

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

BCĐKT	: Bảng cân đối kế toán
BCKQKD	: Báo cáo kết quả kinh doanh
BCTC	: Báo cáo tài chính
BGD	: Ban Giám đốc
CCDC	: Công cụ dòng tiền
DN	: Doanh nghiệp
GLV	: Giám lý làm việc
GVHB	: Giá vốn hàng bán
HTK	: Hàng tồn kho
IAS	: Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế
IFRS	: Các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
KH	: Khách hàng
KSNB	: Kiểm soát nội bộ
KTV	: Kiểm toán viên
NVL	: Nguyên vật liệu
TK	: Tài khoản
TNHH	: Trách nhiệm hữu hạn

DANH MỤC HÌNH – BẢNG

Bảng 1. 1: Mục tiêu kiểm toán riêng biệt với HTK	12
Bảng 1. 2: Mục tiêu kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC	13
Bảng 1. 3: Các sai phạm thường gặp khi kiểm toán hàng tồn kho.....	15
Bảng 2. 1: Quy trình kiểm toán BCTC tại AAC	322
Bảng 2. 2: Mối liên hệ giữa các loại rủi ro	40
Bảng 2. 3: Tiêu chí xác định mức trọng yếu từng thủ tục theo các chuẩn	40
Bảng 2. 4: Các thủ tục kiểm soát thường được thực hiện	41
Bảng 2. 5: Các thủ tục kiểm kê kiểm kê theo chương trình kiểm kê hàng tồn kho	46
Bảng 2. 6: Thủ tục kiểm toán đánh giá số liệu năm 2018 cho công ty ABC.....	59
Bảng 2. 7: Phân tích số dư về hàng tồn kho cho Công ty Cổ phần ABC.....	64
Bảng 2. 8: Bảng xác định mức trọng yếu từng thủ tục báo cáo tài chính tại Công ty ABC.....	65
Bảng 2. 9: Chương trình kiểm toán rút gọn kho bãi của hàng tồn kho.....	66
Hình 2. 1: Phân tích tổng quát Hàng tồn kho của Công ty ABC	68
Hình 2. 2: So sánh chi phí (nguyên vật liệu, nhân công, sản xuất chung)	69
Hình 2. 3: So sánh số dư hàng tồn kho đầu kỳ với số dư cuối năm trước	70
Hình 2. 4: Kiểm tra đối chiếu số liệu chi tiết Hàng tồn kho	72
Hình 2. 5: Kiểm tra cut-off Hàng tồn kho của Công ty ABC	755
Bảng 3. 1: Bảng mô tả đối tượng báo và phân nhóm chức năng CMA.....	79
Hình 3. 1: Chương trình chức năng CMA của Công ty AAC	80

DANH MỤC SỔ ĐỀ

Sổ đề 2.1: Sổ đề tài chính Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	29
Sổ đề 2.2: Quy trình kiểm toán BCTC tại công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	34

M C L C**L i c m n****Danh m c t v i t t t.....i****Danh m c h i n h – b i n h.....ii****Danh m c s i đ i.....iii****M c l c.....iv****PH N I: Đ T V N Đ1****1.1 Lý do ch n đ tài1****1.2 M c tiêu nghiên c u.....2****1.3 Đ i t i n g nghiên c u.....2****1.4 Ph m v i nghiên c u.....2****1.5 Ph i n g pháp nghiên c u.....2****1.6 K t c u đ tài.....3****PH N II: N I DUNG VÀ K T QU NGHIÊN C U.....4****CH i NG 1: C S L L N V K M TOÁN HÀNG T N KHO TRONG KI M TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH.....4****1.1 Đ c đ i m c a hàng t n kho và t ch c k toán hàng t n kho.....4****1.1.1 Nh n g đ c đ i m chung c a hàng t n kho4****1.1.2 T ch c công tác k toán hàng t n kho.....6****1.1.2.1 T ch c ch n g t k toán.....6****1.1.2.2 T ch c tài kho n k toán7****1.1.2.3 T ch c s k toán.....7****1.1.2.4 Ph i n g pháp tính giá và quy trình h ch toán hàng t n kho8****1.2 Ki m soát n i b đ i v i hàng t n kho.....9****1.2.1 Ki m soát n i b quá trình mua hàng.....10****1.2.2 Ki m soát n i b quá trình nh n hàng.....10****1.2.3 Ki m soát n i b quá trình l u kho.....10****1.2.4 Ki m soát n i b quá trình xu t kho v t t , hàng hóa ph c v s n xu t và xu t thành ph m đ i
tiêu th11**

1.3 Kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính	11
1.3.1 Mục tiêu kiểm toán hàng tồn kho	11
1.3.2 Các sai phạm thường gặp khi kiểm toán hàng tồn kho	14
1.3.3 Quy trình kiểm toán hàng tồn kho	16
1.3.3.1 Lập kế hoạch kiểm toán hàng tồn kho	16
1.3.3.2 Thực hiện kiểm toán hàng tồn kho	20
1.3.3.3 Kết thúc kiểm toán hàng tồn kho	23
CHƯƠNG 2: QUY TRÌNH KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC	25
2.1 Khái quát về tổ chức công tác kiểm toán hàng tồn kho do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	25
2.1.1 Giới thiệu khái quát về AAC	25
2.1.2 Các giai đoạn hình thành và phát triển	26
2.1.3 Các dịch vụ do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC cung cấp	27
2.1.4 Cơ cấu tổ chức	28
2.1.5 Quy trình kiểm toán BCTC tại AAC	32
2.2 Quy trình kiểm toán BCTC của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	34
2.3 Quy trình kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán BCTC do công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	35
2.3.1 Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán	35
2.3.1.1 Giai đoạn tiến hành	35
2.3.1.2 Lập kế hoạch kiểm toán	37
2.3.2 Giai đoạn thực hiện kiểm toán	41
2.3.2.1 Thực nghiệm kiểm soát	41
2.3.2.2 Thực tế phân tích	44
2.3.2.3 Thực nghiệm chỉ tiêu	44
2.3.3 Giai đoạn hoàn thành kiểm toán	51
2.3.3.1 Tổ chức hồ sơ, tập hợp giấy tờ làm việc kiểm toán hàng tồn kho	51
2.3.3.2 Tập hợp các văn bản liên quan đến kiểm toán hàng tồn kho	54
2.3.3.3 Kết luận kiểm toán hàng tồn kho	54
2.3.3.4 Xem xét các số kiểm phát sinh sau ngày khóa sổ liên quan đến hàng tồn kho	55

2.4 Thúc đẩy quy trình kiểm toán hàng tồn kho đối với Công ty ABC do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	55
2.4.1 Giới thiệu với khách hàng ABC	55
2.4.2 Áp dụng quy trình kiểm toán hàng tồn kho do Công ty AAC thực hiện đối với khách hàng ABC.....	58
2.4.2.1 Giai đoạn chuẩn bị kế hoạch	58
2.4.2.2 Giai đoạn thực hiện kiểm toán	67
2.4.2.3 Giai đoạn hoàn thành kiểm toán.....	75
CHƯƠNG 3: GIỚI THIỆU PHÁP GÓP PHẦN HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN	77
3.1 Đánh giá với quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	77
3.1.1 Ưu điểm.....	77
3.1.1.1 Về nhân sự, môi trường làm việc và cơ cấu tổ chức của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	77
3.1.1.2 Về quy trình kiểm toán hàng tồn kho của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC ..	78
3.1.2 Nhược điểm.....	80
3.1.2.1 Về quy trình kiểm toán hàng tồn kho	80
3.1.2.2 Các vấn đề khác.....	83
3.2 Mô tả biện pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	84
PHẦN III: KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ	86
1. Kết luận.....	86
2. Hướng phát triển của đề tài.....	88
Danh mục tài liệu tham khảo	89
Phụ lục	90

PHẦN I: ĐẶT VẤN ĐỀ

1.1 Lý do chọn đề tài

Điều quan trọng đối với nhà đầu tư, chủ doanh nghiệp và cơ quan nhà nước khi hoạt động trong nền kinh tế thị trường là có được các thông tin đáng tin cậy để đưa ra quyết định đầu tư, quyết định kinh doanh hoặc quyết định đầu tư. Với những tác động tích cực của mình, tài chính và kế toán đã trở thành một nhu cầu không thể thiếu trong nền kinh tế thị trường. Tài chính và kế toán là một đầu tư kiến thức cần được bảo vệ cho luật lệ và chuẩn mực kế toán để có thể chấp hành nghiêm chỉnh, các số liệu, tài liệu kế toán được trình bày trung thực hợp lý. Nhìn chung nhu cầu kế toán Việt Nam đang ngày càng mở rộng, đòi hỏi sự đòi hỏi từ yêu cầu chất lượng đối với dịch vụ kế toán ngày càng cao. Sự phát triển nhanh chóng của các công ty kế toán được lập trong những năm qua và nước ta đã chứng minh cho sự cần thiết của hoạt động này. Một trong những hoạt động nghiệp vụ chủ yếu mà công ty kế toán được lập cung cấp cho khách hàng là hoạt động kế toán Báo cáo tài chính, đó là sự kiểm tra và trình bày ý kiến nhận xét và báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Báo cáo tài chính là tóm tắt ngắn gọn phản ánh kết quả hoạt động của doanh nghiệp nói chung trên một khía cạnh của quá trình kinh doanh. Một tập hợp các thông tin có được từ việc xử lý các giao dịch cuối cùng sẽ được phản ánh thành các bộ phận, các khoản mục trên Báo cáo tài chính. Vì vậy, để đạt được mục đích kế toán toàn diện các Báo cáo tài chính nói chung và kiểm tra riêng biệt các bộ phận của chúng.

Chu kỳ hoạt động của hàng tồn kho từ nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ sang sản phẩm đang dần thành phẩm, hàng hóa liên quan đến nhiều khoản mục trên BCTC, do đó việc xác định các sai sót trong yếu tố gian lận hoặc nhầm lẫn là rất quan trọng trong kiểm toán BCTC. Xuất phát từ những điểm trên thì kiểm toán hàng tồn kho trở thành một khoản mục không thể thiếu và là một nhu cầu cần thiết đối với xã hội, đối với công ty kế toán khi thực hiện kiểm toán BCTC. Qua quá trình học tập kiến thức ở nhà trường,

kết hợp với mong muốn đi sâu vào nghiên cứu để tìm hiểu rõ về quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty Kiểm toán. Vì vậy, em đã chọn đề tài: “Quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC” làm đề tài khóa luận tốt nghiệp của mình.

1.2 Mục tiêu nghiên cứu

Hệ thống hóa các số lý luận về quy trình kiểm toán hàng tồn kho.

Tìm hiểu và đánh giá thực trạng kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC.

Đề xuất một số biện pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC.

1.3 Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu:

- Là quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC.
- Thực trạng quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty ABC do Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC thực.

1.4 Phạm vi nghiên cứu

Thời gian nghiên cứu: 24/12/2018 - 31/03/2019.

Nội dung nghiên cứu: Đề tài chủ yếu tập trung nghiên cứu và tìm hiểu quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC.

1.5 Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp quan sát: Quan sát cách thức làm việc của các Kiểm toán viên trong quá trình kiểm toán nói chung và kiểm toán kho nói riêng, cụ thể như: cách thức tài liệu, trao đổi với kiểm toán viên để nắm, tìm chứng cứ, tính toán...để có được các nhìn

khái quát, số báo và mặt cụ thể kiểm toán cũng như quy trình kiểm toán khoản mục HTK trong kiểm toán BCTC.

Phương pháp thu thập số liệu: Tham khảo các loại sách báo, giáo trình, chế độ Kế toán, chu trình của Kiểm toán, thu thập số liệu từ Hội số kiểm toán khách hàng của Công ty, các thông lệ nghiệp vụ chi tiết và các thông lệ nghiệp vụ khác, biên bản kiểm kê, chứng từ kiểm kê,...

Phương pháp xử lý số liệu: Tính toán lại các số liệu thu thập được để kiểm tra và phân tích giá thành, chi phí dở dang, dở phòng...sau đó tổng hợp lại để phục vụ cho việc phân tích, kiểm tra trong quá trình kiểm toán.

Phương pháp phân tích: Phân tích các số liệu thu thập được để kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý của các số liệu được trình bày trên sổ sách của đơn vị khách hàng. Từ đó tìm ra những sai sót trong công tác kế toán HTK cũng như trên báo cáo tài chính của đơn vị khách hàng để tiến hành trao đổi, điều chỉnh. Phân tích các số liệu tính toán để tìm ra nguyên nhân chênh lệch và giải pháp thích hợp.

1.6 Kết cấu đề tài

Nội dung đề tài gồm ba phần chính như sau:

- Phần I: Đặt vấn đề
- Phần II: Nội dung và kết quả nghiên cứu

Chương 1: Lý luận chung về kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán BCTC

Chương 2: Quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC.

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán hàng tồn kho tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

- Phần III: Kết luận và kiến nghị

Tổng hợp kết quả nghiên cứu và phát triển hướng nghiên cứu mới tiếp theo.

PHẦN II: NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VÀ KIỂM TOÁN HÀNG TÊN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1 Đặc điểm của hàng tên kho và chức năng toán hàng tên kho

1.1.1 Nhiệm vụ chung của hàng tên kho

Hàng tên kho là tài sản lưu động của doanh nghiệp biểu hiện dưới dạng vật chất có thể dưới nhiều hình thức khác nhau, tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 “Hàng tên kho” thì hàng tên kho là những tài sản:

- Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Hàng tên kho bao gồm:

- Hàng hóa mua và để bán: Hàng hóa tên kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;
- Thành phẩm tên kho và thành phẩm gửi đi bán;
- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tên kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;
- Chi phí dịch vụ dở dang.

Chu kỳ vận động của hàng tên kho từ nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ sang sản phẩm dở dang đến thành phẩm, hàng hóa liên quan đến nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính. Để vẽ BẢNG cân đối kế toán thì có các chỉ tiêu như: Nguyên vật liệu, công cụ

đang có, hàng đi đâu, hàng gửi bán, chi phí sản phẩm dở dang, thành phẩm hàng hóa, dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Đối với Báo cáo kết quả kinh doanh thì các chỉ tiêu như: Chi phí nguyên vật liệu, chi phí sản xuất chung, giá vốn hàng bán... Đây là những chỉ tiêu cần được phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp và hiểu được sản xuất kinh doanh, triển vọng cũng như những rủi ro trong sản xuất. Vì những lý do đó mà các chỉ tiêu này thường bị phản ánh sai lệch. Để có được những hiểu biết sâu sắc về khoản mục hàng tồn kho, trước hết phải nắm được các điểm sau:

- Hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản của doanh nghiệp.
- Các khoản mục hàng tồn kho thường rất đa dạng và có thể chịu ảnh hưởng lớn bởi hao mòn vô hình và hao mòn hữu hình thông qua các biến động như biến hỏng trong thời gian nhất định, dễ bị lỗi thời...
- Giá trị nhập kho của hàng tồn kho thường được cộng (hoặc trừ) các chi phí thu mua, khoản giảm giá, bất giá...
- Có nhiều phương pháp đánh giá và tính giá thành sản xuất hàng tồn kho, vì thế nên khác nhau về giá trị hàng tồn kho thực tế và lợi nhuận của kỳ kinh doanh.
- Những điểm này của hàng tồn kho có ảnh hưởng tới công tác kiểm toán:
 - Vì chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản của doanh nghiệp nên những sai sót trong các khoản mục hàng tồn kho thường dẫn đến những sai sót trọng yếu về chi phí và kết quả kinh doanh.
 - Hàng tồn kho trong doanh nghiệp thường có các đặc điểm khác nhau và thậm chí còn do nhiều nguyên nhân, nhiều bộ phận quản lý nên việc báo quản và kiểm soát vật chất sẽ gặp nhiều khó khăn, phức tạp, dễ nhầm lẫn, sai sót và có thể tồn tại gian lận.
 - Quá trình đánh giá hàng tồn kho gặp nhiều khó khăn và phức tạp. Cần chú trọng đánh giá sản phẩm dở dang, phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm có thể mang tính chất quan, không đúng kỳ... đã dẫn đến những sai phạm trọng yếu. Nhiều doanh nghiệp còn không áp dụng một quán phương pháp tính giá trị hàng tồn kho giữa

các niên độ kế toán. Đối với doanh nghiệp áp dụng nhiều phương pháp tính giá trị thực tế cho nhiều loại hàng tồn kho khác nhau làm tăng khối lượng công việc kế toán.

- Tính đa dạng về chủng loại và tính chất đặc thù của hàng tồn kho cũng gây khó khăn nhất định trong quá trình quan sát, đánh giá và thực hiện những thủ tục kiểm soát cần thiết, nhiều trường hợp đòi hỏi phải cần đến chuyên gia (Ví dụ: Vàng, bạc, đá quý, hóa chất,...).

1.1.2 Tính công tác kế toán hàng tồn kho

Hàng tồn kho là một chỉ tiêu rất quan trọng của doanh nghiệp, là một bộ phận tài sản có giá trị lớn của doanh nghiệp, việc quản lý, sử dụng có hiệu quả hàng tồn kho là một trong những nhân tố mang tính chất quyết định đến hiệu quả kinh doanh và lợi nhuận trong doanh nghiệp, đồng thời nó có ảnh hưởng lớn đến uy tín của doanh nghiệp trong kinh doanh. Để phục vụ cho công tác kế toán bộ phận tài sản quan trọng và phức tạp này, Nhà nước ngoài việc ban hành chế độ kế toán để hướng dẫn ghi chép thống nhất các hoạt động hàng tồn kho, Nhà nước đã có quy định về những vấn đề rất cơ bản mang tính nguyên tắc và phương pháp kế toán về hàng tồn kho làm cơ sở ghi chép kế toán và Báo cáo tài chính chung cho mọi thành phần kinh tế và mọi loại hình doanh nghiệp. Những nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản chung nhất về hàng tồn kho được gọi là Chuẩn mực Kế toán hàng tồn kho (Chuẩn mực số 02- Hàng tồn kho). Chuẩn mực Kế toán hàng tồn kho để cập các nội dung liên quan để xác định chi phí, giá thành làm căn cứ để xác định lợi nhuận kế toán của doanh nghiệp.

1.1.2.1 Tính chất chung của kế toán.

Tính chất chung của kế toán là tính chất vận dụng phương pháp chung trong ghi chép kế toán, bao gồm công việc thiết kế khối lượng công tác hạch toán ban đầu trên hệ thống chứng từ hợp lý, hợp pháp theo quy trình luân chuyển nhất định.

1.1.2.2 Tài khoản kế toán

Tài khoản kế toán là tài khoản vốn dùng tài khoản trong phương pháp kế toán để xây dựng hệ thống tài khoản để hệ thống hóa các chứng từ kế toán theo thời gian và theo đối tượng. Để phản ánh đầy đủ các thông tin liên quan đến hàng tồn kho, đến việc phân bổ xây dựng mặt bằng tài khoản sao cho bao quát các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kế toán hàng tồn kho:

- Tài khoản 151 - Hàng mua đang đi trên đường
- Tài khoản 152 - Nguyên liệu, vật liệu
- Tài khoản 153 - Công cụ, dụng cụ
- Tài khoản 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
- Tài khoản 155 - Thành phẩm
- Tài khoản 156 - Hàng hoá
- Tài khoản 157 - Hàng gửi đi bán
- Tài khoản 158 - Hàng hoá kho bãi thuê
- Tài khoản 159 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

1.1.2.3 Tài khoản sổ kế toán

Tài khoản sổ kế toán là hình thức biểu hiện của phương pháp kế toán tài khoản trên sổ kế toán. Sổ kế toán là phương tiện vật chất để hệ thống hóa các số liệu kế toán trên cơ sở các chứng từ gốc và tài liệu kế toán khác. Sổ kế toán bao gồm nhiều loại, tùy thuộc vào yêu cầu quản lý đối với tài khoản sổ kế toán cho phù hợp. Trong doanh nghiệp thông thường có hai hệ thống sổ: Sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp. Theo chế độ kế toán Việt Nam, đến nay có thể chia thành một hình thức kế toán trong số các hình thức sau:

➤ Theo hình thức Nhật ký chung:

- Sổ kế toán tổng hợp: Nhật ký chung, Sổ Cái các tài khoản.
- Sổ kế toán chi tiết: Sổ chi tiết nhập (xuất) vật tư, hàng hóa; Sổ chi tiết chi phí sản xuất; Sổ chi tiết bán hàng,...

➤ Theo hình thức Nhật ký chứng từ :

- Nhật ký chứng từ, bảng kê, Sổ Cái các tài khoản.

- Mối số sổ chi tiết khác.

➤ Theo hình thức Chứng từ ghi sổ :

- Sổ kế toán tổng hợp: Sổ Cái, chứng từ ghi sổ, sổ đăng ký chứng từ ghi sổ.

- Sổ kế toán chi tiết: Sổ chi tiết nhập (xuất) vật tư, hàng hóa; Sổ chi tiết chi phí sản xuất; Sổ chi tiết bán hàng...

1.1.2.4 Phương pháp tính giá và quy trình hạch toán hàng tồn kho

➤ Các phương pháp tính giá:

Hàng ngày vật tư, hàng hóa nhập kho được kế toán ghi nhận theo giá thực tế nhập hàng để tính giá các lần nhập khác nhau và thời điểm nhập khác nhau. Do đó, kế toán có nhiệm vụ xác định giá thực tế vật tư, hàng hóa, thành phẩm mỗi lần xuất kho. Theo chế độ kế toán Việt Nam hiện hành, doanh nghiệp có thể sử dụng một trong các phương pháp tính giá sau để áp dụng cho việc tính giá thực tế xuất kho cho từng loại hàng tồn kho hoặc riêng cho từng loại:

- Phương pháp tính giá thực tế đích danh

- Phương pháp giá bình quân gia quyền

- Phương pháp giá nhập trước xuất trước (FIFO)

- Phương pháp giá nhập sau xuất trước (LIFO)

Mỗi phương pháp tính giá thực tế xuất kho của vật tư, hàng hóa đều có những ưu nhược điểm nhất định. Mặc dù chính xác và đáng tin cậy của mỗi phương pháp tùy thuộc vào yêu cầu quản lý và năng lực nghiệp vụ của các kế toán viên và trạng thái bất ổn lý thông tin doanh nghiệp.

➤ Trình tự hạch toán hàng tồn kho:

Tổ chức hạch toán hàng tồn kho là thiết kế khai lập công tác hạch toán trên hệ thống các loại chứng từ, sổ chi tiết, sổ tổng hợp và báo cáo kế toán nhập – xuất – tồn cho các loại vật tư, sản phẩm hàng hóa tăng giảm trong kỳ kế toán. Hạch toán hàng tồn kho bao gồm hạch toán chi tiết và hạch toán tổng hợp:

- Hạch toán chi tiết hàng tồn kho: Doanh nghiệp có thể áp dụng một trong ba phương pháp sau:

- Phương pháp theo dõi song song.
- Phương pháp theo dõi chi tiêu luân chuyển.
- Phương pháp sổ số.

- Hạch toán tổng hợp hàng tồn kho: Để hạch toán hàng tồn kho, kế toán có thể áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên hoặc phương pháp kiểm kê định kỳ. Việc áp dụng phương pháp nào tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp, yêu cầu quản lý và trình độ nghiệp vụ của kế toán viên cũng như quy định của chế độ kế toán hiện hành.

• Phương pháp kê khai thường xuyên: Là phương pháp theo dõi và phản ánh tình hình biến động của hàng tồn kho một cách thường xuyên liên tục trên các tài khoản phản ánh tổng loại hàng tồn kho.

• Phương pháp kiểm kê định kỳ: Là phương pháp không theo dõi một cách thường xuyên liên tục về tình hình biến động vật tư, hàng hóa trên các tài khoản phản ánh tổng loại hàng tồn kho mà chỉ phản ánh giá trị tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ trên sổ kiểm kê cuối kỳ, xác định hàng tồn thực tế và lập bảng xuất thực tế.

1.2 Kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho

Hàng tồn kho trải qua quá trình mua và nhận hàng; lưu kho; xuất phát và sản xuất và xuất thành phẩm tiêu thụ, để có gọi là chu trình hàng tồn kho. Tùy theo đặc điểm của thủ tục trong quy trình hoạt động và mức tiêu quản lý từng thời điểm mà DN xây dựng KSNB hợp lý để kiểm soát chặt chẽ dòng vốn đến của hàng tồn kho, đảm bảo tính đúng lập giữa các bộ phận, theo đó, quá trình KSNB được thực hiện theo từng chức năng của chu

trình hàng tồn kho. Chu trình hàng tồn kho gồm hai hệ thống riêng biệt nhưng có liên quan chặt chẽ, đó là số tham gia của các loại hàng tồn kho và các chi phí liên quan khác.

1.2.1 Kiểm soát nội bộ quá trình mua hàng

Nghiệp vụ mua sắm có thể chia thành hai bộ phận cung cấp căn cứ vào giấy đề nghị mua đã được phê duyệt, lập đơn đặt hàng. KSNB gồm các công việc: (1) thiết lập kế hoạch mua hàng dựa trên kế hoạch sản xuất, kế hoạch tiêu thụ và đơn đặt hàng tồn kho; (2) số dòng phiếu yêu cầu có đánh số thứ tự liên tục, theo quy định thủ tục xét duyệt yêu cầu mua và chuyển tới bộ phận thu mua để lập đơn đặt hàng, gửi nhà cung cấp; (3) chuyển bộ phận kế toán để hạch toán, bộ phận nhận hàng để kiểm tra đối chiếu.

1.2.2 Kiểm soát nội bộ quá trình nhận hàng

Tiếp nhận hàng mua về là một phần của chu trình mua và thanh toán. Hàng mua về do một bộ phận để lập với bộ phận mua hàng, bộ phận kho kiểm tra về số lượng và chất lượng; sau đó chuyển tới kho cùng các biên bản nhận hàng (hoặc giao thông tới bộ phận có nhu cầu). Thủ kho lập phiếu nhập kho ghi rõ số lượng, quy cách của hàng thực nhập, ghi số và chuyển cho kế toán làm căn cứ ghi sổ kế toán.

1.2.3 Kiểm soát nội bộ quá trình lưu kho

Hàng mua về/ thành phẩm sản xuất sau khi nhập kho, nếu chưa đưa vào số dòng hay chế bán phải để ở nơi lưu trữ trong kho. Yêu cầu kiểm soát đặt ra:

- Phải có sự cách ly và trách nhiệm giữa người ghi sổ và người quản lý kho.
- DN phải có hệ thống kho bãi, đảm bảo điều kiện phù hợp bảo quản, lưu trữ hàng tồn kho.
- KSNB phải thiết kế các thủ tục kiểm tra tính đầy đủ của các chứng từ hàng tồn kho, tính toán lại các chứng từ gốc, đối chiếu chứng từ gốc với sổ kế toán hàng tồn kho, đối chiếu giữa các sổ với nhau để đảm bảo việc ghi đúng, ghi đủ và kịp thời nghiệp vụ hàng tồn kho.

- Khi kiểm kê hàng trong kho, số liệu hàng tồn kho thực tế được ghi lại và so sánh với số liệu trên sổ kế toán kỳ giai đoạn nào của chu kỳ. Các kế toán viên phải xác định thời điểm giao giữa các kỳ để kiểm tra và ghi chép đúng đắn và chính xác của các mặt hàng.

1.2.4 Kiểm soát nội bộ quá trình xuất kho và nhập kho, hàng hóa phải có sổ nhập xuất và xuất thành phẩm đi tiêu thụ

Bộ phận kho chịu trách nhiệm với toàn bộ vật tư, thành phẩm mà mình quản lý, do đó tất cả các trường hợp xuất hàng đều phải có phiếu yêu cầu sử dụng đã được phê duyệt hoặc đơn đặt hàng, hợp đồng kinh tế. Phiếu yêu cầu xuất kho phải lập dựa trên mặt đơn đặt hàng sản xuất hay đơn đặt hàng của khách hàng bên ngoài và giao cho bộ phận có nhu cầu sử dụng vật tư, thủ kho và phòng kế toán. Hàng hóa xuất kho phải được kiểm tra và chốt sổ ngay, sổ nhập. Căn cứ vào phiếu xuất, thủ kho và kế toán vật tư ghi sổ và hạch toán, đảm bảo quy định và phê duyệt vật tư, hàng hóa xuất kho, phân công trách nhiệm giữa người xuất kho và người lập phiếu yêu cầu.

1.3 Kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán báo cáo tài chính

1.3.1 Mục tiêu kiểm toán hàng tồn kho

Mục tiêu tổng thể của KTV và DN kiểm toán khi kiểm toán BCTC: để đảm bảo số liệu báo cáo hợp lý và BCTC có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, giúp KTV đưa ra ý kiến về BCTC có được lập phù hợp với khuôn khổ và trình bày BCTC được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu; lập báo cáo kiểm toán và BCTC và trao đổi thông tin theo quy định, phù hợp với các phát hiện của KTV.

Mục tiêu hợp lý chung khi kiểm toán hàng tồn kho là đánh giá rủi ro và KSNB với hàng tồn kho và xác định tính hiện hữu, tính đầy đủ của hàng tồn kho, quyền của khách hàng với hàng tồn kho đã ghi sổ, cũng như không định tính chính xác, đúng đắn của các con số trên sổ kế toán và hàng tồn kho và báo đảm sự trình bày và khai báo về hàng tồn kho là hợp lý.

Mức tiêu kiểm toán đực thù: mức tiêu kiểm toán chung đực thù có thể hoá thành các mức tiêu kiểm toán đực thù có thể minh họa theo Bảng 1.1:

Bảng 1. 1: Mức tiêu kiểm toán riêng biệt với HTK

Cấp số dẫn liệu	Mức tiêu kiểm toán tổng quát	Mức tiêu kiểm toán riêng biệt
Hình hình	Hình hình và phát sinh	Hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán thết số tồn tại và các nghiệp vụ ghi chép và giá trị thết số xảy ra.
Quyển và nghĩa v	Quyển và nghĩa v	Đơn vị có quyển số hình và i t t c hàng tồn kho đực c l t t kê.
Chính xác	Ghi chép chính xác	Số liệu chi t t t hàng tồn kho đực tính toán chính xác và th t ng nh t gi a số cái và số chi t t t.
Đ y đ	S đ y đ	Các nghiệp vụ và hàng tồn kho đ u ph i ghi chép và báo cáo đ y đ.
Đánh giá	Đánh giá	Hàng tồn kho đực đánh giá đúng theo giá th p h n gi a giá g c và giá tr thu n có thể th c hi n đực c.
Trình bày, công b	Trình bày và công b	Vi c trình bày và khai báo hàng tồn kho ph i đ y đ và đúng đ n.

Bên c nh vi c chú ý t i mức tiêu kiểm toán đực thù cho kho n mức hàng tồn kho, KTV căn c vào cấp số dẫn liệu khi lập và trình bày kho n mức này trên BCTC đ xác đ nh mức tiêu kiểm toán v i nghiệp vụ và số đ hàng tồn kho theo b ng:

Bảng 1. 2: Mục tiêu kiểm toán HTK trong kiểm toán BCTC

Cố sở dữ liệu	Mục tiêu đối với nghiệp vụ hàng tồn kho	Mục tiêu đối với số dư hàng tồn kho
Số hiên hữu, phát sinh	Các nghiệp vụ hàng tồn kho được ghi là số phát sinh thực tế, không bỏ ghi không, được biết là nghiệp vụ liên quan đến chi phí phát sinh.	Số dư hàng tồn kho được phản ánh trên bảng cân đối kế toán là thực tế tồn tại và khớp đúng với sổ kế toán kiểm kê thực tế tồn tại.
Trên vốn	Các nghiệp vụ hàng tồn kho phát sinh trong kỳ đều được phản ánh, theo dõi đầy đủ trên các sổ kế toán, báo cáo kế toán.	Số dư hàng tồn kho đã bao hàm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm, hàng hóa hiện có tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán.
Quyền và nghĩa vụ		Toàn bộ hàng tồn kho được báo cáo phải tuân theo quy định của doanh nghiệp.
Đo lường và đánh giá	Đảm bảo các nghiệp vụ hàng tồn kho được định khoản đúng các nguyên tắc và chế độ kế toán hiện hành và được tính đúng.	Số dư hàng tồn kho phản ánh đúng giá trị thực hoặc giá trị thuần có thể thực hiện được và tuân theo các nguyên tắc chung được thừa nhận. Với hàng tồn kho bị giảm giá trị, lợi nhuận, chi phí luân chuyển, vào cuối kỳ phải trích lập dự phòng theo đúng các nguyên tắc, quy định.

Tính đúng kỳ	Các nghiệp vụ nhập-xuất hàng tồn kho, chi phí, giá vốn cần phải ghi nhận đúng kỳ phát sinh.	
Trình bày và khai báo	Các nghiệp vụ liên quan đến hàng tồn kho cần phải được xác định, ghi sổ, phân loại và trình bày một cách đúng đắn trên hệ thống BCTC.	Số liệu lũy kế tính đến trên sổ chi tiết hàng tồn kho được xác định đúng đắn. Việc kết chuyển sổ liệu từ sổ chi tiết sang sổ tổng hợp, sổ Cái không có sai sót. Các chỉ tiêu hàng tồn kho trên BCTC được xác định đúng theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán.

1.3.2 Các sai phạm thường gặp khi kiểm toán hàng tồn kho

Khi kiểm toán kho của hàng tồn kho, KTV cần có các hiểu biết và rõ ràng về các sai sót trong các nghiệp vụ và hàng tồn kho. Do khối lượng giao dịch, khả năng dịch chuyển của hàng tồn kho, có thể xảy ra nhiều gian lận, hậu quả là tăng giá trị tồn kho, liên quan đến việc mua hàng giả, nhân viên trộm cắp hàng tồn kho, lập khống danh sách các nhà cung cấp. Một số chỉ tiêu và gian lận tiềm ẩn có ảnh hưởng đến hàng tồn kho cần được KTV xem xét: hàng tồn kho tăng với tốc độ lớn hơn tốc độ tăng doanh thu; chi phí sản xuất cao hơn mức bình thường một cách đáng kể mức chuẩn của ngành, dự phòng giảm đáng kể,... Bảng dưới đây thể hiện các sai phạm mà KTV thường gặp khi kiểm toán hàng tồn kho: