

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



KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP

**TÌM HIỂU CÔNG TÁC KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC
LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG
TRONG KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM
TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC**

HOÀNG THỊ THẢO UYÊN

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



KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP

**TÌM HIỂU CÔNG TÁC KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC
LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG
TRONG KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM
TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC**

Sinh viên thực hiện:
Hoàng Thị Thảo Uyên
Lớp: K50B Kiểm toán

Giảng viên hướng dẫn:
TS. Hồ Thị Thúy Nga

LỜI CẢM ƠN

Khóa luận tốt nghiệp là thành quả cuối cùng của quá trình thực tập, tiếp cận thực tế, vận dụng những kiến thức được học vào đối tượng nghiên cứu. Chính vì vậy, để có một bài báo cáo khóa luận tốt nghiệp hoàn chỉnh đòi hỏi phải dành nhiều tâm huyết và tìm tòi một cách kỹ lưỡng. Bên cạnh sự nỗ lực của bản thân để hoàn thành khóa luận này, em còn nhận được sự hỗ trợ, động viên rất lớn từ phía Thầy Cô giáo, đơn vị thực tập, gia đình và bạn bè.

Lời đầu tiên, em xin gửi lời cảm ơn chân thành nhất đến toàn thể Quý thầy cô Trường Đại học Kinh tế Đại học Huế, Quý thầy cô khoa Kế toán – Tài chính, đặc biệt là chuyên ngành Kiểm toán đã dạy dỗ, truyền đạt những kiến thức quý báu cho em trong suốt thời gian học tập và rèn luyện tại trường. Em cảm ơn cô – **Tiến sĩ Hồ Thị Thúy Nga**, người đã tận tình giúp đỡ, đóng góp ý kiến giúp em thực hiện khóa luận này.

Em cũng xin gửi lời cảm ơn chân thành nhất đến Ban lãnh đạo, các phòng ban và đặc biệt là các anh chị phòng kiểm toán BCTC 05 Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC đã nhiệt tình giúp đỡ, chỉ bảo và quan tâm em trong suốt quá trình thực tập và trong quá trình thực hiện khóa luận của mình. Em cảm ơn những kiến thức, những kinh nghiệm, những tận tình giải đáp của mọi người về những thắc mắc và khó khăn em gặp trong suốt quá trình thực tập.

Do thời gian thực tập cũng như kiến thức còn hạn chế nên em khó có thể tránh khỏi những thiếu sót, rất mong nhận được những ý kiến đóng góp, phê bình của thầy cô và các anh chị trong công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC để em có thể hoàn thiện vốn kiến thức của mình và hoàn thiện khóa luận một cách tốt hơn. Với tất cả những ý kiến đóng góp của thầy cô và anh chị, em sẽ mang theo bên mình, biến nó trở thành hành trang quý giá giúp em vững bước trên con đường thành công sau này.

Em xin chân thành cảm ơn!

Huế, ngày 15 tháng 04 năm 2020

Sinh viên thực hiện

Hoàng Thị Thảo Uyên

MỤC LỤC

MỤC LỤC	i
DANH MỤC BẢNG	iiiv
DANH MỤC SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ.....	v
DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT.....	vi
PHẦN I: ĐẶT VẤN ĐỀ	1
1.1. Lý do chọn đề tài.....	1
1.2. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài	2
1.3. Đối tượng nghiên cứu	2
1.4. Phạm vi nghiên cứu	2
1.5. Phương pháp nghiên cứu	2
1.5.1. Phương pháp thu thập số liệu.....	2
1.5.2. Phương pháp xử lý số liệu	3
1.6. Kết cấu đề tài.....	3
PHẦN II: NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....	4
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN PHẢI TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH	4
1.1. Giới thiệu chung về kiểm toán báo cáo tài chính.....	4
1.1.1. Khái niệm về kiểm toán báo cáo tài chính	4
1.1.2. Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính.....	4
1.1.3. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính	4
1.2. Cơ sở lý luận về khoản mục lương và các khoản phải trích theo lương	13
1.2.1. Tiền lương.....	13
1.2.2. Các khoản trích theo lương.....	19
1.2.3. Tài khoản và nguyên tắc hạch toán tài khoản.....	21
1.3. Kiểm toán khoản mục tiền lương và các khoản trích theo lương trong kiểm toán báo cáo tài chính.....	23
1.3.1. Mục tiêu kiểm toán khoản mục tiền lương và các khoản trích theo lương	23
1.3.2. Các hành vi gian lận và sai sót có thể xảy ra đối với khoản mục tiền lương và các khoản trích theo lương	24
1.3.3. Kiểm soát nội bộ đối với khoản mục lương và các khoản trích theo lương.....	26
1.3.4. Quy trình kiểm toán khoản mục lương và các khoản trích theo lương	28

CHƯƠNG II: THỰC TRẠNG CÔNG TÁC KIỂM TOÁN KHOẢN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TẠI CÔNG TY SẢN XUẤT ABC DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN	35
2.1. Giới thiệu chung về Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	35
2.1.1. Thông tin chung	35
2.1.2. Quá trình hình thành và phát triển	36
2.1.3. Mục tiêu và phương châm hoạt động	37
2.1.4. Cơ cấu tổ chức và nhân sự tại Công ty	37
2.1.5. Các dịch vụ mà Công ty cung cấp	41
2.2. Sơ lược về quy trình kiểm toán báo cáo tài chính của Công ty Kiểm toán và Kế toán AAC	42
2.2.1. Hồ sơ kiểm toán	42
2.2.2. Giấy làm việc	43
2.2.3. Quy trình kiểm toán tổng quát tại Công ty	43
2.3. Thực trạng công tác kiểm toán tiền lương các khoản trích theo lương do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	44
2.3.1. Chuẩn bị và lập kế hoạch kiểm toán khoản mục lương và các khoản trích theo lương	44
2.3.2. Thực hiện kiểm toán	55
2.3.3. Giai đoạn kết thúc kiểm toán khoản mục lương và các khoản phải trích theo lương	76
CHƯƠNG 3: MỘT SỐ ĐỀ XUẤT NHẪM HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC	79
3.1. Nhận xét về công tác kiểm toán khoản mục lương và các khoản trích theo lương do công ty TNHH kiểm toán và kế toán AAC thực hiện	79
3.1.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán	79
3.1.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán	81
3.1.3. Giai đoạn kết thúc kiểm toán	82
3.2. Một số kiến nghị nhằm hoàn thiện công tác kiểm toán khoản mục lương và các khoản trích theo lương do công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	83
3.2.1. Hoàn thiện xác lập mức trọng yếu cho khoản mục lương và các khoản phải trích theo lương	83
3.2.2. Hoàn thiện thủ tục tìm hiểu hệ thống KSNB của đơn vị kiểm toán	85
3.2.3. Hoàn thiện thủ tục phân tích	85

3.2.4. Các vấn đề khác.....	85
PHẦN III: KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ	87
1. Kết luận	87
2. Kiến nghị	88
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	89
DANH MỤC PHỤ LỤC	90

TaiLieu.vn

Trường Đại học Kinh tế Huế

DANH MỤC BẢNG

Bảng 1. 1: Xác định nhân tố R	10
Bảng 1. 2: Xăng hướng dẫn các tỷ lệ sai phạm có thể bỏ qua.....	11
Bảng 1. 3: Xăng tỷ lệ các khoản trích theo lương mới nhất năm 2018.....	21
Bảng 1. 4: Một số thủ tục phân tích và đánh giá tổng quát chu trình tiền lương	32
Bảng 2. 1: Danh sách thành viên nhóm kiểm toán AAC tại XYZ	46
Bảng 2. 2: Mức trọng yếu cho tổng thể BCTC.....	53
Bảng 2. 3: Chỉ mục giấy làm việc chi tiết thuộc E400	56
Bảng 2. 4: Các thủ tục kiểm toán khoản mục phải trả người lao động và các khoản trích theo lương.....	56
Bảng 2. 5: Chính sách kế toán áp dụng	58
Bảng 2. 6: Bảng tổng hợp số liệu tiền lương và các khoản trích theo lương (hoàn thiện một phần).....	59
Bảng 2. 7: Bảng tổng hợp số liệu tiền lương và các khoản trích theo lương	61
Bảng 2. 8: Bảng phân tích chi phí lương theo bộ phận sử dụng lao động	62
Bảng 2. 9: Doanh thu và lợi nhuận theo thực tế và kế hoạch trong hai năm	63
Bảng 2. 10: Bảng phân tích kết chi phí lương theo quý	64
Bảng 2. 11: Sản lượng bê tông trong 4 quý năm nay so với năm trước.....	65
Bảng 2. 12: Bảng chọn mẫu quy trình tính lương	66
Bảng 2. 13: Kiểm tra tính chính xác trên bảng lương	67
Bảng 2. 14: Bảng thanh toán lương tháng 6 năm 2018	67
Bảng 2. 15: Bảng kiểm tra việc phân bổ chi phí lương.....	68
Bảng 2. 16: Bảng đối chiếu số phải nộp trong năm và số công ty hạch toán.....	69
Bảng 2. 17: Tỷ lệ trích vào chi phí/thu của người lao động.....	70
Bảng 2. 18: Kiểm tra chứng từ nộp tiền	70
Bảng 2. 19: Kiểm tra việc thực hiện trích KPCĐ.....	71
Bảng 2. 20: Bảng tính quỹ lương năm 2018.....	72
Bảng 2. 21: Kiểm tra tiền lương năm trước chi đến 31/3 năm sau	74

DANH MỤC SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ

Sơ đồ 1. 1: Quy trình kiểm toán bctc.....	5
Sơ đồ 2. 1: Cơ cấu tổ chức cả công ty AAC.....	38
Sơ đồ 2. 2: Cơ cấu tổ chức phòng BCTC	40
Sơ đồ 2. 3: Chu trình kiểm toán chung tại công ty AAC	44
Sơ đồ 2. 4: Cơ đồ tổ chức của công ty cổ phần ABC.....	49
Biểu đồ 2. 1: Tỷ trọng chi phí lương giữa các bộ phận sử dụng lao động trong năm nay và năm trước – trích glv e442.....	63
Biểu đồ 2. 2: Tỷ trọng chi phí lương theo bộ phận trong năm nay	64
Biểu đồ 2. 3: Biến động chi phí lương trong 4 quý năm nay so với năm trước.....	65

TaiLieu.vn

Trường Đại học Kinh tế Huế

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

STT	Từ viết tắt	Nghĩa đầy đủ của từ viết tắt
1	AAC	Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC
2	ABC	Công ty Cổ phần ABC
3	BCĐSPS	Bảng Cân đối số phát sinh
4	BCTC	Báo cáo tài chính
5	BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
6	BHXXH	Bảo hiểm xã hội
7	BHYT	Bảo hiểm y tế
8	CĐKT	Cân đối kế toán
9	CP	Cổ phần
10	DN	Doanh nghiệp
11	DNKiT	Doanh nghiệp kiểm toán
12	GLV	Giấy làm việc
13	HTKSNB	Hệ thống kiểm soát nội bộ
14	KPCĐ	Kinh phí công đoàn
15	KQHĐSXKD	Kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh
16	KSNB	Kiểm soát nội bộ
17	KTV	Kiểm toán viên
18	LCTT	Lưu chuyển tiền tệ
19	NLD	Người lao động
20	TSCĐ	Tài sản cố định
21	SXC	Sản xuất chung
22	VACPA	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam

PHẦN I: ĐẶT VẤN ĐỀ

1.1. Lý do chọn đề tài

Với xu hướng phát triển và hội nhập theo cơ chế thị trường hiện nay, cạnh tranh là điều tất yếu xảy ra đối với các doanh nghiệp. Đi cùng xu thế hội nhập đó, các doanh nghiệp muốn tồn tại trong nền kinh tế cạnh tranh thì việc nâng cao uy tín của doanh nghiệp và thu hút vốn đầu tư là rất quan trọng. Đó là lý do vì sao các doanh nghiệp luôn muốn làm đẹp và nâng cao chất lượng báo cáo tài chính của mình. Yêu cầu của các báo cáo tài chính được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành, phản ánh trung thực và hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp. Chính vì vậy, hoạt động kiểm toán ra đời và phát triển là một tất yếu khách quan đối với việc nâng cao chất lượng quản lý của mọi loại hình doanh nghiệp, nhằm cung cấp thông tin trung thực, tin cậy về tình hình tài chính cho mọi đối tượng quan tâm trên thị trường. Đồng thời, hoạt động kiểm toán còn hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nề nếp hoạt động tài chính, kế toán nâng cao hiệu quả kinh doanh cho các đơn vị được kiểm toán.

Lương và các khoản trích theo lương là một vấn đề rất quan trọng trong bất cứ một doanh nghiệp nào. Tiền lương là yếu tố nhằm đảm bảo tái sản xuất sức lao động, do đó nó là nhân tố quan trọng thúc đẩy sự phát triển và đem lại nguồn lợi nhuận lớn cho từng doanh nghiệp. Nghiên cứu vấn đề lương và các khoản trích theo lương là một vấn đề cần thiết và giúp ích cho các doanh nghiệp trong việc quản lý nguồn lao động. Mỗi doanh nghiệp đều có chính sách lương khác nhau, chính sách lương thể hiện chính sách đãi ngộ của doanh nghiệp đối với người lao động và khuyến khích họ gắn bó lâu dài với doanh nghiệp. Làm thế nào để có một chính sách lương hợp lý để khuyến khích người lao động làm việc hiệu quả và tiết kiệm chi phí tối đa cho doanh nghiệp luôn là một câu hỏi lớn của các doanh nghiệp trên thị trường hiện nay.

Vậy nên, trong quá trình thực tập tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC, nhận thức được tầm quan trọng của công tác này, em đã lựa chọn đề tài: **“TÌM HIỂU CÔNG TÁC KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG KIỂM TOÁN BCTC TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC”**

1.2. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài

Đề tài được nghiên cứu nhằm các mục tiêu chính sau:

Thứ nhất, hệ thống hóa, làm rõ những vấn đề lý luận về quy trình kiểm toán BCTC nói chung và quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương trong kiểm toán BCTC.

Thứ hai, tìm hiểu, phân tích làm rõ thực trạng kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương trong kiểm toán BCTC tại Công ty sản xuất ABC do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

Thứ ba, đưa ra các giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương trong kiểm toán BCTC của Công ty sản xuất do AAC thực hiện.

1.3. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của đề tài này là quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương tại Công ty sản xuất ABC (Công ty khách hàng của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC) do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

1.4. Phạm vi nghiên cứu

Thời gian nghiên cứu: Số liệu phân tích được thu thập từ ngày 1/1/2018 đến 31/12/2018.

Không gian nghiên cứu: Khách hàng của Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC là Công ty sản xuất AAC.

Nội dung nghiên cứu: Đề tài chỉ tập trung nghiên cứu quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương mà không tiến hành nghiên cứu quy trình kiểm toán của các phân hành khác trong kiểm toán BCTC do công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

1.5. Phương pháp nghiên cứu

1.5.1. Phương pháp thu thập số liệu

Phương pháp nghiên cứu tài liệu: Nghiên cứu các văn bản pháp luật, Chương trình kiểm toán mẫu của Hội kiểm toán viên hành nghề tại Việt Nam (VACPA), Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán và Kế toán Việt Nam và các bài khóa luận chuyên đề có liên quan.

Phương pháp quan sát: quan sát thực tế cách tiến hành kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương từ đó có thể nắm bắt được từng bước thực hiện quy trình.

Phương pháp phỏng vấn: phỏng vấn đơn vị kiểm toán nhằm tìm hiểu về nội dung và các bước trong quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương.

Phương pháp tham gia kiểm toán trực tiếp: trực tiếp tham gia vào một số công đoạn của quy trình kiểm toán với tư cách Trợ lý kiểm toán viên.

1.5.2. Phương pháp xử lý số liệu

Tiến hành tổng hợp và chọn lọc những số liệu phù hợp với mục đích nghiên cứu của bài.

Tính toán số học, so sánh và phân tích số liệu để từ đó có thể rút ra được các nhận xét từ số liệu thu thập được.

1.6. Kết cấu đề tài

PHẦN I: ĐẶT VẤN ĐỀ

PHẦN II: NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

Chương 1: Cơ sở lý luận về quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương trong kiểm toán BCTC

Chương 2: Thực trạng công tác kiểm toán khoản Lương và các khoản trích theo lương do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

Chương 3: Một số đề xuất nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán khoản mục Lương và các khoản trích theo lương trong kiểm toán BCTC tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

PHẦN III: KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ

PHẦN II: NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN PHẢI TRÍCH THEO LƯƠNG TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1. Giới thiệu chung về kiểm toán báo cáo tài chính

1.1.1. Khái niệm về kiểm toán báo cáo tài chính

Trong giáo trình “Kiểm toán” (2004) của trường Đại học tài chính kế toán Hà Nội có nêu: “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”.

Theo Khoản 9, Điều 5, Luật Kiểm toán độc lập số 67/2011/QH12 thì: “Kiểm toán báo cáo tài chính là việc kiểm toán viên hành nghề, doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam kiểm tra, đưa ra ý kiến về tính trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu của báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán theo quy định của chuẩn mực kiểm toán”.

1.1.2. Mục tiêu của kiểm toán báo cáo tài chính

Mục tiêu tổng thể của KTV và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện một cuộc kiểm toán BCTC là:

- (a) Đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng liệu báo cáo tài chính, xét trên phương diện tổng thể, có còn sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn hay không, từ đó giúp kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng, trên các khía cạnh trọng yếu hay không.
- (b) Lập báo cáo kiểm toán về báo cáo tài chính và trao đổi thông tin theo quy định của chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, phù hợp với các phát hiện của kiểm toán viên.”¹

1.1.3. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính

¹ Theo đoạn 11, Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam 2011

Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính:



Sơ đồ 1. 1: Quy trình kiểm toán BCTC

1.1.3.1. Chuẩn bị kiểm toán

Chuẩn bị kiểm toán là giai đoạn đầu tiên trong một cuộc kiểm toán BCTC, nhằm tạo ra tiền đề và điều kiện cụ thể về vật chất, con người trước khi thực hiện kiểm toán. Giai đoạn chuẩn bị kiểm toán bao gồm:

a) Tiền kế hoạch

Đây là quá trình KTV tiếp cận khách hàng để thu thập thông tin cần thiết, giúp KTV hiểu về các nhu cầu của khách hàng, đánh giá về khả năng chấp nhận hoặc tiếp tục thực hiện kiểm toán cùng các vấn đề khác như thời gian thực hiện, phí kiểm toán,...

Các công việc trong giai đoạn tiền kế hoạch:

Tiếp nhận khách hàng: Nhằm mục đích đánh giá khả năng chấp nhận (đối với khách hàng mới) hoặc tiếp tục (đối với khách hàng cũ) hay từ chối khách hàng.

Phân công kiểm toán viên: Lựa chọn đội ngũ KTV dựa trên các yêu cầu: số người phù hợp với quy mô phức tạp của cuộc kiểm toán; chuyên môn và kinh nghiệm làm việc của KTV, hiểu biết về ngành nghề kinh doanh của khách hàng; tính độc lập của các thành viên đoàn kiểm toán dựa trên nhóm kiểm toán dự định sẽ phân công.

Thỏa thuận sơ bộ với khách hàng:

Cần thỏa thuận sơ lược với khách hàng về các vấn đề sau:

- Mục đích, phạm vi kiểm toán; phí dịch vụ kiểm toán
- Việc cung cấp tài liệu kế toán và các phương tiện cần thiết cho cuộc kiểm toán.
- Vấn đề kiểm tra số dư đầu kỳ đối với các khách hàng mới.
- Các dịch vụ khác như góp ý cải tiến HTKSNB, tư vấn quản lý,...

Ký kết hợp đồng kiểm toán:

Công ty tiến hành ký kết hợp đồng với khách hàng. Hợp đồng kiểm toán phải ghi rõ những điều khoản và điều kiện thực hiện kiểm toán của khách hàng và công ty kiểm toán, trong đó xác định mục tiêu, phạm vi kiểm toán, quyền và trách nhiệm mỗi bên, hình thức báo cáo kiểm toán,...

b) Lập kế hoạch kiểm toán***Tìm hiểu khách hàng:***

Tìm hiểu về môi trường và lĩnh vực hoạt động của khách hàng: đặc điểm ngành nghề kinh doanh, tình hình cạnh tranh của thị trường, chế độ kế toán, quy định liên quan đến ngành nghề kinh doanh,...

Tìm hiểu về các yếu tố nội tại của khách hàng: đặc điểm về sở hữu và quản lý, tình hình kinh doanh, khả năng tài chính, hệ thống kế toán,...

Các bên liên quan: Các bộ phận trực thuộc; các chủ sở hữu chính thức; các cá nhân, tổ chức có khả năng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đến đơn vị khách hàng.

Tìm hiểu chu trình kinh doanh quan trọng:

KTV có thể thực hiện việc tìm hiểu chu trình kinh doanh theo hướng như sau:

Đánh giá về mặt thiết kế và thực hiện trong thực tế đối với các thủ tục kiểm soát chính của chu trình kinh doanh quan trọng.

Thiết kế các thủ tục kiểm tra cơ bản hiệu quả, phù hợp đối với đặc điểm của từng chu trình kinh doanh.

Sau đó KTV cần tiến hành ghi chép lại thông tin nhận được là do ai cung cấp, cách chứng minh tính hiện hữu của thông tin đó như các mẫu chứng từ, các báo cáo, các thủ tục kiểm toán phỏng vấn, quan sát, kiểm tra, ...

Phân tích sơ bộ BCTC:

Mục đích là để KTV có thể nhìn nhận được tình hình tài chính của đơn vị khách hàng một cách khái quát, toàn diện, xác định được vùng có rủi ro sai sót trọng yếu, từ đó có thể xác định nội dung, thời gian và phạm vi sử dụng các phương pháp kiểm toán.

Khi thực hiện phân tích sơ bộ BCTC, KTV thực hiện phân tích biến động, phân tích hệ số, phân tích các số dư bất thường,... dựa trên số liệu của các BCTC. Ở bước

này, KTV thường chủ yếu phân tích Bảng CĐKT và Báo cáo KQHĐSXKD, còn Báo cáo LCTT thì phân tích khi cần thiết.

Đánh giá chung về HTKSNB và rủi ro:

Việc nghiên cứu HTKSNB của khách hàng, đánh giá rủi ro rất quan trọng vì chỉ khi có đủ hiểu biết về HTKSNB thì KTV mới có thể lập kế hoạch tổng thể và xây dựng chương trình kiểm toán phù hợp với khách hàng.

KTV cần có sự hiểu biết về HTKSNB trên cả hai mặt, đó là HTKSNB có được thiết kế phù hợp không và trên thực tế có được đơn vị thực hiện hay không. Các nội dung cần tìm hiểu: môi trường kiểm soát; đánh giá rủi ro; thông tin và truyền thông; hoạt động kiểm soát; việc giám sát; nghiên cứu công việc, tài liệu của KTV nội bộ.

KTV phải lập hồ sơ về những thông tin đã thu thập để chứng minh đã tìm hiểu về KSNB. Hồ sơ thường được thực hiện và hoàn thành dưới dạng bảng tường thuật, bảng câu hỏi về kiểm soát nội bộ và lưu đồ. Sau đó KTV thường sử dụng phép thử walk-through để kiểm tra lại xem đã mô tả đúng hiện trạng của từng chu trình nghiệp vụ hay chưa. Nếu có sự khác biệt thì KTV sẽ điều chỉnh lại các mô tả cho đúng với hiện trạng.

Tất cả các rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát đều được đánh giá dựa trên kinh nghiệm, nhận định nghề nghiệp và có chứng minh cụ thể. Rủi ro kiểm soát thường được KTV dự kiến ở mức cao nhất có thể ngay cả khi KTV đã hiểu khá rõ về hệ thống. Đồng thời KTV cần đưa ra mức rủi ro kiểm toán. Từ đó KTV xác định được rủi ro phát hiện, trên cơ sở đó thiết kế các thử nghiệm cơ bản thích hợp để rủi ro kiểm toán sau cùng chỉ nằm trong giới hạn được phép. Rủi ro phát hiện tỷ lệ nghịch với rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát. Đối với các khoản mục mà rủi ro phát hiện chấp nhận được là thấp, KTV sẽ tăng cường thử nghiệm chi tiết, mở rộng mẫu, số lượng bằng chứng kiểm toán cần thu thập nhiều hơn. Ngược lại, đối với các khoản mục có thể cho phép mức rủi ro phát hiện cao, phạm vi kiểm toán hẹp hơn, số lượng bằng chứng cần thu thập ít hơn, KTV có thể giảm bớt các thử nghiệm cơ bản, giảm cỡ mẫu để tăng tính hiệu quả kinh tế.

Mô hình rủi ro kiểm toán được thiết lập và có thể biểu thị bởi công thức sau:

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

$$\text{Hoặc } DR = AR / (IR \times CR)$$

Trong đó: AR: rủi ro kiểm toán IR: rủi ro tiềm tàng
CR: rủi ro kiểm soát DR: rủi ro phát hiện

Xác định mức trọng yếu:

“Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.”²

Tính trọng yếu của thông tin cần được phải xem xét trên cả hai phương diện định lượng (một sai phạm được xem là trọng yếu nếu nó vượt quá một giới hạn nhất định) và định tính (cần xem xét bản chất của sai phạm cũng như mức độ ảnh hưởng đến đối tượng sử dụng cũng như mục đích sử dụng thông tin).

Thiết lập mức trọng yếu:

Mức trọng yếu tổng thể: Là mức giá trị mà KTV xác định ở cấp độ toàn bộ BCTC có thể ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng BCTC. Mức trọng yếu tổng thể thường được tính bằng một tỷ lệ phần trăm của một số chỉ tiêu tổng quát như: Tổng tài sản, Tổng doanh thu, Lợi nhuận trước thuế,... tùy vào xét đoán của KTV, đặc điểm ngành nghề cũng như nhu cầu của đại đa số bộ phận sử dụng thông tin. Bảng tỷ lệ xác định mức trọng yếu tổng thể theo các chỉ tiêu (theo VACPA) được nêu ở **Phụ lục 1**.

Mức trọng yếu thực hiện: Sử dụng trong việc lập kế hoạch hay đánh giá kết quả kiểm toán trong các thử nghiệm cụ thể, nhằm ngăn chặn những sai sót nhỏ khi tổng hợp lại có thể làm tổng thể bị sai sót trọng yếu. Mức trọng yếu này tùy thuộc xét đoán cụ thể của KTV, thông thường được xác định từ 50% đến 75% mức trọng yếu tổng thể.

Ngưỡng sai sót không đáng kể (mức sai sót có thể bỏ qua): Đây không phải là mức trọng yếu nhưng việc xác định ngưỡng này giúp KTV loại bỏ những sai sót quá nhỏ mà ngay cả khi tổng hợp lại cũng không đủ gây ảnh hưởng trọng yếu đến BCTC. Ngưỡng này được xác định từ 0% đến 4% mức trọng yếu tổng thể BCTC.

² Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

Xác định phương pháp chọn mẫu và cỡ mẫu:

Khi thiết kế thủ tục kiểm toán, kiểm toán viên phải xác định được các phương pháp thích hợp để lựa chọn các phần tử thử nghiệm nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán thỏa mãn mục tiêu thử nghiệm kiểm toán.³

Các phương pháp lựa chọn phần tử kiểm tra bao gồm:

- Chọn toàn bộ (kiểm tra 100%).
- Lựa chọn các phần tử đặc biệt.
- Lấy mẫu kiểm toán: lấy mẫu kiểm toán có thể áp dụng phương pháp thống kê hoặc phương pháp phi thống kê, việc lựa chọn phương pháp lấy mẫu nào là tùy thuộc vào các xét đoán của kiểm toán viên xem phương pháp nào có hiệu quả hơn.

Trong khi đó, chương trình kiểm toán mẫu có đưa ra một số phương pháp chọn mẫu áp dụng cho các cuộc kiểm toán. Đối với các thử nghiệm cơ bản, số mẫu lựa chọn thường áp dụng chọn mẫu theo kỹ thuật CMA (Chọn mẫu theo đơn vị tiền tệ). Theo phương pháp này, KTV có thể thực hiện các cách thức để chọn mẫu:

- Chọn mẫu không phân nhóm: Tất cả các phần tử đều đưa vào để xác định cỡ mẫu và chọn mẫu.
- Chọn mẫu có phân nhóm:
 - Nhóm 1: phần tử đặc biệt và có giá trị lớn hơn khoảng cách mẫu: Kiểm tra 100%
 - Nhóm 2: phần tử không đặc biệt và có giá trị nhỏ hơn khoảng cách mẫu: Tính cỡ mẫu và chọn mẫu

Xác định cỡ mẫu:

$$\text{Khoảng cách mẫu (J)} = \frac{\text{Mức trọng yếu chi tiết (MP)}}{\text{Nhân tố R}}$$

$$\text{Số mẫu có thể chọn (Ss)} = \frac{\text{Giá trị tổng thể (P)}}{\text{Mức trọng yếu chi tiết (MP)}} \times \text{Nhân tố R}$$

KTV xác định nhân tố R dựa vào phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro khi xem xét thiết kế và triển khai của HTKSNB.

³ Theo Chuẩn mực Kiểm toán số 530 về việc lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác.

Bảng 1. 1: Xác định nhân tố R

Xem xét về mặt thiết kế và triển khai của HTKSNB (D&I)				
Khoản mục chu trình	HTKSNB có thiết kế và triển khai (D&I)			D&I không có
	Không thực hiện thử nghiệm kiểm soát	Có thực hiện thử nghiệm kiểm soát		
		HTKSNB hoạt động không hữu hiệu	HTKSNB hoạt động hữu hiệu	
R xác định	Cao	Cao	TB/Thấp	Cao
Khoản mục CĐKT	3	3	1.5/0.5	3
Khoản mục KQKD	0.7	0.7	0.5/0.35	0.7

Theo cách này, mẫu được chọn có mang tính chất đại diện cao do khả năng được lựa chọn của một đơn vị tiền tệ là như nhau, đồng thời số mẫu được chọn chịu ảnh hưởng của chỉ số của độ tin cậy kiểm tra chi tiết do đó số mẫu chọn có thể giảm xuống trong trường hợp hệ thống kiểm soát được cho là tốt và ngược lại. Điều này phù hợp với các quy định chuẩn mực:

“Trong quá trình thu thập bằng chứng, kiểm toán viên phải sử dụng khả năng xét đoán nghề nghiệp để đánh giá rủi ro kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán để bảo đảm rủi ro kiểm toán giảm xuống mức có thể chấp nhận được”

Tổng hợp kế hoạch kiểm toán:

Kế hoạch kiểm toán thường bao gồm các nội dung:

- Hiểu biết của KTV về hoạt động của khách hàng.
- Hiểu biết của KTV về hệ thống kiểm soát nội bộ.
- Xác lập mức trọng yếu và đánh giá rủi ro kiểm toán.
- Nội dung, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán.
- Sự phối hợp, chỉ đạo giám sát và kiểm tra...

Bên cạnh đó, đối với cuộc kiểm toán có quy mô lớn, phức tạp, địa bàn rộng hay kiểm toán BCTC qua nhiều năm thì cần thiết phải lập Chiến lược kiểm toán tổng thể:

- Nguồn lực cho các phần hành kiểm toán đặc biệt.
- Quy mô nguồn lực phân bổ cho các phần hành kiểm toán cụ thể.
- Thời điểm triển khai các nguồn lực.

- Phương thức quản lý, chỉ đạo và giám sát các nguồn lực.⁴

1.1.3.2. Thực hiện kiểm toán

Giai đoạn thực hiện kiểm toán là quá trình thực hiện kế hoạch và chương trình kiểm toán nhằm thu thập những bằng chứng đầy đủ, thích hợp làm cơ sở cho ý kiến kiểm toán của KTV. KTV thực hiện chủ yếu hai loại thử nghiệm sau:

Thực hiện thử nghiệm kiểm soát:

Mục tiêu của thử nghiệm kiểm soát là đánh giá sự hiện diện và tính hiệu lực của HTKSNB. Kết quả của thử nghiệm này là bằng chứng để KTV điều chỉnh những thử nghiệm cơ bản.

Các thử nghiệm kiểm soát bao gồm: phỏng vấn, kiểm tra tài liệu, quan sát việc áp dụng các thủ tục kiểm soát, thực hiện lại các thủ tục kiểm soát.

Sau khi đã hoàn thành các thử nghiệm kiểm soát, KTV phải đánh giá lại rủi ro kiểm soát. Tùy vào mức độ tin cậy dự kiến đối với KSNB mà có mức độ sai phạm có thể bỏ qua khác nhau, KTV có thể tham khảo bảng hướng dẫn sau:

Bảng 1. 2: Bảng hướng dẫn các tỷ lệ sai phạm có thể bỏ qua⁵

Mức độ tin cậy dự kiến vào thủ tục KSNB	Mức độ sai phạm có thể
Cao	2% - 7%
Trung bình	6% - 12%
Thấp	11 – 20%
Không tin cậy	Không kiểm tra

Thực hiện thử nghiệm cơ bản:

Là thử nghiệm bao gồm các thủ tục để thu thập bằng chứng nhằm phát hiện các sai sót trọng yếu trong BCTC. Trong quá trình thực hiện các thử nghiệm cơ bản, KTV thường sử dụng phối hợp thủ tục phân tích và thử nghiệm chi tiết.

Thủ tục phân tích cơ bản:

⁴ Giáo trình Kiểm toán, trường Đại học Kế toán tài chính Hà Nội, 2004

⁵ Theo AICPA, Audit and Accounting Guide, Audit Sampling (New York 1982), Trích lại theo Principles of Audit, Meigs, Pany 1989