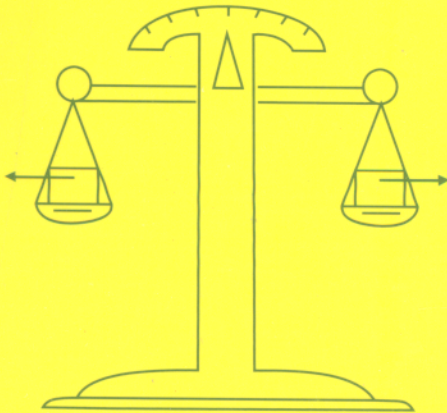


HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

GIÁO TRÌNH KIỂM TỐÁN

(Tái bản có sửa chữa, bổ sung)



NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
Hà Nội, 2004

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

GIÁO TRÌNH KIỂM TOÁN²

(Tái bản có sửa chữa, bổ sung)

CHỦ BIÊN : GS., TS. VƯƠNG ĐÌNH HUỆ

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
Hà Nội, 2004

LỜI NÓI ĐẦU

Kiểm toán là một môn học thuộc khối kiến thức chuyên ngành trong chương trình đào tạo của Học viện Tài chính. Môn học không những cung cấp cho sinh viên những kiến thức cơ bản mang tính lý luận, mà còn giúp sinh viên nắm được phương pháp, thủ tục... của kiểm toán cụ thể. Giáo trình kiểm toán được xuất bản năm 1996 (tái bản năm 1998, 2001) đã thực sự hữu ích không những đối với sinh viên trong quá trình đổi mới nội dung chương trình đào tạo cán bộ tài chính kinh tế nói chung, cán bộ kiểm toán nói riêng, mà còn thiết thực đối với cán bộ quản lý kinh tế, đặc biệt là đối với kiểm toán viên trong điều kiện hiện nay. Học viện Tài chính cho tái bản cuốn **“Giáo trình kiểm toán”** nhằm đáp ứng nhu cầu giảng dạy, học tập và nghiên cứu khoa học của cán bộ giáo viên và sinh viên trong Học viện đồng thời thỏa mãn kịp thời nhu cầu của xã hội.

Giáo trình là công trình khoa học của các tác giả là các nhà khoa học đầu ngành trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán biên soạn, gồm:

1. GS.TS, Nhà giáo ưu tú Vương Đình Huệ, Phó tổng Kiểm toán nhà nước, Phó Chủ tịch Hội Kế toán - Kiểm toán Việt Nam, trưởng ban tư vấn kiểm toán Hội đồng Quốc gia về kế toán, chủ biên và trực tiếp biên soạn chương I, II, IV, phần 3 chương III và phần phụ lục.

2. Nhà giáo ưu tú Vũ Huy Cẩm, nguyên trưởng khoa kế toán, biên soạn chương 5 và phần 1,2 chương 3.

Để cuốn sách giáo trình ngày càng hoàn thiện, các tác giả đã cố gắng nghiên cứu, sửa chữa, bổ sung những kiến thức mới trong lĩnh vực kiểm toán, tuy nhiên do điều kiện cấp bách về thời gian, do vậy chắc chắn không tránh khỏi những khiếm khuyết cả về nội dung và hình thức.

Học viện Tài chính và các tác giả mong nhận được nhiều ý kiến đóng góp chân thành của bạn đọc để giáo trình được hoàn thiện hơn trong lần tái bản sau.

Hà Nội, tháng 8 năm 2004

Ban quản lý Khoa học

Học viện Tài chính

CHƯƠNG I

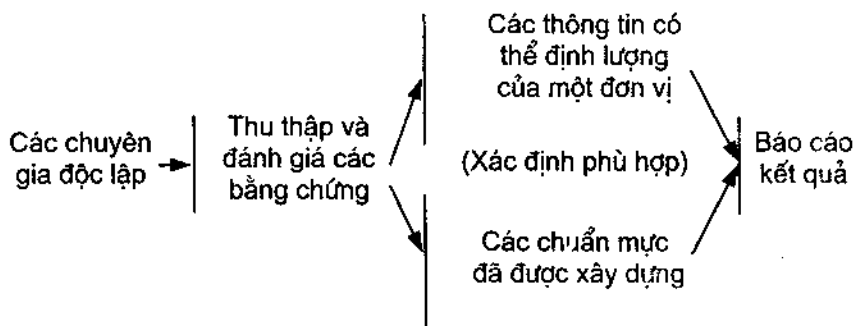
BẢN CHẤT VÀ MỤC ĐÍCH CỦA KIỂM TOÁN

§1. BẢN CHẤT CỦA KIỂM TOÁN

Kiểm toán có gốc từ Latinh “Audit” Nguyên bản “Auditing” gắn liền với nền văn minh Ai Cập và La Mã cổ đại. Từ “Audit” có nguồn gốc từ động từ Latinh “Audire” nghĩa là “nghe”. Hình ảnh ban đầu của kiểm toán cổ điển là việc kiểm tra được thực hiện bằng cách người soạn thảo báo cáo đọc to lên cho một bên độc lập nghe rồi chấp nhận.

Ngày nay, trên thế giới có nhiều loại kiểm toán khác nhau. Tuy vậy, có thể nêu một định nghĩa chung về kiểm toán như sau:

Kiểm toán là quá trình các chuyên gia độc lập và có thẩm quyền, có kỹ năng nghiệp vụ, thu thập và đánh giá các bằng chứng về các thông tin có thể định lượng của một đơn vị nhằm mục đích xác nhận và báo cáo về mức độ phù hợp giữa các thông tin này với các chuẩn mực đã được xây dựng.



Có thể hiểu các thuật ngữ trong định nghĩa trên như sau:

1. Các chuyên gia độc lập và có thẩm quyền

Các chuyên gia này là các kiểm toán viên (chủ thể của quá trình kiểm toán). Kiểm toán viên phải là người có đủ khả năng để hiểu các chuẩn mực đã sử dụng, và phải đủ thẩm quyền đối với đối tượng được kiểm toán để có thể thu thập được đầy đủ các bằng chứng thích hợp làm cơ sở cho các ý kiến kết luận khi báo cáo kết quả kiểm toán. Đồng thời kiểm toán viên phải là một người độc lập về quan hệ tình cảm và kinh tế với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên phải là người vô tư và khách quan trong công việc kiểm toán. Tuy nhiên, tính độc lập của kiểm toán viên không phải là một khái niệm tuyệt đối, nhưng nó là mục tiêu hướng tới và phải đạt được ở một mức độ nhất định nào đó.

2. Thu thập và đánh giá các bằng chứng

Bằng chứng kiểm toán được hiểu một cách chung nhất là mọi thông tin, tài liệu kiểm toán viên đã thu thập để xác định mức độ tương quan và phù hợp giữa các thông tin có thể định hướng của một đơn vị với các chuẩn mực đã được thiết lập. Quá trình kiểm toán thực chất là quá trình kiểm toán sử dụng các phương pháp, các kỹ thuật kiểm toán để thu thập và xét đoán các bằng chứng kiểm toán cho mục đích nói trên.

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

Để tiến hành một cuộc kiểm toán thì cần phải có các thông tin có thể định lượng, có thể kiểm tra được và các chuẩn mực cần thiết để theo đó, kiểm toán viên có thể đánh giá thông tin.

Các thông tin của một đơn vị có thể là thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Chẳng hạn, các thông tin trong báo cáo tài chính của một doanh nghiệp, một đơn vị hành chính sự nghiệp, lượng thời gian mà một công nhân đã hao phí để hoàn thành nhiệm vụ được giao, chi phí cho một giường bệnh trong một thời kỳ; giá trị quyết toán một công trình đầu tư XDCH, hoặc bản khai thuế của một hộ kinh doanh có thể phải tiến hành kiểm tra...

Các chuẩn mực được xây dựng và sử dụng trong kiểm toán là cơ sở để đánh giá các thông tin đã kiểm tra. Các chuẩn mực này rất đa dạng và phong phú tùy thuộc từng loại kiểm toán và mục đích của từng cuộc kiểm toán. Thông thường các chuẩn mực này được quy định trong các văn bản pháp qui về các lĩnh vực khác nhau. Cũng có thể là các qui định nội bộ của ngành, địa phương hay đơn vị.

4. Đơn vị được kiểm toán

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

5. Báo cáo kết quả

Giai đoạn cuối cùng của quá trình kiểm toán là báo cáo kết quả kiểm toán. Tùy thuộc vào loại kiểm toán, các báo cáo

có thể khác nhau về bản chất, về nội dung nhưng trong mọi trường hợp, chúng đều phải thông tin cho người đọc về mức độ tương quan và phù hợp giữa các thông tin đã kiểm tra và các chuẩn mực đã được xây dựng. Về hình thức các báo cáo kiểm toán cũng rất khác nhau, có thể có loại rất phức tạp (như khi kiểm toán báo cáo tài chính) hoặc chỉ là báo cáo đơn giản bằng miệng (trường hợp cuộc kiểm toán được tiến hành để báo cáo cho một cá nhân nào đó).

§2. CÁC LOẠI KIỂM TOÁN

Để nghiên cứu cụ thể, cần thiết phải tiến hành phân loại kiểm toán theo nhiều góc độ khác nhau.

1. Phân loại kiểm toán theo chức năng

Theo chức năng kiểm toán bao gồm 3 loại khác biệt nhau:

1. 1. Kiểm toán hoạt động (Operationnal Audit)

Kiểm toán hoạt động là kiểm toán để xem xét và đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và tính hiệu quả trong hoạt động của một đơn vị.

Tính kinh tế là sự tiết kiệm các nguồn lực được giao.

Tính hiệu lực là khả năng hoàn thành các nhiệm vụ và mục tiêu đã xác định của đơn vị.

Tính hiệu quả là việc đạt được hiệu quả cao nhất với chi phí bỏ ra thấp nhất.

Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất phong phú và đa dạng, từ việc đánh giá toàn bộ hoạt động của một đơn vị, một phương án kinh doanh, một quy trình công nghệ, một loại tài

sản hay thiết bị mới đưa vào hoạt động... đến các việc luân chuyển chứng từ trong một đơn vị. Vì thế, khó có thể đưa ra một khuôn mẫu cho kiểm toán hoạt động. Mặt khác tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả của quá trình hoạt động rất khó được đánh giá một cách khách quan, đặc biệt là đối với hoạt động của một cơ quan Chính phủ, một đơn vị sự nghiệp, một tổ chức xã hội... Có thể nói rằng, việc xây dựng các chuẩn mực để đánh giá các thông tin trong một cuộc kiểm toán hoạt động là một việc mang nặng tính chất chủ quan.

Trong kiểm toán hoạt động, việc kiểm tra thường có nội dung rất rộng, vượt ra ngoài phạm vi công tác tài chính kế toán và liên quan đến nhiều lĩnh vực. Vì vậy các kiểm toán viên trong kiểm toán hoạt động, phải sử dụng rất nhiều kỹ năng khác nhau: Kế toán, tài chính, kinh tế, khoa học, kỹ thuật... “sản phẩm” của kiểm toán hoạt động là một bản báo cáo cho người quản lý về kết quả kiểm toán và những ý kiến đề xuất cải tiến hoạt động.

1.2. Kiểm toán tuân thủ (Compliance Audit)

Kiểm toán tuân thủ là loại kiểm toán để xem xét bên được kiểm toán có tuân thủ các thủ tục, các nguyên tắc, quy chế mà các cơ quan có thẩm quyền cấp trên hoặc các cơ quan chức năng của Nhà nước đã đề ra hay không. Vì thế, kiểm toán tuân thủ còn được gọi là kiểm toán tính qui tắc (Regularity Audit).

Do chức năng và tính chất như vậy nên tính “độc lập” và “có thẩm quyền” của kiểm toán viên thể hiện rất rõ trong kiểm toán hoạt động.

1.3. Kiểm toán báo cáo tài chính (Audit of Financial Statemans)

Kiểm toán báo cáo tài chính là việc kiểm tra và xác nhận tính trung thực và tính hợp lý của báo cáo tài chính cũng như xem xét báo cáo tài chính có phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và các yêu cầu của pháp luật hay không?

Ở các nước có nền kinh tế thị trường phát triển, công việc kiểm toán báo cáo tài chính thường do các tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp thực hiện để phục vụ cho các nhà quản lý, chính phủ, các ngân hàng và chủ đầu tư, cho người bán, khách hàng... Đây là loại kiểm toán phổ biến và được đề cập trong suốt giáo trình này.

2. Phân loại kiểm toán theo chủ thể kiểm toán

Theo chủ thể kiểm toán, có kiểm toán nội bộ, kiểm toán Nhà nước và kiểm toán độc lập.

2.1. Kiểm toán nội bộ (Internal Audit)

Kiểm toán nội bộ là loại kiểm toán do các kiểm toán viên nội bộ của đơn vị tiến hành.

Phạm vi của kiểm toán nội bộ rất biến động và tùy thuộc vào qui mô, cơ cấu của doanh nghiệp cũng như yêu cầu của các nhà quản lý đơn vị. Tuy nhiên, thông thường kiểm toán nội bộ hoạt động trong một hoặc vài lĩnh vực sau:

+ Rà soát lại hệ thống kế toán và các qui chế kiểm soát nội bộ có liên quan, giám sát sự hoạt động của các hệ thống này cũng như tham gia hoàn thiện chúng.

+ Kiểm tra lại các thông tin tác nghiệp và thông tin tài chính bao gồm việc soát xét lại các phương tiện đã sử dụng để xác định để tính toán, phân loại và báo cáo những thông tin này, thẩm định cụ thể các khoản mục cá biệt (Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ, các số dư tài khoản...).

+ Kiểm tra tính hiệu lực, tính kinh tế và hiệu quả của các hoạt động trong đơn vị.

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

Về mặt tổ chức, bộ phận kiểm toán nội bộ thường trực thuộc và báo cáo trực tiếp cho cấp cao nhất trong đơn vị (Thủ trưởng; Hội đồng quản trị; Ban giám đốc...).

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

Ở Việt Nam, Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định số 832 TC/QĐ/CDKT ngày 28/10/1997 về qui chế kiểm toán nội bộ trong các doanh nghiệp nhà nước (xem phụ lục).

2.2. Kiểm toán nhà nước (State Audit)

Kiểm toán nhà nước là việc kiểm toán do các kiểm toán

viên của cơ quan Kiểm toán Nhà nước thực hiện. Là cơ quan kiểm tra tài chính Nhà nước độc lập. Kiểm toán Nhà nước thường tiến hành các cuộc kiểm toán tuân thủ kết hợp với kiểm toán báo cáo tài chính, xem xét việc chấp hành các chính sách, luật lệ và chế độ của Nhà nước tại các đơn vị có sử dụng vốn là kinh phí của Nhà nước. Ngoài ra, kiểm toán Nhà nước còn thực hiện kiểm toán hoạt động để đánh giá tính kinh tế, tính hiệu lực và hiệu quả trong hoạt động của các đơn vị nói trên.

Về mô hình tổ chức, trên thế giới, cơ quan kiểm toán Nhà nước có thể trực thuộc Chính phủ (cơ quan hành pháp), Quốc hội (cơ quan luật pháp) hoặc Tòa án (cơ quan tư pháp). Ngoài ra còn có mô hình cơ quan Kiểm toán Nhà nước độc lập với cơ quan hành pháp, lập pháp và tư pháp hoặc trực thuộc Tổng thống (nhà vua).

Ở Việt Nam, Kiểm toán Nhà nước được thành lập theo Nghị định 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 2004 của Chính phủ để giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do ngân sách nhà nước cấp. Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương trước khi trình Hội đồng nhân dân và tổng quyết toán ngân sách Nhà nước của Chính phủ trước khi trình Quốc hội. Kiểm toán Nhà nước cũng thực hiện kiểm toán báo cáo quyết toán của các Bộ,

các cơ quan thuộc Quốc hội. Tòa án nhân dân, Viện kiểm soát nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí Nhà nước; báo cáo quyết toán của các chương trình, các dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và các doanh nghiệp Nhà nước. Luật Ngân sách nhà nước, Luật Ngân hàng nhà nước và một số luật khác cũng đề cập đến chức năng, nhiệm vụ của Kiểm toán Nhà nước.

Hiện tại, tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam được quy định tại Nghị định số 93/CP ngày 13 tháng 8 năm 2003 của Chính phủ về “chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức Kiểm toán nhà nước”.

Thông qua hoạt động, kiểm toán Nhà nước sẽ nhận xét, đánh giá và xác nhận việc chấp hành các chính sách, chế độ tài chính, kế toán ở các đơn vị. Đồng thời kiểm toán Nhà nước còn có quyền góp ý với các đơn vị được kiểm toán sửa chữa, khắc phục các khâu yếu của hệ thống kiểm soát nội bộ, kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý các sai phạm, đề xuất với Quốc hội, Chính phủ và Thủ tướng Chính phủ sửa đổi, cải tiến hệ thống luật pháp về kinh tế - tài chính cho phù hợp.

Công việc kiểm toán nhà nước được thực hiện theo luật định và mang tính pháp lý rất cao.

2.3. Kiểm toán độc lập (Independent Audit)

Kiểm toán độc lập là loại kiểm toán do các kiểm toán viên độc lập thuộc các tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp (thường gọi là doanh nghiệp kiểm toán) tiến hành. Thực chất, kiểm toán độc lập là loại dịch vụ, tư vấn được pháp luật thừa nhận và bảo

hộ. Các kiểm toán viên độc lập là đội ngũ hành nghề chuyên nghiệp, có đạo đức và kỹ năng nghề nghiệp, phải trải qua các kỳ thi quốc gia và đạt được các tiêu chuẩn nhất định về bằng cấp và kinh nghiệm.

Kiểm toán độc lập chủ yếu hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán báo cáo tài chính. Ngoài ra, tùy thuộc yêu cầu của khách hàng, kiểm toán viên độc lập còn có thể thực hiện kiểm toán hoạt động, kiểm toán tuân thủ hoặc tiến hành các dịch vụ tư vấn tài chính kế toán khác.

Ở những nước có nền kinh tế thị trường phát triển, dịch vụ kiểm toán độc lập rất phổ biến, và vì vậy khái niệm “kiểm toán” thường được sử dụng để chỉ kiểm toán độc lập. Chẳng hạn, theo định nghĩa của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (International Federation of Accountants- IFAC) thì “kiểm toán là việc các kiểm toán viên độc lập kiểm tra và trình bày ý kiến của mình về báo cáo tài chính”. Ở Mỹ, kiểm toán viên độc lập được gọi là kế toán viên công chúng và kiểm toán được hiểu là việc kiểm tra của các kế toán viên công chúng. Ở Việt Nam, quy chế về kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân (ban hành theo Nghị định 07/CP ngày 29 tháng 1 năm 1994 của Chính phủ) đã nêu định nghĩa về kiểm toán độc lập: “Kiểm toán độc lập là việc kiểm tra và xác định của kiểm toán viên chuyên nghiệp thuộc các tổ chức kiểm toán độc lập về tính đúng đắn, hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, các cơ quan, tổ chức đoàn thể, tổ chức xã hội khi có yêu cầu của các đơn vị này”. Hiện tại, Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập điều chỉnh tổ chức và hoạt động của kiểm toán độc lập ở nước ta.

Như vậy, kiểm toán độc lập thực chất là một loại dịch vụ được thực hiện trên cơ sở tự nguyện và theo thoả thuận của tổ chức kiểm toán độc lập với các đơn vị được kiểm toán (khách hàng). Vì được pháp luật thừa nhận, bảo hộ và hoạt động theo một quy chế rất chặt chẽ nên kiểm toán độc lập có tính pháp lý cao.

Kiểm toán độc lập là nội dung được trình bày từ phần này cho đến kết thúc giáo trình kiểm toán.

§3. MỤC ĐÍCH VÀ PHẠM VI CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

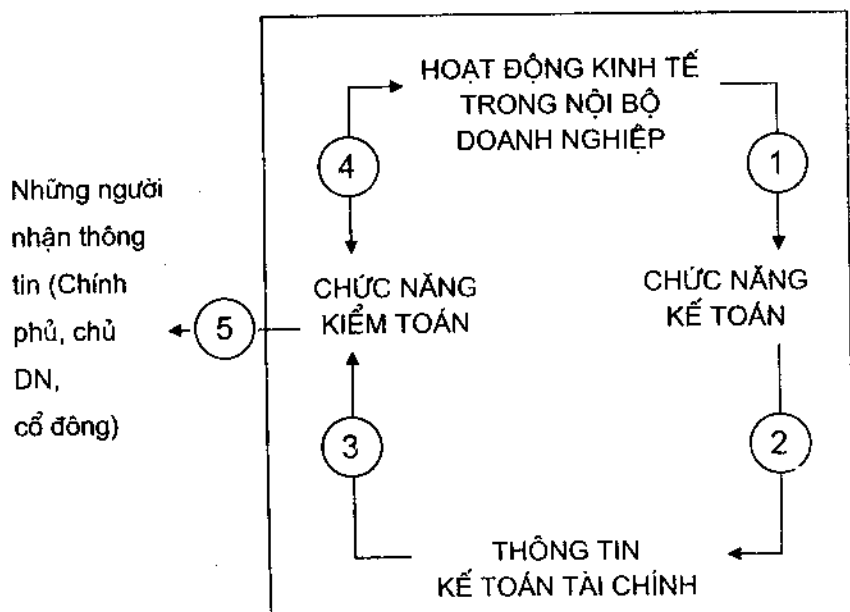
1. Mục đích của kiểm toán độc lập

Chúng ta đều biết rằng, các báo cáo tài chính hàng năm (bảng cân đối kế toán, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, báo cáo kết quả kinh doanh...) do các doanh nghiệp lập ra là đối tượng quan tâm của nhiều người: các chủ doanh nghiệp, các cổ đông, các thành viên Hội đồng quản trị, các doanh nghiệp bạn, ngân hàng và chủ đầu tư... Luật Thuế, luật Lao động, luật Bảo vệ môi trường... cũng cho thấy sự quan tâm của Chính phủ, người tiêu dùng, công nhân của doanh nghiệp cũng như xã hội nói chung đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Tuy mỗi đối tượng quan tâm đến báo cáo tài chính của doanh nghiệp ở mỗi góc độ khác nhau, nhưng tất cả đều cần một báo cáo tài chính có độ tin cậy cao, chính xác và trung thực. Do vậy, cần phải có một bên thứ ba, độc lập và khách quan, có kiến thức nghề nghiệp, uy tín và trách nhiệm pháp lý kiểm tra, xem xét và đưa ra kết luận là các báo cáo tài chính đó có được lập phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực và phương pháp kế toán hay không, có phản ứng trung thực và hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp hay không. Đó chính là công việc

của kiểm toán viên độc lập thuộc các công ty kiểm toán chuyên nghiệp. Luật pháp ở nhiều nước đã quy định rằng, chỉ có những báo cáo tài chính đã được xem xét và có chữ ký xác nhận của kiểm toán viên mới được coi là hợp pháp để làm cơ sở cho Nhà nước tính thuế cũng như các bên quan tâm giải quyết các mối quan hệ kinh tế khác đối với doanh nghiệp.

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

Bảng số 1: Chu trình thẩm tra thông tin



Chú giải:

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

Các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về mức độ tin cậy của các báo cáo tài chính được trình bày trong báo cáo kiểm toán. Có nhiều loại ý kiến nhận xét khác nhau và nhiều loại báo cáo kiểm toán tương ứng. Sau đây là ví dụ về một báo cáo kiểm toán thuộc loại ý kiến nhận xét “hoàn hảo” (báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ).

Bảng số 2: Báo cáo của kiểm toán viên ⁽¹⁾

(Accountant's Report)

Kính gửi: Các cổ đông và Ban giám đốc Công ty Garsden.

⁽¹⁾ Nguồn: Kế toán quốc tế (Essentials of Accounting)
NXB Thống kê, Hà Nội 1992.

Chúng tôi đã kiểm tra bằng cân đối kế toán của Công ty Garsden ngày 31 - 12 - 1987, năm 1986 và các báo cáo lập tức liên quan, các báo cáo luồng tiền trong 3 niên độ kế toán cho đến ngày 31 - 12 - 1987. Các công việc kiểm toán của chúng tôi đã được thực hiện theo đúng những chuẩn mực kiểm toán đã được chấp nhận nói chung cũng như những thủ tục kiểm toán khác mà chúng tôi thấy cần thiết trong trường hợp này.

Ý kiến của chúng tôi là: Các báo cáo tài chính nói trên đã trình bày trung thực và hợp lý tình hình tài chính của Công ty Garsden vào ngày 31 - 12 - 1987, 1986 kết quả của các hoạt động và những thay đổi lưu lượng tiền của mỗi năm trong 3 niên độ kết thúc vào ngày 31 - 12 - 1987, phù hợp với các nguyên tắc kế toán đã được thừa nhận chung và được áp dụng một cách thích hợp.

Ký tên

Deanc and Burnham
Boston, Massachusetts
Ngày 1 - 3 - 1988

Ở nước ta, quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân cũng đã nhấn mạnh đến sự cần thiết, mục đích và giá trị pháp lý của kiểm toán độc lập, Chương I, Điều 1, quy chế đã ghi: "Sau khi có xác nhận của kiểm toán viên chuyên nghiệp thì các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các đơn vị kế toán là căn cứ cho việc điều hành, quản lý hoạt động ở đơn vị, cho các cơ quan quản lý cấp trên và cơ

quan tài chính Nhà nước xét duyệt quyết toán hàng năm của các đơn vị kế toán, cho cơ quan thuế tính toán số thuế và các khoản phải nộp khác của đơn vị đối với ngân sách Nhà nước, cho các cổ đông, các nhà đầu tư, các bên tham gia liên doanh, các khách hàng và các tổ chức, cá nhân xử lý các mối quan hệ về quyền lợi và nghĩa vụ của các bên liên quan trong quá trình hoạt động của đơn vị”.

Ngoài ra, hoạt động kiểm toán độc lập còn giúp các đơn vị kế toán phát hiện và chấn chỉnh kịp thời các sai sót do vô tình hay cố ý, phòng ngừa các vi phạm và thiệt hại có thể xảy ra trong kinh doanh và sử dụng kinh phí.

Tóm lại, bản chất của kiểm toán độc lập có thể được khái quát như sau:

Bảng số 3: Kiểm toán độc lập là gì?

• Kiểm toán là:	Một sự kiểm tra độc lập (các báo cáo tài chính)
• Kiểm toán được làm cho ai?	Chính phủ, chủ doanh nghiệp, các cổ đông
• Kiểm toán được báo cáo như thế nào?	Theo ý kiến kiểm toán viên
• Tại sao phải làm kiểm toán?	Để có thông tin tài chính đáng tin cậy.

2. Phạm vi của kiểm toán độc lập

Phạm vi kiểm toán độc lập, các báo cáo tài chính thông thường được kiểm toán viên xác định phù hợp với yêu cầu của luật pháp và của các tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp.

Để hình thành các nhận xét về báo cáo tài chính, kiểm toán viên phải có những căn cứ vững chắc, cũng như các thông tin cốt yếu trong các ghi chép kế toán và các nguồn số liệu đáng tin cậy khác đã được dùng để lập báo cáo tài chính. Kiểm toán viên đánh giá tình hình hợp lý, đáng tin cậy và đầy đủ của các thông tin trong các tài liệu kế toán và các nguồn số liệu khác bằng cách:

- + Tiến hành nghiên cứu, đánh giá hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên muốn dựa vào, và kiểm tra các quy chế này để xác định nội dung, phạm vi và thời gian của các phương pháp kiểm toán chủ yếu khác.

- + Tiến hành các phân tích, các thử nghiệm và các thủ tục thẩm tra khác để thẩm định các nghiệp vụ kế toán, các số dư tài khoản mà kiểm toán viên cho là cần thiết và thích hợp với tình hình cụ thể.

Trong ý kiến nhận xét của mình, kiểm toán viên cũng cần xác định các thông tin thích hợp có được diễn đạt một cách chính xác trong các báo cáo tài chính của doanh nghiệp hay không. Để đạt được mục đích này, kiểm toán viên phải tiến hành:

- + So sánh báo cáo tài chính với các ghi chép kế toán chủ yếu và các nguồn số liệu khác để xem xét các nghiệp vụ, các sự kiện có được ghi chép, tập hợp đầy đủ, chính xác hay không.

+ Cần nhắc, xét đoán những công việc mà các nhà quản lý đã làm khi họ lập báo cáo tài chính. Đồng thời kiểm toán viên phải đánh giá, lựa chọn việc áp dụng các quy định thích hợp về kế toán, đó chính là phương diện mà trong đó các thông tin được phân loại và bộc lộ đầy đủ nhất.

Như vậy công việc kiểm toán phải được tổ chức một cách hợp lý, xuyên suốt mọi khía cạnh của doanh nghiệp cũng như phải phù hợp với báo cáo tài chính kiểm toán được kiểm toán. Chỉ có trong trường hợp đó kiểm toán viên mới có thể thu thập được các bằng chứng đầy đủ và thích hợp để đạt tới sự đảm bảo rằng các báo cáo tài chính của doanh nghiệp đã được xem xét một cách chính xác về mọi phương diện chủ yếu. Tuy nhiên, vì bản chất của việc kiểm toán và các hạn chế vốn có của công tác kiểm toán cũng như các nhược điểm thường xuyên của hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp nên sự đánh giá chính xác tuyệt đối là điều mà kiểm toán viên ít khi đạt tới. Thậm chí, khi phạm vi kiểm toán được mở rộng một cách không hạn chế, vẫn có thể xảy ra rủi ro không tránh được tức là còn tồn tại những sai sót và gian lận trong báo cáo tài chính mà kiểm toán viên không phát hiện ra.

Trong thực tế, có những tình huống có thể dẫn đến sự hạn chế phạm vi kiểm toán. Chẳng hạn, sự hạn chế phạm vi công việc kiểm toán đôi khi do đơn vị được kiểm toán áp đặt. Ví dụ các điều khoản hợp đồng kiểm toán do doanh nghiệp soạn thảo quy định kiểm toán viên không được thực thi công việc nào đó mà kiểm toán viên cho là cần thiết. Tất nhiên, một kiểm toán viên am hiểu pháp luật sẽ không chấp nhận một hợp đồng kiểm toán như vậy vì sự hạn chế này vi phạm nghĩa vụ có tính pháp lý của kiểm toán viên. Cũng có thể đơn vị

được kiểm toán né tránh trách nhiệm cung cấp cho kiểm toán viên các bằng chứng kiểm toán cần thiết, hoặc ngăn chặn kiểm toán viên thực hiện một bước kiểm toán nào đó đã quy định trong hợp đồng.

Sự hạn chế về phạm vi kiểm toán có thể còn do hoàn cảnh tạo nên. Đôi khi, do hạn chế về thời gian, kiểm toán viên không thể trực tiếp kiểm kê hàng tồn kho, tiền, tài sản và trang thiết bị. Theo quan điểm của kiểm toán viên, phạm vi kiểm toán còn bị hạn chế khi các ghi chép kế toán của doanh nghiệp không đầy đủ hoặc các phương pháp kế toán mà kiểm toán viên cho là cần thiết và phù hợp nhưng không được doanh nghiệp thực thi. Trong những trường hợp như vậy, kiểm toán viên phải cố gắng tìm ra các phương pháp hợp lý để thu thập được các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp để có thể nêu ý kiến nhận xét “hoàn hảo” (chấp nhận toàn bộ) trong báo cáo các kiểm toán.

Báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ (xem ví dụ ở bảng số 2) là báo cáo kiểm toán trong các trường hợp không có giới hạn về phạm vi kiểm toán hoặc các giới hạn đã được xoá bỏ bằng cách này hay cách khác. Khi kiểm toán viên nhận thấy rằng sự hạn chế phạm vi kiểm toán ngăn cản việc diễn đạt loại ý kiến chấp nhận toàn bộ thì kiểm toán viên sẽ ghi ý kiến nhận xét dưới dạng “tuỳ thuộc” hay “từ bỏ”. Vấn đề này sẽ được đề cập trong phần “báo cáo kiểm toán” ở phần sau của giáo trình này.

§4. SỰ PHÁT TRIỂN CỦA KIỂM TOÁN TRÊN THẾ GIỚI

Hoạt động kiểm toán độc lập trên thế giới đã có trên 100

năm nay (Công ty kiểm toán Price Waterhóue của Anh thành lập từ thế kỷ thứ 19) và ngày càng phát triển mạnh mẽ, thâm nhập vào mọi ngành, mọi lĩnh vực kinh tế. Các tổ chức tư vấn và kiểm toán độc lập hoạt động bên cạnh hệ thống kiểm toán Nhà nước và các tổ chức hành chính của Nhà nước. Các công ty kiểm toán xuyên quốc gia xuất hiện ngày càng nhiều trên thế giới. Nếu chỉ tính riêng 28 công ty lớn trên thế giới trong năm 1990 đã có:

- Doanh thu thực tế: 34.0227 tỷ USD.
- Số lượng nhân viên: 489.475 người.
- Số lượng văn phòng: 7.762 văn phòng.

Trong các công ty nói trên, có 6 công ty xuyên quốc gia đứng hàng đầu thế giới là:

- KPMG Peat Marwich.
- Coopers and Lybrand.
- Erust and Young.
- Artthur Audersen.
- Deloutte Touch Toumatsu.
- Price Waterhouse.

Hãng Arust and Young có trụ sở chính ở New York đặt văn phòng ở 600 thành phố tại 106 nước trên thế giới với lợi tức hàng năm gần 5 tỷ đô la (USD).

Hãng Erust and Young được coi là đầu đàn trong lĩnh vực kiểm toán dầu khí.

Hãng KPMG Peat Marwick của Mỹ (dẫn đầu trong lĩnh

vực kiểm toán thị trường chứng khoán và ngân hàng) có trên 700 văn phòng ở 106 nước và gần 70.000 nhân viên làm việc thường xuyên, có lợi tức hàng năm trên 4 tỷ USD. Đến 6 - 1996, công ty kiểm toán Price Waterhouse đã có gần 450 văn phòng đặt tại 120 nước với 50.000 chủ phần hùn và nhân viên.

Ở các nước tư bản phát triển, hoạt động kiểm toán phát triển rất mau chóng và mạnh mẽ. Ở Mỹ hiện có hơn 45.000 hãng kiểm toán chuyên nghiệp, trong đó có 6 hãng xuyên quốc gia đặt văn phòng ở tất cả các thành phố lớn của Mỹ và nhiều nước khác trên thế giới. Ở nước Cộng hòa Pháp hiện nay có 24 văn phòng kiểm toán khu vực (miền) và 2.500 văn phòng con cơ sở trực tiếp làm dịch vụ và hơn 10.000 người làm nghề kiểm toán. Ở Trung Quốc, tính đến tháng 10 - 1992 đã có trên 600 công ty và văn phòng kế toán, kiểm toán, tư vấn... của trung ương và địa phương (trong đó có 28 công ty do các Sở Tài chính đề nghị thành lập) với tổng số người làm nghề kiểm toán là 10.000 người. Ở Philipin cũng đã có 15.000 người làm việc ở các tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp. Ở Hồng Kông có khoảng trên 100 văn phòng kiểm toán và tư vấn, trong đó có văn phòng lớn với hơn 1000 nhân viên v.v... Ở các nước nói trên và nhiều nước khác, luật pháp quy định rõ quyền hạn, trách nhiệm của các tổ chức kiểm toán và kiểm toán viên, thừa nhận sự khách quan, độc lập của kiểm toán, chấp nhận giá trị pháp lý của các tài liệu có chữ ký của kiểm toán viên.

Ở Việt Nam, từ khi chuyển sang nền kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước, nhu cầu kiểm toán các dự án đầu tư nước ngoài theo luật, các chương trình tín dụng, phát triển, viện trợ quốc tế là khách quan và ngày càng tăng. Sự phát

triển nhanh chóng của các doanh nghiệp tư nhân, các tổ chức kinh doanh tập thể, các đơn vị có vốn đầu tư nước ngoài và xu hướng cổ phần hoá một số doanh nghiệp Nhà nước cũng đòi hỏi phải có dịch vụ kiểm toán độc lập. Để đáp ứng yêu cầu ngày càng tăng của nền kinh tế, tháng 5 năm 1991, Công ty kiểm toán Việt Nam (Viet Nam Auditing Company - VACO") là công ty kiểm toán đầu tiên của Việt Nam đã được thành lập (Giấy phép số 957 - PPLT của Hội đồng Bộ trưởng - nay là Chính phủ và Quyết định 165/TC - QĐ - TCCB của Bộ trưởng Bộ Tài chính). Đến nay Việt nam đã có hàng chục doanh nghiệp kiểm toán thuộc nhiều hình thức sở hữu (Doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp 100% vốn nước ngoài, doanh nghiệp tư nhân...) đang hoạt động tại Việt Nam. Số lượng nhân viên và kiểm toán viên đã có chứng chỉ kiểm toán tăng lên không ngừng và nhanh chóng.

CHƯƠNG II

CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN SỬ DỤNG TRONG KIỂM TOÁN

§1. CƠ SỞ DẪN LIỆU

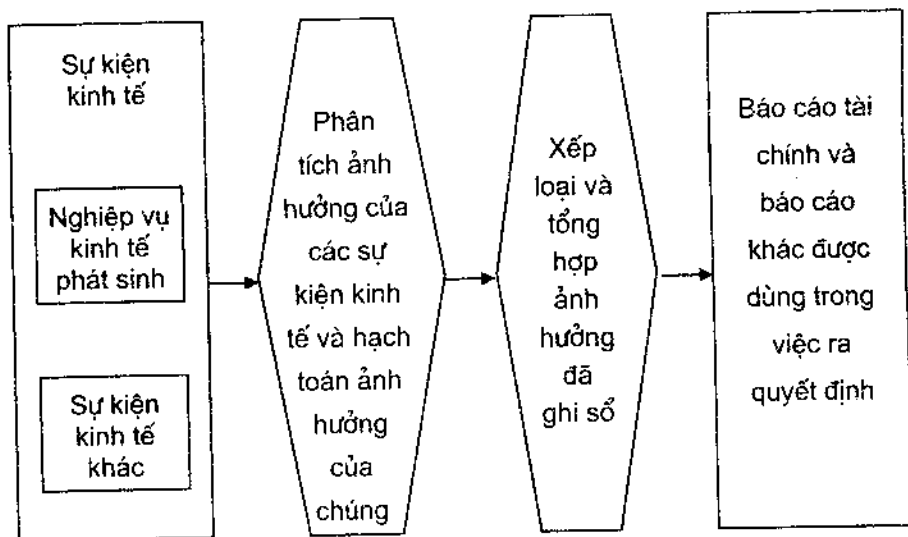
Cơ sở dẫn liệu là một khái niệm cơ bản, có ý nghĩa rất quan trọng trong công tác kiểm toán. Cơ sở dẫn liệu có mối quan hệ mật thiết với mục tiêu kiểm toán từng bộ phận cấu thành của các báo cáo tài chính cũng như mục tiêu kiểm toán toàn diện các báo cáo tài chính nói chung. Việc nắm vững khái niệm này có ý nghĩa quan trọng đối với cả 3 giai đoạn của quá trình kiểm toán là, lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và giai đoạn hoàn thành. Trước khi đi sâu thảo luận về cơ sở dẫn liệu, cần thiết phải hiểu thế nào là “các sự kiện kinh tế”, “các giao dịch”, “xử lý giao dịch”, “hệ thống” và “cơ sở số liệu” v.v....

Các sự kiện kinh tế

Quá trình kế toán bao gồm: 1. phân tích các sự kiện kinh tế của một tổ chức kinh tế và ghi sổ ảnh hưởng của các sự kiện này, 2. xếp loại và tổng hợp các ảnh hưởng được phản ánh trên các báo cáo hoặc các văn bản tài chính mà người ta thấy chúng có ích cho quá trình ra quyết định. Quá trình này được minh hoạ bằng bảng số 4 sau đây:

Một sự kiện kinh tế là một sự phát sinh thực tế trong hoạt động kinh tế của một đơn vị. Qua bảng 4 ta thấy sự kiện kinh tế bao gồm các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và các sự kiện khác.

Bảng số 4: Quá trình kế toán



Một số nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong mối quan hệ giữa doanh nghiệp với các thành phần bên ngoài và kéo theo các trao đổi. Ví dụ:

- Các nghiệp vụ thu nhận tài sản, vật tư, thiết bị bằng sự đổi lấy nghĩa vụ trả tiền.
- Các khoản chi trả tiền cho khách hàng về các tài sản, vật tư... đã nhận.

- Cung cấp sản phẩm, hàng hoá, vật tư, dịch vụ cho khách hàng bằng sự đổi lấy lời hứa chi trả trong tương lai.

- Các khoản thu từ khách hàng về sản phẩm, hàng hoá, vật tư, lao vụ, dịch vụ đã cung cấp v.v...

Các quy tắc kế toán thông dụng cho thấy là các nghiệp vụ loại này khi phát sinh đều được phản ánh trong các chứng từ kinh doanh, có căn cứ pháp lý vững chắc và đều ảnh hưởng đến phương trình kế toán cơ bản và bằng cách này hay cách khác sẽ được phản ánh vào các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Các nghiệp vụ này được gọi là các nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh (external transaction).

(Phương trình kế toán cơ bản là:

$$\text{Tài sản} = \text{Nợ phải trả} + \text{Vốn chủ sở hữu})$$

Một số sự kiện kinh tế khác, tuy phát sinh trong mối quan hệ của doanh nghiệp với các thành phần bên ngoài nhưng không dẫn đến sự trao đổi. Chẳng hạn:

- Các thay đổi trong điều kiện kinh tế (ví dụ, sự thay đổi về mức giá, sự thiếu hụt về cung ứng...).

- Những thay đổi về luật lệ và văn bản pháp quy của Chính phủ.

- Các thay đổi về địa chỉ khách hàng, người bán, nhân viên...

- Các “luật trời”, chẳng hạn bão lụt, hỏa hoạn, hạn hán...

- Sự tiến triển của thời gian (cũng là một sự kiện kinh tế vì

nó kéo theo sự lũy kế lợi tức và sự gia tăng hao mòn của các tài sản).

- Một số sự kiện kinh tế khác phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp, ví dụ:

- Sự vận động chuyển đổi các tài sản (các nguyên liệu chuyển vào sản phẩm đang chế tạo...).

- Chuyển đổi một số tài sản, vật tư thành một hình thức vật chất khác (chế tạo, lắp ráp...).

- Việc lập dự phòng, trích khấu hao TSCĐ.

- Các quyết định nghiệp vụ (thay đổi giá nội bộ...).

- Các dính chính sai lầm (điều chỉnh hoá đơn sai...).

Các sự kiện kinh tế nội bộ có tác động và ảnh hưởng đến phương trình kế toán cơ bản được gọi là các nghiệp vụ kinh tế nội sinh (Internal transaction). Nói chung các nghiệp vụ này thường không có chứng từ kinh doanh và tính pháp lý không cao như các nghiệp vụ kinh tế ngoại sinh.

Không phải tất cả các sự kiện kinh tế nội bộ hoặc phát sinh trong mối quan hệ với bên ngoài nhưng không kéo theo các sự trao đổi đều được phản ánh vào các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Như vậy, một số chứ không phải tất cả các sự kiện kinh tế đều gọi là các nghiệp vụ kinh tế. Một sự kiện kinh tế bất kỳ, muốn được phản ánh vào báo cáo tài chính, trước hết phải được công nhận, phải được chứng minh là có thật. Một khi được công nhận, chúng sẽ được công nhận và cho phép. Sau đó chúng đòi hỏi có những bước xử lý tiếp như phân loại tính toán

và đánh giá. Tiếp đó chúng được tổng hợp, ghi trên sổ cái. Các số dư trên sổ cái sẽ được phản ánh vào các báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Việc chuyển hoá về số liệu các sự kiện kinh tế khác nhau và báo cáo tài chính được thực hiện trước hết bằng việc xử lý chúng như là các giao dịch, sau đó là luồng thông qua các hệ thống kế toán.

Giao dịch và hệ thống

Một “Giao dịch” là một sự kiện kinh tế đã được công nhận có thể được xử lý hoặc được chấp nhận để xử lý bởi một hay nhiều hệ thống kế toán của đơn vị.

Một “hệ thống” là một loạt các công việc mà nhờ chúng các giao dịch được công nhận, cho phép tính toán, phân loại, ghi chép, cộng dồn và báo cáo. “Xử lý” là sự thực thi các công việc trong một hệ thống những ví dụ về xử lý là:

- Đối chiếu hoá đơn người bán với lệnh mua hàng và chứng từ nhập hàng.

- Đánh giá tạm thời và giải trình đơn đặt hàng của khách hàng.

- v.v...

Nhiệm vụ mở đầu của một hệ thống kế toán là nhận thức kịp thời các sự kiện kinh tế mà chúng cần được xử lý theo một hệ thống. Những phương pháp được sử dụng để công nhận các giao dịch là rất đa dạng, ví dụ như:

- Các chứng từ được chuẩn bị bằng máy hoặc thủ công (lệnh tiêu thụ, giấy báo chuyển tiền...).

- Các bút toán tạm thời hoặc các bút toán chưa khẳng định (các bút toán của sổ đăng ký tiêu thụ, bút toán thuê xe ca hoặc đặt chỗ của hàng không...).

- Các bút toán trên băng từ hoặc trên đĩa của máy tính (ví dụ sự phân phát chi phí qua máy tính).

- Các thẻ đục lỗ (các cuống tích kê giá hàng dùng trong bán lẻ, những cuống lệnh cấp phát dùng trong lập phiếu) v.v...

Một sự kiện kinh tế đơn giản có thể gây nên hậu quả trong hàng loạt giao dịch. Chẳng hạn, việc giao hàng có thể gây nên hậu quả trong giao dịch lập hóa đơn, các tài khoản phải thu, tài khoản dự trữ và chi phí tiêu thụ.

Mỗi doanh nghiệp, mỗi đơn vị thường xác định và xây dựng một cách riêng biệt các hệ thống của mình trong khuôn khổ các nguyên tắc và chuẩn mực cho phép. Một đơn vị nào đó, chẳng hạn, có thể xây dựng hệ thống ghi nhập đơn đặt hàng của mình bao gồm các nhiệm vụ được đề ra về giá, giá hạn và kiểm tra tín dụng đối với một đơn đặt hàng và lập các chứng từ giao hàng.

Mối tiếp giáp

Những hệ thống thường phải liên lạc hoặc tiếp xúc với một hệ thống khác. Một “mối tiếp giáp” là một đầu mối mà tại đó, một giao dịch xuất khỏi một hệ thống này và nhập vào một hệ thống khác. Những ví dụ về mối tiếp giáp là những điểm mà tại đó:

- Thông tin giao hàng được chuyển từ hệ thống lập phiếu xuất sang hệ thống dự trữ để ghi vào các tài khoản tồn kho.

- Số giờ công đã làm được chuyển từ hệ thống phân phối lao động sang hệ thống lương.

- Sổ tổng hợp giao dịch hàng tháng (tiêu thụ, lương, phân phối...) được chuyển vào hệ thống sổ cái.

Trong hệ thống máy tính, khâu trung gian mỗi tiếp giáp là một hồ sơ được tổ hợp bởi một loạt các chương trình hoặc là một hồ sơ bao gồm tư liệu đầu ra khỏi một hệ thống được giao lại để đưa vào một hệ thống khác. Ở một hệ thống phức tạp hơn, mỗi tiếp giáp có thể được đặt trong bộ nhớ của máy tính. Chẳng hạn, việc ghi nhập một giao dịch giao hàng có thể dẫn đến các chương trình lập phiếu, dự trữ, tài khoản phải thu và kiểm soát tín dụng được hoạt động một cách đồng thời mà không có sự chuyển dịch hồ sơ. Trong các hệ thống kế toán thủ công, việc gửi chứng từ hoặc các tờ kê chi tiết bộ phận này sang bộ phận khác là biểu hiện của các mối tiếp giáp.

Cơ sở số liệu

Một cơ sở số liệu là một tập hợp thông tin có được từ những xử lý giao dịch. Có 2 loại cơ sở số liệu:

a. *Số liệu thống kê*, hoặc hồ sơ tham khảo: được sử dụng vì mục đích thông báo trong xử lý giao dịch hoặc lập báo cáo. Ví dụ: thông tin về tên, địa chỉ trên hồ sơ gốc của người bán, người mua, các đơn giá bán hàng trong hồ sơ lập phiếu...

b. Số liệu động thái, hay là những hồ sơ số dư là các thông tin được ghi chép, lưu giữ, cộng dồn và cập nhật trong quá trình xử lý các giao dịch.

Các giao dịch làm biến đổi số liệu thống kê (bổ sung, thay đổi, hoặc loại trừ) có thể ít thường xuyên hơn số liệu động thái cập nhật, nhưng chúng có tầm quan trọng rất lớn nếu làm thay đổi các thông tin được tham khảo và sử dụng trong quá trình xử lý các giao dịch. Chẳng hạn, một sự thay đổi giá bán sai lầm có thể dẫn đến hậu quả là có sự sai lệch số tiền trên hoá đơn đối với những giao dịch lập phiếu. Hoặc sự thay đổi địa chỉ người bán không kiểm soát được sẽ dẫn đến hậu quả các khoản tiền chi trả bị thất lạc.

Cơ sở dẫn liệu và mục tiêu kiểm toán

Như phần trên đã nói, một cơ sở số liệu là một tập hợp thông tin có được từ xử lý các giao dịch. Các thông tin này cuối cùng sẽ được phản ánh thành các bộ phận, các khoản mục trong báo cáo các tài chính. Việc lập nên các báo cáo tài chính là trách nhiệm của chủ doanh nghiệp (giám đốc hội đồng quản trị). Để đạt được mục đích kiểm toán toàn diện các báo cáo tài chính nói chung, tức là để đưa ra các ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính của đơn vị, kiểm toán viên phải xem xét, kiểm tra riêng biệt các bộ phận, khoản mục của chúng.

Mục tiêu kiểm toán từng bộ phận của báo cáo tài chính là nhằm thu thập đầy đủ chứng cứ xác đáng về mọi khía cạnh làm cơ sở xác nhận cho từng bộ phận được kiểm toán.

Để có thể đưa ra mục tiêu kiểm toán riêng biệt cho mỗi

khoản mục, người ta cố gắng đưa ra những mục tiêu kiểm toán tổng quát có thể áp dụng cho mọi khoản mục. Các mục tiêu kiểm toán tổng quát (General audit objectives) này được hình thành trên cơ sở dẫn liệu.

Cơ sở dẫn liệu (Assertions) là những giải trình của nhà quản lý về những khoản mục trên báo cáo tài chính. Những cơ sở dẫn liệu này xuất phát từ các nguyên tắc kế toán đối với việc ghi chép và báo cáo số liệu trên các báo cáo tài chính. Có nhiều cơ sở dẫn liệu khác nhau song có thể phân loại thành 3 nhóm chính sau đây:

a. Có thật:

- Sự tồn tại: Tài sản, công nợ và vốn chủ sở hữu được phản ánh trên báo cáo tài chính thì thật sự tồn tại.

- Sự phát sinh: Các nghiệp vụ ghi chép thì thực sự xảy ra.

Quyền lợi và nghĩa vụ: Tài sản trên bản cân đối kế toán phải thuộc sở hữu của đơn vị, các khoản công nợ đang có nghĩa là tồn tại nghĩa vụ phải thanh toán.

b. Đã tính toán và đánh giá:

- Đo lường: Các nghiệp vụ được ghi chép đúng số lượng và số tiền.

- Đánh giá: Tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí phải được đánh giá theo đúng các nguyên tắc kế toán, kế toán được chấp nhận phổ biến.

c. Đã ghi chép và cộng dồn:

- Đã ghi chép đầy đủ: Mọi nghiệp vụ, tài sản, công nợ đều được ghi chép đầy đủ.

- Đã cộng dồn: Số dư các khoản mục đã được xác định đúng trên số liệu các nghiệp vụ đã ghi chép.

- Đúng kỳ: Doanh thu và chi phí được xác định đúng kỳ.

Như vậy, có thể khái quát cơ sở dẫn liệu bằng những điểm cơ bản sau (Xem bảng số 5...).

Trên cơ sở dẫn liệu nói trên, mục tiêu kiểm toán tổng quát đối với các thử nghiệm được xây dựng. Sau đây là những mục tiêu kiểm toán tổng quát của các thử nghiệm cơ bản.

- Sự tồn tại và phát sinh: Kiểm toán viên cần thu thập các bằng chứng về sự hiện có của tài sản được phản ánh trên bảng cân đối kế toán. Đối với tiền, tồn kho, tài sản và trang thiết bị..... kiểm toán viên phải trực tiếp kiểm kê hoặc chứng kiến sự kiểm kê hiện vật. Đối với tài sản thuộc sở hữu của đơn vị nhưng do người khác bảo quản như: Tiền gửi, hàng gửi đi bán... thủ tục xác nhận số liệu có thích hợp nhất là gửi thư xác nhận đến các đối tượng liên quan. Đối với khoản phải thu, công nợ phải trả, kiểm toán viên sẽ gửi thư nhờ khách nợ, chủ nợ xác nhận. Trong khi đó sự tồn tại của tài sản vô hình lại thể hiện ở chỗ đơn vị đã thực tế bỏ tiền ra mua hoặc thực tế đã bỏ chi phí ra để có nó và các chi phí này tương ứng với lợi ích tương lai.

Bảng số 5: Các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính

Sự trình bày và cung cấp thông tin (của) các bộ phận trong báo cáo tài chính.

- Có thật
- Đã tính toán và đánh giá
- Đã ghi chép và cộng dồn

Đối với chi phí và thu nhập cần chứng minh sự phát sinh thực sự của các nghiệp vụ.

- Quyền lợi và nghĩa vụ:

Sự tồn tại và hiện có của tài sản không phải lúc nào cũng đi kèm với quyền sở hữu. Nhiều tài sản hiện có tại doanh nghiệp nhưng không thuộc sở hữu của họ, ví dụ các loại vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công, tài sản cố định thuê hoạt động... Vì vậy kiểm toán viên phải kiểm tra quyền sở hữu thật sự của đơn vị đối với các tài sản đã phản ánh trên báo cáo tài chính bằng cách xem xét cẩn thận các tài liệu pháp lý liên quan, giấy nộp thuế, hoá đơn mua, biên bản giao nhận tài sản...

Đối với nợ phải trả, cần phải có bằng chứng xác nhận nghĩa vụ của đơn vị đang tồn tại. Các chứng từ gốc, các biên bản đối chiếu nợ phải trả, thư xác nhận của các chủ nợ là các bằng chứng thích hợp cho trường hợp này.

- Sự tính toán và đánh giá chính xác.

Kiểm toán viên cần phải kiểm tra việc đánh giá tài sản (bao gồm cả ngoại tệ, vàng bạc...) và nợ phải trả của đơn vị có

phù hợp với các nguyên tắc kế toán được chấp nhận phổ biến hay không. Để thực hiện mục tiêu này, kiểm toán viên cần chú ý xem xét:

- + Phương pháp kế toán mà đơn vị áp dụng để đánh giá có đúng với các nguyên tắc, chế độ kế toán hay không?

- + Việc áp dụng phương pháp đánh giá có đúng đắn và nhất quán không?

- + Cách tính toán trong quá trình áp dụng phương pháp đánh giá có chính xác không.

Đối với các tài sản mục ngoài kiểm toán viên cần xem xét chứng từ gốc và các tài liệu khác về việc mua sắm, đầu tư có liên quan đến việc tính giá các tài sản đó.

Đối với các tài sản mà giá trị được dùng để tính khấu hao (tài sản cố định) hoặc phân bổ dần (chi phí trả trước) cần xem xét phương pháp khấu hao hoặc phân bổ, đồng thời kiểm tra giá trị còn lại của các tài sản đó.

Ngoài các vấn đề cần thiết nói trên, trong trường hợp tài sản của doanh nghiệp bị giảm giá so với giá thị trường, kiểm toán viên còn phải đặc biệt xem xét giá trị ròng của tài sản thông qua kiểm tra mức độ xác thực và hợp lý của các khoản lập dự phòng (cho các khoản đầu tư, tồn kho và nợ phải thu).

- Sự chính xác của ghi chép và cộng dồn.

Trước hết kiểm toán viên phải có bằng chứng để chứng minh rằng mọi nghiệp vụ, tài sản, nợ phải trả... đều được ghi chép và phản ánh đầy đủ trên báo cáo tài chính. Đây là một

vấn đề không đơn giản vì không có một thủ tục kiểm toán trực tiếp nào để thẩm tra mà phải dựa vào nhiều thủ tục kết hợp:

- + Dựa vào các thử nghiệm tuân thủ về tính thích hợp và hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị trong việc ghi chép đầy đủ.

- + Kiểm tra các khoản mục liên quan. Ví dụ sự đầy đủ của doanh thu được kiểm tra qua các chứng từ của chi phí bán hàng; sự đầy đủ của khoản phải thu được kiểm tra qua chứng từ của phần hành tiêu thụ v.v...

- + Dựa vào quan sát và kết quả kiểm kê để tìm kiếm các tài sản ngoài sổ kế toán.

- + Dựa vào các thủ pháp phân tích, đánh giá tổng quát. Ví dụ, một tỷ lệ lãi gộp thấp một cách bất thường có thể do một số doanh thu không được ghi chép.

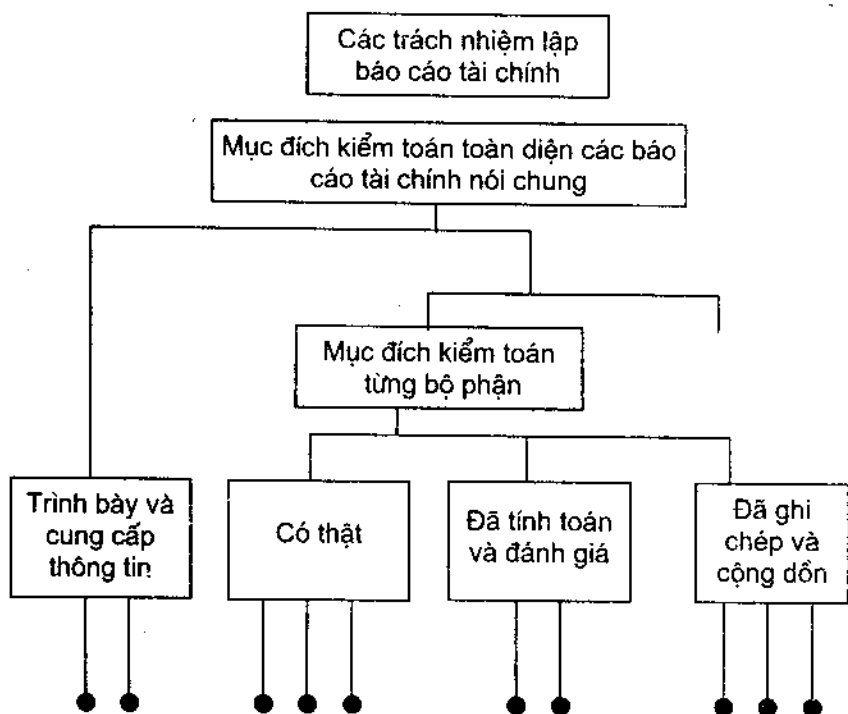
- + Kiểm tra các nghiệp vụ chung quanh thời điểm khoá sổ (trước và sau một thời gian ngắn) có thể phát hiện các nghiệp vụ, tài sản hay công nợ không được ghi chép đầy đủ vào năm kiểm toán.

Số liệu trên báo cáo tài chính của một khoản mục thường bao gồm nhiều đối tượng chi tiết. Ví dụ, khoản vật tư, hàng hoá tồn kho sẽ là tổng hợp của giá trị tồn kho của hàng trăm mặt hàng. Đồng thời số dư của mỗi loại tài khoản lại bao gồm rất nhiều biến động của nhiều nghiệp vụ tạo thành. Vì vậy, trước khi kiểm tra sự chính xác của từng đối tượng chi tiết, từng khoản mục phải kiểm tra quá trình tổng cộng, lũy kế (cộng dồn).

Số liệu trên báo cáo tài chính cũng phải phản ánh chính xác số liệu trên sổ kế toán, bao gồm sổ cái và các sổ chi tiết. Kiểm toán viên cũng cần kiểm tra để đảm bảo số liệu trên báo cáo thống nhất với số liệu trên các loại sổ kế toán.

Mối quan hệ giữa mục tiêu kiểm toán tổng quát với cơ sở dẫn liệu có thể được thể hiện trong sơ đồ ở bảng số 6. Các bộ phận cấu thành khác nhau trong báo cáo tài chính thì cơ sở dẫn liệu có thể không giống nhau. Tuy nhiên mục tiêu kiểm toán tổng quát là giống nhau đối với mọi bộ phận cấu thành.

Bảng số 6: Các mục tiêu kiểm toán và cơ sở dẫn liệu



Các cơ sở dẫn liệu có tác dụng quan trọng đối với cả 3 giai đoạn của quá trình kiểm toán là giai đoạn lập kế hoạch, giai đoạn thực hiện và giai đoạn hoàn thành.

Tác dụng của các cơ sở dẫn liệu đối với quá trình kiểm toán được trình bày ở bảng số 7. Các phần sau của giáo trình sẽ đề cập cụ thể hơn về vấn đề này.

Bảng số 7:

Các cơ sở dẫn liệu và yếu tố dẫn liệu làm cơ sở cho:

Lập kế hoạch kiểm toán

- Đánh giá khả năng rủi ro
- Xác định các biện pháp kiểm soát then chốt và chức năng xử lý bằng điện toán
- Lựa chọn các trình tự kiểm toán
- Soạn thảo các chương trình kiểm toán.

Thi hành

- Kiểm toán viên phải nhận thức được tại sao các trình tự được thực hiện

Hoàn thành

- Đánh giá mức độ thoả mãn về kiểm toán

Như trên đã nói, từng bộ phận cấu thành khác nhau của báo cáo tài chính thì cơ sở dẫn liệu cụ thể không giống nhau. Các kiểm toán viên cần phải hết sức lưu tâm vấn đề này khi xác định mục tiêu kiểm toán riêng biệt cho từng bộ phận cấu thành.

Dưới đây là liệt kê các cơ sở dẫn liệu của một số bộ phận tiêu biểu trong báo cáo tài chính (xem bảng số 8).

Bảng số 8: Các cơ sở dẫn liệu cho bộ phận được kiểm toán

Bộ phận	Các cơ sở dẫn liệu		
	Có thật	Đã tính toán và đánh giá	Đã ghi chép và cộng dồn
1	2	3	4
Thu nhập	• Việc thực hiện đã xảy ra • Đã được phép	• Đúng số lượng • Đã đánh giá	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn • Đúng kỳ
Các khoản thu từ khách hàng	• Đã nhận	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn
Các khoản phải thu ở khách hàng	• Các khoản tiền có thể đòi được	• Đúng số lượng • Đã đánh giá	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn
Chi phí sản xuất	• Việc sản xuất đã thực hiện	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn • Đúng kỳ
Chi phí bán hàng	• Việc bán hàng đã xảy ra	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn • Đúng kỳ

Tồn kho	• Đang có • Thuộc sở hữu của đơn vị	• Đúng số lượng • Đã đánh giá	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn
Mua sắm hàng hoá và dịch vụ	• Hàng hoá đã nhận • Các dịch vụ đã có • Đã được phép	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn • Đúng kỳ
Thanh toán cho hàng hoá và dịch vụ	• Khoản tiền đã trả	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn • Đúng kỳ
Khoản phải trả người bán	• Nghĩa vụ đang tồn tại	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn
Khấu hao (hoặc hao mòn)	• Có thật	• Đúng số lượng	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn • Đúng kỳ
Tài sản và trang thiết bị	• Đang có • Thuộc sở hữu	• Đúng số lượng • Đã đánh giá	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn
Tiền	• Đang có	• Đúng số lượng • Đã đánh giá	• Đã ghi chép • Đã cộng dồn

* *Nguồn:* Tài liệu học tập dùng cho lớp bồi dưỡng Kiểm toán do Price Waterhouse và VACO tổ chức tháng 5 - 1992 tại Hà Nội.

§2. HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ

1. Khái niệm kiểm soát nội bộ

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

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

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

- Điều khiển và quản lý kinh doanh một cách có hiệu quả.
- Mang lại sự đảm bảo chắc chắn là các quyết định và chế độ quản lý được thực hiện đúng thể thức và giám sát mức hiệu quả của các chế độ và quyết định đó.

- Phát hiện kịp thời những rắc rối trong kinh doanh để hoạch định và thực hiện các biện pháp đối phó.

- Ngăn chặn, phát hiện các sai phạm và gian lận trong kinh doanh.

- Ghi chép kế toán đầy đủ, chính xác và đúng thể thức về các nghiệp vụ và hoạt động kinh doanh.

- Lập các báo cáo tài chính kịp thời, hợp lệ và tuân theo các yêu cầu pháp định có liên quan.

- Bảo vệ tài sản và thông tin không bị lạm dụng và sử dụng sai mục đích.

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

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

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

2.1. Môi trường kiểm soát chung

Một khía cạnh quan trọng của công tác kiểm toán là xem xét cung cách mộ phận quản lý cao nhất, kiểm tra và giám sát các nghiệp vụ, các hoạt động của đơn vị như thế nào. Bộ phận quản lý tạo ra môi trường chung, nhờ đó để xác lập thái độ của toàn đơn vị đối với hệ thống kiểm soát. Môi trường kiểm soát chung cũng tạo ra các chính sách, các trình tự và các chỉ dẫn đảm bảo cho sự giám sát liên tục và có hiệu quả đối với các nghiệp vụ của doanh nghiệp. Sự nhận thức về môi trường kiểm soát rất quan trọng đối với kiểm toán viên trong việc xác định phạm vi của kiểm toán trên cơ sở nắm vững hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

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

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

Như vậy có thể nói rằng môi trường kiểm soát chung bao gồm toàn bộ các nhân tố có tính chất môi trường tác động đến

việc thiết kế, hoạt động và sự hữu hiệu của các chính sách, thủ tục kiểm soát của đơn vị. Các nhân tố này chủ yếu liên quan đến thái độ, nhận thức và hành động của người quản lý đơn vị. Dưới đây là các nhân tố chủ yếu:

a. Đặc thù về quản lý

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

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

b. Cơ cấu tổ chức

Một cơ cấu tổ chức hợp lý sẽ đảm bảo cho sự thông suốt

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

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

- Thiết lập được sự điều hành và kiểm soát trên toàn bộ hoạt động của đơn vị, không bỏ sót lĩnh vực nào đồng thời không có sự chồng chéo giữa các bộ phận.

- Thực hiện sự phân chia 3 chức năng: xử lý nghiệp vụ, ghi chép sổ và bảo quản tài sản.

- Bảo đảm sự độc lập tương đối giữa các bộ phận.

c. Chính sách nhân sự

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

d. Công tác kế hoạch

Bao gồm một hệ thống kế hoạch sản xuất - kỹ thuật - tài chính cũng như phương án chiến lược của bộ phận quản lý cao

nhất. Chiến lược sản xuất kinh doanh và các kế hoạch giúp cho đơn vị hoạt động đúng hướng và có hiệu quả. Công tác kế hoạch được tiến hành nghiêm túc và khoa học cũng sẽ trở thành một công cụ kiểm soát hữu hiệu.

e. Bộ phận kiểm toán nội bộ

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

- Về tổ chức: Bộ phận kiểm toán nội bộ phải trực thuộc một cấp cao đủ để không giới hạn phạm vi hoạt động của nó. Đồng thời phải được giao quyền hạn tương đối rộng rãi và hoạt động tương đối độc lập với bộ phận được kiểm tra.

- Về nhân sự: Bộ phận kiểm toán nội bộ phải có được các nhân viên có khả năng đủ để thực hiện nhiệm vụ.

f. Ủy ban kiểm toán

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

g. Các nhân tố bên ngoài

Môi trường kiểm soát chung ở một đơn vị còn bao gồm các nhân tố bên ngoài. Các nhân tố này nằm ngoài sự kiểm soát của các nhà quản lý nhưng có ảnh hưởng rất lớn đến thái độ, cung cách của nhà quản lý và các quy chế, các thủ tục kiểm soát cụ thể. Thuộc các nhân tố này là: ảnh hưởng của các cơ quan chức năng của nhà nước, các chủ nợ và các trách nhiệm pháp lý.

2.2. Hệ thống kế toán

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

- Hệ thống chứng từ ban đầu;
- Hệ thống sổ kế toán;
- Hệ thống tài khoản kế toán;
- Hệ thống báo cáo kế toán (gồm cả báo cáo tài chính và báo cáo kế toán nội bộ).

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

2.3. Các loại kiểm soát và các thủ tục kiểm soát

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

a. Kiểm soát trực tiếp

Kiểm soát trực tiếp là các thủ tục, các quy chế kiểm soát được xây dựng trên cơ sở đánh giá các yếu tố dẫn liệu của các bộ phận cấu thành trong báo cáo tài chính. Kiểm soát trực tiếp bao gồm 3 loại hình cơ bản:

- Kiểm soát quản lý (kiểm soát độc lập): Là việc kiểm soát các hoạt động riêng lẻ, do những nhân viên độc lập với người thực hiện hoạt động đó tiến hành. Kiểm soát quản lý là biện pháp rất có hiệu lực để phát hiện và ngăn chặn các gian lận và sai sót. Kiểm toán viên thường rất chú ý đến kiểm soát quản lý. Nếu đơn vị có hệ thống kiểm soát này hữu hiệu thì công việc kiểm toán có thể được giảm nhẹ rất nhiều.

- Kiểm soát xử lý: Là loại kiểm soát được đặt ra để kiểm tra việc xử lý các giao dịch, tức là kiểm tra lại những công việc mà nhờ chúng, các giao dịch được công nhận, cho phép, phân loại, tính toán, ghi chép, tổng hợp và báo cáo.

Đối với những đơn vị sử dụng hệ thống máy tính để xử lý thông tin thì kiểm soát xử lý được thực hiện thông qua chức năng xử lý bằng điện toán. Trong trường hợp này kiểm toán viên cần sử dụng các chuyên gia kiểm toán bằng máy vi tính.

- Kiểm soát để bảo vệ tài sản: Là các biện pháp, quy chế kiểm soát nhằm bảo đảm sự an toàn của tài sản và thông tin

trong đơn vị. Các trọng điểm nhằm vào mục đích này bao gồm;

- + Phân định trách nhiệm bảo vệ tài sản, đặc biệt là việc bảo quản các ghi chép và tài sản.

- + Hệ thống an toàn và vật chắn.

- + Kiểm kê hiện vật, việc xác nhận của bên thứ 3.

b. Kiểm soát tổng quát

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

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

a. Nguyên tắc phân công, phân nhiệm:

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

tạo sự chuyên môn hoá và giúp cho việc kiểm tra, thúc đẩy lẫn nhau trong công việc.

b. Nguyên tắc “bất kiêm nhiệm”:

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

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

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

c. Nguyên tắc uỷ quyền và phê chuẩn:

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

Phê chuẩn là biểu hiện cụ thể của việc quyết định và giải quyết một công việc trong một phạm vi nhất định. Quá trình

ủy quyền được tiếp tục mở rộng xuống các cấp thấp hơn tạo nên một hệ thống phân chia trách nhiệm và quyền hạn mà vẫn không làm mất tính tập trung của đơn vị.

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

Các kiểm toán viên nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị là để đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát làm cơ sở cho việc lựa chọn các phương pháp kiểm toán thích hợp. Môi trường kiểm soát của đơn vị mạnh hay yếu, mức độ rủi ro kiểm soát cao hay thấp sẽ quyết định nội dung, phạm vi cũng như quy mô các phương pháp kiểm toán. Chúng ta sẽ xem xét các mối quan hệ nói trên trong các phần tiếp theo của giáo trình này.

§3. GIAN LẬN VÀ SAI SÓT

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

1. Khái niệm về gian lận và sai sót

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

Gian lận có thể biểu hiện dưới các dạng tổng quát sau:

- Xử lý chứng từ theo ý muốn chủ quan, sửa đổi, xuyên tạc, làm giả các chứng từ, tài liệu.
- Che dấu các thông tin, tài liệu hoặc nghiệp vụ.
- Ghi chép các nghiệp vụ không đúng sự thật.
- Áp dụng sai các nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán một cách cố ý.

Sai sót là những nhầm lẫn có ảnh hưởng đến báo cáo tài chính như:

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

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

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

a. Các vấn đề về tính chính trực, năng lực và trình độ của các nhà quản lý đơn vị.

Các ví dụ thuộc lĩnh vực này là:

- Công tác quản lý bị một người (hay một nhóm nhỏ) độc quyền nắm giữ không có sự giám sát có hiệu lực của các uỷ ban hay hội đồng.

- Có những cơ cấu tổ chức phức tạp mà ở đó có sự rắc rối không cần thiết.

- Có sự bất lực trong việc sửa chữa các yếu điểm của kiểm soát nội bộ trong khi các yếu điểm này có thể khắc phục được.

- Cán bộ tài chính, kế toán chủ chốt có thu nhập cao.

- Nhân sự của phòng kế toán bị thiếu nhiều trong thời gian dài.

- Có sự thay đổi thường xuyên về tư vấn pháp lý hoặc kiểm toán.

b. Các sức ép bất thường trong đơn vị:

- Ngành nghề kinh doanh đang tàn lụi, khó khăn gia tăng.

- Vốn lưu động không hợp lý vì lợi nhuận giảm hoặc mở rộng quy mô quá nhanh.

- Khả năng thu nhập đang xấu đi.

- Doanh nghiệp muốn tối đa hoá lợi nhuận để khuyếch trương giá thị trường cổ phần của mình vì ý đồ quảng cáo hoặc các ý đồ khác.

- Doanh nghiệp đầu tư quá nhanh vào ngành nghề mới hoặc mặt hàng mới đến mức mất cân đối tài chính.

- Doanh nghiệp lệ thuộc quá nhiều vào một hoặc một vài sản phẩm khách hàng.

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

c. Các nghiệp vụ bất thường:

- Các nghiệp vụ đột xuất, đặc biệt là xảy ra vào cuối niên độ có tác động đến tổng thu nhập, chi phí và kết quả.

- Các nghiệp vụ với các bên hữu quan (các bên được coi là hữu quan nếu một bên có khả năng điều hành kiểm soát bên kia hoặc có ảnh hưởng nhiều đến bên kia trong quá trình quyết định điều hành hoặc quyết định về tài chính).

- Chi trả cho các dịch vụ (ví dụ do luật sư, tư vấn hoặc đại lý) quá cao so với dịch vụ đã cung cấp.

d. Các vấn đề có liên quan đến thu thập bằng chứng kiểm toán:

- Ghi chép không phù hợp (ví dụ: chứng từ không đầy đủ, sự chênh lệch quá trội giữa sổ và thực tế kiểm kê, các nghiệp vụ không được ghi chép theo thể thức thông thường hoặc để ngoài sổ kế toán...).

- Các chứng từ hoặc nghiệp vụ không phù hợp (thiếu sự ủy quyền hợp lệ, chứng từ không có giá trị và bị sửa đổi...).

- Có độ chênh lệch lớn giữa ghi chép kế toán và xác nhận của người thứ ba.

- Các nhà quản lý lảng tránh trả lời hoặc trả lời không hợp lý các yêu cầu của kiểm toán.

3. Trách nhiệm của kiểm toán viên về các gian lận và sai sót

Khi lập kế hoạch và thực thi công việc kiểm toán, kiểm toán viên xem xét các rủi ro do gian lận và sai sót gây ra. Như phân trên đã nói, các rủi ro do sai sót cũng có thể nghiêm trọng đối với báo cáo tài chính nhưng không nhiều và thường là thấp hơn những trường hợp gian lận vì gian lận thường gắn liền với những hành vi có chủ định trước để che đậy sự hiện diện của nó. Ví dụ, sự thông đồng giữa doanh nghiệp và người thứ 3 có thể dẫn đến xuyên tạc tài liệu đánh lừa kiểm toán viên. Do đó, thông thường kiểm toán viên không thực thi các biện pháp đặc biệt đối với những phần đã phát hiện ra sai sót nhưng phải tập trung suy nghĩ để làm sáng tỏ các nghi ngờ về gian lận.

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

doanh nghiệp vào đúng lúc cần thiết. Nếu kiểm toán viên nhận thấy những gian lận không có ảnh hưởng lớn đến báo cáo tài chính thì không cần phải thông báo cho các nhà quản lý.

Trừ khi mọi việc đã quá rõ ràng, còn nhìn chung kiểm toán viên không được quan niệm rằng các sai sót và gian lận xảy ra là đơn chiếc và biệt lập. Vì bản chất của những sai sót là thường phát triển theo dây chuyền nên kiểm toán viên phải thận trọng trong phát hiện sai sót, mối tương quan của những sai sót này với các sai sót kia có thể dẫn tới sai lầm nghiêm trọng của báo cáo tài chính.

Khi kiểm toán viên gặp phải những trường hợp nghi ngờ các nhà quản lý doanh nghiệp có liên quan đến những vấn đề gian lận, kiểm toán viên cần cân nhắc kỹ các ưu, nhược điểm của đương sự cũng như cần cân nhắc nên trao đổi phát giác với ai thì tốt hơn. Kiểm toán viên cần phải luôn luôn ghi nhớ là hệ thống kiểm soát nội bộ có thể trở nên hoàn toàn vô hiệu đối với gian lận của các nhà quản lý doanh nghiệp và các nhà quản lý doanh nghiệp có thể:

- Bất chấp mọi sự kiểm tra, ngược lại họ còn có quyền ra lệnh ngăn chặn sự kiểm tra của cấp dưới.

- Ra lệnh cho cấp dưới ghi chép các nghiệp vụ thiếu trung thực hoặc là bưng bít họ.

- Che dấu các thông tin liên quan đến nghiệp vụ.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên không nhất thiết phải chỉ ra sự thiếu trung thực của các nhà quản lý, nhưng phải đề phòng khả năng xảy ra các trường hợp tương tự như:

- Thông tin được cung cấp một cách miễn cưỡng hoặc chỉ cung cấp sau khi đã trì hoãn một cách vô lý.

- Các nhà quản lý doanh nghiệp hạn chế phạm vi kiểm toán.

- Kiểm toán viên phát hiện ra các vấn đề quan trọng mà trước đó không được thể hiện trong sổ kế toán.

Nếu kiểm toán viên nghi ngờ có thành viên nào đó của ban lãnh đạo doanh nghiệp gian lận thì phải thực thi các biện pháp để xác minh hoặc xoá bỏ các nghi vấn. Khi đã tin chắc là có gian lận hoặc không thể xoá bỏ các nghi ngờ về sự gian lận của lãnh đạo doanh nghiệp thì phải tìm các đại diện khác để thay thế hoặc tìm các bằng chứng kiểm toán khác. Khi cấp lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp bị nghi ngờ, kiểm toán viên sẽ gặp khó khăn trong việc lựa chọn đại diện thay thế và trong việc thu thập các bằng chứng kiểm toán. Trong trường hợp đó, kiểm toán viên không thể hoàn tất công việc kiểm toán của mình và cần phải xin ý kiến tư vấn pháp lý để có các hành động phù hợp với thực tế.

§4. TRỌNG YẾU VÀ RỦI RO

1. Trọng yếu

1.1. Tính trọng yếu

Khi một kiểm toán viên phát hiện ra một sự sai sót hoặc gian lận mà anh ta không thể tán thành, trước tiên anh ta phải xét đoán nó có quan trọng đến mức ảnh hưởng đến quan điểm của anh ta về báo cáo tài chính của doanh nghiệp hay không.

Trọng yếu là khái niệm về tầm cỡ (độ lớn), bản chất của sai phạm kể cả bỏ sót các thông tin tài chính, hoặc là đơn lẻ, hoặc là từng nhóm, mà trong bối cảnh cụ thể nếu dựa vào các thông tin này để xét đoán thì sẽ không chính xác hoặc sẽ rút ra các kết luận sai lầm.

Tính trọng yếu rất quan trọng đối với việc lập kế hoạch kiểm toán và thiết kế phương pháp kiểm toán. Tính trọng yếu được kiểm toán viên quan tâm xem xét khi:

- Xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán.

- Xác định mức độ trung thực và hợp lý của các thông tin trong báo cáo tài chính.

- Mục đích của kiểm toán là xác nhận độ tin cậy của báo cáo tài chính. Tuy nhiên, trong báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên không bao giờ diễn đạt các thông tin tài chính của doanh nghiệp là “chính xác và đầy đủ” mà chỉ đảm bảo là các thông tin này đã được trình bày “trung thực và hợp lý” trên mọi khía cạnh trọng yếu. Tính trọng yếu là rất quan trọng đối với kiểm toán viên, việc bảo đảm các báo cáo tài chính chính xác đến từng xu là điều không thực tế. Kiểm toán là một quá trình được xây dựng để đạt được sự bảo hiểm hợp lý (có ngụ ý một mức rủi ro nhất định) là các báo cáo tài chính không mắc phải các sai phạm trọng yếu.

Trách nhiệm của kiểm toán viên là xác định xem các báo cáo tài chính có bị sai phạm trọng yếu hay không. Nếu kiểm toán viên xác định có một sai phạm trọng yếu, anh ta sẽ thông

báo và đề nghị khách hàng sửa lại. Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết nhưng khách hàng từ chối sửa lại báo cáo tài chính thì một báo cáo kiểm toán “chấp nhận từng phần” hoặc “trái ngược” sẽ được kiểm toán viên đưa ra, tùy theo mức trọng yếu của các sai phạm. Vì vậy, kiểm toán viên phải có một sự hiểu biết thấu đáo về các vận dụng tính trọng yếu.

1.2. Vận dụng tính trọng yếu

Có 5 bước liên quan chặt chẽ với nhau khi vận dụng tính trọng yếu (xem bảng số 9).

1.2.1. Ước lượng sơ bộ và tính trọng yếu

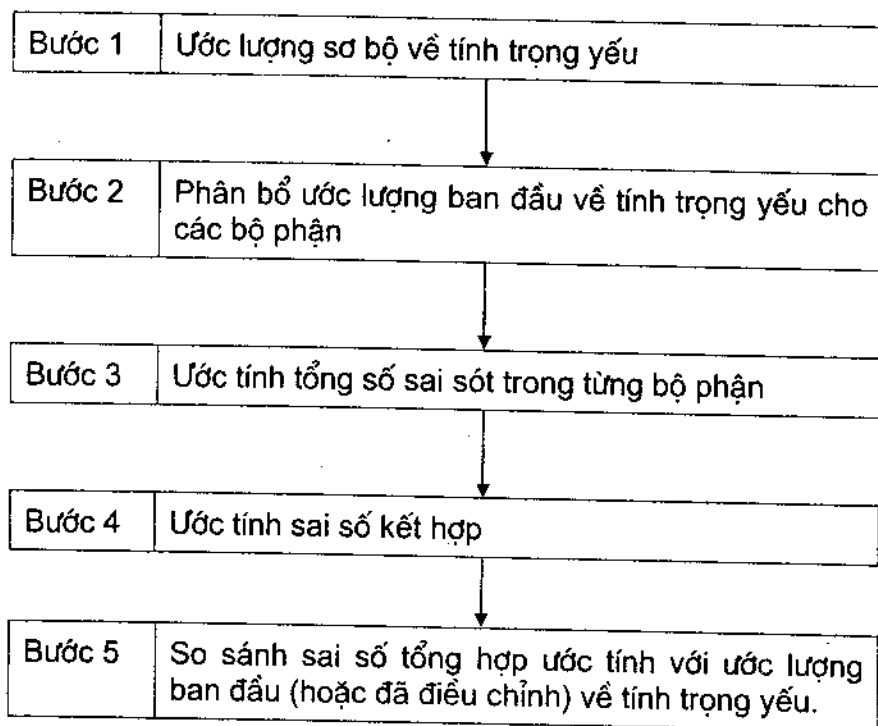
Sự ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là lượng tối đa mà kiểm toán viên tin rằng ở mức đó các báo cáo tài chính có thể bị sai nhưng vẫn chưa ảnh hưởng đến các quan điểm và các quyết định của những người sử dụng thông tin.

Việc xét đoán và ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu là công việc xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan của kiểm toán viên.

Sau đây là các yếu tố ảnh hưởng đến xét đoán tính trọng yếu:

a. Tính trọng yếu là một khái niệm tương đối hơn là một khái niệm tuyệt đối. Một sai số có quy mô nhất định có thể là trọng yếu đối với một công ty nhỏ, nhưng có thể lại là không trọng yếu đối với một công ty lớn hơn. Việc xây dựng một chuẩn mực chung về tính trọng yếu áp dụng chung cho tất cả các khách hàng được kiểm toán là điều không thể được.

Bảng số 9: Các bước trong quá trình vận dụng trọng yếu



* *Nguồn: Auditing, Alvin A.Arens;James K. loebbecke.*

b. Yếu tố định lượng của tính trọng yếu

Nói chung, người ta đồng ý rằng quy mô sai sót là một nhân tố quan trọng để xem xét các sai sót có trọng yếu hay không. Sai sót về tổng lợi tức thuần trước thuế từ hoạt động kinh doanh thường là cơ sở quan trọng nhất để quyết định cái gì là trọng yếu, vì nó được xem như một khoản mục thông tin then chốt nhất đối với người sử dụng. Các sai sót về tài sản lưu

động, tổng cộng tài sản nợ ngắn hạn phải trả, vốn cổ đông... cũng là những cơ sở quan trọng để xét đoán tính trọng yếu.

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

Mặc dù thông thường kiểm toán viên lập kế hoạch kiểm toán để tìm ra các sai sót nghiêm trọng về mặt định lượng nhưng trên thực tế kiểm toán viên phải xét đoán và đánh giá cả về trị giá (số lượng) và bản chất (chất lượng) của bất cứ sai sót nào đã phát hiện ra. Một số sai sót luôn phải coi là trọng yếu bất chấp về số lượng là bao nhiêu. Sau đây là các thí dụ về yếu tố chất lượng phải được xem xét trong khi ước lượng ban đầu về tính trọng yếu:

- Các sai sót liên quan đến quy tắc thường được xem là quan trọng hơn những sai sót vô ý có cùng một số tiền như thế vì chúng ảnh hưởng đến sự trung thực và độ tin cậy của các nhà lãnh đạo doanh nghiệp cũng như các cá nhân có liên quan khác. Vì vậy một gian lận của các nhà quản lý dù với một số tiền rất nhỏ cũng là một sự sai phạm trọng yếu.

- Các sai sót có ảnh hưởng đến thu nhập. Thí dụ, nếu thu nhập được báo cáo tăng lên hàng năm 3% trong 5 năm trước, những thu thập trong năm hiện hành lại bị giảm xuống 1% thì sự thay đổi xu hướng này có thể là trọng yếu. Tương tự, một sai số làm cho một khoản lỗ được báo cáo như một khoản lãi (hoặc ngược lại) cũng là một vấn đề phải quan tâm.

Ngoài ra, xét về định tính, các sai phạm có thể làm nảy sinh các vấn đề liên quan khác. Một số sai sót rất nhỏ nhưng có tính dây chuyền làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến báo cáo tài chính cũng có thể là một vấn đề trọng yếu.

Như phần trên đã nói, việc xét đoán tính trọng yếu là công việc phán xét mang tính nghề nghiệp của kiểm toán viên. Tuy nhiên, các công ty kiểm toán chuyên nghiệp thường đề ra các đường lối chỉ đạo tính trọng yếu để chỉ đạo các kiểm toán viên cũng như để thống nhất quan điểm đối với các khách hàng của mình.

Sau đây là ví dụ minh họa những chỉ đạo về tính trọng yếu của văn phòng kiểm toán viên công chức SMITH và GABLES (xem bảng số 10).

CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN SỬ DỤNG TRONG KIỂM TOÁN

Bảng số 10:

MINH HỌA NHỮNG CHỈ ĐẠO VỀ TÍNH TRỌNG YẾU SMITH VÀ GABLES

**Văn phòng kiểm toán viên công chức
1632 Burcham Boulevard
Berkeley, CA 98432
415/916-6900**

**VĂN BẢN VỀ CHÍNH SÁCH
Số: 32/C**

**James J. Smith
Gerald G. Galbles**

Nội dung: Chỉ đạo về tính trọng yếu

Sự phán xét nghề nghiệp được dùng vào mọi lúc khi xây dựng và vận dụng các chỉ đạo về tính trọng yếu. Như đường lối chung, các chính sách dưới đây phải được áp dụng:

1. Tổng kết hợp các sai sót hoặc bỏ sót trong các báo cáo tài chính cao hơn 10% thì được xem là trọng yếu. Tổng kết hợp mà thấp hơn 5% được xem là không trọng yếu. Tổng kết hợp sai sót hoặc sai sót quy tắc nằm giữa 5% và 10% cần xét đoán về mặt nghiệp vụ để xác định tính trọng yếu của chúng.

2. Từ 5% đến 10% phải được đánh giá trong mối quan hệ với cơ sở thích hợp. Nhiều khi phải có nhiều cơ sở so sánh các sai sót. Dưới đây là những hướng dẫn được đề nghị khi lựa chọn cơ sở thích hợp:

a/ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh: Tổng các sai sót kết hợp trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bình thường phải từ 5% đến 10% của tổng lợi tức từ hoạt động kinh doanh trước thuế - Tỷ lệ này có thể không còn thích hợp trong năm mà thu nhập đột nhiên cao hoặc thấp. Khi tổng lợi tức của một năm được xem là không có tính chất đại diện thì tốt hơn nên thay thế bởi một cơ sở có tính chất đại diện về thu nhập nhiều hơn.

Thí dụ: Tổng lợi tức từ hoạt động kinh doanh bình quân của 3 năm có thể được dùng như một cơ sở.

b/ Bảng cân đối kế toán: Các sai sót trên bảng cân đối kế toán phải được đánh giá ngay từ đầu đối với tài sản lưu động, nợ phải trả ngắn hạn và tổng số tài sản. Đối với tài sản lưu động và nợ phải trả ngắn hạn đường lối chung là từ 5% đến 10%, áp dụng theo cách như đối với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Đối với số tài sản, đường lối chỉ đạo là từ 3% đến 6% áp dụng theo cách như đối với báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

3. Các yếu tố số lượng phải được đánh giá một cách kỹ lưỡng trong tất cả các cuộc kiểm toán. Trong nhiều trường hợp chúng quan trọng hơn các đường lối chỉ đạo áp dụng cho báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và bảng cân đối kế toán. Mục đích sử dụng của các báo cáo tài chính và bản chất của thông tin trên các báo cáo đó, kể cả các lỗi ghi chú, phải được đánh giá kỹ lưỡng.

Xem xét vận dụng ước lượng ban đầu về tính trọng yếu của một công ty.

Nếu sử dụng văn bản chỉ đạo của Smith và Gables vào trường hợp công ty Hillsburg Hardware với các báo cáo tài chính như đã cho dưới đây:

Bảng số 11

**CÔNG TY HILLSBURG HARDWARE BẢNG CÂN ĐỐI
KẾ TOÁN NGÀY 31/12/N**

(Đơn vị: 1000 USD)

Tài sản lưu động:

Tiền mặt	41
Các khoản phải thu thương mại (ròng)	948
Các khoản phải thu khác	47
Hàng tồn kho	1.493
Chi phí trả trước	21

Tổng cộng tài sản lưu động	2.550

Tài sản cố định:

Đất	173
Nhà xưởng	1.625
Thiết bị vận chuyển	188
Vật dụng cố định (vật kiến trúc)	127
Trừ hao mòn TSCĐ	(1.596)

Tổng cộng tài sản cố định	517
Tổng cộng tài sản	3.067

Nợ ngắn hạn:

Các khoản phải trả trong thương mại	236
Phiếu nợ phải trả	209
Lương tính dồn	67
Thuế lương tính dồn	6
Tiền lãi tiền đồn và cổ tức phải trả	102
Thuế lợi tức ước tính	39

Tổng cộng nợ ngắn hạn	689

Nợ dài hạn:

Phiếu nợ phải trả	1.206
Thuế hoãn lại	37
Các khoản phải trả khác	41

Tổng cộng nợ dài hạn	1.284

Vốn cổ đông:

Vốn cổ phần	250
Vốn trội hơn mệnh giá	175
Lãi lưu giữ	699
Tổng cộng vốn cổ đông	1.124
Tổng cộng nợ phải trả và vốn cổ đông	3.067

*Nguồn: Auditing, Alvin. A Arens; Fames
K.Locbbecke*

Bảng số 12

**CÔNG TY HILLSHURG HARDWARE BÁO CÁO KẾT QUẢ
HOẠT ĐỘNG KINH DOANH KẾT HỢP VỚI LÃI LƯU GIỮ
CHO NĂM KẾT THÚC NGÀY 31/12/N**

(Tóm tắt)

(Đơn vị: 1000 USD)

Doanh thu	7.216
Trừ bị trả lại và giảm giá	62
Doanh thu thuần	7.154
Giá vốn hàng bán	5.162
Lãi gộp	1.992

Chi phí lưu thông	741
Chi phí quản lý hành chính	882
Tổng cộng chi phí lưu thông và chi phí quản lý doanh nghiệp	1,623
Lợi tức thuần từ hoạt động kinh doanh	369
Các khoản thu nhập và chi phí hoạt động khác	
Phí tổn tiền lãi	120
Lãi (lỗ) từ bán tài sản (36)	84
Tổng hợp lợi tức trước thuế	285
Thuế lợi tức	87
Lợi tức sau thuế	198
Tiền lãi để lại vào ngày 1/1/N	596
	794
Cổ tức	(95)
Tiền lãi để lại vào ngày 31/12/N	699

Nguồn: Auditing, Alvin A.Avens, Famas, K.Loebbeck

Chúng ta có thể quyết định ước lượng ban đầu tính trọng yếu của công ty Hillshurg Hardware là:

Bảng số 13*(Đơn vị: USD)*

Chỉ tiêu	Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu			
	Tối thiểu	Tối đa		
	Tỉ lệ %	Số tiền	Tỉ lệ %	Số tiền
Lợi tức thuần từ hoạt động kinh doanh trước thuế	5	19.000	10	37.000
Tài sản lưu động	5	128.000	10	255.000
Tổng cộng tài sản	3	92.000	6	184.000
Nợ phải trả ngắn hạn	5	34.000	10	68.000

Ghi chú: Các số liệu ở bảng số 13 đã làm tròn số.

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

Số ước tính ban đầu về tính trọng yếu (ở mức độ toàn bộ báo cáo tài chính, được phân bổ cho từng bộ phận, khoản mục trên báo cáo tài chính, hình thành mức độ trọng yếu của từng khoản mục, bộ phận (gọi là sai sót có thể bỏ qua – Tolerable error).

Hầu hết các sai sót trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh đều có ảnh hưởng tương tự như trên bảng cân đối kế toán vì hệ thống bút toán ghi sổ kép. Do đó, kiểm toán viên có

thể phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu hoặc cho các tài khoản trên báo cáo kết quả kinh doanh hoặc cho các tài khoản trên báo cáo kết quả kinh doanh hoặc cho các tài khoản trên bảng cân đối kế toán. Vì số lượng các tài khoản trên bảng cân đối kế toán ít hơn số lượng tài khoản nên báo cáo kết quả kinh doanh trong hầu hết các cuộc kiểm toán, và hầu hết các thể thức kiểm toán tập trung vào các tài khoản trên bảng cân đối kế toán, nên thích hợp hơn cả là nên phân bổ tính trọng yếu cho các tài khoản trên bảng cân đối kế toán.

Việc phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu được tiến hành cho cả hai phía sai sót: sai số theo hướng lớn hơn (Overstatements) tức là số liệu trên sổ lớn hơn thực tế và sai số theo hướng nhỏ hơn (Understatements) tức là số liệu trên sổ nhỏ hơn thực tế. Cơ sở chủ yếu để tiến hành phân bổ là:

- + Kinh nghiệm của kiểm toán viên về sai sót của các khoản mục (có khoản mục nhiều sai sót hơn là các khoản mục khác).

- + Chi phí kiểm toán đối với các khoản mục (có khoản mục kiểm tra tốn nhiều thời gian, công sức và chi phí hơn khoản mục khác).

Đây là một quá trình mang nặng tính chủ quan và đòi hỏi nhiều sự xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên.

Dưới đây là một ví dụ rất đơn giản minh họa việc phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các khoản mục.

Giả sử khách hàng chỉ có 4 tài khoản trên bảng cân đối kế toán và ước lượng ban đầu về tính trọng yếu là 50.000 USD.

Bảng số 14*(Đơn vị: USD)*

Bảng cân đối kế toán	Số tiền
Tiền mặt	100.000
Các khoản phải thu	450.000
Tồn kho	450.000
Tổng cộng tài sản	1.000.000
Lợi nhuận chưa phân phối	1.000.000

Theo kinh nghiệm trước đây, kiểm toán viên có thể tin tưởng tương đối chắc chắn là với chi phí kiểm toán thấp nhất, tiền mặt sẽ bị sai không quá 1000USD và các khoản chi thu không bị báo cáo thiếu nhiều hơn 5000 USD. Riêng khoản mục tồn kho kiểm toán viên không có cơ sở để dự đoán. Hơn nữa, chi phí để thu thập bằng chứng kiểm toán đối với tồn kho là rất cao so với hai khoản mục trên. Không có sai số đối với lợi nhuận chưa phân phối vì sai số chỉ có khả năng sinh ra từ sai số của các tài khoản khác.

Dựa vào những căn cứ nói trên, kiểm toán viên quyết định phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho từng khoản mục như sau:

Bảng số 15*(Đơn vị: USD)*

Tài khoản	Sai số có thể bỏ qua	
	Sai số lớn hơn	Sai số nhỏ hơn
- Tiền mặt	1.000	1.000
- Các khoản phải thu	15.000	5.000
- Tồn kho	34.000	44.000
- Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu	50.000	50.000

Nguồn: Auditing, Alvin, A Arens; Fames K.Locbbecke

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

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

1.2.4. Ước tính sai số kết hợp của báo cáo tài chính

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

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

Sai sót ước tính tổng hợp của toàn bộ báo cáo tài chính sẽ được so sánh với sai số ước lượng ban đầu về tính trọng yếu của toàn bộ báo cáo tài chính hoặc ước lượng sai số đã được điều chỉnh trong quá trình kiểm toán. Việc so sánh này cho phép đánh giá toàn bộ các sai sót trong các khoản mục có vượt qua giới hạn về mức trọng yếu chung của toàn bộ báo cáo tài chính hay không. Kết hợp với việc so sánh sai sót dự kiến và sai sót có thể bỏ qua ở từng khoản mục (bước 3), kiểm toán viên sẽ quyết định lập báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ, chấp nhận từng phần hoặc báo cáo kiểm toán, “trái ngược” đối với các báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

Với ví dụ đã nêu ở trên, 3 bước sau cùng của quá trình vận dụng tính trọng yếu được minh họa tiếp như sau:

Giả sử thông qua kiểm toán mẫu, sai sót dự kiến của từng khoản mục được xác định như sau:

- Tiền mặt: Sai sót dự kiến (lớn hơn) là 800
- Các khoản phải thu: Sai sót dự kiến (lớn hơn) là 12.000
- Hàng tồn kho: Kiểm toán viên tìm thấy một sai số thừa trong một mẫu 50.000 USD của một tổng thể 450.000 USD.

Sai số dự kiến (thừa) của mục hàng tồn kho là:

$$\frac{4.800}{50.000} \times 450.000 = 43.200 \text{ (USD)}$$

Chúng ta có bảng tổng hợp sai số dự kiến của toàn bộ báo cáo tài chính như sau:

(Đơn vị: USD)

Tài khoản	Sai sót có thể bỏ qua (Báo cáo thừa)	Sai sót dự kiến (Báo cáo thừa)
Tiền mặt	1.000	800
Các khoản phải thu	15.000	12.000
Tồn kho	34.000	43.200
Ước lượng ban đầu về trọng yếu	50.000	
Tổng hợp sai sót dự kiến		56.000

Tổng hợp sai sót dự kiến 56.000 USD cao hơn ước lượng sai sót ban đầu 50.000USD báo cáo tài chính của doanh nghiệp là không thể chấp nhận được. Kiểm toán viên có thể thực hiện thêm các thử nghiệm đối với hàng tồn kho để xem sai sót có thực sự lên đến 43.200 hay không hoặc là cho ý kiến không chấp nhận hay chấp nhận từng phần báo cáo tài chính. Nếu sai sót dự kiến hàng tồn kho nằm trong khoảng lớn hơn 34.000USD nhưng nhỏ hơn (43.200-56.000) nghĩa là tổng sai sót dự kiến nhỏ hơn sai sót ước lượng ban đầu tài chính của đơn vị, kiểm toán viên cần đánh giá sai sót dự kiến của khoản mục tồn kho sẽ ảnh hưởng đến người sử dụng báo cáo tài chính như thế nào.

2. Rủi ro kiểm toán

Rủi ro kiểm toán được hiểu là những rủi ro mà kiểm toán viên có thể mắc phải khi đưa ra những ý kiến nhận xét không thích hợp về các báo cáo tài chính của một đơn vị chẳng hạn, kiểm toán viên có thể đưa ra một ý kiến nhận xét hoàn hảo về một báo cáo tài chính mà không biết rằng các báo cáo này có những sai lầm nghiêm trọng. Vì vậy, khi lập kế hoạch kiểm toán cho một hợp đồng cụ thể, kiểm toán viên phải dự kiến các trường hợp rủi ro và những trình tự, những thủ pháp kiểm toán nhằm phát hiện những sai lầm nghiêm trọng trong báo cáo tài chính mà nguồn gốc của nó là các gian lận và sai sót. Kiểm toán viên phải lập kế hoạch kiểm toán và thực thi công việc kiểm toán với thái độ dè dặt, hoài nghi trong nghề nghiệp để rủi ro kiểm toán, nếu có xảy ra thì cũng ở mức độ chấp nhận được.

Mức độ rủi ro kiểm toán cao hay thấp quyết định khối lượng công việc kiểm toán phải tiến hành. Vì vậy, cần phải tiến hành phân loại rủi ro, xem xét mối quan hệ tác động giữa các loại rủi ro đến khối lượng công việc kiểm toán cần phải tiến hành cũng như đến các trình tự và thủ pháp kiểm toán thích hợp để thực hiện kế hoạch kiểm toán.

2.1. Các loại rủi ro

Trong lĩnh vực kiểm toán, cần phân biệt các loại rủi ro sau đây:

a. Rủi ro tiềm tàng

Rủi ro tiềm tàng là khả năng trong báo cáo tài chính có

những sai sót nghiêm trọng hay những điều không bình thường trước khi xem xét tính hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị được kiểm toán.

Việc phân tích, đánh giá rủi ro tiềm tàng có ý nghĩa rất quan trọng trong khi lập kế hoạch kiểm toán. Mức độ rủi ro tiềm tàng là cơ sở để lựa chọn các thủ pháp kiểm toán, xác định khối lượng công việc, thời gian, biên chế và chi phí cần thiết cho một cuộc kiểm toán.

Sự phân tích, đánh giá rủi ro tiềm tàng được thực hiện hàng năm như là một bộ phận của quá trình lập kế hoạch kiểm toán. Mỗi một công ty con, mỗi đơn vị, bộ phận (phân xưởng, trung tâm...) địa điểm, nhân tố đều được phân tích, đánh giá toàn công ty. Ở nhiều trường hợp khác và ở phần lớn các công ty kiểm toán nổi tiếng trên thế giới, trình tự phân tích rủi ro từ “đỉnh đến đáy” lại được áp dụng một cách phổ biến và rất có hiệu quả. Nghĩa là phải tiến hành công việc từ trên xuống, phải xem xét, đánh giá rủi ro của một đơn vị tổng thể, sau đó xem xét rủi ro của từng đơn vị kinh doanh, từng công ty con và sau đó là phân tích, đánh giá rủi ro tiềm tàng của các bộ phận, khoản mục trong báo cáo tài chính (xem bảng số 16...).

Để thực hiện một cuộc phân tích, đánh giá rủi ro tiềm tàng bất kỳ, các thông tin sau đây sẽ được thu thập và chứng từ hoá:

- + Bản chất kinh doanh của khách hàng:
- Công việc sản xuất, kinh doanh của một doanh nghiệp

(bản chất các sản phẩm và dịch vụ, cơ cấu vốn, môi trường kinh tế - địa điểm hoạt động...).

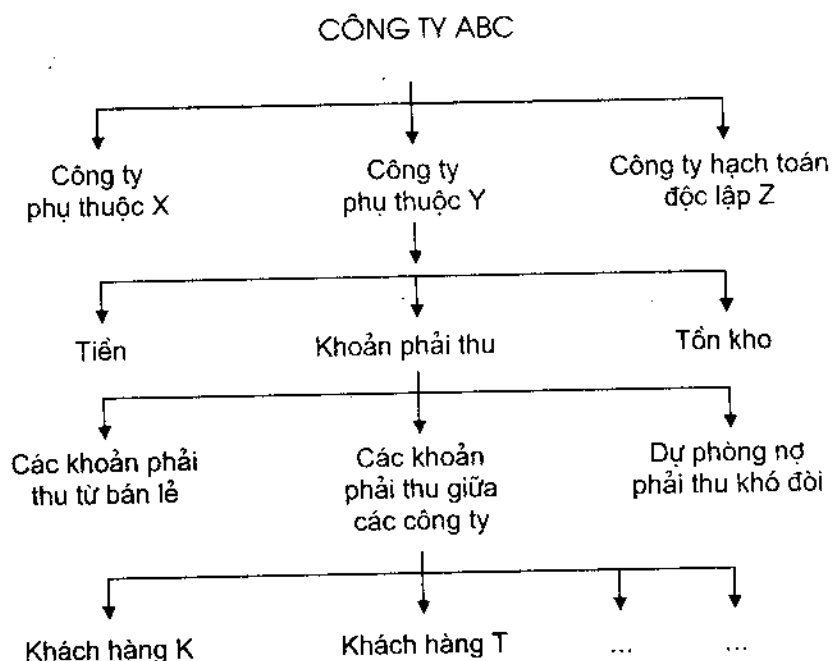
- Các nhân tố ảnh hưởng đến ngành nghề mà doanh nghiệp đang hoạt động (các điều kiện kinh tế và cạnh tranh, những thay đổi về công nghệ tác động tới kinh doanh, chính sách tiếp thị và chiến lược cạnh tranh then chốt...)

+ Bản chất của các bộ phận, khoản mục được kiểm toán (các khoản mục và loại nghiệp vụ kinh doanh, tính chủ quan của hệ thống kế toán đối với từng loại nghiệp vụ, khoản mục của báo cáo tài chính...).

+ Bản chất hệ thống kế toán và thông tin trong đơn vị (mức độ và phạm vi điện toán hoá; mức hiệu quả và tính chất phức tạp của hệ thống điện toán; bản chất các phương pháp kế toán đang áp dụng...).

Việc đánh giá mức độ rủi ro tiềm tàng thường được bắt đầu với việc kiểm điểm xem kiểm toán viên đã biết những gì về công việc kinh doanh và bản chất kinh doanh của một đơn vị. Điều này có thể chứa đựng bất cứ thông tin gì, từ kiến thức về kế hoạch chiến lược của một công ty lớn đến những thông tin về từng loại nghiệp vụ của một đơn vị nhỏ. Nó cũng bao gồm những hiểu biết về ngành nghề mà công ty đang hoạt động. Nếu kiểm toán viên không lý giải được những vấn đề thực bản chất kinh doanh của khách hàng, họ có thể sẽ không nhận biết và không xác định được những khu vực rủi ro quan trọng.

Bảng số 16: Trình tự phân tích rủi ro tiềm tàng từ đỉnh đến đáy



Nguồn: Tài liệu học tập cho khoá học về kiểm toán do Price Waterhouse và VACO tổ chức tại Hà Nội 10/1992.

b. Rủi ro kiểm soát

Rủi ro kiểm soát là các khả năng mà hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị không phát hiện và ngăn chặn được các gian lận và các sai sót.

Như phân trên đã nói, việc xây dựng và duy trì một hệ thống kiểm soát nội bộ là bổn phận, trách nhiệm của lãnh đạo

đơn vị. Tuy nhiên, rủi ro kiểm soát vẫn xuất hiện và khó tránh khỏi những hạn chế cố tính bản chất của bất kỳ hệ thống kiểm soát nội bộ nào. Các hạn chế cố hữu của hệ thống kiểm soát nội bộ là:

- Yêu cầu thường xuyên các nhà quản lý là các chi phí cho việc kiểm tra phải có hiệu quả, tức là các chi phí cho các kiểm soát phải ít hơn những tổn thất do sai sót và gian lận gây ra.

- Hầu hết các biện pháp kiểm soát đều có chiều hướng tập trung vào các nghiệp vụ đã thấy trước chứ không phải vào các nghiệp vụ đột xuất và bất thường.

- Các khả năng sai phạm của con người vì thiếu thận trọng, sao nhãng, sai lầm trong xét đoán hoặc hiểu sai các chỉ dẫn.

- Việc điều hành kiểm tra có thể bị phá vỡ do có sự thông đồng với bên ngoài hoặc với nhân viên trong đơn vị.

- Các trách nhiệm cá nhân trong điều hành, kiểm tra bị lợi dụng, chẳng hạn các thành viên ban lãnh đạo đơn vị gian lận và vi phạm các quy chế.

- Các thủ tục và biện pháp kiểm soát trở nên lỗi thời, không thích hợp vì điều kiện thực tế đã thay đổi và sự tuân thủ các thủ tục có thể không được nghiêm túc.

Kiểm toán viên cần có hiểu biết đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ đơn vị, đánh giá chính xác mức độ rủi ro kiểm soát để vạch kế hoạch kiểm toán và xây dựng trình tự, phương pháp kiểm toán thích hợp. Sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ, sự đánh giá xác đáng rủi ro kiểm soát cùng với sự đánh giá về rủi ro tiềm tàng cũng như mọi cân nhắc khác sẽ giúp cho kiểm toán viên:

- Xác định được các loại thông tin sai sót nghiêm trọng có thể xảy ra trong báo cáo tài chính.

- Xem xét nhân tố tác động đến khả năng để xảy ra các sai sót nghiêm trọng.

- Thiết kế phương pháp kiểm toán có bản thích hợp.

Trong quá trình tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên cần nắm chắc cấu trúc của hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như tính thích hợp và hiệu quả của chúng thông qua biện pháp kiểm tra “từ đầu đến cuối” của một hệ thống đối với từng loại nghiệp vụ. Kiểm toán viên cũng cần có hiểu biết đầy đủ về môi trường kiểm soát để có thể đánh giá quan điểm của ban giám đốc và ban quản trị, sự hiểu biết và các hành động của họ đối với công tác kiểm toán. Kiểm toán viên còn phải là một chuyên gia lành nghề về kế toán và cần có đủ hiểu biết về hệ thống kế toán của đơn vị để xác định và hiểu được:

- Các loại nghiệp vụ lớn trong hoạt động của doanh nghiệp.

- Các nghiệp vụ đó được bắt đầu như thế nào.

- Các ghi chép kế toán, các chứng từ và tài khoản chi tiết trong báo cáo tài chính.

- Thể lệ về kế toán và báo cáo tài chính (gồm cả việc số liệu được xử lý bằng máy tính như thế nào).

Kiểm toán viên cần xác định đã hiểu biết gì về hệ thống kiểm soát để quyết định xem anh ta còn phải có hiểu biết gì

nữa cho việc lập kế hoạch kiểm toán. Tuy vậy, thông thường kiểm toán viên không cần có sự hiểu biết về các bước kiểm soát đối với mọi cơ sở dẫn liệu có liên quan trong mỗi sổ dư tài khoản và loại nghiệp vụ.

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

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

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

...

Cách thức, trình tự phân tích, đánh giá rủi ro kiểm soát thông dụng và hữu hiệu hơn cả là trình tự phân tích “từ đỉnh đến đáy” như khi phân tích, đánh giá rủi ro tiềm tàng.

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

- Các thủ tục và các biện pháp kiểm soát của đơn vị đối với một hay tất cả các cơ sở dữ liệu đó là không có tác dụng.

- Hoặc khi kiểm toán viên không có đầy đủ cơ sở đánh giá tác dụng của các thủ tục và biện pháp kiểm soát của đơn vị.

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

- Xác định được các thủ tục và các biện pháp kiểm soát của đơn vị liên quan đến các cơ sở dẫn liệu là có tác dụng, có khả năng phát hiện và ngăn chặn các gian lận và sai sót.

- Có điều kiện và có kế hoạch tiến hành các thử nghiệm để khẳng định sự đánh giá của mình về hệ thống kiểm soát.

c. Rủi ro phát hiện

Rủi ro phát hiện là các khả năng mà các bước kiểm toán không phát hiện được các sai sót nghiêm trọng hiện có trong các sổ dư tài khoản hoặc các loại nghiệp vụ.

Mức độ rủi ro phát hiện có quan hệ trực tiếp đến phạm vi kiểm toán và các phương pháp kiểm toán đã thực thi trong quá trình kiểm toán. Nói chung, phạm vi kiểm toán càng rộng, các phương pháp kiểm toán càng thích hợp và chặt chẽ, công việc

kiểm toán càng được tuân thủ vào chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán thì mức độ rủi ro phát hiện vẫn thường xảy ra cho dù kiểm tra 100% số dư tài khoản hoặc loại nghiệp vụ vì kiểm toán viên có thể đã lựa chọn và áp dụng các phương pháp kiểm toán không phù hợp, áp dụng sai các phương pháp hoặc giải thích sai các kết quả kiểm toán.

d. Rủi ro kiểm toán

Nếu trong báo cáo tài chính còn tồn tại những sai sót và gian lận nghiêm trọng mà kiểm toán viên không phát hiện ra, do đó đưa ra các ý kiến nhận xét không thích hợp về báo cáo tài chính, lúc đó sẽ có rủi ro kiểm toán. Nói cách khác, rủi ro kiểm toán là khả năng mà một báo cáo kiểm toán không chuẩn xác, không thích hợp có thể được kiểm toán viên đưa ra.

2.2. Mối quan hệ giữa các loại rủi ro trong kiểm toán

Qua nghiên cứu các loại rủi ro, chúng ta thấy rằng rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát khác rủi ro phát hiện ở chỗ các loại rủi ro này tồn tại độc lập và khách quan đối với các thông tin tài chính. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát nằm ngay trong chức năng hoạt động kinh doanh và môi trường quản lý của doanh nghiệp cũng như trong bản chất của các số dư tài khoản và loại nghiệp vụ. Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát nằm ngoài phạm vi kiểm toán, chúng tồn tại cho dù có hay không có công việc kiểm toán. Tuy nhiên, nếu kiểm toán viên đánh giá xác đáng các rủi ro này, nếu công việc kiểm toán này được tiến hành tốt thì có thể hạn chế rủi ro phát hiện đến mức có thể chấp nhận được. Và do đó, rủi ro kiểm toán cũng sẽ giảm đi đến mức có thể chấp nhận được.

Ma trận sau đây thể hiện mức độ thông thường chấp nhận được của rủi ro phát hiện trên cơ sở đánh giá rủi ro, tiềm tàng và rủi ro kiểm soát (xem bảng số 17).

Bảng số 17: Ma trận rủi ro phát triển
(Do kiểm toán viên dự kiến)

		ĐÁNH GIÁ CỦA KTV VỀ RỦI RO KIỂM SOÁT LÀ		
		CAO	TRUNG BÌNH	THẤP
Đánh giá của KTV về rủi ro tiềm tàng là	CAO	THẤP	THẤP	TRUNG BÌNH
	TRUNG BÌNH	THẤP	TRUNG BÌNH	CAO
	THẤP	TRUNG BÌNH	CAO	CAO

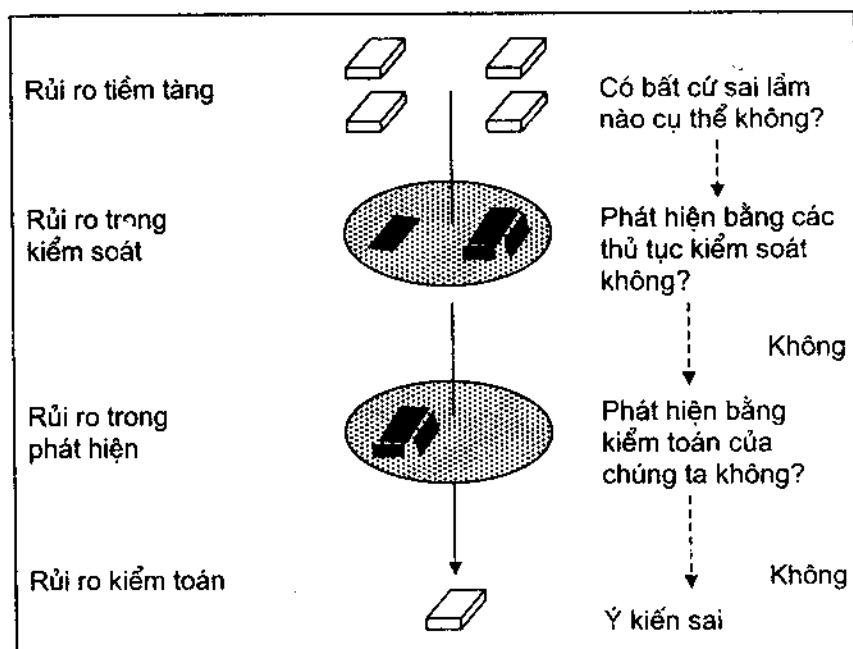
Qua bảng này, chúng ta thấy quan hệ kết hợp giữa rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát với rủi ro phát hiện do kiểm toán viên dự kiến (rủi ro phát hiện chấp nhận được) là mối quan hệ tỉ lệ nghịch. Chẳng hạn, khi kiểm toán viên tin rằng rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều cao thì kiểm toán viên phải dự kiến rủi ro phát hiện ở mức độ thấp để hạn chế rủi ro kiểm toán ở mức độ thấp có thể chấp nhận được. Ngược lại, khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều ở mức độ thấp, thì kiểm

toán viên có thể dự kiến rủi ro phát hiện ở mức độ cao mà vẫn hạn chế rủi ro kiểm toán ở mức có thể chấp nhận được.

Qua nghiên cứu các loại rủi ro, có thể thấy rằng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và công việc kiểm toán mà kiểm toán viên thực thi, thực chất là các biện pháp phát hiện, ngăn chặn các rủi ro trong kiểm toán (xem bảng số 18).

Trong thực tiễn công tác kiểm toán, để phục vụ cho việc đánh giá rủi ro trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, người ta thường biểu diễn mối quan hệ giữa rủi ro kiểm toán và các bộ phận của nó bằng công thức sau:

Bảng số 18



Nguồn: Tài liệu học tập dùng trong khoa học về kiểm toán do Price Waterhouse và VACO tổ chức tháng 10 năm 1992.

Năm 1992:

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

AR: Rủi ro kiểm toán (Audit Risk)

IR: Rủi ro tiềm tàng (Inherent Risk)

CR: Rủi ro kiểm soát (Control Risk)

DR: Rủi ro phát hiện (Detection Risk)

Tuy không phải công thức toán học song mô hình rủi ro kiểm toán đối với các bộ phận nói trên có thể hữu ích cho việc xác định mức rủi ro phát hiện thích hợp có thể chấp nhận được khi lập kế hoạch kiểm toán.

Chẳng hạn, kiểm toán viên lập kế hoạch kiểm toán dựa trên sự phân tích theo mô hình rủi ro kiểm toán là:

$$AR = 0,05$$

$$IR = 0,75$$

$$CR = 0,30$$

thì

$$DR = \frac{0,05}{0,75 \times 0,30} = 0,22$$

Trong thực tế, việc vận dụng công thức này còn phức tạp hơn rất nhiều.

3. Mối quan hệ giữa trọng yếu và rủi ro kiểm toán

Vận dụng các khái niệm trên trong việc lập kế hoạch kiểm toán.

Giữa trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Nếu mức trọng yếu có thể chấp nhận được tăng lên thì rủi ro kiểm toán sẽ giảm xuống, vì khi giá trị sai sót có thể bỏ qua tăng lên thì khả năng xảy ra sai sót đó sẽ giảm xuống. Ngược lại, nếu giảm mức trọng yếu có thể chấp nhận được, rủi ro kiểm toán sẽ tăng lên. Mối quan hệ này có ý nghĩa quan trọng trong việc xác định nội dung, phạm vi và thời gian của các thủ tục kiểm toán. Chẳng hạn, sau khi lập xong chương trình kiểm toán chi tiết, kiểm toán viên phát hiện rằng mức trọng yếu phải thấp hơn, do đó rủi ro kiểm toán sẽ tăng lên. Để bù lại, kiểm toán viên phải tăng cường phạm vi kiểm toán và lựa chọn các phương pháp kiểm toán hữu hiệu hơn để có thể giảm rủi ro phát hiện xuống mức có thể chấp nhận được.

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

Bảng số 19

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

4. Khái niệm hoạt động liên tục

“Hoạt động liên tục” là một trong các khái niệm cơ bản của kế toán quốc tế, đồng thời là một khái niệm có tầm quan trọng đặc biệt trong lĩnh vực kiểm toán.

Chúng ta đều biết rằng, hàng năm, một số tổ chức, một số doanh nghiệp bị phá sản hoặc ngừng hoạt động vì những nguyên nhân khác nhau. Tuy vậy, phần lớn chúng đều tiếp tục hoạt động từ năm này sang năm khác. Kế toán phải thừa nhận: a) hoặc các đơn vị chuẩn bị chấm dứt hoạt động; và b) hoặc các đơn vị sẽ tiếp tục hoạt động. Sự thừa nhận hợp lý hơn là đơn vị sẽ tiếp tục hoạt động. Chuẩn mực kế toán quốc tế số 1 (IAS₁) “Thể hiện chế độ kế toán” do Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASC) ban hành thừa nhận khái niệm “Hoạt động liên tục” là một trong các khái niệm cơ bản trong việc lập báo cáo tài chính. Khái niệm này được IASC định nghĩa như sau:

“Thông thường một doanh nghiệp được coi là đang hoạt động khi mà nó tiếp tục hoạt động cho một tương lai định trước. Ngoài ra quan niệm rằng doanh nghiệp không có ý định và cũng không cần phải giải tán hoặc quá thu hẹp quy mô hoạt động của mình”.

Trong khái niệm hoạt động liên tục, kế toán giả thiết rằng một doanh nghiệp sẽ hoạt động vô thời hạn trừ khi có sự phủ nhận rõ ràng. Vì quan niệm như vậy nên khi lập báo cáo tài chính, kế toán không báo cáo các tài sản hiện có của doanh nghiệp sẽ được bán theo giá nào khi doanh nghiệp đó chấm dứt hoạt động.

Như vậy, sự tồn tại của một doanh nghiệp với tư cách là doanh nghiệp đang hoạt động được thừa nhận trong khi lập báo cáo tài chính. Nếu trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp, các thông tin tài chính không thể hiện được khái niệm này thì doanh nghiệp bị coi là không có khả năng tồn tại. Mặt khác, tài sản và công nợ được ghi chép và phản ánh trong điều kiện kinh doanh bình thường. Nếu khái niệm hoạt động liên tục không được thực hiện, doanh nghiệp không thể thực hiện tài sản của mình theo mức giá đã ghi chép và cũng có thể có những thay đổi về công nợ và kỳ hạn trả nợ. Đồng thời: tổng trị giá tài sản, công nợ và việc phân loại tài sản, công nợ trong các báo cáo tài chính có thể cũng phải điều chỉnh.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên phải xem xét các biểu hiện khái niệm hoạt động liên tục có được thể hiện trong các báo cáo tài chính hoặc trong các tài liệu khác hay không. Các biểu hiện này được liệt kê thành các nhóm sau đây:

a. Các biểu hiện về tài chính:

1. Tổng nợ phải trả (ròng) và tổng nợ ngắn hạn phải trả (ròng).
2. Các khoản vay mượn đã đến hạn mà không có khả năng thanh toán, không có đủ tin cậy để vay ngắn hạn tài trợ cho tài sản dài hạn.
3. Các tỷ lệ tài chính bị đảo ngược.
4. Lỗ kinh doanh thực tế.
5. Sự dây dưa hoặc gián đoạn của lãi chia.

6. Sự khó khăn trong việc thực hiện các điều khoản của kế ước vay mượn.

7. Sự thay đổi điều khoản tín dụng “trả tiền lúc nhận hàng” với người bán hàng.

8. Không có khả năng tạo được các nguồn tài chính tài trợ cho việc sản xuất sản phẩm mới cần thiết hoặc các khoản đầu tư cần thiết khác.

b. Các biểu hiện hoạt động:

1. Thiếu cán bộ chủ chốt mà không bổ sung được.

2. Thiếu thị trường chính, đặc quyền, giấy phép hoặc các nguồn cung cấp vật tư chủ yếu.

c. Các biểu hiện khác:

1. Không đủ vốn pháp định hoặc không thực hiện được các yêu cầu có liên quan theo luật định.

2. Doanh nghiệp đang bị kiện, tuy chưa có phán quyết cuối cùng nhưng nếu có kết luận, doanh nghiệp bị rơi vào thế bất lợi.

3. Sự thay đổi trong chính sách của Chính phủ và luật pháp.

Cần chú ý là các liệt kê trên đây chưa bao gồm toàn bộ các biểu hiện và cũng không có nghĩa là khi doanh nghiệp có một vài biểu hiện đó thì đã bị coi là không có khả năng tiếp tục hoạt động.

Các biểu hiện nói trên cũng có thể được giảm nhẹ do các

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

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

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

2. Soát xét lại các sự kiện phát sinh sau ngày lập bảng cân đối kế toán, nhất là các khoản mục có ảnh hưởng đến khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp.

3. Phân tích và thảo luận báo cáo tài chính kỳ gần nhất của doanh nghiệp.

4. Soát xét lại các điều khoản của phiếu nợ, các kế ước và xác định xem các điều khoản này có bị vi phạm hay không.

5. Đọc các biên bản đại hội cổ đông, biên bản họp Ban Giám đốc và các hội đồng quan trọng khác để thấy rõ khó khăn về tài chính của doanh nghiệp.

6. Yêu cầu về bộ phận tư vấn pháp lý của doanh nghiệp cung cấp các thông tin hoặc các vấn đề pháp lý trọng yếu.

7. Xác nhận sự hiện diện, tính hợp pháp, tính hiệu lực của các kế ước cho vay hoặc duy trì sự ủng hộ tài chính có liên quan đến bên thứ ba và đánh giá tiềm lực tài chính của các bên này có thể cung cấp nguồn vốn bổ sung cho doanh nghiệp.

8. Cân nhắc tình hình thiếu hụt đơn đặt hàng của doanh nghiệp.

9. Thu nhập văn bản giải trình của các nhà quản lý doanh nghiệp về các dự kiến cho hoạt động sắp tới, rút ra các kết luận hợp lý về khả năng cải thiện tình hình.

Khi phân tích tình hình lưu chuyển tiền tệ, lợi nhuận và các dự toán thích hợp khác (biện pháp 1), kiểm toán viên cần cân nhắc độ tin cậy của hệ thống là nguồn phát sinh thông tin này. Kiểm toán viên cũng cần xem xét cơ sở khoa học và tính hợp lý của các dự toán, so sánh số liệu cần dự toán của kỳ trước với kết quả đã đạt được tính đến ngày kiểm tra.

Kiểm toán viên phải cân nhắc và thảo luận với các nhà quản lý doanh nghiệp về kế hoạch hành động của doanh

ng nghiệp trong tương lai, đưa ra các nét đại cương về dự kiến cải thiện tình hình (biện pháp 9). Chẳng hạn, kiểm toán viên có thể thảo luận với các nhà quản lý doanh nghiệp về kế hoạch thanh lý tài sản, vay tiền hoặc đòi nợ, giảm hoặc tạm hoãn các khoản chi mua sắm v.v... Kiểm toán viên phải chú ý đặc biệt đến các kế hoạch có ảnh hưởng đến khả năng thanh toán của doanh nghiệp trong tương lai xác định, tính khả thi của các kế hoạch đó.

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

hợp trong báo cáo kiểm toán những tình tiết chủ yếu đã làm nảy sinh các nghi vấn về khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp. Sự thể hiện cần:

- Mô tả các tình tiết chủ yếu đã làm nảy sinh các nghi ngờ về khả năng tiếp tục tồn tại trong tương lai có thể biết trước của doanh nghiệp.

- Xác định những nghi ngờ về khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp, và vì thế không thể thực hiện được tài sản công nợ như trong điều kiện kinh doanh bình thường.

- Xác định rằng báo cáo tài chính không có những điều chỉnh liên quan đến việc thu hồi và phân loại giá trị các tài sản đã được ghi chép liên quan đến tổng số nợ và thu hồi công nợ.

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

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

5. Bảng chứng kiểm toán

Bảng chứng kiểm toán là một trong những khái niệm cơ

bản nhất của kiểm toán. Xét về thực chất, kiểm toán chính là quá trình kiểm toán viên khai thác, phát hiện và đánh giá các bằng chứng kiểm toán bằng việc áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp. Các bằng chứng kiểm toán sẽ giúp cho kiểm toán viên rút ra những kết luận hợp lý, làm căn cứ vững chắc để đưa ra các ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Rất rõ ràng là, các báo cáo kiểm toán (“sản phẩm” cuối cùng của một cuộc kiểm toán) sẽ không có giá trị, thiếu tính thuyết phục nếu không được dựa trên các bằng chứng kiểm toán thích hợp.

5.1. Các loại bằng chứng kiểm toán

Bằng chứng kiểm toán là các tài liệu, các ghi chép kiểm toán chủ yếu, các báo cáo tài chính và các thông tin khác có liên quan đến việc kiểm tra của kiểm toán viên.

Trong thực tế, có rất nhiều bằng chứng kiểm toán khác nhau. Để thuận tiện cho việc nghiên cứu, có thể phân loại bằng chứng kiểm toán theo nhiều cách khác nhau, song phổ biến hơn cả là 2 cách phân loại sau đây:

a. Phân loại bằng chứng kiểm toán theo nguồn gốc, có:

1. Bằng chứng kiểm toán do kiểm toán viên khai thác và phát hiện bằng cách:

- + Kiểm kê tài sản thực tế.
- + Tính toán lại các biểu tính toán của doanh nghiệp.
- + Quan sát thực tế hệ thống kiểm soát nội bộ.

+ Thẩm tra và phỏng vấn.

...

2. Bảng chứng kiểm toán do khách hàng (đơn vị được kiểm toán) cung cấp:

+ Các chứng từ, hóa đơn...

+ Các ghi chép kế toán, các báo cáo kế toán.

+ Giải trình bằng lời, bằng văn bản của cán bộ nghiệp vụ và cán bộ quản lý.

...

3. Bảng chứng kiểm toán do bên thứ 3 cung cấp:

+ Các số liệu thống kê chuyên ngành.

+ Các chứng từ, hóa đơn bên ngoài: Hóa đơn bán hàng, giấy báo nợ, báo có của ngân hàng...

+ Các tài liệu, biên bản làm việc của cơ quan tài chính, thuế, hải quan...

+ Xác nhận của bên thứ ba (người bán, khách hàng..)

+ Các tài liệu, bằng chứng do chuyên gia cung cấp.

b. Phân loại bằng chứng kiểm toán theo loại hình có:

1. Các chứng từ kế toán.

2. Các ghi chép kế toán và ghi chép khác của doanh nghiệp.

3. Các tài liệu kiểm kê thực tế.

4. Các văn bản, báo cáo của bên thứ 3 có liên quan (thư xác nhận...)

5. Các biên bản làm việc có liên quan (với cơ quan tài chính, thuế, hải quan, ngân hàng...)

6. Các báo cáo tài chính và báo cáo kế toán nội bộ.

7. Giải trình của các nhà quản lý và cán bộ nghiệp vụ trong đơn vị.

8. Các tài liệu thống kê chuyên ngành.

9. Các kế hoạch, dự toán đã được duyệt, các hợp đồng hợp tác kinh doanh.

10. Các tài liệu tính toán lại.

...

5.2. Yêu cầu của bằng chứng kiểm toán

Nói đến bằng chứng kiểm toán của mọi cuộc kiểm toán, người ta đều đặt ra 2 yêu cầu bắt buộc là: Các bằng chứng kiểm toán thu thập được phải đảm bảo đầy đủ và thích hợp. Đầy đủ và thích hợp là hai vấn đề có quan hệ với nhau, trong đó “đầy đủ” là thước đo số lượng của bằng chứng đã thu thập được và “thích hợp” là thước đo chất lượng của các bằng chứng này. Việc xác định yêu cầu đầy đủ của các bằng chứng kiểm toán còn tùy thuộc vào chất lượng của các bằng chứng đó. Thông thường, các kiểm toán viên thấy cần phải dựa vào các bằng chứng kiểm toán là do tính thuyết phục nhiều hơn là để kết luận một cách võ đoán. Do đó, trong quá trình kiểm

toán, kiểm toán viên thường tìm kiếm, khai thác bằng chứng kiểm toán bằng nhiều nguồn khác nhau hoặc nhiều loại hình khác nhau để chứng minh cho cùng một cơ sở dẫn liệu.

a. Sự đầy đủ

Thông thường, kiểm toán viên không kiểm tra toàn bộ các thông tin hiện có nhưng họ có thể kết luận toàn bộ các dữ liệu bằng cách chỉ kiểm tra trên cơ sở mẫu kiểm toán đã được lựa chọn. Đồng thời, do dịch vụ kiểm toán ở các tổ chức kiểm toán chuyên nghiệp là hoạt động sinh lợi nên các kiểm toán viên phải luôn luôn cân nhắc, so sánh giữa các chi phí phải bỏ ra để thu thập các bằng chứng kiểm toán và hữu ích của các thông tin thu thập được.

b. Sự thích hợp

Sự thích hợp (hoặc chất lượng) của bằng chứng kiểm toán liên quan đến sự phù hợp và đáng tin cậy thông qua việc xem xét cơ sở dẫn liệu của chúng. Bằng chứng kiểm toán thích hợp phải giúp kiểm toán viên đạt được mục đích kiểm toán của mình. Độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán còn tùy thuộc nguồn gốc và bản chất của các bằng chứng kiểm toán.

Ngoài những cơ sở dẫn liệu của các khoản mục trong báo cáo tài chính đã trình bày ở phần 1 cùng chương, khi nghiên cứu hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên phải quan tâm đến các cơ sở dẫn liệu sau đây:

- + Sự hiện diện. Quy chế kiểm soát hiện có.

- + Tính hữu hiệu: Quy chế kiểm soát đang hoạt động có hiệu lực.

+ Tính liên tục: Các quy chế kiểm soát nội bộ hoạt động liên tục trong mỗi kỳ của báo cáo tài chính đã lập.

Kiểm toán viên khai thác các bằng chứng kiểm toán về những cơ sở dẫn liệu của các khoản mục trong báo cáo tài chính chủ yếu thông qua phương pháp kiểm toán cơ bản. Còn các bằng chứng kiểm toán về cơ sở dẫn liệu của hệ thống kiểm soát nội bộ lại được phát hiện và khai thác chủ yếu bằng việc áp dụng phương pháp kiểm toán tuân thủ. Vấn đề này sẽ được đề cập cụ thể ở chương 4 - phương pháp kiểm toán của giáo trình này.

Việc xét đoán sự đầy đủ và thích hợp của bằng chứng kiểm toán không có một thước đo tuyệt đối nào mà phụ thuộc vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Để xem xét bằng chứng kiểm toán đã đầy đủ và thích hợp hay chưa, người ta thường tính đến các yếu tố sau:

1. Mức độ trọng yếu của từng khoản mục trong báo cáo tài chính và các gian lận, sai sót đã phát hiện có liên quan đến các khoản mục này.

2. Mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát của từng khoản mục.

3. Các kinh nghiệm của kiểm toán viên đã thu thập được trong các kỳ kiểm toán trước về độ tin tưởng vào các nhà quản lý, các cán bộ nghiệp vụ, cũng như các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

4. Tình trạng tài chính của doanh nghiệp và các điều kiện có thể dẫn dắt các nhà quản lý mắc phải sai phạm.

5. Tính thuyết phục của các bằng chứng, mức độ nhất quán, tương hỗ của các bằng chứng khai thác từ nhiều nguồn tài liệu khác nhau.

6. Các chi phí phải chi ra để thu thập các bằng chứng tiếp theo.

5.3. Các phương pháp thu thập bằng chứng kiểm toán

Việc thu thập và xét đoán bằng chứng kiểm toán biểu hiện tập trung nhất năng lực và bản lĩnh nghề nghiệp của kiểm toán viên. Để thu thập các bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên thường sử dụng các phương pháp và kỹ thuật chủ yếu là:

- Kiểm tra và đối chiếu.
- Quan sát.
- Thẩm tra và xác nhận.
- Tính toán.
- Phân tích.

5.3.1. Kiểm tra đối chiếu

Kiểm tra đối chiếu bao gồm việc nhìn vào các ghi chép, các tài liệu hoặc các tài sản hữu hình bằng các kỹ thuật thông thường như rà soát lại, nghiên cứu kỹ, đọc, duyệt, phân đoạn, xem xét kỹ và xác minh... Kỹ thuật kiểm tra thường bao gồm hai loại:

+ Kiểm tra vật chất: Bao gồm việc trực tiếp kiểm tra hay tham gia kiểm kê tài sản thực tế: tài sản cố định, tồn kho, tiền mặt tại quỹ... Kiểm tra vật chất cung cấp những bằng chứng

có độ tin cậy cao. Tuy nhiên, bằng chứng vật chất có những giới hạn nhất định là:

- Đối với một số tài sản cố định như: nhà xưởng, đất, phương tiện vận tải, máy móc thiết bị... việc kiểm kê chỉ cho biết sự hiện có của tài sản đó mà không chứng minh được quyền sở hữu của đơn vị đối với chúng. Các tài sản đó có thể là tài sản đi thuê, hoặc đơn vị nhận thế chấp, bảo quản hộ...

- Đối với các loại tồn kho (vật tư, thành phẩm, hàng hóa...) việc kiểm kê chỉ cho biết sự hiện có về mặt số lượng, chưa nói lên được tình trạng chất lượng cũng như giá trị của chúng.

Vì vậy, việc kiểm tra vật chất thường phải đi kèm với một số bằng chứng khác để chứng minh quyền sở hữu và giá trị các tài sản đó.

- + Kiểm tra tài liệu: Bao gồm việc xem xét đối chiếu các tài liệu, văn bản, sổ kế toán và chứng từ có liên quan. Việc kiểm tra tài liệu thường được thực hiện hai cách:

- Từ một vấn đề cần kết luận đã được xác định trước, kiểm toán viên thu thập, kiểm tra tài liệu để làm bằng chứng cho kết luận này. Ví dụ, kiểm toán viên kiểm tra tài liệu, chứng từ, hồ sơ pháp lý về quyền sở hữu của tài sản.

- Kiểm toán viên kiểm tra các tài liệu của một loại nghiệp vụ từ khi phát sinh cho đến khi vào sổ kế toán. Quá trình này có thể tiến hành theo 2 hướng: từ chứng từ gốc lên sổ kế toán và từ sổ kiểm tra ngược về chứng từ gốc việc kiểm tra chứng từ gốc cho đến sổ kế toán cho thấy mọi nghiệp vụ phát sinh có được vào sổ kế toán hay không. Ngược lại, việc kiểm tra các nghiệp vụ trên sổ quay về chứng từ gốc sẽ cho biết có phải

mọi nghiệp vụ ghi trên sổ đều thực sự phát sinh hay không. Tùy theo mục tiêu kiểm toán mà kiểm toán viên lựa chọn, hướng kiểm tra hoặc kết hợp kiểm tra theo cả hai hướng.

Việc kiểm tra các ghi chép, các tài liệu sẽ cung cấp các bằng chứng kiểm toán với mức độ tin cậy khác nhau tùy thuộc vào bản chất, nguồn gốc và hiệu lực của các quy chế kiểm soát nội bộ. Nói chung, có 3 loại bằng chứng văn bản, mỗi loại có độ tin cậy khác nhau:

a) Văn bản do bên thứ ba không có quan hệ với doanh nghiệp tạo ra và nắm giữ: như các tài liệu của cơ quan thuế, ngân hàng, tài chính, hải quan... loại tài liệu này nằm ngoài phạm vi kiểm soát của doanh nghiệp được kiểm toán nên thường được coi là có giá trị và đáng tin cậy hơn cả.

b) Văn bản do bên thứ ba lập ra nhưng do doanh nghiệp nắm giữ, như các bảng sao kê của ngân hàng, hóa đơn của người bán, đơn đặt hàng của người mua. Độ tin cậy của các tài liệu này trước hết phụ thuộc vào việc xác minh xem tài liệu có đúng nguyên bản hay không, để ngăn ngừa khả năng giả mạo, xuyên tạc.

c) Văn bản do doanh nghiệp lập ra và nắm giữ những tài liệu này nhìn chung có độ tin cậy thấp. Vì dễ có khả năng xuyên tạc, làm giả hoặc sửa chữa. Vì vậy khi sử dụng các văn bản này làm bằng chứng kiểm toán, kiểm toán viên cần xác minh, thẩm tra để loại trừ mọi sự giả mạo, xuyên tạc.

5.3.2. Quan sát

Quan sát là tận mắt chứng kiến các bước công việc, các

quá trình thực thi công việc do người khác thực hiện. Việc quan sát thực tế sẽ cung cấp các bằng chứng có độ tin cậy cao về phương pháp thực thi của doanh nghiệp vào thời điểm quan sát nhưng không thể hiện chắc chắn ở các thời điểm khác.

5.3.3. Thẩm tra và xác nhận

Thẩm tra bao gồm việc thu nhập các thông tin phù hợp từ những người am hiểu công việc ở trong và ngoài đơn vị được kiểm toán. Việc thẩm tra có thể tiến hành theo cách gửi mẫu yêu cầu cho người ngoài đơn vị hoặc phỏng vấn những người có liên quan trực tiếp trong doanh nghiệp. Chẳng hạn, kiểm toán viên có thể gửi phiếu yêu cầu Ngân hàng xác nhận về số dư Nợ của tài khoản tiền gửi, xác nhận của khách hàng về số nợ phải thu hoặc phỏng vấn những người trong đơn vị về quy chế kiểm soát nội bộ hiện hành... các thông tin hồi âm có thể cung cấp cho kiểm toán viên những bằng chứng mà trước đó kiểm toán viên không có và củng cố thêm các luận cứ của kiểm toán viên. Kiểm toán viên cũng có thể mở rộng diện thẩm tra trong phạm vi đơn vị từ nhiều nguồn thông tin khác nhau để giúp cho các xét đoán của kiểm toán viên đầy đủ và chính xác hơn.

Các thông tin thẩm tra thường được viết bằng văn bản để chứng minh cho các thông tin kế toán. Các thông tin hồi âm thường có độ tin cậy cao, đặc biệt là thông tin do người thứ ba độc lập cung cấp. Tuy nhiên cũng phải đề phòng trường hợp các thông tin này đã được doanh nghiệp “đạo diễn” bằng cách thông đồng với người xác nhận. Do vậy, độ tin cậy của các thư trả lời còn tùy thuộc vào khả năng xét đoán của kiểm toán

viên về tính khách quan và khả năng hiểu biết của người trả lời. Khi ý kiến trả lời cho những nội dung quan trọng nhưng không được ghi thành văn bản thì kiểm toán viên phải ghi ngay vào ghi chép kiểm toán của mình.

Phòng vấn có thể là một phương pháp hữu hiệu của trao đổi và thu thập thông tin. Kỹ xảo phỏng vấn thành công sẽ tăng thêm hiệu lực và hiệu quả của cuộc kiểm toán.

Quá trình phỏng vấn gồm 3 giai đoạn: Lập kế hoạch, triển khai và kết luận. Việc lập kế hoạch bao gồm việc xác định một cách rõ ràng mục đích của phỏng vấn, con người cần phỏng vấn và những trọng điểm cần thảo luận, phân tích thông tin cơ sở, chuẩn bị cuộc phỏng vấn và việc bố trí thời gian, địa điểm cho cuộc phỏng vấn. Việc lập một kế hoạch thu tất sẽ làm cho cuộc phỏng vấn có hiệu quả bằng việc nhấn mạnh tất cả những trọng điểm xuyên suốt quá trình phỏng vấn và giành cho người được phỏng vấn số thời gian để chuẩn bị mọi thông tin cần thiết.

Khi tiến hành một cuộc phỏng vấn, cần làm cho người bị phỏng vấn biết người phỏng vấn là ai và vì sao việc phỏng vấn là cần thiết, làm cho họ thoải mái thảo luận những trọng điểm đã xác định. Để thu thập các thông tin hữu ích, cần sử dụng những kỹ thuật nếu câu hỏi thích hợp như:

+ Câu hỏi mở - kết: Khuyến khích việc tạo dựng hay mô tả tổng thể.

+ Câu hỏi có - không: Để thu lượm các thông tin đặc biệt v.v...

Trong thực tiễn, nhiều hãng kiểm toán đã xây dựng bảng gồm hàng trăm các câu hỏi mẫu để kiểm toán viên có thể lựa chọn sử dụng một cách thuận lợi và có hiệu quả trong từng người cách phỏng vấn cụ thể.

5.3.4. Tính toán

Tính toán là việc kiểm tra độ chính xác về số học của các nguồn tài liệu và ghi chép kế toán hoặc các con tính được thực thi một cách độc lập. Tính toán cung cấp cho kiểm soát viên các bằng chứng kiểm soát có độ tin cậy cao xét về phương diện số học.

5.3.5. Phân tích

Là kỹ năng bao trùm nhất để khai thác bằng kiểm toán. Việc phân tích bao gồm:

- Nhận dạng các bộ phận, các khoản mục của báo cáo tài chính hoặc sổ dư các tài khoản để xác định các vấn đề cần thẩm tra.

- Nghiên cứu, đánh giá mối quan hệ nội tại giữa các yếu tố tài chính và các thông tin khác, tham khảo kỹ thuật và phương pháp phân tích.

Các phương pháp phân tích có hiệu lực trong việc nhận dạng những sai sót của báo cáo tài chính và có thể được áp dụng trong cả 3 giai đoạn của quá trình kiểm toán. Phương pháp phân tích là một trong các phương pháp kiểm toán cơ bản và sẽ được đề cập chi tiết, tỷ mỉ hơn trong chương IV - Phương pháp kiểm toán.

5.4. Xét đoán và sử dụng bằng chứng kiểm toán

Xét đoán độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán là biểu hiện trình độ nghiệp vụ, năng lực nghề nghiệp của kiểm toán viên. Việc xét đoán này tùy thuộc vào quan điểm của từng người. Khó có thể đưa ra các căn cứ xét đoán cụ thể khả dĩ có thể áp dụng cho mọi trường hợp. Tuy nhiên, liên đoàn kế toán Quốc tế (IFAC) cũng đã gợi ý 5 căn cứ xét đoán bằng chứng kiểm toán là:

1. Bằng chứng ghi thành văn bản giá trị hơn bằng chứng miệng. Bằng chứng nguyên bản giá trị hơn bằng chứng sao chụp.
2. Bằng chứng thu thập được từ các nguồn độc lập bên ngoài giá trị hơn bằng chứng thu lại đơn vị được kiểm toán.
3. Bằng chứng do kiểm toán viên tự phân tích tính toán tin cậy hơn bằng chứng do người khác cung cấp.
4. Khi nhiều nguồn thông tin cũng chứng minh cho nhận định sẽ tạo nên những bằng chứng có giá trị đáng tin cậy hơn một thông tin đơn lẻ.
5. Khi kiểm toán viên cảm nhận được tính trung thực và năng lực của các cán bộ quản lý và nghiệp vụ của đơn vị thì việc xét đoán bằng chứng tích cực sẽ dễ dàng hơn các bằng chứng tiêu cực và ngược lại.

Cần đặc biệt lưu ý là khi bằng chứng kiểm toán chưa thật tin cậy thì tuyệt đối không được sử dụng, vì rất dễ dẫn đến kết luận sai lầm. Khi có các nguồn thông tin đối lập nhau về

một bằng chứng thì kiểm toán viên phải mở rộng diện điều tra, xem xét để có sự khẳng định cuối cùng. Kiểm toán viên cũng cần hết sức thận trọng khi xét đoán những bằng chứng kiểm toán có tác dụng khẳng định điều kết luận này nhưng lại phủ nhận điều kết luận khác. Khi kiểm toán viên có lý do để nghi ngờ các thông tin tài chính của doanh nghiệp thì kiểm toán viên phải cố gắng tối đa để thu thập bằng được những bằng chứng đầy đủ, thích hợp để chứng minh hoặc phủ nhận điều nghi ngờ đó. Trường hợp không thể thu thập được đầy đủ các bằng chứng thích hợp thì kiểm toán viên không thể ghi ý kiến nhận xét hoàn hảo (báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ) về báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Một vấn đề hết sức quan trọng khi sử dụng bằng chứng mà kiểm toán viên phải lưu tâm là khi đã sử dụng bằng chứng dù từ bất kỳ người nào, kể cả do các chuyên gia cung cấp thì kiểm toán viên cũng phải chịu trách nhiệm đến cùng về các ý kiến rút ra từ các bằng chứng đó.

CHƯƠNG III

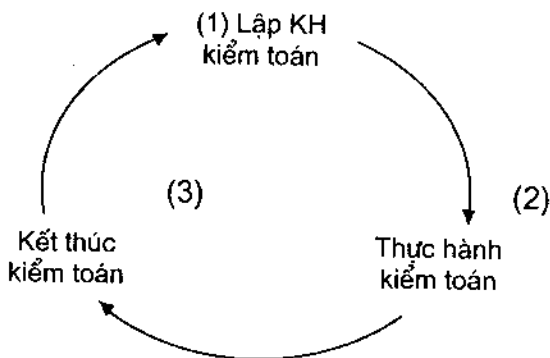
TRÌNH TỰ CÁC BƯỚC KIỂM TOÁN

Công việc kiểm toán độc lập có thể được thực hiện trong các doanh nghiệp có qui mô lớn, trung bình hoặc nhỏ, có hoạt động kinh tế tài chính đơn giản hoặc phức tạp, kiểm toán lần đầu hoặc kiểm toán lần thứ 2, thứ 3... Trong những điều kiện cụ thể khác đó, nội dung và trình tự thực hiện công việc kiểm toán có những điểm khác nhau, nhưng thông thường đối với một quá trình thực hiện công việc kiểm toán ở một doanh nghiệp có thể khái quát gồm 3 công việc cơ bản:

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

Trình tự tiến hành các bước kiểm toán có thể biểu hiện bằng sơ đồ tổng quát như sau:

Bảng số 20



§1. LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

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

Chuẩn mực Kiểm toán Việt nam VSA 300- Lập kế hoạch kiểm toán đã nêu “Kiểm toán viên và Công ty kiểm toán phải lập kế hoạch kiểm toán để đảm bảo cuộc kiểm toán được tiến hành một cách có hiệu quả”.

Ngoài các vấn đề khác, kế hoạch phải bao gồm các nội dung sau:

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

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

Thông thường khi một doanh nghiệp có nhu cầu kiểm toán phải có công văn hoặc thư mời kiểm toán gửi cho công

ty kiểm toán. Thư mời kiểm toán có những nội dung chính sau:

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

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

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

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

Dưới đây là mẫu công văn mời làm kiểm toán (xem bảng số 21).

Bảng số 21

Công ty XNK

Hà Nội, ngày.....tháng... năm 200...

Số:

Kính gửi: CÔNG TY KIỂM TOÁN...

Theo nhu cầu thực tế, công ty XNK... xin mời Công ty kiểm toán... giúp làm dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính năm 200...

Theo các yêu cầu pháp định về kế toán và kiểm toán có liên quan.

Chi phí dịch vụ sẽ được thoả thuận trên cơ sở hợp đồng kiểm toán.

Kính mong quý công ty chấp nhận.

Địa chỉ của công ty XNK...

Điện thoại:...

Giám đốc công ty XNK

Ký tên đóng dấu

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

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

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

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

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

- + Mục đích của kiểm toán các thông tin tài chính.
- + Trách nhiệm của các nhà quản lý đối với thông tin tài chính.
- + Phạm vi kiểm toán (bao gồm cả luật pháp, qui định hoặc là qui chế của các tổ chức chuyên ngành có thể áp dụng mà kiểm toán viên có thể đính kèm).

+ Hình thức của mỗi loại báo cáo hoặc là sự truyền đạt các kết quả khác của thư hẹn kiểm toán khi có những khả năng này xảy ra.

+ Nhắc lại các thoả thuận giữa kiểm toán viên và khách hàng.

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

+ Khi khách hàng có biểu hiện hiểu lầm về mục đích và phạm vi kiểm toán.

+ Một hoặc một số khoản mục của thư hẹn cũ phải thay đổi bổ sung.

+ Có những thay đổi mới đây về quản lý.

+ Có những thay đổi đáng kể về kinh doanh của khách hàng.

+ Có những yêu cầu mới phát sinh.

Nếu kiểm toán viên nhận thấy không cần gửi thư hẹn kiểm toán mới cho khách hàng, thì có thể giữ nguyên nội dung như thư hẹn kiểm toán cũ.

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

+ Ai chỉ định kiểm toán viên cho đơn vị hợp thành?

+ Có lập báo cáo kiểm toán theo từng đơn vị hợp thành hay không?

+ Những yêu cầu về pháp lý.

+ Phạm vi công việc các kiểm toán viên khác đã làm.

+ Mức độ chi phối của công ty mẹ.

Dưới đây là mẫu về thư hẹn kiểm toán, mẫu này có thể thay đổi phù hợp với từng trường hợp kiểm toán cụ thể (xem các bảng số 22).

Bảng số 22: Thư hẹn kiểm toán

Kính gửi:

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

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

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

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

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

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

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

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

Xem mẫu một công văn chấp nhận kiểm toán của công ty kiểm toán Việt Nam (VACO) ở bảng số 23.

Bảng số 23

Công ty kiểm toán Việt Nam Hà Nội, ngày.....tháng... năm...
Số:

Kính gửi: ÔNG GIÁM ĐỐC CÔNG TY XNK...

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

1. Công ty kiểm toán Việt Nam chấp nhận đề nghị của quý công ty, sẽ tiến hành công việc kiểm toán báo cáo tài chính năm... của công ty.

2. Đề nghị quý công ty chuẩn bị toàn bộ chứng từ sổ kế toán và báo cáo kế toán năm... và cử cán bộ kế toán có liên quan để cùng làm việc từ ngày...

3. Lệ phí dịch vụ sẽ tính toán và thoả thuận trên cơ sở nội dung công việc và thời gian thực tế làm việc.

Hân hạnh được phục vụ quý công ty.

Địa chỉ..... Giám đốc

Điện thoại...

Cùng với việc gửi thư hẹn kiểm toán (hoặc công văn chấp nhận kiểm toán) công ty kiểm toán cử kiểm toán viên để làm kiểm toán. Tùy theo sự hiểu biết sơ bộ về doanh nghiệp và nội dung, yêu cầu kiểm toán đã thoả thuận để có thể cử một hoặc

một số kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán, trong đó phải có một người được giao trách nhiệm kiểm toán viên chính. Việc cử kiểm toán viên cần chú ý.

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

- Kiểm toán viên phải là người không có quan hệ về kinh tế với doanh nghiệp.

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

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

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

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

- + Số hợp đồng, ngày tháng và địa điểm ký hợp đồng.

- + Các căn cứ để ký hợp đồng.

- + Các văn bản pháp lý về hợp đồng kinh tế.

- Thư mời kiểm toán

- Thư hẹn kiểm toán

+ Tên địa chỉ của khách hàng (bên mời làm kiểm toán), tên chức vụ người đại diện, số hiệu tài khoản tại ngân hàng.

+ Các nội dung cần thoả thuận.

- Nội dung dịch vụ nhận làm kiểm toán.

- Những nguyên tắc cơ bản phải tuân theo trong quá trình thực hiện dịch vụ kiểm toán. Thường nêu rõ các nguyên tắc: độc lập, khách quan, trung thực, bí mật số liệu, các thông lệ, chuẩn mực quốc tế hoặc quốc gia phải tuân theo.

+ Trách nhiệm của bên nhận làm dịch vụ kiểm toán, thực hiện đúng yêu cầu, đúng nguyên tắc, đúng thời hạn...

+ Trách nhiệm của bên mời kiểm toán.

+ Cung cấp tài liệu thông tin.

+ Báo cáo giải trình cho kiểm toán viên.

+ Cử người cộng tác.

+ Bảo đảm điều kiện làm việc.

+ Thanh toán phí kiểm toán...

- Thời gian bắt đầu và kết thúc công việc.

- Phí kiểm toán, phương thức và thời hạn thanh toán.

- Việc xử lý phát sinh nếu có.

- Họ tên, chức danh và chữ ký của người đại diện mỗi bên và đóng dấu.

Hợp đồng kiểm toán phải lập 2 bản, nếu cần phải lập bằng

tiếng nước ngoài thì cũng phải lập 2 bản có giá trị như nhau, mỗi bên đều giữ một bản để theo dõi việc thực hiện.

Xem mẫu hợp đồng kiểm toán ở bảng số 24.

Bảng số 24: Hợp đồng kiểm toán

Ngày.....tháng... năm...

Căn cứ pháp lệnh Hợp đồng kinh tế và Nghị định số... ngày ... của Hội đồng Bộ trưởng quy định chi tiết thi hành pháp lệnh Hợp đồng kinh tế.

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

Chúng tôi gồm:

Đại diện Công ty Vietconsult International Corp. (VIC) do ông ... Chủ tịch Công ty

Địa chỉ.....Điện thoại...

Tài khoản số..... tại Ngân hàng

Đại diện Công ty Kiểm toán Việt Nam (VACO) do ông ... Giám đốc Công ty

Địa chỉ.....Điện thoại...

Đã thoả thuận các điều khoản sau:

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

- Kiểm toán báo cáo tài chính năm.

Điều 2: Dịch vụ kiểm toán được tiến hành theo thông lệ quốc tế và quy chế hiện hành của Việt Nam, theo tình hình thực tế của VIC và theo những thoả thuận được thống nhất bằng văn bản kèm theo trong quá trình thực hiện.

Điều 3: Kết quả dịch vụ phải bảo đảm trung thực khách quan, phù hợp với thực tế và được giữ bí mật.

Phía VACO bảo đảm phục vụ tận tâm, độc lập khách quan, chất lượng và có hiệu quả.

Phía VIC bảo đảm cung cấp đầy đủ, chính xác, các tài liệu thông tin có liên quan và tạo điều kiện thuận lợi cho VACO làm việc.

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

Điều 5: Kinh phí và phương thức thanh toán.

- Tổng kinh phí..... đồng.

- Số tiền trả trước% là....đồng

- Số còn lại sẽ thanh toán hết khi hoàn thành công việc.

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

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

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

ĐẠI DIỆN VIC
Họ tên và ký - đóng dấu

ĐẠI DIỆN VACO
Họ tên và ký - đóng dấu

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

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

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

KTV có thể trao đổi thảo luận với các nhà quản lý doanh nghiệp và các cán bộ nghiệp vụ của doanh nghiệp về nội dung kế hoạch kiểm toán về các phương pháp kiểm toán sẽ áp dụng,

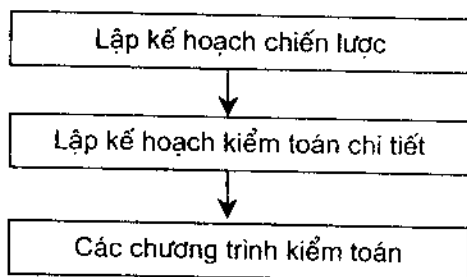
để có thể tranh thủ thêm ý kiến đóng góp, tận dụng sự phối hợp giúp đỡ của họ và nâng cao tính hiệu quả của kế hoạch. Đương nhiên việc lập kế hoạch kiểm toán toàn diện và lập chương trình kiểm toán vẫn là trách nhiệm chính của kiểm toán viên.

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

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

Trình tự tiến hành có thể minh họa bằng sơ đồ dưới đây: (Bảng 25)

Bảng số 25



1. Kế hoạch chiến lược

Kế hoạch chiến lược bao gồm "...định hướng cơ bản, nội dung trọng tâm và phương pháp tiếp cận chung của cuộc kiểm toán do cấp chỉ đạo vạch rõ dựa trên hiểu biết về tình hình hoạt động và môi trường kinh doanh của đơn vị được kiểm toán" (Đoạn 04, VSA 300).

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

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

Nhiệm vụ, chức năng hoạt động chủ yếu của doanh nghiệp:

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

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

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

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

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

- + Những sự thay đổi về quản lý, cơ cấu tổ chức và hoạt động của doanh nghiệp.
- + Những cơ chế chính sách hiện hành có ảnh hưởng đến doanh nghiệp.

+ Những khó khăn vướng mắc về tài chính hoặc các vấn đề về kế toán hiện nay và sắp tới.

+ Tình hình phát triển kinh doanh hiện tại và sắp tới, những ảnh hưởng của nó đến doanh nghiệp.

+ Các mối quan hệ với người thứ ba.

+ Những thay đổi hiện tại và sắp tới về kỹ thuật, kiểu dáng sản phẩm, loại hình dịch vụ quy trình sản xuất hoặc phương thức tiêu thụ sản phẩm hàng hoá.

+ Những thay đổi về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

+ Các điều kiện thuận lợi đã qua hoặc mới có.

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

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

Xem sơ đồ xây dựng chiến lược kiểm toán (bảng số 26)

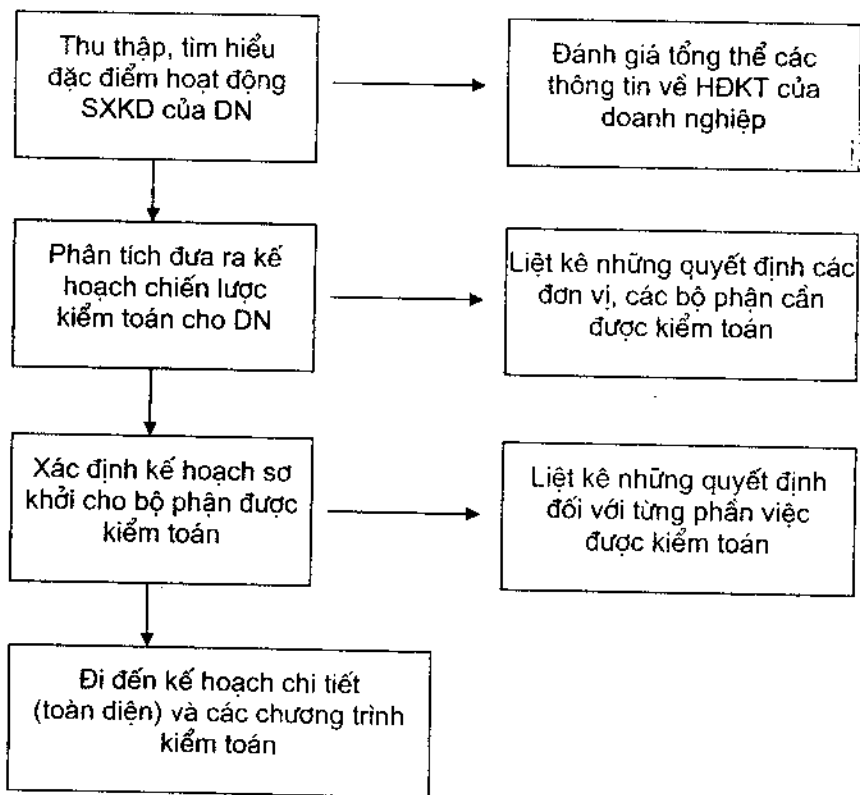
Kế hoạch chiến lược kiểm toán thường gồm các phần:

+ Đánh giá tổng thể và thông tin về công việc kinh doanh của khách hàng.

- Những phạm vi tìm hiểu.

- Kinh doanh và các rủi ro tiềm tàng.
- Môi trường và hệ thống thông tin.
- Môi trường kiểm soát.
- Các chế độ kế toán.
- Các mục tiêu phục vụ khách hàng.
- Đưa ra quyết định để lập kế hoạch cho các bộ phận.
- Các thông tin khác.

Bảng số 26: Sơ đồ xây dựng kế hoạch chiến lược kiểm toán



Dưới đây là mẫu một bản kế hoạch chiến lược kiểm toán cho công ty trách nhiệm hữu hạn Con Rồng.

Đây là một công ty kinh doanh đồ dùng văn phòng và dụng cụ gia đình là thành viên chủ yếu của tập đoàn Liên hiệp Sáng tạo. Phạm vi kiểm tra là báo cáo tài chính năm...(27).

**Bảng số 27: Kế hoạch chiến lược kiểm toán
Công ty trách nhiệm hữu hạn Con Rồng**

Cho báo cáo tài chính năm kết thúc vào ngày 31 - 12 - 200...

Nội dung:

**I. CÁC ĐÁNH GIÁ TỔNG THỂ VÀ THÔNG TIN VỀ
CÔNG VIỆC KINH DOANH**

1. Phạm vi tìm hiểu và trách nhiệm báo cáo chính yếu

Trách nhiệm chính yếu của chúng tôi là báo cáo các cổ đông của công ty về báo cáo tài chính cho niên độ kế toán kết thúc vào ngày 31-12-200... của Công ty trách nhiệm hữu hạn Con Rồng. Việc lưu hành báo cáo tài chính này được giới hạn chủ yếu là dành cho Ban Quản trị của Công ty gốc đó là Công ty Liên hiệp trách nhiệm hữu hạn Sáng tạo và những nhân viên Ngân hàng theo dõi chuyên quản công ty. Tuy nhiên vì công ty Con Rồng là thành viên chủ chốt của Tập đoàn Sáng tạo, tập đoàn này cũng là một công ty, sự chú ý của mọi người sẽ tập trung vào kết quả kinh doanh của Công ty Con Rồng.

Chúng tôi cũng được yêu cầu thực hiện kiểm toán để

thông qua các dự thảo tài chính sử dụng cho mục đích kế toán tổng hợp của Công ty Liên hiệp Sáng tạo.

Qua các phiên họp định kỳ - Ban Giám đốc Công ty đã cho biết các hệ thống kiểm toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty đang được thực hiện tốt, tuy vậy họ vẫn đặc biệt quan tâm đến các kết quả đánh giá của chúng tôi. Trước đây họ cũng đã từng sẵn sàng hành động nhanh chóng theo các kiến nghị cải thiện việc kiểm soát trong các bản báo cáo về kiểm soát nội bộ của chúng tôi.

2. Kinh doanh và các rủi ro tiềm tàng

Công ty Con Rồng kinh doanh đồ dùng văn phòng và dụng cụ gia đình.

Để đạt được khối lượng hàng bán cao, công ty đã bán hàng hoá với giá hạ khó cạnh tranh được và đã quảng cáo rầm rộ. Sự phát triển trong ba năm qua mang tính chất vững chắc, và sự gia tăng về số lượng hàng bán ra trong năm nay được ước tính khoảng 9% các tỷ lệ lợi nhuận ròng thường ở mức giữa 4% của doanh số bán và không có thay đổi lớn lao trong năm nay. Tuy nhiên những người cạnh tranh chính với công ty gần đây đã trở nên năng nổ hơn trong các nỗ lực tiếp thị của họ bằng cách giảm giá bán ra và cấp tín dụng định kỳ có lợi cho người mua. Công ty Con Rồng hiện cũng đã dùng những chiến lược tương tự như vậy để giữ vị trí của mình trên thị trường.

Công ty Con Rồng tập trung vào việc dự trữ đầy đủ các mặt hàng để bảo đảm 90% số hàng bán ra có thể được giao

trong vòng 3 ngày, do đó công ty đã liên hệ với các công ty cung ứng. Để đạt được mục đích này thì mối quan hệ chặt chẽ của Công ty Con Rồng với các công ty cung ứng rất là quan trọng.

Dựa vào số vốn hiểu biết mà chúng tôi đã tích lũy được và tầm quan trọng của công ty đối với tập đoàn, chúng tôi đánh giá là sự rủi ro tiềm tàng ở mức phải chăng.

3. Môi trường hệ thống thông tin

Kể từ năm vừa qua cho đến nay, chưa có sự thay đổi lớn nào trong các hệ thống thông tin của công ty. Hệ thống thông tin vẫn được thực hiện theo lối thông thường (Manual), chưa được cơ giới hoá với sự trợ giúp của máy điện toán trong việc lập ra các hồ sơ chi tiết.

Công ty có lưu trữ đầy đủ hồ sơ về kiểm toán. Các sổ cái về hàng mua, hàng bán và sổ cái tổng hợp được lưu giữ trong một máy vi tính IBM cỡ nhỏ. Tất cả các hồ sơ khác được lập theo lối thông thường. Công ty dùng máy vi tính IBM chủ yếu cho việc phân tích ngân hàng và tài chính, cho đến nay máy này vẫn chưa dùng để lập các hồ sơ kế toán. Phòng kiểm toán máy điện toán của công ty chưa tham gia vào việc xét duyệt các hệ thống thông tin của công ty, vì trên căn bản là các hệ thống này tương đối đơn giản và hồ sơ kiểm toán vẫn được lưu giữ đầy đủ.

4. Môi trường kiểm soát

Chúng tôi đã kiểm toán cho công ty này là công ty gốc nhiều năm, do đó đã biết được là trong việc quản lý cả 2 công

ty trên rất là cảnh giác về mặt kiểm soát. Các hệ thống kế toán và kiểm soát của 2 công ty nói chung là vững mạnh.

5. Các chế độ kế toán

Từ năm trước cho đến nay, chưa có sự thay đổi nào trong chế độ kế toán của cả hai công ty trên và cũng không có sự thay đổi nào đang được hoạch định cả.

Các chế độ kế toán đã được công ty thực hiện nói chung không có gì phức tạp, không tạo ra nhiều rắc rối đáng kể trong việc áp dụng.

6. Các mục tiêu phục vụ khách hàng

Ngoài việc xác nhận báo cáo tài chính còn có các mục tiêu phục vụ cụ thể như sau:

Về thuế:

- Khách hàng thiếu nhân viên chuyên môn cần thiết để thực hiện việc hoạch định chiều sâu về thuế. Chúng tôi sẽ cho chuyên gia về thuế tham gia vào các thời điểm tính thuế tạm thời và vào cuối năm để giúp đỡ cố vấn Giám đốc tài chính tập đoàn trong việc hoạch định thuế.

Về quản lý kho tàng và quỹ:

- Công ty tạo ra số lượng tiền mặt đáng kể, nhưng vì công ty đang sử dụng triệt để mặt bằng của mình và hiện nay không có kế hoạch mở rộng thêm kho tàng. Số tiền mặt sẵn có sẽ được chuyển giao cho công ty gốc vào các kỳ hạn không đều. Giám đốc tài chính tập đoàn yêu cầu chúng tôi

duyet lại tất cả các chức năng thu quỹ trong tập đoàn để bảo đảm sử dụng tốt số tiền này.

II. CÁC QUYẾT ĐỊNH LẬP KẾ HOẠCH

1. Các phương pháp kiểm toán

Một môi trường kiểm soát vững mạnh, dựa vào vốn hiểu biết của chúng tôi và dựa vào thực tế không có sự thay đổi lớn cụ thể nào trong các hệ thống kiểm soát, cho phép chúng tôi hoạch định phương pháp kiểm toán tuân thủ. Tuy nhiên để đạt chất lượng kiểm toán cao, chúng tôi dự định sẽ thực hiện phương pháp kiểm toán hỗn hợp. Cụ thể là: Phụ thuộc vào kết quả của việc phân tích đánh giá tổng quát, để kết hợp sử dụng phương pháp tuân thủ với phương pháp kiểm nghiệm số liệu để nâng cao hiệu quả tối đa của kiểm toán. Dựa vào số liệu kiểm kê hàng tồn kho cuối năm và việc định giá tiếp theo sau cho các số liệu đó hơn là chỉ căn cứ vào phương pháp tuân thủ.

2. Kỳ hạn kiểm toán và báo cáo

Theo yêu cầu, chúng tôi phải hoàn thành báo cáo kiểm toán nhận xét về báo cáo tài chính của doanh nghiệp cho Ban kiểm toán của Liên hiệp Sáng tạo vào ngày 20-3-200....

Chúng tôi dự kiến sẽ đưa ra ý kiến đánh giá nhận xét của chúng tôi về báo cáo tài chính vào cùng ngày và chắc chắn là sẽ không thể ít hơn 2 tuần lễ sau khi thông qua.

Bản ghi nhớ về kiểm soát nội bộ sẽ được phát hành không trễ hơn 2 tuần lễ sau khi toàn tất các công việc kiểm toán tạm thời.

Lịch cụ thể:

Kiểm toán tạm thời bắt đầu từ:	5-10-200....
Kiểm kê hàng hoá tồn kho.	01-1-200....
Thông tin cho các con nợ:	1 -1 -200....
Kiểm toán cuối cùng bắt đầu từ:	28-2-200....
Chủ nhiệm xét duyệt:	15-3-200....
Chủ doanh nghiệp xét duyệt:	19-3-200....

III. CÁC THÔNG TIN KHÁC

1. Thời gian kiểm toán toàn bộ

Giám đốc công ty kiểm toán:	16 giờ
Kiểm toán viên cao cấp:	40 giờ
Kiểm toán viên phụ việc - I:	120 giờ
- II:	80 giờ
- III:	120 giờ
Cộng:	376 giờ

2. Nhân viên kiểm toán

Giám đốc

Kiểm toán viên cao cấp (KTV chính)

3. Tiếp xúc khách hàng

Giám đốc điều hành

Kế toán trưởng

Giám đốc thu mua.....

Giám đốc nhân lực

Số điện thoại.

Địa chỉ.....

XÉT DUYỆT KH

Giám đốc Công ty kiểm toán
(Họ tên và ký)

NGƯỜI LẬP KH

KTV chính
(Họ tên và ký)

2. Kế hoạch chi tiết (Detailed Planning)

Sau khi lập kế hoạch chiến lược, các KTV được giao nhiệm vụ làm kiểm toán phải triển khai lập kế hoạch chi tiết cho từng bộ phận được kiểm toán.

Để lập kế hoạch kiểm toán chi tiết trước hết cần tiến hành xem xét các vấn đề có liên quan tới việc lập kế hoạch chi tiết cho các bộ phận được kiểm toán theo trình tự từ đỉnh đến đáy như đã trình bày ở chương II. Cần thu thập thêm những thông tin cần thiết cho các bộ phận được kiểm toán, từ đó xem xét các quyết định về việc vạch kế hoạch có thích đáng hay không. Khi cần thiết có thể tham khảo ý kiến của những người quản lý doanh nghiệp đối với những quyết định.

Kế hoạch chi tiết cũng phải xác định rõ việc lựa chọn các

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

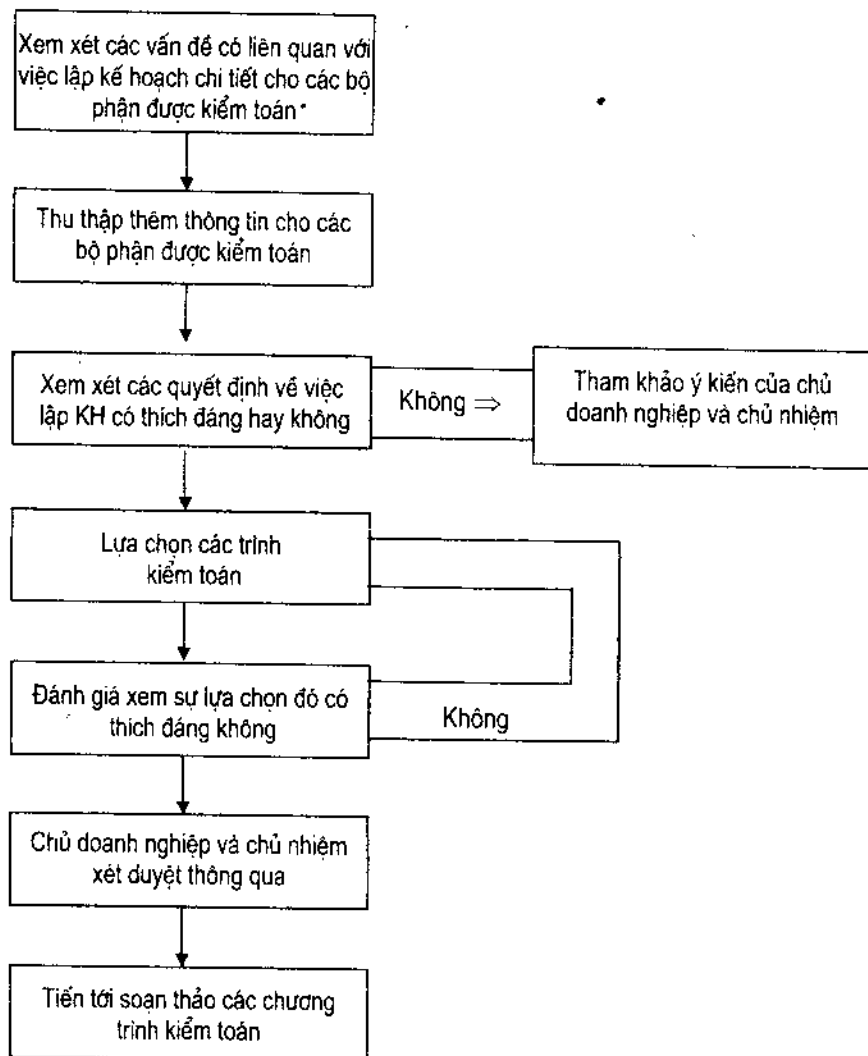
Thông thường KTV phải linh hoạt trong việc xác định các phương pháp kiểm soát vì với quỹ thời gian có hạn không thể áp dụng quá nhiều phương pháp. Ví dụ với việc kiểm tra các nghiệp vụ kế toán thì có thể kiểm tra bất cứ lúc nào khi nghiệp vụ đó đã phát sinh và được ghi sổ, nhưng nếu giám sát việc kiểm kê kho hàng hoá, vật tư thì phải thực hiện vào đúng thời điểm mà nhân viên của doanh nghiệp tiến hành kiểm kê.

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

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

Xem sơ đồ hoạch định kế hoạch kiểm toán chi tiết ở bảng số 28.

Bảng số 28: Sơ đồ hoạch định kế hoạch kiểm toán chi tiết



Quá trình lập kế hoạch chi tiết KTV phải lưu ý đến các vấn đề sau:

- + Các khoản mục của hợp đồng kiểm toán và mọi trách nhiệm pháp lý.

- + Nội dung, thời gian của báo cáo hoặc các truyền đạt cho khách hàng đã được dự kiến trong hợp đồng.

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

- + Xác định các trọng điểm cần đi sâu.

- + Xác định mức độ trọng yếu của mục đích kiểm toán.

- + Các dữ liệu yêu cầu đặc biệt chú ý chẳng hạn như khả năng có thể xảy ra sai lầm, gian lận hoặc các vụ việc có liên quan đến người thứ ba.

- + Độ tin cậy của KTV đối với hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

- + Khả năng tái hiện các phần nhấn mạnh phải kiểm toán kỹ.

- + Bản chất, phạm vi của các bằng chứng kiểm toán đã thu được.

- + Các tư liệu của kiểm toán việc nội bộ có liên quan đến kiểm toán.

- + Các tư liệu có liên quan của các KTV khác về hoạt động của các chi nhánh, công ty con... của doanh nghiệp.

- + Ý kiến của các chuyên gia có liên quan.

Kiểm toán viên cần có dẫn chứng bằng tài liệu, toàn bộ kế hoạch kiểm toán của mình. Hình thức và quy mô tài liệu này tùy thuộc vào quy mô và mức độ phức tạp của kiểm toán.

Việc dự trữ và phân bổ quỹ thời gian hợp lý càng là một vấn đề phải lưu tâm trong kế hoạch chi tiết.

3. Chương trình kiểm toán

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

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

Trong quá trình soạn thảo chương trình kiểm toán, KTV phải hiểu rõ hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ có liên quan đến từng bộ phận của báo cáo tài chính. Vì có thể căn cứ vào đó mà xác định nội dung, thời gian và phạm vi kiểm toán. KTV cũng có thể kết luận dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ là con đường hữu hiệu nhất để tiến hành kiểm toán đạt hiệu quả. KTV cũng có thể không cần dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp, mà thực hiện các biện pháp khác thu thập các bằng chứng đầy đủ thích hợp hơn, tùy thuộc vào mức độ thoả mãn của KTV đối với hệ thống kiểm

soát nội bộ - KTV cũng phải xem xét lại kế hoạch sử dụng quỹ thời gian, dự kiến phối hợp giữa KTV với các chuyên gia, tận dụng tư liệu của các KTV khác và của cán bộ nghiệp vụ của doanh nghiệp.

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

§2. THỰC HÀNH KIỂM TOÁN

Thực hành kiểm toán là giai đoạn KTV triển khai thực hiện các công việc đã ghi trong kế hoạch kiểm toán và chương trình kiểm toán. Thực hành kiểm toán gồm có các công việc sau:

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

- Kiểm tra các bộ phận của báo cáo tài chính.

- Phân tích đánh giá.

1. Nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan đến một cuộc kiểm toán

Nguyên tắc kiểm toán thứ 3 (đoạn 18 - 20) do IAPC phê chuẩn tháng 6/1980, ban hành tháng 10/1980 đã quy định:

“Các nhà quản lý doanh nghiệp có trách nhiệm duy trì một hệ thống kế toán thích hợp, kết hợp với nhiều quy chế kiểm soát nội bộ khác để mở rộng quy mô và loại hình kinh doanh một cách thích hợp. Kiểm toán viên cần đảm bảo một cách hợp lý rằng hệ thống kế toán là thích hợp và mọi thông tin kế toán đều được ghi chép đầy đủ, kịp thời. Các quy chế kiểm soát nội bộ thường góp phần tích cực cho sự đảm bảo này.

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

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

Mục đích của KTV trong nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là thiết lập độ tin cậy vào hệ thống này để xác định nội dung thời gian và phạm vi của các bước kiểm toán. KTV thu thập các hiểu biết về hệ thống kế toán để xác định những trọng điểm trong quá trình xử lý các nghiệp vụ và các hiện tượng sai sót, gian lận về tài sản.

Việc xem xét đánh giá hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ giúp cho kiểm toán viên xác định được sự đầy đủ và hữu hiệu của những quy chế kiểm soát nội bộ mà KTV định dựa vào đó làm cơ sở cho việc kiểm toán.

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

- Thẩm định lại các nhân viên ở các bộ phận khác nhau của doanh nghiệp.

- Tham khảo các tài liệu mô tả các phương pháp công việc và sơ đồ lưu chuyển.

- Thu thập các hiểu biết về những quy định mà KTV xác định là quan trọng đối với công việc kiểm toán.

KTV cần kiểm tra xem những quy chế kiểm soát nội bộ nào đã áp dụng trong kỳ có thể tin cậy được. Nếu có nhiều quy chế kiểm soát nội bộ khác nhau thì KTV cần nghiên cứu cụ thể từng quy chế kiểm soát nội bộ.

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

KTV cũng có thể quyết định không dựa vào các hệ thống kiểm soát nội bộ cá biệt nếu như:

- Các quy chế kiểm soát này có nhiều thiếu sót, hoạt động của chúng không đảm bảo cung cấp được các thông tin hoàn chỉnh, chính xác do hệ thống kế toán xử lý.

Kết quả đạt được của các quy chế kiểm soát nội bộ chưa phù hợp với yêu cầu để có thể tin cậy được.

Những sai lệch bắt nguồn từ các kiểm soát nội bộ có thể do: thay đổi cán bộ chủ chốt; khối lượng nghiệp vụ có biến động lớn, sai sót của bản thân con người.

Do kết quả của việc nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên có thể phát hiện ra các điểm yếu của hệ thống này. Vì lợi ích của doanh nghiệp, KTV cần thông báo cho các nhà quản lý hiểu được các điểm yếu nghiêm trọng mà KTV cần lưu ý càng nhanh càng tốt.

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

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

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

dụng các chế độ thể lệ, phương pháp kế toán của doanh nghiệp có phù hợp với các quy định của pháp luật hiện hành không. Ở một số doanh nghiệp còn có thể phải xem xét đến việc ứng dụng máy điện toán trong kế toán mức độ và hiệu quả của nó.

Kiểm tra chứng từ kiểm toán cần chú ý:

- + Các chứng từ kế toán sử dụng trong xí nghiệp có theo đúng chế độ, mẫu biểu quy định không.

- + Từng loại chứng từ có đảm bảo ghi chép phản ánh đầy đủ các yếu tố cần thiết quy định không.

- + Các sự kiện kinh tế phản ánh trong chứng từ có phù hợp với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp không, hoặc có gì vi phạm luật pháp hiện hành hay không.

- + Các số liệu ghi chép về số lượng, giá cả, có rõ ràng, chính xác không, việc tính toán trong chứng từ có đúng đắn về mặt toán học không.

- + Các thủ tục về lập chứng từ ký duyệt chứng từ có được tôn trọng theo đúng quy định không.

- + Việc tổ chức luân chuyển, kiểm tra, xử lý tổng hợp và bảo quản chứng từ có hợp lý và đảm bảo đúng các yêu cầu của pháp định không.

Kiểm tra sổ kế toán cần chú ý:

- + Các loại sổ kế toán có được mở theo đúng quy định không. Doanh nghiệp giữ những loại sổ kế toán gì tùy thuộc

vào hình thức kế toán mà doanh nghiệp áp dụng vào chế độ sổ đã được quy định phù hợp.

+ Các thủ tục mở sổ, giữ sổ có được tuân thủ nghiêm túc không. Thí dụ: Sổ đóng thành quyển phải được đánh số trang và xác nhận số trang; sổ tờ rời phải đăng ký số tờ sổ và bảo quản theo quy định.

+ Các quy tắc mở sổ, ghi sổ, chữa sổ, khoá sổ có được tuân thủ nghiêm túc không. Chẳng hạn: Sổ dư đầu năm có được ghi chính xác không; mọi số liệu ghi sổ có căn cứ vào chứng từ hợp lệ để ghi cập nhật và ghi có chính xác không; chữ số có rõ ràng, đúng hàng không; có tình trạng ghi chống ghi xen kẽ, tẩy xóa... hay không; việc cộng sổ, chuyển sổ có đảm bảo chính xác không; có đối chiếu và khoá sổ trước khi lập báo cáo không v.v...

+ Việc mở sổ chi tiết có hợp lý không, có thực hiện việc đối chiếu kiểm tra chặt chẽ giữa các sổ kế toán có liên quan giữa kế toán tổng hợp với kế toán chi tiết, kiểm tra đối chiếu giữa sổ kế toán với sổ kho, sổ quỹ không.

+ Sổ kế toán có được lưu giữ bảo quản theo đúng chế độ quy định không.

Kiểm tra tài khoản kế toán cần chú ý:

+ Doanh nghiệp hiện đang áp dụng chế độ tài khoản nào.

+ Hệ thống tài khoản mà doanh nghiệp đang áp dụng, gồm những tài khoản gì.

+ Nội dung ghi chép trong các tài khoản có theo đúng

nguyên tắc, phương pháp quy định không. Cần đặc biệt quan tâm xem xét những tài khoản mà theo tính chất có nhiều khả năng vận dụng linh hoạt như tài khoản chi phí dự toán, tài khoản các khoản phải thu, phải trả v.v...

Kiểm tra báo cáo kế toán cần lưu ý:

- + Danh mục các báo cáo mà kế toán phải lập và gửi về cả báo cáo định kỳ bắt buộc và các báo cáo hướng dẫn.

- + Nội dung các chỉ tiêu các bộ phận trong từng báo cáo có đảm bảo tính khoa học, theo đúng hướng dẫn quy định, và có đầy đủ, trung thực không.

- + Việc phân công người lập báo cáo và kiểm tra báo cáo trước khi gửi.

- + Phương pháp tính toán, tổng hợp số liệu.

- + Thời hạn lập và gửi báo cáo.

2. Kiểm toán các bộ phận của báo cáo tài chính

Nguyên tắc thứ 3 về kiểm toán đã được IAPC phê chuẩn tháng 6/1980 ban hành tháng 10/1980 đã ghi rõ:

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

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

a) Các thông tin tài chính được lập ra bằng cách sử dụng chế độ kế toán có thể chấp nhận được và chế độ kế toán này đã được áp dụng một cách nhất quán.

b) Thông tin tài chính phù hợp với các quy định hiện hành và yêu cầu của pháp luật.

c) Toàn cảnh các thông tin tài chính của doanh nghiệp là nhất quán với hiểu biết của KTV về đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp.

d) Các thông tin tài chính đã thể hiện thoả đáng mọi vấn đề trọng yếu và được trình bày hợp lý.

Báo cáo tài chính của doanh nghiệp bao gồm nhiều bộ phận thông tin tài chính phản ánh tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, những số liệu ghi trong từng bộ phận của các báo cáo tài chính là những thông tin đã được thu thập, xử lý, ghi chép, tổng hợp từ các phần việc nghiệp vụ kế toán có liên quan. Vì vậy, kiểm toán những thông tin của các bộ phận báo cáo tài chính phải thông qua việc kiểm tra xem xét các nghiệp vụ kế toán cụ thể theo từng phần hành. Đây cũng là những công việc chủ yếu nhất của kiểm toán, sẽ được trình bày kỹ hơn ở phần thực hành kiểm toán.

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

Kiểm toán viên cần chú ý thu thập đầy đủ các bằng chứng kiểm toán có sức thuyết phục để làm cơ sở tin cậy cho những nhận xét đánh giá của mình đối với từng bộ phận được kiểm toán. Khi cần thiết KTV có thể sử dụng các tư liệu của chuyên gia của các KTV khác, của KTV nội bộ... Những KTV chính vẫn là người chịu trách nhiệm chính về bất cứ tư liệu nào mà mình đã sử dụng.

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

- Xác nhận các khoản mục và tổng giá trị của các nghiệp vụ của các bên hữu quan hoặc với các KTV của các doanh nghiệp hữu quan.

- Kiểm tra các bằng chứng thuộc quyền sở hữu của các bên hữu quan.

- Xác minh hoặc thảo luận các thông tin với những người có quan hệ với nghiệp vụ như: Ngân hàng, luật sư, những người bảo lãnh, các đại lý.

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

- Thu thập thêm và đối chiếu với các bằng chứng kiểm toán trong và ngoài xí nghiệp có liên quan.

- Đánh giá xem các bản giải trình có hợp lý và nhất quán với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được không.

- Cần nhắc xem các nét đặc thù thể hiện trong các giải trình có giá trị thông tin về vấn đề gì.

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

Giải trình của những người quản lý không thể thay thế các bằng chứng kiểm toán cần thiết khác. Thí dụ: Giải trình của những người quản lý về nguyên giá TSCĐ không thể thay thế cho các bằng chứng thông thường về loại giá này mà KTV sẽ phải xác minh. Tuy nhiên trong những điều kiện nhất định, giải trình của những người quản lý nếu được coi là hợp lý thì cũng có thể là bằng chứng kiểm toán. Thí dụ: KTV không cần thiết phải tìm bằng chứng kiểm toán khác có giá trị chứng minh cho ý định của những người quản lý doanh nghiệp về việc tiến hành đầu tư đặc biệt để tăng giá trị tài sản cố định.

Văn bản giải trình yêu cầu các nhà quản lý cung cấp có thể giới hạn trong các vấn đề được coi là có ảnh hưởng nghiêm trọng một cách cá biệt hoặc phổ biến tới báo cáo tài chính. Khi xét thấy cần thiết, KTV có thể cung cấp cho những người quản lý nhận biết của mình về các vấn đề trọng yếu.

Khi có yêu cầu về một lá thư giải trình của những người quản lý thì đương nhiên thư ấy phải gửi cho KTV, nội dung là các thông tin mà KTV yêu cầu và được đề ngày và ký tên thích hợp.

Thư giải trình phải do những thành viên của ban quản lý doanh nghiệp, người chịu trách nhiệm chính của doanh nghiệp ký tên, thông thường là giám đốc và kế toán trưởng, dựa trên sự hiểu biết và lòng tự tin của họ.

Nếu các nhà quản lý doanh nghiệp từ chối cung cấp các giải trình mà KTV cho là cần thiết thì sẽ làm hạn chế phạm vi kiểm toán, KTV cần cân nhắc xem việc từ chối này có ảnh hưởng gì đến báo cáo kiểm toán.

Nếu các người quản lý chỉ giải trình bằng miệng mà không xác định sự từ chối đó có lý do chính đáng, có thể chấp nhận được và có thể tin cậy vào các giải trình bằng miệng đó hay không.

Kiểm toán viên có thể chứng minh bằng tài liệu trong sưu tập tài liệu của mình bằng chứng giải trình bằng cách tập hợp từ các lần thảo luận miệng với những người quản lý hoặc các bản giải trình viết của các nhà quản lý - Sự hiểu lầm giữa KTV và những người quản lý doanh nghiệp sẽ ít đi khi các giải trình bằng miệng được ghi lại thành văn bản và được họ xác nhận là đúng.

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

X.....ngày.....

Kính gửi ông:..... Kiểm toán viên.

Thư giải trình này được viết ra có liên quan đến việc gửi ông kiểm toán báo cáo tài chính ngày..... của Công ty trách nhiệm hữu hạn.... với ý định bày tỏ các ý kiến về độ trung

thực hợp lý của các báo cáo tài chính, tình hình tài chính và kết quả sản xuất kinh doanh. Các báo cáo tài chính này được lập ra phù hợp với chuẩn mực kế toán phổ biến đã được chấp nhận.

Với sự ham hiểu và lòng tự tin tốt nhất của mình chúng tôi xác nhận các giải trình sau:

1 - Chúng tôi thừa nhận trách nhiệm của chúng tôi đối với việc lập báo cáo tài chính chuẩn xác, phù hợp với các chuẩn mực kế toán quốc tế, kể cả việc thể hiện thoả đáng các thông tin mà pháp luật yêu cầu.

2- Không có hiện tượng vi phạm nào liên quan đến các thành viên ban quản lý hoặc các nhân viên có vai trò quan trọng trong hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc có ảnh hưởng nghiêm trọng đến báo cáo tài chính.

3- Chúng tôi đã chuyển giao các sổ kế toán, chứng từ, các biên bản đại hội cổ đông cũng như hội nghị ban giám đốc (đề ngày..... và ngày....).

4- Các báo cáo tài chính không có sai phạm và bỏ sót.

5- Công ty chúng tôi đã chấp hành nghiêm chỉnh những điều đã thoả thuận trong hợp đồng có thể có ảnh hưởng nghiêm trọng đến các báo cáo tài chính. Ở đây cũng không có sự truyền đạt về các thông tin không tuân thủ yêu cầu luật pháp có liên quan đối với các vấn đề tài chính.

6- Những vấn đề sau đây được ghi chép một cách đúng đắn và được thể hiện đầy đủ thoả đáng trong các báo cáo tài chính:

a) Các số dư và các nghiệp vụ có liên quan đến người thứ ba.

b) Các khoản lỗ phát sinh từ việc uỷ thác mua hàng và bán hàng.

c) Các thoả thuận mua lại các tài sản đã bán trước đó.

d) Các tài sản được thế chế ký gửi.

7- Chúng tôi không có dự kiến và ý định làm ảnh hưởng nghiêm trọng tới việc điều chuyển giá trị hoặc phân loại các tài sản và công nợ được phản ánh trong các báo cáo tài chính.

8- Chúng tôi xác nhận mọi số liệu thừa, thiếu của hàng tồn kho và không xác định một khoản nào cao hơn giá trị ban đầu của nó.

9- Công ty có đầy đủ các danh mục tài sản và không ai có quyền bắt nợ, hoặc gây trở ngại nào đối với tài sản của công ty, ngoài những phần đã ghi chú ở cuối trang...

10 - Công ty đã ghi chép, thể hiện đầy đủ công nợ thực và nợ trên hạn mức, đã thể hiện ở ghi chú cuối trang... và cam đoan đã thông báo cho tất cả các bên thứ ba.

11 - Ngoài ghi chú cho báo cáo tài chính ở trang.... không còn vấn đề gì phát sinh sau ngày lập bảng tổng kết tài sản mà vẫn phải xét đoán hoặc thể hiện trong báo cáo tài chính và các ghi chú có liên quan.

12- Thư đòi nợ của công ty.... với tổng số tiền đã ghi thành nợ phải trả trong báo cáo tài chính. Ngoài ra không còn khoản nợ nào khác có liên quan đến các khoản kiện tụng.

13- Không có sự cân đối bù trừ đối với bất cứ khoản tiền nào và tài khoản đầu tư nào dù là chính thức hay không chính thức, trừ các khoản đã ghi chú ở trang....

14- Công ty đã ghi chép chính xác trong báo cáo tài chính quyền mua lại các cổ phiếu, các cổ phiếu dự phòng để bán, lịch trả tiền, các chuyển đổi và các yêu cầu khác.

Giám đốc doanh nghiệp

(ký)

Giám đốc tài chính

(ký)

Thư giải trình trên chỉ là mẫu hướng dẫn chung, không phải là một mẫu chuẩn, vì giải trình của các nhà quản lý còn tùy thuộc vào thực tiễn của từng doanh nghiệp và từng thời kỳ cụ thể.

3. Phân tích đánh giá

Trong quá trình kiểm tra thu thập các bằng chứng kiểm toán và nhất là khi kết thúc việc kiểm tra các nghiệp vụ kế toán có liên quan đến các bộ phận của báo cáo tài chính, KTV phải tiến hành việc phân tích đánh giá các thông tin tài chính đã thu nhận được. Phương pháp phân tích đánh giá sẽ được trình bày cụ thể trong chương IV - Phương pháp kiểm toán.

Việc phân tích đánh giá một cách khoa học, toàn diện và tỉ mỉ sẽ giúp cho KTV nhìn nhận doanh nghiệp có một cách đầy đủ khách quan và giúp cho việc lập báo cáo kiểm toán được xác đáng.

§3. KẾT THÚC CÔNG VIỆC KIỂM TOÁN

Trong bước này kiểm toán viên phải làm những công việc cuối cùng để hoàn tất kiểm toán theo hợp đồng doanh nghiệp. Các công việc còn phải làm trong bước này gồm:

- Lập báo cáo kiểm toán.
- Hoàn chỉnh hồ sơ kiểm toán.
- Giải quyết các sự việc phát sinh sau khi lập báo cáo kiểm toán (nếu có).

1. Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán là sản phẩm cuối cùng của một cuộc kiểm toán độc lập, thể hiện ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về các báo cáo tài chính mà họ đã kiểm toán.

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

Tuy mỗi quốc gia, mỗi hãng kiểm toán có thể có những quy định khác nhau về báo cáo kiểm toán song theo thông lệ kiểm toán quốc tế, một báo cáo kiểm toán bao gồm các yếu tố (phần) cơ bản sau đây:

Tiêu đề.

- Địa chỉ người nhận.
- Xác định (nhận dạng) báo cáo tài chính được kiểm toán.
- Công việc kiểm toán đã tuân theo các chuẩn mực, các thông lệ kiểm toán nào.

- Nhận xét của kiểm toán viên (hay từ bỏ không nhận xét về báo cáo tài chính).

- Ký tên.

- Địa chỉ của kiểm toán viên (hay đại diện hãng kiểm toán).

- Ngày ký báo cáo kiểm toán.

a) *Tiêu đề*. Người ta thường dùng một tiêu đề thích hợp chẳng hạn như: “Báo cáo kiểm toán” hoặc “Báo cáo của kiểm toán viên” v.v... điều này giúp cho người đọc dễ dàng phân biệt báo cáo kiểm toán với các loại báo cáo khác do người khác lập ra, chẳng hạn “Báo cáo của các nhà quản lý doanh nghiệp”.

b) *Địa chỉ*: Báo cáo kiểm toán phải ghi địa chỉ nơi gửi báo cáo kiểm toán phù hợp với yêu cầu của “thư hẹn kiểm toán” và quy định của địa phương. Thông thường báo cáo kiểm toán phải ghi địa chỉ chính thức của khách hàng (doanh nghiệp được kiểm toán) (gửi cho các cổ đông, chính phủ hoặc ban giám đốc doanh nghiệp).

c) *Xác định (nhận dạng) báo cáo tài chính được kiểm toán*: Báo cáo kiểm toán phải xác định rõ các báo cáo tài chính được kiểm toán bao gồm: Tên của doanh nghiệp có báo cáo, ngày lập báo cáo và kỳ hạn của báo cáo tài chính.

d) *Các thông lệ và chuẩn mực kiểm toán được tuân theo khi thực hành kiểm toán*: Báo cáo kiểm toán phải chỉ

rõ các thông lệ và chuẩn mực kiểm toán quốc tế hay quốc gia. Trừ khi có các quy định khác, còn thông thường các chuẩn mực hoặc thông lệ mà kiểm toán viên phải tuân theo là các chuẩn mực, thông lệ chính thức của quốc gia mà kiểm toán viên phải nêu rõ tên.

e) ý kiến nhận xét về các báo cáo tài chính: Báo cáo kiểm toán phải diễn đạt đầy đủ, rõ ràng ý kiến của kiểm toán viên nhận xét về các báo cáo tài chính, giải trình về tình hình tài chính của doanh nghiệp và kết quả sản xuất kinh doanh phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán (quốc tế hay quốc gia).

Phù hợp với tính chất thận trọng và thực tế của kiểm toán, các cụm từ thường được dùng để diễn đạt ý kiến của kiểm toán viên là: “Trình bày hợp lý” hoặc là “Trung thực và hợp lý”. Kiểm toán viên không bao giờ cho rằng báo cáo tài chính của doanh nghiệp là “Chính xác và đầy đủ” hoặc “Chính xác và công bằng”...

Ngoài ra, ý kiến nhận xét của kiểm toán viên còn có các dạng khác, tùy thuộc vào kết quả kiểm toán như thế nào. Vấn đề này sẽ được trình bày riêng ở mục “Các loại báo cáo kiểm toán”.

g) Chữ ký: Kiểm toán viên phải ký tên và ghi rõ đầy đủ họ tên và hàm cấp. Một số quốc gia quy định việc ký tên và báo cáo kiểm toán là của đại diện hãng kiểm toán. Cũng có quốc gia yêu cầu ghi cả 2 chữ ký (kiểm toán viên và đại diện hãng kiểm toán) trong báo cáo kiểm toán.

h) Địa chỉ của kiểm toán viên: Báo cáo kiểm toán phải ghi rõ tên địa phương theo địa chỉ chi tiết và đầy đủ nơi hằng kiểm toán quản lý kiểm toán viên đặt trụ sở chính.

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

1.2. Các loại báo cáo kiểm toán

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

a) Các báo cáo tài chính lập ra có phù hợp với các thông lệ, nguyên tắc và chuẩn mực kế toán hay không.

b) Các thông tin tài chính có phù hợp với các quy định hiện hành và với các yêu cầu của luật pháp không.

c) Toàn cảnh các thông tin tài chính của doanh nghiệp có nhất quán với các hiểu biết của kiểm toán viên về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp hay không.

d) Các thông tin tài chính có thể hiện thoả đáng mọi vấn đề trọng yếu và có đảm bảo trung thực và hợp lý không.

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

thuộc vào kết quả từng cuộc kiểm toán cụ thể. Nói chung, có 4 loại ý kiến nhận xét, đồng thời có 4 loại báo cáo kiểm toán sau:

1.2.1. Ý kiến nhận xét hoàn hảo (báo cáo chấp nhận toàn bộ)

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

Báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ là loại báo cáo kiểm toán tốt nhất đối với doanh nghiệp được kiểm toán. Báo cáo kiểm toán Công ty Garaden đã nêu ở mục §3 - Chương I (Bảng số 2) là một ví dụ về báo cáo kiểm toán chấp nhận toàn bộ.

1.2.2. Ý kiến chấp nhận từng phần (báo cáo kiểm toán chấp nhận từng phần)

Là loại ý kiến nhận xét khi kiểm toán viên nhận thấy không chấp nhận toàn bộ được, vì còn nhiều điểm chưa xác nhận được hoặc không đồng ý với doanh nghiệp. Ý kiến chấp nhận từng phần có hai dạng là ý kiến “Tuỳ thuộc vào” các nguyên nhân dẫn đến nhận xét không hoàn hảo hoặc ý kiến “Ngoại trừ” những trường hợp có bất đồng với quản lý doanh nghiệp về từng bộ phận của báo cáo tài chính.

a. Trùng hợp nhận xét “ngoại trừ”

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

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

Sau đây là ví dụ về một báo cáo kiểm toán thuộc loại ý kiến nhận xét “ngoại trừ” trong trường hợp không có khoản dự phòng các món nợ không chắc chắn có thể đòi được.

Bảng số 29: Báo cáo kiểm toán gửi đến các thành viên của Công ty ABC

Chúng tôi đã kiểm toán các báo cáo tài chính từ trang..... đến trang... theo đúng với các chuẩn mực kiểm toán.

Không có khoản dự phòng nào được lập ra cho số tiền 2 triệu USD còn thiếu bởi một công ty đã bị thanh lý từ cuối năm. Nhân viên chuyên trách thanh lý đã cho biết là các chủ nợ cho vay không có bảo hiểm coi như sẽ không nhận được bất cứ sự thanh toán nào và, theo ý kiến của chúng tôi, khoản dự phòng đây đủ cần phải được lập ra.

Ngoại trừ khuyết điểm về việc không lập ra khoản dự phòng nói trên, theo ý kiến của chúng tôi, thì các báo cáo tài chính cho thấy sự trung thực về tình hình hoạt động kinh doanh của công ty vào ngày 31 tháng 12 năm 200... và về kết quả lợi nhuận cùng với các thay đổi trong tình trạng tài chính của công ty cho năm vừa kết toán. Các báo cáo tài chính trên đã được lập ra một cách đúng đắn theo các đòi hỏi pháp định có liên quan.

Ngày:

Kiểm toán viên

Địa chỉ:

b. Trường hợp nhận xét “tùy thuộc vào”

Khi kiểm toán viên nhận thấy không thể chấp nhận toàn bộ được vì phạm vi kiểm toán bị hạn chế hoặc số liệu mập mờ (không chắc chắn) nhưng chưa đến mức độ ghi ý kiến “từ bỏ” thì kiểm toán viên diễn đạt ý kiến dưới dạng “tùy thuộc vào”. Loại ý kiến này không sử dụng khi có bất đồng bởi các nhà quản lý doanh nghiệp.

Dưới đây là ví dụ về một báo cáo kiểm toán với ý kiến nhận xét “tùy thuộc vào” trong trường hợp một chi nhánh của Công ty ABC không có kiểm kê hàng tồn kho.

Bảng số 30: Báo cáo kiểm toán gửi đến các thành viên của Công ty ABC

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

Một chi nhánh của công ty đã không thực hiện kiểm kê hàng tồn kho vào ngày 31 tháng 12 năm 200... và không có các cơ sở kiểm toán thiết thực nào khác để chúng tôi áp dụng trong việc xác nhận các số lượng. Bởi thế, chính chúng tôi cũng không thể thoả mãn với số liệu tồn kho được định giá vào ngày 31 tháng 12 năm 200... là 1 triệu USD. Số lượng này được xem như là một phần của tổng số hàng tồn kho trị giá 4 triệu USD trong bảng tổng kết tài sản.

Tuỳ thuộc việc điều chỉnh (nếu thực hiện việc kiểm kê hàng tồn kho) thì theo ý kiến chúng tôi các báo cáo tài chính cho thấy sự trung thực về tình hình hoạt động kinh doanh của công ty vào ngày 31 tháng 12 năm 200... và về các kết quả (lợi nhuận) cùng với các thay đổi trong tình trạng tài chính của công ty cho năm vừa kết toán. Các báo cáo tài chính trên đã được lập ra một cách đúng đắn theo các đòi hỏi pháp định có liên quan.

Ngày:

Kiểm toán viên

Địa chỉ:

Những vấn đề mập mờ là những vấn đề nảy sinh những tình trạng không chắc chắn, có những nhân tố tác động đến báo cáo tài chính mà hậu quả của nó tuỳ thuộc vào các sự kiện tương lai (ví dụ, một vụ kiện chưa được Toà án phán quyết, khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp là không chắc chắn: Lỗ trong kinh doanh, sự thâm hụt nghiêm trọng vốn lưu động, không có khả năng tài chính để tiếp tục hoạt động kinh doanh, không đủ khả năng thanh toán v.v...).

Khi nhận thấy tình trạng số liệu không chắc chắn, không cho phép ghi ý kiến nhận xét hoàn hảo nhưng chưa đến mức “từ bỏ” thì kiểm toán viên cũng ghi ý kiến nhận xét “tùy thuộc vào”. Ngôn từ dùng trong báo cáo kiểm toán loại này phải chỉ ra được đó là loại nhận xét “chấp nhận từng phần” và phải ghi thành một đoạn riêng về thực chất của tình trạng thiếu rõ ràng có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

Sau đây là một ví dụ về báo cáo kiểm toán trong trường hợp doanh nghiệp đang bị kiện nhưng chưa có phán xét cuối cùng của toà án (xem bảng số 31).

Cần chú ý là trong thực tế báo cáo kiểm toán “chấp nhận từng phần” còn được lập dưới dạng “tùy thuộc vào” kết hợp với ý kiến “ngoại trừ” nếu trong cùng một cuộc kiểm toán vừa có những hạn chế về phạm vi kiểm toán vừa có những bất đồng hay số liệu mập mờ nhưng chưa đến mức lập báo cáo dạng “từ bỏ”. Bảng số 32 là một ví dụ về báo cáo kiểm toán trong trường hợp vừa có hạn chế về phạm vi kiểm toán vừa có những bất đồng với quản lý doanh nghiệp.

Bảng số 31: Báo cáo kiểm toán gửi các thành viên của Công ty ABC

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

Công ty hiện đang bị kiện vì vi phạm bản quyền sáng chế, tiền phạt lên tới..... USD. Công ty đã kháng cáo và nhận bồi

thường..... USD. Việc xét xử còn chưa có phán quyết cuối cùng, giám đốc và các cổ vấn tin rằng công ty có thể thắng kiện. Nhưng phán quyết cuối cùng của Tòa án vẫn chưa được xác định, công ty đã không dự phòng cho việc trả nợ và điều này sẽ tác động đến báo cáo tài chính.

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

Ký tên:

Tên Công ty kiểm toán

Ngày:

Bảng số 32: Báo cáo kiểm toán gửi các thành viên của Công ty ABC

Chúng tôi đã kiểm toán các báo cáo tài chính từ các trang..... đến trang..... theo đúng với các tiêu chuẩn kiểm toán ngoại trừ phần việc kiểm toán của chúng tôi bị hạn chế bởi vấn đề được nêu ra trong những đoạn văn dưới đây:

Mỗi chi nhánh của công ty đã không thực hiện việc kiểm kê hàng tồn kho vào ngày 31 tháng 12 năm 200.... và không có các trình tự kiểm toán nào khác để chúng tôi có thể áp dụng trong việc xác nhận các số lượng. Bởi thế, chính chúng tôi không thể thoả mãn được với số lượng hàng tồn kho được định giá trị vào ngày 31 tháng 12 năm 200... là 1 triệu USD. Số lượng này được xem như là một phần của tổng số hàng tồn kho giá trị 4 triệu USD trong bảng tổng kết tài sản.

Không có khoản dự phòng nào được lập ra cho số tiền 2 triệu USD còn thiếu bởi một công ty đã bị thanh lý từ cuối năm. Nhân viên chuyên trách về thanh lý cho biết là các chủ nợ cho vay không có bảo hiểm thế chấp coi như không nhận được bất cứ một sự thanh toán nào và phải theo ý kiến của chúng tôi, khoản dự phòng đầy đủ phải được lập ra.

Tuỳ thuộc việc điều chỉnh (nếu đã thực hiện việc kiểm kê hàng tồn kho) và ngoại trừ khuyết điểm trong việc không dự phòng cho số nợ phải thu, thì theo ý kiến của chúng tôi, các báo cáo tài chính cho thấy sự trung thực về tình hình hoạt động kinh doanh của công ty vào ngày 31 tháng 12 năm 200... và về các kết quả (lợi nhuận) cùng các thay đổi trong tình trạng tài chính cho năm vừa kết thúc. Các báo cáo tài chính này đã được lập ra một cách đúng đắn dựa theo các đòi hỏi pháp định có liên quan.

Ngày:

Kiểm toán viên

Địa chỉ:

1.2.3. Ý kiến nhận xét “từ bỏ”

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

Với báo cáo kiểm toán loại ý kiến “từ bỏ” thì doanh nghiệp sẽ gặp rất nhiều khó khăn trong các mối quan hệ.

Cần chú ý là ý kiến “từ bỏ” không được dùng để diễn đạt trong trường hợp có bất đồng với các nhà quản lý doanh nghiệp. Sau đây là ví dụ về một báo cáo kiểm toán thuộc ý kiến “từ bỏ” (xem bảng số 33).

1.2.4. Ý kiến “trái ngược”

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

- Sự thích hợp của chế độ kiểm toán mà doanh nghiệp đã sử dụng.
- Phương pháp áp dụng chế độ kế toán.
- Sự thể hiện trung thực, hợp lý trong báo cáo tài chính.
- Sự phù hợp của báo cáo tài chính với các yêu cầu pháp luật tương ứng.

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

Ý kiến trái ngược không được dùng trong trường hợp có sự giới hạn về phạm vi kiểm toán hoặc số liệu mập mờ.

Bảng số 33: Báo cáo kiểm toán (Ý kiến “Từ bỏ”)

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính của..... đánh số từ trang... đến trang... theo chuẩn mực kiểm toán Australia, trừ những điểm đã giải thích dưới đây:

Giá trị hàng trong kho được ghi trong báo cáo tài chính là.... USD là số được dự toán theo phương pháp số dư bình quân tính theo hoá đơn bán hàng trong kỳ. Các biện pháp kiểm tra của kiểm toán đã phát hiện các bằng chứng những khoản mục kiểm tra đáng lưu ý trong việc tiếp nhận hàng mua về và bảo quản kho hàng trong kỳ. Thực ra cuối năm tài chính trước doanh nghiệp không tổ chức kiểm kê kho hàng và vào ngày khoá sổ cuối kỳ này cũng vậy. Các ghi chép kế toán của doanh nghiệp không phù hợp với luật cho phép áp dụng và không phù hợp với các phương thức kiểm toán để xác định giá trị hàng tồn kho cuối năm cũng như các khoản nợ người bán.

Phạm vi kiểm toán của chúng tôi bị hạn chế như đã trình bày trên đây. Nếu không có sự hạn chế này thì các ảnh hưởng trên đây có thể khắc phục được. Nhưng vì chúng tôi không thực thi được công việc nên không thể ghi ý kiến nhận xét về báo cáo tài chính của doanh nghiệp vào ngày khoá sổ cũng như kết quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ.

Ký tên :

Tên Công ty kiểm toán

Ngày:

Báo cáo kiểm toán với ý kiến “bất đồng” là loại báo cáo không doanh nghiệp nào muốn có, vì với báo cáo kiểm toán loại này, doanh nghiệp khó có thể tồn tại và phát triển được.

Sau đây là một số ví dụ về báo cáo kiểm toán dạng ý kiến “bất đồng”.

a) Ví dụ 1: Bất đồng với doanh nghiệp về việc áp dụng chế độ kế toán (Bảng số 34).

Bảng số 34: Báo cáo kiểm toán (Ý kiến “Trái ngược”)

Chúng tôi đã kiểm toán báo cáo tài chính của..... đánh số từ trang... đến trang.... theo chuẩn mực kiểm toán Aulstralia.

Kèm theo báo cáo tài chính, doanh nghiệp còn có bản phụ lục X giải trình rằng báo cáo tài chính lập ra có nhiều sửa đổi so với.... (điều nào đó của luật). Tuy nhiên bản phụ lục đã không kèm theo bản tóm tắt chế độ kế toán Aulstralia phần “Chế độ kế toán xác định áp dụng và thể hiện”. Doanh nghiệp đã thực hiện một chế độ kế toán không bình thường.

Theo ý kiến chúng tôi, việc trình bày đầy đủ ý nghĩa của chế độ kế toán trong báo cáo tài chính là rất cần thiết vì nó đánh giá đúng đắn tình hình tài chính cũng như kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Theo ý kiến chúng tôi, báo cáo tài chính của doanh nghiệp phù hợp với..... (dẫn ra Điều 1 luật nào đó). Tuy nhiên vì chịu tác động của yếu tố đã đề cập trên đây nên bản báo cáo

tài chính của doanh nghiệp đã không có giá trị thông tin chân thực.

Ký tên :

Tên Công ty kiểm toán :

Ngày:

b) Ví dụ 2: Bất động với doanh nghiệp về tính toán khoản mục “tài sản vô hình” do có sự mất giá thường xuyên của một công ty phụ thuộc (xem bảng số 35).

**Bảng số 35: Báo cáo kiểm toán gửi các thành viên
của Công ty ABC**

Chúng tôi đã kiểm toán các báo cáo tài chính của Công ty ABC được đánh số từ trang..... đến trang..... theo đúng với các chuẩn mực kiểm toán....

Giá trị tài sản vô hình đánh giá 5 triệu USD được bao gồm trong bảng tổng kết tài sản liên quan đến một công ty phụ thuộc đang thua lỗ. Theo ý kiến chúng tôi thì không có đầy đủ chứng cứ để chứng minh cho luận điểm của các giám đốc là công ty phụ thuộc trên có thể sẽ tạo ra được lợi nhuận trong tương lai, theo đó, chúng tôi cho rằng số dư của tài khoản “Tài sản vô hình không trả dần” ghi trong báo cáo tài chính tổng hợp nên được xoá đi, và số vốn đầu tư vào công ty phụ thuộc này nên được ghi giảm xuống là 10 triệu USD trong bảng tổng kết tài sản của công ty gốc.

Dựa vào tầm quan trọng của vấn đề nêu trên, theo ý kiến chúng tôi, các báo cáo tài chính không cho thấy sự trung thực

về tình hình hoạt động kinh doanh của công ty và của tập đoàn vào ngày 31 tháng 12 năm 200.... và về kết quả (lợi nhuận) của tập đoàn cho năm vừa kết toán.

Ngày: Kiểm toán viên

Địa chỉ:

Như vậy, trừ báo cáo kiểm toán chấp hành toàn bộ, còn lại các trường hợp khác, khi ghi ý kiến trong báo cáo kiểm toán, các kiểm toán viên nhất thiết phải ghi kèm theo các giải trình, các nguyên nhân cơ bản khiến kiểm toán viên không thể ghi ý kiến nhận xét “hoàn hảo”. Các thông tin này có thể được liệt kê trong một văn bản riêng một cách thích hợp, nhất là khi kiểm toán viên ghi ý kiến nhận xét loại “từ bỏ”.

2. Ngày ghi trên báo cáo kiểm toán, các sự kiện sau ngày lập bảng cân đối kế toán và các sự kiện sau ngày phát hành báo cáo tài chính.

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

2.1. Ngày ghi trong báo cáo kiểm toán

Kiểm toán viên phải ghi ngày và ký tên vào báo cáo kiểm toán khi kiểm toán viên hoàn tất việc kiểm toán, nghĩa là khi đã thực thi các thủ pháp có liên quan đến các sự kiện xảy ra

tính đến ngày lập báo cáo kiểm toán. Do trách nhiệm của kiểm toán viên là báo cáo các nhận xét của mình về báo cáo tài chính do doanh nghiệp lập ra nên ngày ghi trong báo cáo của kiểm toán viên không thể sớm hơn ngày ghi trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp đã được duyệt. Kiểm toán viên phải có bằng chứng chắc chắn khẳng định rằng báo cáo tài chính của doanh nghiệp đã được các nhà lãnh đạo doanh nghiệp duyệt y.

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

a) Đọc biên bản đại hội cổ đông, biên bản họp ban giám đốc, các biên bản kiểm toán, biên bản họp hội đồng quản trị về thời gian ký sau ngày lập bảng tổng kết tài sản và thẩm tra các vấn đề đã thảo luận tại đại hội mà biên bản chưa ghi.

b) Đọc các báo cáo tài chính định kỳ gần nhất cũng như các văn bản cần thiết khác của doanh nghiệp như báo cáo về thu chi, dự đoán lưu chuyển tiền tệ, các báo cáo quản lý liên quan và tiến hành so sánh thông tin trong các văn bản này.

c) Thẩm tra hoặc đánh giá các phiếu thẩm tra bộ phận tư vấn pháp lý của doanh nghiệp về các vấn đề đang tranh chấp trước đó.

d) Soát xét lại các biện pháp của các nhà quản lý đối với

các sự kiện quan trọng, hỏi lại các nhà quản lý xem các sự kiện này đã được thể hiện trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp hay chưa. Chẳng hạn, có thể phỏng vấn những vấn đề sau:

+ Các khoản mục hiện có được xây dựng trên cơ sở số liệu sơ bộ, tạm tính hay số chưa xác định.

+ Những điều đã cam kết về các hợp đồng kinh tế, các khế ước tín dụng có được thực hiện không? Bằng cách vay mới hay bảo lãnh?

+ Doanh nghiệp có bán hoặc dự kiến bán tài sản hoặc một bộ phận nào đó của doanh nghiệp không?

+ Có phát hành thêm cổ phiếu mới không? có sự xáo trộn về tổ chức không (giải thể, sáp nhập hoặc chia tách) hoặc có ý định làm như vậy không?

+ Có tổn thất gì về tài sản của doanh nghiệp do thiếu hụt, mất mát hoặc hỏa hoạn không?

+ Có sự điều chỉnh bất thường nào hoặc có ý định điều chỉnh báo cáo sau ngày lập bảng tổng kết tài sản không?

+ Có biểu hiện gì vi phạm khái niệm “Doanh nghiệp hoạt động liên tục” không?

Nếu xét thấy có sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản tính đến ngày ký báo cáo kiểm toán có thể ảnh hưởng đến báo cáo tài chính thì kiểm toán viên phải áp dụng thêm các biện pháp kiểm tra nhằm xác định xem các sự kiện đó có được phản ánh trong báo cáo tài chính không để có ý kiến nhận xét thích hợp trong báo cáo kiểm toán.

2.2. Các sự kiện sau ngày ký báo cáo kiểm toán nhưng trước ngày phát hành báo cáo tài chính

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

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

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

Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết nhưng các nhà quản lý doanh nghiệp không sửa chữa báo cáo tài chính thì hành động của kiểm toán viên còn tùy thuộc vào việc kiểm toán viên đã đưa cho doanh nghiệp báo cáo kiểm toán hay chưa. Nếu báo cáo kiểm toán chưa đưa cho khách hàng thì kiểm toán viên cần diễn đạt lại nhận xét “chấp nhận từng phần” hoặc “ý kiến trái ngược” nếu xét thấy phù hợp. Trường hợp

báo cáo kiểm toán đã đưa cho khách hàng, kiểm toán viên cần thông báo cho lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp biết rằng kiểm toán viên sẽ có các hành động cần thiết để làm mất hiệu lực của báo cáo này phù hợp với hiệu lực quyền hạn pháp lý của họ cũng như ý kiến khuyến cáo của các luật sư.

2.3. Những sự kiện được phát hiện sau ngày phát hành báo cáo tài chính

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

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

báo cáo kiểm toán trước đó. Nếu kiểm toán viên bị hạn chế việc kiểm tra đối với các sự kiện mới nảy sinh thì cũng phải giải thích những hạn chế này trong khi lập báo cáo kiểm toán mới.

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

CHƯƠNG IV

PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

Phương pháp kiểm toán là một trường hợp vận dụng đặc biệt của phương pháp khoa học. Phương pháp kiểm toán là các biện pháp, cách thức, thủ pháp được sử dụng trong công tác kiểm toán nhằm thực hiện mục đích kiểm toán đã đặt ra.

§1. PHƯƠNG PHÁP KHOA HỌC CHUNG

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

Nói chung, các nhà khoa học chỉ chấp nhận những giả thiết nếu có “bằng chứng”, có tính thuyết phục. Tất nhiên là các bằng chứng đó còn có thể cách xa với sự thật. Chỉ có các nhà toán học và các nhà logic học mô tả mối quan hệ trong một “thế giới” hoàn toàn được xác định theo họ sáng tạo ra, có thể chứng minh những khẳng định của mình một cách chắc chắn và chính xác như nhà toán học Óclit đã chứng minh các

định lý của mình. Hầu hết các nhà khoa học khác, những người phụ thuộc vào chứng cứ từ thế giới thực tế để xây dựng nên các giả thuyết, chắc chắn sẽ hài lòng với cái gì đó ít hơn sự chính xác, chắc chắn của toán học.

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

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

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

1. Nhân viên kiểm toán nhận kiểm tra một hệ thống báo cáo tài chính và sổ kế toán và quyết định cần xem xét mục nào;
2. Kiểm toán viên nêu các giả thuyết để kiểm tra;
3. Anh ta thử nghiệm, kiểm tra các giả thuyết bằng cách tìm kiếm các bằng chứng và đánh giá nó;

4. Kiểm toán viên đưa ra ý kiến để khẳng định hay phủ nhận giả thuyết về vấn đề chuyên môn đã nêu lên trong các báo cáo tài chính và sổ kế toán;

5. Kiểm toán phải đưa ra một ý kiến tổng thể về báo cáo tài chính dựa trên kết quả kiểm tra những bộ phận, những khoản mục riêng biệt do các cá nhân trong tổ kiểm toán đã tiến hành.

Thực tiễn kiểm toán cho thấy bước (5) thường là ít chính xác nhất. Những quan điểm về từng phần riêng biệt của sổ kế toán và báo cáo tài chính có thể không được tập hợp thành một ý kiến tổng thể nhất quán và nổi bật nếu có các quan điểm và ý kiến khác nhau, tức là có thể còn tồn tại những bí ẩn chưa được xem xét và đánh giá.

Trong hầu hết các ngành khoa học, bước (2) là bước khó giải thích hơn cả. Rất hiếm nhà khoa học có thể giải thích cặn kẽ họ lựa chọn các giả thuyết để kiểm tra như thế nào, tại sao lại lựa chọn các giả thuyết đó. Bước (2) cũng là bước công việc khó khăn trong kiểm toán, bởi vì kiểm toán viên cần phải đảm bảo rằng anh ta nhận biết được tất cả những điều cần khẳng định nằm bên trong và phía sau các thông tin kế toán, tài chính. Ví dụ, dòng chữ đơn giản “Hàng tồn kho” trị giá 50.000 USD chứa đựng những điều khẳng định sau đây:

a) Các số lượng hàng tồn kho khác nhau đã được xác định rõ ràng là đang có, đang tồn tại và được phản ánh trong bảng cân đối kế toán để ngày.... tháng... năm...

b) Các hàng tồn kho này do đơn vị (doanh nghiệp) ... đang chiếm hữu.

c) Các giá dùng để xác định giá trị hàng tồn kho được liệt kê trong các phiếu nhập, xuất kho.

d) Các phiếu kho đã được ghi chép, tích lũy và cộng dồn trở thành số tổng cộng 50.000 USD.

e) Không có mục hàng tồn kho nào được ghi chép cao hơn giá gốc của chính nó và đặc biệt là trong kho không có mặt hàng nào là đã quá hạn sử dụng hoặc đã lạc hậu, lỗi thời, hư hỏng hoặc kém phẩm chất.

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

§2. CÁC PHƯƠNG PHÁP KỸ THUẬT, NGHIỆP VỤ ÁP DỤNG TRONG KIỂM TOÁN

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

1. Phương pháp kiểm toán cơ bản

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

Các bước kiểm nghiệm theo số liệu bao gồm:

1.1. Phương pháp phân tích đánh giá tổng quát

Phương pháp này dựa trên cơ sở sử dụng các tỷ lệ, các mối quan hệ tài chính để xác định những tính chất hay những sai lệch không bình thường trong bảng cân đối kế toán và các báo cáo tài chính khác của doanh nghiệp. Chẳng hạn, nếu tỷ lệ lợi tức thay đổi từ 30% của năm trước sang 10% của năm nay thì đó là một sự thay đổi lớn mà các kiểm toán viên phải lưu tâm. Sự thay đổi này có thể là khách quan (thay đổi giá, loại hình kinh doanh...) cũng có thể do sai sót số học trong tính toán, cũng có thể là sự gian lận của các nhà quản lý và cán bộ nghiệp vụ trong doanh nghiệp...

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

a) Phân tích so sánh về lượng trên cùng một chỉ tiêu (còn gọi là phân tích ngang) phương pháp này đơn giản nhưng

không thể hiện mối quan hệ giữa các chỉ tiêu. Các ví dụ về phân tích ngang gồm:

- So sánh số liệu kỳ này với kỳ trước hoặc giữa các kỳ với nhau.

- So sánh số liệu thực tế với số liệu trong giấy phép đầu tư, hợp đồng hợp tác kinh doanh, kế hoạch sản xuất - kỹ thuật - tài chính, dự toán chi phí...

- So sánh số liệu giữa các đơn vị cùng ngành, cùng loại hình kinh doanh, cùng lãnh thổ và có quy mô tương đương. Hoặc so sánh giữa các chỉ tiêu của đơn vị với các chỉ tiêu bình quân trong ngành.

b) Phân tích tỷ suất (còn gọi là phân tích dọc) bằng cách so sánh, xác định tỷ lệ tương quan giữa các chỉ tiêu, các khoản mục khác nhau.

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

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

*** Nhóm tỷ suất khả năng thanh toán gồm có:**

- Tỷ suất khả năng thanh toán hiện thời
- Tỷ suất khả năng thanh toán nhanh
- Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn
- Số vùng thu hồi nợ

- Số vòng luân chuyển hàng tồn kho

+ *Tỷ suất khả năng thanh toán hiện thời*

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

Công thức tính:

$\text{Tỷ suất khả năng thanh toán hiện thời} = \frac{\text{Tổng tài sản lưu động}}{\text{Tổng số nợ ngắn hạn}}$
--

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

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

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

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

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

+ Tỷ suất khả năng thanh toán nhanh

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

Công thức tính:

$$\text{Tỷ suất khả năng thanh toán nhanh} = \frac{\text{Vốn bằng tiền + Đầu tư tài chính ngắn hạn + Các khoản phải thu}}{\text{Tổng số nợ ngắn hạn}}$$

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

+ Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn

Công thức tính:

$$\text{Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn} = \frac{\text{Tổng tài sản lưu động}}{\text{Tổng số nợ phải trả}}$$

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

Tỷ suất khả năng thanh toán dài hạn không những có ý nghĩa đối với việc đánh giá khả năng thanh toán mà còn có tác dụng xem xét khả năng tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp

để có ý kiến nhận xét thích hợp trong báo cáo kiểm toán. Tỷ suất này càng lớn hơn 1 càng chứng tỏ doanh nghiệp có khả năng thanh toán. Ngược lại, tỷ suất này càng nhỏ hơn 1 thì nguy cơ phá sản của doanh nghiệp càng lớn. Khi tỷ suất này gần bằng không thì doanh nghiệp bị phá sản, không còn khả năng thanh toán.

+ Số vòng thu hồi nợ

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

Công thức tính:

Số vòng thu hồi nợ	=	$\frac{\text{Doanh thu ròng (thuần)}}{\text{Số dư các khoản phải thu bình quân}}$
-----------------------	---	---

Trong đó:

Số dư các khoản phải thu bình quân	=	$\frac{\text{Số dư các khoản phải thu đầu năm} + \text{Số dư các khoản phải thu cuối năm}}{2}$	
---	---	--	--

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

+ Số vòng luân chuyển hàng tồn kho

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

Công thức tính:

Số vòng luân chuyển hàng hoá tồn kho	=	$\frac{\text{Giá vốn hàng bán}}{\text{Số dư tồn kho bình quân}}$
--------------------------------------	---	--

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

Nếu lấy một năm là 365 ngày thì:

Thời gian 1 vòng luân chuyển hàng tồn kho	=	$\frac{365 \text{ ngày}}{\text{Số vòng luân chuyển hàng tồn kho}}$
---	---	--

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

*** Nhóm tỷ suất khả năng sinh lời, gồm:**

- Tỷ suất khả năng sinh lời của tài sản.

- Tỷ suất hiệu quả kinh doanh.

v.v...

+ *Tỷ suất khả năng sinh lời của tài sản*

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

Công thức tính:

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

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

+ *Tỷ suất hiệu quả kinh doanh*

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

Công thức tính:

Tỷ suất hiệu quả kinh doanh	=	Lợi tức thuần từ hoạt động kinh doanh
		Tổng doanh thu bán hàng thuần

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

Ngoài 2 tỷ suất chủ yếu nói trên, đối với các công ty cổ phần, kiểm toán viên còn có thể sử dụng thêm các tỷ suất vốn cổ phần thường, tỷ suất cổ tức... để phân tích, đánh giá thêm.

*** Nhóm tỷ suất về cấu trúc tài chính**

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

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

+ Tỷ suất đầu tư

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

Công thức tính:

$$\text{Tỷ suất đầu tư} = \frac{\text{Tài sản cố định và đầu tư dài hạn}}{\text{Tổng số tài sản}}$$

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

Thông thường, tỷ suất đầu tư được coi là hợp lý trong từng ngành nếu đạt mức cụ thể sau:

- Công nghiệp thăm dò khai thác dầu khí: Tỷ suất này khá cao, khoảng 0,9 (90% tổng tài sản).

- Công nghiệp luyện kim: Khoảng 0,7 (70% tổng số tài sản).

- Công nghiệp chế biến thực phẩm: Khoảng 0,1 đến 0,3.

v.v...

+ *Tỷ suất nợ*

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

Công thức tính:

$$\text{Tỷ suất nợ} = \frac{\text{Tổng số nợ phải trả}}{\text{Tổng nguồn vốn}}$$

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

$$\begin{aligned} \text{Tỷ suất tài trợ} &= \frac{\text{Nguồn vốn chủ sở hữu}}{\text{Tổng số nguồn vốn}} = \frac{\text{Tổng số nguồn vốn} - \text{Tổng nợ phải trả}}{\text{Tổng số nguồn vốn}} \\ &= 1 - \text{Tỷ suất nợ} \end{aligned}$$

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

+ Tỷ suất tự tài trợ

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

Công thức tính:

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

Tỷ suất này cho biết nguồn vốn chủ sở hữu đã dùng vào

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

+ Tỷ suất khả năng thanh toán lãi vay

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

Công thức tính:

Tỷ suất khả năng thanh toán lãi vay	=	$\frac{\text{Tổng lợi tức trước thuế} + \text{Chi phí lãi vay}}{\text{Chi phí lãi vay}}$
-------------------------------------	---	--

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

Trên đây là các tỷ suất thường dùng để phân tích. Cần chú ý là kỹ thuật phân tích dọc còn có thể sử dụng để nghiên cứu các mối quan hệ giữa thông tin tài chính và những thông tin không mang tính chất tài chính. Các thông tin không có tính chất tài chính là các dữ liệu kinh tế kỹ thuật do các hệ thống hạch toán nghiệp vụ, thống kê... cung cấp. Giữa các thông tin này với các thông tin tài chính có những quan hệ nhất định. Dựa trên một quan hệ hợp lý giữa chúng, kiểm toán viên có

thể phát hiện nhiều sai sót và những vấn đề bất thường. Chẳng hạn, có thể so sánh quan hệ giữa chi phí tiền lương và số lượng lao động của doanh nghiệp, so sánh giữa số tồn kho của một số loại vật tư với khả năng chứa đựng của hệ thống kho tàng trong đơn vị...

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

a. Giai đoạn lập kế hoạch của một hợp đồng kiểm toán

Trong giai đoạn lập kế hoạch, phương pháp phân tích, đánh giá tổng quát giúp cho kiểm toán viên nhìn nhận doanh nghiệp một cách toàn diện và xác định tính chất bất thường một cách nhanh chóng để định hướng và xác định phạm vi kiểm tra, rút ngắn được thời gian kiểm toán. Kỹ thuật phân tích còn giúp kiểm toán viên “chẩn đoán” được nhanh chóng khu vực có thể có sai sót để làm trọng tâm cho cuộc kiểm toán. Các thông tin thu được do áp dụng phương pháp phân tích còn giúp kiểm toán viên quyết định nội dung, thời gian và phạm vi sử dụng các phương pháp kiểm toán khác.

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

b. Giai đoạn thực hiện một hợp đồng kiểm toán

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

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

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

- Mục đích của phương pháp phân tích và mức độ kiểm toán viên có thể tin cậy vào phương pháp phân tích.

- Tính hữu dụng của các thông tin tài chính và các thông tin không có tính chất tài chính.

- Độ tin cậy của các thông tin hiện có. Ví dụ, kinh nghiệm cho thấy là kế hoạch thu - chi thường được lập một cách thận trọng hơn các kế hoạch khác.

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

- Các kinh nghiệm mà kiểm toán viên đã thu thập được trong kỳ kiểm toán trước về hiệu lực của quy chế kiểm soát nội bộ và các dạng “vấn đề” đã phát sinh trong các kỳ trước

để điều chỉnh số liệu kế toán. Với một hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém, việc áp dụng đơn thuần phương pháp phân tích để đưa ra kết luận là hết sức nguy hiểm.

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

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

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

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

cần áp dụng phương pháp phân tích là đã có thể rút ra những nhận xét cần thiết mà không cần áp dụng thêm thủ tục kiểm toán nào khác.

1.2. Phương pháp kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và các số dư tài khoản

Phương pháp kiểm toán ra đời sớm nhất là kiểm tra và ghi chép từng loại hoạt động sản xuất kinh doanh. Phương pháp này thích hợp để kiểm tra các doanh nghiệp có quy mô nhỏ, các loại nghiệp vụ có tính chất không phức tạp, hoặc những bộ phận, những khoản mục dễ “cảm xúc” trong kinh doanh (như tiền mặt, chứng khoán, các loại vật tư, hàng hoá quý hiếm...). Tuy nhiên, phương pháp kiểm tra chi tiết từng loại hoạt động, từng nghiệp vụ và số dư trở nên không thực tế khi quy mô hoạt động và khối lượng giao dịch ngày càng tăng lên. Bởi vậy, kiểm toán hiện đại thường không kiểm tra chi tiết toàn bộ các nghiệp vụ và các số dư tài khoản. Việc kiểm tra chi tiết chủ yếu dựa trên cơ sở kiểm tra mẫu một số nghiệp vụ cùng loại.

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

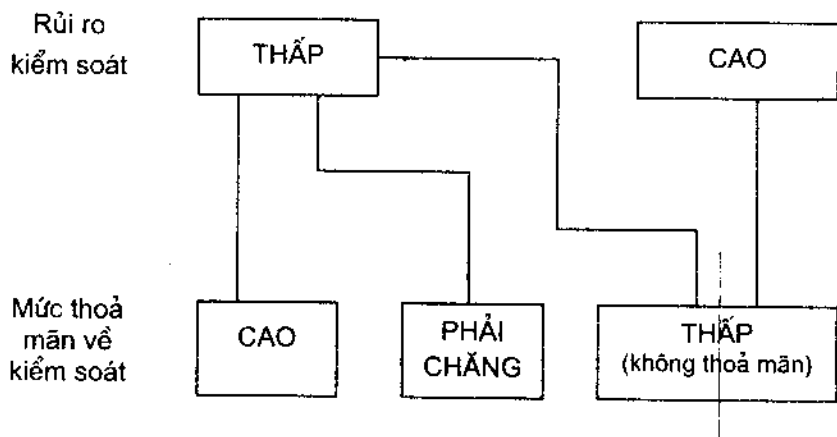
2. Phương pháp kiểm toán tuân thủ

Phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thủ tục và kỹ thuật

kiểm toán được thiết lập để thu thập các bằng chứng về tính thích hợp và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp.

Như chúng ta đã biết, các kiểm toán viên nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là để đánh giá mức độ rủi ro trong kiểm soát, làm cơ sở cho việc lựa chọn các phương pháp kiểm soát thích hợp. Khi xem xét hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp, các kiểm toán viên phải trả lời được câu hỏi: Liệu công việc kiểm toán có thể dựa vào hệ thống kiểm soát của doanh nghiệp được hay không? Để giải đáp câu hỏi này, về thực chất, kiểm toán viên phải xem xét mức độ thoả mãn về kiểm soát trong từng trường hợp cụ thể. Nếu rủi ro kiểm soát khi lập kế hoạch kiểm toán được đánh giá là cao, mức thoả mãn về kiểm soát thấp và kiểm toán viên không thể tin tưởng và không thể dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp. Trường hợp rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp, mức thoả mãn về kiểm soát còn tùy thuộc vào kết quả đánh giá thực tế hiệu quả của hệ thống kiểm soát trong quá trình kiểm toán của kiểm toán viên. Mối quan hệ giữa rủi ro trong kiểm soát và mức thoả mãn về kiểm soát được khái quát trong sơ đồ sau: (xem bảng số 36)

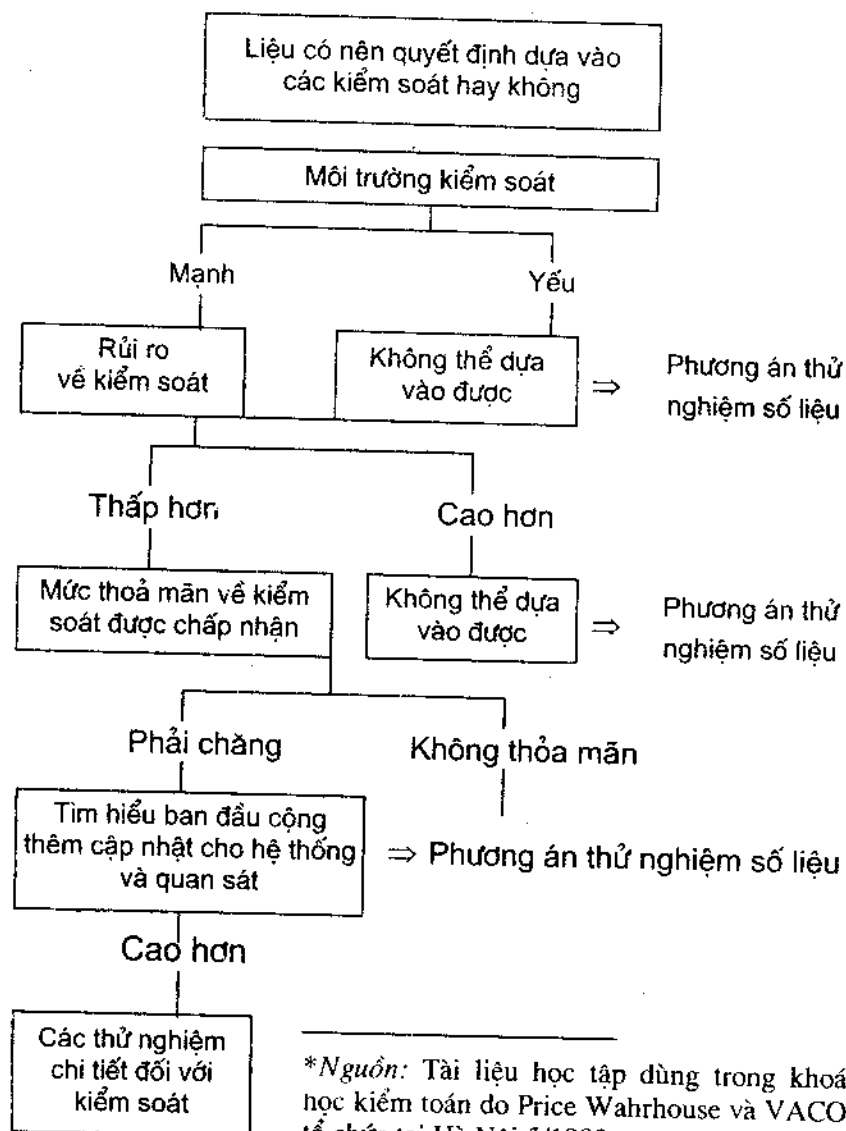
Bảng số 36: Rủi ro trong kiểm soát và mức thoả mãn về kiểm soát



Đặc trưng của phương pháp kiểm toán tuân thủ là các thử nghiệm và kiểm tra đều dựa vào các quy chế kiểm soát trong hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp. Nếu hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá là mạnh, là hiệu quả và kiểm soát viên có thể tin tưởng thì công việc kiểm toán có thể và cần dựa vào các quy chế kiểm soát. Sơ đồ sau đây cho thấy các trường hợp áp dụng phương pháp kiểm toán thích hợp tương ứng với sự đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ (xem bảng số 37).

Qua sơ đồ bảng số 37 chúng ta có thể thấy rằng việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ do kiểm toán viên bên ngoài thực hiện có mục tiêu hạn định. Bằng sự nhấn mạnh đến mục tiêu này, phạm vi nghiên cứu về kiểm soát nội bộ tự thân nó được giới hạn vào việc xác định, đánh giá những kiểm soát mà những kiểm toán viên ngầm tin tưởng vào.

Bảng số 37



**Nguồn:* Tài liệu học tập dùng trong khoá học kiểm toán do Price Wahrrhouse và VACO tổ chức tại Hà Nội 5/1992.

Do đặc trưng của phương pháp kiểm toán tuân thủ là công việc kiểm toán được dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ nên phương pháp kiểm toán tuân thủ còn được gọi là bước kiểm nghiệm dựa vào kiểm soát (Compliance procedure).

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

2.1. Phương pháp cập nhật cho các hệ thống

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

2.2. Các thử nghiệm chi tiết đối với kiểm soát

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

Việc tiến hành hay không tiến hành các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát phụ thuộc vào việc đánh giá lại rủi ro kiểm soát sau khi đã áp dụng kỹ thuật kiểm tra hệ thống. Nếu mức độ rủi ro kiểm soát được đánh giá là không cao ở mức tối đa hoặc kiểm toán viên xét thấy có thể giảm được rủi ro

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

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

§3. KỸ THUẬT LẤY MẪU KIỂM TOÁN

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

nhau để hình thành các ý kiến kết luận về các loại sổ dư và nghiệp vụ đó.

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

- + KTV không tìm kiếm mọi sự chắc chắn, chính xác tuyệt đối của toán học.

- + Bảng chứng thu được từ mẫu kiểm toán chỉ là một trong các nguồn bằng chứng của KTV.

- + Việc kiểm tra toàn bộ (100%) tổng thể có thể vẫn chưa cung cấp được sự chắc chắn tuyệt đối vì có thể có những nghiệp vụ vẫn không được ghi chép.

- + Chi phí cho kiểm tra toàn bộ mọi sổ dư tài khoản hoặc loại nghiệp vụ là không kinh tế. Tính kinh tế của kiểm toán là một vấn đề mà các KTV, đặc biệt là KTV độc lập đều phải lưu tâm.

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

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

1. Mẫu thống kê và mẫu phi thống kê

KTV có thể sử dụng mẫu thống kê và mẫu phi thống kê.

Chọn mẫu thống kê là việc sử dụng kỹ thuật toán học để tính các kết quả thống kê có tính hệ thống. Ưu điểm cơ bản của phương pháp này là các KTV có thể ước lượng được các rủi ro cho mẫu bằng phương pháp toán học, từ đó tính được cỡ mẫu cần thiết để hạn chế rủi ro lấy mẫu ở mức KTV đã dự kiến từ trước. Trong phương pháp chọn mẫu phi thống kê, KTV không định hướng được các rủi ro chọn mẫu. Thay vào đó, các kết luận được tiếp cận với tổng thể trên một căn cứ xét đoán mang tính nghề nghiệp của một KTV. Tuy nhiên, do ưu thế về chi phí ít và đơn giản, mẫu phi thống kê vẫn được sử dụng một cách rộng rãi trong kiểm toán hiện đại, nhất là đối với các thử nghiệm trên các tổng thể tương đối nhỏ.

2. Phương pháp lấy mẫu

Có 2 phương pháp chọn mẫu: chọn ngẫu nhiên (xác suất) và chọn phi xác suất.

2.1. Phương pháp chọn xác suất

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

Các kỹ thuật chọn mẫu ngẫu nhiên thường được áp dụng là bảng số ngẫu nhiên, chương trình chọn số ngẫu nhiên và chọn mẫu có tính hệ thống.

a. Bảng số ngẫu nhiên

Bảng số ngẫu nhiên là một bảng liệt kê ngẫu nhiên các chữ số được lập, được sắp xếp một cách thuận lợi dưới dạng

biểu để thuận tiện cho việc chọn các số ngẫu nhiên có nhiều chữ số.

Để sử dụng bảng các số ngẫu nhiên, KTV phải thực hiện một quy trình gồm 4 bước sau đây:

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

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

- Xây dựng quan hệ giữa bảng số ngẫu nhiên với tổng thể, tức là thiết lập một sự tương ứng giữa các số liệu của bảng và các phân tử trong tổng thể. Mỗi quan hệ này được thành lập bằng việc quyết định số chữ số phải sử dụng trong bảng số ngẫu nhiên và sự liên kết của chúng với hệ thống đánh số tổng thể. Chẳng hạn, nếu tổng thể được đánh số từ 0001 đến 1800, KTV có thể chọn 4 chữ số đầu trong 5 chữ số của các số liệu trên bảng số ngẫu nhiên.

- Xây dựng một hướng sử dụng bảng. Hướng sử dụng bảng sẽ xác định những số KTV sẽ sử dụng trong một cột và phương pháp đọc bảng. KTV có thể chọn các con số theo cột dọc hoặc theo hàng ngang, có thể chọn các chữ số đầu tiên, các chữ số ở giữa hoặc các chữ số cuối cùng. Chẳng hạn, đối với một số có 3 chữ số thì có thể chọn 3 chữ số đầu tiên, 3 chữ số giữa hoặc 3 chữ số cuối cùng. Hướng sử dụng bảng là một quyết định tùy ý nhưng phải được xây dựng trước và phải tuân thủ một cách nhất quán.

- Chọn điểm xuất phát (bắt đầu). Đây cũng là việc làm ngẫu nhiên. Số được chọn là phần tử đầu tiên được đưa vào mẫu và là chỗ mà hướng sử dụng bảng được bắt đầu.

Ví dụ sau đây minh họa cho phương pháp sử dụng bảng số ngẫu nhiên. Giả sử KTV lựa chọn một mẫu 100 phần tử từ một tổng thể 8000 phần tử được đánh số trước từ 0001 đến 8000. KTV không cần đánh số lại tổng thể và lựa chọn 4 chữ. Số đầu của các số trên bảng ngẫu nhiên. Sử dụng bảng số ngẫu nhiên, KTV chọn điểm xuất phát ở dòng 1001 cột 3 theo hướng từ trên xuống dưới. Phần tử đầu tiên được chọn là 2300. Sau đó lần lượt là 1886, 1462, 1893; 5403... (các số 8154, 9147... cuối ra ngoài khung nên không được chọn). Quá trình được tiếp tục cho đến khi mẫu đã đủ 100 phần tử.

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

- Nếu sử dụng mẫu không lặp lại, nghĩa là không chấp nhận một phần tử có mặt 2 lần trong mẫu, KTV sẽ bỏ qua số liệu đó và chọn số liệu kế tiếp.

- Nếu sử dụng mẫu lặp lại, mỗi phần tử có thể có mặt nhiều lần trong mẫu. Lúc đó, phần tử này coi như được chọn vào mẫu một lần nữa.

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

b. Chương trình chọn số ngẫu nhiên

Ngày nay, hầu hết các công ty kiểm toán đều thuê mượn hoặc có sự trợ giúp của các thiết bị máy tính có lập sẵn các chương trình để chọn lựa các số ngẫu nhiên. Phương pháp này có ưu điểm so với bảng số ngẫu nhiên là tiết kiệm thời gian, giảm khả năng sai sót của KTV khi lựa chọn các con số.

c. Chọn mẫu có hệ thống

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

Bảng số 38: Bảng số ngẫu nhiên

Dòng	Cột							
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
1000	37039	97547	64673	31564	99314	6854	97855	99965
1001	25145	84834	23009	51584	66754	77785	52357	25532
1002	98433	54725	18864	65866	76918	78825	58210	76835
1003	97965	68548	81545	82933	93545	85959	63282	61454
1004	78049	67830	14624	17563	25697	07734	48243	94318
1005	50203	25658	91478	08509	23380	48130	65047	77873
1006	40059	67825	48934	64998	49807	71126	77818	56893
1007	84350	67241	54031	34535	04093	35062	58163	14025
1008	30954	51637	91500	48722	60988	60029	50873	37423
1009	86723	36464	98305	080009	00666	29255	18514	49158

Dòng	Cột							
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
1010	50188	22554	86160	92250	14021	65859	16237	72296
1011	50014	00463	13906	35936	71761	65755	87002	71667
1012	66023	231428	14742	94874	23308	58333	26507	11208
1013	04458	61862	63119	09541	01715	87901	91260	03079
1014	57510	36314	30452	09712	37714	95428	30507	68415
1015	43373	58939	95848	28288	60341	52174	11879	18115
1016	61500	12763	64433	02268	57909	72347	49498	21871
1017	78938	71312	99705	71546	42274	23915	38405	18779
1018	64257	93218	35793	43671	64055	88729	11168	60260
1019	56864	21554	70445	24841	04779	56774	96129	73594
1020	35314	29631	06937	54545	04470	75463	77112	77126
1021	40704	48823	65963	39359	127175	56201	22811	24863
1022	07318	44623	02843	33299	9872	86774	06926	12672
1023	94550	23299	45557	07923	75126	00808	01312	46689
1024	34348	81191	21027	77087	10909	03676	97723	34400
1025	92277	57115	50789	68111	75305	53289	39151	45760
1026	56093	58302	52236	64756	50273	61566	61962	93280
1027	16623	17849	96701	94971	94758	08845	32260	59823
1028	50848	93982	66451	31143	05441	10399	17775	74169
1029	48006	58200	58367	66577	68583	21108	41361	20732
1030	56640	27890	28825	96509	21363	53657	60119	75385

Nguồn: Bảng 105.000 chữ số thập phân ngẫu nhiên. Hội đồng Thương mại Liên bang của Hoa Kỳ - Trích lại theo Auditing in Australia. Sdd.

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

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

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

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

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

2.2. Chọn mẫu phi xác suất

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

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

a. Chọn theo lô (khối)

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

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

b. Chọn mẫu "tình cờ"

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

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

các KTV khác, các nghiệp vụ ở giữa trang hoặc những khoản mục có số tiền lớn sẽ có nhiều khả năng được chọn liên.

c. Chọn mẫu theo sự xét đoán

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

Khi chọn mẫu theo sự xét đoán, để tăng tính đại diện của mẫu, KTV cần ghi nhớ các vấn đề sau đây:

- Nếu có nhiều loại nghiệp vụ trong phạm vi kiểm tra, mỗi loại nghiệp vụ đều nên có mặt trong mẫu được chọn.

- Nếu có nhiều người chịu trách nhiệm về nghiệp vụ trong một kỳ kế toán, mẫu được chọn nên bao hàm nghiệp vụ của mỗi người.

- Các khoản mục, nghiệp vụ có số tiền lớn sẽ được lựa chọn nhiều hơn.

3. Kỹ thuật phân tổ

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

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

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

4. Chương trình lấy mẫu kiểm toán

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

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

- Ước lượng về số lượng (chương trình lấy mẫu biến đổi).

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

trình lấy mẫu được dùng cho cả hai mục đích, vừa thử nghiệm một thủ tục kiểm soát, vừa kiểm tra số dư hàng tiền của một tài khoản.

§4. MỐI QUAN HỆ GIỮA MỨC ĐỘ RỦI RO TIỀM TÀNG VÀ RỦI RO KIỂM SOÁT ĐỐI VỚI VIỆC ÁP DỤNG CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

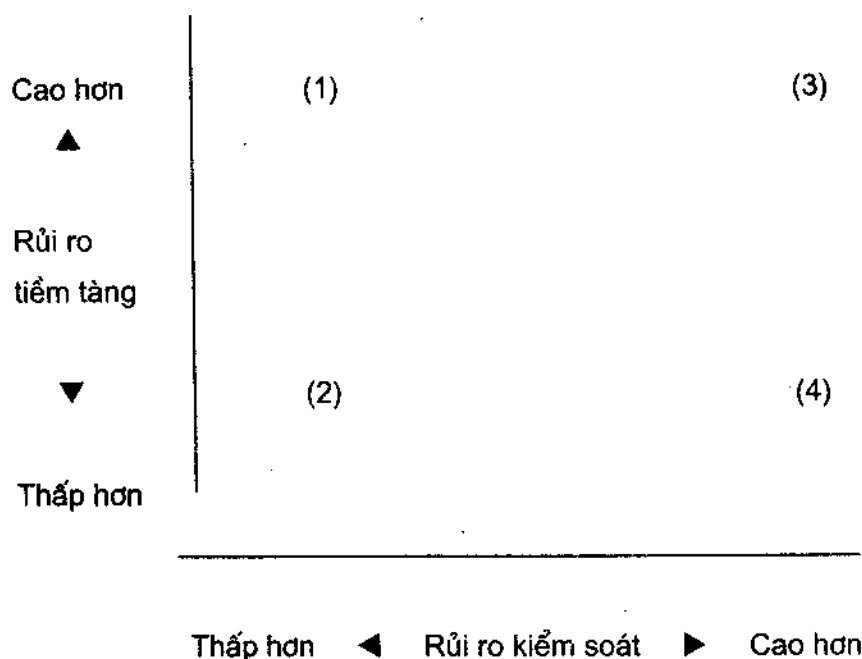
Việc đánh giá chính xác mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát có ý nghĩa thực tiễn lớn lao đối với công tác kiểm toán, từ khâu lập kế hoạch chiến lược, đề ra quyết định sơ khởi cho từng bộ phận được kiểm toán đến khâu thi hành công tác kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Mức độ rủi ro quyết định nội dung, thời hạn, phạm vi của các phương pháp kiểm toán cơ bản cần tiến hành, và như vậy cũng quyết định khối lượng công việc kiểm toán cần thiết. Trong trường hợp rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều được đánh giá là cao thì khối lượng công việc kiểm toán phải thực thi là lớn nhất, phải tiến hành thử nghiệm chi tiết về số liệu trên một quy mô rộng các nghiệp vụ và các số dư nhằm giảm các rủi ro phát hiện xuống mức có thể chấp nhận được. Nếu rủi ro kiểm soát cao, kiểm toán viên không được tin tưởng vào hệ thống kiểm soát của nội bộ doanh nghiệp và áp dụng phương pháp tuân thủ và khối lượng các thử nghiệm cơ bản cũng sẽ tăng lên hơn rất nhiều so với lúc kiểm toán viên dựa vào hệ thống kiểm soát. Trường hợp rủi ro kiểm soát cao nhưng mức độ rủi ro tiềm tàng được đánh giá là thấp, đôi khi (đối với những khoản mục không quan trọng) kiểm soát

viên chỉ cần tiến hành các trình tự phân tích tổng quát là đã có thể đưa ra các kết luận thích đáng mà không cần áp dụng thêm phương pháp kiểm toán nào. Do đó, khi đánh giá mức độ rủi ro, các kiểm toán viên trước hết đưa ra một đánh giá tổng thể các nhân tố rủi ro tiềm tàng, sau đó mới xem xét đến hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp.

Cần lưu ý là mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đánh giá không thể ở mức thấp đến nỗi mà kiểm toán viên không cần phải tiến hành bất cứ một biện pháp kiểm toán cơ bản nào đối với số dư các tài khoản và các loại nghiệp vụ quan trọng. Do đó, dù mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá như thế nào, kiểm toán vẫn phải tiến hành một số thử nghiệm cơ bản.

Mối quan hệ giữa rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát với khối lượng công việc kiểm toán và các phương pháp kiểm toán cần thực thi được thể hiện trong biểu đồ sau (xem bảng số 39).

Bảng số 39: Quan hệ giữa rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và các phương pháp kiểm toán



1. Phương pháp tuân thủ (dựa vào các kiểm soát) kết hợp các trình tự phân tích và thử nghiệm cơ bản.

2. Chủ yếu áp dụng các trình tự phân tích kết hợp thử nghiệm cơ bản một số bộ phận, khoản mục quan trọng.

3. Phương pháp cơ bản: Thử nghiệm về số liệu (cơ bản) trên một quy mô rộng các nghiệp vụ và các số dư kết hợp phương pháp phân tích.

4. Phương pháp cơ bản: Phương pháp phân tích kết hợp một số thử nghiệm số liệu (thử nghiệm cơ bản).

Cần chú ý là sự đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát có thể thay đổi trong quá trình tiến hành một cuộc kiểm toán. Ví dụ, có những thông tin, những bằng chứng làm cho kiểm toán viên chú ý tiến hành biện pháp kiểm toán cơ bản khác nhiều các thông tin ban đầu và kiểm toán viên dựa vào đó để đánh giá sơ bộ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Khi gặp những tình huống như vậy, kiểm toán viên cần thay đổi các biện pháp kiểm toán cơ bản căn cứ trên việc xem xét lại mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đã được đánh giá trước kia đối với một số hay tất cả các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.

§5. NGHIÊN CỨU VÀ ĐÁNH GIÁ HỆ THỐNG KẾ TOÁN VÀ KSNB ẢNH HƯỞNG ĐẾN CÁC PHƯƠNG PHÁP KIỂM TOÁN

Như phần §2 chương 2 - Hệ thống kiểm soát nội bộ đã nói, mục đích của kiểm toán viên trong việc nghiên cứu, đánh giá kiểm soát nội bộ là thiết lập độ tin cậy vào hệ thống kiểm soát nội bộ để xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các bước kiểm toán cơ bản. Như vậy, trong khi phương pháp cơ bản và phương pháp tuân thủ khác nhau về mục đích thì kết quả của phương pháp này lại có thể đóng góp cho mục đích của phương pháp kia và ngược lại. Phần này trình bày trình tự nghiên cứu, đánh giá hệ thống kế toán và KSNB, mối quan hệ

tác động qua lại giữa các phương pháp kiểm toán cơ bản và tuân thủ trong quá trình kiểm toán.

Việc nhận biết hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ doanh nghiệp đã được kiểm toán viên thực thi như một phần của việc lập kế hoạch kiểm toán. Tuy nhiên trong giai đoạn thực hiện kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét lại hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan để thu thập các hiểu biết về sự lưu chuyển của các nghiệp vụ và các bước kiểm soát đặc biệt. Điều đó giúp cho kiểm toán viên đánh giá sơ bộ và xác định được tính đầy đủ và tính hữu hiệu của những quy chế kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên định dựa vào khi thực thi công việc kiểm toán.

Các thủ pháp được áp dụng khi xem xét lại các quy chế kiểm soát nội bộ chủ yếu bao gồm việc thẩm định lại các nhân viên ở các bộ phận khác nhau của doanh nghiệp, kết hợp việc tham khảo các tài liệu mô tả các phương pháp, các công việc và sơ đồ luân chuyển chứng từ cũng như thu thập các hiểu biết về những quy định mà kiểm toán viên cho là quan trọng đối với công việc kiểm toán của mình. Ngoài ra, kỹ thuật cập nhật cho các hệ thống (Walk through) cũng được sử dụng như một phần của phương pháp tuân thủ để xem xét lại hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ doanh nghiệp.

Bằng các thủ pháp nói trên, kiểm toán viên cần xác định xem những kiểm soát nội bộ nào đã sử dụng trong kỳ là có thể tin cậy được. Nếu trong kỳ có những khoảng thời gian sử dụng các quy chế kiểm soát nội bộ khác nhau thì kiểm toán viên cần xem xét cụ thể từng quy chế đó. Việc phân đoạn các kiểm soát nội bộ định tin cậy trong từng khoảng thời gian

của kỳ kế toán sẽ được xét đoán tương ứng với các quy chế kiểm soát nội bộ trong từng thời kỳ để xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp kiểm toán sẽ được áp dụng cho các nghiệp vụ trong kỳ.

Các hiểu biết, các thông tin có liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên thu thập được khi áp dụng các thủ pháp nói trên cần phải được ghi chép, dẫn chứng bằng tài liệu để lưu trữ trong bộ hồ sơ kiểm toán. Các kỹ thuật thường được sử dụng để ghi chép và mô tả, sơ đồ kết hợp các kỹ thuật bằng câu hỏi ghi sẵn. Việc áp dụng riêng rẽ hay kết hợp các kỹ thuật này là tùy thuộc ngữ cảnh từng trường hợp (vấn đề này sẽ được đề cập chi tiết ở phần hồ sơ kiểm toán).

Trên cơ sở các hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên tiến hành đánh giá sơ bộ các quy chế nhằm mục đích xác định các quy chế kiểm soát mà kiểm toán viên cho là hoạt động có hiệu quả, có thể tin cậy được và có ý định dựa vào đó để thực thi các phương pháp tuân thủ (các thử nghiệm chi tiết về kiểm soát).

Các thử nghiệm tuân thủ được áp dụng để thu thập bằng chứng làm căn cứ chứng minh cho các kiểm soát nội bộ mà kiểm toán viên đã xác định là có thể tin cậy được và sự hoạt động của chúng là hữu hiệu đúng như kiểm toán viên đã nhận thức trước đó.

Nếu qua các thử nghiệm tuân thủ, kiểm toán viên kết luận rằng việc dựa vào các quy chế kiểm soát nội bộ nào đó như đã dự tính trước đây là không thích hợp thì kiểm toán viên phải tìm hiểu xem hiện còn có quy chế kiểm soát nội bộ nào khác

khả dĩ có thể phù hợp với mục đích kiểm toán mà kiểm toán viên có thể tin cậy hay không. Ngoài ra, kiểm toán viên có thể và phải điều chỉnh nội dung, thời gian và phạm vi của phương pháp kiểm toán cơ bản cho thích hợp.

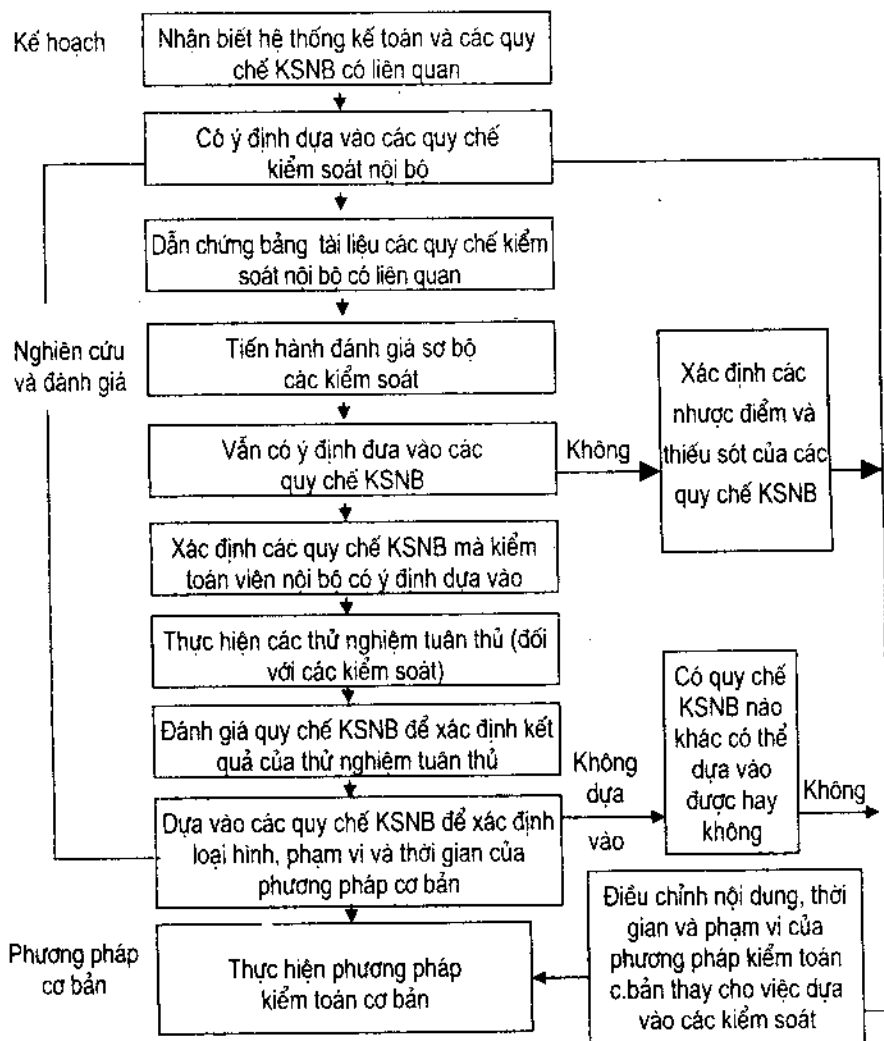
Các phương pháp tuân thủ phải được áp dụng thích hợp với những biến động hoặc thay đổi trong kỳ kế toán như: Thay đổi cán bộ chủ chốt, sự gia tăng các nghiệp vụ theo thời vụ và sai sót chủ quan của con người. Kiểm toán viên cần tiến hành thẩm tra riêng biệt từng vấn đề này, đặc biệt là xác định thời gian mà guồng máy tổ chức thay đổi các chức năng kiểm tra chủ yếu.

Thông thường, các phương pháp tuân thủ được áp dụng cho các nghiệp vụ được lựa chọn trong số các nghiệp vụ cần được kiểm tra trong kỳ. Nếu kỳ kế toán ngắn (ví dụ 3 tháng) được kiểm tra từ đầu thì kiểm toán viên cần cân nhắc xem nghiệp vụ nào là cần thiết phải kiểm tra để đảm bảo độ tin cậy của các ghi chép kế toán trong kỳ (cả năm). Sự xét đoán của kiểm toán viên về nội dung, thời gian và phạm vi của các phương pháp tuân thủ hay cơ bản được áp dụng đối với các nghiệp vụ phát sinh trong phần còn lại của kỳ kế toán sẽ chịu ảnh hưởng của các yếu tố sau:

- a) Kết quả các phương pháp kiểm toán đã tiến hành.
- b) Kết quả nghiên cứu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ.
- c) Độ dài phần còn lại của kỳ kế toán.

d) Các phương pháp cơ bản và kiểm toán viên định tiến hành bất chấp sự thích hợp của các quy chế kiểm soát nội bộ.

Bảng số 40: Trình tự nghiên cứu đánh giá hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và các phương pháp kiểm toán (*)



(*) Nguồn: Những chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán quốc tế VACO - 9/1992.

§6. MỨC ĐỘ THỎA MÃN TRONG KIỂM TOÁN VÀ KINH TẾ HỌC CỦA KIỂM TOÁN

Mức độ thoả mãn trong kiểm toán (còn gọi là sự tin tưởng trong kiểm toán) là mức độ mà một bước (phương pháp) kiểm toán cụ thể có thể thể hiện được tính hiện thực và tính đúng đắn của các cơ sở dẫn liệu, các bộ phận cấu thành trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Việc áp dụng các phương pháp kiểm toán là nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp làm cơ sở cho các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên về báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Mức độ thoả mãn toàn bộ trong kiểm toán là mức độ tin tưởng ở mọi khía cạnh cần có để đưa ra kết luận về các mục tiêu kiểm toán và lập ra một báo cáo kiểm toán.

Mỗi phương pháp, mỗi bước kiểm toán cụ thể được áp dụng trong từng trường hợp tùy thuộc vào xét đoán và đánh giá mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát như thế nào. Đồng thời mỗi phương pháp kiểm toán cũng có nội dung, phạm vi và khối lượng công việc kiểm toán khác nhau và cả các bằng chứng kiểm toán thu thập được khi thực thi các bước kiểm toán cũng có giá trị (độ tin cậy) khác nhau.

Nói chung, hệ thống thứ bậc bằng chứng kiểm toán do các bước kiểm toán mang lại được khái quát bằng biểu đồ sau (xem bảng số 41)

Trong sơ đồ này, các bước (1) và (5) là các bước kiểm toán dựa vào số liệu (phương pháp cơ bản); còn các bước (2), (3), (4) là các bước kiểm toán dựa vào các kiểm soát (phương

pháp tuân thủ). Chiều mũi tên chỉ chiều gia tăng giá trị của bằng chứng kiểm toán do các bước kiểm toán tương ứng mang lại.

Thực tiễn kiểm toán cho thấy rằng phương pháp phân tích đánh giá tổng quát là phương pháp kiểm toán nhanh nhất, ít tốn kém chi phí và thời gian nhưng các bằng chứng kiểm toán thu được cũng ít có giá trị hơn cả. Trong khi đó, các thử nghiệm chi tiết đối với các nghiệp vụ và các số dư đòi hỏi khối lượng công tác kiểm toán nhiều nhất, tốn kém thời gian nhất nhưng lại tạo lập các bằng chứng kiểm toán tin cậy nhất cho các ý kiến nhận xét của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán.

Kiểm toán là một hoạt động kinh tế đã được thực tế kiểm nghiệm. Những lợi ích của kiểm toán mang lại có giá trị nhiều hơn những chi phí mà nó đã phải chi ra trong quá trình kiểm toán. Dịch vụ kiểm toán của các công ty, các hãng kiểm toán chuyên nghiệp là một loại hoạt động sinh lời, là loại hoạt động kinh doanh. Mục tiêu mà các kiểm toán viên theo đuổi trong bất cứ cuộc kiểm toán nào là phải đạt được mức độ tin tưởng cao nhất trong kiểm toán với hao phí về kiểm toán thấp nhất. Theo các phân tích kinh tế đơn thuần thì các kiểm toán viên nên tiếp tục đảm trách nhiều hơn công việc kiểm toán miễn là những lợi ích phụ thêm thu được có giá trị nhiều hơn chi phí phụ thêm của cuộc kiểm toán. Những lợi ích phụ thêm của kiểm toán làm tăng thêm độ tin cậy vào ý kiến của kiểm toán viên trong báo cáo kiểm toán. Nhưng việc đánh giá mức độ tin cậy tăng thêm của một ý kiến kiểm toán không phải là việc dễ dàng, đơn giản. Về nguyên tắc, giá trị của nó là số

lượng những tổn thất mà những người quyết định đã tránh được trên cơ sở niềm tin cậy vào những thông tin trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp được kiểm toán.

Bảng số 41: Hệ thống thứ bậc bằng chứng kiểm toán

Phân tích đánh giá tổng quát
(1)

Thử nghiệm kiểm soát quản lý và
kiểm soát độc lập
(2)

Thử nghiệm kiểm soát xử lý và
chức năng xử lý bằng máy tính
(3)

Thử nghiệm kiểm soát để bảo vệ
tài sản
(4)

Các thử nghiệm chi tiết các nghiệp vụ và
các sổ dư tài khoản
(5)

Giá thành của một đơn vị công việc kiểm toán được xác định trên cơ sở chi phí (tiền công) của các nhân viên kiểm toán chuyên nghiệp (tính trên 1 đơn vị thời gian) và chi phí của công ty kiểm toán phải bỏ ra để hỗ trợ cho các hoạt động của kiểm toán viên. Chênh lệch giữa số tiền thu được từ dịch vụ kiểm toán (do các khách hàng trả) và giá thành một cuộc kiểm toán là tổng số tiền lời của hãng kiểm toán khi thực thi một hợp đồng kiểm toán cụ thể.

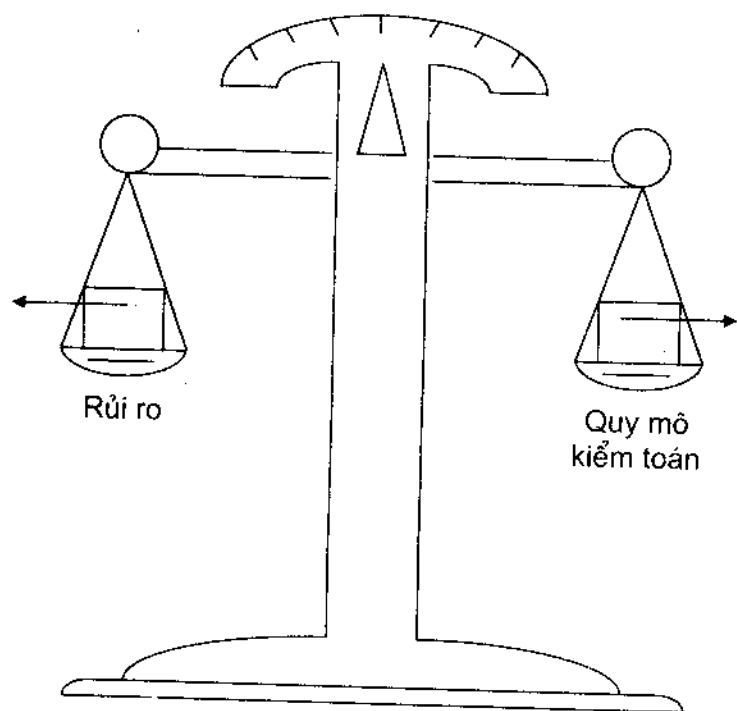
Doanh thu từ dịch vụ của một kiểm toán độc lập do sự thoả thuận giữa hãng kiểm toán và khách hàng trên cơ sở khối lượng công việc kiểm toán phải thực thi và giá thành của cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, nếu công việc kiểm toán được tiến hành vì một mục đích đặc biệt nào đó theo đề nghị của khách hàng thì phí kiểm toán mà khách hàng phải trả còn tùy thuộc vào từng ngữ cảnh đặc biệt và phụ thuộc vào tính chất của các mục đích đó.

Như vậy, rủi ro và mức độ rủi ro sẽ quyết định việc lựa chọn các phương pháp kiểm toán cũng như khối lượng công việc và qui mô của cuộc kiểm toán. Để có thể vừa thu được nhiều tiền lời và đảm bảo mức độ tin cậy trong kiểm toán (rủi ro kiểm toán ít nhất), quy mô kiểm toán phải tương xứng với mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát không nhiều và cũng không ít hơn mức độ rủi ro đã đánh giá (xem bảng số 42).

Thực tế cho thấy rằng, trong những trường hợp ngược lại, hậu quả đối với kiểm toán viên là rất xấu. Nếu công việc kiểm toán không được thực thi một cách thích hợp và thoả đáng, do đó có những sai sót nghiêm trọng còn tồn tại trong báo cáo tài

chính mà kiểm toán viên không phát hiện ra và đã đưa ra các ý kiến nhận xét không thích hợp làm thiệt hại đến lợi ích của bên thứ ba (những người sử dụng thông tin) thì kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm trước pháp luật và trước khách hàng của mình. Ngược lại, nếu quy mô và các bước kiểm toán được thực thi nhiều quá mức độ cần thiết thì cũng không đạt mục đích sinh lời của hãng kiểm toán chuyên nghiệp.

Bảng số 42: Quy mô kiểm toán cần thiết



CHƯƠNG V

KIỂM TOÁN VIÊN VÀ TỔ CHỨC KIỂM TOÁN

§1. KIỂM TOÁN VIÊN

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

1. Kỹ năng và khả năng của kiểm toán viên

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

Kiểm toán viên phải có năng lực và kỹ năng đặc biệt, có đầy đủ kiến thức cả về lý thuyết và thực tế để có thể đáp ứng được yêu cầu công việc. Điều đó đạt được thông qua việc kết

hợp giữa quá trình đào tạo phổ thông với các hiểu biết nghiệp vụ đạt được thông qua tự nghiên cứu và các chương trình đào tạo chính thức được kết thúc bằng các kỳ thi có cấp chứng chỉ, cũng như các kinh nghiệm thực tiễn đã được kiểm nghiệm đúng đắn. Hơn nữa kiểm toán viên phải tiếp tục nhận thức được sự phát triển về kế toán, kiểm toán qua các văn bản chuyên ngành thích hợp do quốc gia và quốc tế công bố, cũng như các quy định có liên quan và các yêu cầu của pháp luật.

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

2. Đạo đức của kiểm toán viên

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

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

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

Kiểm toán viên phải có đức tính cẩn thận trong việc tiến hành kiểm toán và lập báo cáo kiểm toán. Ví dụ: Kiểm toán

viên không được vội vã quyết định điều gì. Luôn phải đánh giá các bằng chứng sẵn có một cách cẩn thận.

3. Tính độc lập của kiểm toán viên

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

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

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

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

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

4. Tôn trọng bí mật

Kiểm toán viên phải tôn trọng các bí mật của những thông tin đã thu thập được trong quá trình kiểm toán, không được để lộ bất cứ một thông tin kiểm toán nào cho người thứ ba khi

không có sự uỷ quyền đặc biệt hoặc trách nhiệm pháp lý, trách nhiệm nghiệp vụ yêu cầu công bố.

5. Tôn trọng pháp luật

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

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

Mặt khác hoạt động của kiểm toán viên độc lập cũng được luật pháp các nước công nhận. Các ý kiến nhận xét đánh giá của kiểm toán viên trong các báo cáo kiểm toán cũng được thừa nhận về cơ sở pháp lý.

6. Các chuẩn mực nghiệp vụ

Kiểm toán viên phải tiến hành công việc nghiệp vụ của mình theo những chuẩn mực nghiệp vụ chuyên ngành phù hợp với công việc đó.

Từ tháng 1-1980 đến tháng 9 - 1990 Liên đoàn Kế toán quốc tế đã ban hành “Những nguyên tắc chỉ đạo kiểm toán quốc tế” (International Auditing Guidelines - IPAG). Những nguyên tắc này được 78 nước thành viên của IFAC và một số nước chưa thành viên của IFAC chấp nhận và coi đó là các văn bản pháp qui về kiểm toán của nước mình (xem phụ lục bản giới thiệu tóm tắt 29 nguyên tắc chỉ đạo kiểm toán quốc tế).

Ở nước ta quy chế về hoạt động kiểm toán độc lập Ban hành theo Nghị định số 07/CP ngày 29-1-1994 quy định:

Công dân Việt Nam được công nhận là kiểm toán viên phải có đầy đủ các tiêu chuẩn sau đây:

- Có lý lịch rõ ràng, phẩm chất trung thực, liêm khiết, nắm vững pháp luật và chính sách chế độ kinh tế tài chính, kế toán thống kê của Nhà nước, không có tiền án tiền sự.

- Có bằng tốt nghiệp đại học hoặc trung học chuyên ngành tài chính kế toán đã làm công tác kế toán tài chính từ 5 năm trở lên (nếu tốt nghiệp đại học) hoặc 10 năm trở lên (nếu tốt nghiệp trung học).

- Đã qua kỳ thi tuyển kiểm toán viên do Hội đồng thi tuyển cấp Nhà nước tổ chức và được Bộ Tài chính cấp chứng chỉ.

- Được công nhận vào làm việc tại một tổ chức kiểm toán độc lập hoạt động hợp pháp ở Việt Nam và đã được đăng ký danh sách kiểm toán viên tại Bộ Tài chính.

Công chức Nhà nước đương chức không được đăng ký hành nghề kiểm toán trong tổ chức kiểm toán độc lập.

Công dân nước ngoài muốn hành nghề kiểm toán ở Việt Nam phải đủ các điều kiện:

- Được phép cư trú hợp pháp tại Việt Nam.

- Có chứng chỉ kế toán viên do Bộ Tài chính Việt Nam cấp hoặc có chứng chỉ kiểm toán được cấp bởi một tổ chức

kiểm toán quốc tế mà Bộ Tài chính Việt Nam thừa nhận và phải nắm vững luật pháp kinh tế, tài chính, kế toán và kiểm toán của Việt Nam.

- Đã đăng ký danh sách kiểm toán viên tại Bộ Tài chính.

Việc đào tạo, bồi dưỡng kiến thức chuyên môn, nghiệp vụ và thi tuyển kiểm toán viên theo chương trình và quy chế thống nhất do Bộ Tài chính quy định.

Chúng chỉ kiểm toán viên được cấp có giá trị trong thời hạn 5 năm kể từ ngày cấp. Hết thời hạn người có chứng chỉ phải làm thủ tục để đổi chứng chỉ mới.

Kiểm toán viên thực hiện nghiệp vụ kiểm toán phải tuân theo các nguyên tắc sau đây:

a. Tuân thủ theo pháp luật Nhà nước Việt Nam.

b. Bảo đảm trung thực, độc lập, khách quan, công bằng và bí mật số liệu.

c. Tuân thủ các chuẩn mực kế toán và kiểm toán hiện hành của Việt Nam và các chuẩn kế toán và kiểm toán quốc tế phổ biến được Nhà nước Việt Nam thừa nhận.

d. Kiểm toán viên chỉ được thực hiện dịch vụ kiểm toán cho các đơn vị khách hàng mà kiểm toán viên không có quan hệ về kinh tế và không có quan hệ họ hàng thân thuộc với người lãnh đạo đơn vị.

Kiểm toán viên được tổ chức kiểm toán hợp pháp chấp nhận vào làm việc theo sự quản lý của tổ chức này phải đăng

ký danh sách tại Bộ Tài chính. Nếu kiểm toán viên bỏ nghề hoặc chuyển làm công việc khác thì tổ chức kiểm toán phải báo lại Bộ Tài chính biết để xóa tên khỏi danh sách kiểm toán viên.

Công chức đang làm việc trong các cơ quan hành chính Nhà nước không được đăng ký trong danh sách kiểm toán viên chuyên nghiệp.

Quy chế cũng quy định kiểm toán viên ở nước ta được thực hiện các dịch vụ kiểm toán sau đây:

a. Kiểm tra tính hợp pháp hợp lệ của các chứng từ tài liệu số liệu kế toán, việc chấp hành chế độ, thể lệ kế toán, tài chính của Nhà nước.

b. Kiểm tra và xác nhận mức độ trung thực, hợp lý của báo cáo quyết toán do các đơn vị kế toán lập ra.

c. Kiểm tra và xác nhận giá trị vốn góp của các bên tham gia liên doanh, của các cổ đông; kiểm tra xác nhận tính trung thực, chính xác, đầy đủ của số liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các đơn vị liên doanh giải thể, sáp nhập, chia tách, cổ phần hoá, phá sản và các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

d. Giám định tài chính kế toán và các dịch vụ tư vấn về quản lý tài chính, kế toán theo yêu cầu của khách hàng.

Quá trình thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên có các trách nhiệm:

- Chấp hành nghiêm chỉnh các nguyên tắc kiểm toán quy

định, thực hiện đúng các điều khoản của hợp đồng kiểm toán; chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước tổ chức kiểm toán độc lập và trước khách hàng về kết quả kiểm toán và ý kiến nhận xét trong báo cáo kiểm toán.

- Trong quá trình thực hiện nhiệm vụ, kiểm toán viên không được gây trở ngại hoặc can thiệp vào công việc điều hành của đơn vị đang kiểm toán mà chỉ được nhận phí kiểm toán đã thỏa thuận trong hợp đồng kiểm toán.

- Kiểm toán viên vi phạm quy chế, vi phạm pháp luật có thể bị thu hồi chứng chỉ kiểm toán viên và bị xử lý theo pháp luật; nếu gây thiệt hại vật chất cho khách hàng thì phải bồi thường.

Quy chế cũng quy định kiểm toán viên có các quyền hạn:

- Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ (tuân theo pháp luật, chuẩn mực và phương pháp nghiệp vụ chuyên môn).

- Yêu cầu khách hàng cung cấp đầy đủ, kịp thời các tài liệu về kế toán tài chính và các tài liệu khác có liên quan đến nội dung kiểm toán.

- Đối chiếu, xác minh các thông tin kinh tế có liên quan tới đơn vị được kiểm toán ở trong và ở ngoài đơn vị (nếu cần).

- Trong quá trình kiểm toán, nếu phát hiện đơn vị kiểm toán có hiện tượng vi phạm pháp luật, kiểm toán viên được quyền thông báo và kiến nghị đơn vị có biện pháp sửa chữa sai phạm và có quyền ghi ý kiến của mình vào báo cáo kiểm toán.

- Khước từ làm kiểm toán cho khách hàng, nếu xét thấy không đủ điều kiện hoặc không đủ khả năng để kiểm toán.

Ở Pháp kiểm toán là một nghề tự do cũng như nghề luật sư hay bác sĩ tư. Để được phép hành nghề, các kiểm toán viên phải thoả mãn 2 điều kiện:

+ Phải có bằng chuyên viên kế toán cao cấp (tốt nghiệp đại học kế toán) và đã đi thực tập 3 năm tại một văn phòng kiểm toán hoặc công ty kiểm toán, có xác nhận thực tập tốt, đủ tư cách làm kiểm toán viên.

+ Được hội đồng có thẩm quyền xét duyệt ghi tên vào danh sách kiểm toán viên theo đề nghị của cá nhân. Kiểm toán viên được ghi vào danh sách phải tuyên thệ chí công, vô tư, liêm khiết. Hội đồng xét duyệt chủ yếu xem xét tư cách đạo đức của người xin gia nhập đội ngũ kiểm toán viên.

Kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm hình sự trong các trường hợp:

- Xác nhận các thông tin sai về công ty.
- Không báo cáo cho người được uỷ quyền của nước Cộng hòa Pháp về các hành vi phạm tội của công ty.
- Hành nghề không được phép.
- Vi phạm nguyên tắc bí mật nghề nghiệp.

Trường hợp do lỗi hoặc sai sót của kiểm toán viên dẫn đến thiệt hại cho công ty hoặc những người thứ ba, kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm hình sự.

Để có thể chịu trách nhiệm, kiểm toán viên bắt buộc phải mua bảo hiểm trách nhiệm dân sự nghề nghiệp.

§2. CÁC MỐI QUAN HỆ CƠ BẢN CỦA KIỂM TOÁN VIÊN

Trong quá trình thực hiện công việc kiểm toán, kiểm toán viên có rất nhiều mối quan hệ công tác. Để hoàn thành công việc kiểm toán có chất lượng và hiệu quả. Kiểm toán viên phải biết xử lý đúng đắn các mối quan hệ này. Trong đó có các mối quan hệ cơ bản gồm có:

- Quan hệ với các trợ lý.
- Quan hệ với các chuyên gia.
- Quan hệ với các kiểm toán viên khác.
- Quan hệ với khách hàng.
- Quan hệ với các kiểm toán viên nội bộ.
- Quan hệ với người thứ ba.

Dưới đây trình bày tóm tắt các mối quan hệ đó:

1. Quan hệ với các trợ lý

Ở các doanh nghiệp lớn có khối lượng công việc kiểm toán nhiều, khi tiến hành công việc kiểm toán cần phải bố trí từ 2 người trở lên cùng thực hiện, thì trong đó phải có một người chịu trách nhiệm chính, gọi là kiểm toán viên chính, những người khác gọi là trợ lý, mặc dù có thể họ cũng là kiểm toán viên. Kiểm toán viên chính là người chịu trách nhiệm toàn bộ và đến cùng mọi công việc và kết quả của kiểm toán. Các trợ lý được kiểm toán viên chính phân công nhiệm vụ và chịu trách nhiệm trước kiểm toán viên về các phần việc được giao và phải

hoàn thành với chất lượng tốt nhất, đúng thời gian quy định. Kiểm toán viên phải chỉ dẫn chu đáo các trợ lý về các công việc được giao. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, phải luôn giám sát kiểm tra chất lượng và tiến độ các phần việc đã phân công cho trợ lý, phải thẩm định đánh giá xem các công việc của trợ lý có được hoàn hảo không. Vì nếu sử dụng kết quả làm việc của trợ lý mà dẫn đến sai sót nghiêm trọng, thì người chịu trách nhiệm trước pháp luật và khách hàng là kiểm toán viên chính, chứ không phải là các trợ lý. Vì vậy, kiểm toán viên chính có quyền lựa chọn trợ lý cho mình và toàn quyền phân công công việc cho trợ lý trong một cuộc kiểm toán. Còn trợ lý có trách nhiệm phải gắng sức hoàn thành tốt nhất công việc được giao để giữ tín nhiệm với kiểm toán viên chính. Nhất là những trợ lý còn đang là kiểm toán viên tập sự thì vấn đề này càng có ý nghĩa quan trọng.

2. Quan hệ với các chuyên gia

Chuyên gia là những cá nhân hoặc một nhóm người có kỹ năng kiến thức chuyên môn sâu và kinh nghiệm nghề nghiệp, được hành nghề hợp pháp và các lĩnh vực chuyên môn nào đó ngoài lĩnh vực kế toán và kiểm toán.

Để có căn cứ chắc chắn cho nhận xét, đánh giá của mình đối với báo cáo tài chính của doanh nghiệp, trong những trường hợp cần có hiểu biết chuyên môn đặc biệt, kiểm toán cần phải có ý kiến xác định của các chuyên gia về chuyên môn đó. Thí dụ cần thẩm định giá các tác phẩm nghệ thuật, các đồ cổ, các loại đá quý, đánh giá trữ lượng khoáng sản, các loại thiết bị kỹ thuật cao v.v...

Khi đã có ý định sử dụng tư liệu của chuyên gia làm bằng chứng kiểm toán thì kiểm toán viên cần phải có những hiểu biết nhất định đối với chuyên gia đó về các mặt:

- Bằng cấp chuyên môn, kinh nghiệm và uy tín nghề nghiệp, giấy phép hành nghề.

- Các sự việc điển hình chuyên gia đã thực hiện hoặc các tư liệu của chuyên gia đã xử lý.

- Mối quan hệ của chuyên gia với doanh nghiệp đang kiểm toán và tính khách quan của các kết luận do chuyên gia cung cấp.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên có ý định sử dụng tư liệu của chuyên gia thì cần phải thảo luận kỹ và truyền đạt cho chuyên gia các phần việc mà chuyên gia sẽ làm.

Trong những điều kiện nhất định, kiểm toán viên yêu cầu bằng chứng kế toán về các ý kiến của chuyên gia sau khi chuyên gia đã hoàn tất công việc của mình. Thí dụ: Khi kiểm toán viên yêu cầu chuyên gia thống kê cung cấp các thông tin có nhận định của chuyên gia về quỹ dự phòng lương hưu của doanh nghiệp. Tài liệu này chuyên gia đã hoàn tất và doanh nghiệp đã xác nhận, kiểm toán viên phải khẳng định rằng nội dung ý kiến của chuyên gia là thích hợp và được bao gồm trong ý kiến mà kiểm toán đã truyền đạt cho chuyên gia.

Kiểm toán viên phải cân nhắc xem nguồn tư liệu mà các chuyên gia sử dụng có thích hợp với hoàn cảnh cụ thể không. Các thủ pháp để xem xét là:

- Hỏi trực tiếp chuyên gia để chuyên gia tự khẳng định xem nguồn tư liệu có đầy đủ, hợp lý và đáng tin cậy không.

- Kiểm tra lại các tư liệu mà doanh nghiệp đã cung cấp cho chuyên gia để khẳng định chắc chắn những tài liệu đó là xác đáng.

Kiểm toán viên không có nghiệp vụ chuyên môn như chuyên gia, nên không can thiệp quá sâu vào các quan niệm và các phương pháp của chuyên gia. Tuy nhiên kiểm toán viên phải hiểu được các quan niệm và các phương pháp này để khẳng định rằng các quan niệm và phương pháp đó là hợp lý, nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đặc thù sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cũng như kết quả của các thủ pháp kiểm toán đã thực thi.

Nếu các tư liệu của chuyên gia không chứng minh được các giải trình có liên quan trong các thông tin tài chính thì kiểm toán viên phải khắc phục bằng cách thảo luận trực tiếp với chuyên gia và các nhà quản lý doanh nghiệp để áp dụng các thủ pháp bổ sung, kể cả có thể tìm chuyên gia khác để trợ giúp khắc phục sự chưa nhất quán này.

Trường hợp sau khi thực hiện các thủ pháp bổ sung vẫn đi đến kết luận:

+ Tư liệu của các chuyên gia là thiếu nhất quán với các thông tin trong các báo cáo tài chính hoặc

+ Tư liệu của chuyên gia không tạo được bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp.

+ Khi đó kiểm toán viên sẽ lập báo cáo kiểm toán loại chấp nhận từng phần, ý kiến từ bỏ hay ý kiến trái ngược nhau sao cho thích hợp với thực tế.

Khi lập báo cáo kiểm toán hoặc chấp nhận toàn bộ, kiểm toán viên không nên dẫn chứng tư liệu của chuyên gia, vì như vậy có thể bị hiểu lầm là kiểm toán viên dè dặt hoặc có ý định đổ trách nhiệm cho chuyên gia, như thế sẽ không có lợi cho kiểm toán viên.

Trường hợp lập báo cáo chấp nhận từng phần, kiểm toán viên có thể viện dẫn tư liệu của chuyên gia để giải thích cho lý do không hoàn hảo này. Nhưng cần có sự đồng ý của chuyên gia, nếu chuyên gia từ chối mà kiểm toán viên lại cho là cần thiết thì có thể xin ý kiến các cơ quan tư vấn pháp lý. Trong mọi trường hợp ý kiến kết luận của chuyên gia đều phải ghi thành văn bản và lưu trong hồ sơ kiểm toán.

3. Quan hệ với các kiểm toán viên khác

Khi một doanh nghiệp lớn (công ty mẹ) còn nhiều đơn vị thành viên, chi nhánh... (các công ty con) thì kiểm toán viên làm kiểm toán ở công ty mẹ được coi là kiểm toán viên chính còn các kiểm toán viên kiểm toán ở các công ty con gọi là các kiểm toán viên khác.

Dù các kiểm toán viên làm việc ở các hãng kiểm toán khác nhau, có quốc tịch khác nhau, hoặc chưa hề quen biết nhau nhưng cùng kiểm toán cho một công ty lớn thì cũng phải tuân thủ các mối quan hệ giữa kiểm toán viên với kiểm toán viên khác.

Kiểm toán viên chính phải cân nhắc mức độ trọng yếu của công ty con, nếu tài chính của công ty con chiếm trên 10% doanh số lợi nhuận của toàn công ty thì cần phải tính độ tin cậy của báo cáo kiểm toán ở các công ty con do các kiểm toán viên khác kiểm toán.

Khi sử dụng tư liệu của kiểm toán viên khác, kiểm toán viên thường thực hiện các việc:

- Thu thập thông tin về tên tuổi, bằng cấp, trình độ nghiệp vụ, kinh nghiệm danh tiếng của kiểm toán viên khác.

- Thông báo cho kiểm toán viên khác về các yêu cầu độc lập có thể áp dụng cho cả công ty mẹ và công ty con và thu nhận ý kiến chấp nhận của kiểm toán viên khác.

- Thông báo cho kiểm toán viên khác về việc sẽ sử dụng tư liệu của họ vào các công việc và báo cáo của mình và những vấn đề khác có liên quan như là: Những việc cần đặc biệt chú ý, các phương pháp xác định mọi nghiệp vụ trong nội bộ công ty, thời gian cần hoàn thành công việc kiểm toán.

- Thông báo cho kiểm toán viên khác các yêu cầu báo cáo kiểm toán, kế toán có thể áp dụng và yêu cầu họ cung cấp lời giải trình về sự ung thuận kèm theo đối với các yêu cầu này.

- Yêu cầu các kiểm toán viên khác thông báo cho mình thời gian và chiến lược kiểm toán ở công ty con, những rủi ro, sai phạm, gian lận có thể có ở công ty con.

- Khi cần thiết, kiểm toán viên chính có thể yêu cầu kiểm toán viên khác kiểm tra, xác minh một tư liệu nào đó hoặc có thể tự mình kiểm tra lại.

Kiểm toán viên khác khi biết các tư liệu của mình được kiểm toán viên chính sử dụng, cũng phải có sự hợp tác chặt chẽ với kiểm toán viên chính. Như là: Thông báo cho kiểm toán viên chính các vấn đề cần đặc biệt lưu ý, các khía cạnh trong việc cần được thực hiện như đã yêu cầu, các phát hiện của mình, những sai sót, gian lận, có khả năng phản ứng dây chuyền trong toàn công ty v.v...

Các kiểm toán viên chính phải thực hiện các biện pháp để đảm bảo các tư liệu do kiểm toán viên khác cung cấp là phù hợp với mục đích sử dụng của mình. Phải dẫn chứng bằng tài liệu trong ghi chép kiểm toán của mình các phân báo cáo tài chính có sử dụng tư liệu của kiểm toán viên khác; ý nghĩa của các tư liệu này so với tổng thể báo cáo tài chính của doanh nghiệp, tên của kiểm toán viên đã cung cấp tư liệu và mọi kết luận đã có.

Kiểm toán viên chính phải xem xét kỹ lưỡng báo cáo kiểm toán do các kiểm toán viên khác lập ở các công ty con và chỉ sử dụng khi có đủ độ tin cậy. Kiểm toán viên chính là người chịu trách nhiệm về bất cứ tư liệu nào mà mình đã sử dụng. Luật lệ ở một số nước cho phép, kiểm toán viên chính hình thành ý kiến của mình bằng cách dựa vào báo cáo kiểm toán của một vài công ty con và phải xác định rõ phần nào do các kiểm toán viên khác kiểm toán.

4. Quan hệ với khách hàng

Quan hệ giữa kiểm toán viên với khách hàng là mối quan hệ cơ bản nhất xuyên suốt cuộc kiểm toán trong đó.

Khách hàng là người mời kiểm toán người được phục vụ đồng thời lại là người bị kiểm tra và đôi khi họ phải giải trình hoặc trả lời những vấn đề mà họ không muốn trả lời.

Kiểm toán viên là người phục vụ nhưng lại là người được kiểm tra và có quyền xem xét thẩm vấn, kể cả cấp cao nhất của doanh nghiệp. Ngay từ lúc nhận làm kiểm toán (có thư hẹn kiểm toán), kiểm toán viên đã phải làm rõ mối quan hệ đó.

Kiểm toán viên cần xác định rõ việc kiểm toán ở doanh nghiệp sẽ được thực hiện theo các văn bản pháp quy hoặc các chuẩn mực và kế toán nào. Yêu cầu các doanh nghiệp phải chuẩn bị và cung cấp các tài liệu, văn bản, các ghi chép có liên quan đến công việc của kế toán, nếu doanh nghiệp không đáp ứng đầy đủ thì kiểm toán viên có quyền từ chối kiểm toán. Khi có những điều chưa rõ ràng, kiểm toán viên có quyền yêu cầu giám đốc doanh nghiệp phải có giải trình, hoặc được thẩm vấn những người có liên quan.

Trong quá trình thực hành kiểm toán nếu doanh nghiệp không đáp ứng những yêu cầu hợp pháp của kiểm toán viên, thí dụ: Yêu cầu kiểm tra kho hàng hoặc giám định chất lượng sản phẩm... thì kiểm toán viên có thể lập báo cáo kiểm toán loại chấp nhận từng phần hoặc loại trái ngược, vì không có đủ cơ sở kết luận.

Trách nhiệm về ngăn ngừa và phát hiện gian lận và sai sót thuộc về các nhà quản lý doanh nghiệp. Khi kiểm toán viên

chứng minh được rằng đã thi hành mọi chức năng nghiệp vụ cần thiết, thì kiểm toán viên được miễn trách nhiệm, người chịu trách nhiệm trước pháp luật về những hành vi gian lận, sai sót là các nhà quản lý doanh nghiệp. Nhưng nếu kiểm toán viên không làm hết chức năng của mình thì sẽ phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về sự cầu thả không hoàn thành chức trách của mình.

5. Quan hệ với kiểm toán viên nội bộ

Kiểm toán viên nội bộ là người có trình độ chuyên môn về kế toán và kiểm toán, được giám đốc doanh nghiệp giao nhiệm vụ soát xét mọi hoạt động nghiệp vụ của bộ phận kế toán và các quy định kiểm toán nội bộ được hưởng lương của doanh nghiệp.

Kiểm toán nội bộ là một bộ phận của doanh nghiệp nên không thể hoàn toàn độc lập với doanh nghiệp được. Kiểm toán viên nội bộ chỉ có trách nhiệm báo cáo với cấp lãnh đạo cao nhất của doanh nghiệp và không chịu sự ràng buộc của các bộ phận nghiệp vụ khác. Đặc biệt kiểm toán viên nội bộ không có nghĩa vụ phải báo cáo đầy đủ với kiểm toán viên độc lập. Các báo cáo, tư liệu của kiểm toán viên nội bộ thường là chính xác, nhưng vì quyền lợi của kiểm toán viên nội bộ gắn liền với doanh nghiệp nên tính độc lập của nó bị hạn chế.

Tuy nhiên nếu hoạt động của kiểm toán viên nội bộ có hiệu quả và đáng tin cậy thì lại giúp ích rất nhiều cho công việc của kiểm toán viên độc lập.

Kiểm toán viên độc lập chỉ sử dụng các tư liệu của kiểm toán viên nội bộ cung cấp sau khi đã xác minh đánh giá là có đủ độ tin cậy cần thiết. Trách nhiệm của kiểm toán viên độc lập không được giảm nhẹ khi sử dụng tư liệu của kiểm toán viên nội bộ. Các cổ đông và luật pháp chỉ tin tưởng vào ý kiến kết luận của kiểm toán viên độc lập, do đó khi sử dụng tư liệu của người khác kiểm toán viên vẫn phải làm tròn trách nhiệm trước pháp luật về những tư liệu đó.

6. Quan hệ với người thứ ba

Người thứ ba là cá nhân hoặc đơn vị có quan hệ đến những thông tin tài chính của doanh nghiệp đang kiểm toán, nhưng không phải là người của doanh nghiệp hoặc người của hãng kiểm toán.

Trong quá trình thực hành kiểm toán, nhiều trường hợp kiểm toán viên phải liên hệ trực tiếp hoặc xác nhận bằng văn bản với người thứ ba để xác minh các thông tin tài chính của doanh nghiệp. Vì những bằng chứng thu nhận được từ người thứ ba thường đáng tin cậy hơn những bằng chứng thu thập trong doanh nghiệp. Tuy nhiên cũng không hoàn toàn hoặc trừ trường hợp người thứ ba đồng tình với doanh nghiệp để cung cấp thông tin sai. Do đó khi sử dụng những thông tin hoặc tư liệu của người thứ ba kiểm toán viên cũng cần có sự kiểm tra đánh giá tính hợp lý và độ tin cậy của những tư liệu đó. Khi lấy ý kiến xác nhận của người thứ ba, kiểm toán viên cần ghi thành ý kiến xác nhận của người cung cấp hoặc có chứng từ gốc chứng minh để tiện truy cứu trách nhiệm khi cần thiết.

§3. TỔ CHỨC HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN

Công tác kiểm toán độc lập do các kiểm toán viên độc lập thực hiện. Các kiểm toán viên độc lập thường tập hợp để hoạt động nghề nghiệp của mình trong một tổ chức gọi là các hãng kiểm toán, các công ty kiểm toán hoặc các văn phòng kiểm toán.

Hầu hết các nước có nền kinh tế thị trường phát triển đều có hoạt động kiểm toán và có tổ chức kiểm toán. Ngày nay hoạt động kiểm toán đã vượt ra khỏi phạm vi từng quốc gia, từng địa phương, để có những hãng kiểm toán có quy mô lớn hoạt động ở tầm thế giới. Ở Hoa Kỳ hiện nay có trên 45.000 hãng kế toán chuyên nghiệp có làm dịch vụ kiểm toán với quy mô khác nhau có thể chia làm 4 nhóm.

1. Nhóm hoạt động xuyên quốc gia

Nhóm này bao gồm 6 hãng lớn đứng đầu thế giới, có văn phòng chi nhánh ở tất cả các thành phố lớn ở Hoa Kỳ và ở nhiều nước khác trên thế giới. Hãng nhỏ nhất trong 6 nhóm trên hàng năm có doanh thu ở nước ngoài trên 3 tỷ USD và doanh thu trong nước trên 1 tỷ USD. Có hãng hiện có 673 văn phòng ở 107 nước trên thế giới với số nhân viên và chuyên viên cao cấp 66.800 người. Hầu hết các doanh nghiệp lớn, các công ty xuyên quốc gia đều do các hãng nói trên nhận làm kiểm toán. Các hãng này có khả năng đáp ứng yêu cầu dịch vụ của mọi thị trường lớn trên thế giới.

2. Nhóm các hãng quy mô quốc gia

Các hãng này có đặt nhiều chi nhánh hoặc văn phòng ở

hầu hết các thành phố lớn trong nước, họ cũng làm các dịch vụ như các hãng xuyên quốc gia và có khả năng cạnh tranh khách hàng với các hãng xuyên quốc gia. Mặt khác các hãng này cũng nhận làm chi nhánh cho các hãng ở nước ngoài. Về mặt năng lực hoạt động họ cũng có khả năng hoạt động mang tầm cỡ quốc tế nhưng mức độ giới hạn hơn.

3. Nhóm các hãng quy mô lớn hoạt động từng khu vực

Các hãng thuộc nhóm này ở Hoa Kỳ có khoảng vài trăm, số lượng nhân viên chỉ xấp xỉ 50 người chỉ phục vụ khách hàng ở một hoặc một số khu vực nhất định. Có hãng chỉ có 1 văn phòng để phục vụ cho khách hàng trong 1 khu vực, có hãng chỉ có một vài văn phòng phục vụ khách hàng ở địa bàn rộng hơn. Các hãng thuộc loại này cũng có khả năng hoạt động cạnh tranh với nhau và với các hãng có quy mô quốc gia. Một số hãng là chi nhánh của các hãng lớn hơn và được các hãng lớn bảo trợ về thông tin kỹ thuật cũng như đào tạo bồi dưỡng nghiệp vụ chuyên môn.

4. Nhóm các hãng nhỏ ở địa phương

Các hãng thuộc nhóm này khá đông, về số lượng nó chiếm khoảng 95% tổng số các hãng kế toán chuyên nghiệp của Hoa Kỳ. Về quy mô số nhân viên của họ khoảng xấp xỉ 25 người. Chủ yếu họ tiến hành các hoạt động dịch vụ có liên quan đến các doanh nghiệp nhỏ, các đơn vị hành chính sự nghiệp, các tổ chức xã hội.

Ở Pháp, các kiểm toán viên được quản lý trong một tổ chức gọi là: Công ty quốc gia và các kiểm toán viên. Công ty

này quản lý danh sách các kiểm toán viên được phép hành nghề và trực thuộc Bộ Tư pháp. Do tổng số kiểm toán viên rất lớn nên các kiểm toán viên sinh hoạt qua các công ty khu vực trực thuộc công ty quốc gia. Việc quản lý công ty khu vực do Hội đồng khu vực do các kiểm toán viên trong khu vực bầu ra. Công ty Quốc gia cũng do Hội đồng Quốc gia quản lý, Hội đồng Quốc gia là tổ chức tập hợp các đại biểu đại diện của các hội đồng khu vực.

Các hãng chuyên nghiệp nói trên thường nhận phục vụ khách hàng 4 loại dịch vụ chính:

4.1. Dịch vụ xác nhận

Dịch vụ xác nhận là các hãng chuyên nghiệp nhận và phát hành các văn bản xác nhận độ tin cậy đối với các số liệu, các văn bản của các doanh nghiệp đã thực hiện. Loại dịch vụ này gồm có 3 dạng chính:

a. Kiểm toán báo cáo tài chính

Kiểm toán báo cáo tài chính là dịch vụ chủ yếu nhất của các kế toán chuyên nghiệp. Nhiều hãng dịch vụ kiểm toán chiếm trên 50% tổng số dịch vụ và doanh thu của hãng.

b. Dịch vụ xem xét lại

Nhiều doanh nghiệp nhỏ muốn phát hành báo cáo tài chính hàng năm, nhưng không muốn thuê làm kiểm toán vì phải chịu phí kiểm toán cao (200 USD/1 giờ làm việc của kiểm toán viên cao cấp) thì họ có thể yêu cầu thực hiện dịch vụ xem xét lại báo cáo tài chính. Dịch vụ này mức độ kiểm tra đơn giản hơn và sự bảo đảm về giá trị pháp lý cũng thấp hơn.

c. Các dịch vụ xác nhận khác

Khi xác nhận các thông kê thực hiện đầu tư của các tổ chức, xác nhận các dự đoán, dự kiến về các lĩnh vực kinh tế khác nhau, xác nhận các hoạt động của những chương trình tài trợ thuộc các quỹ xã hội.

4.2. Dịch vụ thuế

Các hãng kế toán chuyên nghiệp thường nhận phục vụ cho khách hàng dịch vụ thuế, có thể là một loại thuế cũng có thể là tất cả các sắc thuế mà doanh nghiệp phải nộp.

4.3. Dịch vụ tư vấn quản lý

Hầu hết các hãng kế toán chuyên nghiệp đều làm dịch vụ tư vấn quản lý nhằm tự giúp cho khách hàng sản xuất kinh doanh có hiệu quả. Như dịch vụ cải tiến công tác kế toán, dịch vụ về chiến lược tiếp cận thị trường, dịch vụ tư vấn các phương án sản xuất kinh doanh.

4.4. Dịch vụ kế toán

Thông thường loại dịch vụ này do các nhóm nhỏ ở địa phương thực hiện, phục vụ cho những doanh nghiệp cỡ nhỏ không có bộ máy kế toán chuyên nghiệp.

Các hãng kế toán chuyên nghiệp đều làm dịch vụ kiểm toán các báo cáo tài chính, vì vậy một yêu cầu bắt buộc đối với các hãng này là phải có đội ngũ kiểm toán viên có trình độ chuyên môn cao và có tính độc lập khách quan trong công việc. Niềm tin vào trình độ nghiệp vụ và tính độc lập của kiểm toán viên giúp cho người đọc có độ tin cậy cao và ý kiến xác

nhận của kiểm toán viên đối với báo cáo tài chính đã được kiểm toán.

Thông thường các hãng kế toán chuyên nghiệp được tổ chức theo 3 hình thức:

- Hãng thuộc quyền sở hữu của một người, hình thức này thường là các hãng nhỏ tầm cỡ hoạt động ở địa phương, hiện nay ít hãng tổ chức theo hình thức này.

- Hãng tổ chức theo hình thức hợp doanh.

Hiện nay hình thức này được áp dụng phổ biến.

- Hãng tổ chức theo hình thức công ty cổ phần.

Hình thức này thường là tổ chức thuộc các hãng lớn có quy mô quốc gia hoặc quốc tế.

Các hãng thường thuê các chuyên gia theo từng vụ việc tiến tới tuyển lựa những người có năng lực để ký hợp đồng làm việc lâu dài. Thông thường sinh viên tốt nghiệp đại học thuộc các chuyên ngành kế toán, được các hãng tiếp nhận và giao cho nhiệm vụ trợ lý (assistant) làm từng phần việc cụ thể có sự chỉ dẫn giám sát của kiểm toán viên (auditor). Sau 2 năm tập sự nếu có tiến bộ về chuyên môn và nhân cách có khả năng tự mình thực hiện trọn vẹn một hợp đồng kiểm toán thì được gọi là kiểm toán viên. Phụ trách một nhóm kiểm toán và có năng lực hoàn thành mọi phần việc kiểm toán được gọi là kiểm toán viên cấp cao hoặc chuyên viên kiểm toán. Phụ trách kiểm toán 1 khu vực, 1 ngành, một văn phòng được gọi là chuyên viên cao cấp (Partner).

Ở nước ta quy chế về kiểm toán quy định điều kiện để các cơ quan, tổ chức, người sáng lập muốn thành lập tổ chức kiểm toán độc lập (công ty hoặc văn phòng kiểm toán) như sau:

- Có đủ các điều kiện quy định của pháp luật hiện hành về việc thành lập các loại doanh nghiệp (doanh nghiệp Nhà nước, Công ty trách nhiệm hữu hạn, công ty cổ phần, doanh nghiệp tư nhân, tùy theo từng trường hợp.

- Có ít nhất 5 người trở lên được cấp chứng chỉ kiểm toán viên. Người đứng đầu tổ chức kiểm toán phải là kiểm toán viên.

- Được Bộ trưởng Bộ Tài chính chấp thuận bằng văn bản về việc cho phép thành lập và được cơ quan Nhà nước có thẩm quyền ra quyết định thành lập theo quy định của pháp luật. Trình tự và thể thức thẩm định hồ sơ và ra quyết định thành lập tổ chức kiểm toán độc lập được thực hiện theo pháp luật hiện hành đối với việc thành lập các loại doanh nghiệp.

Tổ chức kiểm toán độc lập phải đăng ký danh sách kiểm toán viên của tổ chức mình tại Bộ Tài chính, chịu trách nhiệm quản lý điều hành mọi hoạt động nghề nghiệp của kiểm toán viên thuộc tổ chức mình quản lý.

Sau 15 ngày kể từ ngày tổ chức kiểm toán đăng ký danh sách kiểm toán viên. Bộ Tài chính sẽ cấp chứng chỉ cho các kiểm toán viên đã trúng tuyển kỳ thi kiểm toán viên và đã được chấp nhận vào làm việc tại tổ chức kiểm toán.

Tổ chức kiểm toán phải báo cáo kịp thời cho Bộ Tài chính

những kiểm toán viên bỏ nghề, chuyển công tác hoặc bị truất quyền hành nghề để xoá tên khỏi danh sách kiểm toán viên và thu hồi chứng chỉ kiểm toán viên đã cấp.

Tổ chức kiểm toán độc lập là đơn vị hạch toán kinh tế độc lập, được thu phí dịch vụ để trang trải các khoản chi phí. Mức thu phí của từng hợp đồng kiểm toán do hai bên thoả thuận căn cứ vào khối lượng, tính chất phức tạp của công việc, thời gian làm việc và khung giá phí kiểm toán do Bộ Tài chính quy định.

Tổ chức kiểm toán độc lập phải mua bảo hiểm tại các tổ chức bảo hiểm hoạt động hợp pháp tại Việt Nam, để đề phòng rủi ro khi phải bồi thường thiệt hại gây ra cho khách hàng. Phải thực hiện đầy đủ các nghĩa vụ thuế và các khoản phải nộp khác vào ngân sách nhà nước theo luật định.

Hoạt động của các tổ chức kiểm toán độc lập ở nước ta phải tuân theo pháp luật nhà nước và phải chịu sự kiểm tra giám sát của các cơ quan quản lý chức năng của Nhà nước như một doanh nghiệp.

Các số liệu, tài liệu kế toán và báo cáo quyết toán của các doanh nghiệp, tổ chức, cơ quan đã có xác nhận của tổ chức kiểm toán độc lập, được các cơ quan Nhà nước tin cậy và sử dụng phục vụ yêu cầu quản lý của mình.

Bộ Tài chính thực hiện chức năng quản lý Nhà nước đối với hoạt động kiểm toán trong nền kinh tế quốc dân. Chức năng quản lý Nhà nước của Bộ Tài chính được thực hiện bằng các biện pháp:

- Ban hành và hướng dẫn thực hiện các nguyên tắc, chuẩn mực, phương pháp nghiệp vụ chuyên môn kiểm toán áp dụng trong nền kinh tế quốc dân.

- Ban hành và chỉ đạo thực hiện chương trình nội dung đào tạo bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán viên, qui chế thi tuyển và cấp chứng chỉ hành nghề kiểm toán viên, thành lập Hội đồng thi tuyển cấp Nhà nước và tổ chức các cuộc thi tuyển để cấp chứng chỉ kiểm toán viên.

- Thẩm định và thông báo ý kiến đối với các hồ sơ xin phép thành lập tổ chức kiểm toán. Tổ chức đăng ký và quản lý thống nhất danh sách kiểm toán viên.

- Quy định khung giá phí kiểm toán, sau khi thoả thuận với Ban Vật giá Chính phủ, để áp dụng thống nhất trong hoạt động kiểm toán.

- Kiểm tra, giám sát việc tuân thủ pháp luật và quy chế kiểm toán trong hoạt động của các tổ chức kiểm toán, xử lý các bất đồng và tranh chấp về kết quả kiểm toán phát sinh. Mọi bất đồng và tranh chấp về kết quả kiểm toán, ý kiến của Bộ trưởng Bộ Tài chính là ý kiến cuối cùng.

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1

NHỮNG NGUYÊN TẮC CHỈ ĐẠO KIỂM TOÁN QUỐC TẾ (INTERNATIONAL AUDITING GUIDELINE IAG)

Số	Tên nguyên tắc	Ngày phát hành
IGA 1	Mục đích và phạm vi của kiểm toán các báo cáo tài chính	Tháng 01-1980
IGA 2	Thư hẹn kiểm toán	Tháng 06-1980
IGA 3	Các nguyên tắc cơ bản xuyên suốt một cuộc kiểm toán	Tháng 10-1980
IGA 4	Kế hoạch kiểm toán	Tháng 02-1981
IGA 5	Sử dụng tư liệu của các kiểm toán viên khác	Tháng 06-1981
IGA 6	Nghiên cứu đánh giá hệ thống kế toán và các quyền kiểm soát nội bộ có liên quan đến một cuộc kiểm toán	Tháng 06-1981
IGA7	Kiểm tra chất lượng công việc kiểm toán	Tháng 09-1981
IGA 8	Bảng chứng kiểm toán	Tháng 01-1982
IGA 9	Dẫn chứng bằng tài liệu	Tháng 01-1982

Số	Tên nguyên tắc	Ngày phát hành
IGA 10	Sử dụng tư liệu của kiểm toán viên nội bộ	Tháng 07-1982
IGA 11	Gian lận và sai sót	Tháng 10-1982
IGA 12	Phương pháp phân tích	Tháng 06-1983
IGA 13	Báo cáo kiểm toán các báo cáo tài chính	Tháng 10-1983
IGA 14	Các thông tư khác trong báo cáo tài chính đã được kiểm toán	Tháng 10-1984
IGA 15	Kiểm toán trong môi trường xử lý dữ liệu bằng phương pháp điện tử	Tháng 02-1984
IGA 16	Kỹ thuật kiểm toán bằng máy vi tính	Tháng 10-1984
IGA 17	Các bên hữu quan	Tháng 10-1984
IGA 18	Sử dụng tư liệu của các chuyên gia	Tháng 02-1985
IGA 19	Lấy mẫu kiểm toán	Tháng 02-1985
IGA 20	Những ảnh hưởng của môi trường xử lý dữ liệu bằng phương pháp điện tử đối với nghiên cứu và đánh giá hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan	Tháng 06-1985

Số	Tên nguyên tắc	Ngày phát hành
IGA 21	Ngày ghi trên báo cáo kiểm toán, các sự kiện sau ngày lập bảng tổng kết tài sản, các sự kiện phát sinh sau ngày phát hành báo cáo tài chính	Tháng 10-1985
IGA 22	Giải trình của các nhà quản lý doanh nghiệp	Tháng 10-1985
IGA 23	Doanh nghiệp đang hoạt động	Tháng 10-1986
IGA 24	Báo cáo kiểm toán cho những mục đích đặc biệt	Tháng 10-1986
IGA 25	Trọng yếu và rủi ro kiểm toán	Tháng 10-1987
IGA 26	Kiểm toán các dự toán kế toán	Tháng 10-1987
IGA 27	Kiểm tra các thông tin tài chính tương lai	Tháng 02-1989
IGA 28	Kiểm toán năm đầu tiên, số dư đầu kỳ	Tháng 07-1990
IGA 29	Đánh giá rủi ro tiềm tàng và rủi ro trong kiểm soát tác động của sự đánh giá đối với các phương pháp kiểm toán cơ bản.	Tháng 07-1990

Nguồn: Những chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán quốc tế.
 Công ty Kiểm toán Việt Nam VACO - 1992.

PHỤ LỤC 2

CÁC CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN ĐƯỢC CHẤP NHẬN PHỔ BIẾN TẠI MỸ (GENERALLY ACCEPTED AUDITING STANDARDS, VIẾT TẮT GAAS)

1. Các chuẩn mực chung

1- Việc kiểm toán phải do một người hay một nhóm người được đào tạo nghiệp vụ tương xứng và thành thạo như một kiểm toán viên thực hiện.

2- Kiểm toán viên hoặc các kiểm toán viên phải duy trì một thái độ độc lập trong mọi vấn đề có liên quan đến công việc được giao.

3- Phải duy trì một sự thận trọng nghề nghiệp đúng mức trong việc kiểm toán và lập Báo cáo kiểm toán.

2. Các chuẩn mực thực hành

1- Phải lập kế hoạch chu đáo cho công việc kiểm toán và giám sát chặt chẽ những người giúp việc, nếu có.

2- Phải đạt được sự hiểu biết đầy đủ về cơ cấu kiểm toán nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán và xác định nội dung, thời gian và phạm vi của các thử nghiệm sẽ thực hiện.

3- Phải thu được các bằng chứng có hiệu lực và đầy đủ thông qua việc kiểm tra, quan sát, phỏng vấn và xác nhận để có

được những cơ sở hợp lý cho ý kiến về báo cáo tài chính được kiểm toán.

3. Các chuẩn mực báo cáo

1- Báo cáo kiểm toán phải xác định rằng các báo cáo tài chính có được trình bày phù hợp với những nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi không.

2- Báo cáo kiểm toán phải chỉ ra những trường hợp trong đó các nguyên tắc trên không được tuân thủ một cách nhất quán trong kỳ này so với kỳ trước.

3- Phải xem xét các khai báo trên báo cáo tài chính có đầy đủ một cách hợp lý không, trừ những trường hợp khác được chỉ ra trong báo cáo.

4- Báo cáo kiểm toán phải hoặc là bao gồm việc đưa ra ý kiến về toàn bộ báo cáo tài chính hoặc là khẳng định rằng không thể đưa ra ý kiến được, khi không đưa ra ý kiến được thì phải nêu rõ lý do. Trong mọi trường hợp khi kiểm toán viên đã ký tên vào báo cáo tài chính, phải nêu rõ trong báo cáo về đặc điểm của cuộc kiểm tra và mức độ trách nhiệm của kiểm toán viên.

Nguồn: Principles of Auditing, Megs, Whittington, Pany, Meigs Minh Edition, 1989.

PHỤ LỤC 3

CHÍNH PHỦ

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: 105/2004/NĐ-CP

Hà Nội, ngày 30 tháng 3 năm 2004

NGHỊ ĐỊNH CỦA CHÍNH PHỦ

Về kiểm toán độc lập

CHÍNH PHỦ

Căn cứ Luật tổ chức Chính phủ ngày 25 tháng 12 năm 2001;

Căn cứ Điều 34 của Luật Kế toán ngày 17 tháng 6 năm 2003;

Theo đề nghị của Bộ trưởng Bộ Tài chính,

NGHỊ ĐỊNH

Chương I

QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1: Nghị định này quy định về kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán, giá trị của kết quả kiểm toán, các trường hợp kiểm toán bắt buộc và các quy định khác liên quan đến

hoạt động kiểm toán độc lập nhằm thống nhất quản lý hoạt động kiểm toán độc lập, xác định quyền và trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán và doanh nghiệp kiểm toán, bảo vệ lợi ích của cộng đồng và quyền lợi hợp pháp của nhà đầu tư, đảm bảo cung cấp thông tin kinh tế, tài chính trung thực, hợp lý, công khai, đáp ứng yêu cầu quản lý của cơ quan nhà nước, doanh nghiệp và cá nhân.

Điều 2. Giải thích từ ngữ

Trong Nghị định này, các từ ngữ dưới đây được hiểu như sau:

1. Kiểm toán độc lập: là việc kiểm tra và xác nhận của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán về tính trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo tài chính của các doanh nghiệp, tổ chức (gọi chung là đơn vị được kiểm toán) khi có yêu cầu của các đơn vị này.

2. Kiểm toán viên: là người có đủ tiêu chuẩn và điều kiện hành nghề kiểm toán độc lập theo quy định tại Điều 13, Điều 14 của Nghị định này.

3. Kiểm toán viên hành nghề: là kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề tại một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam và được phép ký tên trên báo cáo kiểm toán.

4. Doanh nghiệp kiểm toán: là doanh nghiệp được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật về thành lập và hoạt động doanh nghiệp tại Việt Nam và theo quy định tại Nghị định này.

5. Chuẩn mực kiểm toán: là quy định và hướng dẫn về các nguyên tắc và thủ tục kiểm toán làm cơ sở để kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán và làm cơ sở kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán.

6. Báo cáo kiểm toán: là báo cáo bằng văn bản do kiểm toán viên, doanh nghiệp kiểm toán lập và công bố thể hiện ý kiến chính thức của mình về báo cáo tài chính của một đơn vị đã được kiểm toán.

Điều 3. Giá trị của kết quả kiểm toán

Các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán sau khi được kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán kiểm tra, xác nhận là căn cứ tin cậy để:

1. Cơ quan nhà nước và đơn vị cấp trên sử dụng cho quản lý, điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao;

2. Các cổ đông, các nhà đầu tư, các bên tham gia liên doanh, liên kết, các khách hàng và tổ chức, cá nhân khác xử lý các mối quan hệ về quyền lợi và nghĩa vụ của các bên có liên quan trong quá trình hoạt động của đơn vị;

3. Giúp cho đơn vị được kiểm toán phát hiện, xử lý và ngăn ngừa kịp thời các sai sót có thể xảy ra trong hoạt động của đơn vị, góp phần thực hiện công khai báo cáo tài chính, phục vụ công tác quản lý, điều hành đơn vị, làm lành mạnh môi trường đầu tư.

Điều 4. Nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập

1. Tuân thủ pháp luật, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

2. Chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và kết quả kiểm toán.

3. Tuân thủ đạo đức nghề nghiệp kiểm toán.

4. Bảo đảm tính độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ, lợi ích và tính trung thực, đúng pháp luật, khách quan của hoạt động kiểm toán độc lập.

5. Bảo mật các thông tin của đơn vị được kiểm toán, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán đồng ý hoặc pháp luật có quy định khác.

Điều 5. Quyền của đơn vị được kiểm toán

Đơn vị được kiểm toán có quyền chọn doanh nghiệp kiểm toán và chọn kiểm toán viên có đủ điều kiện hành nghề hợp pháp tại Việt Nam được quy định tại Điều 23 Nghị định này để ký hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

Điều 6. Trách nhiệm của đơn vị được kiểm toán

1. Cung cấp kịp thời, đầy đủ và trung thực mọi thông tin, tài liệu cần thiết cho việc kiểm toán.

2. Phối hợp, tạo điều kiện thuận lợi cho kiểm toán viên thực hiện kiểm toán.

3. Thanh toán đầy đủ, kịp thời phí kiểm toán theo thỏa thuận trong hợp đồng.

4. Trường hợp ký hợp đồng kiểm toán với một doanh nghiệp kiểm toán từ 3 năm liên tục trở lên thì phải yêu cầu

doanh nghiệp kiểm toán thay đổi kiểm toán viên hành nghề và người chịu trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán.

Điều 7. Quyền tham gia tổ chức nghề nghiệp

1. Kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán được quyền tham gia các tổ chức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán.

2. Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán khi được giao trách nhiệm quản lý việc hành nghề của kiểm toán viên thì phải thiết lập quy chế quản lý và thực hiện các nhiệm vụ khác theo quy định của pháp luật.

Điều 8. Tổ chức kiểm toán nước ngoài hoạt động kiểm toán tại Việt Nam

Các tổ chức, cá nhân nước ngoài hoạt động kiểm toán tại Việt Nam phải tuân thủ theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam và theo các quy định tại Nghị định này, trừ khi có quy định khác trong các điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam ký kết hoặc gia nhập.

Điều 9. Khuyến khích kiểm toán

Nhà nước khuyến khích tất cả các doanh nghiệp và tổ chức thuê doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính hàng năm hoặc báo cáo quyết toán dự án đầu tư trước khi nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền hoặc trước khi công khai tài chính.

Điều 10. Kiểm toán bắt buộc

1. Báo cáo tài chính hàng năm của các doanh nghiệp và

tổ chức dưới đây bắt buộc phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán:

- a) Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài;
- b) Tổ chức có hoạt động tín dụng, ngân hàng và Quỹ hỗ trợ phát triển;
- c) Tổ chức tài chính và doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm;
- d) Riêng đối với công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn có tham gia niêm yết và kinh doanh trên thị trường chứng khoán thì thực hiện kiểm toán theo quy định của pháp luật về kinh doanh chứng khoán; nếu vay vốn ngân hàng thì thực hiện kiểm toán theo quy định của pháp luật về tín dụng.

2. Báo cáo tài chính hàng năm của các doanh nghiệp và tổ chức dưới đây phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán theo quy định của Nghị định này:

- a) Doanh nghiệp nhà nước;
- b) Báo cáo quyết toán vốn đầu tư xây dựng của các dự án thuộc nhóm A.

3. Các đối tượng khác mà luật, pháp lệnh, nghị định và quyết định của Thủ tướng Chính phủ có quy định.

4. Doanh nghiệp nhà nước, Quỹ hỗ trợ phát triển và dự án đầu tư đã có trong thông báo kế hoạch kiểm toán năm của cơ quan Kiểm toán Nhà nước thì báo cáo tài chính năm đó không bắt buộc phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán.

Điều 11. Các doanh nghiệp và tổ chức bắt buộc phải kiểm toán báo cáo tài chính theo quy định tại Điều 10 của Nghị định này thì phải ký hợp đồng kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán chậm nhất là 30 ngày trước khi kết thúc kỳ kế toán năm.

Điều 12. Nghiêm cấm các tổ chức, cá nhân can thiệp vào việc chọn kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán của các đơn vị được kiểm toán, trừ khi pháp luật có quy định khác.

Chương II

KIỂM TOÁN VIÊN

Điều 13. Tiêu chuẩn kiểm toán viên

1. Kiểm toán viên phải có các tiêu chuẩn sau đây:

a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; không thuộc đối tượng quy định tại khoản 3, 4, 5, 6 và 7 Điều 15 của Nghị định này;

b) Có bằng cử nhân chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên hoặc thời gian thực tế làm trợ lý kiểm toán ở doanh nghiệp kiểm toán từ 4 năm trở lên;

c) Có khả năng sử dụng tiếng nước ngoài thông dụng và sử dụng thành thạo máy vi tính;

d) Có Chứng chỉ kiểm toán viên do Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp.

2. Những người có chứng chỉ chuyên gia kế toán hoặc chứng chỉ kế toán, kiểm toán do tổ chức nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế về kế toán, kiểm toán cấp, được Bộ Tài chính Việt Nam thừa nhận thì phải đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán Việt Nam do Bộ Tài chính tổ chức và được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên thì được công nhận là kiểm toán viên.

3. Bộ Tài chính quy định nội dung thi, hội đồng thi tuyển, thủ tục cấp và thu hồi Chứng chỉ kiểm toán viên.

Điều 14. Điều kiện của kiểm toán viên hành nghề

1. Người Việt Nam có đủ các điều kiện sau đây thì được công nhận là kiểm toán viên hành nghề và được đăng ký hành nghề kiểm toán độc lập:

a) Có đủ tiêu chuẩn kiểm toán viên quy định tại khoản 1 hoặc khoản 2 Điều 13 của Nghị định này;

b) Có hợp đồng lao động làm việc trong một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam, trừ trường hợp pháp luật Việt Nam quy định không phải áp dụng hợp đồng lao động.

2. Người nước ngoài có đủ các điều kiện sau đây thì được công nhận là kiểm toán viên hành nghề và được đăng ký hành nghề kiểm toán độc lập ở Việt Nam:

a) Có đủ tiêu chuẩn kiểm toán viên quy định tại khoản 1 hoặc khoản 2 Điều 13 của Nghị định này;

b) Được phép cư trú tại Việt Nam từ một năm trở lên;

c) Có hợp đồng lao động làm việc trong một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam.

3. Tại một thời điểm nhất định, kiểm toán viên chỉ được đăng ký hành nghề ở một doanh nghiệp kiểm toán. Trường hợp kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề kiểm toán nhưng trên thực tế không hành nghề hoặc đồng thời hành nghề ở doanh nghiệp kiểm toán khác thì sẽ bị xóa tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán.

4. Người đăng ký hành nghề kiểm toán từ lần thứ 2 trở đi phải có thêm điều kiện tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính.

Điều 15. Những người không được đăng ký hành nghề kiểm toán độc lập

1. Không đủ các điều kiện quy định tại Điều 14 của Nghị định này.

2. Cán bộ, công chức theo quy định của pháp luật về cán bộ, công chức.

3. Người đang bị cấm hành nghề kiểm toán theo bản án hay quyết định của Tòa án, người đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự, người đang phải chấp hành hình phạt tù hoặc đã bị kết án về một trong các tội về kinh tế, về chức vụ liên quan đến tài chính - kế toán mà chưa được xóa án tích.

4. Đang bị quản chế hành chính.

5. Bị hạn chế hoặc mất năng lực hành vi dân sự.

6. Bị tiền án vì vi phạm các tội nghiêm trọng và đặc biệt nghiêm trọng về kinh tế.

7. Cá nhân có hành vi vi phạm gây thiệt hại lớn đối với hoạt động tài chính, kế toán, kiểm toán và quản lý kinh tế bị thi hành kỷ luật từ mức cảnh cáo trở lên trong thời hạn 3 năm.

Điều 16. Quyền của kiểm toán viên hành nghề

1. Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ.

2. Được thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và các dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán quy định tại Điều 22 của Nghị định này.

3. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu kế toán và các tài liệu, thông tin khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ.

4. Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị. Đề nghị các đơn vị, cá nhân có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn hoặc làm tư vấn khi cần thiết.

Điều 17. Trách nhiệm của kiểm toán viên hành nghề

1. Chấp hành các nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập quy định tại Điều 4 của Nghị định này.

2. Trong quá trình thực hiện dịch vụ, kiểm toán viên không được can thiệp vào công việc của đơn vị đang được kiểm toán.

3. Ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về hoạt động nghề nghiệp của mình

4. Từ chối làm kiểm toán cho khách hàng nếu xét thấy không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện hoặc khách hàng vi phạm quy định của Nghị định này.

5. Thường xuyên trau dồi kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp. Thực hiện chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính.

6. Kiểm toán viên hành nghề vi phạm Điều 15, 17, 18, 19 của Nghị định này, thì tùy theo tính chất và mức độ vi phạm sẽ bị tạm đình chỉ, cấm vĩnh viễn đăng ký hành nghề kiểm toán hoặc phải chịu trách nhiệm theo quy định của pháp luật.

7. Các trách nhiệm khác theo quy định của pháp luật.

Điều 18. Kiểm toán viên hành nghề không được thực hiện kiểm toán trong các trường hợp:

1. Không có trong thông báo danh sách kiểm toán viên hành nghề kiểm toán;

2. Đang thực hiện công việc ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính, thực hiện kiểm toán nội bộ hoặc cung cấp dịch vụ định giá tài sản, tư vấn quản lý, tư vấn tài chính cho đơn vị được kiểm toán hoặc đã thực hiện các công việc trên trong năm trước;

3. Có quan hệ kinh tế - tài chính với đơn vị được kiểm toán như góp vốn, mua cổ phần;

4. Có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là thành viên trong Ban lãnh đạo hoặc kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;

5. Đơn vị được kiểm toán có những yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp hoặc trái với yêu cầu về chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán hoặc trái với quy định của pháp luật.

Điều 19. Những hành vi nghiêm cấm đối với kiểm toán viên hành nghề

1. Mua bất kỳ loại cổ phiếu nào, không phân biệt số lượng là bao nhiêu của đơn vị được kiểm toán.

2. Mua trái phiếu hoặc các tài sản khác của đơn vị được kiểm toán.

3. Nhận bất kỳ một khoản tiền hoặc lợi ích vật chất nào từ đơn vị được kiểm toán ngoài khoản phí dịch vụ và chi phí đã thoả thuận trong hợp đồng, hoặc lợi dụng vị trí kiểm toán viên của mình để thu các lợi ích khác từ đơn vị được kiểm toán.

4. Cho thuê, cho mượn hoặc cho các bên khác sử dụng tên và chứng chỉ kiểm toán viên của mình để thực hiện các hoạt động nghề nghiệp.

5. Làm việc cho từ hai doanh nghiệp kiểm toán trở lên trong cùng một thời gian.

6. Tiết lộ thông tin về đơn vị được kiểm toán mà mình biết được trong khi hành nghề, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán đồng ý hoặc pháp luật có quy định khác.

7. Thực hiện các hành vi khác mà pháp luật về kiểm toán nghiêm cấm.

Chương III

DOANH NGHIỆP KIỂM TOÁN

Điều 20. Doanh nghiệp kiểm toán

1. Doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật theo các hình thức: Công ty hợp danh, doanh nghiệp tư nhân và doanh nghiệp theo Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

2. Việc thành lập, tổ chức, quản lý và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán phải tuân theo quy định của pháp luật về doanh nghiệp và theo quy định của Nghị định này.

3. Doanh nghiệp nhà nước kiểm toán, công ty cổ phần kiểm toán và công ty trách nhiệm hữu hạn đã thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật về doanh nghiệp từ trước ngày Nghị định này có hiệu lực được phép chuyển đổi theo một trong ba hình thức doanh nghiệp quy định tại khoản 1 Điều này trong thời hạn 3 năm kể từ ngày Nghị định này có hiệu lực.

4. Khi thay đổi tên gọi, thay đổi trụ sở, lĩnh vực hành nghề, danh sách kiểm toán viên, thì chậm nhất là 10 ngày sau khi thực hiện việc thay đổi, doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo bằng văn bản cho Bộ Tài chính.

Điều 21. Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán

1. Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán là đơn vị phụ thuộc của doanh nghiệp kiểm toán, hoạt động theo sự uỷ quyền của

doanh nghiệp kiểm toán, phù hợp với lĩnh vực hành nghề ghi trong Giấy đăng ký kinh doanh của doanh nghiệp kiểm toán.

2. Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật về thành lập chi nhánh và người đứng đầu chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán phải là kiểm toán viên hành nghề có đủ các tiêu chuẩn và điều kiện quy định tại Nghị định này.

3. Doanh nghiệp kiểm toán phải chịu trách nhiệm về hoạt động của chi nhánh kiểm toán do mình thành lập ra.

Điều 22. Các loại dịch vụ cung cấp

1. Doanh nghiệp kiểm toán được đăng ký thực hiện các dịch vụ kiểm toán sau:

- a) Kiểm toán báo cáo tài chính;
- b) Kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế;
- c) Kiểm toán hoạt động;
- d) Kiểm toán tuân thủ;
- đ) Kiểm toán nội bộ;
- e) Kiểm toán báo cáo quyết toán và vốn đầu tư hoàn thành (kể cả báo cáo tài chính hàng năm);
- g) Kiểm toán báo cáo quyết toán dự án;
- h) Kiểm toán thông tin tài chính;
- i) Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước;

2. Doanh nghiệp kiểm toán được đăng ký thực hiện các dịch vụ khác sau:

- a) Tư vấn tài chính;
- b) Tư vấn thuế;
- c) Tư vấn nguồn nhân lực;
- d) Tư vấn ứng dụng công nghệ thông tin;
- đ) Tư vấn quản lý;
- e) Dịch vụ kế toán;
- g) Dịch vụ định giá tài sản;
- h) Dịch vụ bồi dưỡng, cập nhật kiến thức tài chính, kế toán, kiểm toán;
- i) Các dịch vụ liên quan khác về tài chính, kế toán, thuế theo quy định của pháp luật;
- k) Dịch vụ soát xét báo cáo tài chính

3. Doanh nghiệp kiểm toán không được đăng ký kinh doanh và kinh doanh các ngành, nghề không liên quan với các dịch vụ quy định tại khoản 1, 2 Điều này.

Điều 23 Điều kiện thành lập và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán

1. Doanh nghiệp kiểm toán chỉ được thành lập khi có ít nhất 3 kiểm toán viên có Chứng chỉ hành nghề kiểm toán, trong đó ít nhất có một trong những người quản lý doanh

ng nghiệp kiểm toán phải là kiểm toán viên có Chứng chỉ hành nghề.

2. Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo với Bộ Tài chính việc thành lập doanh nghiệp kiểm toán và danh sách kiểm toán viên đăng ký hành nghề tại doanh nghiệp.

3. Trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp kiểm toán phải thường xuyên đảm bảo có ít nhất 3 kiểm toán viên hành nghề. Sau 6 tháng liên tục doanh nghiệp kiểm toán không đảm bảo điều kiện này thì phải ngừng cung cấp dịch vụ kiểm toán.

Điều 24. Quyền của doanh nghiệp kiểm toán

1. Thực hiện các dịch vụ đã được ghi trong Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh; từ chối thực hiện dịch vụ khi xét thấy không đủ điều kiện và năng lực hoặc vi phạm nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp.

2. Thuê chuyên gia trong nước và nước ngoài để thực hiện hợp đồng dịch vụ hoặc hợp tác kiểm toán với các doanh nghiệp kiểm toán khác theo quy định của pháp luật.

3. Thành lập chi nhánh theo quy định tại Điều 21 của Nghị định này, hoặc đặt cơ sở hoạt động ở nước ngoài theo quy định của pháp luật.

4. Tham gia các tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán; tham gia là thành viên của tổ chức kiểm toán quốc tế.

5. Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu kế toán và các tài liệu, thông tin cần thiết khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ.

6. Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị. Đề nghị các đơn vị, cá nhân có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn hoặc làm tư vấn khi cần thiết.

7. Thực hiện các quyền khác theo quy định của pháp luật đối với doanh nghiệp.

Điều 25. Nghĩa vụ của doanh nghiệp kiểm toán

1. Hoạt động theo đúng lĩnh vực hành nghề ghi trong Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh.

2. Thực hiện đúng những nội dung theo hợp đồng đã ký kết với khách hàng.

3. Bồi thường thiệt hại do lỗi mà kiểm toán viên của mình gây ra cho khách hàng trong khi thực hiện dịch vụ kiểm toán và các dịch vụ liên quan khác.

4. Mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp cho kiểm toán viên hoặc trích lập Quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp theo quy định của Bộ Tài chính để tạo nguồn chi trả bồi thường thiệt hại do lỗi của doanh nghiệp gây ra cho khách hàng. Chi phí mua bảo hiểm hoặc trích lập Quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp được tính vào chi phí kinh doanh theo quy định của Bộ Tài chính.

5. Trong quá trình kiểm toán, nếu phát hiện đơn vị được

kiểm toán có hiện tượng vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán thì doanh nghiệp kiểm toán có nghĩa vụ thông báo với đơn vị được kiểm toán hoặc ghi ý kiến nhận xét vào báo cáo kiểm toán.

6. Cung cấp hồ sơ, tài liệu kiểm toán theo yêu cầu bằng văn bản của cơ quan nhà nước có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

7. Thực hiện các nghĩa vụ khác theo quy định của pháp luật về doanh nghiệp.

Điều 26. Trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán

1. Trực tiếp quản lý hoạt động nghề nghiệp của kiểm toán viên đăng ký hành nghề tại doanh nghiệp. Chịu trách nhiệm dân sự đối với các hoạt động nghề nghiệp do kiểm toán viên thực hiện liên quan đến doanh nghiệp kiểm toán.

2. Mọi dịch vụ cung cấp cho khách hàng đều phải lập hợp đồng dịch vụ hoặc văn bản cam kết theo quy định của pháp luật về hợp đồng và theo quy định của chuẩn mực kiểm toán.

3. Thực hiện đầy đủ các điều khoản ghi trong hợp đồng dịch vụ đã ký kết.

4. Chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước khách hàng và người sử dụng kết quả kiểm toán và các dịch vụ đã cung cấp.

5. Tự tổ chức kiểm soát chất lượng hoạt động và chịu sự kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán của Bộ Tài chính hoặc của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán.

Điều 27. Doanh nghiệp kiểm toán không được thực hiện kiểm toán trong các trường hợp sau:

1. Không thông báo danh sách kiểm toán viên hành nghề kiểm toán với Bộ Tài chính;
2. Đang cung cấp dịch vụ ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính, dịch vụ kiểm toán nội bộ, định giá tài sản, tư vấn quản lý, tư vấn tài chính hoặc đã thực hiện các dịch vụ trên trong năm trước cho khách hàng.
3. Thành viên Ban lãnh đạo của doanh nghiệp kiểm toán có quan hệ kinh tế, tài chính với đơn vị được kiểm toán hoặc là bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột với thành viên Ban lãnh đạo hoặc kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán;
4. Đơn vị được kiểm toán có những yêu cầu trái đạo đức nghề nghiệp hoặc trái với yêu cầu chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán hoặc trái với quy định của pháp luật;

Điều 28. Những hành vi nghiêm cấm đối với doanh nghiệp kiểm toán

1. Thông đồng, móc nối với đơn vị được kiểm toán để làm sai lệch nội dung báo cáo tài chính;
2. Mua hoặc nhận biếu tặng bất kỳ loại cổ phiếu nào, không phân biệt số lượng là bao nhiêu của đơn vị được kiểm toán;
3. Mua trái phiếu hoặc các tài sản khác của đơn vị được kiểm toán;

4. Gợi ý hoặc nhận thù lao dưới bất kỳ hình thức nào ngoài phí kiểm toán và các khoản chi phí ghi trong hợp đồng hoặc lợi dụng vị trí của doanh nghiệp để thu được các lợi ích khác;

5. Dùng lợi ích vật chất, quan hệ với bên thứ ba, hối lộ, gây sức ép, mua chuộc đối với đơn vị được kiểm toán khi cung cấp dịch vụ hoặc tìm kiếm khách hàng;

6. Chấp nhận thực hiện công việc thu nợ cho đơn vị được kiểm toán;

7. Cho bên khác sử dụng tên doanh nghiệp kiểm toán của mình để thực hiện các hoạt động nghề nghiệp;

8. Các hoạt động khác trái với quy định của pháp luật.

Điều 29. Báo cáo kiểm toán

1. Công việc kiểm toán độc lập do các kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện. Khi kết thúc công việc kiểm toán, kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải lập báo cáo kiểm toán, trong đó ghi rõ ý kiến về kết quả kiểm toán.

2. Báo cáo kiểm toán phải độc lập, khách quan, trung thực, có chữ ký của kiểm toán viên hành nghề thực hiện kiểm toán và kiểm toán viên là người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp kiểm toán hoặc người được ủy quyền bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật ký tên, đóng dấu. Kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán chịu trách nhiệm trước pháp luật, trước đơn vị được kiểm toán về ý kiến kiểm toán của mình.

3. Một trong hai chữ ký của kiểm toán viên trên báo cáo kiểm toán của tổ chức kiểm toán nước ngoài được thành lập và hoạt động tại Việt Nam hoặc chưa được thành lập ở Việt Nam phải là người Việt Nam, trừ trường hợp quy định tại khoản 3 Điều 30 của Nghị định này.

Điều 30. Tổ chức kiểm toán nước ngoài

Tổ chức kiểm toán ở nước ngoài chưa thành lập chi nhánh tại Việt Nam được thực hiện kiểm toán tại Việt Nam trong các trường hợp dưới đây, trừ khi có quy định khác trong các điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam có tham gia ký kết hoặc gia nhập:

1. Sau khi kết nạp một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam làm thành viên thì thực hiện kiểm toán dưới tên của tổ chức nước ngoài và tổ chức thành viên.

2. Hợp tác với một doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam trong từng cuộc kiểm toán riêng lẻ thì báo cáo kiểm toán phải có chữ ký của doanh nghiệp kiểm toán của Việt Nam.

3. Nếu muốn thực hiện độc lập một cuộc kiểm toán ở Việt Nam và lưu hành báo cáo kiểm toán ở Việt Nam thì phải được Bộ Tài chính chấp thuận cho từng cuộc kiểm toán.

Điều 31. Chấm dứt hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán

Doanh nghiệp kiểm toán và chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán chấm dứt hoạt động trong các trường hợp sau đây:

1. Tự chấm dứt hoạt động;
2. Bị thu hồi Giấy phép đầu tư hoặc Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh;
3. Trường hợp khác theo quy định của pháp luật về doanh nghiệp.

Điều 32. Phí dịch vụ kiểm toán và phí dịch vụ khác

1. Doanh nghiệp kiểm toán được thu phí dịch vụ kiểm toán cho dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp. Phí dịch vụ kiểm toán do doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán thoả thuận trong hợp đồng kiểm toán theo căn cứ sau đây:

- a) Nội dung, khối lượng và tính chất công việc được xác định trong hợp đồng kiểm toán;
- b) Thời gian và điều kiện làm việc của kiểm toán viên sử dụng để thực hiện dịch vụ;
- c) Trình độ, kinh nghiệm và uy tín của kiểm toán viên, của doanh nghiệp kiểm toán;
- d) Trường hợp cơ quan nhà nước quy định mức phí kiểm toán thì căn cứ vào mức phí kiểm toán theo quy định đối với từng loại hình dịch vụ kiểm toán.

2. Doanh nghiệp kiểm toán và đơn vị được kiểm toán có thể thoả thuận áp dụng một trong các phương thức tính phí dịch vụ kiểm toán sau đây:

- a) Theo giờ làm việc của kiểm toán viên hành nghề và mức phí một giờ;

- b) Theo từng dịch vụ kiểm toán với mức phí trọn gói;
- c) Theo từng dịch vụ kiểm toán với mức phí tính theo tỷ lệ phần trăm(%) của giá trị hợp đồng, giá trị dự án;
- d) Theo hợp đồng kiểm toán nhiều kỳ với mức phí cố định từng kỳ.

3. Căn cứ vào quy định tại khoản 1 và khoản 2 của Điều này, doanh nghiệp kiểm toán và khách hàng thỏa thuận mức phí cho các loại dịch vụ khác.

Chương IV

QUẢN LÝ NHÀ NƯỚC VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

Điều 33. Nội dung quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập

1. Xây dựng, chỉ đạo thực hiện chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển nghề nghiệp kiểm toán độc lập ở Việt Nam.

2. Ban hành, phổ biến, chỉ đạo và tổ chức thực hiện chuẩn mực kiểm toán và các hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kiểm toán và phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán.

3. Ban hành và tổ chức thực hiện quy chế đào tạo, bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán và cập nhật kiến thức hàng năm; quy định thể thức thi tuyển và cấp chứng chỉ kiểm toán viên; thành lập Hội đồng thi cấp Nhà nước, tổ chức thi tuyển và cấp chứng chỉ kiểm toán viên.

4. Quản lý thống nhất danh sách kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đang hành nghề kiểm toán độc lập trong cả nước. Định kỳ 2 năm, Bộ Tài chính thông báo công khai danh sách kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đăng ký hành nghề.

5. Thực hiện kiểm tra tuân thủ pháp luật về kiểm toán độc lập, chuẩn mực kiểm toán và các quy định liên quan trong các doanh nghiệp kiểm toán.

6. Đình chỉ thi hành và yêu cầu sửa đổi những quy định, quyết định của doanh nghiệp kiểm toán trái với quy định của pháp luật về tổ chức doanh nghiệp kiểm toán và hành nghề kiểm toán.

7. Thực hiện các biện pháp hỗ trợ phát triển nghề nghiệp kiểm toán độc lập.

8. Quản lý hoạt động hợp tác quốc tế về kiểm toán.

9. Giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập.

Điều 34. Trách nhiệm của cơ quan quản lý nhà nước về kiểm toán độc lập.

1. Chính phủ thống nhất quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

2. Bộ Tài chính chịu trách nhiệm trước Chính phủ thực hiện chức năng quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập.

3. Các bộ, cơ quan ngang Bộ trong phạm vi nhiệm vụ,

quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập và doanh nghiệp kiểm toán trong lĩnh vực được phân công phụ trách.

4. Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trong phạm vi, nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về hoạt động kiểm toán độc lập và doanh nghiệp kiểm toán tại địa phương.

Điều 35. Xử lý các bất đồng hoặc tranh chấp

1. Khi có bất đồng hoặc tranh chấp về kết quả kiểm toán liên quan đến hợp đồng kiểm toán thì các bên tiến hành thủ tục xử lý bất đồng hoặc tranh chấp theo quy định của pháp luật.

2. Trong quá trình giải quyết tranh chấp về kết quả kiểm toán, cơ quan tài chính có trách nhiệm tham gia ý kiến đánh giá về việc chấp hành các nguyên tắc, chuẩn mực kiểm toán và phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên theo yêu cầu của cơ quan pháp luật có liên quan.

Điều 36. Thu hồi Giấy phép đầu tư, Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc Chứng chỉ kiểm toán viên

1. Bộ Tài chính và các cơ quan chức năng có quyền đề nghị với Bộ Kế hoạch và Đầu tư hoặc cơ quan đăng ký kinh doanh thu hồi Giấy phép đầu tư, Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh dịch vụ kiểm toán hoặc không chấp nhận đăng ký hành nghề kiểm toán khi doanh nghiệp kiểm toán vi phạm Điều 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 của Nghị định này.

2. Bộ Tài chính có quyền thu hồi Chứng chỉ kiểm toán viên của kiểm toán viên hành nghề vi phạm Điều 17, 18, 19 của Nghị định này.

Chương V

KHEN THƯỞNG VÀ XỬ LÝ VI PHẠM

Điều 37. Khen thưởng

Tổ chức, cá nhân có thành tích trong hoạt động kiểm toán độc lập thì được khen thưởng theo quy định của pháp luật.

Điều 38. Xử lý vi phạm

Tổ chức, cá nhân có hành vi vi phạm quy định của Nghị định này thì tùy theo tính chất, mức độ vi phạm mà bị xử lý kỷ luật, xử phạt hành chính hoặc bị truy cứu trách nhiệm hình sự; nếu gây thiệt hại thì phải bồi thường theo quy định của pháp luật.

Chương VI

ĐIỀU KHOẢN THI HÀNH

Điều 39. Nghị định này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày, kể từ ngày đăng ký Công báo, thay thế Nghị định số 07/CP ngày 29 tháng 01 năm 1994 của Chính phủ ban hành " Quy chế Kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân". Bộ trưởng Bộ Tài chính chịu trách nhiệm hướng dẫn thực hiện Nghị định này.

Điều 40. Các Bộ trưởng, Thủ trưởng cơ quan ngang Bộ,

Thủ trưởng cơ quan thuộc Chính phủ, Chủ tịch Ủy ban nhân dân các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương chịu trách nhiệm thi hành Nghị định này.

Điều 41. Các quy định trước đây trái với Nghị định này đều bãi bỏ.

TM. CHÍNH PHỦ

THỦ TƯỚNG

(Đã ký)

Phan Văn Khải

PHỤ LỤC 4

BỘ TÀI CHÍNH

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: 64/2004/TT-BTC

Hà Nội, ngày 29 tháng 6 năm 2004

THÔNG TƯ

**Hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định
số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ
về Kiểm toán độc lập**

- Căn cứ Nghị định số 86/2002/NĐ-CP ngày 05/11/2002 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của bộ, cơ quan ngang bộ;

- Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ-CP ngày 01/7/2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Thi hành Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về Kiểm toán độc lập, Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP như sau:

I. QUY ĐỊNH CHUNG

1. Quyền của đơn vị được kiểm toán

1.1. Đơn vị được kiểm toán có quyền chọn doanh nghiệp kiểm toán và chọn kiểm toán viên có đủ điều kiện hành nghề

hợp pháp tại Việt Nam được quy định tại Điều 23 của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về Kiểm toán độc lập (sau đây gọi tắt là Nghị định số 105/2004/NĐ-CP) để ký hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

Khi ký hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán, đơn vị được kiểm toán có quyền yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán cung cấp "Danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán năm ..." của doanh nghiệp có xác nhận của Bộ Tài chính (Phụ lục số 02/KTV).

1.2 Đơn vị được kiểm toán không được chọn các doanh nghiệp kiểm toán đang hoạt động nhưng không có đủ 3 kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán không đủ điều kiện hoạt động kiểm toán, hoặc kiểm toán viên không có tên trong danh sách đăng ký hành nghề được Bộ Tài chính xác nhận để ký hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán.

1.3. Việc chọn doanh nghiệp kiểm toán nếu thuộc phạm vi điều chỉnh của pháp luật về đấu thầu thì phải thực hiện theo quy chế đấu thầu.

2. Yêu cầu thay đổi kiểm toán viên hành nghề và người chịu trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán

2.1. Trường hợp đơn vị được kiểm toán ký hợp đồng kiểm toán với một doanh nghiệp kiểm toán từ 3 năm liên tục trở lên, tính từ ngày Nghị định số 105/2004/NĐ-CP có hiệu lực thì cứ sau 3 năm phải yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán thay đổi:

a) Kiểm toán viên hành nghề chịu trách nhiệm kiểm toán và ký tên trên báo cáo kiểm toán;

b) Người chịu trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán là Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) của doanh nghiệp (hoặc chi nhánh doanh nghiệp) kiểm toán.

2.2. Trường hợp Ban Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán hoặc lãnh đạo chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán chỉ có một người là kiểm toán viên hành nghề thì đơn vị được kiểm toán chỉ được ký hợp đồng kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán hoặc chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán đó nhiều nhất là 3 năm liên tục tính từ ngày Nghị định số 105/2004/NĐ-CP có hiệu lực và từ năm thứ 4 trở đi phải chuyển sang ký hợp đồng kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán khác.

Yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán thay đổi kiểm toán viên hành nghề và người chịu trách nhiệm ký báo cáo kiểm toán phải được ghi rõ trong hợp đồng kiểm toán.

3. Quyền tham gia tổ chức nghề nghiệp

3.1. Kiểm toán viên hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán được quyền tham gia các tổ chức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán trong nước hoặc tổ chức nghề nghiệp quốc tế được phép hoạt động ở Việt Nam như Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam, Câu lạc bộ Kế toán trưởng toàn quốc, Hiệp hội Kế toán Công chứng Anh (ACCA) ...

3.2. Mỗi kiểm toán viên hành nghề tham gia tổ chức nghề nghiệp là một hội viên cá nhân. Trường hợp công ty kiểm toán tham gia tổ chức nghề nghiệp với tư cách là hội viên tập thể thì phải cử người đại diện công ty tham gia.

3.3. Chi phí tham gia tổ chức nghề nghiệp được hạch toán vào chi phí quản lý của doanh nghiệp kiểm toán và phải có hóa đơn, chứng từ hợp pháp. Kiểm toán viên không đăng ký hành nghề trong doanh nghiệp kiểm toán phải tự chịu chi phí tham gia tổ chức nghề nghiệp.

4. Kiểm toán bắt buộc

4.1. Báo cáo tài chính hàng năm của các doanh nghiệp và tổ chức dưới đây bắt buộc phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán:

a) Doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam, kể cả chi nhánh doanh nghiệp nước ngoài hoạt động tại Việt Nam;

b) Tổ chức có hoạt động tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật các tổ chức tín dụng; ngân hàng thuộc các thành phần kinh tế và Quỹ hỗ trợ phát triển;

c) Tổ chức tài chính và doanh nghiệp kinh doanh bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm;

d) Riêng đối với công ty cổ phần, công ty trách nhiệm hữu hạn có tham gia niêm yết và kinh doanh trên thị trường chứng khoán thì thực hiện kiểm toán theo quy định của pháp luật về kinh doanh chứng khoán;

d) Đối với các doanh nghiệp, tổ chức thực hiện vay vốn ngân hàng thì được kiểm toán theo quy định của pháp luật về tín dụng.

4.2. Báo cáo tài chính hàng năm của các doanh nghiệp và

tổ chức dưới đây bắt buộc phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán theo quy định của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP:

a) Doanh nghiệp nhà nước, bao gồm công ty nhà nước, công ty cổ phần nhà nước, công ty TNHH nhà nước và doanh nghiệp khác có vốn nhà nước trên 50%;

b) Báo cáo quyết toán các dự án đầu tư hoàn thành từ nhóm A trở lên.

4.3. Các đối tượng khác mà Luật, Pháp lệnh, Nghị định và Quyết định của Thủ tướng Chính phủ có quy định.

4.4. Doanh nghiệp nhà nước, Quỹ hỗ trợ phát triển và dự án đầu tư từ nhóm A trở lên đã có trong thông báo kế hoạch kiểm toán năm của cơ quan Kiểm toán nhà nước thì báo cáo tài chính năm đó không bắt buộc phải được doanh nghiệp kiểm toán kiểm toán.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

A. KIỂM TOÁN VIÊN

1. Tiêu chuẩn kiểm toán viên

1.1. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có đủ các tiêu chuẩn sau đây thì được công nhận là kiểm toán viên:

a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; không thuộc đối tượng quy định tại khoản 3, 4, 5, 6 và 7 Điều 15 của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP;

b) Có bằng cử nhân chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán của Việt Nam hoặc nước ngoài được Bộ Tài chính thừa nhận và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên hoặc thời gian thực tế làm trợ lý kiểm toán ở doanh nghiệp kiểm toán từ 4 năm trở lên.

Trường hợp có bằng cử nhân các chuyên ngành khác với chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán thì phải có bằng cử nhân thứ hai về các chuyên ngành trên sau 3 năm hoặc sau 2 năm đối với trợ lý kiểm toán viên và tổng thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán phải đủ 5 năm hoặc làm trợ lý kiểm toán ở các doanh nghiệp kiểm toán đủ 4 năm trở lên.

c) Có khả năng sử dụng một trong năm thứ tiếng thông dụng: Anh, Nga, Pháp, Trung và Đức và sử dụng thành thạo máy vi tính;

d) Đạt kỳ thi tuyển kiểm toán viên do Bộ Tài chính tổ chức và được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

1.2. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có chứng chỉ chuyên gia kế toán, chứng chỉ kế toán, kiểm toán do tổ chức nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế về kế toán, kiểm toán cấp, được Bộ Tài chính thừa nhận thì phải đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán Việt Nam do Bộ Tài chính tổ chức thì được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

2. Điều kiện hành nghề của kiểm toán viên

2.1. Điều kiện hành nghề kiểm toán:

a) Kiểm toán viên chỉ được đăng ký hành nghề kiểm toán khi có đủ điều kiện của kiểm toán viên hành nghề quy định tại Điều 14 của Nghị định số 105/2004/NĐ- CP;

b) Trường hợp kiểm toán viên vừa làm việc ở một doanh nghiệp không phải là doanh nghiệp kiểm toán, vừa làm việc ở doanh nghiệp kiểm toán trong cùng một thời gian thì chỉ được đăng ký hành nghề kiểm toán khi có sự đồng ý bằng văn bản của người đại diện theo pháp luật của doanh nghiệp không phải là doanh nghiệp kiểm toán.

c) Trường hợp kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề ở một doanh nghiệp kiểm toán chuyển sang đăng ký hành nghề ở doanh nghiệp kiểm toán khác thì phải có quyết định chấm dứt hợp đồng lao động ở doanh nghiệp kiểm toán trước.

2.2. Kiểm toán viên không có tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán được Bộ Tài chính xác nhận thì không được ký báo cáo kiểm toán.

2.3. Kiểm toán viên hành nghề sẽ bị xóa tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán trong các trường hợp sau:

a) Vi phạm một trong những hành vi bị nghiêm cấm đối với kiểm toán viên hành nghề quy định tại Điều 19 của Nghị định số 105/2004/NĐ- CP;

b) Thực tế không hành nghề kiểm toán nhưng vẫn cố tình đăng ký hành nghề kiểm toán;

c) Vi phạm pháp luật hoặc vi phạm kỷ luật, đạo đức nghề nghiệp mà pháp luật về kiểm toán nghiêm cấm.

2.4. Kiểm toán viên đã bị xoá tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán thì không được đăng ký hành nghề lại trong thời gian 3 năm kể từ ngày bị xoá tên.

2.5. Doanh nghiệp kiểm toán sử dụng kiểm toán viên không có tên trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán để ký báo cáo kiểm toán thì cả doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên đó sẽ bị xử phạt theo quy định của pháp luật.

2.6. Bộ Tài chính không tiếp tục xác nhận danh sách đăng ký hành nghề cho những kiểm toán viên đã đăng ký hành nghề kiểm toán nhưng trên thực tế không hành nghề kiểm toán.

3. Cập nhật kiến thức hàng năm của kiểm toán viên

3.1. Đối tượng phải cập nhật kiến thức hàng năm là kiểm toán viên đang hành nghề và tiếp tục đăng ký hành nghề kiểm toán trong năm sau.

3.2. Nội dung cập nhật kiến thức hàng năm, gồm:

a) Nội dung cơ bản của pháp luật về kế toán, kiểm toán, quản lý kinh tế, tài chính, thuế và các vấn đề có liên quan;

b) Những quy định có bổ sung, sửa đổi trong chính sách, chế độ kế toán, kiểm toán, quản lý kinh tế, tài chính, thuế và các vấn đề có liên quan.

3.3. Thời gian cập nhật kiến thức từ 40 giờ đến 50 giờ một năm.

3.4. Hình thức cập nhật kiến thức hàng năm:

a) Học tập trung do Bộ Tài chính hoặc tổ chức được Bộ Tài chính uỷ quyền tổ chức; hoặc

b) Tự học: Các doanh nghiệp kiểm toán tự tổ chức cập nhật kiến thức cho kiểm toán viên theo yêu cầu, nội dung cập nhật của Bộ Tài chính. Doanh nghiệp kiểm toán phải lưu giữ hồ sơ về nội dung, chương trình, thời gian đào tạo và danh sách kiểm toán viên hành nghề của doanh nghiệp đã tham dự.

3.5. Sau mỗi khoá cập nhật kiến thức hàng năm, kiểm toán viên phải tham gia kiểm tra sát hạch các nội dung đã được cập nhật theo hình thức trắc nghiệm, xử lý bài tập tình huống hoặc viết thu hoạch và phải đạt yêu cầu thì mới được đăng ký hành nghề kiểm toán năm sau.

4. Đăng ký hành nghề kiểm toán

Hàng năm, kiểm toán viên phải thực hiện đăng ký hành nghề kiểm toán với doanh nghiệp kiểm toán theo quy định sau đây:

4.1. Điều kiện đăng ký hành nghề kiểm toán đối với người Việt Nam:

a) Có lý lịch rõ ràng, có phẩm chất trung thực, đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, không thuộc những người không được đăng ký hành nghề kiểm toán quy định tại Điều 15 Nghị định số 105/2004/NĐ-CP;

b) Có Chứng chỉ kiểm toán viên do Bộ Tài chính cấp;

c) Có hợp đồng lao động với doanh nghiệp kiểm toán.

4.2. Điều kiện đăng ký hành nghề kiểm toán đối với người nước ngoài:

- a) Được phép cư trú tại Việt Nam từ 1 năm trở lên;
- b) Có đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, không thuộc những người không được đăng ký hành nghề kiểm toán quy định tại Điều 15 Nghị định số 105/2004/NĐ-CP;
- c) Có Chứng chỉ kiểm toán viên do Bộ Tài chính cấp;
- d) Có hợp đồng lao động với doanh nghiệp kiểm toán.

4.3. Người đăng ký hành nghề kiểm toán từ lần thứ 2 trở đi (sau lần đăng ký hành nghề vào năm sau năm được cấp Chứng chỉ kiểm toán viên) phải có thêm điều kiện tham gia đầy đủ chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định tại điểm 3 phần A mục II của Thông tư này.

4.4. Hồ sơ đăng ký hành nghề kiểm toán gồm:

- a) Đơn xin đăng ký hành nghề kiểm toán (Phụ lục số 01/KTV)
- b) Bản sao có công chứng Chứng chỉ kiểm toán viên do Bộ Tài chính cấp hoặc có chữ ký và dấu xác nhận của Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán;
- c) Các tài liệu theo quy định tại điểm 2.1 phần A mục II của Thông tư này.

Những người đã đăng ký hành nghề kiểm toán năm trước nếu được Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán chấp thuận đủ điều kiện tiếp tục hành nghề năm sau thì không phải làm hồ sơ mới.

4.5. Giám đốc doanh nghiệp kiểm toán phải căn cứ đơn xin đăng ký hành nghề kiểm toán của kiểm toán viên và các quy định về điều kiện hành nghề kiểm toán để xét duyệt xem kiểm toán viên đó có đủ điều kiện hành nghề trong năm đó không và lập “Danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán năm” của doanh nghiệp (Phụ lục số 02/KTV) gửi Bộ Tài chính (Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán).

5. Kiểm toán viên hành nghề không được thực hiện kiểm toán trong các trường hợp sau đây:

5.1. *Không có tên trong thông báo Danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán được Bộ Tài chính xác nhận trong năm đó.*

5.2. *Đang thực hiện hoặc đã thực hiện trong năm trước liền kề các dịch vụ sau đây cho đơn vị được kiểm toán:*

- a) Ghi sổ kế toán;
- b) Lập báo cáo tài chính;
- c) Làm kế toán trưởng;
- d) Kiểm toán nội bộ;
- đ) Định giá tài sản;
- e) Tư vấn quản lý;
- g) Tư vấn tài chính;

h) Tư vấn thuế hoặc các dịch vụ khác mà ảnh hưởng đến tính độc lập đối với đơn vị được kiểm toán.

5.3. Kiểm toán viên đang thực hiện hoặc đã thực hiện

trong năm trước liền kê dịch vụ kiểm toán thì cũng không được cung cấp trong năm nay các dịch vụ quy định tại điểm 5.2 phần A mục II.

5.4. Có quan hệ kinh tế - tài chính với đơn vị được kiểm toán như góp vốn, mua cổ phiếu, trái phiếu; cho vay vốn; có mua, bán các tài sản khác hoặc có các giao dịch kinh tế, tài chính khác làm ảnh hưởng đến nguyên tắc độc lập của hoạt động kiểm toán.

5.5. Có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột là thành viên trong Ban lãnh đạo hoặc là kế toán trưởng của đơn vị được kiểm toán.

5.6. Xét thấy không đủ năng lực chuyên môn hoặc không đủ điều kiện thực hiện kiểm toán.

5.7. Đơn vị được kiểm toán có những yêu cầu trái với đạo đức nghề nghiệp hoặc trái với yêu cầu về chuyên môn, nghiệp vụ kiểm toán hoặc trái với quy định của pháp luật.

6. Những hành vi nghiêm cấm đối với kiểm toán viên hành nghề

6.1. Góp vốn, đi vay, cho vay vốn hoặc mua bất kỳ loại cổ phiếu nào không phân biệt giá trị và số lượng là bao nhiêu của đơn vị được kiểm toán.

6.2. Mua trái phiếu hoặc các tài sản khác của đơn vị được kiểm toán làm ảnh hưởng đến nguyên tắc độc lập của hoạt động kiểm toán.

6.3. Nhận bất kỳ một khoản tiền hoặc lợi ích vật chất nào từ đơn vị được kiểm toán ngoài khoản phí dịch vụ và chi phí đã

thoả thuận trong hợp đồng, hoặc lợi dụng vị trí kiểm toán viên của mình để thu các lợi ích khác từ đơn vị được kiểm toán.

6.4. Cho thuê, cho mượn hoặc cho các bên khác sử dụng tên và Chứng chỉ kiểm toán viên của mình để thực hiện các hoạt động nghề nghiệp.

6.5. Làm việc cho từ hai doanh nghiệp kế toán, kiểm toán trở lên trong cùng một thời gian.

6.6. Tiết lộ thông tin về đơn vị được kiểm toán mà mình biết được trong khi hành nghề, trừ trường hợp đơn vị được kiểm toán đồng ý hoặc pháp luật có quy định khác.

6.7. Ký hợp đồng gia công, dịch vụ uỷ thác xuất nhập khẩu vật tư, hàng hóa, đại lý tiêu thụ hàng hoá, đại lý môi giới hoặc có các giao dịch kinh tế tài chính khác làm ảnh hưởng đến nguyên tắc độc lập của hoạt động kiểm toán.

6.8. Lợi dụng trách nhiệm, quyền hạn để vụ lợi, thông đồng, bao che sai phạm của đơn vị được kiểm toán.

6.9. Ký đồng thời cả chữ ký của kiểm toán viên chịu trách nhiệm kiểm toán và chữ ký của Giám đốc (hoặc người được uỷ quyền) trên báo cáo kiểm toán.

6.10. Thực hiện các hành vi khác mà pháp luật về kiểm toán nghiêm cấm.

B. DOANH NGHIỆP KIỂM TOÁN

1. Hình thức tổ chức được thành lập và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán

1.1. Kể từ ngày Nghị định số 105/2004/NĐ-CP có hiệu

lực, doanh nghiệp kiểm toán chỉ được thành lập mới theo một trong hai hình thức: công ty hợp danh hoặc doanh nghiệp tư nhân. Đối với doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài được thành lập theo quy định của Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

1.2. Doanh nghiệp kiểm toán đã thành lập và hoạt động trước ngày Nghị định số 105/2004/NĐ-CP có hiệu lực theo các hình thức khác ngoài hình thức quy định tại điểm 1.1 phần B mục II, nếu muốn tiếp tục hoạt động thì phải chuyển đổi sang một trong các hình thức quy định tại điểm 1.1 phần B mục II. Thời gian chuyển đổi chậm nhất là hết ngày 21/4/2007.

2. Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán

2.1. Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật và theo quy định tại Điều 21 của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP.

2.2. Chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán phải có ít nhất từ 2 kiểm toán viên có Chứng chỉ kiểm toán viên trở lên, trong đó người đứng đầu chi nhánh phải là người có Chứng chỉ kiểm toán viên, mới được phép cung cấp dịch vụ kiểm toán và phát hành báo cáo kiểm toán.

3. Điều kiện thành lập và hoạt động của doanh nghiệp kiểm toán

3.1. Doanh nghiệp kiểm toán mới được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật và theo quy định của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP phải có ít nhất 3 kiểm toán viên có

Chúng chỉ kiểm toán viên, trong đó ít nhất có một trong những người quản lý doanh nghiệp kiểm toán phải là kiểm toán viên có Chứng chỉ kiểm toán viên. Một người có chứng chỉ kiểm toán viên chỉ được làm chủ sở hữu một doanh nghiệp tư nhân hoặc một thành viên hợp danh của một công ty hợp danh.

3.2. Doanh nghiệp kiểm toán chỉ được ký hợp đồng cung cấp dịch vụ kiểm toán khi:

a) Có đủ điều kiện hành nghề kiểm toán quy định tại khoản 1 và khoản 3 Điều 23 của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP;

b) Có danh sách kiểm toán viên đăng ký hành nghề có xác nhận của Bộ Tài chính theo quy định tại điểm 4 phần A mục II và điểm 1 phần C mục II của Thông tư này.

3.3. Trường hợp có kiểm toán viên mới được cấp chứng chỉ kiểm toán viên hoặc do tuyển dụng mới thì doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo cho Bộ Tài chính danh sách kiểm toán viên hành nghề bổ sung trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày kiểm toán viên chính thức được nhận vào làm việc hoặc được cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

3.4. Trường hợp doanh nghiệp kiểm toán có kiểm toán viên hành nghề chuyển đi, bỏ nghề hoặc bị tước quyền hành nghề thì doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo bằng văn bản cho Bộ Tài chính kèm theo danh sách kiểm toán viên hành nghề giảm trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày kiểm toán viên hành nghề chuyển đi, bỏ nghề hoặc bị tước quyền hành nghề.

3.5. Trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp kiểm toán phải thường xuyên đảm bảo có ít nhất 3 kiểm toán viên hành nghề làm trọn thời gian cho doanh nghiệp. Trường hợp sau 6 tháng liên tục doanh nghiệp kiểm toán không đảm bảo điều kiện này thì phải ngừng cung cấp dịch vụ kiểm toán.

4. Quyền tham gia là thành viên của tổ chức kế toán, kiểm toán quốc tế

4.1. Doanh nghiệp kiểm toán chỉ được tham gia là thành viên của một tổ chức kế toán, kiểm toán quốc tế đã có chi nhánh ở các nước khác ngoài nước có văn phòng chính.

4.2. Phí tham gia thành viên của tổ chức kế toán, kiểm toán quốc tế được tính vào chi phí kinh doanh theo chi phí thực tế và phải có hoá đơn, chứng từ hợp pháp.

4.3. Sau khi được chấp nhận là thành viên, trong thời hạn 30 ngày, doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo với Bộ Tài chính về việc gia nhập thành viên, gửi kèm các tài liệu giới thiệu về tổ chức kế toán, kiểm toán quốc tế mà mình là thành viên, các cam kết về lợi ích và trách nhiệm khi làm thành viên.

5. Mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp kiểm toán hoặc lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp

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

5.2. Doanh nghiệp kiểm toán được mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp kiểm toán của doanh nghiệp bảo hiểm hoạt động hợp pháp tại Việt Nam. Trường hợp doanh nghiệp bảo hiểm hoạt động ở Việt Nam chưa cung cấp được dịch vụ bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp kiểm toán thì doanh nghiệp kiểm toán được mua bảo hiểm của doanh nghiệp bảo hiểm nước ngoài. Doanh nghiệp kiểm toán có vốn đầu tư nước ngoài, doanh nghiệp kiểm toán là thành viên của tổ chức kiểm toán quốc tế có thể mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp kiểm toán của doanh nghiệp bảo hiểm nước ngoài. Chi phí mua bảo hiểm được tính vào chi phí kinh doanh theo chi phí thực tế mua bảo hiểm và phải có hóa đơn, chứng từ hợp pháp.

5.3. Trường hợp doanh nghiệp kiểm toán không mua bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp thì phải lập quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp tính vào chi phí kinh doanh với mức trích hàng năm từ 0,5% đến 1% trên doanh thu dịch vụ kiểm toán (doanh thu không có thuế giá trị gia tăng) tùy theo khả năng tài chính của doanh nghiệp.

5.4. Khi phải bồi thường thiệt hại do lỗi của doanh nghiệp kiểm toán gây ra cho khách hàng và người sử dụng kết quả kiểm toán thì doanh nghiệp kiểm toán được doanh nghiệp bảo hiểm bồi thường theo hợp đồng bảo hiểm đã cam kết, hoặc sử dụng quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp để bồi thường thiệt hại.

Trường hợp số tiền phải chi trả bồi thường lớn hơn số bồi thường của doanh nghiệp bảo hiểm hoặc lớn hơn số dư tồn quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp thì số chênh lệch lớn hơn được tính vào chi phí kinh doanh hoặc trừ vào vốn kinh doanh

sau khi trừ số thu bồi thường của đơn vị, cá nhân gây ra (nếu có) theo quy định của pháp luật hiện hành.

5.5. Khi quỹ dự phòng rủi ro nghề nghiệp có số dư cuối năm tài chính tương đương 10% doanh thu dịch vụ kiểm toán trong năm tài chính thì không tiếp tục trích quỹ dự phòng nữa.

6. Trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán

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

a) Có lợi ích liên quan trực tiếp tới kết quả dịch vụ kiểm toán của đơn vị được kiểm toán tại ngày ký báo cáo kiểm toán; và

b) Có hiểu biết một cách hợp lý về báo cáo tài chính và cơ sở lập báo cáo tài chính là các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định pháp lý có liên quan; và

c) Đã sử dụng một cách thận trọng thông tin trên báo cáo tài chính đã kiểm toán.

6.2. Mức thiệt hại do doanh nghiệp kiểm toán gây ra mà doanh nghiệp phải chịu trách nhiệm bồi thường cho khách hàng do hai bên tự thỏa thuận hoặc do cơ quan có thẩm quyền xác định theo quy định của pháp luật. Hình thức và mức phạt do hai bên tự thỏa thuận có thể gồm:

- a) Chấm dứt hợp đồng kiểm toán đã ký kết;
- b) Không được tiếp tục ký hợp đồng kiểm toán trong các năm sau;
- c) Trừ trong mức phí kiểm toán đã ký kết;
- d) Phạt mức cao nhất là 10 lần mức phí kiểm toán của hợp đồng năm bị phạt.

C. QUẢN LÝ NHÀ NƯỚC VỀ HOẠT ĐỘNG KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

1. Quản lý thống nhất danh sách kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đang hành nghề kiểm toán độc lập trong cả nước

1.1. Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo với Bộ Tài chính các thông tin liên quan đến doanh nghiệp và việc thành lập doanh nghiệp kiểm toán, kèm theo: Điều lệ doanh nghiệp, giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, giấy đăng ký thuế.

1.2. Hàng năm, trước ngày 30/10, doanh nghiệp kiểm toán phải thông báo danh sách kiểm toán viên đăng ký hành nghề kiểm toán tại công ty với Bộ Tài chính (Phụ lục số 02/KTV) kèm theo hồ sơ đăng ký hành nghề kiểm toán của từng kiểm toán viên.

1.3. Trong thời hạn 05 ngày làm việc kể từ ngày nhận được thông báo danh sách kiểm toán viên đăng ký hành nghề theo đúng quy định, Bộ Tài chính sẽ xác nhận danh sách kiểm toán viên đủ điều kiện hành nghề kiểm toán trong năm đó.

2. Công khai danh sách doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề

2.1. Thời hạn công khai:

a) Định kỳ 2 năm, Bộ Tài chính thông báo công khai danh sách kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán đăng ký hành nghề, trong đó có thông báo cho cơ quan thuế và cơ quan đăng ký kinh doanh các tỉnh, thành phố;

b) Vào tháng 12 hàng năm, Bộ Tài chính thông báo đến cơ quan thuế và cơ quan đăng ký kinh doanh các tỉnh, thành phố (nơi nhận báo cáo tài chính của doanh nghiệp) danh sách doanh nghiệp kiểm toán đủ điều kiện cung cấp dịch vụ kiểm toán đã được Bộ Tài chính xác nhận.

2.2. Hình thức công khai: Phát hành ấn phẩm hoặc thông báo bằng văn bản.

2.3. Nội dung công khai:

a) Danh sách kiểm toán viên đăng ký hành nghề kiểm toán theo từng doanh nghiệp kiểm toán gồm: họ và tên, trình độ nghề nghiệp, số Chứng chỉ kiểm toán viên và các thông tin khác;

b) Danh sách doanh nghiệp kiểm toán đủ điều kiện cung cấp dịch vụ kiểm toán, gồm: tên công ty, năm thành lập, địa chỉ trụ sở chính, số lượng kiểm toán viên hành nghề và các thông tin khác.

2.4. Trên cơ sở thông báo của Bộ Tài chính về danh sách doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên hành nghề đủ điều kiện cung cấp dịch vụ kiểm toán, cơ quan thuế và cơ quan

đăng ký kinh doanh sẽ không chấp nhận báo cáo tài chính đã được kiểm toán bởi các doanh nghiệp kiểm toán và kiểm toán viên không được Bộ Tài chính xác nhận. Cơ quan thuế có trách nhiệm thông báo với Bộ Tài chính về các doanh nghiệp đã thuê doanh nghiệp kiểm toán không đủ điều kiện được cung cấp dịch vụ kiểm toán thực hiện kiểm toán.

2.5. Nếu qua công tác kiểm tra, hoặc do khách hàng hoặc cơ quan nhận báo cáo tài chính thông báo và xác định rõ sự vi phạm các quy định về hành nghề kiểm toán của doanh nghiệp kiểm toán thì Bộ Tài chính sẽ xử lý vi phạm pháp luật về kiểm toán độc lập theo quy định hiện hành.

2.6. Kinh phí thực hiện việc công khai danh sách kiểm toán viên hành nghề kiểm toán do các doanh nghiệp kiểm toán đóng góp, được tính vào chi phí kinh doanh theo số thực tế đóng góp trong phạm vi theo quy định của pháp luật hiện hành.

3. Trách nhiệm cung cấp thông tin và trách nhiệm giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán độc lập

3.1. Hàng năm, chậm nhất là ngày 15/02, các doanh nghiệp kiểm toán phải báo cáo bằng văn bản cho Bộ Tài chính các chỉ tiêu chủ yếu về hoạt động kinh doanh trong năm trước của mình và các chỉ tiêu liên quan đến cập nhật kiến thức của kiểm toán viên hành nghề của doanh nghiệp kiểm toán (Phụ lục số 03/KTV).

3.2. Bộ Tài chính hoặc tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán được Bộ Tài chính ủy quyền có trách nhiệm kiểm tra, giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán, kiểm tra việc chấp

hành Nghị định số 105/2004/NĐ-CP và các văn bản hướng dẫn tại các doanh nghiệp kiểm toán.

III. TỔ CHỨC THỰC HIỆN

1. Thông tư này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày, kể từ ngày đăng Công báo.

2. Thông tư này thay thế Thông tư số 22-TC/CĐKT ngày 19/3/1994 của Bộ Tài chính, hướng dẫn thực hiện Quy chế kiểm toán độc lập trong nền kinh tế quốc dân ban hành kèm theo Nghị định số 07/CP ngày 29/01/1994 của Chính phủ và Thông tư số 107/2000/TT-BTC ngày 25/10/2000 của Bộ Tài chính hướng dẫn đăng ký hành nghề kiểm toán. Các quy định trước đây về kiểm toán độc lập trái với Thông tư này đều bị bãi bỏ.

3. Các bộ, ngành, ủy ban nhân dân, Sở Tài chính, Cục thuế các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương có trách nhiệm triển khai hướng dẫn các doanh nghiệp thực hiện Thông tư này.

Trong quá trình thực hiện nếu có vướng mắc đề nghị phản ánh về Bộ Tài chính để nghiên cứu giải quyết.

KT. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH
THỨ TRƯỞNG

(Đã ký)

Trần Văn Tá

ĐƠN XIN ĐĂNG KÝ HÀNH NGHỀ KIỂM TOÁN

Kính gửi: Ông/Bà Giám đốc Công ty

Họ và tên (chữ in hoa):.....Nam/Nữ.....

Ngày, tháng, năm sinh:.....

Quê quán (hoặc Quốc tịch đối với người nước ngoài):.....

Hiện nay đang làm việc tại:.....

Trình độ chuyên môn:.....

Tốt nghiệp: Đại học:.....Chuyên ngành:.....Năm:.....

Đại học:.....Chuyên ngành:.....Năm:.....

Học vị:.....Năm:.....Học hàm:.....Năm:.....

Chứng chỉ KTV số:.....ngày:.....

Quá trình làm việc:

Thời gian từ ... đến ...	Công việc – chức vụ	Nơi làm việc

Sau khi xem xét thấy có đủ điều kiện, tôi xin đăng ký hành nghề kiểm toán trong danh sách đăng ký hành nghề kiểm toán của Công ty và xin chấp hành nghiêm chỉnh các quy định đối với kiểm toán viên hành nghề tại Nghị định số 105/2004/NĐ - CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập và Thông tư số 64/2004/TT – BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính hướng dẫn một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP nói trên.

Kính đề nghị Ông/Bà Giám đốc xem xét, chấp thuận.

Giám đốc Công ty Kiểm toán xác nhận
Kiểm toán viên có tên nói trên đủ điều
kiện hành nghề kiểm toán trong năm ...
(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

.....ngày ... tháng ...năm...

Người làm đơn
(Chữ ký, họ tên)

Phụ lục số 02/KTV

Tên doanh nghiệp kiểm toán:.....

Địa chỉ:.....

DANH SÁCH ĐĂNG KÝ HÀNH NGHỀ KIỂM TOÁN NĂM(1)

Kính gửi: Bộ Tài chính (Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán)

Công ty.....đăng ký Danh sách kiểm toán viên hành nghề kiểm toán trong nămnhư sau:

Số TT	Họ và tên	Năm sinh		Quê quán ⁽²⁾ (quốc tịch)	Chứng chỉ kiểm toán viên		Thời hạn đã hành ⁽³⁾ nghề kiểm toán	
		Nam	Nữ		Số	Ngày	Từ	Đến
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Công ty xin chịu trách nhiệm quản lý, sử dụng kiểm toán viên đăng ký hành nghề theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước.

Bộ Tài chính xác nhận

**Danh sách KTV nói trên đủ điều
kiện hành nghề kiểm toán năm
đã đăng ký tại Bộ Tài chính
Hà Nội, ... ngày ...tháng ...năm ...**

...ngày....tháng....năm

Giám đốc công ty
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

(1) Danh sách này được gửi kèm theo Hồ sơ của từng cá nhân có tên trong danh sách kiểm toán viên đăng ký hành nghề kiểm toán lần đầu.

- Trường hợp đăng ký bổ sung cũng sử dụng mẫu này và ghi thêm chữ "bổ sung".

(2) Người Việt Nam ghi quê quán (tỉnh, thành phố), người nước ngoài ghi quốc tịch.

(3) Đăng ký hành nghề năm 2005 ghi: Từ 1998 đến 31/12/2005.

Phụ lục số 03/KTV

Tên Công ty:.....

Địa chỉ:.....

BÁO CÁO

Một số chỉ tiêu hoạt động ...năm (1)

Kính gửi: Bộ Tài chính (Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán)

Công ty.....

xin báo cáo một số chỉ tiêu hoạt động năm ...(1), như sau:

1. Tình hình nhân viên

Chỉ tiêu	Năm... ⁽¹⁾		Năm... ⁽²⁾	
	Số người	Tỷ lệ (%)	Số người	Tỷ lệ (%)
Tổng số nhân viên đến 31/12				
Trong đó:				
1. Nhân viên chuyên nghiệp:				
Trong đó:				
1.1. Tổng số người có Chứng chỉ kiểm toán viên có trong danh sách hành nghề kiểm toán				
1.2 Số người có Chứng chỉ KTV Việt Nam:				
. Người Việt Nam				
. Người nước ngoài				
1.3. Số người có Chứng chỉ KTV nước ngoài:				
. Người Việt Nam				
. Người nước ngoài				
2. Nhân viên khác:				

2. Tình hình doanh thu:

2.1. Cơ cấu doanh thu theo loại dịch vụ:

Đơn vị tính: Triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm ... ⁽¹⁾		Năm... ⁽²⁾	
	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)
Tổng doanh thu				
Trong đó:				
1. Kiểm toán báo cáo tài chính (3)				
2. Kiểm toán báo cáo quyết toán về đầu tư hoàn thành				
3. Tư vấn tài chính, tư vấn thuế, dịch vụ kế toán				
4. Dịch vụ tư vấn nguồn nhân lực, ứng dụng công nghệ thông tin, tư vấn quản lý, định giá tài sản				
5. Dịch vụ bồi dưỡng tài chính, kế toán, kiểm toán				
6. Dịch vụ liên quan khác				

2.2. Cơ cấu doanh thu theo đối tượng khách hàng

Đơn vị tính: Triệu đồng

Đối tượng khách hàng	Năm ... ⁽¹⁾			Năm... ⁽²⁾		
	Số lượng khách hàng	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số lượng khách hàng	Số tiền	Tỷ lệ (%)
1. Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài						
2. Công ty TNHH, công ty cổ phần, doanh nghiệp tư nhân, hợp tác xã						

Đối tượng khách hàng	Năm ... ⁽¹⁾			Năm... ⁽²⁾		
	Số lượng khách hàng	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số lượng khách hàng	Số tiền	Tỷ lệ (%)
3. Doanh nghiệp nhà nước						
4. Đơn vị hành chính sự nghiệp, tổ chức đoàn thể xã hội						
5. Tổ chức, dự án quốc tế						
Cộng						

3. Kết quả kinh doanh:

Đơn vị tính: Triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm ... (1)	Năm ... (2)
1. Tổng số vốn kinh doanh		
2. Kết quả kinh doanh sau thuế (Lãi +, Lỗ -)		
3. Nộp ngân sách		
- Thuế giá trị gia tăng		
- Thuế thu nhập doanh nghiệp		
- Thuế và các khoản phải nộp khác		
4. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu (%)		
5. Tỷ suất lợi nhuận trên vốn (%)		

4. Tình hình cập nhật kiến thức cho KTV hành nghề trong năm:

4.1. Các lớp cập nhật kiến thức:

TT	Nội dung từng lớp cập nhật kiến thức cho KTV	Thời gian Từ...đến ...	Tổng số giờ học	Số lượng KTV tham gia

4.2. Danh sách kiểm toán viên đã tham gia các lớp cập nhật:

TT	Họ và tên KTV hành nghề	Chức danh trong công ty	Chứng chỉ KTV		Số lượng lớp tham gia	Tổng số thời gian đã học (Giờ)
			Số	ngày		

5. Những thay đổi trong năm ... (1)

6. Thuận lợi, khó khăn và các kiến nghị, đề xuất hoặc thông tin khác công ty cần cung cấp cho Bộ Tài chính (nếu có):

Ghi chú:

(1): Ghi năm báo cáo

(2): Ghi năm liền kế trước năm báo cáo

(3): Gồm các dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính; kiểm toán báo cáo tài chính vì mục đích thuế; kiểm toán hoạt động; kiểm toán tuân thủ; kiểm toán nội bộ; kiểm toán báo cáo quyết toán dự án và kiểm toán thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thỏa thuận trước.

...ngàythángnăm

Tổng Giám đốc (Giám đốc) công ty
(Chữ ký, họ tên, đóng dấu)

PHỤ LỤC 5

CHÍNH PHỦ

Số: 07/CP

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Hà Nội, ngày 11 tháng 7 năm 1994

NGHỊ ĐỊNH CỦA CHÍNH PHỦ

Về việc thành lập cơ quan kiểm toán Nhà nước

CHÍNH PHỦ

Căn cứ Luật Tổ chức Chính phủ ngày 30 tháng 9 năm 1992;

Để tăng cường sự kiểm soát của Nhà nước trong việc quản lý, sử dụng ngân sách Nhà nước và tài sản Quốc gia;

Theo đề nghị của Bộ trưởng Bộ Tài chính và Bộ trưởng, Trưởng ban Ban Tổ chức - Cán bộ Chính phủ;

NGHỊ ĐỊNH

Điều 1. Nay thành lập Kiểm toán Nhà nước để giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện chức năng kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của tài liệu và số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội sử dụng kinh phí do ngân sách Nhà nước cấp.

Điều 2. Kiểm toán Nhà nước có nhiệm vụ, quyền hạn chủ yếu sau:

1- Xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và tổ chức thực hiện chương trình, kế hoạch đó. Định kỳ báo cáo thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán lên Thủ tướng Chính phủ.

2- Cung cấp kết quả kiểm toán cho Chính phủ và cho các cơ quan Nhà nước khác theo quy định của Chính phủ.

3- Xác nhận, đánh giá và nhận xét các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán đã được kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật về những nội dung đã đánh giá, nhận xét, xác nhận.

4- Thông qua hoạt động kiểm toán góp ý kiến với các đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai sót, vi phạm để chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán của đơn vị; kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý những vi phạm chế độ kế toán, tài chính của Nhà nước; đề xuất với Thủ tướng Chính phủ việc sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính, kiểm toán cần thiết.

5- Khi thực hiện nhiệm vụ, Kiểm toán Nhà nước chỉ tuân theo pháp luật và phương pháp chuyên môn, nghiệp vụ đã được Nhà nước quy định; được yêu cầu đơn vị được kiểm toán và các đơn vị có liên quan cung cấp thông tin, tài liệu cần thiết để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

Trong trường hợp đoàn Kiểm toán hoặc Kiểm toán viên có ý kiến khác nhau thì Kiểm toán Nhà nước xem xét và có ý kiến kết luận cuối cùng.

6- Quản lý các hồ sơ, tài liệu đã được kiểm toán theo quy

định của Nhà nước; giữ bí mật tài liệu, số liệu kế toán và sự hoạt động của đơn vị được kiểm toán.

7- Quản lý tổ chức bộ máy, cán bộ, cơ sở vật chất của hệ thống tổ chức Kiểm toán Nhà nước theo quy định của Chính phủ.

Điều 3. Kiểm toán Nhà nước do Tổng Kiểm toán Nhà nước lãnh đạo và các Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước giúp việc Tổng Kiểm toán Nhà nước, Tổng Kiểm toán, các Phó Tổng Kiểm toán do Thủ tướng Chính phủ bổ nhiệm và miễn nhiệm; Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm trước Thủ tướng Chính phủ toàn bộ công tác kiểm toán Nhà nước, các Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm trước Tổng Kiểm toán Nhà nước về nhiệm vụ được phân công.

Khi cần thiết, Kiểm toán Nhà nước được thành lập Hội đồng Kiểm toán để thẩm định báo cáo kiểm toán. Hội đồng Kiểm toán do Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định thành lập và quy định quy chế làm việc.

Kiểm toán Nhà nước còn có con dấu và tài khoản riêng, kinh phí hoạt động do ngân sách Nhà nước cấp.

Điều 4. Kiểm toán Nhà nước được tổ chức và quản lý tập trung thống nhất, cơ cấu tổ chức gồm có:

- 1- Kiểm toán ngân sách Nhà nước,
- 2- Kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản và các chương trình, dự án vay, nợ, viện trợ Chính phủ,
- 3- Kiểm toán doanh nghiệp Nhà nước,

4- Kiểm toán chương trình đặc biệt (an ninh, quốc phòng, dự trữ quốc gia...).

5- Văn phòng.

Các đơn vị từ số 1 đến số 4 có Kiểm toán trưởng, Phó Kiểm toán trưởng; Văn phòng có Chánh và Phó Văn phòng. Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định bổ nhiệm, miễn nhiệm các chức danh nói trên.

Chức năng, nhiệm vụ cụ thể của các tổ chức nói trên do Tổng Kiểm toán Nhà nước quy định.

Điều 5. Tổng Kiểm toán Nhà nước có trách nhiệm trình Thủ tướng Chính phủ ban hành điều lệ về tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước, về quy chế hoạt động của ngạch công chức kiểm toán.

Điều 6. Bộ Tài chính có trách nhiệm trình Chính phủ ban hành các chuẩn mực kiểm toán.

Điều 7. Nghị định này có hiệu lực thi hành từ năm ngân sách năm 1994.

Tổng Kiểm toán Nhà nước, các Bộ trưởng, Thủ trưởng cơ quan ngang Bộ, Thủ trưởng cơ quan thuộc Chính phủ, Chủ tịch Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương, Thủ trưởng các đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách Nhà nước chịu trách nhiệm thi hành Nghị định này.

TM/ CHÍNH PHỦ
THỦ TƯỚNG
(Đã ký)

Võ Văn Kiệt

PHỤ LỤC 6

CHÍNH PHỦ

Số: 61/TTg

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Hà Nội, ngày 24 tháng 1 năm 1995

QUYẾT ĐỊNH CỦA THỦ TƯỚNG CHÍNH PHỦ

**Về việc ban hành điều lệ tổ chức và hoạt động
của Kiểm toán Nhà nước**

THỦ TƯỚNG CHÍNH PHỦ

Căn cứ Luật Tổ chức Chính phủ ngày 30 tháng 9 năm 1992;

*Căn cứ Nghị định số 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 1994
của Chính phủ về việc thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà
nước;*

*Theo đề nghị của Tổng Kiểm toán Nhà nước và Bộ
trưởng, Trưởng ban Ban Tổ chức - Cán bộ Chính phủ;*

QUYẾT ĐỊNH

Điều 1. Nay ban hành kèm theo Quyết định này Điều lệ tổ
chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước.

Điều 2. Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện Điều lệ này.

Điều 3. Quyết định này có hiệu lực từ ngày ban hành. Tổng Kiểm toán Nhà nước, các Bộ trưởng, Thủ trưởng cơ quan ngang Bộ, Thủ trưởng cơ quan thuộc Chính phủ, Chủ tịch Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này.

THỦ TƯỚNG CHÍNH PHỦ

(Đã ký)

Võ Văn Kiệt

ĐIỀU LỆ TỔ CHỨC VÀ HOẠT ĐỘNG CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

**(Ban hành kèm theo Quyết định số 61/TTg ngày 24
tháng 1 năm 1995 của Thủ tướng Chính phủ)**

Chương I

QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Kiểm toán Nhà nước giúp Thủ tướng Chính phủ thực hiện việc kiểm tra, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các cơ quan Nhà nước, các đơn vị sự nghiệp, các đơn vị kinh tế Nhà nước và các đoàn thể, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí ngân sách Nhà nước cấp.

Điều 2. Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán các tài liệu, số liệu kiểm toán viên, báo cáo quyết toán ngân sách của các tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương trước khi trình ra Hội đồng nhân dân và tổng quyết toán ngân sách Nhà nước của Chính phủ trước khi trình Quốc hội; báo cáo quyết toán của Bộ, cơ quan ngang Bộ, cơ quan thuộc Chính phủ, cơ quan thuộc Quốc hội, Tòa án Nhân dân, Viện Kiểm sát Nhân dân, các đơn vị sự nghiệp công, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội có sử dụng kinh phí Nhà nước; báo cáo quyết toán của các chương trình, dự án, các công trình đầu tư của Nhà nước và các doanh nghiệp nhà nước... theo kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các

nhiệm vụ đột xuất do Thủ tướng giao hoặc do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

Điều 3. Khi thực hiện nhiệm vụ, Kiểm toán Nhà nước chỉ tuân theo pháp luật của Nhà nước quy định về chế độ kiểm toán (bao gồm cả quy định về phương pháp chuyên môn nghiệp vụ), Nghị định 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 1994 của Chính phủ về thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà nước và Điều lệ này, bảo đảm chính xác, khách quan, trung thực.

Chương II

NHIỆM VỤ VÀ QUYỀN HẠN CỦA KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Điều 4. Kiểm toán Nhà nước có nhiệm vụ:

1. Xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt. Kế hoạch phải nói rõ đối tượng, mục tiêu và nội dung kiểm toán.

2. Tổ chức thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán đã được Thủ tướng phê duyệt và những nhiệm vụ kiểm toán đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu; báo cáo kết quả kiểm toán cho Thủ tướng Chính phủ và cung cấp kết quả kiểm toán cho các cơ quan Nhà nước khác theo quy định của Chính phủ. Định kỳ báo cáo Thủ tướng Chính phủ về thực hiện chương trình, kế hoạch kiểm toán.

3. Nhận xét, đánh giá và xác nhận việc chấp hành các

chính sách, chế độ tài chính, kế toán, về sự chính xác, trung thực, hợp pháp của các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán đã được kiểm toán và chịu trách nhiệm trước pháp luật về những nội dung đã nhận xét, đánh giá và xác nhận.

4. Thông qua việc kiểm toán, góp ý kiến với các đơn vị được kiểm toán sửa chữa những sai sót, vi phạm để chấn chỉnh công tác quản lý tài chính, kế toán của đơn vị. Kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý những vi phạm chế độ tài chính, kế toán của Nhà nước; đề xuất với Thủ tướng Chính phủ việc sửa đổi, cải tiến cơ chế quản lý tài chính, kế toán cần thiết.

5. Tham gia ý kiến với Bộ Tài chính trong việc xây dựng và ban hành các chế độ, chuẩn mực, phương pháp kiểm toán.

6. Quản lý các hồ sơ, tài liệu đã được kiểm toán theo quy định của Nhà nước; giữ bí mật tài liệu, số liệu kế toán và sự hoạt động của đơn vị được kiểm toán theo quy định của Nhà nước.

7. Quản lý tổ chức bộ máy, cán bộ, cơ sở vật chất của hệ thống tổ chức Kiểm toán Nhà nước theo quy định chung của Chính phủ. Tổ chức huấn luyện, bồi dưỡng nghiệp vụ cho đội ngũ công chức kiểm toán.

Điều 5. Khi thực hiện nhiệm vụ, Kiểm toán Nhà nước có quyền và trách nhiệm sau đây:

1. Chỉ tuân theo pháp luật và phương pháp chuyên môn nghiệp vụ đã được Nhà nước quy định.

2. Được yêu cầu các đơn vị kiểm toán gửi báo cáo quyết toán và cung cấp các thông tin, tài liệu cần thiết để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

3. Được yêu cầu các cơ quan Nhà nước, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội và công dân giúp đỡ, tạo điều kiện thuận lợi để Kiểm toán Nhà nước thực hiện nhiệm vụ.

4. Được đề nghị các cơ quan có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn hoặc làm tư vấn khi cần thiết.

5. Được đề nghị các cơ quan có thẩm quyền xử lý theo pháp luật đối với tổ chức, cá nhân có hành vi cản trở công tác kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và cung cấp sai sự thật thông tin, tài liệu cho Kiểm toán Nhà nước.

6. Được kiến nghị với cấp có thẩm quyền xử lý đối với tổ chức, cá nhân có những vi phạm chế độ tài chính - kế toán của Nhà nước.

7. Cung cấp hồ sơ tài liệu kiểm toán theo yêu cầu bằng văn bản của cơ quan pháp luật có thẩm quyền.

Các cơ quan có thẩm quyền nói ở điểm 5, 6 trên đây có nhiệm vụ thông báo cho Kiểm toán Nhà nước biết kết quả giải quyết của mình trong thời hạn sớm nhất kể từ ngày nhận được yêu cầu và kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước.

8. Khi cần thiết được thuê kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán độc lập để kiểm toán, nhưng Kiểm toán Nhà nước phải chịu trách nhiệm về tính chính xác của số liệu, tài liệu và kết luận do kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán độc lập đã thực hiện.

9. Chịu trách nhiệm trước pháp luật về những vi phạm của tổ chức kiểm toán, kiểm toán viên khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán và về những hậu quả xấu do khuyết điểm của tổ

chức kiểm toán, kiểm toán viên gây ra cho các đối tượng kiểm toán.

Chương III

CƠ CẤU TỔ CHỨC KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Điều 6. Cơ cấu tổ chức bộ máy giúp Tổng Kiểm toán Nhà nước thực hiện nhiệm vụ được giao gồm:

1. Kiểm toán ngân sách nhà nước.
2. Kiểm toán đầu tư xây dựng cơ bản và các chương trình, dự án vay nợ, viện trợ Chính phủ.
3. Kiểm toán doanh nghiệp nhà nước.
4. Kiểm toán chương trình đặc biệt (an ninh, quốc phòng, dự trữ quốc gia...).
5. Văn phòng Kiểm toán Nhà nước.

Các tổ chức kiểm toán chuyên ngành từ 1 đến 4 và Văn phòng Kiểm toán Nhà nước có vị trí tương đương cấp Vụ.

Trong quá trình hoạt động, tại một số khu vực và địa bàn trọng điểm nếu xét thấy cần thiết, thì Tổng Kiểm toán Nhà nước thống nhất với Bộ trưởng, Trưởng ban Ban Tổ chức - Cán bộ Chính phủ trình Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập Kiểm toán Nhà nước khu vực trực thuộc Kiểm toán Nhà nước.

Điều 7. Đứng đầu Kiểm toán Nhà nước là Tổng Kiểm toán Nhà nước. Giúp Tổng Kiểm toán Nhà nước phụ trách lĩnh vực công tác của Kiểm toán Nhà nước có các Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước. Tổng Kiểm toán, các Phó Tổng Kiểm toán do Thủ tướng Chính phủ bổ nhiệm và miễn nhiệm.

Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm trước Thủ tướng Chính phủ về toàn bộ công tác của Kiểm toán Nhà nước. Các Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm trước Tổng Kiểm toán Nhà nước về nhiệm vụ được phân công.

Điều 8. Các tổ chức kiểm toán chuyên ngành thuộc Kiểm toán Nhà nước, giúp Tổng Kiểm toán Nhà nước thực hiện đúng chức năng kiểm toán các tài liệu, số liệu kế toán, báo cáo quyết toán của các đối tượng thuộc các chuyên ngành nói trên. Đứng đầu mỗi tổ chức kiểm toán chuyên ngành là Kiểm toán trưởng (cấp Vụ trưởng). Giúp việc Kiểm toán trưởng có các Phó Kiểm toán trưởng (cấp Phó Vụ trưởng). Kiểm toán trưởng và Phó Kiểm toán trưởng do Tổng Kiểm toán Nhà nước bổ nhiệm, miễn nhiệm.

Điều 9. Văn phòng Kiểm toán Nhà nước giúp Tổng Kiểm toán Nhà nước xây dựng chương trình kế hoạch công tác, theo dõi tổng hợp công tác và các công tác về: Tổ chức cán bộ và đào tạo, pháp chế, hành chính, tài chính kế toán, quản trị và hợp tác quốc tế của cơ quan Kiểm toán Nhà nước. Giúp việc Chánh Văn phòng có một số Phó Văn phòng. Chánh Văn phòng, Phó Văn phòng Kiểm toán Nhà nước do Tổng Kiểm toán Nhà nước bổ nhiệm, miễn nhiệm.

Điều 10. Chức năng, nhiệm vụ và cơ cấu tổ chức bộ máy cụ thể của các tổ chức kiểm toán chuyên ngành và Văn phòng Kiểm toán Nhà nước do Tổng Kiểm toán Nhà nước quy định.

Điều 11. Kinh phí hoạt động của hệ thống Kiểm toán Nhà nước do ngân sách nhà nước cấp. Biên chế của hệ thống Kiểm toán Nhà nước thuộc biên chế quản lý Nhà nước. Tổng Kiểm

toán Nhà nước xây dựng và trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt biên chế và kinh phí hoạt động của hệ thống kiểm toán.

Chương IV

HỘI ĐỒNG KIỂM TOÁN

Điều 12. Khi cần thiết, Kiểm toán Nhà nước được thành lập Hội đồng Kiểm toán để tư vấn cho Tổng Kiểm toán Nhà nước thẩm định các báo cáo kiểm toán quan trọng, phức tạp, hoặc tái thẩm định các báo cáo kiểm toán bị khiếu nại.

Hội đồng Kiểm toán Nhà nước do Tổng Kiểm toán Nhà nước ra quyết định thành lập, quyết định thành viên Hội đồng và quy chế làm việc của Hội đồng. Trong trường hợp cần thiết, Tổng Kiểm toán Nhà nước có thể mời các chuyên gia bên ngoài tổ chức Kiểm toán Nhà nước tham gia Hội đồng.

Khi kết thúc vụ, việc thẩm định, Tổng Kiểm toán Nhà nước giải thể Hội đồng kiểm toán.

Điều 13. Nguyên tắc làm việc của Hội đồng là thảo luận tập thể, biểu quyết theo đa số, ý kiến thiểu số được ghi nhận và báo cáo cho Tổng Kiểm toán Nhà nước. Tất cả các ý kiến của các thành viên Hội đồng Kiểm toán Nhà nước đều phải ghi vào biên bản của Hội đồng và các tài liệu liên quan đến việc thẩm định của Hội đồng đều được quản lý theo quy định của Nhà nước.

Điều 14. Đối với những đối tượng kiểm toán đặc biệt liên quan đến bí mật và an ninh quốc gia, Tổng Kiểm toán Nhà nước phải tự mình điều hành công tác kiểm toán và chỉ định các thành viên Hội đồng Kiểm toán.

Chương V

KIỂM TOÁN VIÊN NHÀ NƯỚC VÀ CỘNG TÁC VIÊN

Điều 15. Kiểm toán viên Nhà nước là công chức Nhà nước được giao trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo quy định của pháp luật.

Trong khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, kiểm toán viên Nhà nước chỉ tuân theo pháp luật và phương pháp chuyên môn nghiệp vụ đã được Nhà nước quy định và phải chịu trách nhiệm cá nhân trước pháp luật về những nhận xét, kết luận và kiến nghị của mình.

Khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, kiểm toán viên phải mang biển hiệu và xuất trình thẻ kiểm toán viên theo quy định của Thủ tướng Chính phủ.

Điều 16. Kiểm toán viên có quyền sau:

1. Khi thực hiện nhiệm vụ được thực hiện các quyền quy định tại các điểm 1, 2, 3, 4, 6 Điều 5 của bảng Điều lệ này.
2. Đề nghị Tổng Kiểm toán Nhà nước kiến nghị với cấp có thẩm quyền đình chỉ những hoạt động hoặc việc làm nếu xét thấy đang hoặc sẽ gây tổn thất tài sản quốc gia và trở ngại cho công tác kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.
3. Được hưởng các chế độ, chính sách đãi ngộ phù hợp với nhiệm vụ được giao theo quy định của Chính phủ.

Điều 17. Trong trường hợp cần thiết, Kiểm toán Nhà nước có thể sử dụng cộng tác viên, kiểm toán viên, tổ chức

kiểm toán độc lập, các chuyên gia trong và ngoài nước dưới hình thức hợp đồng hoặc thuê.

Chương VI

TRÌNH TỰ KIỂM TOÁN

Điều 18. Việc ra quyết định kiểm toán phải dựa vào những căn cứ sau đây:

- Chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt.

Những nhiệm vụ kiểm toán đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc do các cơ quan nhà nước có thẩm quyền yêu cầu trong đối tượng thuộc trách nhiệm kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

Điều 19. Tổng Kiểm toán Nhà nước ra quyết định kiểm toán.

Quyết định kiểm toán phải ghi rõ nội dung, phạm vi, đối tượng, thời hạn kiểm toán và Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên thực hiện. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, nếu xét thấy cần phải bổ sung nội dung, gia hạn thời gian kiểm toán, thay đổi trưởng đoàn, thành viên Đoàn kiểm toán, hoặc đình chỉ việc kiểm toán thì Tổng Kiểm toán Nhà nước phải đưa ra quyết định bằng văn bản. Các quyết định trên đồng thời phải gửi cho đối tượng kiểm toán.

Điều 20. Mỗi cuộc kiểm toán đều được tiến hành theo các bước:

- Chuẩn bị,

- Thực hiện kiểm toán,
- Kết thúc và lập báo cáo kiểm toán.

Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên được giao nhiệm vụ tiến hành cuộc kiểm toán phải tuân thủ trình tự, bước đi, các nguyên tắc, chuẩn mực và phương pháp nghiệp vụ kiểm toán theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước.

Điều 21. Trong quá trình kiểm toán, Tổng Kiểm toán phải thường xuyên chỉ đạo, giải quyết kịp thời đề nghị của Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên, theo dõi việc thực hiện các kết luận, kiến nghị của Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên.

Điều 22. Khi tiến hành kiểm toán, Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên có nhiệm vụ và quyền hạn sau đây:

- Chịu trách nhiệm tổ chức, chỉ đạo các thành viên trong đoàn thực hiện các nhiệm vụ được giao đã ghi trong quyết định kiểm toán.

- Không được gây trở ngại hoặc can thiệp vào công việc điều hành, bảo đảm hoạt động bình thường của các đơn vị được kiểm toán.

- Khi làm nhiệm vụ, được thực hiện quyền hạn theo Điều 16 của bảng Điều lệ này.

- Khi kết thúc cuộc kiểm toán, Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên phải lập báo cáo kết quả kiểm toán, nhận xét, kết luận, kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán và chịu trách nhiệm về các kết luận, các nhận xét, kiến nghị của mình.

Trưởng Đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên phải ký tên

vào báo cáo kiểm toán. Báo cáo kiểm toán trước khi công bố cho đơn vị được kiểm toán phải được Tổng Kiểm toán Nhà nước hoặc người được Tổng Kiểm toán uỷ quyền, ký tên, đóng dấu xác nhận.

Điều 23. Kiểm toán viên trong Đoàn kiểm toán phải chịu trách nhiệm cùng Trưởng Đoàn kiểm toán về thực hiện nhiệm vụ được giao. Trong trường hợp có ý kiến của kiểm toán viên trong đoàn khác với kết luận của Trưởng Đoàn kiểm toán thì ý kiến của kiểm toán viên đó được bảo lưu và báo cáo với Tổng Kiểm toán Nhà nước quyết định.

Điều 24. Khi nhận được kết luận, kiến nghị của Trưởng đoàn kiểm toán hoặc kiểm toán viên, Tổng Kiểm toán Nhà nước phải xem xét và xử lý theo thẩm quyền, nếu vượt quá thẩm quyền thì Tổng Kiểm toán Nhà nước phải báo cáo Thủ tướng Chính phủ.

Chương VII

KHEN THƯỞNG, XỬ PHẠT

Điều 25. Tổ chức kiểm toán, kiểm toán viên, cộng tác viên kiểm toán có thành tích trong việc thực hiện nhiệm vụ kiểm toán được khen thưởng theo quy định của Nhà nước.

Tổng Kiểm toán Nhà nước trình Thủ tướng Chính phủ khen thưởng tổ chức Kiểm toán Nhà nước, kiểm toán viên và các cộng tác viên có thành tích trong công tác kiểm toán.

Điều 26. Kiểm toán viên vi phạm pháp luật, quy chế kiểm toán, lợi dụng chức vụ, quyền hạn Kiểm toán Nhà nước vì vụ lợi hoặc động cơ cá nhân mà xâm phạm quyền và lợi ích hợp

pháp của cơ quan, tổ chức, cá nhân, tùy theo mức độ nặng nhẹ sẽ bị xử lý kỷ luật theo quy định, nếu vi phạm gây hậu quả nghiêm trọng có thể bị truy cứu trách nhiệm hình sự.

Tổ chức, cá nhân nào cản trở kiểm toán viên thi hành công vụ hoặc thông đồng với kiểm toán viên vi phạm các quy định của pháp luật và quy chế kiểm toán thì tùy theo tính chất, mức độ vi phạm mà bị xử lý kỷ luật, xử phạt hành chính hoặc truy cứu trách nhiệm hình sự theo quy định của pháp luật.

Chương VIII

ĐIỀU KHOẢN CUỐI CÙNG

Điều 27. Điều lệ này có hiệu lực từ ngày ban hành. Tổng Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện bản Điều lệ này.

THỦ TƯỚNG CHÍNH PHỦ

(Đã ký)

Võ Văn Kiệt

PHỤ LỤC 7

CHÍNH PHỦ

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Số: 93/2003/NĐ-CP

Hà Nội, ngày 13 tháng 8 năm 2003

NGHỊ ĐỊNH CỦA CHÍNH PHỦ

**Quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn
và cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước**

CHÍNH PHỦ

Căn cứ Luật Tổ chức Chính phủ ngày 25 tháng 12 năm 2001;

Căn cứ Nghị định số 30/2003/NĐ-CP ngày 01 tháng 4 năm 2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của cơ quan thuộc Chính phủ,

Theo đề nghị của Tổng Kiểm toán Nhà nước và Bộ trưởng Bộ Nội vụ,

NGHỊ ĐỊNH

Điều 1. Vị trí và chức năng

Kiểm toán Nhà nước là cơ quan thuộc Chính phủ, thực hiện chức năng kiểm toán, xác nhận tính đúng đắn, hợp pháp của báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước các cấp và báo

cáo tổng quyết toán ngân sách nhà nước; báo cáo quyết toán, báo cáo tài chính của các cơ quan, đơn vị, tổ chức có sử dụng ngân sách nhà nước; kiểm toán tính tuân thủ pháp luật, tính kinh tế trong việc quản lý, sử dụng ngân sách nhà nước và tài sản công theo kế hoạch kế toán hàng năm được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và các nhiệm vụ kiểm toán đột xuất do Thủ tướng Chính phủ giao hoặc do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền yêu cầu.

Điều 2. Nhiệm vụ và quyền hạn

Kiểm toán Nhà nước có trách nhiệm thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn của cơ quan thuộc Chính phủ quản lý nhà nước về ngành, lĩnh vực theo quy định tại Nghị định số 30/2003/NĐ-CP ngày 01 tháng 4 năm 2003 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của cơ quan thuộc Chính phủ, các quy định trong các văn bản quy phạm pháp luật liên quan và những nhiệm vụ, quyền hạn cụ thể sau đây:

1. Trình Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ hoặc Bộ trưởng được Thủ tướng Chính phủ phân công các dự án, dự thảo văn bản quy phạm pháp luật về kiểm toán nhà nước; chiến lược, quy hoạch phát triển, kế hoạch dài hạn, 5 năm và hàng năm về kiểm toán nhà nước và tổ chức thực hiện các văn bản quy phạm pháp luật, chiến lược, quy hoạch, kế hoạch sau khi được phê duyệt.

2. Xây dựng chương trình, kế hoạch kiểm toán hàng năm trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và tổ chức thực hiện

chương trình, kế hoạch đó. Định kỳ báo cáo thực hiện chương trình, kế hoạch và kết quả kiểm toán lên Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ hoặc Bộ trưởng quản lý ngành, lĩnh vực theo quy định của Chính phủ.

3. Quản lý hồ sơ, tài liệu đã được kiểm toán theo quy định của Nhà nước; giữ gìn bí mật tài liệu, số liệu kế toán và thông tin về hoạt động của đơn vị được kiểm toán theo quy định của pháp luật; cung cấp kết quả kiểm toán cho các cơ quan nhà nước có thẩm quyền và công khai báo cáo kết quả kiểm toán hàng năm theo quy định của pháp luật.

4. Ban hành, hướng dẫn, kiểm tra và tổ chức thực hiện các tiêu chuẩn, quy trình, quy phạm và các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ kiểm toán áp dụng trong các tổ chức, đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước theo quy định của pháp luật.

5. Khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán, cơ quan Kiểm toán Nhà nước độc lập, chỉ tuân theo pháp luật; chịu trách nhiệm trước pháp luật về kết luận kiểm toán của mình và có quyền:

a) Yêu cầu cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc đối tượng kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước gửi báo cáo quyết toán hoặc báo cáo tài chính năm khi thực hiện công tác kiểm toán theo quy định của pháp luật;

b) Yêu cầu đơn vị được kiểm toán cung cấp dự toán ngân sách và báo cáo quyết toán ngân sách, báo cáo tài chính, chứng từ, sổ kế toán và các tài liệu khác có liên quan; yêu cầu các đơn vị có liên quan cung cấp các tài liệu cần thiết phục vụ cho việc kiểm toán;

c) Áp dụng các phương pháp chuyên môn nghiệp vụ để thu thập các bằng chứng kiểm toán ở đơn vị được kiểm toán và các đơn vị, cá nhân có liên quan;

d) Đề nghị các cơ quan chức năng phối hợp thực hiện nhiệm vụ khi cần thiết; được yêu cầu các cơ quan nhà nước, các đoàn thể quần chúng, các tổ chức xã hội và công dân giúp đỡ, tạo điều kiện thuận lợi để Kiểm toán Nhà nước thực hiện nhiệm vụ;

đ) Trưng cầu giám định hoặc đề nghị các cơ quan có thẩm quyền tư vấn về mặt chuyên môn ở những lĩnh vực đòi hỏi chuyên môn sâu khi cần thiết;

e) Đề nghị các cơ quan nhà nước có thẩm quyền xử lý theo pháp luật đối với tổ chức, cá nhân có hành vi cản trở công tác kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và cung cấp sai sự thật thông tin, tài liệu cho Kiểm toán Nhà nước;

g) Khi cần thiết được ủy thác hoặc thuê kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán để thực hiện kiểm toán các đơn vị thuộc đối tượng của Kiểm toán Nhà nước và thẩm định để công nhận kết quả kiểm toán do kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện;

Kinh phí thuê kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán thực hiện kiểm toán các đơn vị do ngân sách nhà nước cấp.

h) Kiểm tra việc thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước.

6. Thông qua hoạt động kiểm toán, kiến nghị với đơn vị

được kiểm toán sửa chữa những sai phạm, chấn chỉnh và hoàn thiện công tác quản lý kinh tế, tài chính và chế độ kế toán; kiến nghị với Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ và các cơ quan quản lý nhà nước sửa đổi, bổ sung các cơ chế, chính sách và pháp luật cho phù hợp;

7. Kiến nghị với cơ quan nhà nước có thẩm quyền hoặc chuyển hồ sơ sang cơ quan bảo vệ pháp luật xử lý những vi phạm pháp luật của cơ quan, đơn vị, tổ chức và cá nhân đã được làm rõ thông qua hoạt động kiểm toán;

8. Quyết định các dự án đầu tư về Kiểm toán Nhà nước thuộc thẩm quyền theo quy định của pháp luật; tham gia thẩm định các đề án, dự án quan trọng thuộc chuyên môn, nghiệp vụ theo yêu cầu của Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ;

9. Kiểm tra, giải quyết khiếu nại, tố cáo; chống tham nhũng, lãng phí, tiêu cực và xử lý vi phạm trong hoạt động kiểm toán nhà nước đối với cán bộ, công chức, viên chức thuộc thẩm quyền quản lý của Kiểm toán Nhà nước;

10. Thực hiện hợp tác quốc tế trong lĩnh vực kiểm toán nhà nước;

11. Tổ chức, chỉ đạo thực hiện công tác nghiên cứu khoa học và ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kiểm toán nhà nước;

12. Quản lý về tổ chức bộ máy, biên chế; thực hiện chế độ tiền lương và các chế độ, chính sách đãi ngộ, khen thưởng, kỷ luật đối với cán bộ, công chức, viên chức thuộc phạm vi quản lý của Kiểm toán Nhà nước; tổ chức đào tạo, bồi dưỡng nâng

cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ cho đội ngũ cán bộ, công chức, viên chức; tổ chức công tác thông tin, tuyên truyền và phổ biến giáo dục pháp luật về kiểm toán nhà nước;

13. Quyết định và chỉ đạo thực hiện chương trình cải cách hành chính của Kiểm toán Nhà nước theo mục tiêu và nội dung chương trình cải cách hành chính nhà nước đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt;

14. Trình Chính phủ dự toán ngân sách hàng năm của Kiểm toán Nhà nước; quản lý tài chính, tài sản được giao và tổ chức thực hiện ngân sách được phân bổ theo quy định của pháp luật.

Điều 3. Tổng Kiểm toán Nhà nước

1. Tổng Kiểm toán Nhà nước do Thủ tướng Chính phủ bổ nhiệm, miễn nhiệm, cách chức; là người đứng đầu và lãnh đạo Kiểm toán Nhà nước, chịu trách nhiệm trước chính phủ, Thủ tướng Chính phủ về toàn bộ hoạt động của Kiểm toán Nhà nước.

Giúp việc Tổng Kiểm toán Nhà nước có các Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước. Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước do Thủ tướng Chính phủ bổ nhiệm, miễn nhiệm, cách chức theo đề nghị của Tổng Kiểm toán Nhà nước. Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước được Tổng Kiểm toán Nhà nước phân công chỉ đạo một số mặt công tác và chịu trách nhiệm trước Tổng Kiểm toán Nhà nước về nhiệm vụ được phân công. Khi Tổng Kiểm toán Nhà nước vắng mặt, một Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước được Tổng Kiểm toán Nhà nước ủy nhiệm lãnh đạo công tác của Kiểm toán Nhà nước.

Số lượng Phó Tổng Kiểm toán Nhà nước không quá ba người.

2. Tổng Kiểm toán Nhà nước có nhiệm vụ và quyền hạn sau đây:

a) Lãnh đạo, quyết định và chịu trách nhiệm về công tác kiểm toán nhà nước; được tham dự các phiên họp của Chính phủ xem xét phân bổ, quyết toán ngân sách nhà nước và về những vấn đề có liên quan đến hoạt động kiểm toán nhà nước;

b) Chịu trách nhiệm về chất lượng, nội dung các văn bản quy phạm pháp luật do Kiểm toán Nhà nước soạn thảo trình Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ; hoặc chuẩn bị theo sự chỉ đạo của Thủ tướng Chính phủ; chỉ đạo thực hiện chiến lược, quy hoạch phát triển Kiểm toán Nhà nước sau khi được Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ phê duyệt;

c) Trình Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập, tổ chức lại, giải thể các tổ chức thuộc cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước; quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, cơ cấu tổ chức của các tổ chức đó;

d) Quyết định và tổ chức thực hiện các biện pháp cụ thể để tăng cường kỷ luật, kỷ cương hành chính trong hoạt động kiểm toán nhà nước; chống tham nhũng, lãng phí và mọi biểu hiện quan liêu, hách dịch, cửa quyền của cán bộ, công chức, viên chức thuộc Kiểm toán Nhà nước;

đ) Thực hiện các nhiệm vụ, quyền hạn quy định tại Điều 2 của Nghị định này và các nhiệm vụ, quyền hạn khác theo quy định của pháp luật.

Điều 4. Cơ cấu tổ chức của Kiểm toán Nhà nước

Kiểm toán Nhà nước được tổ chức và quản lý tập trung, thống nhất. Cơ cấu tổ chức gồm có:

a) Các tổ chức giúp Tổng Kiểm toán thực hiện chức năng, nhiệm vụ:

1. Vụ Giám định và Kiểm tra chất lượng kiểm toán;
2. Vụ Tổ chức cán bộ;
3. Vụ Pháp chế;
4. Văn phòng;
5. Kiểm toán Ngân sách nhà nước I;
6. Kiểm toán Ngân sách nhà nước II;
7. Kiểm toán Đầu tư - Dự án I;
8. Kiểm toán Đầu tư - Dự án II;
9. Kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước;
10. Kiểm toán Các tổ chức tài chính – ngân hàng;
11. Kiểm toán chương trình đặc biệt;
12. Kiểm toán Nhà nước khu vực I (trụ sở đặt tại thành phố Hà Nội);
13. Kiểm toán Nhà nước khu vực II (trụ sở đặt tại thành phố Vinh, tỉnh Nghệ An);
14. Kiểm toán Nhà nước khu vực III (trụ sở đặt tại thành phố Đà Nẵng);

15. Kiểm toán Nhà nước khu vực IV (trụ sở đặt tại thành phố Hồ Chí Minh);

16. Kiểm toán Nhà nước khu vực V (trụ sở đặt tại thành phố Cần Thơ, tỉnh Cần Thơ).

Các Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành, Kiểm toán Nhà nước khu vực có Kiểm toán trưởng, Phó Kiểm toán trưởng, cơ cấu tổ chức không quá 5 phòng.

Kiểm toán Nhà nước khu vực là đơn vị có tư cách pháp nhân, có con dấu, tài khoản và trụ sở riêng. Số lượng các Kiểm toán Nhà nước khu vực trong từng thời kỳ được xác định trên cơ sở yêu cầu nhiệm vụ, do Tổng Kiểm toán Nhà nước trình Thủ tướng Chính phủ quyết định thành lập.

b) Các tổ chức sự nghiệp thuộc Kiểm toán Nhà nước:

1. Trung tâm Tin học;
2. Trung tâm Khoa học và Bồi dưỡng cán bộ;
3. Tạp chí Kiểm toán.

Điều 5. Hiệu lực thi hành

Nghị định này có hiệu lực sau 15 ngày, kể từ ngày đăng Công báo và thay thế Nghị định số 70/CP ngày 11 tháng 7 năm 1994 của Chính phủ về việc thành lập cơ quan Kiểm toán Nhà nước và bãi bỏ quy định tại các Chương I, II, III Điều lệ tổ chức và hoạt động của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 61/TTg ngày 24 tháng 01 năm 1995 của Thủ tướng Chính phủ.

Điều 6. Trách nhiệm thi hành

Tổng Kiểm toán Nhà nước, các Bộ trưởng, Thủ trưởng cơ quan ngang bộ, Thủ trưởng cơ quan thuộc Chính phủ, Chủ tịch Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương, Thủ trưởng các cơ quan, đơn vị, tổ chức có nghĩa vụ thu nộp, sử dụng ngân sách nhà nước và sử dụng tài sản công chịu trách nhiệm thi hành Nghị định này./.

TM/ CHÍNH PHỦ
THỦ TƯỚNG

(Đã ký)

Phan Văn Khải

Hà Nội, ngày 28 tháng 10 năm 1997

QUY CHẾ KIỂM TOÁN NỘI BỘ

(Áp dụng đối với doanh nghiệp Nhà nước)

**(Ban hành kèm theo Quyết định số 832/TC/QĐ/CĐKT
ngày 28/10/1997 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)**

Chương I

NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Số liệu, tài liệu kế toán, báo cáo tài chính của doanh nghiệp là căn cứ pháp lý để đánh giá tình hình và kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh, tình hình thực hiện các nghĩa vụ với Nhà nước, với các bên liên quan của doanh nghiệp.

Điều 2. Doanh nghiệp phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính đầy đủ, trung thực, hợp lý của các số liệu kế toán và các thông tin trong báo cáo tài chính đã được công bố.

Điều 3. Doanh nghiệp phải thường xuyên tổ chức kiểm toán nội bộ nhằm đánh giá về chất lượng và độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính; về bảo vệ an toàn tài sản của doanh nghiệp; về chấp hành luật pháp, chính sách, chế độ của Nhà nước, cũng như các nghị quyết, quyết định của Hội đồng

quản trị, của Ban Giám đốc doanh nghiệp đối với hoạt động của doanh nghiệp (kể cả đối với công ty cổ phần, liên doanh mà số vốn góp của doanh nghiệp Nhà nước chiếm trên 50%).

Điều 4. Dựa vào Quy chế này, doanh nghiệp xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp và có hiệu quả ở doanh nghiệp và các đơn vị thành viên.

Điều 5. Phạm vi thực hiện của kiểm toán nội bộ

1. Kiểm toán các báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị của doanh nghiệp và của các đơn vị thành viên;
2. Kiểm toán tuân thủ;
3. Kiểm toán hoạt động.

Điều 6. Kiểm toán nội bộ có 3 chức năng: Kiểm tra, xác nhận và đánh giá.

Kiểm toán nội bộ có các nhiệm vụ sau:

1. Kiểm tra tính phù hợp, hiệu lực và hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ;
2. Kiểm tra và xác nhận chất lượng, độ tin cậy của thông tin kinh tế, tài chính của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị trước khi trình ký duyệt;
3. Kiểm tra sự tuân thủ các nguyên tắc hoạt động, quản lý kinh doanh, đặc biệt sự tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chính sách, nghị quyết, quyết định của Hội đồng quản trị, của Ban Giám đốc doanh nghiệp;
4. Phát hiện những sơ hở, yếu kém, gian lận trong quản lý,

trong bảo vệ tài sản của doanh nghiệp; đề xuất các giải pháp nhằm cải tiến, hoàn thiện hệ thống quản lý, điều hành kinh doanh của doanh nghiệp.

Điều 7. Kết thúc cuộc kiểm toán, kiểm toán nội bộ phải lập báo cáo kiểm toán, đề xuất các kiến nghị và biện pháp xử lý các sai phạm (nếu có). Báo cáo kiểm toán nội bộ được gửi cho Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc và trình bày trước Hội nghị công nhân viên chức của doanh nghiệp hoặc Đại hội cổ đông. Báo cáo tài chính hàng năm của doanh nghiệp phải có báo cáo kiểm toán nội bộ đính kèm.

Chương II

NHỮNG QUY ĐỊNH VỀ NỘI DUNG, TRÌNH TỰ, PHƯƠNG PHÁP CỦA KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Điều 9. Nội dung công việc của kiểm toán nội bộ.

1. Kiểm toán hoạt động

- Kiểm tra việc huy động, phân phối sử dụng một cách tiết kiệm và có hiệu quả các nguồn lực (nhân lực, vật tư, hàng hoá, tài sản, tiền vốn..., lợi thế kinh doanh...) của doanh nghiệp;
- Kiểm tra tính hiệu quả của hoạt động sản xuất, kinh doanh; phân phối và sử dụng thu nhập; kết quả bảo toàn và phát triển vốn.
- Kiểm tra và đánh giá tính hiệu quả hoạt động của các bộ phận chức năng trong việc thực hiện các mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp.

2. Kiểm toán tính tuân thủ

- Kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán; chế độ quản lý của Nhà nước và tình hình chấp hành các chính sách, nghị quyết, quyết định, quy chế của Hội đồng quản trị, của Ban Giám đốc;

- Kiểm tra tính tuân thủ các quy định về nguyên tắc, quy trình nghiệp vụ, thủ tục quản lý của toàn bộ cũng như từng khâu công việc, của từng biện pháp trong hệ thống kiểm soát nội bộ;

- Kiểm tra sự chấp hành các nguyên tắc, các chính sách, các chuẩn mực kế toán từ khâu lập chứng từ, vận dụng hệ thống tài khoản, ghi sổ kế toán, tổng hợp thông tin và trình bày báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, đến lưu trữ tài liệu kế toán...;

3. Kiểm toán báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị

- Kiểm tra và xác nhận tính kịp thời, đầy đủ, khách quan, tính tin cậy của báo cáo tài chính; báo cáo kế toán quản trị trước khi (Tổng) Giám đốc ký duyệt và công bố;

- Kiểm tra và đánh giá các báo cáo tài chính, kế toán quản trị; đưa ra những kiến nghị và tư vấn cần thiết cho hoạt động sản xuất, kinh doanh nhằm đảm bảo sự hợp lý và hiệu quả.

Điều 10. Trình tự các bước công việc của một cuộc kiểm toán nội bộ

1. Lập kế hoạch và lựa chọn phương pháp kiểm toán

- Lập chương trình kế hoạch, xác định mục tiêu, nội dung, phạm vi và thời gian tiến hành kiểm toán nội bộ;

- Xác định quy mô cuộc kiểm toán; phương pháp, cách thức tiến hành kiểm toán, biện pháp tổ chức thực hiện; tổ chức lực lượng kiểm toán (bao gồm cả kiểm toán viên trong, ngoài doanh nghiệp và các nhân viên chuyên môn cần huy động).

2. Công tác chuẩn bị kiểm toán

- Nghiên cứu các văn bản, tài liệu liên quan đến tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, nhiệm vụ kế toán và các điều kiện, biện pháp, các chính sách, quy định của doanh nghiệp trong kỳ kinh doanh sẽ kiểm toán. Sơ bộ đánh giá những thay đổi về điều kiện và môi trường hoạt động kinh doanh ảnh hưởng đến các mặt hoạt động của doanh nghiệp;

- Tìm hiểu chính sách, quy định mới và các chủ trương, biện pháp phát sinh trong kế toán, kiểm toán;

- Xem xét các báo cáo, tài liệu, hồ sơ kiểm toán trước đó (nếu có), kể cả các tài liệu bên ngoài doanh nghiệp có liên quan đến cuộc kiểm toán; tóm tắt các thông tin cần phải kiểm tra trong quá trình kiểm toán sắp tới; thu thập và chuẩn bị các mẫu, các chương trình, các chỉ dẫn cho cuộc kiểm toán sẽ được tiến hành.

3. Thực hiện việc kiểm toán

- Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên nội bộ phải xem xét, thu thập và đánh giá đủ các bằng chứng cần thiết có liên quan, kể cả các chứng cứ bên ngoài doanh nghiệp...;

- Xem xét, đánh giá và việc thực hiện các chính sách, quy định trong thực tế hoạt động của doanh nghiệp.

- Đánh giá khả năng sai sót, nhầm lẫn, gian lận đối với từng loại nghiệp vụ, từng hoạt động kinh tế. Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro của các nghiệp vụ phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp.

- Thực hiện phân tích, khảo sát các khoản mục chính, khảo sát bổ sung các chi tiết; xem xét các sự kiện tiếp sau, đánh giá kết quả cuộc kiểm toán.

- Các bước tiến hành thực hiện cuộc kiểm toán phải theo đúng quy trình của một cuộc kiểm toán và các bước tiến hành kiểm toán phải được ghi nhận trên tài liệu, hồ sơ kiểm toán.

4. Kết thúc cuộc kiểm toán

4.1. Khi kết thúc kiểm toán

Kiểm toán viên nội bộ phải lập báo cáo kiểm toán;

Báo cáo kiểm toán phải trình bày đầy đủ các nội dung và kết quả kiểm toán theo mục tiêu, yêu cầu đã đề ra cho từng cuộc kiểm toán; xác nhận tính đầy đủ, hợp lý của báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị hàng năm trước khi trình ký duyệt; đề xuất các kiến nghị và biện pháp xử lý các sai sót, gian lận, các vi phạm, nêu các giải pháp cần thiết để nâng cao chất lượng và hiệu quả quản lý kinh doanh của doanh nghiệp;

Báo cáo kiểm toán được gửi cho Chủ tịch Hội đồng quản trị, cho (Tổng) Giám đốc doanh nghiệp. Việc lưu hành và công bố báo cáo kiểm toán nội bộ tùy theo tính chất kiểm toán và do Chủ tịch Hội đồng quản trị, (Tổng) Giám đốc

quyết định. Riêng báo cáo kiểm toán, báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị được đính kèm báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị trước khi lưu hành.

4.2. Phúc tra kết quả kiểm toán: là công việc tiếp sau cuộc kiểm toán nhằm kiểm tra lại việc triển khai thực hiện những kiến nghị, những đề nghị xử lý và những giải pháp đã nêu trong báo cáo kiểm toán ở các bộ phận quản lý, điều hành kinh doanh trong doanh nghiệp.

Điều 11. Phương pháp tiến hành kiểm toán nội bộ

Tuỳ theo tính chất của cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải lựa chọn và áp dụng những phương pháp, thủ tục kiểm toán phù hợp với mục tiêu và yêu cầu kiểm toán. Thủ tục và phương pháp kiểm toán được lựa chọn và áp dụng gồm *quan sát, kiểm kê thực tế, xác minh, xem xét; đối chiếu văn bản, tài liệu, chế độ, luật lệ; thu thập và đánh giá các bằng chứng; tính toán, so sánh, phân tích, kiểm tra trên máy tính; tổng hợp, lựa chọn thông tin, xác định nguyên nhân và mức độ liên quan của từng nguyên nhân; dự đoán, dự báo xu hướng, khả năng; và các bước kiểm tra, đánh giá khác mà kiểm toán viên xét thấy cần thiết phải tiến hành trong từng trường hợp cụ thể.*

Chương III

KIỂM TOÁN VIÊN NỘI BỘ

Điều 12. Người được bổ nhiệm hoặc được giao làm kiểm toán viên nội bộ phải có đủ các tiêu chuẩn sau:

1. Có phẩm chất trung thực, khách quan, chưa có tiền án, chưa bị kỷ luật từ mức cảnh cáo trở lên do sai phạm trong quản lý kinh tế, tài chính, kế toán;

2. Đã tốt nghiệp đại học chuyên ngành kinh tế, tài chính, kế toán, hoặc quản trị kinh doanh;

3. Đã công tác thực tế trong lĩnh vực quản lý tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên, trong đó có ít nhất 3 năm làm việc tại doanh nghiệp nơi được giao nhiệm vụ kiểm toán viên;

4. Đã qua huấn luyện về nghiệp vụ kiểm toán, kiểm toán nội bộ theo nội dung chương trình thống nhất của Bộ Tài chính và được cấp chứng chỉ.

Điều 13. Bổ nhiệm, bãi nhiệm chức danh kiểm toán viên nội bộ

Kiểm toán viên nội bộ do *Tổng Giám đốc, Giám đốc trực tiếp bổ nhiệm và bãi nhiệm*. Kiểm toán viên nội bộ đã bị bãi nhiệm do vi phạm kỷ luật không được bổ nhiệm lại.

Kiểm toán viên tuyệt đối *không được đảm đương trách nhiệm điều hành, hay quản lý kinh doanh ở doanh nghiệp*.

Điều 14. Trách nhiệm của kiểm toán viên nội bộ

1. Kiểm toán viên nội bộ thực hiện nhiệm vụ theo kế hoạch kiểm toán đã được Tổng Giám đốc hoặc Giám đốc phê duyệt và chịu trách nhiệm trước (Tổng) Giám đốc về chất lượng, về tính trung thực, hợp lý của báo cáo kiểm toán và về những thông tin tài chính, kế toán đã được kiểm toán.

2. Trong quá trình thực hiện công việc, kiểm toán viên nội bộ phải *tuân thủ luật pháp, tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực nghề nghiệp về kiểm toán, các chính sách, chế độ hiện hành của Nhà nước.*

3. Kiểm toán viên phải khách quan, đề cao tính độc lập trong hoạt động kiểm toán. Không ngừng nâng cao năng lực chuyên môn, cập nhật kiến thức, giữ gìn đạo đức nghề nghiệp.

4. Tuân thủ nguyên tắc bảo mật các số liệu, tài liệu đã được kiểm toán (loại trừ các trường hợp có yêu cầu của toà án, hoặc các nghĩa vụ liên quan đến tiêu chuẩn nghề nghiệp).

Điều 15. Quyền hạn của kiểm toán viên nội bộ

1. Được độc lập về chuyên môn nghiệp vụ. Không bị chi phối hoặc can thiệp khi thực hiện hoạt động kiểm toán và trình bày ý kiến trong báo cáo kiểm toán.

2. Có quyền yêu cầu các bộ phận, cá nhân được kiểm toán và bộ phận có liên quan cung cấp thông tin, tài liệu phục vụ cho công tác kiểm toán.

3. Được ký xác nhận trên báo cáo kiểm toán nội bộ do cá nhân tiến hành, hoặc chịu trách nhiệm thực hiện theo nhiệm vụ kiểm toán được giao.

4. Nêu các ý kiến đề xuất, các giải pháp, kiến nghị, các ý kiến tư vấn cho việc cải tiến, hoàn thiện công tác quản lý, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh; ngăn ngừa các sai sót gian lận, các việc làm sai trái trong doanh nghiệp...

5. Được bảo lưu ý kiến đã trình bày trong báo cáo kiểm toán nội bộ, được quyền đề nghị cơ quan chức năng của Nhà nước xem xét lại quyết định của (Tổng) Giám đốc về bài nhiệm kiểm toán viên.

Chương IV

TỔ CHỨC BỘ MÁY KIỂM TOÁN NỘI BỘ

Điều 16. Bộ máy kiểm toán nội bộ

1. Các doanh nghiệp phải tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ để thực hiện công tác kiểm toán nội bộ trong doanh nghiệp. Tổ chức bộ máy kiểm toán nội bộ của doanh nghiệp được tổ chức thành phòng, ban, hoặc nhóm, tổ công tác trực thuộc (Tổng) Giám đốc doanh nghiệp.

Bộ máy kiểm toán nội bộ, gồm: Trưởng phòng kiểm toán nội bộ, Phó trưởng phòng kiểm toán nội bộ (nếu có), nhóm trưởng kiểm toán nội bộ và kiểm toán viên nội bộ. Số lượng kiểm toán viên nội bộ phụ thuộc vào quy mô kinh doanh, địa bàn hoạt động, số lượng các đơn vị thành viên tính chất phức tạp của công việc, yêu cầu quản lý kinh doanh và trình độ, năng lực nghề nghiệp của kiểm toán viên.

Ở các tập đoàn sản xuất (Tổng công ty, Liên hiệp các xí nghiệp,...) phải tổ chức kiểm toán viên nội bộ có đủ lực lượng và năng lực để kiểm toán trong đơn vị và các đơn vị thành viên.

2. Bộ phận kiểm toán nội bộ được tổ chức độc lập với các bộ phận quản lý và điều hành kinh doanh trong doanh nghiệp

(kể cả phòng kế toán - tài chính); chịu sự chỉ đạo và lãnh đạo trực tiếp của (Tổng) Giám đốc doanh nghiệp.

Theo yêu cầu của bộ phận kiểm toán nội bộ, (Tổng) Giám đốc có thể cử chuyên gia thuộc các lĩnh vực chuyên môn khác trong doanh nghiệp, hoặc thuê chuyên gia bên ngoài (nếu cần thiết) tham gia một số nội dung hoặc toàn bộ một cuộc kiểm toán.

Điều 17. Trưởng phòng kiểm toán nội bộ

Đứng đầu phòng (ban) kiểm toán nội bộ là trưởng phòng (hoặc trưởng ban) kiểm toán nội bộ doanh nghiệp.

Trưởng phòng (hoặc trưởng ban) kiểm toán nội bộ do (Tổng) Giám đốc bổ nhiệm sau khi có ý kiến bằng văn bản của Tổng cục, Cục quản lý vốn và tài sản Nhà nước tại doanh nghiệp (Bộ Tài chính).

Trưởng phòng kiểm toán nội bộ là người ký, chịu trách nhiệm trước (Tổng) Giám đốc và trước pháp luật về báo cáo kiểm toán nội bộ.

Trưởng phòng kiểm toán nội bộ có nhiệm vụ và quyền hạn

1. Chủ động xây dựng kế hoạch và lập chương trình kiểm toán hàng năm.

2. Tổ chức các cuộc kiểm toán trong nội bộ doanh nghiệp theo nhiệm vụ kế hoạch và công ty kiểm toán đã được (Tổng) Giám đốc phê duyệt.

3. Quản lý, bố trí, phân công công việc cho kiểm toán viên và thực hiện các biện pháp đào tạo và huấn luyện kiểm toán viên, đảm bảo không ngừng nâng cao trình độ và năng lực công tác của kiểm toán viên và bộ máy kiểm toán nội bộ.

4. Đề xuất với (Tổng) Giám đốc về việc đề bạt, bổ nhiệm, khen thưởng, kỷ luật đối với kiểm toán viên nội bộ.

5. Đề nghị trung tập kiểm toán viên ở các đơn vị thành viên hoặc chuyên viên các bộ phận khác liên quan trong doanh nghiệp để thực hiện các cuộc kiểm toán khi cần thiết.

6. Kiến nghị các thay đổi về chính sách, đường lối nhằm nâng cao hiệu quả trong công tác quản lý và điều hành hoạt động kinh doanh.

7. Khi phát hiện có hiện tượng vi phạm pháp luật hoặc những quyết định trái với chủ trương, chính sách, chế độ phải có trách nhiệm báo cáo các cấp có thẩm quyền đưa ra các giải pháp để giải quyết kịp thời.

Điều 18. Bộ máy kiểm toán nội bộ ở doanh nghiệp có các đơn vị trực thuộc.

- Đối với đơn vị thành viên trong Tổng công ty, Liên hiệp các xí nghiệp có tư cách pháp nhân độc lập: Phải tổ chức bộ phận kiểm toán có chức năng độc lập, hoặc bố trí một số nhân viên kiểm toán nội bộ để thực hiện kiểm toán nội bộ.

- Đối với doanh nghiệp thành viên trực thuộc hoặc phụ thuộc không có tư cách pháp nhân: Tuỳ theo quy mô kinh

doanh, địa bàn hoạt động mà có thể bổ nhiệm kiểm toán viên hoạt động trực tiếp tại đơn vị trực thuộc, phụ thuộc.

Các kiểm toán viên nội bộ hoạt động ở các doanh nghiệp thành viên có tư cách pháp nhân độc lập, hoặc không có tư cách pháp nhân độc lập đều trực thuộc trực tiếp hoặc gián tiếp bộ máy kiểm toán nội bộ của đơn vị cấp trên và chịu sự chỉ đạo trực tiếp của Tổng Giám đốc, hoặc Giám đốc.

Chương V

TỔ CHỨC THỰC HIỆN

Điều 19. Quy chế này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01-01-1998.

Căn cứ vào quy chế này, các Tổng công ty Nhà nước tổ chức thực hiện công tác kiểm toán nội bộ của Tổng công ty và từng công ty thành viên.

Trong quá trình tổ chức thực hiện, nếu có khó khăn, vướng mắc cần phản ánh về Bộ Tài chính để thống nhất giải quyết. Những vấn đề xét thấy không phù hợp phản ánh kịp thời về Bộ Tài chính để nghiên cứu sửa đổi, bổ sung.

PHỤ LỤC 8

BỘ TÀI CHÍNH

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – hạnh phúc

Số: 59/2004/QĐ-BTC

Hà Nội, ngày 9 tháng 7 năm 2004

QUYẾT ĐỊNH

Ban hành Quy chế thi tuyển và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên và Chứng chỉ hành nghề kế toán

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

Căn cứ Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003;

Căn cứ Nghị định số 128/2004/NĐ - CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong lĩnh vực kế toán nhà nước và Nghị định số 129/2004/NĐ - CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong hoạt động;

Căn cứ Nghị định số 105/2004/NĐ - CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập;

Căn cứ Nghị định số 77/2003/NĐ - CP ngày 01/7/2003 của Chính phủ về chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và tổ chức bộ máy Bộ Tài chính;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán, Vụ trưởng Vụ Tổ chức cán bộ,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Ban hành kèm theo Quyết định này “Quy chế thi tuyển và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên và Chứng chỉ hành nghề kế toán”.

Điều 2. Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 15 ngày, kể từ ngày đăng Công báo và thay thế Quyết định số 53/2002/QĐ - BTC ngày 23/4/2004 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Quy chế thi tuyển và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

Điều 3. Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán. Vụ trưởng Vụ Tổ chức cán bộ, Chủ tịch Hội đồng thi tuyển Kiểm toán viên và Kế toán viên hành nghề cấp Nhà nước, Thủ trưởng các đơn vị có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này./.

KT. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH
THỨ TRƯỞNG

(Đã ký)

Lê Thị Băng Tâm

QUY CHẾ

THI TUYỂN VÀ CẤP CHỨNG CHỈ KIỂM TOÁN VIÊN VÀ CHỨNG CHỈ HÀNH NGHỀ KẾ TOÁN

*(Kèm theo Quyết định số 59/2004/QĐ-BTC ngày 9/7/2004
của Bộ trưởng Bộ Tài chính)*

Chương I

QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1: Đối tượng dự thi

Người Việt Nam hoặc người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có đủ các điều kiện dự thi quy định tại Điều 2 của Quy chế này đều được dự thi tuyển kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề.

Điều 2: Điều kiện dự thi

1. Người dự thi lấy “Chứng chỉ kiểm toán viên” phải có đủ các điều kiện sau đây:

a) Có lý lịch rõ ràng, có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp trung thực, liêm khiết, không thuộc các đối tượng không được hành nghề kế toán, hành nghề kiểm toán theo quy định của pháp luật;

b) Có bằng cử nhân kinh tế chuyên ngành Tài chính - Ngân hàng hoặc Kế toán - Kiểm toán và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán, kiểm toán đủ 5 năm trở lên hoặc

thời gian thực tế làm trợ lý kiểm toán ở doanh nghiệp kiểm toán đủ 4 năm trở lên;

c) Có chứng chỉ tin học trình độ B trở lên;

d) Có chứng chỉ ngoại ngữ trình độ C trở lên của 01 trong 05 thứ tiếng thông dụng: Anh, Nga, Pháp, Trung, Đức;

đ) Nộp đầy đủ, đúng mẫu hồ sơ và lệ phí thi theo quy định tại Điều 3 của Quy chế này.

2. Những người đã có Chứng chỉ hành nghề kiểm toán, muốn dự thi chuyển tiếp lấy “Chứng chỉ kiểm toán viên” phải có các điều kiện sau đây:

a) Phải có các điều kiện quy định tại điểm a, d, đ khoản 1 Điều này;

b) Phải sau đủ 2 năm có Chứng chỉ hành nghề kế toán.

3. Người dự thi lấy “Chứng chỉ hành nghề kế toán” phải có các điều kiện sau đây:

a) Phải có các điều kiện quy định tại điểm a, c, đ khoản 1 Điều này;

b) Có bằng cử nhân chuyên ngành Tài chính, Kế toán và thời gian công tác thực tế về Tài chính, Kế toán từ 5 năm trở lên.

4. Đối với người nước ngoài, muốn dự các kỳ thi phải có đủ các điều kiện quy định cho từng kỳ thi tại khoản 1, 2, 3 Điều này, còn phải có điều kiện được phép cư trú tại Việt Nam từ 1 năm trở lên.

Điều 3. Hồ sơ và lệ phí thi

1. Hồ sơ đăng ký dự thi:

1.1. Người đăng ký dự thi lần đầu để lấy Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc chứng chỉ hành nghề kế toán, hồ sơ đăng ký dự thi gồm:

a) Phiếu đăng ký dự thi;

b) Sơ yếu lý lịch có xác nhận của tổ chức quản lý lao động hoặc Ủy ban nhân dân địa phương nơi cư trú;

c) Các bản sao văn bản chứng chỉ theo quy định tại điểm b, c, d khoản 1 Điều 2 của Quy chế này, có xác nhận của tổ chức cấp hoặc cơ quan công chứng;

d) 3 ảnh màu cỡ 4x6 chụp trong thời gian không quá 6 tháng, hai phong bì có dán tem và ghi rõ họ, tên, địa chỉ người nhận thông báo thi, lịch thi, kết quả thi;

đ) Đối với người nước ngoài phải có bản sao Hộ chiếu do nước sở tại cấp có xác nhận của tổ chức quản lý lao động.

1.2. Người đăng ký dự thi lại các môn đã thi chưa đạt yêu cầu hoặc thi tiếp các môn chưa thi hoặc thi để đạt tổng số điểm quy định tại khoản 3 Điều 7 của Quy chế này, hồ sơ gồm:

a) Phiếu đăng ký dự thi;

b) Bản sao Giấy chứng nhận điểm thi do Hội đồng thi thông báo;

c) Ảnh và phong bì như quy định tại điểm 1.1 Điều này.

1.3. Người có Chứng chỉ hành nghề kế toán đăng ký dự thi chuyển tiếp lấy Chứng chỉ kiểm toán viên, hồ sơ gồm:

- a) Phiếu đăng ký dự thi;
- b) Sơ yếu lý lịch có xác nhận của tổ chức quản lý lao động hoặc Ủy ban nhân dân địa phương nơi cư trú;
- c) Bản sao Chứng chỉ hành nghề kế toán có xác nhận của cơ quan công chứng;
- d) Bản sao Chứng chỉ ngoại ngữ trình độ C trở lên có xác nhận của tổ chức cấp hoặc cơ quan công chứng;
- đ) Ảnh và phong bì như quy định tại điểm 1.1 Điều này.

2. Hồ sơ dự thi do Hội đồng thi phát hành theo mẫu thống nhất. Người đăng ký dự thi phải nộp hồ sơ cho Hội đồng thi chậm nhất 30 ngày trước ngày thi.

3. Lệ phí thi tính cho từng môn thi do Hội đồng thi thông báo cho từng kỳ thi.

Điều 4. Nội dung thi

1. Người đăng ký dự thi lấy Chứng chỉ kiểm toán viên phải thi đủ 8 môn sau:

- (1) Pháp luật về kinh tế;
- (2) Tài chính;
- (3) Tiền tệ, tín dụng;
- (4) Kế toán;
- (5) Kiểm toán;

(6) Phân tích hoạt động tài chính;

(7) Tin học (trình độ B);

(8) Ngoại ngữ (trình độ C).

2. Người đăng ký dự thi lấy Chứng chỉ hành nghề kế toán phải thi đủ 5 môn:

(1) Pháp luật về kinh tế;

(2) Tài chính;

(3) Tiền tệ, tín dụng;

(4) Kế toán;

(5) Tin học (trình độ B).

3. Người có Chứng chỉ hành nghề kế toán dự thi chuyển tiếp lấy Chứng chỉ kiểm toán viên phải thi tiếp 03 môn còn lại của số môn thi lấy Chứng chỉ kiểm toán viên, gồm:

(1) Kiểm toán;

(2) Phân tích hoạt động tài chính;

(3) Ngoại ngữ (trình độ C)

4. Nội dung, yêu cầu từng môn thi quy định tại Phụ lục số 01 kèm theo Quy chế này.

5. Người đăng ký dự thi lấy Chứng chỉ kiểm toán viên có thể đăng ký dự thi lần đầu ít nhất là 04 môn thi quy định tại khoản 1 Điều này. Người đăng ký dự thi lấy Chứng chỉ hành nghề kế toán có thể đăng ký dự thi lần đầu ít nhất 03 môn quy định tại khoản 2 Điều này.

Điều 5. Thể thức thi

Mỗi môn thi trong các môn thi 1, 2, 3, 4, 5, 6 quy định tại khoản 1 Điều 4 và các môn thi 1, 2, 3, 4 quy định tại khoản 2 Điều 4 của Quy chế này, thí sinh phải làm một bài thi viết trong thời gian tối đa 180 phút. Môn tin học, môn ngoại ngữ thí sinh phải làm một bài thi viết trong thời gian tối đa 120 phút và thi thực hành trên máy vi tính, thi vấn đáp môn ngoại ngữ trong thời gian tối đa 30 phút.

Điều 6. Tổ chức các kỳ thi

1. Hội đồng thi tổ chức ít nhất mỗi năm một kỳ thi vào Quý III hàng năm. Trước ngày thi tuyển ít nhất 3 tháng, Hội đồng thi thông báo chính thức trên các phương tiện thông tin đại chúng về điều kiện, tiêu chuẩn, thời gian, địa điểm và các thông tin cần thiết khác liên quan đến kỳ thi.

2. Để chuẩn bị cho việc thi tuyển, người đăng ký dự thi có thể tham dự các lớp bồi dưỡng nghiệp vụ do Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam, các Trường đại học hoặc các Trung tâm đào tạo, bồi dưỡng có đăng ký và được Bộ Tài chính chấp thuận cho tổ chức theo chương trình thống nhất do Bộ Tài chính quy định.

3. Trong thời hạn chậm nhất là 45 ngày kể từ ngày kết thúc kỳ thi tuyển, Hội đồng thi phải công bố kết quả thi và thông báo cho người dự thi.

Điều 7. Kết quả kỳ thi, bảo lưu kết quả và miễn thi

1. Môn thi đạt yêu cầu: Là những môn thi đạt từ điểm 5

trở lên chấm theo thang điểm 10.

2. Bảo lưu kết quả thi: Các môn thi đạt yêu cầu được bảo lưu 03 năm tính từ kỳ thi thứ nhất. Trong thời gian bảo lưu, người dự thi được thi tiếp các môn chưa thi hoặc chỉ thi lại những môn thi chưa đạt yêu cầu. Mỗi môn thi được dự thi tối đa 3 kỳ.

Người đã đạt yêu cầu cả 8 môn thi quy định tại khoản 1 Điều 4 hoặc đạt yêu cầu cả 5 môn thi quy định tại khoản 2 Điều 4 hoặc đạt yêu cầu cả 3 môn thi quy định tại khoản 3 Điều 4 của Quy chế này nhưng tổng số điểm thi không đủ số điểm quy định tại khoản 3 Điều này thì được lựa chọn các môn thi chưa đủ 3 lần để đăng ký thi nâng điểm.

3. Đạt kết quả thi:

a) Thí sinh dự thi lấy Chứng chỉ kiểm toán viên đạt yêu cầu cả 8 môn thi và đạt tổng số điểm từ 50 điểm trở lên là đạt yêu cầu kỳ thi, được Hội đồng thi công nhận trúng tuyển. Trường hợp được miễn thi môn ngoại ngữ thì phải đạt yêu cầu cả 7 môn thi và đạt tổng số điểm từ 44 điểm trở lên;

b) Thí sinh dự thi lấy Chứng chỉ hành nghề kế toán đạt yêu cầu cả 5 môn thi và đạt tổng số điểm từ 32 điểm trở lên là đạt yêu cầu kỳ thi, được Hội đồng thi công nhận trúng tuyển;

c) Thí sinh có Chứng chỉ hành nghề kế toán thi chuyển tiếp lấy Chứng chỉ kiểm toán viên đạt yêu cầu cả 3 môn thi và đạt tổng số điểm từ 20 điểm trở lên là đạt yêu cầu kỳ thi chuyển tiếp, được Hội đồng thi công nhận trúng tuyển.

4. Miễn thi môn ngoại ngữ cho các đối tượng:

a) Có bằng cử nhân ngoại ngữ tiếng Nga, Pháp, Trung hoặc Đức hoặc tốt nghiệp đại học ở nước Nga, Pháp, Trung Quốc, Đức.

b) Nam từ 50 tuổi, nữ từ 45 tuổi trở lên, có chứng chỉ trình độ C hoặc bằng cử nhân ngoại ngữ của 01 trong 05 thứ tiếng thông dụng quy định tại khoản 1 Điều 2 của Quy chế này.

Điều 8. Hủy kết quả thi

Sau thời hạn 3 năm tính từ kỳ thi thứ nhất, nếu 1 trong các môn đã thi 3 lần nhưng không đạt yêu cầu hoặc tất cả các môn thi đã đạt yêu cầu nhưng tổng số điểm thi không đủ số điểm quy định tại khoản 3 Điều 7 của Quy chế này thì kết quả thi trước đó bị hủy. Người bị hủy kết quả thi nếu muốn tiếp tục dự thi thì phải thi lại tất cả các môn thi quy định tại khoản 1, khoản 2 hoặc khoản 3 Điều 4 của Quy chế này.

Chương II

HỘI ĐỒNG THI TUYỂN KIỂM TOÁN VIÊN VÀ KẾ TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ CẤP NHÀ NƯỚC, BAN MÔN THI VÀ BAN CHỈ ĐẠO THI

Điều 9. Hội đồng thi tuyển Kiểm toán viên và Kế toán viên hành nghề cấp Nhà nước

1. Hội đồng thi tuyển Kiểm toán viên và Kế toán viên hành nghề cấp Nhà nước (sau đây gọi tắt là Hội đồng thi) do Bộ trưởng Bộ Tài chính quyết định thành lập theo đề nghị của

Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán và Vụ trưởng Vụ Tổ chức cán bộ.

2. Hội đồng thi chịu trách nhiệm tổ chức các kỳ thi tuyển kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề. Trong từng kỳ thi Hội đồng thi phải thành lập Ban môn thi và Ban chỉ đạo thi.

3. Hội đồng thi được phép sử dụng con dấu của Bộ Tài chính trong thời gian hoạt động của Hội đồng.

4. Các thành viên Hội đồng thi không được tham gia phụ đạo, hướng dẫn ôn tập sau khi đã thông báo kế hoạch, nội dung, chương trình thi năm đó;

Điều 10. Tổ chức của Hội đồng thi

1. Thành phần Hội đồng thi bao gồm: Chủ tịch Hội đồng thi là Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán Bộ Tài chính, Phó Chủ tịch Hội đồng thi, Ủy viên thư ký và các Ủy viên Hội đồng thi là đại diện của cơ quan quản lý Nhà nước về kế toán, về đào tạo, các cán bộ khoa học, các giáo sư, tiến sỹ chuyên ngành Tài chính, Kế toán, Kiểm toán. Thành phần Hội đồng thi tối đa không quá 9 người. Nhiệm kỳ Hội đồng thi là 5 năm. Trường hợp bị khuyết 1/3 số thành viên Hội đồng thi, Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán và Vụ trưởng Vụ Tổ chức cán bộ trình Bộ trưởng Bộ Tài chính để quyết định bổ sung thành viên Hội đồng thi.

2. Văn phòng của Hội đồng thi đặt tại Vụ Chế độ kế toán và Kiểm toán Bộ Tài chính.

3. Giúp việc cho Hội đồng thi có Tổ thường trực do Chủ

tịch Hội đồng thi đề nghị Bộ trưởng Bộ Tài chính quyết định thành lập. Tổ thường trực tối đa không quá 5 người.

Điều 11. Nhiệm vụ, quyền hạn của Hội đồng thi

1. Xây dựng, hoàn thiện và cụ thể hóa nội dung, chương trình bồi dưỡng từng kỳ thi tuyển kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề.

2. Lập kế hoạch thi và thông báo công khai trên các phương tiện thông tin đại chúng.

3. Tổ chức các kỳ thi tuyển kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề và kỳ thi sát hạch đối với người có Chứng chỉ chuyên gia kế toán, Chứng chỉ kiểm toán viên nước ngoài.

4. Xây dựng đề thi, đáp án cho mỗi kỳ thi.

5. Tiếp nhận hồ sơ, xét duyệt danh sách thí sinh dự thi.

6. Xét duyệt kết quả thi, công bố kết quả và thông báo điểm thi cho từng thí sinh dự thi.

7. Tổ chức phúc khảo kết quả thi nếu thí sinh có yêu cầu.

8. Báo cáo Bộ trưởng Bộ Tài chính kế hoạch thi hàng năm và kết quả từng kỳ thi.

9. Lập danh sách thí sinh trúng tuyển trình Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp “Chứng chỉ kiểm toán viên”, “Chứng chỉ hành nghề kế toán”.

10. Chủ động đề xuất hoặc tham gia vào việc hoàn thiện Quy chế thi tuyển và cấp Chứng chỉ kiểm toán viên và Chứng chỉ hành nghề kế toán khi có yêu cầu.

11. Giải quyết các khiếu nại, tố cáo liên quan đến đối tượng thi và tổ chức kỳ thi.

Điều 12. Chế độ làm việc của Hội đồng thi

1. Hội đồng thi làm việc theo chế độ tập thể. Các quyết định của Hội đồng thi phải có ý kiến tập thể, theo nguyên tắc biểu quyết với 2/3 ý kiến đồng ý của các thành viên Hội đồng thi.

2. Hội đồng thi tổ chức 01 cuộc họp trước kỳ thi và 01 cuộc họp sau kỳ thi do Chủ tịch Hội đồng quyết định triệu tập. Khi cần thiết, Chủ tịch Hội đồng quyết định triệu tập cuộc họp bất thường.

3. Hội đồng thi được sử dụng thời gian chính quyền để tổ chức các kỳ họp và hoạt động thuộc nhiệm vụ, quyền hạn của Hội đồng. Các thành viên Hội đồng được hưởng thù lao trích từ lệ phí thi, do Chủ tịch Hội đồng quyết định.

4. Chương trình và nội dung các kỳ họp Hội đồng thi phải được thông báo bằng văn bản cho các thành viên trước khi họp 05 ngày làm việc.

Điều 13. Nhiệm vụ, quyền hạn của thành viên Hội đồng thi

1. Chủ tịch Hội đồng thi:

- Chịu trách nhiệm tổ chức thực hiện các nhiệm vụ, quyền hạn của Hội đồng thi quy định tại Điều 11 của Quy chế này;

- Phân công trách nhiệm cho từng thành viên Hội đồng thi;

- Quyết định thành lập Ban môn thi và Ban chỉ đạo thi;
- Tổ chức việc ra đề thi, lựa chọn đề thi, đáp án theo nội dung, chương trình đã quy định, bảo đảm bí mật tuyệt đối đề thi, đáp án trước khi thi;
- Tổ chức các kỳ thi nghiêm túc, an toàn đúng Quy chế này;
- Chịu trách nhiệm quản lý bài thi an toàn, tổ chức đánh mã phách, rọc phách, quản lý mã phách, giao bài thi cho Trưởng Ban môn thi để chấm thi;
- Tổ chức ghép phách, lên điểm bài thi trình Hội đồng thi;
- Báo cáo Bộ trưởng Bộ Tài chính kế hoạch thi hàng năm và kết quả các kỳ;
- Cấp Giấy chứng nhận trúng tuyển kiểm toán viên, Giấy chứng nhận trúng tuyển kế toán viên hành nghề cho các thí sinh đạt yêu cầu thi và cấp Giấy chứng nhận điểm thi cho thí sinh thi chưa đạt yêu cầu kết quả kỳ thi;
- Căn cứ Quy chế này xây dựng và công bố nội quy phòng thi sau khi thông qua Hội đồng thi;
- Ủy quyền cho Phó Chủ tịch Hội đồng thi điều hành công việc của Hội đồng thi trong trường hợp vắng mặt.

2. Phó Chủ tịch Hội đồng thi:

- Giúp Chủ tịch Hội đồng thi điều hành công việc hoạt động của Hội đồng thi do Chủ tịch Hội đồng thi phân công.
- Điều hành và giải quyết công việc chung của Hội đồng thi khi được Chủ tịch Hội đồng thi ủy quyền.

3. Ủy viên thư ký hội đồng thi:

- Tổ chức việc tiếp nhận hồ sơ của thí sinh, trình Hội đồng thi xét duyệt danh sách dự thi;

- Chuẩn bị các văn bản cần thiết của Hội đồng thi và ghi biên bản các cuộc họp của Hội đồng thi;

- Thu nhận biên bản vi phạm kỷ luật thi đối với thí sinh trình Hội đồng thi xem xét;

- Các công việc khác do Chủ tịch Hội đồng thi phân công

4. Các ủy viên của Hội đồng thi có nhiệm vụ:

- Thực hiện nhiệm vụ do Chủ tịch Hội đồng thi phân công để đảm bảo các hoạt động của Hội đồng thi được thực hiện nghiêm túc;

- Chấp hành nghiêm chỉnh Quy chế thi và giữ gìn an toàn, bí mật mọi tài liệu có liên quan đến kỳ thi;

- Tham gia và phụ trách các Ban môn thi.

Điều 14. Ban môn thi

1. Mỗi môn thi và phần thi sát hạch quy định tại Chương III của Quy chế này phải thành lập một Ban môn thi. Ban môn thi do Chủ tịch Hội đồng thi quyết định thành lập, nhiệm kỳ 2 năm. Mỗi Ban môn thi phải có ít nhất 03 thành viên, trong đó có 02 thành viên là ủy viên Hội đồng thi.

2. Nhiệm vụ của các thành viên Ban môn thi:

2.1. Trưởng Ban môn thi:

- Tổ chức xây dựng nội dung, chương trình bồi dưỡng ôn tập môn thi trong từng kỳ thi theo yêu cầu của Chủ tịch Hội đồng thi;

- Tổ chức soạn thảo đề thi, đáp án theo yêu cầu của Chủ tịch Hội đồng thi, giữ bí mật tuyệt đối đề thi;

- Tiếp nhận bài thi do Chủ tịch Hội đồng thi chuyển giao để chấm thi;

- Tổ chức chấm thi theo đúng quy định tại Điều 16 của Quy chế này.

Trường hợp Trưởng Ban môn thi vắng mặt, Chủ tịch Hội đồng thi quyết định người thay thế.

2.2. Các thành viên của Ban môn thi:

Thực hiện nghiêm túc, đầy đủ công việc do Trưởng Ban môn thi phân công.

Điều 15. Ban chỉ đạo thi

1. Ban chỉ đạo thi do Chủ tịch Hội đồng thi quyết định thành lập cho mỗi kỳ thi. Ban chỉ đạo thi có ít nhất 03 thành viên Hội đồng và các Tổ giám thị cho các khu vực thi. Mỗi Tổ giám thị có từ 3 đến 4 người, trong đó có ít nhất 01 thành viên Hội đồng thi.

2. Nhiệm vụ của Ban chỉ đạo thi và Tổ giám thị:

2.1. Trưởng Ban chỉ đạo thi:

- Bố trí, sắp xếp giám thị trong và ngoài phòng thi tại các điểm thi;

- Nhận và bảo quản đề thi theo đúng quy định;
- Thực hiện công khai để thí sinh biết đề thi còn nguyên nhãn niêm phong. Tổ chức bốc thăm và công bố đề thi;
- Đình chỉ giám thị và báo cáo Chủ tịch Hội đồng thi xem xét, quyết định người thay thế khi giám thị vi phạm nội quy thi. Tổ chức lập biên bản đối với thí sinh vi phạm nội quy thi;
- Tổ chức thu bài thi, niêm phong, quản lý bài thi an toàn, giao bài thi cho Chủ tịch Hội đồng thi.

2.2. Giám thị phòng thi:

- Ghi số báo danh của thí sinh tại vị trí ngồi thi. Thay đổi vị trí ngồi của thí sinh sau mỗi môn thi;
- Kiểm tra thẻ dự thi của thí sinh khi vào phòng thi và hướng dẫn thí sinh ngồi đúng quy định theo số báo danh;
- Ký vào giấy thi và phát giấy thi theo quy định. Mỗi tờ giấy thi phải có 2 chữ ký của 2 giám thị;
- Phát đề thi cho thí sinh;
- Khi thí sinh bắt đầu làm bài, đối chiếu lại ảnh trong thẻ dự thi để nhận diện thí sinh;
- Nếu cần trả lời thí sinh hỏi, chỉ được trả lời chung trước phòng thi;
- Chỉ cho thí sinh được ra khỏi phòng thi sớm nhất là 2/3 thời gian làm bài (trừ trường hợp có lý do cần thiết) và phải báo cáo Trưởng Ban chỉ đạo thi;

- Nhắc nhở, giữ gìn trật tự phòng thi;

- Thu nhận bài thi đầy đủ, yêu cầu thí sinh ghi tổng số tờ giấy thi, ký tên vào danh sách nộp bài thi và nộp cho Trưởng Ban chỉ đạo thi;

- Lập biên bản đối với thí sinh vi phạm nội quy thi.

Điều 16. Hình thức xử lý các trường hợp vi phạm nội quy phòng thi

1. Khiển trách áp dụng đối với thí sinh vi phạm một trong các lỗi:

a) Cố ý ngồi không đúng chỗ ghi số báo danh của mình;

b) Trao đổi với thí sinh khác

Hình thức kỷ luật khiển trách do thành viên Ban chỉ đạo thi trong Tổ giám thị lập biên bản và công bố ngay tại phòng thi. Thí sinh bị khiển trách ở môn thi nào sẽ bị trừ $1/4$ số điểm của bài thi môn đó.

2. Cảnh cáo áp dụng đối với thí sinh vi phạm một trong các lỗi:

a) Đã bị khiển trách nhưng vẫn tiếp tục vi phạm nội quy phòng thi;

b) Trao đổi giấy nháp hoặc bài thi cho nhau.

Hình thức kỷ luật cảnh cáo do thành viên Ban chỉ đạo thi trong Tổ giám thị lập biên bản và công bố ngay tại phòng thi. Thí sinh bị cảnh cáo ở môn thi nào sẽ bị trừ $1/2$ số điểm của bài thi môn đó;

3. Đình chỉ thi áp dụng đối với thí sinh vi phạm một trong các lỗi:

a) Đã bị cảnh cáo nhưng vẫn cố tình vi phạm nội quy phòng thi;

b) Bị phát hiện mang tài liệu vào phòng thi.

Hình thức kỷ luật đình chỉ thi do thành viên Ban chỉ đạo thi trong Tổ giám thị lập biên bản, tịch thu tài liệu, báo cáo Trưởng Ban chỉ đạo thi quyết định và công bố ngay tại phòng thi. Thí sinh bị đình chỉ thi môn nào thì bài thi môn đó được chấm điểm 0;

4. Các trường hợp thí sinh vi phạm nội quy thi bị lập biên bản phải yêu cầu thí sinh ký vào biên bản. Nếu thí sinh không ký vào biên bản thì hai giám thị ký vào biên bản.

Điều 17. Chấm thi

1. Bài thi trước khi giao cho Ban môn thi chấm điểm phải rọc phách, ghi phách theo từng môn thi.

2. Chủ tịch Hội đồng thi tổ chức các Ban môn thi chấm thi tập trung tại địa điểm quy định, không được mang bài về nhà hoặc văn phòng làm việc để chấm.

3. Việc chấm thi thực hiện theo quy trình 2 lần độc lập giữa 2 người chấm thi. Cán bộ chấm thi (CBCT) chỉ căn cứ vào nội dung bài thi và đáp án đề thi đã được Chủ tịch Hội đồng phê duyệt để chấm thi.

4. Chỉ chấm những bài thi hợp lệ là bài thi làm trên giấy

thi do Hội đồng thi phát, có đủ chữ ký của 2 giám thị. Không chấm những bài làm trên giấy khác với giấy dùng cho kỳ thi đó, bài làm trên giấy nháp, bài có hai thứ chữ khác nhau hoặc có viết, vẽ bậy, bài có đánh dấu, bài viết hai thứ mực.

5. Thang điểm chấm thi là thang điểm 10 bậc; các ý nhỏ được cho điểm lẻ đến 0,25 điểm nhưng điểm toàn bài được quy tròn đến 0,5 điểm. Bài thi đạt yêu cầu là các bài thi đạt từ điểm 5 trở lên. Điểm của môn thi được tính như sau:

+ Môn thi viết được tính bằng: [điểm CBCT 1 + điểm CBCT 2] : 2

+ Môn thi ngoại ngữ và tin học được tính bằng: [điểm thi viết + điểm thi vấn đáp (hoặc thực hành)] : 2. Trong đó phần thi vấn đáp hoặc thực hành cũng được tính bằng: [điểm CBCT 1 + điểm CBCT 2] : 2.

Trường hợp điểm chấm thi của hai CBCT chênh lệch nhau trên 1 điểm thì hai CBCT cần trao đổi để thống nhất, nếu không thống nhất được thì Chủ tịch Hội đồng thi sẽ xem xét và quyết định.

Điều 18. Xét duyệt kết quả thi

Hội đồng thi căn cứ vào kết quả chấm thi của từng môn thi để xét duyệt kết quả thi và thông qua danh sách thí sinh trúng tuyển, thí sinh chưa trúng tuyển. Kết quả thi do Chủ tịch Hội đồng thi công bố sau khi thông qua Hội đồng thi.

Điều 19. Phúc khảo bài thi

1. Trong thời hạn 30 ngày kể từ ngày công bố kết quả thi,

nếu người dự thi có đơn xin phúc khảo, Hội đồng thi có trách nhiệm tổ chức phúc khảo bài thi và thông qua kết quả cho thí sinh đó biết trong thời hạn 15 ngày kể từ ngày hết hạn nhận đơn phúc khảo. Sau thời gian quy định trên, đơn xin phúc khảo sẽ không giải quyết.

2. Người có đơn xin phúc khảo phải nộp lệ phí phúc khảo theo thông báo của Hội đồng thi.

3. Việc chấm phúc khảo kết quả thi do Trưởng Ban môn thi thực hiện và phải được Chủ tịch Hội đồng thi phê duyệt. Chủ tịch Hội đồng thi phải thông báo kết quả phúc khảo cho người có đơn xin phúc khảo.

Điều 20. Cấp Giấy chứng nhận điểm thi

Những người dự thi chưa thi đủ hoặc chưa đạt yêu cầu đủ 8 môn thi, đủ 5 môn thi hoặc đủ 3 môn thi được Chủ tịch Hội đồng thi cấp Giấy chứng nhận điểm thi (Phụ lục số 02). Giấy chứng nhận điểm thi là cơ sở để lập hồ sơ xin dự thi các môn chưa thi, thi lại các môn chưa đạt yêu cầu hoặc dự thi để nâng điểm.

Chương III

TỔ CHỨC THI SÁT HẠCH ĐỐI VỚI NGƯỜI CÓ CHỨNG CHỈ CHUYÊN GIA KẾ TOÁN HOẶC CHỨNG CHỈ KIỂM TOÁN VIÊN NƯỚC NGOÀI

Điều 21. Điều kiện dự thi và nội dung thi

1. Những người có chứng chỉ chuyên gia kế toán hoặc

chứng chỉ kiểm toán viên của các tổ chức nước ngoài được Bộ Tài chính Việt Nam thừa nhận, muốn được cấp “Chứng chỉ kiểm toán viên” của Việt Nam thì phải dự thi sát hạch kiến thức về pháp luật Việt Nam.

2. Những người đã hoàn thành khóa huấn luyện theo chương trình đào tạo chuyên gia kế toán trong khuôn khổ Dự án Kế toán - Kiểm toán do Bộ Tài chính Việt Nam và Liên minh châu Âu phối hợp tổ chức tại Hà Nội năm 1998, nếu có đủ các điều kiện quy định tại khoản 1 Điều 2 của Quy chế này thì được dự thi sát hạch kiến thức về pháp luật Việt Nam để nhận Chứng chỉ kiểm toán viên theo quy định tại khoản 1 Điều này.

3. Nội dung kỳ thi sát hạch gồm các phần:

(1) Pháp luật về kinh tế, Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam;

(2) Chính sách tài chính và thuế;

(3) Các quy định về kế toán doanh nghiệp;

(4) Các quy định về kiểm toán báo cáo tài chính;

(5) Tiền tệ, tín dụng.

4. Nội dung, yêu cầu từng phần thi sát hạch quy định tại Phụ lục số 01 kèm theo Quy chế này.

5. Những người đã tham dự và đạt yêu cầu các kỳ thi phối hợp giữa Bộ Tài chính Việt Nam với Hiệp hội Kế toán công chứng Anh (ACCA) thì được miễn thi phần (1), (2) quy định tại khoản 3 Điều này.

6. Ngôn ngữ sử dụng trong kỳ thi là tiếng Việt hoặc tiếng Anh

7. Thời gian thi tối đa là 180 phút cho cả 5 phần thi.

Điều 22. Hồ sơ đăng ký dự thi

1. Hồ sơ đăng ký dự thi gồm:

a) Phiếu đăng ký dự thi;

b) Bản sao và bản dịch ra tiếng Việt có công chứng: Chứng chỉ chuyên gia kế toán hoặc chứng chỉ kiểm toán viên nước ngoài

c) 03 ảnh màu cỡ 4 x 6 chụp trong thời gian không quá 6 tháng, 02 phong bì có dán tem và ghi rõ họ tên, địa chỉ người nhận thông báo, lịch thi và kết quả thi;

d) Bản sao Hộ chiếu do nước sở tại cấp có xác nhận của tổ chức quản lý lao động.

2. Hồ sơ dự thi do Hội đồng thi phát hành theo mẫu thống nhất. Người đăng ký dự thi phải nộp hồ sơ cho Hội đồng thi chậm nhất 30 ngày trước khi thi.

Điều 23. Kết quả thi

1. Thang điểm chấm thi là thang điểm 100. Điểm thi chấm từ điểm 1 trở lên.

2. Bài thi đạt yêu cầu là bài thi đạt từ 70 điểm trở lên hoặc từ 42 điểm trở lên đối với người được miễn thi phần (1), (2). Kết quả thi được thông báo cho từng người dự thi.

3. Người đạt kết quả thi được Chủ tịch Hội đồng thi cấp

Giấy chứng nhận trúng tuyển kiểm toán viên (Phụ lục số 03).

4. Các quy định khác thực hiện theo Quy chế này.

Chương IV

CẤP GIẤY CHỨNG NHẬN TRÚNG TUYỂN, CẤP VÀ THU HỒI CHỨNG CHỈ KIỂM TOÁN VIÊN HOẶC CHỨNG CHỈ HÀNH NGHỀ KẾ TOÁN

Điều 24. Cấp giấy chứng nhận trúng tuyển

1. Người dự thi đạt yêu cầu của kỳ thi được Chủ tịch Hội đồng thi cấp “Giấy chứng nhận trúng tuyển kiểm toán viên” hoặc “Giấy chứng nhận trúng tuyển kế toán viên hành nghề” (Phụ lục số 03).

2. Giấy chứng nhận trúng tuyển kiểm toán viên hoặc Giấy chứng nhận trúng tuyển kế toán viên hành nghề có giá trị để nhận “Chứng chỉ kiểm toán viên” (Phụ lục 04) hoặc “Chứng chỉ hành nghề kế toán” (Phụ lục 05).

Điều 25. Cấp Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán.

1. Những người được cấp Giấy chứng nhận trúng tuyển kiểm toán viên hoặc Giấy chứng nhận trúng tuyển kế toán viên hành nghề quy định tại khoản 1 Điều 24 của Quy chế này sẽ được Chủ tịch Hội đồng thi trình Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán.

2. Chứng chỉ kiểm toán viên và chứng chỉ hành nghề kế toán có giá trị pháp lý để đăng ký hành nghề kiểm toán, hành

nghề kế toán theo quy định của pháp luật hiện hành về hành nghề kiểm toán, hành nghề kế toán.

3. Người có chứng chỉ kiểm toán viên được phép đăng ký hành nghề kiểm toán và cung cấp các dịch vụ kiểm toán, dịch vụ kế toán và dịch vụ khác quy định tại Điều 22 của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập và được đăng ký kinh doanh dịch vụ kế toán theo Quy định tại Điều 43 của Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh.

4. Người có Chứng chỉ hành nghề kế toán được phép đăng ký kinh doanh dịch vụ kế toán theo quy định tại Điều 43 của Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán áp dụng trong hoạt động kinh doanh.

Điều 26. Thu hồi Chứng chỉ kiểm toán viên hoặc Chứng chỉ hành nghề kế toán

1. Người có chứng chỉ kiểm toán viên vi phạm Điều 15, 17, 18, 19 của nghị định số 105/2004/NĐ-CP nêu trên hoặc vi phạm điểm 2, 3, 4, 5, 6 mục A phần II của Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP sẽ không được tiếp tục đăng ký hành nghề kiểm toán; Nếu vi phạm nghiêm trọng sẽ bị thu hồi vĩnh viễn Chứng chỉ kiểm toán viên.

2. Người có Chứng chỉ hành nghề kế toán vi phạm Điều 42, 43, 44, 45 của Nghị định số 129/2004/NĐ-CP nêu trên sẽ không được tiếp tục đăng ký hành nghề kế toán; Nếu vi phạm nghiêm trọng sẽ bị thu hồi vĩnh viễn Chứng chỉ hành nghề kế toán.

KT. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

THỨ TRƯỞNG

(Đã ký)

Lê Thị Băng Tâm

Phụ lục số 01

NỘI DUNG, YÊU CẦU MÔN THI

(Kèm theo Quyết định số 59/2004/QĐ-BTC ngày 9/7/2004 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

I. Các môn thi gồm:

1. Pháp luật về kinh tế;
2. Tài chính;
3. Tiền tệ, tín dụng;
4. Kế toán;
5. Kiểm toán;
6. Phân tích hoạt động tài chính;
7. Tin học (trình độ C).
8. Ngoại ngữ (trình độ C).

II. Nội dung, yêu cầu từng môn thi

1. Pháp luật về kinh tế

(1) Nhà nước và Pháp luật:

- Bộ máy Nhà nước và địa vị pháp lý của bộ máy nhà nước;

- Bản chất, vai trò của pháp luật;

- Hệ thống pháp luật

(2) Quản lý nhà nước về kinh tế:

- Đặc điểm quản lý nhà nước về kinh tế;
- Cơ quan quản lý nhà nước về kinh tế và địa vị pháp lý của chúng;

- Địa vị pháp lý của các chủ thể doanh nghiệp

(3) Luật Doanh nghiệp nhà nước; Luật Doanh nghiệp; Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam:

- + Quy định về thành lập doanh nghiệp, giải thể doanh nghiệp;

- + Chủ thể kinh doanh, phân loại chủ thể kinh doanh;

- + Các loại hình doanh nghiệp và địa vị pháp lý của chúng.

(4) Hợp đồng kinh tế:

- + Đặc điểm chung của hợp đồng kinh tế;

- + Ký kết hợp đồng kinh tế;

- + Thực hiện, thay đổi, đình chỉ hợp đồng kinh tế;

- + Trách nhiệm pháp lý trong hợp đồng kinh tế.

- + Tranh chấp và giải quyết tranh chấp hợp đồng kinh tế.

(5) Luật Lao động;

- + Hội đồng lao động;

- + Địa vị pháp lý của người lao động và người sử dụng lao động;

- + Tranh chấp và giải quyết tranh chấp lao động.

(6) Luật Dân sự:

- + Ký kết và thực hiện hợp đồng dân sự;

- + Quyền sở hữu;

+ Trách nhiệm pháp lý về hợp đồng dân sự.

(7) Luật Ngân sách nhà nước:

+ Nhiệm vụ, quyền hạn các cấp lập và xét duyệt Ngân sách nhà nước;

+ Nội dung các nguồn thu, chi ngân sách các cấp;

+ Quy trình lập dự toán, chấp hành ngân sách và quyết toán Ngân sách nhà nước.

(8) Luật Khuyến khích đầu tư trong nước; pháp luật về phá sản doanh nghiệp; pháp luật về giải quyết tranh chấp kinh tế.

2. Tiền tệ, tín dụng

(1) Tiền tệ tín dụng và lãi suất tín dụng:

+ Tiền tệ;

+ Tín dụng;

+ Các hình thức tín dụng;

+ Thanh toán và các hình thức thanh toán;

+ Lãi suất tín dụng;

+ Vai trò của lãi suất tín dụng trong điều chỉnh sự phát triển kinh tế- xã hội.

(2) Ngân hàng và hoạt động của các ngân hàng:

+ Ngân hàng nhà nước

- Chức năng Ngân hàng nhà nước;

- Nhiệm vụ (xây dựng và thực thi chính sách tiền tệ);

- Tài sản của Ngân hàng nhà nước (tài sản Nợ, tài sản Có);

- Bảng cân đối của Ngân hàng nhà nước.
- + Ngân hàng thương mại và các quỹ tín dụng
- Khái niệm ngân hàng thương mại;
- Các nghiệp vụ của Ngân hàng thương mại;
- Đánh giá kết quả của Ngân hàng thương mại.

(3) Các tổ chức phi ngân hàng và hoạt động của chúng

- + Công ty bảo hiểm;
- + Công ty tài chính;
- + Công ty chứng khoán;
- + Kho bạc Nhà nước;
- + Công ty thuê tài sản;
- + Công ty mua, bán nợ và tài sản tồn đọng tại doanh nghiệp;
- + Các quỹ: Quỹ hỗ trợ phát triển; Tiết kiệm bưu điện...

3. Tài chính

(1) Nhận thức mới về vốn kinh doanh, các luồng chuyển dịch vốn, thị trường tài chính, các kênh tạo vốn kinh doanh trong nền kinh tế thị trường:

- + Các hình thức huy động vốn để phát triển kinh doanh;
- + Trích lập và sử dụng khấu hao tài sản cố định;
- + Bảo toàn và phát triển vốn kinh doanh;
- + Nội dung cơ chế giao quyền sử dụng, trách nhiệm bảo toàn và phát triển vốn sản xuất, kinh doanh đối với Doanh nghiệp nhà nước.

(2) Nội dung của các luật thuế và các khoản thu của Ngân sách nhà nước.

(3) Cơ chế tài chính của từng loại hình doanh nghiệp (Doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp hoạt động theo Luật Doanh nghiệp, Luật Đầu tư nước ngoài tại Việt Nam,...).

(4) Chi phí, doanh thu, lợi nhuận:

+ Điểm hòa vốn, xác định điểm hòa vốn;

+ Doanh thu;

+ Giá trị hiện tại và giá trị tương lai của chi phí và thu nhập;

+ Các quỹ dự phòng trong doanh nghiệp;

+ Lợi nhuận và các quỹ kinh tế trong doanh nghiệp;

+ Hiệu quả vốn đầu tư;

+ Lựa chọn phương án đầu tư.

(5) Đổi mới doanh nghiệp nhà nước:

+ Cổ phần hóa Doanh nghiệp nhà nước;

+ Chuyển Doanh nghiệp nhà nước thành công ty TNHH một thành viên, thành công ty hợp danh;

+ Bán, khoán, cho thuê Doanh nghiệp nhà nước.

(6) Thu, chi Ngân sách nhà nước (NSNN) và hoạt động tài chính các đơn vị có sử dụng kinh phí NSNN và đơn vị không sử dụng kinh phí NSNN.

4. Kế toán

(1) Pháp luật về kế toán

+ Luật Kế toán và các văn bản hướng dẫn;

+ Chuẩn mực kế toán Việt Nam;

+ Các chế độ kế toán.

(2) Nội dung công tác kế toán:

+ Chứng từ kế toán;

+ Tài khoản kế toán và sổ kế toán;

+ Báo cáo tài chính;

+ Kiểm tra kế toán, kiểm kê tài sản;

+ Bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán.

(3) Tổ chức bộ máy kế toán và người làm kế toán.

(4) Hoạt động nghề nghiệp kế toán.

(5) Thực hành kế toán doanh nghiệp:

+ Kế toán các yếu tố của quá trình sản xuất, kinh doanh (Tài sản cố định, hàng tồn kho, lao động và tiền lương);

+ Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm;

+ Kế toán thành phẩm, tiêu thụ, doanh thu, lợi nhuận và phân phối lợi nhuận;

+ Kế toán vốn bằng tiền, các nghiệp vụ thanh toán, nguồn vốn và các quỹ xí nghiệp;

+ Phương pháp lập và kiểm tra báo cáo tài chính.

(6) Thực hành kế toán trong lĩnh vực kế toán nhà nước:

+ Kế toán tiền và tương đương tiền;

+ Kế toán nguồn kinh phí, quỹ, chênh lệch thu, chi;

+ Kế toán thanh toán trong và ngoài đơn vị kế toán.

5. Kiểm toán

(1) Pháp luật về kiểm toán:

- + Nghị định về kiểm toán và các văn bản hướng dẫn;
- + Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam.

(2) Những vấn đề chung về kiểm toán:

- + Khái niệm về kiểm toán, các loại kiểm toán;
- + Đối tượng của kiểm toán độc lập, vai trò của kiểm toán độc lập trong kinh tế thị trường;
- + Tiêu chuẩn, điều kiện và trách nhiệm của kiểm toán viên;
- + Doanh nghiệp kiểm toán, điều kiện thành lập và hoạt động, quyền và trách nhiệm của doanh nghiệp kiểm toán.

(3) Các khái niệm cơ bản:

- + Cơ sở dữ liệu;
- + Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ;
- + Kế hoạch kiểm toán;
- + Thử nghiệm kiểm soát;
- + Thử nghiệm cơ bản;
- + Ước tính kế toán;
- + Rủi ro, gian lận, sai sót, trọng yếu...

(4) Phương pháp, kỹ thuật, nghiệp vụ kiểm toán:

- + Trình tự các bước công việc của một cuộc kiểm toán và nội dung từng bước công việc (chuẩn bị kiểm toán, thực hành kiểm toán, báo cáo kết quả);

+ Các thủ tục kiểm toán cơ bản;

+ Nội dung và thủ tục kiểm toán từng phần việc (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, nợ, hàng tồn kho, chi phí sản xuất, bán hàng, xác định kết quả tài chính, thực hiện nghĩa vụ với NSNN, kiểm toán số dư đầu năm, các ước tính kế toán...),

(5) Thực hành kiểm toán báo cáo tài chính:

+ Lập kế hoạch kiểm toán;

+ Trình tự tiến hành kiểm toán;

+ Các tình huống trong kiểm toán báo cáo tài chính và ý kiến của kiểm toán viên;

+ Hồ sơ kiểm toán, đánh giá bằng chứng kiểm toán đầy đủ, thích hợp;

+ Kiểm toán báo cáo quyết toán công trình xây dựng cơ bản hoàn thành, quyết toán chương trình, dự án;

+ Lập báo cáo kiểm toán.

6. Phân tích hoạt động tài chính

(1) Nhiệm vụ và các phương pháp phân tích hoạt động tài chính.

(2) Phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp:

+ Phân tích kết cấu tài sản nguồn vốn;

+ Phân tích khả năng tự đảm bảo về mặt tài chính của doanh nghiệp;

+ Phân tích mức độ đảm bảo vốn cho sản xuất, kinh doanh;

+ Phân tích hiệu quả sử dụng vốn kinh doanh;

- + Phân tích tình hình nợ và khả năng thanh toán;
- + Phân tích điểm hòa vốn và lựa chọn phương án đầu tư;
- + Phân tích trang bị và sử dụng tài sản cố định;
- + Phân tích lưu chuyển tiền tệ.

7. Tin học

(1) Hệ điều hành Windows:

- + Thư mục và tệp;
- + Các lệnh cơ bản.

(2) Hệ MS WINDOWS và các ứng dụng cơ bản.

(3) Chương trình Microsoft Word:

- + Các lệnh làm việc, làm việc theo khối;
- + Tạo bảng biểu, đặt trang in.

(4) Hệ Microsoft EXCEL và các ứng dụng cơ bản.

(5) Hệ quản trị dữ liệu FOXBASE/FOXPRO:

- + Cấu trúc tệp dữ liệu Foxpro;
- + Các tệp lệnh, tìm kiếm, sửa đổi thông tin.

(6) Máy tính, mạng máy tính, Internet, trang điện tử.

(7) Thực hành soạn thảo văn bản, hoặc ghi sổ kế toán trên máy vi tính.

8. Ngoại ngữ:

- Yêu cầu: Trình độ C trở lên;
- Kỹ năng: Nghe, nói, đọc, viết, dịch.

Phụ lục số 02

BỘ TÀI CHÍNH

Số: TC/HTK

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM

Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

Hà Nội, ngày ... tháng ... năm...

GIẤY CHỨNG NHẬN

Điểm thi kiểm toán viên năm.....(*)

Căn cứ Quyết định số..... ngày..... của Chủ tịch Hội đồng thi tuyển Kiểm toán viên và Kế toán viên hành nghề cấp Nhà nước công nhận kết quả thi kiểm toán viên năm.....⁽¹⁾ tổ chức tại.....

Hội đồng thi tuyển Kiểm toán viên và Kế toán viên hành nghề cấp Nhà nước chứng nhận:

Ông/Bà:.....

Năm sinh:..... Số báo danh:.....

Nơi làm việc:.....

Điểm thi các môn kỳ thi năm..... như sau:

Môn thi	Điểm thi
1. Pháp luật về kinh tế	
2. Tài chính	
3. Tiền tệ, tín dụng	
4. Kế toán	
5. Kiểm toán	
6. Phân tích hoạt động tài chính	
7. Tin học	
8. Ngoại ngữ	
Cộng	

Giấy chứng nhận điểm thi có giá trị để lập hồ sơ đăng ký thi tiếp các môn chưa thi, thi lại các môn chưa đạt yêu cầu hoặc thi để đạt tổng số điểm tối thiểu đối với những người chưa trúng tuyển.

⁽¹⁾ Hoặc: điểm thi kế toán viên hành nghề.

TL. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH
VỤ TRƯỞNG VỤ CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN
CHỦ TỊCH HỘI ĐỒNG THI
(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Phụ lục số 03

**BỘ TÀI CHÍNH
HỘI ĐỒNG THI TUYỂN KIỂM TOÁN VIÊN
VÀ KẾ TOÁN VIÊN HÀNH NGHỀ
CẤP NHÀ NƯỚC**

**CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc**

Hà Nội, ngày ... tháng ... năm..

**GIẤY CHỨNG NHẬN
TRÚNG TUYỂN KIỂM TOÁN VIÊN^(*)**

Ông/Bà:.....

Năm sinh:..... Quê quán:.....

Nơi làm việc:.....

ĐÃ TRÚNG TUYỂN KỲ THI KIỂM TOÁN VIÊN CẤP NHÀ NƯỚC (*)

Tổ chức tháng..... năm..... tại..... Đạt loại:.....

**TL. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH
VỤ TRƯỞNG VỤ CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN
CHỦ TỊCH HỘI ĐỒNG THI**

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số đăng ký: /HTK

Ngày ... tháng ... năm...

^(*) Hoặc: Trúng tuyển kế toán viên hành nghề.

BỘ TÀI CHÍNH

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

CHỨNG CHỈ KIỂM TOÁN VIÊN



BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH/ MINISTER OF FINANCE

Cấp cho Ông/Bà/ Hereby certifies that Mr/Ms:.....

Năm sinh/Date of birth:.....

Quê quán (Quốc tịch)/ Nationality:.....

Đạt kết quả loại:..... kỳ thi KTV do Bộ Tài chính tổ chức tháng... năm...

Hà Nội, ngày ... tháng ... năm...

KT. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

THỨ TRƯỞNG/VICE MINISTER OF FINANCE

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

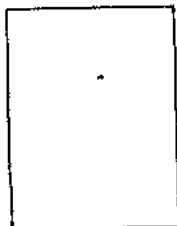
Số Chứng chỉ KTV/AC No:

Chữ ký KTV/ Auditors signature:

BỘ TÀI CHÍNH

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

CHỨNG CHỈ KIỂM TOÁN VIÊN



BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH/ MINISTER OF FINANCE

Cấp cho Ông/Bà/ Hereby certifies that Mr/Ms:.....

Năm sinh/Date of birth:.....

Quê quán (Quốc tịch)/ Nationality:.....

Đạt kết quả loại:..... kỳ thi Kế toán viên hành nghề do Bộ Tài chính tổ chức
tháng... năm...

Hà Nội, ngày ... tháng ... năm...

KT. BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

THỨ TRƯỞNG/VICE MINISTER OF FINANCE

(Chữ ký, họ và tên, đóng dấu)

Số Chứng chỉ hành nghề

kế toán/APC No:

Chữ ký KTV/ Accounting signature:

MỤC LỤC

Lời nói đầu	3
Chương I: Bản chất và mục đích của kiểm toán	5
§1. Bản chất của kiểm toán	5
§2. Các loại kiểm toán	8
§3. Mục đích và phạm vi của kiểm toán độc lập	15
§4. Sự phát triển của kiểm toán trên thế giới	22
Chương II: Các khái niệm cơ bản sử dụng trong kiểm toán	27
§1. Cơ sở dẫn liệu	27
§2. Hệ thống kiểm soát nội bộ	44
§3. Gian lận và sai sót	54
§4. Trọng yếu và rủi ro	60
Chương III: Trình tự các bước kiểm toán	111
§1. Lập kế hoạch kiểm toán	112
§2. Thực hành kiểm toán	141
§3. Kết thúc công việc kiểm toán	155
	393

Chương IV: Phương pháp kiểm toán	177
§1. Phương pháp khoa học chung	177
§2. Các phương pháp kỹ thuật, nghiệp vụ áp dụng trong kiểm toán	180
§3. Kỹ thuật lấy mẫu kiểm toán	200
§4. Mối quan hệ giữa mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đối với việc áp dụng các phương pháp kiểm toán	211
§5. Nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm toán và KSNB ảnh hưởng đến các phương pháp kiểm toán	214
§6. Mức độ thoả mãn trong kiểm toán và kinh tế học của kiểm toán	219
Chương V: Kiểm toán viên và tổ chức kiểm toán	225
§1. Kiểm toán viên	225
§2. Các mối quan hệ cơ bản của kiểm toán viên	234
§3. Tổ chức hoạt động kiểm toán	244
Phân phụ lục	252

GIÁO TRÌNH KIỂM TOÁN

(Tái bản có sửa chữa, bổ sung)

Chịu trách nhiệm xuất bản

LÊ PHÚ HOÀNH

Chịu trách nhiệm nội dung

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

Biên tập và sửa bản in

GS., TS. Vương Đình Huệ

BAN QUẢN LÝ KHOA HỌC

Trình bày và thực hiện

BAN QUẢN LÝ KHOA HỌC

NHÀ XUẤT BẢN THỐNG KÊ
PHÒNG SẢN XUẤT KINH DOANH
98 Thụy Khuê - Tây Hồ - Hà Nội
Tel/Fax: (04) 8 454 216

In 3.000 cuốn, khổ 14,5 x 20,5 cm tại Nhà xuất bản Thống kê
Giấy phép xuất bản số: 292/223/XB-QLXB của Cục Xuất bản cấp
ngày 03-3-2004. In xong và nộp lưu chiểu tháng 8 năm 2004.

gt kiểm toán



1

005022

500292

25.000 VNĐ

Giá: 25.000đ