này, ngoài bút toán tăng TSCĐ mới nhận về còn có ít nhất 02 bút toán liên quan tới giao nhận TSCĐ, thực chất là mua, bán TSCĐ, và CMKT đã ban hành một số tài khoản mới liên quan, đó là: Tài khoản 711-“Thu nhập khác” và Tài khoản 811-“Chi phí khác”.

Hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Nguyên giá của TSCĐ hữu hình nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi.

- Quy trình kiểm toán không có hướng dẫn nội dung kiểm toán doanh thu trong trường hợp trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ. Chuẩn mực “Doanh thu và thu nhập khác” quy định khi trao đổi hàng hóa, dịch vụ để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì giá trị doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về (hoặc giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ đem trao đổi nếu không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ nhận về), sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Trường hợp trao đổi hàng hóa dịch vụ với hàng hóa dịch vụ tương đương không được ghi nhận là nghiệp vụ tạo doanh thu. Khác với chuẩn mực, chế độ kế toán trước đó quy định nghiệp vụ hàng đổi hàng phải được ghi nhận là doanh thu mà không quan tâm tới hàng trao đổi là tương tự hay không tương tự.

- Quy trình kiểm toán BCTC chưa có hướng dẫn nội dung kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng. Các điều kiện ghi nhận doanh thu giữa chuẩn mực và quy trình kiểm toán đã có sự khác nhau. Chuẩn mực quy định 5 điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng, trong khi chế độ kế toán quy định 2 điều kiện. Cụ thể, theo chuẩn mực, doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thỏa mãn tất cả 5 điều kiện sau:

Điều kiện 1: Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

Điều kiện 2: Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

Điều kiện 3: Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

Điều kiện 4: Doanh nghiệp đã thu hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

Điều kiện 5: Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

+ Theo chế độ kế toán trước khi ban hành CMKT, doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau:

Điều kiện 1: Đã giao hàng hoặc đã chuyển quyền sở hữu cho người mua;

Điều kiện 2: Người mua đã thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán.

Tương tự với doanh thu bán hàng, quy trình kiểm toán cũng chưa có hướng dẫn kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán doanh thu và chi phí liên quan tới hợp đồng xây dựng. CMKT số 15 “Hợp đồng xây dựng” đưa ra các quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán doanh thu và chi phí liên quan tới hợp đồng xây dựng. Các quy định về doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng; về ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng so với chế độ kế toán trước đó đã có thay đổi. Chẳng hạn CMKT đưa ra 6 điều kiện để kết hợp và phân chia hợp đồng xây dựng nhưng chế độ kế toán không có quy định về kết hợp và phân chi hợp đồng xây dựng cho mục đích kế toán và cũng không đưa ra tiêu chuẩn để xác định đối tượng ghi nhận doanh thu và chi phí. Hoặc, CMKT đưa ra 2 điều kiện để xác định doanh thu hợp đồng xây dựng trong khi đó chế độ kế toán không quy định riêng doanh thu của hợp đồng xây dựng mà coi như doanh thu nói chung của mọi loại hình doanh nghiệp, do vậy việc hạch toán doanh thu ở các đơn vị KD xây dựng thường không nhất quán. Ngoài ra, chuẩn mực còn đưa ra 2 trường hợp ghi nhận doanh thu và chi phí là “thanh toán theo tiến độ kế hoạch” và “thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện” đồng thời đưa ra các phương pháp xác định khối lượng công việc hoàn thành và phương pháp kế toán tương ứng nhưng có khác với chế độ kế toán trước đó.

- Kiểm toán doanh thu và thu nhập khác thường liên quan tới nợ phải thu khách hàng và việc trích lập dự phòng phải thu khó đòi. Quy trình kiểm toán chỉ nêu yêu cầu cần phải kiểm toán dự phòng phải thu khó đòi tại hướng dẫn kiểm toán các khoản phải thu nhưng không có hướng dẫn nào cụ thể. Kể cả ở các khoản khác có liên quan đến trích lập và hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi (TK 642-Chi phí quản lý doanh nghiệp) quy trình cũng không có hướng dẫn thực

hiện kiểm toán chỉ tiêu này. Chuẩn mực đã có quy định mới về trích lập và hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi so với chế độ kế toán trước đó. Cụ thể:

Thứ nhất: CMKT không khống chế mức trích lập dự phòng, nhưng chế độ kế toán khống chế mức lập dự phòng phải thu khó đòi tối đa 20% tổng dư nợ phải thu của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

Thứ hai: Chế độ kế toán hướng dẫn hoàn nhập dự phòng vào thu nhập khác, nhưng theo quy định của CMKT, hoàn nhập dự phòng hạch toán giảm chi phí quản lý doanh nghiệp.

Thứ ba: Chế độ kế toán hướng dẫn xử lý nợ khó đòi đưa vào chi phí quản lý doanh nghiệp, nhưng CMKT quy định xử lý nợ khó đòi đã lập dự phòng vào nguồn dự phòng đã trích.

- Quy trình kiểm toán hướng dẫn nội dung kiểm toán khoản mục thu nhập HĐTC (TK 711-Kết quả HĐTC) không còn phù hợp khi áp dụng Chuẩn mực “Doanh thu và thu nhập khác”. Bởi vì:

Thứ nhất: CMKT và Thông tư hướng dẫn chuẩn mực ban hành tài khoản mới: TK 515-“Doanh thu HĐTC” và quy định doanh thu tài chính hạch toán vào hoạt động SXKD trong kỳ đồng thời hủy bỏ TK 711-“Thu nhập HĐTC” theo CĐKT trước đó.

Thứ hai: Nội dung quy trình kiểm toán hướng dẫn thực hiện kiểm toán TK 711-“Kết quả HĐTC” còn thiếu so với quy định mới về doanh thu HĐTC tại chuẩn mực, đó là: Lãi bán hàng trả chậm, trả góp; Lãi chênh lệch tỷ giá ngoại tệ; Chênh lệch lãi chuyển nhượng vốn.

Thứ ba: Quy trình kiểm toán chưa có hướng dẫn thực hiện kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia. Chế độ kế toán trước đó chưa có quy định nào về điều kiện ghi nhận doanh thu các trường hợp này.

- Quy trình thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ vì sau chuẩn mực số 24 “Báo cáo lưu chuyển tiền tệ” được ban hành và quy định

bắt buộc các doanh nghiệp phải lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Việc kiểm toán Báo cáo lưu chuyển tiền tệ rất có ích bởi vì thông qua kiểm tra giúp KTV đánh giá khách quan tình hình HĐKD của doanh nghiệp như: các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi tài sản thành tiền, khả năng thanh toán... Ngoài ra, kiểm tra báo cáo lưu chuyển tiền tệ giúp KTV xem xét và dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai; kiểm tra lại cách đánh giá, dự đoán về các luồng tiền giúp có được một kết quả kiểm toán một cách toàn diện hơn về doanh nghiệp.

Ngoài ra, Quy trình thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán thuê tài sản (chuẩn mực số 06); kiểm toán chi phí đi vay (chuẩn mực số 16)

*** Về Quy trình kiểm toán hướng dẫn phương pháp kiểm toán chưa phù hợp của nội dung kiểm toán**

- Hàng tồn kho, TSCĐ, doanh thu và thu nhập khác... nội dung kiểm toán này cần sử dụng phương pháp phân tích, vì do có sự thay đổi quy định về “Trình bày báo cáo tài chính” trong chuẩn mực tới các chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính so với chế độ kế toán trước đó. CMKT quy định trình bày báo cáo tài chính đối với các chỉ tiêu này nhiều thông tin, vừa khái quát, vừa chi tiết, phục vụ hữu ích cho việc phân tích để đánh giá và giúp xác định phạm vi cũng như thời gian để kiểm toán hàng tồn kho một cách thích hợp. Nếu KTV có kinh nghiệm và khả năng phân tích tốt sẽ giúp xác định được trọng tâm, trọng điểm và rút ngắn thời gian kiểm toán.

- Nội dung và phương pháp mẫu biểu về bảng cân đối kế toán, thu nhập – chi phí và kết quả kinh doanh cũng phải thay đổi cho phù hợp với CMKT.

Như vậy, việc Nhà nước ban hành hệ thống CMKT Việt Nam có tác động toàn diện đến công tác hạch toán kế toán của mọi đơn vị trong nền kinh tế, trong đó có các DNNN. Sự tác động này bao gồm từ việc nhận thức bản chất nghiệp vụ, việc lập chứng từ kế toán, ghi sổ kế toán, lập và công khai báo cáo tài chính của các đơn vị. Bản thân các báo cáo tài chính, tài liệu kế toán thuộc đối tượng kiểm

toán chịu ảnh hưởng sâu sắc bởi việc ban hành chuẩn mực kế toán thì hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính và nội dung của Quy trình kiểm toán DNNN của Kiểm toán Nhà nước sẽ chịu ảnh hưởng tương ứng và bộc lộ những hạn chế như trên đã trình bày.

Để xây dựng được các nội dung kiểm toán phải căn cứ vào CMKT và chính sách tài chính, chế độ kế toán hiện hành. Quy trình kiểm toán phải dựa vào CMKT, chính sách tài chính, chế độ kế toán để xác định nội dung kiểm toán; khi CMKT và chính sách tài chính, chế độ kế toán thay đổi thì nội dung của quy trình kiểm toán cũng phải thay đổi theo cho phù hợp.

CHƯƠNG 2

NHỮNG GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN NỘI DUNG CỦA QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DNNN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

2.1- Hoàn thiện nội dung của Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

2.1.1- Sự cần thiết phải hoàn thiện nội dung quy của trình kiểm toán báo cáo tài chính Doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

- Quy trình kiểm toán được xây dựng và hoàn thiện phải căn cứ vào nhu cầu thực tiễn quản lý, chất lượng kiểm toán. Nội dung quy trình cũng như phương pháp kiểm toán được vận dụng trong các cuộc kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước mới ở giai đoạn ban đầu. Cho nên công tác quản lý, chỉ đạo các cuộc kiểm toán gặp nhiều khó khăn, nhất là về vấn đề kiểm soát chất lượng của công việc kiểm toán. Mục tiêu, nhiệm vụ được giao phó cho KTV sẽ không được hoàn thành với chất lượng cao nếu như thiếu một quy trình kiểm toán chuẩn để thực hiện nó. Nói một cách khác, báo cáo kiểm toán sẽ không đạt được sự tin cậy như ý muốn nếu như chưa có quy trình kiểm toán hoặc đã có nhưng còn khiếm khuyết. Quy trình kiểm toán chuẩn sẽ tạo sự thống nhất trong tiến hành kiểm toán, cho phép so sánh giữa các cuộc kiểm toán để rút kinh nghiệm nâng cao hiệu quả của các cuộc kiểm toán kế tiếp.

- Nội dung của Quy trình kiểm toán phải được hoàn thiện sao cho có tác dụng như “ngọn đèn dẫn đường” cho các cuộc kiểm toán. Nó là cơ sở cho việc lập kế hoạch kiểm toán, giúp KTV xác định được thời gian cần thiết và các phương pháp kiểm toán phù hợp để hoàn thành công việc một cách hiệu quả, an toàn nhất. Nội dung của Quy trình còn là căn cứ để bố trí sắp đặt công việc và phối hợp công việc giữa các KTV trong việc thực hiện kiểm toán để đảm bảo về mặt tiến độ cũng như chất lượng kiểm toán.

- Nói đến hoạt động kiểm toán, chúng ta cần nói đến những khía cạnh mà mọi người hay quan tâm. Đó là tính hiệu quả, tính kinh tế, tính hiệu lực của từng cuộc kiểm toán không đạt được 3 tiêu chuẩn trên trong khi họ lại đóng vai trò của người phán xét về tính hiệu quả, hiệu năng và tính kinh tế của đối tượng kiểm toán. Một quy trình kiểm toán khi hoàn thiện phải giúp KTV đạt được điều này. Nó cho phép KTV hoàn thành được trách nhiệm nghề nghiệp được cụ thể hóa thành các mục tiêu trong từng phần hành hoặc cuộc kiểm toán với một chi phí thấp nhất, đảm bảo tiến độ thời gian và tổng quỹ thời gian ngắn nhất.

- Một quy trình kiểm toán chuẩn sau khi đã được thử nghiệm để đánh giá chất lượng, sự phù hợp với thực tiễn kiểm toán sẽ được điều chỉnh, sửa đổi thành quy trình mẫu và sẽ được dùng làm điểm tựa pháp lý trong thực hành kiểm toán cũng như trong việc giải quyết các mâu thuẫn tranh chấp có liên quan tới trách nhiệm và quyền hạn của KTV trong kiểm toán. Hơn nữa, nó còn được sử dụng làm tài liệu quan trọng trong việc bồi dưỡng KTV mới vào nghề cũng như làm tài liệu tham khảo trong các trường có đào tạo KTV chuyên nghiệp.

Chính vì những điều trên cho ta thấy sự cần thiết phải hoàn thiện hơn nữa nội dung của quy trình kiểm toán nói chung cũng như quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước nói riêng, đặc biệt khi các DNNN áp dụng hệ thống CMKT Việt Nam vào công tác hạch toán kế toán.

2.1.2- *Các nguyên tắc định hướng hoàn thiện nội dung của Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước*

Những nguyên tắc và định hướng để hoàn thiện quy trình kiểm toán là: phải dựa vào chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, dựa vào đặc điểm địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước, dựa vào đối tượng kiểm toán và CMKT, chế độ tài chính của nhà nước đã ban hành. Ngoài ra, khi hoàn thiện quy trình kiểm toán, chúng ta phải căn cứ vào thực tiễn hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; vận dụng một cách có chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm của các nước có ngành kiểm toán đã phát triển.

*** Có tính đến ảnh hưởng của CMKT**

Kiểm toán báo cáo tài chính là sự kiểm tra xác nhận và đưa ra lời kết luận là các báo cáo tài chính do các đơn vị kế toán lập ra có đúng đắn, trung thực hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp hay không, có hợp thức và tuân theo các qui định có liên quan hay không.

Muốn kiểm tra xác nhận và đưa ra kết luận một cách chính xác thì KTV phải dựa vào thước đo nào đó làm cơ sở để tiến hành kiểm toán. Thước đo đó chính là các CMKT và chế độ tài chính, kế toán mà Nhà nước đã ban hành.

Như vậy, CMKT là một trong những cơ sở làm căn cứ để tiến hành xây dựng qui trình kiểm toán và thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính. CMKT hướng dẫn, chỉ đạo kiểm tra và kiểm soát việc thực hiện công tác kế toán ở đơn vị. CMKT giúp cho KTV đánh giá được công việc kế toán theo quy định của chuẩn mực. Ngoài ra chuẩn mực còn là một trong những cơ sở để KTV kiểm tra kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của kế toán và những người liên quan. Ngược lại, kiểm toán báo cáo tài chính cũng tác động trở lại đối với CMKT, qua quá trình kiểm toán một mặt xác nhận tính đúng đắn của tài liệu số liệu kế toán, mặt khác phát hiện những điểm không phù hợp với thực tế của chính sách tài chính, chế độ kế toán, CMKT để kiến nghị sửa đổi cho phù hợp với thực tế.

Để xây dựng được các nội dung kiểm toán phải căn cứ vào CMKT và các chính sách tài chính, chế độ kế toán hiện hành. Quy trình kiểm toán phải dựa vào CMKT để xác định nội dung kiểm toán; khi CMKT và các chính sách tài chính, chế độ kế toán thay đổi thì quy trình cũng phải thay đổi theo cho phù hợp.

*** Dựa vào khách thể kiểm toán và đối tượng kiểm toán**

DNNN là khách thể kiểm toán; Báo cáo tài chính DNNN là một trong những đối tượng của các Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành và khu vực như:

- + Kiểm toán chuyên ngành về NSNN.
- + Kiểm toán chuyên ngành về dự án đầu tư xây dựng của Nhà nước.
- + Kiểm toán chuyên ngành về DNNN.

+ Kiểm toán chuyên ngành về các chương trình đặc biệt như an ninh, quốc phòng, ngoại giao, dự trữ quốc gia.

+ Kiểm toán chuyên ngành các tổ chức Tài chính – Ngân hàng và 5 Kiểm toán khu vực.

Đối tượng của các Kiểm toán chuyên ngành và khu vực có những đặc điểm khác nhau về hệ thống kế toán, chứng từ, sổ sách và hoạt động theo những cơ chế, chính sách tài chính đặc thù riêng.

Đối tượng của chuyên ngành Kiểm toán DNNN mang tính chất hoạt động đa ngành đan xen nhau hoặc chuyên môn hóa cao và có phạm vi hoạt động rộng lớn hơn thể hiện ở các ngành kinh tế kỹ thuật từ sản xuất, lưu thông phân phối đến tiêu dùng trong từng lĩnh vực, từng lãnh thổ, cả trong nước và quốc tế.

Đối tượng trực tiếp của Kiểm toán DNNN là các báo cáo tài chính, sổ sách chứng từ kế toán, các nghiệp vụ kinh tế gọi chung là các thông tin kinh tế, tài chính trong các DNNN. Các thông tin kinh tế, tài chính trong các DNNN thể hiện các mối quan hệ tài chính giữa DNNN với Nhà nước, giữa DNNN với người lao động, giữa DNNN với khách hàng....Các mối quan hệ này có nhiều điểm chung với các đối tượng kiểm toán khác nhưng cũng có nhiều điểm khác biệt. Chính vì những điều này mà khi xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán của Kiểm toán DNNN phải phù hợp với tính chất, đặc điểm hoạt động, các vấn đề liên quan tới việc nghiên cứu, đánh giá hệ thống KSNB, các chế độ chính sách quản lý kinh tế tài chính, kế toán hiện hành mà các đối tượng kiểm toán áp dụng.

*** Phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán**

Chuẩn mực kiểm toán là các nguyên tắc cơ bản, các yêu cầu, các qui định về nghiệp vụ và xử lý các mối quan hệ phát sinh trong kiểm toán mà các KTV buộc phải tuân thủ trong quá trình hành nghề kiểm toán. Các nguyên tắc này mang tính chỉ đạo và chi phối trách nhiệm nghề nghiệp của KTV, đồng thời là thước đo chất lượng của công tác kiểm toán. Chuẩn mực kiểm toán là điểm tựa pháp lý và là cơ sở phán xét khi có tranh chấp giữa các bên hữu quan trong kiểm

toán. quy trình kiểm toán là sắp xếp nội dung các bước công việc theo một trình tự để tiến hành kiểm toán theo các qui định của CMKT. Khi thực hiện kiểm toán KTV, Đoàn kiểm toán phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán và qui trình kiểm toán đã ban hành. Như vậy, ta có thể thấy rằng quy trình kiểm toán phải được xây dựng và hoàn thiện dựa trên chuẩn mực kiểm toán.

*** Căn cứ vào địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước**

Kiểm toán Nhà nước là cơ quan thuộc Chính phủ. Nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước nói chung và của Kiểm toán DNNN nói riêng khi thực hiện kiểm toán đối với một đối tượng cụ thể không chỉ xác minh tính hợp pháp, chính xác, đầy đủ của các báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính, các tài liệu, số liệu kế toán. Kiểm toán Nhà nước còn phải kiểm tra vấn đề quản lý, sử dụng vốn và tài sản của Nhà nước tại doanh nghiệp, tình hình thực hiện nghĩa vụ đối với NSNN và thực hiện các chính sách, chế độ của Nhà nước trong lĩnh vực tài chính kế toán. Mặt khác dựa vào kết quả kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước kiến nghị với đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai sót, chấn chỉnh và lập lại kỷ cương về quản lý kinh tế, tài chính kế toán trong đơn vị, đồng thời kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý các vi phạm về chế độ, đề xuất với các cơ quan quản lý nhà nước, với Thủ tướng Chính phủ việc sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính, kế toán cần thiết, tham gia ý kiến đối với Bộ Tài chính trong việc xây dựng và ban hành các chế độ, chuẩn mực và phương pháp kiểm toán.

Xuất phát từ địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước được yêu cầu các cơ quan nhà nước khác giúp đỡ, tạo điều kiện để thực hiện nhiệm vụ; Được đề nghị các cơ quan có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn khi cần thiết; Được đề nghị các cơ quan có thẩm quyền xử lý theo pháp luật đối với các tổ chức, cá nhân cản trở công việc.

Chính vì vậy mà quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước nói chung và quy trình kiểm toán DNNN nói riêng phải xây dựng và hoàn thiện để đáp ứng với yêu cầu và nhiệm vụ kiểm toán do Thủ tướng Chính phủ giao phù hợp với địa vị pháp lý của mình.

*** Phải xuất phát từ thực tiễn và vận dụng một cách có chọn lọc chuẩn mực, qui trình kiểm toán của các nước trên thế giới**

Một trong những quan điểm cơ bản trong xây dựng quy trình kiểm toán ở Việt Nam là phải kế thừa (củng cố và phát huy) kinh nghiệm vốn có của bản thân và triệt để vận dụng có chọn lọc kinh nghiệm của thế giới cho phù hợp với hệ thống pháp luật môi trường kiểm toán và trình độ quản lý kinh tế tài chính ở nước ta.

Chúng ta không thể mang toàn bộ hệ thống chuẩn mực kiểm toán và quy trình kiểm toán của nước ngoài áp dụng máy móc vào thực tế của Việt Nam, vì làm như vậy sẽ tạo ra sự khập khiễng, không ăn nhập với hệ thống pháp luật và trình độ quản lý cũng như trình độ của đội ngũ KTV Việt Nam.

Hoạt động kiểm toán đã được hình thành và có lịch sử phát triển hàng trăm năm nay, do vậy đã tạo ra được một hệ thống kiểm toán đầy đủ có hiệu quả từ tổ chức bộ máy kiểm toán, đào tạo KTV cho đến việc xây dựng các chuẩn mực kiểm toán và quy trình kiểm toán chuẩn. Chúng ta là người đi sau do vậy thừa hưởng được thành quả này, hơn thế nữa, kiểm toán đã vượt qua ngoài phạm vi của một quốc gia, mang tính toàn cầu, cho nên chuẩn mực kiểm toán cũng như quy trình kiểm toán đã được điều chỉnh và một phần nào đó tính tới sự đặc thù của các quốc gia. Điều đó này đã tạo thuận lợi cho chúng ta khi chọn lọc chuẩn mực kiểm toán và quy trình kiểm toán quốc tế để vận dụng vào thực tế của Việt Nam.

2.1.3- Các giải pháp hoàn thiện nội dung Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước sau khi Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được ban hành

Như đã trình bày ở các phần trước, nội dung của quy trình kiểm toán báo cáo tài chính bộc lộ 2 dạng hạn chế sau khi các doanh nghiệp áp dụng các CMKT vào công tác kế toán của đơn vị. Các hạn chế đó là quy trình thiếu các nội dung kiểm toán hoặc quy trình có hướng dẫn nhưng chưa đầy đủ và quy trình có hướng dẫn phương pháp kỹ thuật kiểm toán không phù hợp nữa.

Nguyên nhân của các hạn chế trên chính bởi ảnh hưởng của các CMKT mới ban hành tới đối tượng trực tiếp là chế độ kế toán và báo cáo tài chính của các DNNN.

Chính vì phần lớn các nội dung kiểm toán đối với từng khoản mục trong báo cáo tài chính được trình bày trong quy trình hiện tại đều bị 2 dạng hạn chế trên. Do vậy việc đề ra các giải pháp hoàn thiện đối với các nội dung kiểm toán và phương pháp kiểm toán báo cáo tài chính DNNN cần tập trung vào các điểm chính sau:

2.1.3.1- Bổ sung các quy định, hướng dẫn nội kiểm toán mà quy trình kiểm toán còn thiếu hoặc đã có nhưng chưa đầy đủ

Về nội dung kiểm toán các khoản mục trong hạch toán kế toán.

- + Các chỉ tiêu thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho.
- + Kiểm toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho.
- + Kiểm toán tài sản cố định hữu hình, vô hình.
- + Kiểm toán khấu hao TSCĐ.
- + Phải thu theo tiến độ hợp đồng xây dựng.
- + Chi phí trả trước dài hạn.
- + Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng.
- + Trái phiếu phát hành.

Nội dung kiểm toán các chỉ tiêu thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho cần bổ sung thêm: nội dung kiểm toán giá gốc hàng tồn kho; kiểm toán giá trị thuần hàng tồn kho; kiểm toán các khoản hao hụt mất mát sau khi trừ phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra và chi phí sản xuất chung không được phân bổ, được ghi nhận vào “ Giá vốn hàng bán”; kiểm toán sự phù hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận trong kỳ.

Nội dung kiểm toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho cần sửa đổi và bổ sung thêm khoản chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được và giá gốc hàng tồn kho được hạch toán vào TK 632-Giá vốn hàng bán. Nếu năm trước đã

trích lập dự phòng thì số chênh lệch giữa số phải trích lập năm nay với số đã trích lập năm trước sẽ được hạch toán tăng hoặc giảm TK 632-Giá vốn hàng bán.

Nội dung kiểm toán tài sản cố định hữu hình, vô hình cần sửa đổi và bổ sung thêm: kiểm toán nguyên giá TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) mua theo hình thức tín dụng trả chậm có phát sinh lãi trả chậm. Chuẩn mực “TSCĐ hữu hình” và chuẩn mực “TSCĐ vô hình” quy định nguyên giá TSCĐ mua theo hình thức trả chậm là giá mua ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán với số tiền thanh toán ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạch toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ (vốn hóa) theo chuẩn mực “Chi phí đi vay”. Khoản chênh lệch hạch toán vào chi phí, theo hướng dẫn thực hiện chuẩn mực có 2 tài khoản mới so với chế độ kế toán trước đó: Tài khoản 242-Chi phí trả trước dài hạn và Tài khoản 635-Chi phí tài chính, đồng thời chuẩn mực hủy bỏ tài khoản 811 “Chi phí HĐTC”. kiểm toán các TSCĐ (kể cả hữu hình và vô hình) có đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ hay không? đặc biệt khi có sự thay đổi quy định về “Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ ”; kiểm toán các trường hợp giảm TSCĐ vô hình. Ngoài trường hợp TSCĐ vô hình ghi giảm do thanh lý, nhượng bán như đã quy định tại chế độ kế toán, trường hợp có thể ghi giảm TSCĐ vô hình khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau; kiểm toán trường hợp các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một TSCĐ vô hình xem là có đủ điều kiện tăng nguyên giá tài sản hay ghi nhận vào chi phí. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được tính vào nguyên giá:

Có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu.

Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

Kiểm toán TSCĐ hữu hình loại mua sắm cần loại trừ khỏi nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm khoản thu hồi về phế liệu và sản phẩm do chạy thử ;

kiểm toán nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình về trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi.

...

Đề tài chỉ nêu ví dụ về nội dung và phương pháp kiểm toán Hàng tồn

kho: Với tính chất phức tạp của hàng tồn kho và cũng có thể đại diện cho các khoản mục khác, và với khuôn khổ của đề tài, một số định hướng và giải pháp hoàn thiện việc kiểm toán hàng tồn kho sẽ được trình bày dưới đây. Định hướng và các giải pháp hoàn thiện nội dung kiểm toán hàng tồn kho trong quy trình cũng sẽ được xem xét để hoàn thiện cho các nội dung kiểm toán khác được trình bày trong quy trình kiểm toán khi có ảnh hưởng của CMKT tới công tác kế toán.

• Cần bổ sung các quy định, hướng dẫn kiểm toán còn thiếu hoặc đã có nhưng chưa đầy đủ đối với kiểm toán hàng tồn kho

Cụ thể, cần bổ sung hướng dẫn kiểm toán đối với các nội dung sau:

- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán giá gốc hàng tồn kho: Quy trình cần quy định kiểm tra giá gốc hàng tồn kho bao gồm kiểm tra chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

+ Đối với chi phí mua hàng: Chọn các phiếu nhập kho trong khoảng 20 ngày từ 10 ngày cuối tháng này tới 10 ngày đầu tháng sau. Đối chiếu số lượng, giá trị và ngày ghi sổ hạch toán giữa Phiếu nhập kho, Hóa đơn mua hàng, Hợp đồng, Thanh lý hợp đồng, Biên bản giao nhận hàng hóa, Thẻ kho, Sổ hạch toán chi tiết, Báo cáo bán hàng và đồng thời xem xét quá trình chuyển sổ và tổng hợp, Bảng tổng hợp nhập - xuất - tồn, Biên bản và Báo cáo kiểm kê và BCTC cuối niên độ. Lưu ý sai sót hàng tồn kho có thể bị phản ánh cao hoặc thấp hơn thực tế có thể do: hạch toán theo chứng từ nhưng hàng chưa về hoặc hàng về nhưng chưa hạch toán hoặc hạch toán vào kỳ sau; Tính toán sai các chỉ tiêu trên chứng từ hoặc các khoản chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng, các loại thuế không được hoàn lại và các chi phí liên quan trực tiếp tới mua hàng tồn kho có thể không được tập hợp vào giá gốc hàng tồn kho.

+ Đối với chi phí chế biến: Bao gồm những chi phí có liên hệ trực tiếp đến sản phẩm sản xuất, như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm. **Lưu ý chuẩn mực kiểm toán không quy định rõ chi phí chế biến bao gồm cả nguyên vật liệu trực tiếp để sản xuất ra thành phẩm, tuy nhiên điều này vẫn được thừa nhận.** Kiểm tra chi phí chế biến chính là kiểm tra việc tính giá thành sản phẩm sản xuất. Khi kiểm tra nguyên vật liệu trực tiếp, phải kiểm tra cả về đơn giá và số lượng sử dụng. Việc kiểm tra đơn giá tương tự như đối với kiểm tra chi phí mua; còn việc kiểm tra số lượng nguyên vật liệu sử dụng có thể tiến hành bằng cách so sánh lượng sử dụng thực tế với định mức sử dụng vật liệu. Các tài liệu sử dụng để kiểm tra thường liên quan đến phòng kế hoạch - vật tư, phòng kế toán, bộ phận kho hàng. Khi kiểm tra chi phí nhân công trực tiếp, phải kiểm tra cả về số lượng, ngày công, giờ công và đơn giá tiền lương. Để kiểm tra, KTV có thể đối chiếu với bảng lương và định mức lao động; các kế hoạch sản xuất, bảng chấm công, kể cả việc làm thêm giờ theo từng bộ phận sản xuất. Kiểm tra chi phí sản xuất chung, ngoài việc kiểm tra các quá trình tập hợp chi phí, KTV còn phải quan tâm đến việc áp dụng các phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung (chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi), với điều kiện đã kiểm tra về tính hợp lý và việc áp dụng nhất quán của những phương pháp này. Việc phân bổ chi phí sản xuất chung cố định cho mỗi đơn vị sản phẩm phải dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. KTV cần xem xét toàn bộ hồ sơ, máy móc, thiết bị và các tài liệu khác liên quan từ lúc hình thành máy móc thiết bị, các lần nâng cấp cải tạo để xác định công suất máy móc, thiết bị.

Ngoài ra, KTV cũng cần kiểm tra bóc tách các chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho nhưng tính nhậm vào giá gốc hàng tồn kho như: chi phí bán hàng, chi phí QLDN, chi phí bảo quản hàng tồn kho sau khi mua, các chi phí phát sinh trên định mức bình thường.

- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán giá trị thuần hàng tồn kho: Giá trị thuần hàng tồn kho là **giá bán ước tính** của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) **chi phí ước tính để hoàn thành** sản phẩm và chi **phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ** chúng. KTV cần kiểm tra kỹ các căn cứ để đưa ra giá bán ước tính của hàng tồn kho, chi phí ước tính để hoàn thiện và tiêu thụ sản phẩm. Việc kiểm tra chủ yếu dựa trên kinh nghiệm và sự hiểu biết của KTV về lĩnh vực liên quan để đánh giá mức độ hợp lý và tính đáng tin cậy của các căn cứ.

- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán sự phù hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận: Nội dung này tuy chưa được đề cập cụ thể trong các chế độ tài chính kế toán trước đó nhưng đã được thừa nhận và áp dụng phổ biến ở nước ta cũng như trên thế giới. KTV chọn các phiếu xuất kho, hợp đồng bán hàng, hóa đơn bán hàng đối chiếu về mặt số lượng, giá trị, ngày tháng với thẻ kho, sổ kế toán chi tiết (các tài khoản hàng tồn kho, giá vốn hàng bán), sổ chi tiết doanh thu và các tài khoản liên quan (nợ phải thu, tiền mặt...), báo cáo bán hàng, báo cáo nhập xuất tồn, nhưng chủ yếu chọn mẫu các nghiệp vụ kinh tế vào quý 1 năm nay, tháng cuối năm nay và quý 1 năm tiếp theo.

- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán hàng tồn kho bằng phương pháp phân tích do có sự thay đổi quy định về “Trình bày BCTC” trong chuẩn mực tối các chỉ tiêu này trên BCTC so với chế độ kế toán trước đó: KTV xem xét các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho được trình bày trên BCTC để phân tích mức độ hợp lý và sự nhất quán của các nguyên tắc đang áp dụng. Nếu các phương pháp mà doanh nghiệp đang áp dụng là không hợp lý thì KTV cần đưa ra phương pháp hợp lý hơn. Ngoài ra, KTV căn cứ vào sự phân loại hàng tồn kho trình bày trên BCTC để phân tích rút ra hàng tồn kho có tỷ trọng lớn, quan trọng đối với quá trình sản xuất để từ đó đi sâu kiểm tra. Cũng từ việc phân tích việc phân loại từng mặt hàng tồn kho mà KTV có thể đánh giá về mức độ hợp lý của cơ cấu hàng tồn

kho trong mối liên quan tới hàng tồn kho chậm luân chuyển, kém mất phẩm chất, tình hình tiêu thụ, để từ đó có được những kiến nghị hợp lý cho doanh nghiệp cả trong hoạt động SXKD và việc điều chỉnh các chính sách.

Cụ thể là cần bổ sung các khoản mục thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho vào quy trình như: hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ gửi đi gia công chế biến và có các phương pháp kiểm toán phù hợp. KTV cần kiểm tra, đối chiếu các hợp đồng gia công, thanh lý hợp đồng, phiếu xuất kho, thẻ kho, sổ kế toán chi tiết, các báo cáo hàng gửi gia công và theo dõi quá trình đưa hàng đi gia công và hàng gia công hoàn thành nhập về (kho hàng, bảo vệ, biên bản bàn giao, nghiệm thu chất lượng...).

• Sửa đổi các quy định hướng dẫn kiểm toán trong quy trình không còn phù hợp đối với kiểm toán hàng tồn kho

Cụ thể là cần sửa đổi các hướng dẫn kiểm toán khoản mục dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Quy trình kiểm toán DNNN cần quy định rõ kiểm toán trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cần tập trung kiểm tra các TK 159-Dự phòng giảm giá hàng tồn kho, TK 632-Giá vốn hàng bán và các tài khoản hàng tồn kho. KTV cần nghiên cứu kỹ những hàng hóa tồn kho đang được lập dự phòng về các mặt: chất lượng, giá cả thị trường, mẫu mã, hình thức, tình trạng kho bãi, phương pháp bảo quản, lưu trữ, thời gian lưu trữ... để có sự hiểu biết về các hàng tồn kho đã được lập dự phòng có hợp lý và đáng tin cậy không. Một số thủ tục kiểm toán có thể áp dụng như:

- KTV thu thập bảng tổng hợp bảng tính toán giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

- Xem xét tính hợp lý về phương pháp và giả định mà doanh nghiệp áp dụng để tính toán giá trị dự phòng. Vấn đề này chủ yếu là xem xét việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho vào thời điểm lập dự phòng có các căn cứ, bằng chứng đáng tin cậy và hợp lý không?

- Nếu phương pháp tính giá trị dự phòng của doanh nghiệp áp dụng là hợp lý và các căn cứ đáng tin cậy thì KTV tính toán lại theo phương pháp đó rồi so sánh với số mà doanh nghiệp đã tính.

- Nếu phương pháp tính giá trị dự phòng của doanh nghiệp là không hợp lý thì KTV cần áp dụng cách tính toán dựa trên các căn cứ và các giả định hợp lý hơn để tính lại giá trị dự phòng và so sánh với số mà doanh nghiệp tính. Nếu có chênh lệch về số liệu cần có sự thảo luận với doanh nghiệp một cách thấu đáo rồi mới điều chỉnh số liệu.

• **Các nội dung hoàn thiện khác**

Ngoài 2 nội dung hoàn thiện trên, khi hoàn thiện quy trình cũng nên xem xét các nội dung dưới đây:

*** Quy trình kiểm toán cần xác định rõ mục tiêu kiểm toán đối với hàng tồn kho. Vì vậy, mục tiêu trong việc thu thập các bằng chứng:**

Thu thập bằng chứng về sự hiện hữu và phát sinh:

Mục tiêu đối với nghiệp vụ

- + Các nghiệp vụ mua hàng đã ghi sổ thể hiện số hàng hóa được mua trong kỳ.
- + Các nghiệp vụ kết chuyển hàng đã ghi sổ đại diện cho số hàng tồn kho được chuyển từ nơi này sang nơi khác hoặc từ loại này sang loại khác.
- + Các nghiệp vụ tiêu thụ hàng hóa đã ghi sổ đại diện cho số hàng hóa tồn kho đã xuất bán trong kỳ.

Mục tiêu đối với số dư: Hàng tồn kho được phản ánh trên Bảng CĐKT là thực sự tồn tại.

Thu thập bằng chứng về tính trọn vẹn (ghi chép chính xác và đầy đủ)

Mục tiêu đối với nghiệp vụ: Tất cả các nghiệp vụ mua, kết chuyển và tiêu thụ hàng tồn kho xảy ra trong kỳ đều đã được phản ánh đầy đủ và khớp đúng giữa các sổ sách, báo cáo kế toán.

Mục tiêu đối với số dư: Số dư tài khoản **Hàng tồn kho** đã bao hàm tất cả các nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa hiện có tại thời điểm lập Bảng CĐKT.

Thu thập bằng chứng về quyền và nghĩa vụ đối với hàng tồn kho

Mục tiêu đối với nghiệp vụ: Trong kỳ, doanh nghiệp có quyền đối với số hàng tồn kho đã ghi sổ.

Mục tiêu đối với số dư: Doanh nghiệp có quyền đối với số dư hàng tồn kho tại thời điểm lập Bảng CĐKT.

Thu thập bằng chứng về đo lường và tính giá đối với hàng tồn kho

Mục tiêu đối với nghiệp vụ:

- Chi phí nguyên vật liệu và hàng hóa thu mua, giá thành sản phẩm, sản phẩm dở dang phải được xác định chính xác và phù hợp với quy định của chế độ kế toán và nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận.

- Hàng tồn kho được đánh giá theo giá thấp hơn trong 2 giá: giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được

Mục tiêu đối với số dư: Số dư hàng tồn kho phải được phản ánh đúng giá trị thực hoặc giá trị thuần của nó và tuân theo các nguyên tắc chung được thừa nhận.

Thu thập bằng chứng về trình bày và khai báo hàng tồn kho

Mục tiêu đối với nghiệp vụ: Các nghiệp vụ liên quan tới hàng tồn kho phải được xác định và phân loại đúng đắn trên hệ thống báo cáo tài chính.

Mục tiêu đối với số dư: Số dư hàng tồn kho phải được phân loại và sắp xếp đúng vị trí trên Bảng CĐKT. Những khai báo có liên quan tới sự phân loại căn cứ để tính giá và phân bổ hàng tồn kho phải thích đáng.

*** Quy trình cần lưu ý tính trọng yếu và rủi ro tiềm tàng đối với hàng tồn kho vì những lý do sau:**

- Hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản của đơn vị và thường là khoản mục lớn nhất trong tài sản lưu động của doanh nghiệp, đặc biệt đối với doanh nghiệp thương mại. Những sai sót trên khoản mục hàng tồn kho thường dẫn đến những sai sót trọng yếu về chi phí và kết quả kinh doanh. Nếu hàng tồn kho bị đánh giá sai lệch sẽ ảnh hưởng trọng yếu đến mức độ trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.

- Số lượng và chủng loại hàng tồn kho rất phong phú, số lượng nghiệp vụ phát sinh trong kỳ rất nhiều với giá trị lớn và liên quan đến nhiều loại chứng từ. Do đó việc quản lý và ghi chép hàng tồn kho rất phức tạp, làm tăng cơ hội cho các sai phạm.

- Hàng tồn kho có khả năng bị giảm giá trị cao so với giá trị sổ sách rất nhiều do hao mòn hữu hình và vô hình, nên dễ bị rớt giá, hư hỏng hay lỗi thời... Vì thế mà việc đánh giá hàng tồn kho thường phức tạp, giá trị hàng tồn kho có thể không được điều chỉnh thích hợp và bị trình bày sai lệch trên báo cáo tài chính, chẳng hạn như lập các khoản dự phòng giảm giá không đúng theo quy định.

- Hàng tồn kho thường được bố trí ở các vị trí, địa điểm khác nhau, thậm chí có thể rất phân tán ở nhiều bộ phận, và lại do rất nhiều người ở những bộ phận khác nhau quản lý. Do vậy vấn đề kiểm soát vật chất sẽ gặp nhiều khó khăn phức tạp, sai sót nhầm lẫn sẽ thường dễ xảy ra (kể cả trong việc hạch toán hàng luân chuyển nội bộ giữa các kho), thậm chí có thể xảy ra cả những gian lận trong quản lý).

- Có nhiều phương pháp khác nhau để đánh giá hàng tồn kho, và với mỗi phương pháp thì giá trị hàng tồn kho sẽ khác nhau nên tất nhiên sẽ dẫn đến lợi nhuận khác nhau. Vì thế luôn có khả năng là đơn vị sẽ áp dụng phương pháp đánh giá không phù hợp với chế độ kế toán để điều chỉnh giá trị hàng tồn kho và lợi nhuận. Chẳng hạn như:

+ Phương pháp xác định trị giá hàng xuất kho;

+ Xác định, đo lường và phân bổ nguyên vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung;

+ Xác định sản phẩm dở dang và sản phẩm hoàn thành;

+ Hạch toán các khoản phế liệu.

- Việc khoá sổ hàng tồn kho cần đảm bảo rằng đã chia cắt niên độ đúng đắn để không ảnh hưởng đến BCTC, nhất là tại các đơn vị áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ.

*** Quy trình cần đưa ra các phương pháp cũng như nội dung cần hiểu biết đối với hệ thống KSNB đối với hàng tồn kho**

Để hiểu biết về hệ thống KSNB đối với hàng tồn kho, quy trình cần hướng dẫn KTV áp dụng phương pháp nghiên cứu và tìm hiểu đối với hàng tồn kho như tìm hiểu các quy định, thủ tục, quy trình đối với các chức năng mua hàng, nhận hàng, lưu trữ bảo quản hàng, xuất hàng, cũng như việc kiểm soát đối với các khâu trong sản xuất. Cụ thể như:

- Có đầy đủ Phiếu yêu cầu mua hàng, Đơn mua hàng, Phiếu yêu cầu sử dụng vật tư hàng hóa, Phiếu vận chuyển hàng hóa, Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho không?

- Có các chính sách về giá cả và chất lượng của hàng mua vào không?

- Có kế hoạch đặt hàng cụ thể, kế hoạch dự trữ hàng tồn kho cho từng thời kỳ không?

- Các khoản giảm trừ của người bán có được giảm trừ trực tiếp vào giá bán không?

- Các công đoạn sản xuất có được xác định trong kế hoạch sản xuất không?

- Có phiếu theo dõi thời gian sản xuất và sản phẩm sản xuất không?

- Biên bản số lượng thành phẩm có chữ ký của bộ phận sản xuất công đoạn cuối cùng không?

- Số liệu dùng để tập hợp chi phí sản xuất tính giá thành có phù hợp với báo cáo sản xuất không?

- Có phiếu nhập xuất kho thành phẩm và đánh số thứ tự không?

Bên cạnh đó KTV còn phải tìm hiểu về hệ thống kiểm soát vật chất đối với hàng tồn kho như kho tàng, bến bãi, nhà xưởng và các điều kiện kỹ thuật khác. Bất cứ sự thiếu sót nào về phương tiện cất trữ, về dịch vụ bảo hộ, hoặc về kiểm soát vật chất khác đều có thể dẫn tới mất mát hàng tồn kho do cháy nổ, do lụt lội hoặc do mất trộm. KTV cần xem xét tới mức độ quan tâm của cấp quản lý, lãnh đạo tới các vấn đề này như thế nào.

*** Quy trình cần đưa ra các phương pháp cũng như nội dung cần hiểu biết đối với hệ thống kế toán đối với hàng tồn kho. Cụ thể hướng dẫn:**

- KTV tìm hiểu quy trình luân chuyển chứng từ, kể từ giai đoạn mua vào cho đến khi tiêu thụ sản phẩm. Tìm hiểu xem các chứng từ có được lập đúng thể thức hay không? (Có đầy đủ chữ ký hay không? Ghi đầy đủ các chỉ tiêu hay không?...) Có được phê duyệt đúng thẩm quyền hay không? Các nghiệp vụ có được ghi chép chính xác và đầy đủ hay không? ...

- KTV cần tìm hiểu sơ đồ hạch toán và các loại tài khoản sử dụng và các sổ kế toán theo dõi, các báo cáo hàng tồn kho để xem có đảm bảo cung cấp thông tin tài chính đáng tin cậy cho công tác quản lý hay không? Có dễ kiểm tra, đối chiếu khi cần thiết hay không?

- KTV cũng đồng thời phải đặt các câu hỏi và cố gắng chứng minh xem:

+ Hệ thống kế toán hàng tồn kho có theo dõi chi tiết cho từng loại hàng tồn kho không?

+ Hệ thống sổ sách kế toán có được theo dõi và đối chiếu ít nhất một lần với kết quả kiểm kê trong năm không?

+ Hệ thống sổ sách kế toán chi tiết có được theo dõi và đối chiếu với sổ tổng hợp và các báo cáo không?

+ Hàng tồn kho có được theo dõi bằng hệ thống mã số được xây dựng từ trước không?

+ Sự khác biệt giữa kết quả kiểm kê và số liệu theo dõi trên sổ kế toán có được xử lý thấu đáo không?

+ Hàng tồn kho có được ghi chép lên thẻ kho không?

*** Quy trình cần đưa ra các phương pháp cũng như nội dung cần hiểu biết về các thủ tục kiểm soát đối với hàng tồn kho. Cụ thể:**

KTV cần quan sát các thủ tục kiểm soát có tuân theo các nguyên tắc: *Phân công phân nhiệm, bất kiêm nhiệm, ủy quyền và phê chuẩn không?* Việc cách ly trách nhiệm trong việc thực hiện các chức năng của chu trình và ai là những người thực hiện các chức năng đó trong năm. Cụ thể:

+ Có các vật tư và hàng hóa có được kiểm soát và cất trữ bởi một bộ phận kho độc lập không và chúng có được kiểm soát chặt chẽ trong việc xuất dùng không?

+ Có tồn tại 1 phòng thu mua hàng độc lập chuyên thực hiện trách nhiệm mua tất cả các nguyên liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa không?

+ Có tồn tại một phòng nhận hàng riêng biệt chuyên thực hiện trách nhiệm nhận hàng đến không?

+ Bộ phận quản lý sản xuất có độc lập với kế toán không?

+ Người mua hàng có tách biệt với người nhận hàng không?

+ Người nhận hàng và thủ kho có độc lập với nhau không?

*** Quy trình cần hướng dẫn KTV đánh giá rủi ro kiểm soát, thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt đối với các nghiệp vụ quan trọng như:**

- Nghiệp vụ nhập vật tư hàng hóa

- Nghiệp vụ xuất vật tư hàng hóa

- Nghiệp vụ sản xuất

- Nghiệp vụ lưu kho vật tư hàng hóa

*** Quy trình cần hướng dẫn thiết kế và thực hiện các phương pháp kiểm toán cơ bản đối với chu trình hàng tồn kho. Cụ thể:**

Thực hiện các thủ tục phân tích

Trong khi kiểm toán chu trình hàng tồn kho, KTV ứng dụng rất nhiều thủ tục phân tích. Các sai phạm trọng yếu về hàng tồn kho có thể dễ dàng phát hiện thông qua việc thiết kế các thủ tục phân tích để kiểm tra tính hợp lý chung của các con số. Trước khi thực hiện các thủ tục phân tích, điều cần thiết là KTV nên rà soát một cách sơ lược về ngành nghề của khách hàng để nắm bắt được tình hình thực tế cũng như xu hướng của ngành nhằm tạo căn cứ để phân tích. Trường hợp số liệu phân tích không cho kết quả như dự kiến của KTV thì KTV có thể phải điều tra làm rõ nguyên nhân.

Việc rà soát lại mối quan hệ giữa số dư hàng tồn kho với số hàng mua trong kỳ, với lượng sản xuất ra và số hàng tiêu thụ trong kỳ cũng giúp cho KTV đánh giá chính xác hơn về sự thay đổi đối với hàng tồn kho.

Một tỷ suất quan trọng mà KTV thường hay sử dụng để kiểm toán chu trình hàng tồn kho bao gồm:

- Tỷ suất lãi gộp = Tổng lãi gộp/ Tổng doanh thu

- Tỷ lệ vòng quay hàng tồn kho = Tổng giá vốn hàng bán/ Bình quân hàng tồn kho

Hai tỷ suất này có thể cho phép KTV đánh giá tính hợp lý của giá vốn hàng bán. Nếu tỷ suất lợi nhuận thô quá thấp hoặc tỷ lệ quay vòng hàng tồn kho quá cao so với dự kiến của KTV có thể do doanh nghiệp đã khai tăng giá vốn hàng bán và khai giảm hàng tồn kho.

Bên cạnh phân tích tỷ suất, KTV cũng có thể sử dụng thủ tục phân tích xu hướng bằng việc so sánh giá vốn hàng bán giữa các tháng, các kỳ với nhau để phát hiện ra sự thay đổi đột biến của một kỳ nào đó. Hoặc KTV có thể phân tích theo các khoản mục cấu tạo giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất như khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Qua đó có thể cho phép KTV phát hiện ra các dấu hiệu không bình thường của mỗi yếu tố trong mỗi quan hệ chung.

Ngoài ra, những thông tin phi tài chính cũng phân nào giúp KTV kiểm tra độ hợp lý của hàng tồn kho. Chẳng hạn, khi mà khách hàng lưu trữ hàng tồn kho trong nhiều kho khác nhau, KTV có thể so sánh giữa số lượng hàng tồn kho dự trữ trong kho với diện tích có thể chứa của kho đó. Số liệu hàng tồn kho về mặt giá trị có thể đem ra so sánh với chỉ tiêu số lượng và so sánh với các con số thống kê trong ngành.

Thu thập danh mục hàng tồn kho và đối chiếu với sổ sách kế toán

KTV cần thu thập danh mục hàng tồn kho và đối chiếu chúng với hệ thống sổ tổng hợp và chi tiết hàng tồn kho. Mục đích của KTV khi thực hiện thủ

nghiệm này là nhằm khẳng định sự khớp nhau giữa các thẻ kho với sổ sách kế toán cũng như với báo cáo tài chính.

Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho

Kiểm kê hàng tồn kho và quản lý việc kiểm kê hàng tồn kho không phải nhiệm vụ của KTV mà đó là nhiệm vụ của ban quản lý doanh nghiệp. Trách nhiệm của KTV là quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho. Mặc dù việc quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho là một thử nghiệm tốn kém về thời gian và khó thực hiện nhưng hết sức quan trọng và cần thiết đối với KTV khi kiểm toán chu trình hàng tồn kho.

Trong khi thực hiện thủ tục kiểm toán này, KTV cần thu thập các thông tin để đánh giá tính tin cậy của các thủ tục kiểm kê hàng tồn kho mà ban quản lý áp dụng, có như vậy KTV mới có thể tin cậy vào kết quả kiểm kê mà ban quản lý cung cấp cho. Trong một số trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp có thể thuê một số chuyên gia kiểm kê hàng tồn kho bên ngoài để đến kiểm kê một số hàng tồn kho đặc biệt. Khi đó KTV phải dựa vào kết luận của các chuyên gia và KTV phải đánh giá, sử dụng kết quả đó tuân theo chuẩn mực kiểm toán đã quy định.

KTV phải thảo luận rõ về thời gian quan sát vật chất hàng tồn kho với ban quản lý doanh nghiệp, dựa vào hệ thống kho bãi của đơn vị và dựa trên những đánh giá về rủi ro kiểm soát. KTV nên rà soát và đánh giá kế hoạch kiểm kê hàng tồn kho của doanh nghiệp để có thể bố trí, điều chỉnh thích hợp với kế hoạch kiểm toán của mình. Ngày kiểm kê hàng tồn kho nên sát với ngày lập Bảng CĐKT và KTV nên có mặt vào thời điểm kiểm kê đó. Đối với đơn vị có nhiều kho bãi ở nhiều nơi khác nhau thì KTV có thể thay đổi địa điểm quan sát kiểm kê giữa các năm và bảo đảm quy mô quan sát kiểm kê hợp lý trong mỗi năm. Trường hợp đó, đối với những kho bãi mà KTV không có khả năng quan sát thì KTV có thể sử dụng kết quả của KTV nội bộ, và đương nhiên phải tuân thủ Chuẩn mực kiểm toán về “Sử dụng kết quả của KTV nội bộ”.

Trong khi quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho, để bảo đảm các thủ tục chi tiết được thực hiện một cách hợp lý thì KTV nên:

- Quan sát các nhân viên của khách hàng khi thực hiện các thủ tục đã quy định.
- Khẳng định các phiếu kiểm kê đã được đánh số trước và hàng tồn kho được đánh dấu hợp lý.

- Chú ý các thùng chứa, các container rỗng.

- Khẳng định tất cả số hàng tồn kho đã kiểm kê được đánh dấu riêng.

Bên cạnh đó thì tất cả các KTV cũng cần phải thực hiện một số các thủ tục cụ thể như:

- Kiểm kê thử và đối chiếu kết quả kiểm kê thử với kết quả kiểm kê của doanh nghiệp.

- Ghi lại một cách chi tiết các số sê-ri của các phiếu kiểm kê đã sử dụng và chưa sử dụng, ghi lại các số hiệu đánh dấu hàng tồn kho.

- Đánh giá tình hình chung về điều kiện hàng tồn kho, ghi chú đối với các hàng tồn kho bị đổ vỡ, quá đắt và những hàng tồn kho chậm tiêu thụ.

- Bảo đảm rằng các phiếu kiểm kê đã được khóa nhằm tránh ghi thêm các số liệu không có thực.

Ghi chú các tài liệu có liên quan tới nghiệp vụ nhận hàng, sản xuất và tiêu thụ xảy ra trong quá trình kiểm kê và hàng hóa nhận được trong quá trình kiểm kê phải được để riêng.

Quy mô kiểm kê thử của KTV phụ thuộc vào bản chất và thành phần của hàng tồn kho. Thường KTV chọn các khoản mục có giá trị lớn để kiểm kê thử nhưng bên cạnh đó cũng chọn mẫu các khoản mục khác để kiểm kê thử.

Để đưa ra kết luận, một số thành viên của nhóm kiểm toán được phân công chuẩn bị các bằng chứng về các vấn đề chi tiết được liệt kê dưới đây trước khi kết luận về độ tin cậy của kết quả kiểm kê:

- Những phạm vi đối với kế hoạch và thủ tục kiểm kê của đơn vị.

- Quy mô các cuộc kiểm kê thử và chênh lệch trọng yếu giữa kết quả kiểm kê thử với kết quả kiểm kê của đơn vị.

- Các kết luận về tính chính xác của cuộc kiểm kê.

- Tình trạng chung đối với hàng tồn kho.

*** Quy trình cần lưu ý việc kiểm tra giá hàng tồn kho**

Có thể nói thủ tục này có liên quan mật thiết tới cơ sở dẫn liệu về đo lường và tính giá hàng tồn kho. Đối với việc kiểm tra giá hàng hóa và vật tư, KTV cần phải có trách nhiệm xác định rõ cơ sở và phương pháp tính giá đối với hàng tồn kho ra sao? Có tuân thủ các nguyên tắc kế toán được thừa nhận rộng rãi hay không? Khi đó cần tập trung làm rõ các vấn đề:

- Phương pháp định giá nào được khách hàng sử dụng?

- Phương pháp này có được sử dụng thống nhất giữa năm nay với năm trước hay không?

- Phương pháp này có phù hợp với thực tế và hợp lý hay không?

Phương pháp định giá hàng tồn kho: Có thể nói có rất nhiều phương pháp định giá hàng tồn kho, chẳng hạn phương pháp giá thực tế đích danh; phương pháp bình quân gia quyền; phương pháp nhập sau xuất trước; phương pháp nhập trước xuất trước; phương pháp giá hạch toán. KTV phải xác định rõ khách hàng sử dụng phương pháp định giá nào trong số các phương pháp đó.

Phương pháp này có được sử dụng thống nhất giữa năm nay với năm trước hay không? Vấn đề này quan tâm đến sự thay đổi trong phương pháp xác định giá hàng tồn kho, giả sử từ phương pháp LIFO sang phương pháp FIFO, thì tất cả những thay đổi đó cũng như ảnh hưởng của sự thay đổi này phải được khai báo đầy đủ trong thuyết minh BCTC. Hơn nữa, KTV cần phải có đoạn bổ sung để nhấn mạnh về sự không nhất quán trong việc sử dụng phương pháp định giá hàng tồn kho giữa 2 năm.

Phương pháp này có phù hợp với thực tế và hợp lý hay không? KTV phải đánh giá tính hợp lý và tính phù hợp của phương pháp định giá hàng tồn kho mà doanh nghiệp áp dụng trong thực tế. Để làm được điều này KTV phải thực hiện kiểm tra giá của một số mặt hàng tồn kho đại diện.

Giá vốn hàng tồn kho Đối với hàng hóa và nguyên vật liệu mua, KTV có thể sử dụng phương pháp kiểm tra các hóa đơn của nhà cung cấp để xác minh về số lượng và đơn giá của hàng tồn kho từ đó tính ra được giá vốn của hàng tồn kho.

Đối với sản phẩm dở dang và thành phẩm thì giá vốn phải được kiểm tra thông qua hệ thống sổ sách kế toán chi phí. Hệ thống sổ sách kế toán chi phí của đơn vị cần được kiểm tra trong giai đoạn chuyển tiếp (giai đoạn giữa kỳ), và các thử nghiệm kiểm soát đã thực hiện để đánh giá hệ thống KSNB cũng có thể là thử nghiệm chi tiết phục vụ cho mục đích này. Chúng có thể cung cấp cho KTV những bằng chứng tin cậy về số liệu chi phí sản phẩm sản xuất ra. Sau đó KTV đối chiếu giữa giá vốn hàng tồn kho trên sổ sách với kết quả kiểm kê.

Giá trị thuần của hàng tồn kho Hàng tồn kho phải được phản ánh theo đúng giá trị thuần của chúng. Giá trị của hàng tồn kho cần được điều chỉnh giảm trong các trường hợp sau đây:

- Sụt giá trên thị trường.
- Đổ vỡ, hỏng hóc.
- Quá hạn sử dụng, lỗi thời.
- Quyết định bán chịu lỗ để chuyển sáng mặt hàng khác.
- Lỗi trong khi mua và sản xuất.

KTV cần phải kiểm tra theo hướng sau đây:

- Rà soát và kiểm tra quy trình ghi giảm giá hàng tồn kho được áp dụng bởi ban quản lý doanh nghiệp.
- Đọc lập ước đoán giá trị cần ghi giảm.
- Đối chiếu kết quả ước đoán với kết quả của đơn vị.

Sử dụng kết quả của các chuyên gia Khi định giá hàng tồn kho của đơn vị mà có liên quan tới một số loại hàng tồn kho đòi hỏi tính kỹ thuật cao, KTV có thể cần đến sự trợ giúp của các chuyên gia bên ngoài. Khi thuê chuyên gia bên ngoài KTV cần đánh giá tính độc lập của chuyên gia đối với doanh nghiệp và xem xét trình độ của chuyên gia để có thể tin cậy vào kết quả mà chuyên gia đó cung cấp.

Trên đây là các nội dung kiểm toán hàng tồn kho cần bổ sung, hoàn thiện vào quy trình kiểm toán báo cáo tài chính hiện tại và đồng thời cần loại bỏ các hạn chế của quy trình như đã được trình bày ở các phần trước. Cụ thể như dưới đây:

*** Cần bổ sung các quy định, hướng dẫn kiểm toán còn thiếu đối với kiểm toán hàng tồn kho. Cụ thể, cần bổ sung hướng dẫn kiểm toán đối với các nội dung sau:**

- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán giá gốc hàng tồn kho.
- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán giá trị thuần hàng tồn kho.
- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán các khoản hao hụt mất mát và chi phí sản xuất chung không được phân bổ khi kiểm toán hàng tồn kho.
- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán sự phù hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận.
- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán hàng tồn kho bằng phương pháp phân tích do có sự thay đổi quy định về “Trình bày báo cáo tài chính” trong chuẩn mực tới các chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính so với chế độ kế toán trước đó.

*** Cần bổ sung các quy định, hướng dẫn kiểm toán mà quy trình kiểm toán đã có nhưng chưa đầy đủ đối với kiểm toán hàng tồn kho.** Cụ thể là cần bổ sung các chỉ tiêu tài khoản thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho vào quy trình như: hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ gửi đi gia công chế biến và chi phí dịch vụ dở dang và có các phương pháp kiểm toán phù hợp.

*** Sửa đổi các quy định hướng dẫn kiểm toán trong quy trình không còn phù hợp đối với kiểm toán hàng tồn kho. Cụ thể là cần sửa đổi các hướng dẫn kiểm toán khoản mục dự phòng giảm giá hàng tồn kho.** Chế độ kế toán quy định khoản chênh lệch giữa giá trị thuần và giá gốc hàng tồn kho được hạch toán vào TK 642-Chi phí quản lý doanh nghiệp. Nếu năm trước đã trích lập dự phòng, số phải trích lập dự phòng năm nay cao hơn số đã trích năm trước thì trích thêm vào TK 642-Chi phí quản lý doanh nghiệp, nếu nhỏ hơn thì hoàn nhập và ghi tăng TK 721-Thu nhập bất thường. Nhưng theo chuẩn mực, khoản chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được và giá gốc hàng tồn kho được hạch toán vào TK 632-Giá vốn hàng bán. Nếu năm trước đã trích lập dự phòng thì số chênh lệch giữa số phải trích lập năm nay với số đã trích lập năm trước sẽ được hạch toán tăng hoặc giảm TK 632-Giá vốn hàng bán. Trong

khi đó, quy trình kiểm toán DNNN chỉ quy định KTV khi kiểm toán hàng tồn kho phải tập trung vào nội dung dự phòng giảm giá hàng tồn kho, mã số 149 (tức là TK 159, theo chế độ kế toán trước kia hướng dẫn hạch toán đối ứng với TK 642 và TK 721) và cần kiểm tra các hàng hóa tồn kho chậm luân chuyển, kém mất phẩm chất, hư hỏng phải lập dự phòng giảm giá theo quy định.

Về nội dung kiểm toán trên báo cáo tài chính

Đối với các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả SXKD.

Sửa đổi bổ sung nội dung kiểm toán doanh thu: trong trường hợp trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì giá trị doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về (hoặc giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ đem trao đổi nếu không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ nhận về), sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Trường hợp trao đổi hàng hóa dịch vụ với hàng hóa dịch vụ tương đương không được ghi nhận là nghiệp vụ tạo doanh thu; kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thỏa mãn tất cả 5 điều kiện sau:

Điều kiện 1: Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

Điều kiện 2: Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

Điều kiện 3: Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

Điều kiện 4: Doanh nghiệp đã thu hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

Điều kiện 5: Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Kiểm toán doanh thu và chi phí liên quan tới hợp đồng xây dựng căn cứ vào 2 điều kiện để xác định doanh thu hợp đồng xây dựng, 2 trường hợp ghi nhận doanh thu và chi phí là “thanh toán theo tiến độ kế hoạch” và “thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện”; Kiểm toán doanh thu và thu nhập khác thường liên quan tới nợ phải thu khách hàng và việc trích lập dự phòng phải thu

khó đòi, KTV cần căn cứ vào quy định mới về trích lập và hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi. Cụ thể: không khống chế mức trích lập dự phòng, hoàn nhập dự phòng hạch toán giảm chi phí quản lý doanh nghiệp, quy định xử lý nợ khó đòi đã lập dự phòng vào nguồn dự phòng đã trích.

Sửa đổi bổ sung kiểm toán các khoản giảm trừ vào doanh thu: bao gồm một số khoản mục, trong đó có một số nội dung đã có những quy định mới, cụ thể như sau:

+ Khoản “Chiết khấu thanh toán” hạch toán vào TK 635-“Chi phí tài chính”.

+ TK 532 “Giảm giá hàng bán”, chỉ bao gồm khoản *Giảm giá*. Khoản *Bớt giá* được hạch toán ở TK 521 “Chiết khấu thương mại”.

+ Ngoài ra, thuế GTGT được khấu trừ được tách riêng khỏi doanh thu ngay trên hóa đơn GTGT và hạch toán cũng tách riêng.

Sửa đổi bổ sung nội dung kiểm toán khoản mục thu nhập HĐTC: sử dụng tài khoản mới: TK 515-“Doanh thu HĐTC” và doanh thu tài chính hạch toán vào hoạt động SXKD trong kỳ, doanh thu HĐTC còn bao gồm: lãi bán hàng trả chậm, trả góp, lãi chênh lệch tỷ giá ngoại tệ và chênh lệch lãi chuyển nhượng vốn; kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Bổ sung thêm nội dung kiểm toán đối với các chỉ tiêu trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ: việc kiểm toán Báo cáo lưu chuyển tiền tệ rất có ích bởi vì thông qua kiểm tra giúp KTV đánh giá khách quan tình hình HĐKD của doanh nghiệp như: các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi tài sản thành tiền, khả năng thanh toán... Ngoài ra, kiểm tra báo cáo lưu chuyển tiền tệ giúp KTV xem xét và dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai; kiểm tra lại cách đánh giá, dự đoán về các luồng tiền giúp có được một kết quả kiểm toán một cách toàn diện hơn về doanh nghiệp.

2.1.3.2- *Sửa đổi, bổ sung các quy định, hướng dẫn nội kiểm toán mà quy trình kiểm toán không còn phù hợp*

Về nội dung kiểm toán các khoản mục trong hạch toán kế toán.

Sửa đổi bổ sung nội dung kiểm toán Hàng tồn kho, TSCĐ, doanh thu và thu nhập khác... nội dung kiểm toán này cần sử dụng phương pháp phân tích, vì do có sự thay đổi quy định về “Trình bày báo cáo tài chính” trong chuẩn mực tới các chỉ tiêu này trên báo cáo tài chính so với chế độ kế toán trước đó.

Về nội dung kiểm toán trên báo cáo tài chính

Sửa đổi bổ sung nội dung và phương pháp mẫu biểu về bảng cân đối kế toán, thu nhập – chi phí và kết quả kinh doanh cũng phải thay đổi cho phù hợp với CMKT.

2.2- Những điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện nội dung của Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước

2.2.1- Bộ Tài chính

2.2.1.1- Nghiên cứu và vận dụng chuẩn mực kế toán quốc tế vào việc xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam cần phải phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực phổ biến trên thế giới và phù hợp với kế toán Việt Nam

Việc ban hành hệ thống CMKT Việt Nam được Chính phủ giao cho Bộ Tài chính là cơ quan chủ trì trong việc soạn thảo, lấy ý kiến của các Bộ, ngành có liên quan và các doanh nghiệp. Như đã nói ở trên, hệ thống CMKT Việt Nam được ban hành dựa trên hệ thống CMKT quốc tế và điều kiện thực tế của Việt Nam nhằm dần đưa kế toán Việt Nam hội nhập với kế toán quốc tế và khu vực. Tuy nhiên, đây là vấn đề mới cho nên không thể ngay một lúc có thể ban hành đầy đủ tất cả các CMKT mà cần có thời gian nghiên cứu và vận dụng cho phù hợp. Hơn nữa, ngày những CMKT đã ban hành, áp dụng vào thực tiễn công tác kế toán tại các doanh nghiệp còn gặp nhiều khó khăn do:

Nhiều khái niệm đưa ra còn khá mới mẻ, thậm chí khó hiểu.

Chưa thể áp dụng được do chưa có chế độ kế toán hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực.

Việc ban hành các chuẩn mực không theo trình tự mà thực hiện chuẩn mực nào dễ thì ban hành trước. Cho nên, nội dung các chuẩn mực ban hành trước chưa phù hợp và mâu thuẫn với các chuẩn mực sau.

Vì những lí do nêu trên, để hoàn thiện công tác kế toán lập báo cáo tài chính doanh nghiệp và hoàn thiện nội dung quy trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN đề nghị Bộ Tài chính:

Nghiên cứu và ban hành đầy đủ các CMKT Việt Nam.

Trong quá trình soạn thảo và vận dụng các CMKT quốc tế cần phải Việt hoá một số từ ngữ, khái niệm cho phù hợp với thực tiễn của công tác kế toán, kiểm toán của nước ta.

2.2.1.2- Đi đôi với việc ban hành các chuẩn mực kế toán cần nghiên cứu và ban hành chế độ kế toán hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán

CMKT là những qui định mang tính chất pháp lý; là những qui định mang tính mực thước. Đó là những nguyên tắc cơ bản của kế toán, những giải thích, hướng dẫn về quy trình nghiệp vụ, phương pháp hạch toán và nguyên tắc chỉ đạo công việc kế toán; liên quan đến nhiều chính sách tài chính, chính sách thuế. Những qui định chung về tài chính, thuế cũng được đưa vào CMKT; không thể đề cập chi tiết hết mọi khía cạnh trong mọi giao dịch. Do vậy, để những người làm công tác kế toán, kiểm toán có thể thực hiện được cần phải có hướng dẫn kế toán thực hiện các chuẩn mực kịp thời. Tránh tình trạng CMKT đã ban hành và yêu cầu phải thực hiện nhưng chưa có hướng dẫn.

2.2.1.3- Sơ kết công tác nghiên soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán trong thời gian vừa qua

Bộ Tài chính - Cơ quan quản lý ngành Tài chính - Kế toán Việt Nam đã ban hành dần các CMKT của Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam để áp dụng thống nhất trong cả nước. Đến nay, Bộ Tài chính đã ban hành được 10 chuẩn mực tại Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 về việc ban hành và công bố bốn (04) CMKT Việt Nam (đợt 1) và Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 về việc ban hành và công bố sáu (06)

CMKT Việt Nam (đợt 2). Sau khi ban hành và đã có hướng dẫn kế toán thực hiện các chuẩn mực, cần được sơ kết việc ban hành và áp dụng các chuẩn mực trong thời gian qua để đánh giá những mặt làm được và những tồn tại để đưa ra các giải pháp hoàn thiện nó (như việc ban hành chuẩn mực trước và chuẩn mực sau chưa thống nhất giữa chuẩn mực số 16- Chi phí đi vay và chuẩn mực số 03,04 – Tài sản cố định hữu hình và vô hình) .

2.2.2- Kiểm toán Nhà nước

2.2.2.1- Nghiên cứu, bổ sung hoàn thiện Hệ thống Chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

Kiểm toán nhà nước là cơ quan kiểm tra tài chính công của Nhà nước ta, là công cụ quản lý quản lý vĩ mô của nhà nước, có vai trò quan trọng trong việc thực hiện chức năng kiểm tra, kiểm soát việc chi tiêu Ngân sách, tăng cường việc sử dụng hợp lý, đúng mục đích, tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực tài chính, tài nguyên công sản quốc gia tại các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế có sử dụng NSNN.

Để thực hiện nhiệm vụ trên, Kiểm toán nhà nước đã soạn thảo và ban hành Hệ thống chuẩn mực kiểm toán của KTNN làm cơ sở xây dựng các quy trình kiểm toán, trong đó có Quy trình kiểm toán DNNN. Do đó, để có cơ sở pháp lý cho việc sửa đổi nội dung của quy trình, đề nghị KTNN nghiên cứu, bổ sung hoàn thiện chuẩn mực kiểm toán của KTNN.

2.2.2.2- Sơ kết việc áp dụng Quy trình Kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước trong thời gian qua để đánh giá những mặt làm được, những tồn tại để đưa ra các giải pháp cần hoàn thiện nó.

Quy trình kiểm toán DNNN- Là cơ sở pháp lý cho hoạt động kiểm toán DNNN, trợ giúp KTV nhà nước những điểm tựa tin cậy trong hoạt động kiểm toán.

Tuy nhiên, sau 4 năm được ban hành và áp dụng vào thực tiễn công tác kiểm toán báo cáo tài chính DNNN đã bộc lộ nhiều hạn chế và tồn tại do việc thay đổi của đối tượng kiểm toán là báo cáo tài chính DNNN. Do Nhà nước ban

hành chế độ kế toán mới sửa đổi bổ sung, đặc biệt là việc ban hành các CMKT Việt Nam. Đề hoàn thiện nội dung quy trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN, đề nghị Kiểm toán Nhà nước tổ chức sơ kết việc áp dụng qui trình kiểm toán DNNN trong thời gian qua để đánh giá những mặt làm được, những tồn tại để đưa ra các giải pháp cần hoàn thiện nó.

2.2.2.3- Giao cho một đơn vị thuộc Kiểm toán Nhà nước chủ trì và có sự phối hợp của các đơn vị trong nội bộ ngành Kiểm toán Nhà nước tiên hành nghiên cứu để bổ sung hoàn thiện qui trình kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước

Căn cứ Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/8/2003 của Chính phủ Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước. Kiểm toán Nhà nước đã cụ thể hoá chức năng, nhiệm vụ của các Kiểm toán chuyên ngành và khu vực. Đề nghị Kiểm toán Nhà nước giao cho Kiểm toán DNNN chủ trì và có sự phối hợp của các đơn vị trong nội bộ ngành KTNN tiên hành nghiên cứu để bổ sung hoàn thiện qui trình kiểm toán DNNN.

KẾT LUẬN

Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành làm cơ sở pháp lý quan trọng cho những người làm công tác kế toán, kiểm toán. CMKT đưa ra những nguyên tắc, phương pháp kế toán để lập báo cáo tài chính hợp lý và có căn cứ khoa học, và như vậy người sử dụng thông tin kế toán tài chính có thể tin tưởng và đưa ra các quyết định phù hợp.

Kiểm toán báo cáo tài chính nhằm xác định tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính và đánh giá có phù hợp với các nguyên tắc, CMKT được thừa nhận hay không. Như vậy, cả CMKT và kiểm toán báo cáo tài chính đều nhằm tới mục tiêu đảm bảo và nâng cao tính trung thực, hợp lý của thông tin kế toán nói chung và báo cáo tài chính nói riêng.

Để hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính DNNN có chất lượng và hiệu quả cần phải tiến hành theo trình tự tiến hành công việc của mỗi cuộc kiểm toán, trình tự đó phải được sắp xếp theo thứ tự phù hợp với diễn biến khách quan của hoạt động kiểm toán. Trong qua trình hoạt động của mình, Kiểm toán Nhà nước đã ban hành Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN, Quy trình đã phát huy tác dụng tích cực trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán DNNN. Tuy nhiên, do nhà nước ban hành Hệ thống CMKT Việt Nam đã ảnh hưởng tới nhiều nội dung của Quy trình Kiểm toán báo cáo tài chính DNNN.

Đề tài đã tập trung nghiên cứu toàn diện và sâu sắc những ảnh hưởng của CMKT Việt Nam đến kiểm toán báo cáo tài chính DNNN và nội dung qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN, tập trung vào các điểm chính sau:

1. Phân tích, làm rõ các khái niệm về CMKT Việt Nam; kiểm toán báo cáo tài chính DNNN và qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN. Chỉ rõ mối quan hệ giữa CMKT Việt Nam; kiểm toán báo cáo tài chính DNNN và qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN. CMKT quốc tế – tiền đề của việc vận dụng xây dựng hệ thống CMKT Việt Nam.

2. Đề tài tập trung nghiên cứu những hạn chế nội dung của qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN sau khi Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành; đưa ra những giải pháp để hoàn thiện nội dung của qui

trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN và nêu ra những điều kiện để hoàn thiện nội dung của qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN.

3. Trên cơ sở đó kiến nghị với các cấp có thẩm quyền để hoàn thiện qui trình kiểm toán báo cáo tài chính DNNN.

Tuy nhiên, với khả năng và trình độ có hạn; lần đầu tiên tham gia nghiên cứu đề tài khoa học. Hơn nữa, việc ban hành các CMKT Việt Nam chưa đầy đủ và chưa có hướng dẫn kế toán thực hiện các CMKT kịp thời nên phần nào có ảnh hưởng tới các nội dung nghiên cứu của đề tài. Tập thể tác giả mong nhận được sự đóng góp tham gia của Hội đồng khoa học Kiểm toán Nhà nước và những người có quan tâm đến hoạt động kiểm toán.

Chủ nhiệm đề tài

CN. Nguyễn Minh Giang

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

BÁO CÁO TÓM TẮT ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

**NHỮNG ẢNH HƯỞNG CỦA CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM ĐẾN
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP
NHÀ NƯỚC VÀ YÊU CẦU HOÀN THIỆN NỘI DUNG QUY TRÌNH
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DNNN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC**

**CHỦ NHIỆM ĐỀ TÀI
NGUYỄN MINH GIANG**

HÀ NỘI - 2003

PHẦN MỞ ĐẦU

Sau 3 năm áp dụng quy trình kiểm toán DNNN, quy trình đã phát huy tác dụng và đi vào thực tế hoạt động của các cuộc kiểm toán mà Kiểm toán DNNN thực hiện. Trong quá trình cải cách hệ thống kế toán Việt Nam, để kế toán Việt Nam dần hội nhập với kế toán quốc tế. Bộ Tài chính đã và đang ban hành các CMKT của Hệ thống CMKT Việt Nam để áp dụng thống nhất trong cả nước. Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố bốn (04) CMKT Việt Nam (đợt 1) và Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) CMKT Việt Nam (đợt 2). Việc ban hành các CMKT đã có ảnh hưởng nhiều đến kiểm toán BCTC DNNN, đòi hỏi cần phải bổ sung và hoàn thiện nội dung quy trình kiểm toán BCTC DNNN của Kiểm toán Nhà nước cho phù hợp với CMKT Việt Nam. Xuất phát từ yêu cầu nói trên, đề tài "**Những ảnh hưởng của CMKT Việt Nam đến kiểm toán BCTC DNNN và yêu cầu hoàn thiện nội dung Quy trình kiểm toán BCTC DNNN của Kiểm toán Nhà nước hiện nay**" nhằm đưa ra những giải pháp hoàn thiện và phát huy hiệu quả của quy trình trong hoạt động kiểm toán BCTC DNNN.

Mục tiêu của đề tài là nghiên cứu ảnh hưởng của CMKT Việt Nam, thực trạng của Quy trình kiểm toán BCTC của DNNN do Kiểm toán Nhà nước thực hiện, để đề xuất các giải pháp hoàn thiện nội dung của Quy trình Kiểm toán BCTC DNNN.

Phạm vi của đề tài: nghiên cứu về lý luận và thực tiễn của các CMKT Việt Nam (đã ban hành) ảnh hưởng đến nội dung của kiểm toán BCTC DNNN do KTNN thực hiện.

Bố cục của đề tài được kết cấu thành 2 chương (ngoài phần mở đầu và kết luận):

Chương 1: Những vấn đề về lý luận và sự ảnh hưởng của chuẩn mực kế toán Việt Nam đến kiểm toán báo cáo tài chính của doanh nghiệp Nhà nước do Kiểm toán Nhà nước thực hiện.

Chương 2: Những giải pháp để hoàn thiện nội dung của Quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước.

(Đề tài gồm trang, trong đó: Chương 1 trang; Chương 2 trang; Kết luận trang)

Trên cơ sở xác định rõ mục tiêu, yêu cầu, nắm vững những quan điểm định hướng cơ bản. Đề tài đã tập trung vào việc nghiên cứu những ảnh hưởng của CMKT Việt Nam đến nội dung của Quy trình kiểm toán BCTC và những hạn chế về nội dung của Quy trình để đề xuất các giải pháp hoàn thiện nội dung của Quy trình kiểm toán BCTC của DNNN do Kiểm toán Nhà nước thực hiện.

CHƯƠNG 1

NHỮNG VẤN ĐỀ VỀ LÝ LUẬN VÀ SỰ ẢNH HƯỞNG CỦA CMKT VIỆT NAM ĐẾN KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC DO KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC THỰC HIỆN

1.1- Những vấn đề về lý luận của chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán và qui trình kiểm toán báo cáo tài chính.

1.1.1- Chuẩn mực kế toán Việt Nam

1.1.1.1- Khái niệm:

CMKT Việt Nam là các nguyên tắc cơ bản và các qui định có tính mục thước về phương pháp hạch toán, đánh giá, thuyết minh và trình bày thông tin số liệu về lĩnh vực kế toán được áp dụng để hạch toán và lập BCTC đảm bảo hoàn toàn trung thực và khách quan về tình trạng và HĐTC của đơn vị.

1.1.1.2- Vai trò, ý nghĩa và tác dụng của chuẩn mực kế toán Việt Nam

*** Vai trò của CMKT Việt Nam**

- Việc xây dựng và công bố các CMKT là một như cầu tất yếu của sự phát triển hoạt động kế toán, kiểm toán. Điều đó xuất phát từ nhu cầu của những người sử dụng thông tin kế toán và xu hướng phát triển của nghề nghiệp kế toán, kiểm toán.

- Với chính sách mở cửa của nền kinh tế Việt Nam, để có thể hội nhập nhanh chóng với các nước trong khu vực và trên thế giới, chúng ta phải tạo ra được sự ổn định trong môi trường kinh tế, lành mạnh hoá các quan hệ và HĐTC. Khi đó, đòi hỏi chính sách kế toán, tài chính, thuế một mặt phải thừa nhận các nguyên tắc, chuẩn mực phổ biến trên thế giới, mặt khác phải được thể hiện ngay trong các nguyên tắc và CMKT phù hợp của Việt Nam.

- Việc công bố các CMKT để từng bước tạo ra ngôn ngữ kế toán chung, thúc đẩy hợp tác kinh tế, hợp tác về nghiên cứu, đào tạo kế toán, kiểm toán với các nước, góp phần nâng cao vị thế kế toán, kiểm toán Việt Nam.

* Ý nghĩa, tác dụng của CMKT Việt Nam

- CMKT là những qui định mang tính chất pháp lý.
- CMKT là những qui định mang tính mực thước.
- CMKT liên quan đến nhiều chính sách tài chính, chính sách thuế. Những qui định chung về tài chính, thuế cũng được đưa vào CMKT.

- CMKT thể hiện cụ thể khuôn mẫu các vấn đề liên quan đến việc thu nhận, xử lý, trình bày và cung cấp thông tin kế toán.

- Mục đích của CMKT là nâng cao tính so sánh và tính nhất quán dựa trên thông lệ kế toán chung.

1.1.2- Chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

1.1.2.1- Bản chất của kiểm toán:

Kiểm toán là quá trình mà theo đó một cá nhân độc lập, có thẩm quyền thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin số lượng có liên quan đến một tổ chức kinh tế cụ thể nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa các thông tin số lượng đó với các chuẩn mực đã được xây dựng.

1.1.2.2- Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước

Là tổng thể các chuẩn mực qui định về các nguyên tắc cơ bản, các yêu cầu, các qui định về nghiệp vụ và xử lý các mối quan hệ phát sinh trong kiểm toán mà các đoàn Kiểm toán Nhà nước và các KTV nhà nước (gọi chung là KTV) phải tuân thủ khi tiến hành các hoạt động kiểm toán, đồng thời là căn cứ để kiểm tra và đánh giá chất lượng kiểm toán.

1.1.3- Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp

1.1.3.1- Khái niệm

Qui trình kiểm toán DNNN là trình tự và nội dung các bước công việc, mà KTV (Đoàn kiểm toán) phải thực hiện trong một cuộc kiểm toán, để hoàn thành trách nhiệm nghề nghiệp của mình, đã được cụ thể hoá thành các mục tiêu, nội dung, phương pháp trong kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán.

1.1.3.2- Nội dung cơ bản của quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước

Khái quát quy trình kiểm toán BCTC doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước:

Chương 1- Những quy định chung

Chương này đưa ra các nguyên tắc chung, cơ sở pháp lý để tiến hành kiểm toán, phạm vi áp dụng kiểm toán và trình tự kiểm toán qua các giai đoạn trong một cuộc kiểm toán.

Chương 2- Chuẩn bị kiểm toán

Chương này đưa ra các quy định hướng dẫn: Khảo sát thu thập thông tin về doanh nghiệp; Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát; Tổ chức Đoàn chuẩn bị điều kiện vật chất cho cuộc kiểm toán; Tổ chức thông báo kế hoạch kiểm toán cho đơn vị.

Chương 3- Thực hiện kiểm toán

Chương này đưa ra những vấn đề có tính nguyên tắc khi thực hiện kiểm toán doanh nghiệp và các nội dung hướng dẫn kiểm toán cụ thể.

Chương 4- Lập báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán

Chương này hướng dẫn cách lập báo cáo kiểm toán; Công bố báo cáo kiểm toán và lưu trữ hồ sơ kiểm toán.

Chương 5- Tổ chức theo dõi, kiểm tra đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị kiểm toán

Chương này quy định các đơn vị kiểm toán thực hiện theo dõi, kiểm tra các đơn vị được kiểm toán thực hiện kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước.

1.1.4- Chuẩn mực kế toán quốc tế

Hệ thống CMKT quốc tế đề cập đến những vấn đề mang tính nền tảng, khuôn mẫu, những nguyên tắc phương pháp có tính chất cơ bản có thể áp dụng ngay ở những quốc gia có đầy đủ điều kiện cần thiết và ở cả những quốc gia chưa phát triển.

CMKT quốc tế tạo ra ngôn ngữ kế toán chung, thể hiện những quy định mang tính phổ biến, hài hoà giữa các quốc gia trong việc tổ chức công tác kế toán, lập và trình bày BCTC có khả năng so sánh cao và được các bên đều thừa nhận. Do đó, CMKT quốc tế là một điều kiện vô cùng thuận lợi cho các nước trên thế giới, phần lớn là các nước đã và đang phát triển để áp dụng hoặc lấy CMKT quốc tế làm nền tảng để xây dựng, sửa đổi bổ sung cho CMKT quốc gia.

Các CMKT quốc tế được ban hành

1.1.4.1- Các chuẩn mực về hạch toán kế toán: gồm 20 chuẩn mực

1.1.4.2- Các chuẩn mực về báo cáo: gồm 10 chuẩn mực

1.2- Những ảnh hưởng của chuẩn mực kê toán đến kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước và nội dung của quy trình kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

1.2.1- Bản chất các mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán, quy trình kiểm toán và kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước

- Một trong những mục đích của việc áp dụng các CMKT là đảm bảo độ tin cậy và an tâm cho những người sử dụng thông tin kế toán - tài chính. CMKT đưa ra những nguyên tắc, phương pháp kế toán làm cơ sở cho việc hạch toán, lập BCTC hợp lý và có căn cứ khoa học để cung cấp cho người sử dụng thông tin kế toán - tài chính có độ tin cậy cao và đưa ra các quyết định phù hợp trong quản lí vi mô và vĩ mô.

- Kiểm toán BCTC nhằm xác định tính trung thực, hợp lý của BCTC và đánh giá có phù hợp với các nguyên tắc, CMKT được thừa nhận hay không.

Như vậy, cả CMKT và kiểm toán BCTC đều nhằm tới mục tiêu đảm bảo và nâng cao tính trung thực, hợp lý của thông tin kế toán của đối tượng được kiểm toán để phục vụ cho công tác quản lý.

CMKT vừa là các nguyên tắc, hướng dẫn chung nhất về công tác kế toán và trình bày BCTC, mặt khác là căn cứ quan trọng để KTV trong quá trình kiểm toán đánh giá tính trung thực, hợp lý của BCTC.

- CMKT đưa ra những nguyên tắc, hướng dẫn chung nhất được thừa nhận, trong khi mỗi loại hình doanh nghiệp, mỗi doanh nghiệp lại có những đặc điểm riêng biệt. Vì vậy, việc áp dụng CMKT trong mọi doanh nghiệp sẽ có thể dẫn đến những bất cập nào đó ở một loại hình doanh nghiệp hoặc ở một doanh nghiệp, hoặc có trường hợp những xử lý, nghiệp vụ kinh tế tài chính mà nội dung chuẩn mực chưa đề cập đến. Thông qua quá trình kiểm toán BCTC mà KTV có thể có những ghi nhận, đánh giá về tính hợp lý, thực tiễn của các CMKT khi áp dụng ở từng đơn vị, từ đó có kiến nghị các cơ quan có thẩm quyền sửa đổi, bổ sung chuẩn mực cho phù hợp.

- Đối với nước ta, việc ban hành và áp dụng các CMKT khi mà chế độ tài chính, CĐKT chưa được bổ sung, sửa đổi thì công tác kế toán nói chung cũng như việc xác định, trình bày các chỉ tiêu, khoản mục trên BCTC của doanh nghiệp nói riêng không phù hợp với nhau. Trong quá trình tiến hành kiểm toán, KTV vẫn thực hiện theo đúng nội dung trình tự và các phương pháp kế toán theo chế độ tài chính kế toán hiện hành và áp dụng qui trình kiểm toán đã ban hành sẽ gây khó khăn cho công tác kiểm toán. Do đó, KTV phải nắm vững nội dung chế độ tài chính kế toán hiện hành và việc áp dụng các CMKT cho phù hợp với từng thời kỳ trong quá trình thực hiện kiểm toán.

Trong 06 CMKT Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ Tài chính, chuẩn mực số 01 “**chuẩn mực chung**” với mục đích chuẩn hoá các khái niệm, các nguyên tắc kế toán cơ

bản cũng như đưa ra những yêu cầu cơ bản trong việc lập BCTC của doanh nghiệp, nhằm:

Làm cơ sở cho việc xây dựng và hoàn thiện các CMKT tiếp theo.

Thống nhất hoá trong việc ghi chép kế toán và trong việc lập BCTC.

Làm cơ sở cho việc đưa ra ý kiến đánh giá về sự phù hợp của BCTC của những người sử dụng thông tin tài chính.

Chuẩn mực đã đưa ra các nguyên tắc kế toán cơ bản để lập BCTC.

Và đưa ra 6 yêu cầu cơ bản đối với thông tin được trình bày trên BCTC.

Chuẩn mực đưa ra các yêu cầu đối với các yếu tố cơ bản của BCTC, đồng thời định nghĩa mang tính tổng quát một số yếu tố cơ bản: tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, doanh thu và thu nhập khác, chi phí. Chuẩn mực cũng đã đưa ra điều kiện ghi nhận các yếu tố của BCTC mang tính chất tổng quát.

Qui trình kiểm toán đã định hướng thống nhất cho việc tổ chức các cuộc kiểm toán, cho các hoạt động của đoàn kiểm toán và KTV. Qui trình kiểm toán tạo điều kiện thuận lợi cho các KTV nâng cao chất lượng kiểm toán, cho các hoạt động quản lý, kiểm tra, đánh giá chất lượng và hiệu quả của các cuộc kiểm toán và xem xét trách nhiệm nghề nghiệp của KTV.

1.2.2- Những ảnh hưởng của chuẩn mực kế toán đến nội dung qui trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

Như chúng ta đã biết, bản chất của kế toán là thu nhận xử lý, tổng hợp và cung cấp thông tin nhưng kế toán không phải là một môn khoa học, kỹ thuật thuần túy mà nó thuộc loại khoa học hỗn hợp (khoa học kỹ thuật và khoa học xã hội về quản lý kinh tế). Là công cụ của hệ thống công cụ quản lý, kế toán chịu sự chi phối bởi nhiều yếu tố như: hoàn cảnh kinh tế, văn hoá xã hội, chính trị và luật pháp của mỗi quốc gia qua các thời kỳ. Bên cạnh đó kế toán đòi hỏi phải có những quy định pháp lý riêng cho mình. ở các quốc gia khác nhau thường có các quy định khác nhau về khuôn khổ pháp lý cho riêng mình. Song, khuôn khổ pháp lý thường bao gồm: Luật kế toán; CMKT; CĐKT.

CMKT bao gồm các quy định có tính nguyên tắc, mức thước, là một trong những cơ sở để ban hành chế độ hạch toán kế toán, lập và trình bày BCTC. Nói cách khác CMKT là những quy định hướng dẫn về nguyên tắc, nội dung, phương pháp và thủ tục kế toán cơ bản chung nhất, làm cơ sở ghi chép kế toán; lập BCTC phù hợp với chế độ tài chính, kế toán theo từng thời kỳ nhằm đạt được sự đánh giá trung thực, hợp lý khách quan về thực trạng tài chính và kết quả kinh doanh của DN.

Chúng ta đã biết rằng, các BCTC hàng năm do các DN lập ra là đối tượng quan tâm của rất nhiều người: chủ DN, các cổ đông, ngân hàng, chủ đầu tư, nhà cung cấp, khách hàng, đặc biệt là các cơ quan quản lý Nhà nước như thuế, tài chính. Tuy mỗi đối tượng quan tâm đến BCTC của DN ở mỗi góc độ khác nhau nhưng đều có mong muốn nguyện vọng chung là được sử dụng các thông tin có độ tin cậy cao, chính xác và trung thực. Do vậy, cần có một bên thứ ba, độc lập khách quan, có kỹ năng nghề nghiệp, địa vị và trách nhiệm pháp lý là cơ quan Kiểm toán Nhà nước để thực hiện kiểm tra và đưa ra lời kết luận là các BCTC của DN lập ra có hợp thức không, có phản ánh đúng đắn và trung thực tình hình tài chính của DN không.

Kiểm toán BCTC là sự kiểm tra xác nhận và đưa ra lời kết luận là các BCTC do các đơn vị kế toán lập ra có đúng đắn, trung thực hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp hay không, có hợp thức và tuân theo các qui định có liên quan hay không.

Muốn kiểm tra xác nhận và đưa ra kết luận một cách chính xác thì KTV phải dựa vào thước đo nào đó làm cơ sở để tiến hành kiểm toán. Thước đo đó chính là các CMKT và chế độ tài chính, kế toán mà Nhà nước đã ban hành.

Như vậy, CMKT là một trong những cơ sở làm căn cứ để tiến hành xây dựng qui trình kiểm toán và thực hiện kiểm toán BCTC. CMKT hướng dẫn, chỉ đạo kiểm tra và kiểm soát việc thực hiện công tác kế toán ở đơn vị. CMKT giúp cho KTV đánh giá được công việc kế toán theo quy định của chuẩn mực. Ngoài

ra chuẩn mực còn là một trong những cơ sở để KTV kiểm tra kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của kế toán và những người liên quan. Ngược lại, kiểm toán BCTC cũng tác động trở lại đối với CMKT, qua quá trình kiểm toán một mặt xác nhận tính đúng đắn của tài liệu số liệu kế toán, mặt khác phát hiện những điểm không phù hợp với thực tế của chính sách chế độ, CMKT để kiến nghị sửa đổi cho phù hợp với thực tế.

Trước đây, Việt Nam mới chỉ ban hành pháp lệnh kế toán thống kê và CĐKT, chính sách tài chính mà chưa có CMKT, nên khi áp dụng các văn bản này để hướng dẫn công tác kế toán cũng như tiến hành kiểm toán BCTC đã bộc lộ nhiều hạn chế:

Thứ nhất, tính thống nhất và ổn định chưa cao cho nên chưa tạo ra môi trường pháp lý bền vững cho công tác kế toán của các đơn vị, khó khăn cho công việc kiểm toán BCTC.

Thứ hai, chưa đồng bộ và đầy đủ. Chính sự không nhất quán giữa chính sách tài chính, thuế, CĐKT đã gây ra khó khăn nhất định trong quá trình hướng dẫn, chỉ đạo, kiểm tra việc thực hiện công tác kế toán, kiểm toán.

Sở dĩ CMKT làm cơ sở cho công việc kiểm toán BCTC là vì xuất phát từ đặc tính của CMKT, đó cũng chính là các nhân tố của CMKT ảnh hưởng đến việc kiểm toán BCTC DNNN, cụ thể:

- CMKT là những quy định mang tính pháp lý. ở nước ta CMKT được xây dựng và ban hành với tính chất là những quy định pháp lý, bắt buộc, đảm bảo sự thống nhất trong thực hiện kế toán các đơn vị và sự kiểm tra, kiểm soát, kiểm toán của các đơn vị, các cơ quan quản lý nhà nước.

- CMKT là những quy định mang tính mục thước. Đó là những nguyên tắc cơ bản của kế toán, những giải thích, hướng dẫn về quy trình nghiệp vụ, công việc cần làm khi tiến hành kiểm toán hay nói cách khác để xây dựng quy trình phương pháp hạch toán và những nguyên tắc chỉ đạo công việc kế toán, kiểm toán.

- CMKT liên quan nhiều đến chính sách tài chính, chính sách thuế. Những quy định chung về tài chính, thuế cũng được đưa vào CMKT.

- CMKT mang tính cụ thể hoá khuôn mẫu các vấn đề liên quan đến việc thu nhận, xử lý, trình bày và cung cấp thông tin kế toán.

- CMKT có tính so sánh cao và nhất quán dựa trên thông lệ kế toán chung.

Từ những đặc tính trên chúng ta thấy CMKT chi phối tới công tác kế toán, công tác kiểm toán BCTC. CMKT là những mực thước cho việc thực hiện công tác kế toán và cũng là mực thước cho công tác kiểm toán.

Trong quá trình kiểm toán vấn đề chất lượng và hiệu quả được đặt lên hàng đầu. Để đảm bảo chất lượng và hiệu quả của các cuộc kiểm toán BCTC thì đoàn kiểm toán và KTV phải tuân theo chuẩn mực, quy trình kiểm toán. Quy trình kiểm toán là trình tự tiến hành công việc của mỗi cuộc kiểm toán mà KTV phải tuân thủ khi tiến hành kiểm toán.

1.3- Thực trạng việc áp dụng Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước vào thực tiễn

a- *Thực trạng quy trình*

Trước hết, ta phải khẳng định rằng việc Kiểm toán Nhà nước đã ban hành được quy trình kiểm toán sau 5 năm hoạt động là kết quả của sự nỗ lực cố gắng, tâm huyết với nghề nghiệp của Lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước, các nhà nghiên cứu chuyên môn, các KTV và toàn thể cán bộ công nhân viên Kiểm toán Nhà nước. Nó phù hợp với nhu cầu thực tế khách quan đòi hỏi ngày càng phát triển hơn nữa hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước nói riêng và ngành nghề nói chung ngày càng phải phát triển cả bề rộng lẫn chiều sâu. Nhờ có quy trình kiểm toán như ngọn đèn chỉ lối cho mọi cuộc kiểm toán, cho mỗi KTV trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán được giao.

Về cơ bản, các quy trình kiểm toán đã đưa ra những quy định hướng dẫn thực hiện công việc ở toàn bộ các giai đoạn kiểm toán, đó là: Chuẩn bị kiểm toán - Thực hiện kiểm toán - Lập báo cáo kiểm toán - Kiểm tra đơn vị được kiểm toán

thực hiện kết luận của đoàn kiểm toán. Các quy trình kiểm toán được ban hành và áp dụng cho từng cuộc kiểm toán, thích hợp đối với từng lĩnh vực kiểm toán khác nhau. Nhờ có quy trình kiểm toán mà trong những năm qua hoạt động kiểm toán ngày càng đạt được nhiều thành tựu trong lĩnh vực nghề nghiệp. Tuy nhiên, do một vài nguyên nhân mà quy trình kiểm toán khi áp dụng vào thực tiễn còn bộc lộ một số hạn chế.

b- Những hạn chế của quy trình

Để vận dụng các nguyên tắc và phương pháp kế toán đòi hỏi phải có các quy định và hướng dẫn nhất định trong việc vận dụng từng nguyên tắc, phương pháp kế toán để ghi chép kế toán từ khâu lập chứng từ đến việc ghi chép vào tài khoản, sổ kế toán và lập BCTC. Những quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc kế toán, phương pháp kế toán đã hình thành nên các CMKT. Như vậy, mỗi CMKT đưa ra các phương pháp hướng dẫn ghi chép kế toán đối với từng tài khoản liên quan và ảnh hưởng trực tiếp tới việc lập BCTC doanh nghiệp. Các CMKT theo đúng nghĩa của nó tuy không còn là mới mẻ trên thế giới nhưng lại mới mẻ ở Việt Nam. Mặt khác, các tài khoản kế toán, sổ kế toán, chứng từ, BCTC... gọi chung là các thông tin kinh tế, là đối tượng trực tiếp của kiểm toán BCTC nói chung cũng như của kiểm toán BCTC doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước nói riêng.

Trong khi đó, hoạt động kiểm toán BCTC doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước qua thực tiễn đã được đúc kết lại và cụ thể hóa thành quy trình kiểm toán BCTC DNNN từ trước khi các CMKT Việt Nam ra đời. Chính vì vậy nên nội dung quy trình kiểm toán có một số hạn chế do chưa tính hết đến ảnh hưởng của các CMKT làm thay đổi đối tượng trực tiếp của kiểm toán BCTC. Lý do, một trong những căn cứ để quy trình đưa ra các quy định và các phương pháp hướng dẫn KTV thực hiện kiểm toán đối với từng khoản mục trên BCTC đó là sự nghiên cứu kỹ lưỡng và hiểu biết đầy đủ về các khoản mục trên BCTC từ việc ghi chép kế toán cho tới việc trình bày BCTC và kể cả việc nghiên cứu những văn bản quy

phạm pháp luật có liên quan tới những khoản mục này. Các CMKT mới cũng là văn bản quy phạm pháp luật làm thay đổi trực tiếp các khoản mục trên BCTC từ cách hiểu, cách ghi chép kế toán... so với thời điểm trước khi ban hành chuẩn mực. Những hạn chế thể hiện trong nội dung các giai đoạn kiểm toán được trình bày tại Quy trình kiểm toán DNNN, đặc biệt là giai đoạn thực hiện kiểm toán đối với các đối tượng kiểm toán nằm trong nội dung của các chuẩn mực vừa được ban hành như: Hàng tồn kho; TSCĐ hữu hình; TSCĐ vô hình; Doanh thu và thu nhập khác,.... Thực hiện kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán nhằm đưa ra các ý kiến xác thực về độ trung thực và hợp lý của BCTC. Quá trình thực hiện kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước đã được đúc kết và cụ thể hóa thành một trong những nội dung của quy trình kiểm toán. Nội dung Chương 3 - *Thực hiện kiểm toán* và Chương 4 – *Lập báo cáo kiểm toán*. Nội dung phần này trong quy trình đưa ra các quy định và phương pháp hướng dẫn KTV thực hiện kiểm toán đối với từng khoản mục trên BCTC. Sau khi ban hành hệ thống CMKT Việt Nam, nội dung quy trình kiểm toán BCTC DNNN bộc lộ 2 dạng hạn chế cơ bản là:

Thứ nhất: các CMKT đưa ra các quy định hướng dẫn mới về nội dung một số khoản mục trên BCTC so với CĐKT trước đó. Vì vậy, nội dung kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán trong qui trình kiểm toán còn thiếu những nội dung của CMKT qui định.

Thứ hai: Quy trình kiểm toán đưa ra một số các *phương pháp, các hướng dẫn kiểm toán không còn phù hợp hoặc còn thiếu* đối với một số khoản mục trên BCTC do các CMKT đưa ra các quy định hướng dẫn mới hoặc thay đổi đối với một số khoản mục trên BCTC so với CĐKT trước đó.

*** Về Quy trình kiểm toán DNNN xác định chưa đầy đủ một số nội dung kiểm toán do nội dung của CMKT qui định mới hoặc thay đổi so với CĐKT trước đây**

Quy trình kiểm toán còn thiếu các nội dung kiểm toán đối với một số khoản mục, cụ thể dưới đây:

- Các chỉ tiêu tài khoản thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho trình bày trong quy trình chưa đầy đủ như chuẩn mực mới ban hành, không có hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ gửi đi gia công chế biến và chi phí dịch vụ dở dang.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán giá gốc hàng tồn kho.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán giá trị thuần hàng tồn kho.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán các khoản hao hụt mất mát và chi phí sản xuất chung không được phân bổ khi kiểm toán hàng tồn kho và giá vốn hàng bán.

- Quy trình không hướng dẫn nội dung kiểm toán sự phù hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận trong kỳ. Đây là một nội dung mới được quy định cụ thể trong CMKT so với CĐKT trước đó.

- Quy trình hướng dẫn kiểm toán “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho” không còn phù hợp do CMKT đã thay đổi phương pháp kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho so với CĐKT trước đó.

- Khi thực hiện kiểm toán doanh thu, KTV cần kiểm tra các khoản giảm trừ vào doanh thu. Quy trình kiểm toán BCTC hướng dẫn thực hiện kiểm toán “Các khoản giảm trừ vào doanh thu” bao gồm một số khoản mục, trong đó có một số nội dung hướng dẫn không còn phù hợp do CMKT đã có những quy định mới.

CMKT quy định TK 532 “Giảm giá hàng bán”, chỉ bao gồm khoản *Giảm giá* như quy định trên. Khoản *Bớt giá* được hạch toán ở TK 521 “Chiết khấu thương mại”. CMKT không có quy định về *Hồi khấu*. Như vậy, nội dung quy trình hướng dẫn thực hiện kiểm toán đối với các chỉ tiêu này không còn phù hợp nữa.

- Quy trình kiểm toán không có hướng dẫn nội dung kiểm toán nguyên giá TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) mua theo hình thức tín dụng trả chậm có phát sinh lãi trả chậm.

- Quy trình kiểm toán có hướng dẫn nội dung kiểm toán khấu hao TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) nhưng không phù hợp với chế độ khấu hao theo chuẩn mực qui định

- Quy trình kiểm toán không hướng dẫn nội dung kiểm tra các TSCĐ (kể cả hữu hình và vô hình) có đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ hay không? đặc biệt khi có sự thay đổi quy định về “Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ ” trong chuẩn mực tới chỉ tiêu TSCĐ trên BCTC so với CĐKT trước đó.

- Quy trình chưa có hướng dẫn nội dung kiểm toán chỉ tiêu nguyên giá TSCĐ theo các trường hợp tăng tài sản quy định tại Chuẩn mực TSCĐ vô hình, đặc biệt khi CMKT đã có các quy định mới về ghi nhận nguyên giá các trường hợp tăng TSCĐ vô hình, khác với CĐKT trước đó.

- Quy trình kiểm toán không có hướng dẫn nội dung kiểm toán các trường hợp giảm TSCĐ vô hình.

- Quy trình thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán trường hợp các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một TSCĐ vô hình xem là có đủ điều kiện tăng nguyên giá tài sản hay ghi nhận vào chi phí.

- Quy trình kiểm toán có quy định hướng dẫn kiểm toán TSCĐ hữu hình loại mua sắm nhưng chưa đầy đủ do thiếu hướng dẫn KTV loại trừ khỏi nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm khoản thu hồi về phế liệu và sản phẩm do chạy thử

khi kiểm toán TSCĐ hữu hình vì đây là quy định mới của chuẩn mực so với CĐKT trước đó.

- Quy trình kiểm toán hướng dẫn thực hiện kiểm toán nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình chưa đầy đủ do CMKT mới có quy định về trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi. Trường hợp này chưa được quy định trong CĐKT trước đó.

- Quy trình kiểm toán không có hướng dẫn nội dung kiểm toán doanh thu trong trường hợp trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ.

- Quy trình kiểm toán BCTC chưa có hướng dẫn nội dung kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng.

Tương tự với doanh thu bán hàng, quy trình kiểm toán cũng chưa có hướng dẫn kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ.

- Quy trình kiểm toán thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán doanh thu và chi phí liên quan tới hợp đồng xây dựng.

- Kiểm toán doanh thu và thu nhập khác thường liên quan tới nợ phải thu khách hàng và việc trích lập dự phòng phải thu khó đòi. Quy trình kiểm toán chỉ nêu yêu cầu cần phải kiểm toán dự phòng phải thu khó đòi tại hướng dẫn kiểm toán các khoản phải thu nhưng không có hướng dẫn nào cụ thể.

- Quy trình kiểm toán hướng dẫn nội dung kiểm toán khoản mục thu nhập HĐTC (TK 711-Kết quả HĐTC) không còn phù hợp khi áp dụng Chuẩn mực “Doanh thu và thu nhập khác”.

- Quy trình thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Ngoài ra, Quy trình thiếu hướng dẫn nội dung kiểm toán thuê tài sản (chuẩn mực số 06); kiểm toán chi phí đi vay (chuẩn mực số 16)

*** Về Quy trình kiểm toán hướng dẫn phương pháp kiểm toán chưa phù hợp của nội dung kiểm toán**

- Hàng tồn kho, TSCĐ, doanh thu và thu nhập khác... nội dung kiểm toán này cần sử dụng phương pháp phân tích, vì do có sự thay đổi quy định về “Trình

bày BCTC” trong chuẩn mực tới các chỉ tiêu này trên BCTC so với CĐKT trước đó.

- Nội dung và phương pháp mẫu biểu về bảng cân đối kế toán, thu nhập – chi phí và kết quả kinh doanh cũng phải thay đổi cho phù hợp với CMKT.

Như vậy, việc Nhà nước ban hành hệ thống CMKT Việt Nam có tác động toàn diện đến công tác hạch toán kế toán của mọi đơn vị trong nền kinh tế, trong đó có các DNNN. Sự tác động này bao gồm từ việc nhận thức bản chất nghiệp vụ, việc lập chứng từ kế toán, ghi sổ kế toán, lập và công khai BCTC của các đơn vị. Bản thân các BCTC, tài liệu kế toán thuộc đối tượng kiểm toán chịu ảnh hưởng sâu sắc bởi việc ban hành chuẩn mực kế toán thì hoạt động kiểm toán BCTC và nội dung của Quy trình kiểm toán DNNN của Kiểm toán Nhà nước sẽ chịu ảnh hưởng tương ứng và bộc lộ những hạn chế như trên đã trình bày.

Để xây dựng được các nội dung kiểm toán phải căn cứ vào CMKT và chính sách tài chính, CĐKT hiện hành. Quy trình kiểm toán phải dựa vào CMKT, chính sách tài chính, CĐKT để xác định nội dung kiểm toán; khi CMKT và chính sách tài chính, CĐKT thay đổi thì nội dung của quy trình kiểm toán cũng phải thay đổi theo cho phù hợp.

CHƯƠNG 2

NHỮNG GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN NỘI DUNG CỦA QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DNNN

2.1- Hoàn thiện nội dung của Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

2.1.1- Sự cần thiết phải hoàn thiện nội dung Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước

- Quy trình kiểm toán được xây dựng và hoàn thiện phải căn cứ vào nhu cầu thực tiễn quản lý, chất lượng kiểm toán.

- Quy trình kiểm toán phải được hoàn thiện sao cho có tác dụng như “ngọn đèn dẫn đường” cho các cuộc kiểm toán.

- Nói đến hoạt động kiểm toán, chúng ta cần nói đến những khía cạnh mà mọi người hay quan tâm.

- Một quy trình kiểm toán chuẩn sau khi đã được thử nghiệm để đánh giá chất lượng, sự phù hợp với thực tiễn kiểm toán sẽ được điều chỉnh, sửa đổi thành quy trình mẫu và sẽ được dùng làm điểm tựa pháp lý trong thực hành kiểm toán cũng như trong việc giải quyết các mâu thuẫn tranh chấp có liên quan tới trách nhiệm và quyền hạn của KTV trong kiểm toán.

Chính vì những điều trên cho ta thấy sự cần thiết phải hoàn thiện hơn nữa quy trình kiểm toán nói chung cũng như quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước nói riêng, đặc biệt khi các DNNN áp dụng hệ thống CMKT Việt Nam vào công tác hạch toán kế toán.

2.1.2- Các nguyên tắc định hướng hoàn thiện nội dung của Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước

Những nguyên tắc và định hướng để hoàn thiện quy trình kiểm toán là: phải dựa vào chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước, dựa vào đặc điểm địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước, dựa vào đối tượng kiểm toán và CMKT, chế độ tài chính của nhà nước đã ban hành. Ngoài ra, khi hoàn thiện quy trình

kiểm toán, chúng ta phải căn cứ vào thực tiễn hoạt động kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; vận dụng một cách có chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm của các nước có ngành kiểm toán đã phát triển.

- Có tính đến ảnh hưởng của CMKT
- Dựa vào khách thể kiểm toán và đối tượng kiểm toán
- Căn cứ vào địa vị pháp lý của Kiểm toán Nhà nước
- Phải tuân thủ chuẩn mực kiểm toán
- Phải xuất phát từ thực tiễn và vận dụng một cách có chọn lọc chuẩn mực, qui trình kiểm toán của các nước trên thế giới

2.1.3- Các giải pháp hoàn thiện nội dung quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp của Kiểm toán Nhà nước sau khi Hệ thống Chuẩn mực Kế toán Việt Nam được ban hành

Như đã trình bày ở các phần trước, nội dung của quy trình kiểm toán BCTC bậc 2 dạng hạn chế sau khi các doanh nghiệp áp dụng các CMKT vào công tác kế toán của đơn vị. Các hạn chế đó là quy trình thiếu các nội dung kiểm toán hoặc quy trình có hướng dẫn nhưng chưa đầy đủ và quy trình có hướng dẫn phương pháp kỹ thuật kiểm toán không phù hợp nữa. Nguyên nhân của các hạn chế trên chính bởi ảnh hưởng của các CMKT mới ban hành tới đối tượng trực tiếp là CĐKT và BCTC của các DNNN.

Chính vì phần lớn các nội dung kiểm toán đối với từng khoản mục trong BCTC được trình bày trong quy trình hiện tại đều bị 2 dạng hạn chế trên. Do vậy việc đề ra các giải pháp hoàn thiện đối với các nội dung kiểm toán và phương pháp kiểm toán BCTC DNNN cần tập trung vào các điểm chính sau:

2.1.3.1- Bổ sung các quy định, hướng dẫn nội kiểm toán mà quy trình kiểm toán còn thiếu hoặc đã có nhưng chưa đầy đủ

Về nội dung kiểm toán các khoản mục trong hạch toán kế toán.

Nội dung kiểm toán các chỉ tiêu thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho cần bổ sung thêm: nội dung kiểm toán giá gốc hàng tồn kho; kiểm toán giá trị thuần hàng tồn kho; kiểm toán các khoản hao hụt mất mát; kiểm toán sự phù

hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận trong kỳ.

Nội dung kiểm toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho cần sửa đổi và bổ sung thêm khoản chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được và giá gốc hàng tồn kho.

Nội dung kiểm toán tài sản cố định hữu hình, vô hình cần sửa đổi và bổ sung thêm: kiểm toán nguyên giá TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) mua theo hình thức tín dụng trả chậm có phát sinh lãi trả chậm. Kiểm toán các TSCĐ (kể cả hữu hình và vô hình) có đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ hay không? đặc biệt khi có sự thay đổi quy định về “Tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ”; kiểm toán các trường hợp giảm TSCĐ vô hình. Ngoài trường hợp TSCĐ vô hình ghi giảm do thanh lý, nhượng bán như đã quy định tại CĐKT, trường hợp có thể ghi giảm TSCĐ vô hình khi xét thấy không thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tiếp sau; kiểm toán trường hợp các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một TSCĐ vô hình xem là có đủ điều kiện tăng nguyên giá tài sản hay ghi nhận vào chi phí. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện thì được tính vào nguyên giá. Kiểm toán TSCĐ hữu hình loại mua sắm cần loại trừ khỏi nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm khoản thu hồi về phế liệu và sản phẩm do chạy thử; kiểm toán nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình về trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi.

Nội dung kiểm toán tài sản cố định hữu hình, vô hình cần sửa đổi và bổ sung thêm: kiểm toán khấu hao TSCĐ (kể cả TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) có 3 phương pháp khấu hao: Khấu hao đường thẳng; Khấu hao theo số dư giảm dần; Khấu hao theo số lượng sản phẩm. Phương pháp khấu hao TSCĐ phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho doanh nghiệp. Ngoài ra, thời gian sử dụng hữu ích tối đa của một TSCĐ vô hình là 20 năm.

...

Đề tài chỉ nêu ví dụ về nội dung và phương pháp kiểm toán Hàng tồn kho: Hàng tồn kho có thể coi là một nội dung kiểm toán quan trọng vì là một khoản mục luôn trọng yếu trong mọi cuộc kiểm toán BCTC doanh nghiệp, đồng thời cũng chứa đựng nhiều rủi ro kiểm toán. Với tính chất đại diện của hàng tồn kho như vậy, và với khuôn khổ của đề tài, một số định hướng và giải pháp hoàn thiện việc kiểm toán hàng tồn kho sẽ được trình bày dưới đây.

• Cần bổ sung các quy định, hướng dẫn kiểm toán còn thiếu đối với kiểm toán hàng tồn kho

Cụ thể, cần bổ sung hướng dẫn kiểm toán đối với các nội dung sau:

- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán giá gốc hàng tồn kho.
- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán sự phù hợp giữa giá vốn hàng tồn kho đã bán (giá gốc hàng tồn kho đã bán) với doanh thu đã ghi nhận.
- Bổ sung hướng dẫn kiểm toán hàng tồn kho bằng phương pháp phân tích do có sự thay đổi quy định về “Trình bày BCTC” trong chuẩn mực tới các chỉ tiêu này trên BCTC so với CĐKT trước đó.

• Cần bổ sung các quy định, hướng dẫn kiểm toán mà quy trình kiểm toán đã có nhưng chưa đầy đủ đối với kiểm toán hàng tồn kho

Cụ thể là cần bổ sung các khoản mục thuộc đối tượng kiểm toán hàng tồn kho vào quy trình như: hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ gửi đi gia công chế biến và có các phương pháp kiểm toán phù hợp.

• Các nội dung hoàn thiện khác

Ngoài 3 nội dung hoàn thiện trên, khi hoàn thiện quy trình cũng nên xem xét các nội dung dưới đây:

- * Quy trình kiểm toán cần xác định rõ mục tiêu kiểm toán đối với hàng tồn kho.
- * Quy trình cần lưu ý tính trọng yếu và rủi ro tiềm tàng đối với hàng tồn kho.
- * Quy trình cần đưa ra các phương pháp cũng như nội dung cần hiểu biết đối với hệ thống KSNB đối với hàng tồn kho

* Quy trình cần đưa ra các phương pháp cũng như nội dung cần hiểu biết đối với hệ thống kế toán đối với hàng tồn kho.

* Quy trình cần đưa ra các phương pháp cũng như nội dung cần hiểu biết về các thủ tục kiểm soát đối với hàng tồn kho.

* Quy trình cần hướng dẫn KTV đánh giá rủi ro kiểm soát, thiết kế và thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, đặc biệt đối với các nghiệp vụ quan trọng.

* Quy trình cần hướng dẫn thiết kế và thực hiện các phương pháp kiểm toán cơ bản đối với chu trình hàng tồn kho.

* Quy trình cần lưu ý việc kiểm tra giá hàng tồn kho

Về nội dung kiểm toán trên BCTC

+ Đối với các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả SXKD.

Sửa đổi bổ sung nội dung kiểm toán doanh thu: trong trường hợp trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì giá trị doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về (hoặc giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ đem trao đổi nếu không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa, dịch vụ nhận về), sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Trường hợp trao đổi hàng hóa dịch vụ với hàng hóa dịch vụ tương đương không được ghi nhận là nghiệp vụ tạo doanh thu; kiểm toán các điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thỏa mãn tất cả 5 điều kiện.

Kiểm toán doanh thu và chi phí liên quan tới hợp đồng xây dựng căn cứ vào 2 điều kiện để xác định doanh thu hợp đồng xây dựng, 2 trường hợp ghi nhận doanh thu và chi phí là “thanh toán theo tiến độ kế hoạch” và “thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện”; Kiểm toán doanh thu và thu nhập khác thường liên quan tới nợ phải thu khách hàng và việc trích lập dự phòng phải thu khó đòi, KTV cần căn cứ vào quy định mới về trích lập và hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi. Cụ thể: không khống chế mức trích lập dự phòng, hoàn nhập dự phòng hạch toán giảm chi phí quản lý doanh nghiệp, quy định xử lý nợ khó đòi đã lập dự phòng vào nguồn dự phòng đã trích.

Sửa đổi bổ sung kiểm toán các khoản giảm trừ vào doanh thu

Sửa đổi bổ sung kiểm toán khoản mục thu nhập HĐTC

Bổ sung thêm nội dung kiểm toán đối với các chỉ tiêu trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ

2.1.3.2 Bổ sung các quy định, hướng dẫn nội kiểm toán mà quy trình kiểm toán không còn phù hợp

Về nội dung kiểm toán các khoản mục trong hạch toán kế toán

Sửa đổi bổ sung nội dung kiểm toán Hàng tồn kho, TSCĐ, doanh thu và thu nhập khác... nội dung kiểm toán này cần sử dụng phương pháp phân tích, vì do có sự thay đổi quy định về “Trình bày BCTC” trong chuẩn mực tới các chỉ tiêu này trên BCTC so với CĐKT trước đó.

Về nội dung kiểm toán trên BCTC

Sửa đổi bổ sung nội dung và phương pháp mẫu biểu về bảng cân đối kế toán, thu nhập – chi phí và kết quả kinh doanh cũng phải thay đổi cho phù hợp với CMKT.

2.2- Những điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện nội dung của Quy trình Kiểm toán Báo cáo tài chính doanh nghiệp Nhà nước của Kiểm toán Nhà nước

2.2.1- Bộ Tài chính

2.2.1.1- Nghiên cứu và vận dụng chuẩn mực kế toán quốc tế vào việc xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam cần phải phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực phổ biến trên thế giới và phù hợp với kế toán Việt Nam

2.2.1.2- Đi đôi với việc ban hành các chuẩn mực kế toán cần nghiên cứu và ban hành chế độ kế toán hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán.

2.2.1.3- Sơ kết công tác nghiên soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán trong thời gian vừa qua

2.3.2- Kiểm toán Nhà nước

2.2.2.1- Nghiên cứu, bổ sung hoàn thiện chuẩn mực kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước

2.2.2.2- Sơ kết việc áp dụng qui trình kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước trong thời gian qua để đánh giá những mặt làm được, những tồn tại để đưa ra các giải pháp cần hoàn thiện nó

2.2.2.3- Giao cho một đơn vị thuộc Kiểm toán Nhà nước chủ trì và có sự phối hợp của các đơn vị trong nội bộ ngành Kiểm toán Nhà nước tiến hành nghiên cứu để bổ sung hoàn thiện qui trình kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước

KẾT LUẬN

Hệ thống CMKT Việt Nam được ban hành làm cơ sở pháp lí quan trọng cho những người làm công tác kế toán, kiểm toán. CMKT đưa ra những nguyên tắc, phương pháp kế toán để lập BCTC hợp lí và có căn cứ khoa học, và như vậy người sử dụng thông tin kế toán tài chính có thể tin tưởng và đưa ra các quyết định phù hợp.

Kiểm toán BCTC nhằm xác định tính trung thực, hợp lý của BCTC và đánh giá có phù hợp với các nguyên tắc, CMKT được thừa nhận hay không. Như vậy, cả CMKT và kiểm toán BCTC đều nhằm tới mục tiêu đảm bảo và nâng cao tính trung thực, hợp lý của thông tin kế toán nói chung và BCTC nói riêng.

Để hoạt động kiểm toán BCTC DNNN có chất lượng và hiệu quả cần phải tiến hành theo trình tự tiến hành công việc của mỗi cuộc kiểm toán, trình tự đó phải được sắp xếp theo thứ tự phù hợp với diễn biến khách quan của hoạt động kiểm toán. Trong quá trình hoạt động của mình, Kiểm toán Nhà nước đã ban hành Quy trình kiểm toán BCTC DNNN, Quy trình đã phát huy tác dụng tích cực trong hoạt động kiểm toán của Kiểm toán DNNN. Tuy nhiên, do nhà nước ban hành Hệ thống CMKT Việt Nam đã ảnh hưởng tới nhiều nội dung của Quy trình Kiểm toán BCTC DNNN.

Đề tài đã tập trung nghiên cứu toàn diện và sâu sắc những ảnh hưởng của CMKT Việt Nam đến kiểm toán BCTC DNNN và nội dung quy trình kiểm toán BCTC DNNN, tập trung vào các điểm chính sau:

1. Phân tích, làm rõ các khái niệm về CMKT Việt Nam; kiểm toán BCTC DNNN và quy trình kiểm toán BCTC DNNN. Chỉ rõ mối quan hệ giữa CMKT Việt Nam; kiểm toán BCTC DNNN và quy trình kiểm toán BCTC DNNN. CMKT quốc tế – tiền đề của việc vận dụng xây dựng hệ thống CMKT Việt Nam.

2. Đề tài tập trung nghiên cứu những hạn chế của quy trình kiểm toán BCTC DNNN sau khi CMKT Việt Nam được ban hành; đưa ra những giải pháp để hoàn thiện nội dung của quy trình kiểm toán BCTC DNNN và nêu ra những điều kiện để hoàn thiện nội dung của quy trình kiểm toán BCTC DNNN.

3. Trên cơ sở đó kiến nghị với các cấp có thẩm quyền để hoàn thiện qui trình kiểm toán BCTC DNNN.

Tuy nhiên, với khả năng và trình độ có hạn; lần đầu tiên tham gia nghiên cứu đề tài khoa học. Hơn nữa, việc ban hành các CMKT Việt Nam chưa đầy đủ và chưa có hướng dẫn kế toán thực hiện các CMKT kịp thời nên phần nào có ảnh hưởng tới các nội dung nghiên cứu của đề tài. Tập thể tác giả mong nhận được sự đóng góp tham gia của Hội đồng khoa học Kiểm toán Nhà nước và những người có quan tâm đến hoạt động kiểm toán.

Chủ nhiệm đề tài

CN. Nguyễn Minh Giang