KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

Số: 04/2012/QĐ-KTNN

Hà Nội, ngày 06 tháng 4 năm 2012

QUYẾT ĐỊNH
Ban hành Quy trình kiểm toán doanh nghiệp

Căn cứ Luật Ngân sách nhà nước;

Căn cứ Luật Kiểm toán nhà nước;

Căn cứ Luật Doanh nghiệp năm 2005;

Căn cứ Luật Ban hành văn bản quy phạm pháp luật năm 2008;

Căn cứ Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước ban hành Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước;

Theo đề nghị của Kiểm toán trưởng KTNN chuyên ngành VI, Vụ trưởng Vụ Pháp chế và Vụ trưởng Vụ Chế độ và Kiểm soát chất lượng kiểm toán,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Ban hành kèm theo Quyết định này Quy trình kiểm toán doanh nghiệp.

Điều 2. Quyết định này có hiệu lực thi hành sau 45 ngày, kể từ ngày ký và thay thế Quyết định số 02/2010/QĐ-KTNN ngày 27/01/2010 của Tổng Kiểm toán Nhà nước ban hành Quy trình kiểm toán Doanh nghiệp nhà nước.

Điều 3. Thủ trưởng các đơn vị trực thuộc Kiểm toán Nhà nước, các tổ chức và cá nhân có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này./.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Đinh Tiến Dũng

QUY TRÌNH KIỂM TOÁN DOANH NGHIỆP

(Ban hành kèm theo Quyết định số 04/2012/QĐ-KTNN ngày 06 tháng 4 năm 2012 của Tổng Kiểm toán Nhà nước)

Chương I
NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Phạm vi điều chỉnh, đối tượng áp dụng

1. Quy trình kiểm toán doanh nghiệp quy định trình tự, nội dung, thủ tục tiến hành các công việc của cuộc kiểm toán doanh nghiệp, bao gồm các bước:

a) Chuẩn bị kiểm toán;

b) Thực hiện kiểm toán;

c) Lập và gửi báo cáo kiểm toán;

d) Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán.

2. Quy trình này áp dụng cho các cuộc kiểm toán doanh nghiệp do Kiểm toán Nhà nước thực hiện và các doanh nghiệp được các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền đề nghị Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán.

Đối với doanh nghiệp là ngân hàng thương mại nhà nước, tổ chức tài chính, tín dụng Nhà nước áp dụng Quy trình kiểm toán Các tổ chức tài chính, ngân hàng của Kiểm toán Nhà nước.

Đối với các doanh nghiệp công ích, doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực an ninh, quốc phòng và lĩnh vực khác có thụ hưởng NSNN, thì riêng phần NSNN cấp cho các doanh nghiệp này việc thực hiện kiểm toán theo Quy trình kiểm toán NSNN của Kiểm toán Nhà nước.

Đối với các doanh nghiệp có liên quan đến quyết toán vốn đầu tư thực hiện của dự án đầu tư xây dựng việc thực hiện theo kiểm toán theo Quy trình kiểm toán Dự án đầu tư của Kiểm toán Nhà nước.

Điều 2. Yêu cầu đối với Đoàn kiểm toán và thành viên Đoàn kiểm toán doanh nghiệp

1. Khi thực hiện kiểm toán doanh nghiệp, Đoàn kiểm toán, Kiểm toán viên và các thành viên khác của Đoàn kiểm toán phải tuân thủ các yêu cầu quy định tại Mục 3 Chương I Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm Nhà nước và các quy định tại Quy trình này.

2. Các thông tin về nội dung kiểm toán, kết quả thu thập thông tin khi thực hiện kiểm toán, kết quả kiểm toán phải được các thành viên Đoàn kiểm toán ghi chép đầy đủ, trung thực, kịp thời theo Hệ thống mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Hồ sơ kiểm toán được sắp xếp theo trình tự thời gian phát sinh công việc, phù hợp với nhiệm vụ phân công và thời gian thực hiện hoạt động kiểm toán phản ánh trên kế hoạch kiểm toán của tổ và đoàn kiểm toán.

3. Việc ghi chép phải đáp ứng các yêu cầu sau đây:

a) Nội dung ghi chép:

- Nội dung kiểm toán thực hiện; mục tiêu; phạm vi; thời gian; kết quả kiểm toán và các tham chiếu;

- Ghi chép các vấn đề trọng yếu;

- Ghi chép các hợp đồng quan trọng;

- Ghi chép các hạng mục, nội dung được kiểm tra.

b) Các yêu cầu đặc biệt khi ghi chép

- Tuân thủ quy trình kiểm toán và các quy định khác về chuyên môn, nghiệp vụ của Kiểm toán Nhà nước;

- Ghi chép một lần và ghi chép bổ sung.

c) Hệ thống tham chiếu

Là hệ thống giúp kết nối các ghi chép, bằng chứng kiểm toán khác nhau một cách khoa học và thống nhất nhằm tăng chất lượng của việc ghi chép kiểm toán và hỗ trợ cho quá trình rà soát, kiểm tra chất lượng kiểm toán.

Điều 3. Loại hình kiểm toán

Quy trình này áp dụng cho cuộc kiểm toán BCTC, cuộc kiểm toán lồng ghép giữa kiểm toán BCTC với kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Quy trình này quy định những bước công việc thực hiện kiểm toán chung nhất, có tính nguyên tắc. Đối với các loại hình doanh nghiệp khác nhau như doanh nghiệp công nghiệp, doanh nghiệp khai khoáng, doanh nghiệp nông lâm, doanh nghiệp thương mại v.v...thì tùy theo từng loại hình áp dụng cho phù hợp.

Điều 4. Giải thích từ ngữ

1. Doanh nghiệp được Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán được hiểu là các doanh nghiệp trong đó Nhà nước chiếm cổ phần, vốn góp chi phối hoặc có quyền kiểm soát và các doanh nghiệp khác do các cơ quan có thẩm quyền đề nghị Kiểm toán Nhà nước thực hiện kiểm toán.

2. Báo cáo tài chính doanh nghiệp gồm: Báo cáo tài chính của từng doanh nghiệp lập theo phương pháp giá gốc; báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty; báo cáo tài chính hợp nhất lập theo phương pháp vốn chủ sở hữu của công ty mẹ - tập đoàn.

Chương II
CHUẨN BỊ KIỂM TOÁN

Mục 1
KHẢO SÁT, THU THẬP THÔNG TIN VỀ DOANH NGHIỆP ĐƯỢC KIỂM TOÁN

Điều 6. Thông tin cần khảo sát, thu thập

1. Thông tin về hoạt động và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp; thông tin cụ thể cần thu thập thực hiện theo Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

2. Thông tin về tình hình tài chính và thông tin có liên quan khác thực hiện theo Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

3. Thông tin phục vụ kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động:

a) Thông tin cơ bản liên quan đến hệ thống văn bản pháp luật, nội quy, quy chế mà đơn vị được kiểm toán phải thực hiện phục vụ cho công tác kiểm toán tuân thủ như: Luật Doanh nghiệp, Luật Đất đai, các văn bản pháp luật thuế, tài chính kế toán...áp dụng chung cho các doanh nghiệp; Luật Dầu khí, Luật Điện lực..., chiến lược phát triển, kế hoạch sắp xếp đổi mới doanh nghiệp, chương trình thực hiện các nghị quyết của Quốc hội, Chính phủ...;

b) Thông tin chủ yếu liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp có thể sử dụng cho việc kiểm tra, đánh giá tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả trong quản lý và sử dụng vốn và tài sản nhà nước tại doanh nghiệp như: Chiến lược, kế hoạch, mục tiêu cần đạt được; kết quả hoạt động SXKD, so sánh với năm trước; cơ cấu của kết quả SXKD...;

4. Thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ thực hiện theo Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

Điều 7. Phương pháp thu thập thông tin

1. Phương pháp thu thập thông tin cụ thể thực hiện theo Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

2. Kiểm toán viên phải nghiên cứu và thu thập các tài liệu lưu trữ của Kiểm toán Nhà nước liên quan đến đơn vị được kiểm toán và thu thập, bổ sung các thông tin cho phù hợp mục tiêu và nội dung kiểm toán.

Mục 2
PHÂN TÍCH, ĐÁNH GIÁ VÀ XỬ LÝ THÔNG TIN

Điều 8. Mục đích phân tích, đánh giá

1. Phân tích các thông tin đã thu thập được để đánh giá thực trạng tổ chức, quản lý, điều hành sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được kiểm toán, theo đó phân tích, đánh giá hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị.

2. Phân tích thông tin để xác định được các khía cạnh trọng yếu kiểm toán; dự kiến mức độ rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát để lựa chọn mức rủi ro phát hiện phù hợp.

3. Phân tích, đánh giá và xử lý thông tin để dự kiến sắp xếp nhân sự, bố trí thời gian kiểm toán, lựa chọn phương pháp kiểm toán và mẫu kiểm toán phù hợp,...khi xây dựng kế hoạch kiểm toán nhằm đáp ứng mục tiêu, nội dung kiểm toán đã xác định, đồng thời đảm bảo tiết kiệm chi phí, thời gian và nhân lực cho cuộc kiểm toán.

Điều 9. Đánh giá Hệ thống kiểm soát nội bộ

1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán thực hiện theo Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước. Những nội dung chính trong nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ gồm:

a) Nghiên cứu, đánh giá về môi trường kiểm soát; hệ thống kế toán và thông tin kinh tế; các thủ tục kiểm soát đối với các hoạt động của đơn vị;

b) Thu thập các thông tin từ các tài liệu, từ các nhân viên quản lý và quan sát trực tiếp các hoạt động của các bộ phận trong đơn vị để đánh giá hiệu quả, hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị;

c) Phân tích, đánh giá những mặt mạnh, mặt yếu trong hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị để xác định những bộ phận, những nội dung trọng yếu cần kiểm toán và xác định rủi ro kiểm soát.

2. Thực hiện nghiên cứu, đánh giá theo các nội dung trên, bộ phận lập kế hoạch kiểm toán phải rút ra nhận xét, đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ theo các yếu tố cấu thành nên hệ thống kiểm soát nội bộ:

a) Môi trường kiểm soát chung: Hệ thống văn bản pháp quy, các quy chế quy trình quản lý có đầy đủ và hiệu lực không. Năng lực của lãnh đạo đơn vị và bộ máy quản lý, điều hành có đảm bảo yêu cầu quản lý hay không;

b) Các thủ tục kiểm soát có được đặt ra và được tuân thủ nghiêm túc không;

c) Bộ máy thực hiện chức năng kiểm soát độc lập (kiểm toán, thanh tra nội bộ) có được tổ chức và hoạt động hiệu quả hay không;

d) Những mặt mạnh, mặt yếu của hệ thống kiểm soát nội bộ sẽ ảnh hưởng như thế nào đến việc lập kế hoạch kiểm toán.

3. Trường hợp kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn, báo cáo tài chính tổng hợp của tổng công ty, phải xem xét thêm các quan hệ, cơ chế kiểm soát của các công ty con, công ty liên doanh, liên kết, các công ty thuộc và trực thuộc.

Mục 3
XÁC ĐỊNH TRỌNG TÂM, TRỌNG YẾU VÀ RỦI RO KIỂM TOÁN

Điều 10. Trọng tâm kiểm toán

Trên cơ sở mục tiêu, nội dung kiểm toán đối với lĩnh vực doanh nghiệp theo hướng dẫn của Kiểm toán Nhà nước, sau khi phân tích, đánh giá thực trạng quản lý và hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ, căn cứ vào mục tiêu kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước hàng năm bộ phận lập kế hoạch kiểm toán phải xác định những mục tiêu, nội dung trọng tâm của cuộc kiểm toán, gắn với thực tế hoạt động của doanh nghiệp.

Điều 11. Trọng yếu kiểm toán

1. Tuân thủ chuẩn mực kiểm toán về tính trọng yếu, kiểm toán viên cần đưa ra các xét đoán về trọng yếu dựa trên:

a) Mối quan hệ giữa trọng yếu và mức độ rủi ro kiểm toán;

b) Các đánh giá về mặt định tính.

Kiểm toán viên cần dựa trên các thông tin thu thập được và từ kinh nghiệm nghề nghiệp để đánh giá mối quan hệ giữa trọng yếu và mức độ rủi ro kiểm toán đối với từng khoản mục trong báo cáo tài chính khi xác định bản chất, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán cần thực hiện.

2. Để xác định trọng yếu kiểm toán, kiểm toán viên dựa trên sự hiểu biết về doanh nghiệp và các quy định của luật pháp, mức độ nhạy cảm cũng như giá trị cụ thể của từng khoản mục trên báo cáo tài chính. Mức độ nhạy cảm bao hàm các vấn đề chủ yếu sau:

a) Việc tuân thủ các quy định của cơ quan có thẩm quyền;

b) Các mối quan tâm của các cơ quan Nhà nước có thẩm quyền trong quản lý và điều hành nền kinh tế;

c) Các vấn đề mà dư luận xã hội quan tâm (nếu có).

3. Cần lưu ý là trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán phải xác lập mức trọng yếu. Khi chuẩn bị kết thúc hoạt động kiểm toán, mức trọng yếu có thể phải điều chỉnh lại theo các chỉ tiêu thực tế đã được xác định. Ngoài ra, ngay từ giai đoạn chuẩn bị kiểm toán, kiểm toán viên có thể chủ động xác lập một mức trọng yếu thấp hơn mức dự tính để tăng khả năng phát hiện sai lệch trên báo cáo tài chính và giảm rủi ro kiểm toán.

Điều 12. Rủi ro kiểm toán

1. Việc đánh giá rủi ro kiểm toán cần được thực hiện một cách liên tục trong tất cả các bước của quy trình kiểm toán. Tuy nhiên ở bước chuẩn bị kiểm toán chỉ tiến hành đánh giá ở mức độ tổng thể để xác định các vấn đề cần lưu ý và cách thức xử lý cho các bước tiếp theo của quy trình.

2. Trên cơ sở các tài liệu, thông tin thu thập được, kiểm toán viên cần đưa ra các xét đoán sơ bộ về mức độ của từng loại rủi ro (cao, trung bình, thấp) do các nguyên nhân sau:

a) Do ngành nghề và tính chất hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp tạo ra các cơ hội xảy ra gian lận, sai sót;

b) Do tập quán văn hóa hay thói quen ứng xử làm sai lệch cách nhìn nhận về gian lận cho rằng chúng chỉ là bình thường hoặc giống như các sai sót không đáng kể;

c) Do hệ thống kiểm soát nội bộ yếu (yếu tố quy trình hoặc con người) liên quan đến các hoạt động kinh doanh dễ bị gian lận mà khó phát hiện được;

d) Do ý chí chủ quan của lãnh đạo doanh nghiệp nhằm đạt một mục tiêu nào đó do áp lực của hoạt động kinh doanh hoặc dư luận trong doanh nghiệp và của xã hội;

đ) Do quy mô, độ lớn của tập đoàn, tổng công ty, số lượng các công ty con, các doanh nghiệp thuộc và trực thuộc.

3. Dựa trên sự phân tích các xét đoán trên, kiểm toán viên cần đưa ra các thủ tục phân tích và thủ tục kiểm toán cần thiết để xem xét về rủi ro kiểm toán. Trên cơ sở đó hướng dẫn các biện pháp xử lý trong từng trường hợp cụ thể, quá trình xem xét này phải được thực hiện phù hợp với mục tiêu, phạm vi và cấp độ của từng cuộc kiểm toán.

Mục 4
LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN CỦA ĐOÀN KIỂM TOÁN

Điều 13. Lập kế hoạch kiểm toán của Đoàn kiểm toán

Trên cơ sở khảo sát thu thập và đánh giá thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, thông tin về tài chính và các thông tin khác của doanh nghiệp để lập kế hoạch kiểm toán. Bước công việc lập kế hoạch kiểm toán thực hiện theo quy định tại Mục 5 Chương II Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước; các quy định tại Quy trình lập, xét duyệt và ban hành Kế hoạch kiểm toán và Hệ thống mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

Điều 14. Phê duyệt kế hoạch

Trình tự các bước tiến hành việc phê duyệt kế hoạch kiểm toán được thực hiện theo hướng dẫn tại Mục 6 và Mục 7 Chương II Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm toán Nhà nước, các quy định tại Quy trình lập, xét duyệt và ban hành Kế hoạch kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước và các quy định hiện hành của Kiểm toán Nhà nước.

Chương III
THỰC HIỆN KIỂM TOÁN

Điều 15. Nghiên cứu, đánh giá các thông tin về đơn vị

Thực hiện thu thập thông tin, xử lý thông tin như Mục 1, Mục 2 của Chương II, Quy trình này; mức độ phân tích, đánh giá chi tiết hơn, cụ thể hơn trong phạm vi một doanh nghiệp cụ thể.

Điều 16. Lập và xét duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết

1. Lập kế hoạch kiểm toán chi tiết:

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, các thông tin tài chính và các thông tin có liên quan, xác định được các trọng yếu kiểm toán,

đánh giá mức độ rủi ro; căn cứ vào kế hoạch kiểm toán tổng thể của Đoàn kiểm toán, Tổ trưởng xây dựng kế hoạch kiểm toán chi tiết theo Chuẩn mực số 07 - Lập kế hoạch kiểm toán trong Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 06/2010/QĐ-KTNN ngày 09/11/2010 của Tổng Kiểm toán Nhà nước. Nội dung và các chỉ tiêu của Kế hoạch kiểm toán chi tiết thực hiện theo mẫu Kế hoạch kiểm toán chi tiết trong Hệ thống mẫu biểu, hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước.

2. Xét duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết:

a) Tổ trưởng trình Trưởng đoàn xem xét, phê duyệt kế hoạch kiểm toán chi tiết. Trưởng đoàn căn cứ vào Kế hoạch kiểm toán của cuộc kiểm toán, các thông tin thu thập được về đơn vị được kiểm toán... để kiểm tra; yêu cầu Tổ trưởng bổ sung, sửa đổi, hoàn chỉnh và phê duyệt Kế hoạch kiểm toán chi tiết;

b) Kế hoạch kiểm toán chi tiết có thể được xem xét, điều chỉnh trong các trường hợp xét thấy cần thiết; việc điều chỉnh kế hoạch kiểm toán chi tiết do Tổ trưởng đề nghị với Trưởng đoàn bằng văn bản và chỉ được thực hiện khi đã được Trưởng đoàn phê duyệt.

Điều 17. Kiểm toán báo cáo tài chính

1. Kiểm toán số dư đầu năm: Được thực hiện trên cơ sở hướng dẫn tại Chuẩn mực số 17 - Kiểm toán số dư đầu kỳ trong Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 06/2010/QĐ-KTNN ngày 09/11/2010 của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

Các nội dung cơ bản của kiểm toán số dư đầu kỳ như sau:

a) Kiểm toán việc chuyển các số dư cuối kỳ của niên độ trước sang số dư đầu kỳ của niên độ kiểm toán;

b) Kiểm toán đánh giá sự phù hợp trong áp dụng chính sách kế toán giữa hai kỳ kế toán;

c) Các giao dịch của năm trước ảnh hưởng đến năm nay, đặc biệt chú ý giao dịch cuối niên độ trước có tác động trọng yếu đến thông tin báo cáo tài chính niên độ kiểm toán.

2. Kiểm toán đối với các khoản mục trên báo cáo tài chính.

Thủ tục kiểm toán các khoản mục chủ yếu trên báo cáo tài chính doanh nghiệp thực hiện theo Phụ lục 01 kèm theo Quy trình này.

Điều 18. Kiểm toán tính tuân thủ các quy định pháp luật và các quy định khác

1. Kiểm toán tính tuân thủ các quy định của pháp luật: Sau khi thực hiện các thủ tục kiểm toán cơ bản (phân tích, kiểm soát chi tiết...), kiểm toán viên cần xem xét quy định pháp lý và các quy chế, quy định nội bộ để đánh giá tính tuân thủ trong việc chấp hành pháp luật, nội quy quy chế của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán tính tuân thủ gồm 3 nội dung:

a) Tuân thủ luật pháp nói chung;

b) Tuân thủ các quy định cụ thể liên quan đến ngành nghề SXKD của đơn vị được kiểm toán;

c) Tuân thủ các quy chế, quy định nội bộ.

2. Các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng:

a) Đối chiếu, xác minh để làm rõ:

+ Môi trường pháp lý mà doanh nghiệp đang hoạt động;

+ Các biện pháp ban lãnh đạo sử dụng để đảm bảo không có các vi phạm;

+ Các hoạt động nghiệp vụ, giao dịch của đơn vị có đảm bảo tuân thủ các quy định pháp luật và các quy định khác có liên quan.

b) Đánh giá (kiểm tra):

+ Lập danh sách các tài liệu, hồ sơ kiểm tra;

+ Kiểm tra các hồ sơ, tài liệu về các hoạt động, giao dịch của đơn vị;

+ Các thủ tục khác.

Điều 19. Kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu quả, hiệu lực của doanh nghiệp

1. Cơ sở xác định mục tiêu, nội dung, phương pháp, tiêu chí kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực hoạt động của doanh nghiệp khi lập kế hoạch kiểm toán:

a) Cơ sở xác định: Mục tiêu, nội dung kiểm toán chủ yếu hàng năm của Kiểm toán Nhà nước;

b) Yêu cầu: Nội dung, mục tiêu phương pháp, tiêu chí kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực hoạt động của doanh nghiệp được xác định khi xây dựng kế hoạch kiểm toán tổng quát cho từng cuộc kiểm toán (kế hoạch riêng hoặc lồng ghép với kế hoạch kiểm toán BCTC, kiểm toán chuyên đề tùy thuộc vào yêu cầu từng cuộc kiểm toán) và gắn với thực tế hoạt động của doanh nghiệp nhưng phải đảm bảo phù hợp với mục tiêu, nội dung, phương pháp, tiêu chí kiểm toán chung theo định hướng của Kiểm toán Nhà nước và kế hoạch kiểm toán tổng quát.

2. Tiêu chí để thực hiện kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực:

a) Tiêu chí kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực của từng cuộc kiểm toán cần được xác định cụ thể, nhằm gắn với mục tiêu, nội dung đã xác định, đồng thời đảm bảo yếu tố phù hợp với thực tiễn hoạt động của đối tượng được kiểm toán;

b) Khi xác định tiêu chí phải đảm bảo các yêu cầu về tính khoa học, phù hợp với quy định của Nhà nước đối với doanh nghiệp, phù hợp với thông lệ được thừa nhận để đánh giá, kết luận kiểm toán thuyết phục, gắn với thực tế, hợp lý và có tính khả thi.

3. Một số tiêu chí cơ bản khi tiến hành công việc kiểm toán đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực như sau:

a) Tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp;

b) Tiêu chí đánh giá khả năng bảo toàn, phát triển và sử dụng đúng mục đích nguồn vốn chủ sở hữu;

c) Tiêu chí đánh giá hiệu quả quản trị doanh nghiệp;

d) Tiêu chí đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong thực hiện chủ trương của nhà nước theo quy định của pháp luật; trong thực hiện kế hoạch, chiến lược của doanh nghiệp được kiểm toán.

Một số định hướng, gợi ý xây dựng tiêu chí đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hiệu lực hoạt động của doanh nghiệp được trình bầy tại Phụ lục số 02 kèm theo Quy trình này.

Điều 20. Ghi chép giấy tờ làm việc và lập biên bản xác nhận bằng chứng kiểm toán

1. Căn cứ kế hoạch kiểm toán chi tiết đã được duyệt và nhiệm vụ được giao, Kiểm toán viên sử dụng các phương pháp kiểm toán để thực hiện kiểm toán từng nội dung, khoản mục nhằm thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán.

2. Trong quá trình thực hiện kiểm toán, Kiểm toán viên phải vận dụng hợp lý các phương pháp kiểm toán, kiến thức và kinh nghiệm kiểm toán; thực hiện các thẩm quyền theo quy định của pháp luật để tiến hành kiểm toán các phần việc được phân công.

3. Kiểm toán viên tập hợp các bằng chứng kiểm toán, các phát hiện kiểm toán, tổng hợp kết quả kiểm toán, đưa ra các nhận xét, đánh giá, kết luận, kiến nghị về những nội dung đã kiểm toán; dự thảo biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán và báo cáo Tổ trưởng Tổ kiểm toán trước khi tiếp thu ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán.

Điều 21. Tổ trưởng Tổ kiểm toán kiểm tra, soát xét

Tổ trưởng Tổ kiểm toán kiểm tra, soát xét lại các nội dung kiểm toán mà Kiểm toán viên đã thực hiện, các trọng yếu và rủi ro kiểm toán, so sánh với kế hoạch kiểm toán chi tiết. Kiểm tra các bằng chứng kiểm toán mà Kiểm toán viên đã thu thập được, kết quả kiểm toán và các ý kiến của Kiểm toán viên; đánh giá mức độ công việc Kiểm toán viên đã thực hiện; yêu cầu Kiểm toán viên thực hiện các thủ tục, nội dung kiểm toán bổ sung, thu thập bằng chứng kiểm toán mới.

Điều 22. Tổng hợp kết quả kiểm toán

Tổng hợp kết quả kiểm toán, trao đổi và tiếp thu ý kiến giải trình của đơn vị được kiểm toán; củng cố các bằng chứng, kết luận kiểm toán; thống nhất và ký biên bản xác nhận số liệu và tình hình kiểm toán với người có trách nhiệm liên quan đến phần việc kiểm toán của đơn vị được kiểm toán.

Điều 23. Các thủ tục kiểm toán khác

1. Một số thủ tục kiểm toán khác có thể tiến hành trong quá trình kiểm toán mà không liên quan đến quy trình kiểm toán cụ thể nào, có thể thực hiện thêm các thủ tục sau vào chương trình kiểm toán:

a) Xem xét các vụ kiện tụng, tranh chấp: Kiểm toán viên cần rà soát các vụ kiện tụng và tranh chấp đang tồn đọng hoặc có thể phát sinh và xem xét ảnh hưởng của nó đến các báo cáo tài chính của đơn vị. Một số phương pháp có thể áp dụng như: Xem xét thư từ liên hệ với luật sư, xem xét các chi phí pháp lý,...;

b) Đánh giá yêu cầu bồi thường: Kiểm toán viên cần rà soát và đánh giá các yêu cầu đòi bồi thường và ảnh hưởng của nó tới các báo cáo tài chính;

c) Xem xét, rà soát biên bản các cuộc họp của Hội đồng quản trị, ban giám đốc và cổ đông;

d) Nguyên tắc hoạt động liên tục: Trong quá trình lập kế hoạch và tiến hành kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét giả định rằng doanh nghiệp sẽ tiếp tục hoạt động liên tục trong tương lai hoặc ít ra không bị phá sản trong tương lai gần có thể xác định được và không có ý định cũng như không bắt buộc phải giải thể, ngừng kinh doanh hoặc phải tìm sự bảo đảm của bên chủ nợ theo luật định.

2. Tài sản và nguồn vốn được ghi nhận trên cơ sở doanh nghiệp có khả năng thực hiện quyền và nghĩa vụ trong điều kiện kinh doanh bình thường:

a) Các bên liên quan: Giao dịch với các bên liên quan thường bị nghi ngờ bất bình thường. Kiểm toán viên cần đặc biệt chú đến các giao dịch với các bên liên quan, như: giao dịch giữa công ty mẹ với công ty con, giao dịch có liên quan đến người thân của các lãnh đạo doanh nghiệp, các doanh nghiệp mà các lãnh đạo doanh nghiệp có góp vốn,...;

b) Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính:

Sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính là các sự kiện gây khó khăn hay tạo thuận lợi cho doanh nghiệp xảy ra sau ngày lập báo cáo và trước ngày đưa ra ý kiến kiểm toán của kiểm toán viên. Sự kiện sau ngày lập báo cáo tài chính cũng có thể tính đến các sự kiện xảy ra sau ngày báo cáo kiểm toán.

Điều 24. Xác định và giải quyết các vấn đề trọng yếu

1. Xác định vấn đề trọng yếu: Sau khi thực hiện xong các các thủ tục kiểm toán các khoản mục báo cáo tài chính, việc tuân thủ các quy định pháp luật, hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp, kiểm toán viên, Tổ trưởng Tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán phải xem xét các vấn đề trọng yếu của cuộc kiểm toán. Việc xem xét này là cơ sở để đưa ra các đánh giá, kết luận khi lập báo cáo kiểm toán. Nội dung xác định trọng yếu kiểm toán thực hiện theo hướng dẫn tại Điều 11, Chương II của Quy trình này.

a) Vấn đề được coi là trọng yếu hay không phụ thuộc vào một số yếu tố như quy mô, nội dung, tính chất của vấn đề,... mà do kiểm toán viên tự xét đoán dựa trên cơ sở chuẩn mực kiểm toán về tính trọng yếu và hướng dẫn xác định trọng yếu kiểm toán tại Điều 11, Chương II của Quy trình này;

b) Các vấn đề trọng yếu cần phải tuân thủ tính bảo mật trước khi công khai các thông tin liên quan đến vấn đề trọng yếu đó theo quy định của Kiểm toán Nhà nước và các quy định của pháp luật.

2. Ghi chép các vấn đề trọng yếu: Các vấn đề trọng yếu cần được ghi chép chi tiết và đầy đủ kể cả các ý kiến bất đồng của các thành viên trong tổ kiểm toán. Các vấn đề có thể được ghi chép liên quan đến một vấn đề cụ thể bao gồm:

a) Mô tả vấn đề;

b) Ảnh hưởng của vấn đề;

c) Các bước kiểm toán đã thực hiện để xử lý vấn đề;

d) Các bằng chứng bổ sung mà kiểm toán viên có được;

đ) Kết quả tham vấn với các bên khác (ví dụ: luật sư, kiến trúc sư, những người có kinh nghiệm trong các lĩnh vực khác);

e) Kết luận cuối cùng của tổ kiểm toán hoặc đoàn kiểm toán và cơ sở đưa ra kết luận;

g) Ý kiến của Tổ trưởng tổ kiểm toán và Trưởng đoàn kiểm toán.

3. Đánh giá và giải quyết các vấn đề trọng yếu:

a) Tổng hợp và đánh giá các phát hiện trong quá trình kiểm toán trên các khía cạnh: Mức độ trọng yếu, các ảnh hưởng của các vấn đề trọng yếu đối với các báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán và những vấn đề có liên quan khác;

b) Xem xét các vấn đề trọng yếu trong một tổng thể để đảm bảo không bỏ sót các vấn đề quan trọng;

c) Tổng hợp các vấn đề trọng yếu, mô tả vấn đề, ảnh hưởng và các đề xuất;

d) Các sai phạm có liên quan đến tính trọng yếu cần được báo cáo kịp thời đến Tổ trưởng tổ kiểm toán và Trưởng đoàn kiểm toán để đảm bảo vấn đề đó được giải quyết cẩn trọng, hợp lý và thỏa đáng.

Điều 25. Lập và gửi báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán

1. Lập Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán.

2. Bảo vệ kết quả kiểm toán được ghi trong Báo cáo kiểm toán trước Trưởng đoàn.

3. Tổ chức thông báo kết quả kiểm toán với đơn vị được kiểm toán và hoàn thiện Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán.

Điều 26. Hoàn tất thủ tục kiểm toán

1. Yêu cầu:

a) Báo cáo tài chính tổng thể phải hợp lý dựa trên kết quả kiểm toán, hoạt động chính của doanh nghiệp và hiểu biết của kiểm toán viên về doanh nghiệp và lĩnh vực kinh doanh của doanh nghiệp;

b) Tất cả những khác biệt và khoản mục bất thường phải được giải thích đầy đủ;

c) Các sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính đã được xem xét.

2. Các thủ tục kết thúc giai đoạn kiểm toán:

a) Thủ tục cuối cùng: Nếu kiểm toán viên nhận thấy chưa thỏa mãn về kết quả kiểm toán các khoản mục báo cáo tài chính, các hoạt động của doanh nghiệp hoặc kết quả kiểm toán chưa đảm bảo tính logic, chưa thống nhất thì Tổ trưởng tổ kiểm toán, Trưởng đoàn kiểm toán thực hiện các thủ tục phân tích. Dựa vào các tỷ suất, các cân đối, các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính tìm ra các sai lệch bất thường;

b) Cập nhật thông tin về:

+ Kết quả rà soát;

+ Những thông tin được báo cáo ra bên ngoài do doanh nghiệp lập;

+ Kết quả những sự kiện không chắc chắn hoặc các khoản nợ tiềm tàng tại ngày lập bảng cân đối kế toán;

+ Kết quả của các thủ tục liên quan tới sự kiện phát sinh sau ngày lập báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

c) Xem xét những thay đổi trong các nội dung chủ yếu sau:

+ Các hợp đồng với ngân hàng;

+ Đơn vị tiền tệ và lãi suất;

+ Các thị trường chủ yếu;

+ Các sản phẩm, khách hàng và nhà cung cấp chủ yếu;

+ Quản lý hoặc nhân viên chủ chốt;

+ Quy định hoặc chính sách của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền.

d) Tiến hành trao đổi với doanh nghiệp được kiểm toán về những nội dung liên quan đến việc hoàn tất thủ tục kiểm toán.

Điều 27. Hồ sơ kiểm toán

1. Hồ sơ kiểm toán là các tài liệu do kiểm toán viên lập, thu thập, phân loại, sử dụng và lưu trữ. Tài liệu trong hồ sơ kiểm toán được thể hiện trên giấy, trên phim, ảnh, trên phương tiện tin học hay bất kỳ phương tiện lưu trữ nào khác theo quy định của pháp luật hiện hành.

2. Phân loại: Hồ sơ kiểm toán được phân loại theo Quy định danh mục hồ sơ kiểm toán; chế độ bảo lưu, bảo quản, khai thác và tiêu hủy hồ sơ ban hành kèm theo Quyết định số 05/2008/QĐ-KTNN ngày 01/4/2008 của Tổng KTNN. Thông thường hồ sơ một cuộc kiểm toán bao gồm:

a) Các tài liệu thuộc Danh mục hồ sơ kiểm toán của một cuộc kiểm toán theo Quy định Danh mục hồ sơ kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước;

b) Các Kiểm toán Nhà nước chuyên ngành và khu vực chịu trách nhiệm lưu trữ các tài liệu khác do kiểm toán viên thu thập trong quá trình khảo sát và thực hiện kiểm toán, như: Giấy phép thành lập; Đăng ký thuế; Thông tin về sản phẩm của

doanh nghiệp, tổ chức bộ máy; Hệ thống kiểm soát nội bộ...(các thông tin đã khảo sát và thu thập theo Mục 1, Chương II khi thực hiện chuẩn bị kiểm toán).

3. Lưu trữ hồ sơ kiểm toán: Theo quy định hiện hành của Kiểm toán Nhà nước.

Điều 28. Rà soát công việc kiểm toán

1. Công việc kiểm toán phải được rà soát bởi chính kiểm toán viên, tổ trưởng tổ kiểm toán và Trưởng đoàn kiểm toán hoặc người được phân công:

a) Rà soát công việc kiểm toán và ghi chép kiểm toán: Người rà soát thực hiện việc rà soát hồ sơ kiểm toán; kết thúc rà soát, người rà soát phải liệt kê nội dung rà soát và ký vào giấy tờ làm việc;

b) Rà soát và phê duyệt các kết luận: Trước khi kết thúc kiểm toán tại doanh nghiệp được kiểm toán, người rà soát phải đảm bảo rằng các bằng chứng kiểm toán đã được thu thập đầy đủ và phù hợp; trước khi phát hành báo cáo kiểm toán, người rà soát phải bảo đảm tính đồng bộ, thống nhất, logic giữa các tài liệu kiểm toán và được lưu trữ đầy đủ theo quy định hiện hành của Kiểm toán Nhà nước.

Chương IV
LẬP, PHÁT HÀNH BÁO CÁO KIỂM TOÁN VÀ KIỂM TRA THỰC HIỆN KẾT LUẬN, KIẾN NGHỊ KIỂM TOÁN

Điều 29. Báo cáo kiểm toán

1. Báo cáo kiểm toán gồm 2 loại: Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán và Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán.

2. Trình tự, thủ tục lập Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán thực hiện theo Quy định trình tự lập, thẩm định, xét duyệt và phát hành Báo cáo kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 03/2008/QĐ-KTNN ngày 26/02/2008 của Tổng Kiểm toán Nhà nước.

Điều 30. Nội dung cơ bản của Báo cáo kiểm toán

1. Khái quát về tình hình cuộc kiểm toán, gồm: Mục tiêu, nội dung kiểm toán; phạm vi và đối tượng kiểm toán; căn cứ kiểm toán; tóm tắt quá trình tổ chức thực hiện cuộc kiểm toán: các đơn vị hoặc bộ phận được kiểm toán, thời gian và địa điểm kiểm toán, phương pháp tổ chức thực hiện kiểm toán.

2. Tổng hợp kết quả kiểm toán gồm: Tổng hợp các phát hiện kiểm toán; phân tích các nguyên nhân dẫn đến kết quả hoạt động sai lệch so với tiêu chuẩn (phát hiện kiểm toán); đánh giá những hậu quả (lượng hóa) do những hoạt động sai lệch so với tiêu chuẩn gây ra; Việc chấp hành pháp luật, chính sách, chế độ tài chính, kế toán và quản lý, sử dụng vốn, tiền, tài sản Nhà nước và các nguồn lực khác (nhân lực, vật lực); Đánh giá tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả trong quản lý, sử dụng vốn, tiền, tài sản Nhà nước và các nguồn lực khác (nhân lực, vật lực).

3. Kiến nghị kiểm toán.

Điều 31. Hình thức Báo cáo kiểm toán

Báo cáo kiểm toán cần thể hiện đầy đủ các thông tin sau: Tên và địa chỉ của cơ quan Kiểm toán Nhà nước; số hiệu báo cáo; tiêu đề báo cáo; người và đơn vị nhận báo cáo; nội dung báo cáo; thời gian kết thúc kiểm toán và thời điểm phát hành báo cáo; chữ ký, tên của Tổ trưởng Tổ kiểm toán (đối với Báo cáo kiểm toán của Tổ kiểm toán) hoặc Trưởng đoàn kiểm toán (đối với Báo cáo kiểm toán của Đoàn kiểm toán) và Thủ trưởng cơ quan, dấu của cơ quan Kiểm toán Nhà nước chịu trách nhiệm phát hành báo cáo.

Điều 32. Kiểm tra việc thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán

Thực hiện theo quy định tại khoản 2 Điều 57 Luật Kiểm toán nhà nước và Chương V Quy trình kiểm toán của Kiểm toán Nhà nước ban hành kèm theo Quyết định số 04/2007/QĐ-KTNN ngày 02/8/2007 của Tổng Kiểm Nhà nước và quy định tại Quy trình thẩm định và kiểm tra thực hiện kết luận, kiến nghị của Kiểm toán Nhà nước./.

TỔNG KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Đinh Tiến Dũng

Phụ lục 01
HƯỚNG DẪN NỘI DUNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

I. Phạm vi, cơ sở dẫn liệu và rủi ro các khoản mục chủ yếu

1.1. Phạm vi

Kiểm toán các khoản mục chủ yếu trên BCTC như tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, doanh thu, thu nhập, giá vốn, chi phí, thuế... và giá thành sản xuất.

1.2. Cơ sở dẫn liệu và rủi ro kiểm toán

- Tính hiện hữu: số dư các khoản mục ghi nhận có thể không tồn tại;
- Tính đầy đủ: các khoản mục có thể không được ghi chép đầy đủ.
- Tính chính xác: các khoản mục không được ghi nhận một cách chính xác;
- Tính đúng kỳ: Các khoản mục không được ghi nhận đúng kỳ kế toán;
- Đánh giá: Các khoản mục có thể không được đánh giá đúng. Các khoản mục có thể được đánh giá cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được;
- Phân loại, trình bày: Các khoản mục có thể không được phân loại và trình bày hợp lý trên BCTC.
- Quyền và nghĩa vụ: doanh nghiệp có thể không sở hữu hoặc không có quyền kiểm soát;

II. Các thủ tục kiểm toán cụ thể một số khoản mục chủ yếu

2.1. Kiểm toán các khoản đầu tư tài chính

2.1.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá việc đối chiếu giữa các báo cáo chi tiết, báo cáo tổng hợp;
- Đánh giá việc phê duyệt các Biên bản định giá các khoản đầu tư.

2.1.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích, so sánh giữa giá trị danh nghĩa và giá trị ghi sổ.
- Phân tích mối quan hệ giữa thu nhập từ hoạt động đầu tư với giá trị các khoản đầu tư.

2.1.3. Thủ tục kiểm soát chi tiết

- Kiểm tra, xem xét sự trình bày và phân loại của các khoản đầu tư.
- Kiểm tra, xem xét quyền sở hữu đối với các khoản đầu tư;
- Kiểm tra việc định giá đối với các khoản đầu tư. Kiểm toán viên cần đánh giá riêng về các khoản đầu tư để có cơ sở so sánh.
- Kiểm tra thẩm quyền phê duyệt các khoản đầu tư;
- Kiểm tra việc trích lập dự phòng giảm giá cho từng khoản đầu tư.

- Phân tích, đánh giá cơ cấu (lĩnh vực, ngành nghề, tỷ lệ vốn góp...);

- Đánh giá hiệu quả của các khoản đầu tư;

- Đánh giá việc thoái vốn đầu tư;

- Kiểm tra chi tiết hồ sơ, trình tự, thủ tục của quá trình đầu tư;

- Một số lưu ý khác khi kiểm toán các khoản đầu tư tài chính:

+ Đầu tư tài chính phải phù hợp với chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển của doanh nghiệp.

+ Đầu tư tài chính phải đảm bảo nguyên tắc hiệu quả, bảo toàn và phát triển vốn, tăng thu nhập;

+ Sử dụng vốn đầu tư vào các hoạt động trong các lĩnh vực thuộc ngành nghề kinh doanh chính.

+ Tổng mức đầu tư ra ngoài doanh nghiệp không được vượt quá mức vốn theo tỷ lệ quy định.

+ Tham gia góp vốn mua cổ phần có liên quan đến mối quan hệ gia đình phải tuân thủ theo quy định; không được góp vốn hoặc mua cổ phần tại Quỹ đầu tư mạo hiểm, quỹ đầu tư chứng khoán hoặc công ty đầu tư chứng khoán.

+ Việc đầu tư ra ngoài công ty liên quan đến đất đai phải tuân thủ các quy định của pháp luật về đất đai;

+ Ngoài việc xem xét các trường hợp không được tham gia góp vốn, các kiểm toán viên cần đánh giá việc hạn chế đầu tư theo quy định như: công ty con đầu tư vào công ty mẹ; công ty con cùng công ty mẹ góp vốn thành lập doanh nghiệp mới; góp vốn mua cổ phần khi cổ phần hóa tổ hợp Công ty mẹ - công ty con, v.v...

2.2. Kiểm toán nợ phải thu, nợ phải trả

2.2.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá các quy định, quy chế như về hạn mức tín dụng, hạn mức nợ; quy trình quản lý ghi chép và đối chiếu các khoản nợ.

- Đánh giá các báo cáo tuổi nợ và phân tích tuổi nợ;

- Đánh giá chính sách dự phòng nợ phải thu khó đòi;

- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với quá trình mua hàng, bán hàng chưa thanh toán;

- Đánh giá việc đối chiếu nợ phải thu, phải trả.

2.2.2. Thủ tục phân tích

- So sánh tỷ lệ dự phòng nợ khó đòi trên tổng doanh thu qua các năm;

- So sánh tỷ lệ dự phòng nợ khó đòi trên tổng số các khoản phải thu;

- Phân tích các khoản phải thu, phải trả có số tiền quá lớn, chưa được thanh toán trong thời gian dài.

2.2.3. Các thủ tục kiểm soát chi tiết

- Đối chiếu số dư giữa báo cáo tổng hợp với sổ chi tiết.

- Xác nhận số dư hoặc xem xét biên bản đối chiếu nợ.

- Đối chiếu các chứng từ tiền mặt, chứng từ ngân hàng với chi tiết nợ. Đối chiếu nợ phải thu với doanh thu, nợ phải trả với chi phí.

- Kiểm tra nghiệp vụ hàng đã bán nhưng chưa ghi sổ, hàng gửi bán.

- Đánh giá lại các khoản nợ bằng ngoại tệ. Kiểm tra việc chuyển đổi số dư ngoại tệ, phương pháp xử lý chênh lệch tỷ giá.

- Kiểm tra các nghiệp vụ hàng bán bị trả lại hay các bút toán ghi giảm doanh thu, các khoản trả nợ sau ngày lập bảng cân đối kế toán;

- Kiểm tra một số nghiệp vụ thanh toán trên giấy báo có của ngân hàng và sổ quỹ tiền mặt đầu kỳ và sau ngày lập bảng cân đối số phát sinh.

- Kiểm tra các khoản phải thu được xóa sổ trong năm.

- Kiểm tra dự phòng các khoản nợ phải thu khó đòi.

- Kiểm tra các khoản phải thu, phải trả khác phải rà soát chi tiết nợ phải thu khác, nợ phải trả khác và đối chiếu với chứng từ, hóa đơn gốc; đối chiếu với bản xác nhận nợ nhằm phát hiện những khoản nợ phải thu khác nhưng thực tế không thu được hoặc không phải thu ai; những khoản phải trả khác nhưng thực tế không phải trả ai.

2.3. Kiểm toán hàng tồn kho

2.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

a) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình mua hàng

- Đánh giá quá trình xử lý, sự phê chuẩn của đơn đặt mua hàng.

- Đánh giá thủ tục nhận hàng, sự độc lập của nhân viên mua hàng với nhân viên kho và nhân viên kế toán kho hàng,...

b) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình nhập, xuất kho hàng

- Đánh giá thủ tục về nghiệp vụ nhập, xuất;

- Đánh giá việc tổ chức kiểm nhận hàng nhập;

- Khảo sát trình tự, thủ tục xuất kho hàng;

- Đánh giá việc theo dõi ghi sổ nhật ký hàng chuyển ra ngoài cổng của bộ phận bảo vệ cơ quan.

- Khảo sát quá trình bảo vệ hàng ở kho như kho tàng, tường rào,...

- Đánh giá việc tôn trọng nguyên tắc kiểm tra chất lượng hàng nhập, xuất kho, quy trình làm việc và xác nhận chất lượng của bộ phận KCS.

- Đánh giá tính độc lập giữa thủ kho quản lý kho hàng với người giao hàng, nhận hàng và nhân viên kế toán kho hàng, hoặc tính độc lập giữa người sản xuất, người giao hàng với người ký xác nhận vào biên bản KCS.

c) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình sản xuất

- Đánh giá việc tổ chức quản lý và theo dõi sản xuất ở các phân xưởng hoặc tổ, đội.

- Đánh giá việc ghi chép nhật ký sản xuất theo dõi số lượng, chất lượng, chủng loại, sản phẩm hỏng, phế liệu...

- Quan sát quy trình làm việc của bộ phận kiểm tra chất lượng ở phân xưởng, tổ, đội, tính độc lập của bộ phận này với bộ phận kiểm nhận hàng nhập.

- Đánh giá việc lập báo cáo sản xuất của phân xưởng, tổ, đội.

- Đánh giá việc tổ chức bảo quản nguyên liệu và sản phẩm dở dang

- Đánh giá về định mức tiêu hao vật tư và dự toán chi phí;

- Đánh giá quy trình, thủ tục kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang;

- Đánh giá các thủ tục kiểm soát đối với việc duy trì dữ liệu (nếu có sử dụng hệ thống theo dõi hàng tồn kho bằng máy vi tính).

d) Khảo sát kiểm soát nội bộ quá trình bảo quản hàng ở kho

Kiểm toán viên khảo sát việc tổ chức bảo quản hàng ở kho có ngăn nắp, dễ kiểm kê và an toàn không, hệ thống chống trộm tốt không, nhà kho có thích hợp không, người thủ kho có năng lực, trách nhiệm không,...

2.3.2. Thủ tục phân tích

- So sánh tỷ lệ số dư hàng tồn kho so với kỳ trước. (Lưu ý: cần phải loại trừ sự ảnh hưởng của biến động giá).

- So sánh tỷ trọng của hàng tồn kho trên tổng tài sản lưu động giữa kỳ này so với kỳ trước xem có biến động lớn nào không.

- So sánh hệ số quay vòng hàng tồn kho kỳ này so với các kỳ trước. So với hệ số quay vòng hàng tồn kho bình quân của ngành

- So sánh hàng tồn kho tiêu hao thực tế với định mức

Ngoài ra có thể sử dụng thủ tục phân tích xu hướng số dư hàng tồn kho.

2.3.3. Kiểm tra chi tiết hàng tồn kho

** Khảo sát chi tiết lượng hàng tồn kho*

- Quan sát vật chất hàng tồn kho;

- Tham quan các phương tiện bảo quản;

- Chọn ngẫu nhiên một số thẻ kho để xem xét việc ghi chép;

- Đối chiếu số tồn trên thẻ kho và số tồn của lô hàng thực tế;

- Kiểm tra về hàng nhận ký gửi, nhận đại lý, hoặc hàng của khách hàng còn gửi trong kho của doanh nghiệp;

- Kiểm tra về hàng của doanh nghiệp còn gửi bán đại lý hoặc ký gửi ở những đơn vị khác;

- Khảo sát về những mặt hàng hư hỏng, không sử dụng và xem xét quá trình giải quyết có đúng và kịp thời không;

- Quan sát và đánh giá tỷ lệ hoàn thành của sản phẩm dở dang;

- Căn cứ vào các hóa đơn, chứng từ nhập, xuất kho, sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho để xem xét tính đầy đủ của số lượng hàng nhập, xuất kho.

** Khảo sát chi tiết quá trình tính giá và hạch toán hàng tồn kho*

- Cân đối xuất - nhập - tồn;

- Rà soát, đối chiếu với biên bản kiểm kê hàng tồn kho thực tế;

- Căn cứ vào hóa đơn chứng từ mua hàng, chi phí phát sinh để tính giá hàng nhập kho;

- Xác định rõ ràng, nhất quán phương pháp lựa chọn được thừa nhận để tính trị giá hàng xuất kho và trị giá hàng tồn kho;

- Đối chiếu và xem xét chi tiết nguyên vật liệu xuất dùng cho các đối tượng có được hạch toán đúng vào tài khoản chi phí của đối tượng đó không;

- Đối chiếu phiếu xuất vật tư sử dụng với phiếu yêu cầu sử dụng vật tư của bộ phận sử dụng và sự phê chuẩn chúng, hoặc xem xét, đối chiếu với báo cáo sử dụng vật tư của phân xưởng sản xuất;

- Tính toán và xác định số lượng vật tư tiêu hao, so sánh đối chiếu với định mức đã được ban hành của cấp có thẩm quyền.

2.4. Kiểm toán tài sản cố định

2.4.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá tính thường xuyên của việc theo dõi tài sản cố định;

- Đánh giá việc theo dõi chi tiết theo đơn vị sử dụng (phòng, ban, phân xưởng, đội sản xuất) hoặc theo cá nhân sử dụng và bảo quản tài sản;

- Đánh giá việc kiểm kê vật chất định kỳ;

- Đánh giá những quy định rõ ràng về mua bán, thanh lý và khấu hao;

- Đối với dự án xây dựng cơ bản cần đánh giá việc tuân thủ nghiêm ngặt các luật định về đầu tư xây dựng cơ bản.

- Đối với việc mua sắm, nhượng bán, thanh lý, góp vốn... cần đánh giá sự phê chuẩn và phù hợp với các quy định của chế độ tài chính hiện hành.

- Đánh giá quá trình kiểm tra nội bộ các nghiệp vụ tăng, giảm tài sản cố định và có thông tin cho phòng kế toán tất cả các nghiệp vụ tăng, giảm.

2.4.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích tổng chi phí khấu hao/tổng nguyên giá tài sản cố định;

- Phân tích tổng khấu hao lũy kế/tổng nguyên giá tài sản cố định;

- Phân tích tổng chi phí sửa chữa lớn/tổng nguyên giá tài sản cố định;

- Phân tích, so sánh tổng chi phí sửa chữa lớn so với năm trước;

- Phân tích, so sánh tổng nguyên giá tài sản cố định/Giá trị tổng sản lượng với các năm trước.

2.4.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

a) Kiểm toán các nghiệp vụ tăng tài sản cố định trong năm kiểm toán

- Đánh giá tính hợp lý của việc tăng tài sản cố định so với công việc kinh doanh của doanh nghiệp;

- Liệt kê mua sắm, đầu tư, nhập, cấp phát...tài sản cố định trong năm và đối chiếu với sổ kế toán;

- Kiểm tra quá trình mua sắm, chi phí để hình thành tài sản cố định;

- Kiểm tra các hóa đơn của người bán, các biên bản giao nhận tài sản cố định, biên bản giao nhận vốn, bản quyết toán công trình đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành, biên bản liên doanh liên kết,...;

- Kiểm kê cụ thể hoặc xem xét Biên bản kiểm kê các tài sản cố định;

- Kiểm tra lại các hợp đồng thuê tài sản và hợp đồng thuê nhà. Kiểm tra các điều khoản của hợp đồng thuê tài chính;

- Kiểm tra các tài sản cố định vô hình có được hình thành bằng tiền của doanh nghiệp hoặc có phải bỏ chi phí để có tài sản cố định đó hay không;

- Kiểm tra các nghiệp vụ tăng tài sản cố định vào gần ngày lập báo cáo tài chính (trước và sau) để xem việc ghi sổ có đúng niên độ không.

b) Kiểm toán các nghiệp vụ giảm tài sản cố định

- Kiểm tra tài sản cố định mới xây dựng, mua sắm...có thay thế cho các tài sản cũ hay không (khi thay thế, phá dỡ,... phải có giá trị thu hồi);

- Kiểm tra về cách thức định giá bán, giá thanh lý TSCĐ hoặc thỏa thuận giá trị vốn góp của tài sản giữa các bên tham gia liên doanh;

- Kiểm tra các chứng từ giảm TSCĐ;

- So sánh khấu hao lũy kế và chi phí liên quan đến các nghiệp vụ giảm TSCĐ trong sổ chi tiết và các bút toán trong sổ nhật ký;

- Tính toán lại số lãi (hoặc lỗ) về thanh lý, nhượng bán để so sánh với số liệu ghi chép trên sổ kế toán.

c) Kiểm tra chi tiết số dư TSCĐ đến thời điểm lập BCTC

- Căn cứ vào số dư đầu kỳ và kết quả kiểm toán các nghiệp vụ tăng, giảm trong kỳ để xác định số dư cuối kỳ của TSCĐ.

- So sánh, đối chiếu chi tiết danh mục TSCĐ với Biên bản kiểm kê;

- Chọn mẫu một số TSCĐ để đối chiếu với tài sản thực tế.

- Kiểm tra sự phân loại tài sản cố định theo tiêu chuẩn chế độ quy định;

- Kiểm tra tình trạng thế chấp của TSCĐ;

- Kiểm tra tình trạng chờ thanh lý của TSCĐ.

2.5. Kiểm toán các khoản vay

2.5.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá việc đối chiếu với tổ chức, cá nhân cho vay;

- Đánh giá sự tuân thủ các điều khoản được quy định trong hợp đồng với từng khoản vay.

2.5.2. Thủ tục phân tích

Phân tích xu hướng kết hợp với phân tích luồng tiền.

2.5.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

a) Các khảo sát nghiệp vụ phát sinh tiền vay

- Kiểm tra về việc phê chuẩn thủ tục, chứng từ, hợp đồng khế ước vay;

- Kiểm tra, tính toán về số tiền vay, lãi suất, thời hạn vay, phương thức hoàn trả, tài sản thế chấp...

- Kiểm tra quá trình hạch toán các khoản tiền vay trên sổ kế toán;

- Kiểm tra quá trình chuyển loại các khoản vay;

- Kiểm tra quá trình hoàn trả vốn vay và tiền lãi vay;

- Kiểm tra quá trình quy đổi ngoại tệ vay;

- Đối chiếu nghiệp vụ phát sinh tiền vay với nghiệp vụ về thu, chi tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

b) Các khảo sát chi tiết số dư vốn vay

- Kiểm tra các Biên bản xác nhận, đối chiếu với ngân hàng, chủ vốn vay hoặc yêu cầu ngân hàng, chủ vốn vay xác nhận các khoản vay (nếu cần thiết);

- So sánh các khoản vay còn hiệu lực với niên độ trước;

- Tính toán lãi vay dựa trên lãi suất và số tiền vay phải trả;

- Kiểm tra các khoản tiền vay đã thanh toán và chưa thanh toán đến thời điểm ngày lập Báo cáo tài chính;

- Đối chiếu giữa các sổ kế toán chi tiết, sổ kế toán tổng hợp...

- Đối chiếu chứng từ các khoản vay với sổ chi tiết tiền vay;

- Tính toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư nợ vay phải trả;

- Kiểm tra thời hạn vay, ngày đến hạn phải trả của từng khoản vay để phân loại, hạch toán theo quy định;

- Kiểm tra việc sử dụng tiền vay;

- Kiểm tra sự công khai đúng đắn các tài sản thế chấp và cầm cố tiền vay.

2.6. Kiểm toán tiền lương

2.6.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá các quy định về tiền lương được cụ thể hóa trong định mức chi phí, giá thành sản phẩm, dịch vụ như thế nào;

- Đánh giá việc chấm công và theo dõi thời gian lao động;

- Đánh giá việc kiểm tra, nhập kho sản phẩm đối với chi phí tiền lương theo sản phẩm;

- Đánh giá về quy chế trả lương, quy trình quản lý ghi chép;

- Đánh giá việc quyết toán quỹ tiền lương với các cơ quan có thẩm quyền.

2.6.2. Các thủ tục phân tích

- Phân tích tỷ suất tiền lương/giá thành của năm nay so với năm trước;

- Phân tích xu thế chi phí tiền lương;

- So sánh tỷ lệ chi phí tiền lương của sản phẩm, dịch vụ cùng loại của các doanh nghiệp khác;

- Phân tích tỷ trọng tiền lương chưa chi đến thời điểm nộp hồ sơ quyết toán năm có phù hợp với chính sách, chế độ không.

2.6.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

- Kiểm tra cơ sở xây dựng đơn giá tiền lương;

- Kiểm tra sự phê duyệt đơn giá tiền lương;

- Trên cơ sở đơn giá được phê duyệt, xác định tổng quỹ tiền lương;

- Kiểm tra việc hạch toán kế toán tiền lương;

- Kiểm tra việc sử dụng quỹ tiền lương đảm bảo đúng mục đích.

- Kiểm tra chứng từ, ký nhận của việc chi trả lương;

- Kiểm tra việc lập quỹ tiền lương dự phòng.

2.7. Kiểm toán doanh thu, thu nhập

2.7.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá các biện pháp kiểm soát quy trình bán hàng;

- Đánh giá về quy định việc tính tiền và ghi sổ doanh thu hàng ngày;

- Đánh giá sự phê duyệt hóa đơn bán hàng, đơn đặt hàng, hủy đơn hàng, chiết khấu, tỷ lệ chiết khấu, hàng bán trả lại;

- Đánh giá sự phê chuẩn phương thức bán hàng chịu, phương thức thanh toán, cước vận chuyển;

- Đánh giá về quy định Hợp đồng bán hàng; quy định mức giá, chiết khấu, hạn mức tín dụng không.

2.7.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích xu hướng.

- Phân tích theo sản phẩm.

- Phân tích theo vùng.

- Phân tích theo thị trường (khách hàng).

- Phân tích hệ số.

2.7.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết.

a) Kiểm toán doanh thu bán hàng:

- Kiểm tra điều kiện cần và đủ để ghi nhận doanh thu;

- Đối chiếu Nhật ký bán hàng với các chứng từ phê chuẩn việc bán hàng, với các hóa đơn bán hàng và chứng từ vận chuyển;

- Đối chiếu các nghiệp vụ phát sinh doanh thu với các nghiệp vụ phát sinh nợ và thu chi tiền mặt;

- Kiểm tra chế độ bán hàng trả chậm, việc giao hàng (quy cách, phẩm chất) và định giá bán hàng của doanh nghiệp;

- Tính toán lại số liệu trên hóa đơn bán hàng hoặc hóa đơn kiêm phiếu xuất kho về tổng doanh thu, doanh thu bán hàng bằng ngoại tệ...;

- Đối chiếu giá bán trên hóa đơn với bảng giá của doanh nghiệp;

- Đối chiếu sổ Nhật ký bán hàng với các hóa đơn bán hàng;

- Đối chiếu số liệu trên hóa đơn bán hàng với các chứng từ vận chuyển, với đơn đặt hàng của khách hàng về mặt hàng, số lượng, họ tên khách hàng...

- Phân loại doanh thu bán hàng có thuế suất khác nhau;

- So sánh ngày của các nghiệp vụ tiêu thụ với ngày trên sổ giao hàng, chứng từ vận chuyển; đặc biệt các nghiệp vụ tiêu thụ vào cuối và đầu kỳ kế toán;

- Cộng lại các sổ Nhật ký bán hàng, đối chiếu với các sổ kế toán.

b) Kiểm toán doanh thu hoạt động tài chính:

- Xác định các loại hoạt động tài chính của đơn vị;

- Kiểm tra về thời điểm ghi nhận doanh thu;

- Kiểm tra số tiền đã được hạch toán;

- Đối với các khoản doanh thu có tính chất định kỳ (tiền cho thuê tài sản, lãi cho vay...) cần lập bảng kê doanh thu từng tháng để phát hiện những khoản chưa được ghi chép.

c) Kiểm toán thu nhập khác:

- Kiểm tra điều kiện ghi nhận thu nhập;

- Xác định đúng đắn giá trị của khoản thu nhập;

- Tìm kiếm các khoản thu nhập khác không được ghi chép;

- Kiểm tra nghiệp vụ thu tiền bất thường hoặc nội dung không rõ ràng;

- Rà soát các khoản phải trả khác trong kỳ nhằm phát hiện các khoản thu nhập được treo, gác cho kỳ sau.

d) Kiểm toán các khoản giảm trừ doanh thu:

- Kiểm tra các khoản chiết khấu (thương mại, thanh toán);

- Kiểm tra giảm giá hàng bán;

- Kiểm tra hàng bán bị trả lại.

2.8. Kiểm toán giá vốn hàng bán

2.8.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá và kiểm tra thủ tục kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho có thể áp dụng cho việc kiểm toán giá vốn hàng bán;

- Đánh giá phương pháp hạch toán và ghi chép giá vốn hàng bán.

2.8.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích biến động theo dòng sản phẩm, nhóm sản phẩm, hoặc theo giá trị hàng tháng hay hàng quý;

- Phân tích xu hướng biến động giá vốn hàng bán trước và sau ngày lập báo cáo tài chính,

- So sánh giá vốn với doanh thu, so sánh các dữ liệu với xu hướng ngành.

- Phân tích xu hướng biến động giá vốn hàng bán với biến động số dư hàng tồn kho hàng tháng, hàng quý hoặc hàng năm.

2.8.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

- Đối chiếu các sổ kế toán chi tiết, tổng hợp;

- Đối chiếu giá trị lô hàng (số lượng, số tiền) với cân đối nhập xuất tồn hàng tồn kho;

- Đối chiếu giá vốn hàng bán tương ứng với doanh thu bán hàng;

- Đối chiếu với hóa đơn và chứng từ vận chuyển bán hàng;

- Kiểm tra điều kiện ghi nhận giá vốn;

- Phân loại chi tiết giá vốn để xác định kết quả kinh doanh từng mặt hàng;

- Kiểm tra ngày của các nghiệp vụ hàng bán tiêu thụ vào cuối kỳ và đầu kỳ kế toán.

2.9. Kiểm toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

2.9.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá việc tổ chức quản lý và theo dõi sản xuất;

- Đánh giá cách thức làm việc, ghi chép của nhân viên thống kê;

- Đánh giá việc giám sát của quản đốc hoặc đội trưởng;

- Quan sát quy trình làm việc của bộ phận KCS ở phân xưởng, tổ đội;

- Đánh giá việc lập báo cáo sản xuất của phân xưởng,

- Đánh giá quá trình kiểm soát công tác kế toán chi phí;

- Đánh giá quy trình và thủ tục kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang.

2.9.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích xu hướng biến động chi phí so với năm trước;

- Phân tích giá thành đơn vị, xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố trong giá thành;

- Phân tích để xác định nhân tố khách quan, chủ quan làm tăng giá thành.

2.9.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

- Xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành;

- Xác định phạm vi chi phí sản xuất được tính vào giá thành sản xuất;

- Kiểm tra phương pháp tính toán và phương pháp phân bổ chi phí; phương pháp tính giá thành sản xuất;

- Kiểm tra chi tiết từng yếu tố chi phí sản xuất trong giá thành:

+ Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Tham khảo ở phần kiểm toán hàng tồn kho.

+ Đối với chi phí nhân công trực tiếp: Tham khảo kiểm toán tiền lương.

+ Đối với chi phí sản xuất chung: Tham khảo phần kiểm toán hàng tồn kho, kiểm toán tiền lương, kiểm toán tài sản cố định...

+ Kiểm toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ lưu ý cơ sở pháp lý của việc trích trước chi phí sửa chữa và chi phí sửa chữa phân bổ cho kỳ kế toán sau; xem xét thiết kế, nội dung, tính chất, công việc sửa chữa lớn nhằm phân biệt rõ ràng chi phí sửa chữa với tính chất nâng cấp TSCĐ; công việc sửa chữa lớn phải được nghiệm thu đầy đủ, đồng thời vật tư, thiết bị thay thế phải được thu hồi.

- Kiểm tra việc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ:

+ Kiểm tra chi tiết kết quả kiểm kê vật chất sản phẩm dở dang cuối kỳ;

+ Kiểm tra quá trình đánh giá, phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang của doanh nghiệp;

+ Đối chiếu phương pháp đánh giá so với kỳ trước về tính nhất quán;

+ Kiểm tra hàng gửi bán, xác nhận với đơn vị nhận hàng gửi bán.

2.10. Kiểm toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp

2.10.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá quy chế quản lý chi phí, quy chế, chính sách hoa hồng bán hàng;

- Đánh giá hạn mức phê duyệt chi phí bởi các cấp có thẩm quyền;

- Đánh giá định mức các khoản chi phí;

- Chọn mẫu một số nghiệp vụ ghi sổ để kiểm tra tính tuân thủ hệ thống kiểm soát nội bộ và ghi lại các phát hiện sai phạm làm cơ sở đưa ra các tiêu thức chọn mẫu kiểm tra bổ xung khi kiểm tra chi tiết.

2.10.2. Thủ tục phân tích

- So sánh chi phí kỳ này với kỳ trước, so sánh với bình quân trong ngành;

- So sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán, chi phí định mức;

- Phân tích tính hợp lý so với doanh thu, tăng trưởng của doang nghiệp.

2.10.3. Kiểm tra chi tiết

- Kiểm tra bản chất của các khoản chi phí để xem chi phí trong kỳ hay chi phí cho nhiều năm; chi phí sản xuất kinh doanh hay chi mang tính chất lương, thưởng, phúc lợi có nguồn khác tài trợ;

- Đối chiếu các khoản chi phí với các phần hành khác: chi phí phải trả, chi phí dự phòng, chi phí chờ phân bổ...;

- Kiểm tra chứng từ các khoản chi phí, các khoản chi phải đảm bảo:

+ Hợp lý, hợp lệ, đầy đủ chứng từ, hóa đơn theo quy định;

+ Phát sinh thực tế, đã thực chi, có đối tượng, có ký nhận...

+ Các khoản chi có phê chuẩn của người có thẩm quyền;

+ Có xây dựng mức chi tiêu tương ứng với hiệu quả đem lại, có quy định bằng hợp đồng, cam kết...

+ Không vượt mức khống chế theo quy định hiện hành;

+ Không tính vào chi phí hoạt động kinh doanh do các nguồn khác tài trợ.

2.11. Kiểm toán thuế

2.11.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá việc nghiên cứu và thực hiện các quy định về thuế có liên quan đến doanh nghiệp;

- Đánh giá trình tự kê khai và nộp thuế của doanh nghiệp;

- Đánh giá việc quyết toán thuế của doanh nghiệp.

2.11.2. Thủ tục phân tích

- Phân tích tỷ trọng số dư thuế còn phải nộp cuối kỳ trên tổng số thuế phải nộp ngân sách nhà nước;

- So sánh với năm trước về tổng số thuế phát sinh trong kỳ, nếu có biến động lớn phải tìm hiểu nguyên nhân biến động bất thường;

- Phân tích những biến động về thuế do thay đổi luật thuế của Nhà nước; do thay đổi cơ cấu sản phẩm kinh doanh của đơn vị.

2.11.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết

Căn cứ vào Luật thuế và các văn bản hướng dẫn để kiểm toán việc tuân thủ chính sách thuế. Thủ tục kiểm toán chi tiết một số loại thuế thông dụng:

a) Kiểm toán thuế giá trị gia tăng (GTGT)

* Kiểm toán xác định thuế GTGT đầu ra:

- Kiểm tra sự biến động thuế GTGT giữa các tháng so với doanh thu;

- Căn cứ Luật thuế GTGT để tính toán thuế GTGT đầu ra;

- Đối chiếu số thuế GTGT đầu ra hàng tháng trên sổ kế toán với các tờ kê khai thuế chi tiết hàng tháng;

- Đối chiếu doanh thu với hóa đơn bán hàng;

- Kiểm tra các chứng từ có liên quan đến các khoản giảm trừ doanh thu;

- Kiểm tra việc tính thuế GTGT trên hóa đơn theo chế độ hiện hành;

* Kiểm toán xác định thuế GTGT đầu vào:

- Kiểm tra sự biến động giữa các tháng so với chi phí;

- Đối chiếu số thuế GTGT đầu vào hàng tháng trên sổ kế toán với các tờ kê khai thuế chi tiết hàng tháng;

- Đối chiếu Bảng kê chi tiết thuế GTGT đầu vào được khấu trừ với các hóa đơn chứng từ để phát hiện sự sai lệch;

- Kiểm tra các hóa đơn đầu vào có đủ điều kiện khấu trừ theo quy định;

- Đối chiếu thời gian ghi trên hóa đơn với thời gian được phép khấu trừ;

- Tham chiếu đến phần kiểm toán hàng tồn kho, kiểm toán TSCĐ và kiểm toán chi phí để xác định số thuế GTGT được khấu trừ;

* Kiểm toán xác định thuế GTGT phải nộp:

- Căn cứ kết quả kiểm toán xác định số thuế GTGT đầu ra và số thuế GTGT đầu vào để xác định số thuế GTGT phải nộp trong kỳ;

- Đối chiếu giữa các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế với chứng từ trả tiền thuế và biên lai nộp thuế của cơ quan thuế.

b) Kiểm toán thuế xuất khẩu, nhập khẩu

- Kiểm tra sự biến động của thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả so với sự biến động của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu;

- Kiểm tra bộ chứng từ xuất khẩu, nhập khẩu;

- Đối chiếu về tên, số lượng, giá giữa các chứng từ trên;

- Đối chiếu giữa Tờ khai hải quan với Biểu thuế xuất nhập khẩu;

- Đối chiếu số thuế được tính trên Tờ khai hải quan với số tiền ghi vào Tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải nộp;

- Nếu là hàng miễn thuế xuất khẩu, nhập khẩu thì phải kiểm tra đối chiếu bộ chứng từ xuất khẩu, nhập khẩu với danh mục hàng miễn thuế xuất khẩu, nhập khẩu của cơ quan có thẩm quyền duyệt;

- Nếu là hàng nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu thì phải kiểm tra số lượng hàng nhập khẩu, số lượng cho sản xuất sản phẩm xuất khẩu, số lượng hàng xuất khẩu, kèm theo bộ chứng từ hàng xuất khẩu. Kiểm tra thuế được hoàn lại với công văn chấp thuận hoàn thuế nhập khẩu của cơ quan có thẩm quyền, phiếu thu hoặc giấy báo có số tiền thuế hoàn lại. Kiểm tra hạch toán hoàn lại thuế nhập khẩu (ghi giảm giá trị nguyên vật liệu hay giảm giá vốn hàng bán);

- Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả, chứng từ trả tiền thuế và biên lai thu thuế của cơ quan hải quan.

c) Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN)

- Lập bảng tính toán thuế TNDN phải nộp:

+ Xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ theo từng loại thuế suất;

+ Lập một bảng danh sách các chi phí có thể coi là không hợp lý, hợp lệ khi tính thuế TNDN;

- Kiểm tra các điều kiện miễn, giảm thuế TNDN;

- Đối chiếu giữa các bút toán nộp thuế trên sổ kế toán với chứng từ trả tiền thuế và biên lai nộp thuế của cơ quan thuế;

- Kiểm tra các vấn đề có liên quan đến hoàn thuế thu nhập doanh nghiệp do tái đầu tư (nếu có).

d) Kiểm toán thuế thu nhập cá nhân (TNCN)

- Kiểm tra sự biến động của thuế TNCN so với sự biến động của mức lương, thưởng...

- Tổng hợp thu nhập từ tiền lương, tiền công, tiền thưởng, các khoản thu nhập khác phải chịu thuế thu nhập cá nhân và các khoản giảm trừ của từng người cho cả năm;

- Xác định số thuế nộp thừa, nộp thiếu của từng người;

- Tham chiếu đến phần kiểm toán chi lương và phân chia quỹ cho cán bộ, công nhân viên để xem xét việc tính thuế;

- Kiểm tra việc hạch toán thuế thu nhập cá nhân;

- Đối chiếu, kiểm tra tính thống nhất giữa sổ chi tiết tài khoản thuế với kê khai thuế, quyết toán thuế;

- Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ kế toán với các chứng từ trả tiền thuế và biên lai thu thuế của cơ quan thuế.

2.12. Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất

2.12.1. Phạm vi kiểm toán

Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn hoặc Tổng công ty và Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ - tập đoàn hoặc tổng công ty.

2.12.2. Cơ sở dẫn liệu và các rủi ro kiểm toán

- Cơ sở dẫn liệu có liên quan đến hợp nhất báo cáo tài chính Tập đoàn hoặc Tổng công ty

+ Tính hiện hữu: Số liệu các khoản mục của báo cáo tài chính hợp nhất được tổng hợp từ các báo cáo tài chính của các công ty con và sổ sách kế toán;

+ Tính đầy đủ: Số liệu báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh đầy đủ số liệu của các công ty con và các khoản điều chỉnh cuối năm;

+ Tính đúng kỳ: Tất cả các báo cáo tài chính của các công ty con và báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ dùng để lập báo cáo tài chính hợp nhất có cùng thời gian hạch toán hoặc phù hợp theo quy định hiện hành của Nhà nước;

+ Đánh giá: Các khoản mục điều chỉnh từ công ty con, công ty liên doanh, liên kết về vốn đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, các khoản đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá cuối năm khi hợp nhất được đánh giá đúng đắn.

- Những rủi ro chủ yếu:

+ Số liệu báo cáo tài chính của các công ty con không được hạch toán thống nhất về mặt nội dung và phương pháp;

+ Kỳ lập báo cáo tài chính của các công ty con không đồng nhất;

+ Việc đánh giá các khoản mục về tài sản, chênh lệch tỷ giá ở các công ty con, công ty liên doanh, liên kết không chính xác, không hợp lý.

2.12.3. Các thủ tục kiểm toán chi tiết

2.12.3.1. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá mức độ kiểm soát và quan hệ kiểm soát giữa công ty mẹ với các công ty con, công ty liên doanh, liên kết thông qua tỷ lệ vốn góp;

- Đánh giá các cam kết của công ty mẹ với các công ty con về các khoản nợ hoặc trách nhiệm về các tài sản, nguồn vốn chủ sở hữu;

- Đánh giá vốn góp và lợi ích của cổ đông thiểu số trong các công ty con.

2.12.3.2. Các thủ tục phân tích

- Phân tích tỷ trọng vốn đầu tư và tỷ trọng doanh thu, chi phí, lợi nhuận để đánh giá về vai trò và mức độ ảnh hưởng của công ty mẹ, các công ty con trong hoạt động kinh doanh của tập đoàn hoặc tổng công ty;

- Phân tích các tỷ suất tài chính như tỷ suất cơ cấu vốn, tài sản, tỷ suất thanh toán, tỷ suất sinh lợi vốn kinh doanh,... để đánh giá tổng quát về hiệu quả hoạt động và mức độ lành mạnh, an toàn về tài chính của cả tập đoàn, tổng công ty và các công ty thành viên;

- So sánh và đánh giá vai trò của tập đoàn hoặc tổng công ty nhà nước đối với ngành kinh tế cũng như toàn bộ nền kinh tế.

2.12.3.3. Thủ tục kiểm toán chi tiết các khoản mục báo cáo tài chính hợp nhất

- Kiểm toán báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con:

+ Kiểm tra tính trung thực, hợp lý và phương pháp trình bày của các khoản mục trên báo cáo tài chính;

+ Kiểm tra tính thống nhất về kỳ hạch toán của báo cáo tài chính riêng công ty mẹ và các công ty con;

+ Kiểm tra tính thống nhất về chính sách kế toán và phương pháp hạch toán, phương pháp trình bày các khoản mục trên báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con.

- Kiểm tra sổ sách kế toán hợp nhất và các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất:

+ Kiểm tra tính chính xác việc cộng các khoản mục tương ứng của các báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con;

+ Kiểm tra tính đúng đắn bút toán điều chỉnh khi hợp nhất các khoản mục;

+ Kiểm tra tính đúng đắn của việc điều chỉnh các khoản phải thu, phải trả nội bộ trong cùng tập đoàn;

+ Kiểm tra tính đúng đắn của việc điều chỉnh các khoản lợi nhuận chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ;

+ Kiểm tra tính đúng đắn các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ;

+ Kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý để xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất;

+ Kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý về điều chỉnh lãi, lỗ chưa phân phối, chênh lệch tăng giảm về đánh giá tài sản, chênh lệch tăng, giảm tỷ giá ngoại tệ của các công ty liên doanh, liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn hoặc tổng công ty;

- Kiểm tra tính đúng đắn số liệu tổng hợp các bút toán điều chỉnh trên sổ kế toán hợp nhất được phản ánh vào báo cáo tài chính hợp nhất.

Phụ lục 02
MỘT SỐ ĐỊNH HƯỚNG LỰA CHỌN TIÊU CHÍ ĐÁNH GIÁ TÍNH KINH TẾ, HIỆU LỰC, HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP

Tiêu chí kiểm toán tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của từng cuộc kiểm toán cần được xác định cụ thể, gắn với mục tiêu, nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán. Tiêu chí được lựa chọn phải đảm bảo các nguyên tắc xây dựng tiêu chí, đáp ứng yêu cầu khoa học, khách quan, đồng thời phải phù hợp với quy định của Nhà nước, với thực tiễn hoạt động của đối tượng được kiểm toán và có tính khả thi. Xuất phát từ mục tiêu hoạt động cơ bản của các doanh nghiệp thông thường là: mục tiêu lợi nhuận; mục tiêu bảo toàn và phát triển vốn; mục tiêu phát triển bền vững; mục tiêu tuân thủ pháp luật; mục tiêu thực hiện các chủ trương định hướng của Nhà nước (và/hoặc kế hoạch, chiến lược của chủ sở hữu vốn)... nên khi lựa chọn các chỉ số để xác định tiêu chí kiểm toán cần tập trung vào các chỉ số phản ánh mức độ đạt được các nhóm mục tiêu này. Theo đó, kiểm toán viên được định hướng, gợi ý lựa chọn chỉ tiêu để xây dựng một số tiêu chí cơ bản khi tiến hành công việc kiểm toán hoạt động tại các doanh nghiệp như sau:

1. Tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp

a) Tiêu chí tổng hợp: Trên cơ sở xem xét mục tiêu hiệu quả cơ bản, phổ biến nhất của các doanh nghiệp, kiểm toán viên được gợi ý lựa chọn chỉ số **mức lợi nhuận và tỷ suất lợi nhuận tính trên vốn, tài sản**... để xác định tiêu chí tổng hợp phục vụ công tác kiểm toán đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Thông thường, các tiêu chí được sử dụng để so sánh với chỉ số mức lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận tính trên vốn, tài sản... của kỳ hoạt động được kiểm toán (phổ biến là năm tài chính được kiểm toán) là:

- Mức lợi nhuận; Tỷ suất lợi nhuận dự kiến do doanh nghiệp tự xác định khi xây dựng kế hoạch kinh doanh;

- Mức lợi nhuận; Tỷ suất lợi nhuận thực tế thực hiện kỳ (năm) trước;

- Mức lợi nhuận; Tỷ suất lợi nhuận bình quân của các doanh nghiệp có cùng quy mô và loại hình hoạt động;

- Tỷ lệ lãi suất tiền gửi ngân hàng thương mại doanh nghiệp có thể nhận được nếu sử dụng vốn cho vay ở cùng kỳ so sánh;

- Kiểm toán viên cũng có thể tham khảo thêm các chỉ số EPS (Earning Per Share) được tính bằng lợi nhuận (thu nhập) trên mỗi cổ phiếu; chỉ số P/E là chỉ số đo lường mối quan hệ giữa giá thị trường (Market Price - P) và thu nhập của mỗi cổ phiếu (Earning Per Share - EPS) và được tính như sau: P/E = P/EPS.

Khi so sánh mức lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận tính trên vốn, tài sản... của kỳ (năm) hoạt động được kiểm toán với các chỉ số được sử dụng làm tiêu chí so sánh nêu trên, tùy thuộc kết quả so sánh, kiểm toán viên có trách nhiệm đưa ra những phân tích, đánh giá, nhận định phù hợp. Theo đó, họ cũng quyết định có hay không

tiếp tục sử dụng thêm các tiêu chí cụ thể để làm rõ hơn hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp trên các góc độ chi tiết và cụ thể hơn.

Trường hợp kiểm toán các doanh nghiệp thực hiện nhiệm vụ công ích, kiểm toán viên cần nghiên cứu lựa chọn tiêu chí so sánh trên cơ sở xem xét mối tương quan giữa chi phí thực tế bỏ ra và kết quả sản xuất, cung ứng sản phẩm, dịch vụ công ích thực tế đạt được. Tiêu chí lựa chọn để so sánh, phân tích có thể là mức độ đạt được theo yêu cầu đặt hàng của Nhà nước; theo kế hoạch, dự kiến của doanh nghiệp; thực tế đạt được năm trước; của đơn vị có cùng hoạt động, quy mô, điều kiện sản xuất kinh doanh...

b) Tiêu chí cụ thể: Là các tiêu chí dùng để minh họa cho tiêu chí tổng hợp cũng như sử dụng để phân tích, đánh giá, chỉ rõ nguyên nhân, lý do khách quan, chủ quan, các tác động của môi trường bên trong, bên ngoài - chỉ ra những ảnh hưởng làm tăng (hoặc giảm) lợi nhuận tổng thể (hiệu quả tổng thể), kiểm toán viên có thể lựa chọn các chỉ số phản ánh các yếu tố tác động làm tăng (hoặc giảm) lợi nhuận làm cơ sở lựa chọn tiêu chí so sánh. Tùy thuộc từng trường hợp, những chỉ số phản ánh mối quan hệ tác động của các yếu tố tạo nên lợi nhuận được gợi ý lựa chọn làm tiêu chí cụ thể để kiểm toán viên so sánh như là:

- Mức độ, tốc độ tăng trưởng doanh thu, tốc độ tiết kiệm chi phí và mối quan hệ giữa hai yếu tố này (tốc độ tăng trưởng, tiết kiệm, triệt tiêu nhau hay góp phần nâng cao hiệu quả);

- Tiếp theo đó, các chỉ số liên quan được gợi ý lựa chọn như tỷ lệ tăng trưởng sản lượng tiêu thụ, hiệu quả sử dụng tài sản dài hạn, vòng quay vốn lưu động; vòng quay hàng tồn kho, vòng quay vốn bằng tiền, v.v... cũng được gợi ý lựa chọn sử dụng cho việc phân tích, đánh giá;

- Ngoài ra, một số yếu tố tác động gián tiếp từ môi trường bên ngoài như ảnh hưởng của chính sách (giảm thuế suất, kích cầu,...), yếu tố kinh tế xã hội khác nếu có thể định lượng bằng dữ liệu, số liệu cụ thể cũng nên lựa chọn để so sánh mức tác động đến hiệu quả hoạt động chung của doanh nghiệp...

Các chỉ số nêu trên chỉ được lựa chọn làm tiêu chí khi chúng đáp ứng được các yêu cầu của tiêu chí và là cơ sở để so sánh, phân tích, đánh giá mức độ hiệu quả cụ thể. Như vậy, các tiêu chí lựa chọn nhằm phục vụ cho việc phân tích mối quan hệ và tình hình biến động các chỉ số ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp (lợi nhuận thực hiện) nhằm đánh giá xu hướng thay đổi của từng chỉ số, cũng như những tác động của chúng đối với hiệu quả chung của doanh nghiệp. Theo đó, kiểm toán viên tiến hành so sánh chỉ số thực tế ở kỳ kiểm toán với chỉ số (có cùng nội dung, phương pháp tính, khoảng thời gian, đơn vị tính toán) phản ánh mức độ thực tế thực hiện năm trước; và/hoặc mục tiêu đơn vị đặt ra, theo kế hoạch đã xây dựng hoặc được phân giao, mức độ bình quân tiên tiến... để phân tích, đánh giá và kết luận.

Kiểm toán viên có thể lựa chọn một hoặc một số tiêu chí để đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động cụ thể. Lưu ý việc sử dụng kết hợp các tiêu chí để

những đánh giá, kết luận mang tính toàn diện, thuyết phục.. Ngoài ra, kiểm toán viên cũng cần đánh giá cơ cấu, tỷ trọng đóng góp vào lợi nhuận chung của doanh nghiệp của các bộ phận cấu thành: Hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư tài chính dài hạn, đầu tư khác trên cơ sở các tiêu chí đã lựa chọn để chỉ rõ hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp được hình thành chủ yếu từ hoạt động nào.

Gợi ý lựa chọn một số chỉ số đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản để lựa chọn làm tiêu chí cụ thể như sau:

- Tỷ lệ sử dụng công suất thực tế so với công suất thiết kế của tài sản (Đối với các dây chuyền công nghệ sản xuất lớn).

- Hệ số sử dụng tài sản = Tổng tài sản phục vụ SXKD/Tổng tài sản phản ánh trên sổ sách kế toán.

- Tổng giá trị tài sản, vật tư ứ đọng, kém, mất phẩm chất, không cần dùng, chờ thanh lý, trong đó:

+ Tài sản cố định;

+ Vật tư, hàng hóa.

- Tỷ lệ giá trị tài sản, vật tư ứ đọng, kém, mất phẩm chất, không cần dùng, chờ thanh lý so với giá trị tổng tài sản doanh nghiệp quản lý, sử dụng.

- Tổng giá trị đầu tư xây dựng cơ bản trong kỳ.

- Giá trị tài sản cố định mới tăng thêm trong kỳ.

- Tỷ lệ giá trị tài sản cố định tăng trong kỳ so với giá trị đầu tư cơ bản trong kỳ.

- Hệ số sinh lời của tài sản:

$$H^{1} = \frac{\text{Tổng lợi nhuận trước thuế}}{\text{Giá trị tổng tài sản}}$$

Trong đó:

+ Tổng lợi nhuận trước thuế: mã số 50 trên báo cáo kết quả kinh doanh.

+ Giá trị tổng tài sản: mã số 270 trên bảng cân đối kế toán.

* Các chỉ số đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp có thể tham khảo để xây dựng tiêu chí đánh giá như mức và tỷ lệ tăng (giảm) các khoản nộp Ngân sách nhà nước; mức và tỷ lệ tăng trưởng số lượng lao động, việc làm, thu nhập, thực hiện chế độ BHXH... cho người lao động.

2. Tiêu chí đánh giá khả năng bảo toàn, phát triển và sử dụng đúng mục đích nguồn vốn chủ sở hữu

Tiêu chí gợi ý lựa chọn là:

a) Mức độ bảo toàn vốn theo hệ số H:

Kiểm toán viên có thể tham khảo tính toán hệ số bảo toàn vốn nhà nước theo công thức sau:

---

[1] *Hướng dẫn tại Thông tư số 42/2008/TT-BTC ngày 22/5/2008 của Bộ Tài chính.*

$$H^2 = \frac{\text{Giá trị tổng tài sản - Nợ phải trả}}{\text{Vốn nhà nước}}$$

Hoặc công thức:

$$H^3 = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu của Công ty tại thời điểm báo cáo}}{\text{Vốn chủ sở hữu của Công ty cuối kỳ trước liền kề với kỳ báo cáo}}$$

Nếu hệ số H > 1, đơn vị đã phát triển được vốn; H = 1 bảo toàn được vốn và nếu H < 1 chưa bảo toàn được vốn (sử dụng vốn không hiệu quả).

Tiếp theo, để đánh giá được mức độ phát triển vốn hoặc sử dụng vốn có thực sự hiệu quả so với kỳ trước, các kỳ trước hoặc so với mục tiêu đã xác định, kiểm toán viên có thể sử dụng thêm các tiêu chí sau để phân tích, đánh giá:

b) Tỷ lệ tăng trưởng vốn chủ sở hữu: Tính toán chỉ tiêu này và lựa chọn tiêu chí so sánh với kỳ trước (hoặc/và một số kỳ trước liền kề); tốc độ tăng trưởng bình quân hoặc so với kế hoạch mục tiêu của đơn vị, của nhà nước (nếu có).

c) Tỷ lệ tăng trưởng vốn chủ sở hữu tính đến kỳ kiểm toán: Chỉ tiêu này được tính toán trên cơ sở kết quả đạt được tại kỳ kiểm toán so với số vốn được giao ban đầu. Sử dụng tiêu chí này nhằm so sánh mức độ tăng trưởng với kế hoạch, mục tiêu của doanh nghiệp, của đơn vị cấp trên giao vốn cho doanh nghiệp hoặc của Nhà nước (nếu có). Sử dụng tiêu chí này sẽ khắc phục được tình trạng tăng trưởng và bảo toàn vốn không đồng đều giữa các năm.

d) Mức độ tuân thủ quy định của pháp luật, theo mục đích, yêu cầu, định hướng của Nhà nước (hoặc/và nghị quyết của đại hội cổ đông, hội đồng thành viên tùy thuộc mô hình công ty): Đây là tiêu chí đánh giá mức độ tuân thủ của doanh nghiệp nhằm chỉ ra tính hiệu lực của hoạt động bảo toàn, phát triển vốn theo các mục tiêu đã xác định. Kiểm toán viên căn cứ vào các mức quy định, định hướng cụ thể tại văn bản pháp quy, tại nghị quyết hoặc lựa chọn một mức cụ thể, phù hợp để đánh giá. Ví dụ: Một DNNN thực hiện nhiệm vụ của Nhà nước giao là tập trung vào ngành kinh tế mũi nhọn, đáp ứng yêu cầu dẫn dắt thị trường, đảm bảo an ninh năng lượng... nhưng sử dụng vốn đầu tư tài chính dài hạn cho những lĩnh vực không phải nhiệm vụ chính được giao, tham gia vào lĩnh vực hoạt động có tiềm ẩn rủi ro, không được Nhà nước khuyến khích phát triển thì dù hiệu quả cũng phải xem xét lại do không thực hiện mục tiêu chính được giao. Hoặc tùy thuộc loại hình hoạt động, phương thức hoạt động của doanh nghiệp, kiểm toán viên có thể lựa chọn mức đầu tư ra ngoài lĩnh vực chính ví dụ là 5% (10%) tổng vốn đầu tư tài chính là ngưỡng để xác định mức độ chấp hành định hướng của Nhà nước, của chủ sở hữu vốn.

---

[2] *Hướng dẫn tại Thông tư số 42/2008/TT-BTC ngày 22/5/2008 của Bộ Tài chính.*

[3] *Hướng dẫn tại Thông tư số 117/2010/TT-BTC ngày 05/8/2010 của Bộ Tài chính.*

3. Tiêu chí đánh giá hiệu quả quản trị doanh nghiệp

Trên cơ sở kế hoạch, chiến lược và mục tiêu đã lựa chọn, doanh nghiệp luôn tìm cách áp dụng các biện pháp quản trị hiệu quả nhất để đạt được các mục tiêu đã định. Công tác quản trị doanh nghiệp được thực hiện ở tất cả các hoạt động, mang tính đồng bộ và có mục tiêu hướng đích. Vì vậy, việc lựa chọn tiêu chí nên phân loại thành hai nhóm để thuận lợi cho việc phân tích, đánh giá:

+ *Quản trị nhằm đạt mục tiêu hiệu quả:* Số lượng, chất lượng các biện pháp được sử dụng cho mục tiêu quản trị/Kết quả thực tiễn các biện pháp này mang lại. Tiêu chí lựa chọn thuộc nhóm này cần gắn với việc đề ra các biện pháp tăng trưởng yếu tố đầu ra, tiết kiệm yếu tố đầu vào nhằm đạt được hiệu quả. Thông thường, các hoạt động quản trị cần quan tâm đánh giá là công tác lập kế hoạch, tiếp thị, sản xuất, bán hàng, nghiên cứu phát triển, nhân sự, kế toán tài chính... nhằm tăng trưởng sản lượng tiêu thụ, doanh thu, thu nhập; tiết giảm chi phí; nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính, tài nguyên, đất đai, con người... Kiểm toán viên cần chú trọng lựa chọn các chỉ số có ảnh hưởng quan trọng đến hiệu quả, đồng thời xét đến việc áp dụng đồng bộ các biện pháp cũng như tác động của các biện pháp đến kết quả hoạt động. Điển hình như việc kết hợp áp dụng chính sách bán hàng gắn với chính sách quản trị hạ giá thành và cải tiến chất lượng, mẫu mã sản phẩm/Biện pháp tiết giảm chi phí nhưng vẫn đảm bảo giữ nguyên hoặc tăng thêm các dịch vụ hoặc giá trị gia tăng của dịch vụ (tiết giảm chi phí bất hợp lý để nâng cao hiệu quả chứ không phải tiết kiệm chi phí nhưng làm giảm chất lượng, số lượng sản phẩm, dịch vụ cung ứng)... Đánh giá công tác quản trị nhằm mục tiêu tiết kiệm có thể xem xét ở một số khía cạnh như việc ban hành quy định về đấu thầu mua sắm để giảm chi phí đầu vào; quản trị nhân lực để tiết giảm chi phí nhân công...

+ *Quản trị nhằm đạt mục tiêu hiệu lực:* Số lượng, chất lượng các biện pháp được sử dụng cho mục tiêu quản trị/Kết quả các biện pháp này mang lại. Tiêu chí lựa chọn thuộc nhóm này thường gắn với công tác ban hành chính sách, quy chế, quy định và việc tổ chức thực hiện các chính sách, quy chế, quy định đó. Chú trọng lựa chọn các chỉ số đánh giá hiệu lực của bộ máy kiểm soát nội bộ dưới góc độ quản trị hiệu lực (quản trị tuân thủ pháp luật; quản trị nhằm thực hiện đúng hướng, có hiệu quả chiến lược, sứ mệnh, tầm nhìn của doanh nghiệp trong cả ngắn hạn và dài hạn).

Để so sánh, phân tích, đánh giá mức độ cải thiện/hạn chế của các biện pháp quản trị doanh nghiệp, kiểm toán viên được gợi ý lựa chọn tiêu chí so sánh kết quả hoạt động kỳ (năm) được kiểm toán với trước khi có các biện pháp quản trị; so sánh kết quả với giai đoạn trước liền kề; kết quả so sánh được tính toán trên nguyên tắc chú trọng các thông tin có khả năng lượng hóa về định lượng (số lượng, chất lượng), đồng thời đánh giá về định tính và các thông tin, dữ liệu kết quả liên quan có thể minh họa cho nhận định của kiểm toán viên.

4. Tiêu chí đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong thực hiện chủ trương của Nhà nước theo quy định của pháp luật; tính hiệu quả, hiệu lực trong thực hiện kế hoạch, chiến lược phát triển doanh nghiệp

Tùy thuộc chủ trương, chính sách cụ thể của nhà nước trong từng giai đoạn, kiểm toán viên có thể lựa chọn các tiêu chí để đánh giá. Tiêu chí phải đáp ứng yêu cầu chung đối với tiêu chí kiểm toán hoạt động đã nêu. Gợi ý phân nhóm để kiểm toán viên thuận lợi hơn trong lựa chọn tiêu chí đánh giá, so sánh như sau:

- *Tiêu chí có thể định lượng qua các chỉ tiêu kinh tế, tài chính:* Trên cơ sở cụ thể hóa chủ trương, kế hoạch của Nhà nước (có thể đã có hoặc chưa đặt ra chỉ tiêu kinh tế tài chính), doanh nghiệp tự xây dựng chỉ tiêu kế hoạch (hoặc được cơ quan quản lý cấp trên giao chỉ tiêu hoặc phê duyệt kế hoạch, chương trình). Các chỉ tiêu như sản lượng, giá trị cung ứng sản phẩm dịch vụ mang tính công ích hoặc theo định hướng của Nhà nước. Ví dụ: Sản lượng, doanh số bán muối cho đồng bào dân tộc/Chỉ tiêu thu mua lương thực trực tiếp đến nông dân của Tổng công ty Lương thực (sản lượng, doanh số, mức giá)/Chỉ tiêu bán phân bón trực tiếp đến hộ nông dân của Tập đoàn Hóa chất (sản lượng, doanh số, mức giá)...

- *Tiêu chí có thể định lượng qua thông qua một số chỉ tiêu khác:* Sử dụng chính những chỉ số mục tiêu kế hoạch hoặc mục tiêu pháp định làm tiêu chí đánh giá mức độ đạt được của những hoạt động do doanh nghiệp thực hiện. Ví dụ: Khả năng tham gia bình ổn giá của Tổng công ty Xi măng (cơ cấu sản lượng so với tổng nhu cầu, tỷ lệ thị phần trên thị trường là chỉ số để xác định mức độ tham gia bình ổn)/Cung cấp xăng dầu đáp ứng đủ nhu cầu cho khu vực miền núi, vùng sâu vùng xa của Tổng công ty Xăng dầu Petrolimex (mục tiêu kế hoạch hoặc được giao là 100% hay bao nhiêu % thị phần)/Tỷ lệ bán điện đến công tơ hộ gia đình, số lượng huyện đảo được cung cấp điện của EVN.../Số lượng lao động dôi dư được sắp xếp công việc khác sau cổ phần hóa; số lượng lao động mới ngoài xã hội được tuyển dụng sau thực hiện chính sách đầu tư nhà máy...

- *Tiêu chí đánh giá tính hiệu lực:* Yêu cầu về thời gian/Mục tiêu/Kết quả theo chủ trương của Nhà nước, quy định của pháp luật và/hoặc mục tiêu kế hoạch doanh nghiệp đã xây dựng. Ví dụ: Thời hạn hoàn thành đề án sắp xếp lại doanh nghiệp theo chủ trương của Nhà nước (cụ thể như thời điểm 01/7/2010 theo Luật Doanh nghiệp)/Thời hạn thực hiện Nghị quyết hỗ trợ các huyện nghèo theo Nghị quyết 30a của Chính phủ/Kết quả của hoạt động bình ổn giá, mục tiêu đạt được trong chủ trương thu mua nông sản trực tiếp của người dân/Kết quả tham gia kiềm chế lạm phát...

Tương tự, kiểm toán viên cũng cần lựa chọn những tiêu chí tương tự để đánh giá việc thực hiện mục tiêu kế hoạch, chiến lược của doanh nghiệp được kiểm toán.

Việc lựa chọn tiêu chí cần tuân thủ nguyên tắc, yêu cầu, cơ sở và phương pháp đã xác định. Tuy nhiên, phần lớn các tiêu chí đề xuất nêu trên đều dựa trên việc lựa chọn các chỉ tiêu có sẵn. Thực tế, các chỉ tiêu gợi ý để lựa chọn làm tiêu chí không phải lúc nào cũng hợp lý, khách quan. Vì vậy, trong quá trình đánh giá, nếu thấy

cơ sở xây dựng nên các chỉ tiêu đã được lựa chọn làm tiêu chí đánh giá, so sánh chưa hợp lý (nguyên nhân có thể từ phía nhà nước hay từ phía doanh nghiệp), kiểm toán viên cũng cần tìm kiếm bằng chứng, phân tích và chỉ ra những bất hợp lý nhằm có đánh giá khách quan đồng thời có kiến nghị đối với cơ quan quản lý nhà nước, doanh nghiệp điều chỉnh cách thức xác định các chỉ tiêu này. Ví dụ: Quy định về định mức hao hụt xăng dầu của Nhà nước đã lạc hậu, cơ chế quản lý giá không còn thích hợp; doanh nghiệp đặt mục tiêu thấp hơn năng lực có thể thực hiện...

Lưu ý: Khi phân tích, đánh giá, kết luận, kiến nghị các nội dung phản ánh tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp được kiểm toán, kiểm toán viên cũng có thể tham khảo quy định về phương pháp đánh giá, xếp loại doanh nghiệp và xếp loại kết quả hoạt động tại điều 13, 14 Quyết định 224/2006/QĐ-TTg ngày 06/10/2006 của Thủ tướng Chính phủ về việc ban hành quy chế giám sát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp Nhà nước. Thông tư số 115/2007/TT-BTC ngày 25 tháng 9 năm 2007 quy định một số nội dung về giám sát và đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp Nhà nước hướng dẫn thực hiện Quyết định số 224/2006/QĐ-TTg. Thông tư số 42/2008/TT-BTC ngày 22/5/2008 của Bộ Tài chính hướng dẫn một số Điều của Quy chế giám sát đối với doanh nghiệp nhà nước kinh doanh thua lỗ, hoạt động không có hiệu quả ban hành kèm theo Quyết định số 169/2007/QĐ-TTg ngày 08/11/2007 của Thủ tướng Chính phủ. Thông tư số 117/2010/TT-BTC ngày 05/8/2010 của Bộ Tài chính hướng dẫn quy chế tài chính của của công ty TNHH một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu.

Trên cơ sở kết quả kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên có thể tách riêng nội dung đánh giá, nhận xét, kết luận về kết quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán và đánh giá kết quả hoạt động quản lý, điều hành của Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc, Giám đốc để chỉ rõ trách nhiệm cũng như có kiến nghị thích hợp.