

ĐẠI HỌC HUẾ
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ
KHOA KẾ TOÁN TÀI CHÍNH



KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP ĐẠI HỌC

Đề tài:

**TÌM HIỂU CÔNG TÁC KẾ M TOÁN KHOẢN MỨC
DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ
TRONG KẾ M TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH
TẠI CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN
KẾ M TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC**

LÊ THỊ BÙI KHÁNH

Huế, tháng 5 năm 2020

ĐẠI HỌC HUẾ
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ
KHOA KẾ TOÁN TÀI CHÍNH



KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP ĐẠI HỌC

Đề tài:

**TÌM HIỂU CÔNG TÁC KẾ MẠC TOÁN KHOẢN MỨC
DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ
TRONG KẾ MẠC BÁO CÁO TÀI CHÍNH
TẠI CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN
KẾ MẠC VÀ KẾ TOÁN AAC**

Sinh viên thực hiện:

Lê Thị Bảo Khánh

K50B Kế toán

Niên khóa: 2016-2020

Giáo viên hướng dẫn:

TS. Hoàng Thị Thúy Nga

Huế, tháng 5 năm 2020

LỜI CẢM ƠN

Khóa luận tốt nghiệp đại học là kết quả của quá trình học tập và nghiên cứu đầy nỗ lực, gian nan và tình cảm quý thầy cô Trường Đại Học Kinh Tế - Đại Học Huế. Bằng sự tâm huyết của mình, quý thầy cô đã truyền cho em những vốn kiến thức và kinh nghiệm học tập vô cùng quý báu. Với lòng biết ơn sâu sắc, em xin gửi đến quý thầy cô lời cảm ơn chân thành nhất.

Đặc biệt, em xin gửi lời cảm ơn, sự tri ân sâu sắc đến TS. Hồ Thị Thúy Nga đã hết lòng giúp đỡ, hướng dẫn để em có thể hoàn thiện bài khóa luận tốt nghiệp đại học này.

Bên cạnh đó, em xin chân thành cảm ơn Ban lãnh đạo Công ty TNHH Kế toán và Kiểm toán AAC và các anh chị Phòng kế toán Báo cáo tài chính 1 đã tận tình hỗ trợ cho em được đi thực tập tại đơn vị khách hàng, cung cấp tài liệu và thông tin giúp cho bài nghiên cứu của em trở nên hoàn chỉnh hơn. Em xin kính chúc ban lãnh đạo, các anh chị trong công ty dồi dào sức khỏe, may mắn và luôn được sự tín nhiệm của khách hàng. Kính chúc quý công ty ngày càng phát triển hơn nữa.

Quá trình thực tập tại Công ty đã cho em nhiều kinh nghiệm quý báu giúp em có cái nhìn thực tế hơn về ngành nghề mà mình đã chọn. Mặc dù đã cố gắng hết sức nhưng vì những hạn chế về thời gian, kiến thức, khả năng.... nên bài khóa luận tốt nghiệp không thể tránh được những thiếu sót. Vì vậy, em rất mong nhận được sự đóng góp ý kiến của quý thầy, cô giáo để bài khóa luận tốt nghiệp có thể hoàn thiện hơn.

Em xin chân thành cảm ơn!

Huế, tháng 5 năm 2020

Sinh viên thực hiện

Lê Thị Bảo Khánh



DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

BGD	Ban giám đốc
BCTC	Báo cáo tài chính
BCKQHĐKD	Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
BCĐKT	Bảng cân đối kế toán
CĐPS	Cân đối phát sinh
CSDL	Cơ sở dữ liệu
CTKT	Chương trình kiểm toán
DN	Doanh nghiệp
DTBH&CCDV	Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
DV	Dịch vụ
DT	Doanh thu
DNKiT	Doanh nghiệp kiểm toán
GLV	Giấy làm việc
GTGT	Giá trị gia tăng
HTKSNB	Hệ thống kiểm soát nội bộ
HĐKiT	Hợp đồng kiểm toán
HTK	Hàng tồn kho
KTV	Kiểm toán viên
KSNB	Kiểm soát nội bộ
KTVNB	Kiểm toán viên nội bộ
KH	Khách hàng
LNST	Lợi nhuận sau thuế
LNTT	Lợi nhuận trước thuế
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TS	Tài sản
TNKS	Thế nghiệm kiểm soát
TNCB	Thế nghiệm cân bằng
VCSH	Vốn chủ sở hữu

DANH MỤC BẢNG, BIỂU

Bảng 1.1 Bảng phân loại tài khoản doanh thu.....	6
Bảng 1.2: Mục tiêu kiểm toán và thủ tục kiểm toán.....	10
Bảng 1.3: Mục tiêu kiểm toán khoản mục doanh thu.....	11
Bảng 1.4 Các chỉ tiêu phân tích tình hình kinh doanh	18
Bảng 1.5: Một số câu hỏi và hướng kiểm soát nội bộ	20
Bảng 1.6: Mối quan hệ giữa rủi ro kiểm toán và số lượng kiểm toán.....	24
Bảng 1.7. Các thủ tục kiểm soát đối với doanh thu	29
Bảng 1.8. Tóm tắt thủ tục kiểm toán DTBH&CCDV	31
Bảng 2.1 Tình hình kinh doanh của Công ty AAC	43
Bảng 2.2 Quy trình kiểm toán chung tại AAC	44
Bảng 2.3 Mô tả chu trình “Bán hàng – Phái thu – Thu tiền” tại Công ty ABC	58
Bảng 2.4 Soát xét và thiết kế và thực hiện các kiểm soát chính	60
Bảng 2.5 Đánh giá chung HTKSNB của chu trình	63
Bảng 2.6: Phân tích các chỉ tiêu trên BCTC tại công ty ABC	64
Bảng 2.7 Xác lập mức trọng yếu của công ty ABC	69
Bảng 2.8: Xác định khu vực rủi ro của công ty ABC.....	72
Bảng 2.9: Chiếm lĩnh kiểm toán tại công ty ABC.....	72
Bảng 2.10: Thủ tục kiểm soát tại công ty ABC	73
Bảng 2.11: Thủ tục kiểm soát chi tiết tại công ty ABC.....	73
Bảng 2.12: Phân tích doanh thu tại ABC	79
Bảng 3.1 Bảng câu hỏi và HTKSNB đối với việc sử dụng phần mềm	93

DANH MỤC SƠ ĐỒ, ĐỒ THỊ

Sơ đồ 1.1: Quy trình kiểm toán mẫu khoản mục doanh thu.....	13
Sơ đồ 2.1. Cấu trúc chức năng phòng Kiểm toán BCTC	39
Sơ đồ 2.2. Sơ đồ tổ chức quản trị của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	41
Sơ đồ 2.3 Chức năng hệ thống kiểm toán của công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC ..	47
Sơ đồ 2.4 Cấu trúc chức năng tài Công ty ABC.....	50
Sơ đồ 2.5 Phân tích doanh thu tài ABC.....	79

Tailieu.vn

Trường Đại học Kinh tế Huế

MỤC LỤC

LỜI CẢM ƠN	i
DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT.....	ii
DANH MỤC BẢNG, BIỂU	iii
DANH MỤC SƠ ĐỒ , ĐỒ THỊ	iv
MỤC LỤC	v
PHẦN 1. ĐẶT VẤN ĐỀ	1
1.1. Lý do chọn đề tài	1
1.2. Mục tiêu nghiên cứu.....	2
1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	2
1.4. Phương pháp nghiên cứu.....	3
1.5. Kết cấu khóa luận.....	3
PHẦN 2. NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	4
CHƯƠNG 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ M TOÁN KHOẢN MỨC DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ TRONG KẾ M TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH 4	
1.1. Tổng quan về kế m toán báo cáo tài chính.....	4
1.1.1. Các khái niệm.....	4
1.1.2. Mục tiêu của kế m toán BCTC	5
1.1.3. Đối tượng của kế m toán BCTC.....	5
1.2. Tổng quan về khoản mức Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	5
1.2.1. Khái niệm, đặc điểm, phân loại và hình thức chi ng t s sách	5
1.2.2. Nguyên tắc xác định và ghi nh n doanh thu.....	7
1.2.3. Đo l ng doanh thu	9
1.3. Mục tiêu kế m toán đối với i khoản mức DTBH&CCDV và các sai ph m th ng g p	10
1.3.1. Mục tiêu kế m toán đối với i khoản mức DTBH&CCDV	10
1.3.2. Các sai ph m th ng g p với i khoản mức DTBH&CCDV	11

1.4. Quy trình thực hiện kiểm toán DTBH&CCDV	12
1.4.1. Giai đoạn lập kế hoạch	13
1.4.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán	26
1.4.3. Giai đoạn kết thúc kiểm toán	34
CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG QUY TRÌNH KIỂM TOÁN DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TÀI CÔNG TY TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC	36
2.1. Giới thiệu khái quát về Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	36
2.1.1 Thông tin chung	36
2.1.2 Lịch sử hình thành và phát triển	36
2.1.3 Mục tiêu và phạm vi hoạt động	37
2.1.4 Cơ cấu tổ chức	37
2.1.5. Các loại hình dịch vụ chủ yếu của Công ty	41
2.1.6. Tình hình kinh doanh của Công ty	43
2.1.7 Quy trình kiểm toán của Công ty	44
2.2. Tổng quan về Công ty ABC	48
2.2.1. Thông tin chung	48
2.2.2. Ngành nghề kinh doanh	48
2.2.3. Cơ cấu tổ chức và nhân sự	50
2.2.4. Mối quan hệ giữa Công ty Kiểm toán và Kế toán AAC và KH ABC	51
2.2.5. Chính sách kế toán áp dụng	51
2.3. Thực trạng công tác kiểm toán DTBH&CCDV tại Công ty ABC do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	52
2.3.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán	52
2.3.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán	74
2.3.3. Giai đoạn kết thúc kiểm toán	85

CHƯƠNG 3. MÔ TẢ GIỚI PHÁP GÓP PHẦN HOÀN THIỆN CÔNG TÁC THỰC HIỆN KIỂM TOÁN ĐTBH&CCDV TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC 88

3.1. Nhìn nhận xét chung về công tác kiểm toán doanh thu trong kiểm toán Báo cáo tài chính do công ty Trách nhiệm hữu hạn Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện 88

3.1.1. Ưu điểm 88

3.1.2. Nhược điểm 92

3.2. Mô tả đề xuất nhằm hoàn thiện công tác kiểm toán doanh thu trong kiểm toán BCTC do Công ty Trách nhiệm hữu hạn Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện 93

3.2.1. Hoàn thiện thủ tục tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ đối với i ví c s d ñ ng ph ñ n m ñ m c ñ a DN 93

3.2.2. Hoàn thiện công tác thực hiện các thử nghiệm kiểm soát 94

3.2.3. Hoàn thiện thủ tục phân tích 95

PHẦN 3. KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ 96

3.1. Kết luận 96

3.2. Kiến nghị 96

3.3. Hướng nghiên cứu tiếp theo của đề tài 97

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO 98

PHỤ LỤC

PHẦN 1. ĐẶT VẤN ĐỀ**1.1. Lý do chọn đề tài**

Thời gian gần đây nền kinh tế thị trường ở Việt Nam ngày càng đa dạng và phát triển với sự xuất hiện của nhiều DN mới với nhiều loại hình khác nhau dẫn đến nhu cầu sử dụng thông tin tài chính trung thực và đáng tin cậy cũng ngày càng tăng cao. Trong điều kiện nền kinh tế như vậy, thông tin tài chính của DN không chỉ để báo cáo cho các cơ quan quản lý nhà nước để kiểm tra và xét duyệt mà các thông tin này còn cho nhiều người, đặc biệt là người liên quan tâm, khai thác sử dụng cho các quyết định kinh tế. Thêm vào đó, một vấn đề quan trọng mà hầu hết mọi người đều quan tâm là liệu hiệu quả kinh doanh của công ty trong năm có tốt hay không và đầu tư của họ vào công ty có mang lại lợi nhuận không? Để có thể trả lời câu hỏi này, các nhà đầu tư và các nhà kinh tế luôn quan tâm đến các số liệu trên BCTC của công ty báo cáo tình hình công ty hiện tại và kết quả kinh doanh của công ty trong năm, và từ đó các nhà đầu tư và các nhà kinh tế sẽ thực hiện quyết định riêng của họ. Vì vậy, thông tin về BCTC là vô cùng quan trọng, có ảnh hưởng lớn đến nền kinh tế. Do đó, hoạt động kiểm toán ra đời với mục đích kiểm tra xác nhận tính hợp lý, tính trung thực và mức độ tin cậy của thông tin tài chính. Sự ra đời của hoạt động kiểm toán nói chung và hoạt động kiểm toán độc lập nói riêng là một tất yếu để khắc phục các rủi ro thông tin trong các BCTC do kế toán cung cấp.

Về khía cạnh mục tiêu, hầu hết các công ty đều có thể ra đời với mục đích tăng trưởng và mang lại nhiều lợi nhuận hơn, mục tiêu phát triển vốn là mục tiêu quan trọng nhất. Trong ngắn hạn, lợi nhuận có thể quan trọng hơn, nhưng về lâu dài hầu hết các nhà kinh tế vẫn quan tâm đến sự phát triển của công ty hơn là lợi nhuận trong những năm qua vì họ tin rằng nếu họ chấp nhận đầu tư cần thiết cho công ty của mình, chấp nhận hiện tại ít lợi nhuận hơn để tiết kiệm cho việc tái đầu tư và phát triển, trong tương lai, họ sẽ nhận được khoản lợi nhuận lớn gấp nhiều lần so với hiện tại. Tuy quan điểm của giám đốc điều hành công ty doanh thu tốt sẽ giúp dễ dàng gọi thêm vốn kinh doanh, vốn kinh doanh có thể đến từ nhiều nguồn khác nhau như góp vốn từ những người có dòng tiền nhàn rỗi hoặc có thể vay từ các cá nhân hoặc ngân hàng để phục vụ đầu tư mở rộng và tăng trưởng của họ. Nhưng để đạt được một cuộc gọi đầu tư thành công là không dễ dàng, các nhà đầu tư hoặc người cho vay muốn giảm thiểu rủi ro kinh doanh của họ, họ không muốn tiền của họ rơi vào tay người khác một cách không an toàn, thậm chí là mất trắng. Do đó, doanh thu sẽ là chưa đủ mà các nhà đầu tư và quản lý DN sẽ sử dụng để đánh giá sự phát triển của công ty và đưa vào đó để đưa ra

quyết định của họ.

Trong mô hình BCTC, khoản mục DTBH&CCDV là khoản mục rất quan trọng. Bởi lẽ, đây là khoản mục có rủi ro tiềm tàng cao, có tính trọng yếu, phản ánh khả năng chi trả nợ lãi của DN cũng như các nghĩa vụ hiện tại của DN. Chỉ tiêu này trên BCTC có ảnh hưởng trực tiếp đến tình hình kinh doanh của DN cũng như ảnh hưởng đến mô hình số chỉ tiêu khác trong phân tích tài chính. Cũng chính vì sự quan trọng đó mà doanh thu thực tế là khoản mục chưa được nghiên cứu gian lận và sai sót khó tránh khỏi. Vì vậy, khi kiểm toán khoản mục này KTV cần thận trọng và chú ý bậc nhất vì chỉ một sai sót nhỏ thì cũng dẫn đến việc bỏ qua một sai sót trọng yếu trên BCTC. Nhận thức được tầm quan trọng của khoản mục DTBH&CCDV, kết hợp với quá trình thực tập tại Công ty Trách nhiệm hữu hạn Kiểm toán và Kiểm toán AAC. Tôi đã lựa chọn đề tài: **“Tìm hiểu công tác kiểm toán khoản mục Doanh thu bán hàng và cung cấp DV trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Công ty Trách nhiệm hữu hạn Kiểm toán và Kiểm toán AAC”** để làm khóa luận tốt nghiệp của mình.

1.2. Mục tiêu nghiên cứu

Hệ thống hóa lý thuyết về kế toán, kiểm toán DTBH&CCDV, vận dụng kiến thức đã học vào thực tế để có thể so sánh, tìm ra sự khác biệt và lý giải được.

Tìm hiểu và đánh giá công tác kiểm toán khoản mục DTBH&CCDV trong BCTC do Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC thực hiện với KH ABC.

Đưa ra đánh giá và đề xuất những giải pháp giúp hoàn thiện công tác kiểm toán khoản mục DTBH&CCDV trong BCTC tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC.

1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

1.3.1. Đối tượng nghiên cứu

Công tác kiểm toán khoản mục DTBH&CCDV trong BCTC tại TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC thực hiện áp dụng tại Công ty ABC.

1.3.2. Phạm vi nghiên cứu

- *Thời gian*: Số liệu thu thập của năm 2018 để nghiên cứu cuộc kiểm toán BCTC tại Công ty ABC.

- *Không gian*: Tìm hiểu công tác kiểm toán khoản mục DTBH&CCDV trong kiểm toán báo cáo tài chính tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC tại đơn vị khách hàng ABC.

- *Nội dung*: Tập trung nghiên cứu công tác kiểm toán các khoản mục DTBH&CCDV tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kiểm toán AAC.

1.4. Phương pháp nghiên cứu

1.4.1. Phương pháp nghiên cứu tài liệu

Nghiên cứu các giáo trình về kế toán và kiểm toán BCTC, các văn bản pháp luật và các quy định hiện hành, các chế độ kế toán DN như thông tư 133/2016/TT-BCTC, thông tư 200/2014/TT-BCTC, chế độ trình kiểm toán mẫu của Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA), các chuẩn mực kiểm toán để hiểu rõ quy trình kiểm toán tại đơn vị thực tập, hệ số kiểm toán và các giấy tờ làm việc (GLV) liên quan.

1.4.2. Phương pháp thu thập số liệu

- **Phương pháp:** Phương pháp các anh/chị trong đoàn kiểm toán để tìm hiểu cách thức làm việc cũng như thu thập thông tin phục vụ cho việc nghiên cứu.
- **Quan sát:** Quan sát thực tế quá trình làm việc của các KTV AAC nhằm thu thập thông tin, hiểu rõ hơn về quy trình, cách thức giao tiếp. Ngoài ra, quan sát cách đối chiếu các chế độ tài, sổ sách và GLV trong quá trình kiểm toán tại Công ty ABC.
- **Trực tiếp tham gia kiểm toán:** tham gia quy trình kiểm toán với vai trò trợ lý KTV năm 1, thực hiện một số công việc kiểm toán trên GLV.

1.4.3. Phương pháp xử lý số liệu

- **Phương pháp so sánh và phân tích:** Thực tế quan sát để, tiến hành so sánh đối chiếu so với lý thuyết đã đề cập để phân tích sự giống nhau và khác nhau để tìm cách lý giải.
- Dùng phần mềm Microsoft Excel 2013 để tính toán, xử lý và phân tích các số liệu của BCTC KH sau khi thu thập được.

1.5. Kết cấu khóa luận

Kết cấu khóa luận gồm 3 phần chính như sau:

Phần I: Đặt vấn đề.

Phần II: Nội dung và kết quả nghiên cứu.

Chương 1: Cơ sở lý luận về thực hiện kiểm toán khoản mục DTBH&CCDV trong kiểm toán BCTC.

Chương 2: Thực trạng công tác thực hiện kiểm toán DTBH&CCDV trong BCTC của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC.

Chương 3: Một số giải pháp góp phần hoàn thiện công tác thực hiện kiểm toán DTBH&CCDV tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC.

Phần III: Kết luận và kiến nghị.

PHẦN 2. NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU
CHƯƠNG 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KỸ M TOÁN KHOẢN MỨC
DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ
TRONG KỸ M TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1. Tổng quan về kỹ m toán báo cáo tài chính

1.1.1. Các khái niệm

Đầu tiên, chúng ta cần phải biết “Kỹ m toán là gì?” cho đến nay có nhiều cách hiểu khác nhau về kỹ m toán tuy nhiên khái niệm được chấp nhận phổ biến là: “Kỹ m toán là quá trình thu thập và đánh giá bằng chứng và những thông tin được kiểm tra nhằm xác định và báo cáo về mức độ phù hợp giữa những thông tin đó với các chuẩn mực đã được thiết lập. Quá trình kỹ m toán phải được thực hiện bởi các KTV độc lập và được lập.” (Trang 2, Bộ môn Kỹ m toán, Khoa Kế toán - Kỹ m toán, Trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, Kỹ m toán).

Trong khái niệm vừa nêu trên có một số thuật ngữ mà chúng ta cần làm rõ:

Bằng chứng kỹ m toán: “Là tất cả các tài liệu, thông tin do KTV thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các tài liệu, thông tin này, KTV đưa ra kết luận và đề xuất hình thành ý kiến kiểm toán. Bằng chứng kỹ m toán bao gồm những tài liệu, thông tin chứa đựng trong các tài liệu, sổ kế toán, kê khai BCTC và những tài liệu, thông tin khác”. (Mục 05, Chuẩn mực kiểm toán số 500: Bằng chứng kỹ m toán).

Chuẩn mực đã được thiết lập: Là “thước đo” để đánh giá các thông tin. Cụ thể, đề ra các tiêu chuẩn cho công việc của KTV trong quá trình kiểm toán để đạt được mục tiêu công việc của KTV. Quy định và hướng dẫn các trách nhiệm chung của KTV, cũng như những vấn đề mà KTV cần quan tâm khi thực hiện các trách nhiệm của mình trong từng hoàn cảnh cụ thể.

KTV năng lực và độc lập: Năng lực của KTV thể hiện qua trình độ chuyên môn, nghiệp vụ được hình thành dựa trên kinh nghiệm làm việc, cập nhật và nâng cao kiến thức qua việc đào tạo. Còn tính độc lập thể hiện ở việc KTV không bị chi phối bởi yếu tố nào dẫn đến sự sai lệch của kết quả kiểm toán (độc lập về chuyên môn, độc lập về kinh tế, độc lập trong các mối quan hệ). (Chương 2, Luật kiểm toán độc lập Luật số: 67/2011/QH12)

Trên cơ sở khái niệm và các thuật ngữ nêu trên, chúng ta có thể rút ra được khái

niệm của Kiểm toán BCTC: Kiểm toán BCTC là quá trình các KTV để năng lực và để có lập thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán và các thông tin để trình bày trên BCTC của đơn vị nhằm xác định mức độ phù hợp giữa các thông tin tài chính này với các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các văn bản pháp luật liên quan quy định. (Bộ môn Kiểm toán, Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, Kiểm toán).

1.1.2. Mục tiêu của kiểm toán BCTC

Mục tiêu của kiểm toán BCTC là làm tăng độ tin cậy của người sử dụng đối với BCTC. Để có thể đưa ra ý kiến trên báo cáo kiểm toán, kiểm toán viên cần thực hiện các thủ tục kiểm toán để đảm bảo một cách hợp lý rằng báo cáo tài chính không còn chứa đựng các sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn gây ra, đây chính là mục tiêu đầu tiên của kiểm toán BCTC. Ngoài ra, mục tiêu kiểm toán còn là việc kiểm toán viên phải cung cấp thông tin và các phát hiện của mình cho BGĐ, ban quản trị của đơn vị để các kiểm toán.

1.1.3. Đối tượng của kiểm toán BCTC

Kiểm toán tài chính có đối tượng trực tiếp là các BCTC với những thông tin tổng hợp phản ánh nhu cầu mối quan hệ kinh tế, pháp lý của chủ thể. Với kiểm toán BCTC có hai cách cơ bản để phân chia các BCTC thành các phần hành kiểm toán:

- *Phân theo khoản mục*: Là cách chia tổng nhóm khoản mục hoặc nhóm các khoản mục trong một phần hành.
- *Phân theo chu trình*: là cách chia thông điệp dựa căn cứ vào mối liên hệ chặt chẽ lẫn nhau giữa các khoản mục, các quá trình cấu thành các yếu tố trong một chu trình chung của hoạt động tài chính.

(Theo GS.TS Nguyễn Quang Quỳnh – PGS.TS Ngô Trí Tuệ (2015), Kiểm toán tài chính, NXB Kinh tế Quốc dân).

1.2. Tổng quan về khoản mục Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

1.2.1. Khái niệm, đặc điểm, phân loại và hệ thống chứng từ sổ sách

1.2.1.1. Khái niệm về doanh thu

“Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế DN thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của DN, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu” (Mục 03, chuẩn mực kế toán số 14 - Doanh thu và thu nhập khác, trong hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam).

Cũng trong chu kỳ này, doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị các lợi ích kinh tế DN đã thu được có hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hồi bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của DN sẽ không được coi là doanh thu (Ví dụ: Đãi lý thu hồi tiền bán hàng cho đến với người đi lý, thì doanh thu của người đi nhàn đãi lý chỉ là tiền hoa hồng đãi lý được hưởng). Các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng VCSH của DN nhưng không là doanh thu (Mục 04, chu kỳ kế toán số 14 - Doanh thu và thu nhập khác, trong hệ thống chu kỳ kế toán Việt Nam)

1.2.1.2. Phân loại tài khoản doanh thu

Theo Hệ thống tài khoản kế toán – Thông tư 200/2014/TT-BTC:

Bảng 1.1 Bảng phân loại tài khoản doanh thu

Số hiệu tài khoản		Tên tài khoản
Cấp 1	Cấp 2	
511		DTBH&CCDV.
	5111	Doanh thu bán hàng hóa.
	5112	Doanh thu bán các thành phẩm.
	5113	Doanh thu cung cấp DV.
	5114	Doanh thu trả cấp, trả giá.
	5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.
	5118	Doanh thu khác.

1.2.1.3. Đặc điểm Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Khoản mục DTBH&CCDV được trình bày trên BCKQHĐKD gồm doanh thu bán hàng – cung cấp dịch vụ, các khoản giảm trừ doanh thu và doanh thu thuần.

DTBH&CCDV là khoản mục trọng yếu trên BCTC, là cơ sở để người đi sổ dùng đánh giá về tình hình hoạt động và quy mô kinh doanh của DN. Do vậy, khoản mục này là đối tượng cần có nhiều sai phạm vì những lý do sau:

- Doanh thu có quan hệ mật thiết liên quan đến việc xác định lãi (lỗ). Do đó, sai lệch về doanh thu thì sẽ dẫn đến lãi (lỗ) bị trình bày không trung thực và hợp lý.
- Trong một số trường hợp việc xác định thời điểm thích hợp và số tiền ghi nhận doanh thu đòi hỏi sẽ xét đoán ví dụ như doanh thu của hợp đồng xây dựng hoặc cung cấp dịch vụ có liên quan đến nhiều niên độ.

▪ Tài liệu DN doanh thu là cơ sở đánh giá kết quả hoạt động thành tích nên chúng có khả năng bổ khai khống so với thực tế.

▪ Doanh thu có quan hệ chặt chẽ với Thuế GTGT đưa ra nên có thể bổ khaithrop hện thực để trốn thuế hoặc tránh né thuế.

1.2.1.4. Hệ thống chứng từ, sổ sách sổ dùng trong hạch toán doanh thu

Chứng từ phản ánh biến động của DTBH&CCDV là căn cứ để ghi sổ kế toán, chiểu yểu bao gồm:

▪ Các đơn đặt hàng của khách hàng, các hợp đồng đã ký kết với bán hàng và cung cấp DV, cho thuê tài sản hoặc các hợp đồng, khỏ c c tín dụng...

▪ Các hoá đơn và chứng từ vận chuyển: Hoá đơn bán hàng, hoá đơn GTGT, phiếu xuất kho, phiếu vận chuyển, phiếu nhập kho,...

▪ Bảng cân đối phát sinh, báo cáo tài chính, báo cáo bán hàng.

▪ Biên bản quyết toán, biên bản nghiệm thu thanh lý hợp đồng bán hàng

▪ Các chứng từ thanh toán: Phiếu thu (tiền mặt, séc), giấy báo có (kèm theo bản sao kê của ngân hàng).

▪ Kết hợp các chứng từ, doanh nghiệp sử dụng hệ thống sổ sách kế toán theo quy định và chế độ sổ sách kế toán của bộ tài chính ban hành để phục vụ cho việc hạch toán:

▪ Sổ nhật ký chung.

▪ Sổ cái các tài khoản cần thiết: 511, 521, 515, 131, 112, 111, 711,

▪ Sổ nhật ký bán hàng, nhật ký thu tiền.

▪ Sổ chi tiết doanh thu và sổ chi tiết các khoản phải thu; sổ chi tiết các khoản giảm trừ doanh thu.

▪ Bảng kê trích lập và hoàn nhập các khoản dự phòng.

▪ Báo cáo hàng tháng và các nghiệp vụ bán hàng, phải thu và thu tiền.

1.2.2. Nguyên tắc xác định và ghi nhận doanh thu

1.2.2.1. Nguyên tắc xác định doanh thu

Theo Chuẩn mực số 14: Doanh thu và thu nhập khác

▪ Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

▪ Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa DN với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, chiết

khấu thanh toán, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bỏ trừ lại.

- Đối với các khoản tiền hoặc tài sản không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai với giá trị thực tế tức thời để tính ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tức thời để tính ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

- Khi hàng hóa hoặc DV được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc DV tương đương về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu.

- Khi hàng hóa hoặc DV được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc DV khác không tương đương thì việc trao đổi đó được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu. Trường hợp này doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc DV nhận được, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tài sản được tăng thêm hoặc thu thêm. Khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc DV nhận được thì doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc DV đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tài sản được tăng thêm hoặc thu thêm.

1.2.2.2. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu

Theo Chuẩn mực kế toán số 14, Doanh thu được ghi nhận như sau:

❖ **Đối với Doanh thu bán hàng, được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm điều kiện sau:**

- DN đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

- DN không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa. Giá trị của chúng phải được chuyển thành chi phí để xác định lãi hoặc lỗ trong kỳ;

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

Trường hợp lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng còn phải thu về thì không chắc chắn thì chỉ ghi nhận doanh thu khi yêu cầu không chắc chắn này đã xử lý xong.

- DN đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Doanh thu và chi phí liên quan tới cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Các chi phí, bao gồm cả chi phí phát sinh sau ngày giao hàng (như chi phí bảo hành và chi phí khác), tương ứng được xác định chắc chắn khi các

điều kiện ghi nhận doanh thu được thỏa mãn.

❖ **Điểm về Doanh thu cung cấp DV, được ghi nhận như sau:**

Dịch vụ là sản phẩm không có hình thái vật chất cụ thể như hàng hóa vì vậy nguyên tắc ghi nhận có điểm giống và khác với ghi nhận doanh thu bán hàng. Doanh thu của giao dịch vụ cung cấp DV được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Kết quả của giao dịch cung cấp DV được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn điều kiện sau:

- Doanh thu được xác định từng bước tiếp tục;

Trình độ hợp giao dịch liên quan đến nhu cầu kỳ thì doanh thu được ghi nhận theo phần công việc đã hoàn thành trong kỳ;

- Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp DV đó;
- Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán;
- Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp DV đó.

1.2.3. Đo lường doanh thu

Chuẩn mực kế toán số 14 quy định rằng: “Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã nhận được hoặc phải thu”, tuy nhiên trong các chi tiết của tiêu chuẩn này, giá trị hợp lý là số tiền đã loại trừ chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán...

Doanh thu được đo lường trên cơ sở giá gốc. Nó được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được. Trong thực tế, đó là giá trị đã thu được giữa DN với người mua dưới hình thức giá bán sản phẩm, hàng hóa, DV được thể hiện trên hóa đơn. Tuy nhiên điểm ghi nhận, doanh thu được xác định theo công thức sau:

$$\text{Doanh thu} = \text{Số lượng sản phẩm đã tiêu thụ} \times \text{Đơn giá bán trên hóa đơn}$$

Trình độ hợp sản phẩm, hàng hóa, DV thu được từ từng chủ thu GTGT và DN tính thu GTGT theo phương pháp khấu trừ thì đơn giá bán trên hóa đơn trong công thức trên là đơn giá bán chưa có thu GTGT do thu GTGT là thu DN thu từ nhà cung cấp nên không được tính vào doanh thu của DN. Trình độ hợp DN bán sản phẩm, hàng hóa, DV thu ngoài thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi ngoại tệ ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái bình quân trên thị trường liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại ngày giao dịch.

1.3. Mục tiêu kiểm toán đối với khoản mục DTBH&CCDV và các sai phạm thường gặp

1.3.1. Mục tiêu kiểm toán đối với khoản mục DTBH&CCDV

Mục tiêu của kiểm toán BCTC là giúp cho KTV và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận rằng BCTC có đúng các lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc đúng các chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không? (Theo khoản 11, Mục tiêu và nguyên tắc của báo cáo kiểm toán BCTC, Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200).

Thêm vào đó, còn giúp cho đơn vị kiểm toán thấy được những tồn tại, sai sót để khắc phục nhằm nâng cao chất lượng thông tin của đơn vị. Đối với khoản mục Doanh thu trên BCTC, mục tiêu kiểm toán thường được hình thành từ những thông tin sau đây:

Bảng 1.2: Mục tiêu kiểm toán và thủ tục kiểm toán

Thủ tục kiểm toán	Thủ tục kiểm toán	Mục tiêu kiểm toán
Thủ tục phân tích cơ bản	- Lập bảng phân tích doanh thu theo từng tháng, từng đơn vị trực thuộc hoặc theo từng mặt hàng. - Tính toán lãi gộp của từng mặt hàng, loại hình DV chủ yếu và so sánh với năm trước.	Phát sinh Đầy đủ
Kiểm tra chi tiết	- Kiểm tra chứng từ gốc của các khoản DTBH&CCDV đã được ghi chép.	Phát sinh
	- Kiểm tra việc khóa sổ nghiệp vụ bán hàng và cung cấp DV.	Phát sinh Đầy đủ
	- Kiểm tra việc từng hợp, chuyển sổ DTBH&CCDV.	Ghi chép chính xác
	- Kiểm tra việc tính giá, phân bổ và ghi nhận các khoản DTBH&CCDV.	Đánh giá và phân bổ
	- Kiểm tra sổ phân loại DT và việc công bố các thuyết minh cần thiết.	Trình bày và Thuyết minh

Bảng 1.3: Một số tiêu chí kiểm toán khoản mục doanh thu

Một số tiêu chí kiểm toán	Diễn giải
Phát sinh	Các khoản thu nhập được ghi nhận phải thực sự phát sinh và đã hoàn thành tất cả các công việc liên quan KH thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán tại đơn vị. Hàng hoá thực tế đã xuất kho chuyển giao cho KH và đã đi vào kiểm ghi nhận nghiệp vụ bán hàng, không tồn tại các khoản doanh thu ghi nhận mà KH không tồn tại hoặc có tồn tại nhưng chưa chấp nhận mua hàng.
Đầy đủ	Mọi khoản thu nhập phát sinh đều được ghi nhận. DN không bỏ ngoài sổ bất kỳ một khoản doanh thu nào khi nó đã thỏa mãn các tiêu chuẩn để ghi nhận doanh thu.
Quyền và nghĩa vụ	Hàng hoá đã bán thuộc quyền sở hữu của DN không phải là hàng hoá ký gởi đi lý, tài sản nhận hối lộ, gift. Doanh thu ghi nhận cũng phải thuộc sở hữu của DN tương ứng với trách nhiệm vật chất mà doanh nghiệp phải thực hiện với KH.
Ghi chép chính xác	Số liệu chi tiết của tài khoản thu nhập khớp đúng với số liệu trên sổ cái. Các phép tính liên quan đến tài khoản doanh thu, giá, chiết khấu thương mại, hàng bán trả lại đều được tính toán chính xác dựa trên số liệu và đơn giá thực tế của từng nghiệp vụ bán hàng.
Trình bày và thuyết minh	Các khoản thu nhập được trình bày, phân loại đúng các khoản mục doanh thu tiêu thụ và doanh thu nội bộ, giá giảm giá hàng bán và chiết khấu thương mại; số dòng các tài khoản chi tiết để hạch toán doanh thu, dòng đầu hiểu và đầy đủ các thuyết minh cần thiết.

1.3.2. Các sai phạm thường gặp với khoản mục DTBH&CCDV**❖ Doanh thu phản ánh trên sổ sách, báo cáo kế cao hơn so với thực tế**

Trường hợp này là DN đã ghi nhận doanh thu cho nghiệp vụ chưa đầy đủ tiêu xác định là doanh thu. Ví dụ:

- Ghi nhận doanh thu khi người mua trả tiền cho DN nhưng đơn vị chưa xuất hàng hoặc chưa cung cấp DV cho KH.
- Ghi nhận doanh thu khi người mua trả tiền cho DN, DN đã xuất hàng hoặc cung cấp DV nhưng các thủ tục mua bán, cung cấp DV chưa hoàn thành và người