

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

..........



KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP

**HOÀN THIỆN CÁC THỬ NGHIỆM CƠ BẢN
TRONG KIỂM TOÁN DOANH THU Ở CÁC
CÔNG TY XÂY DỰNG DO CÔNG TY TNHH
KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN**

Giảng viên hướng dẫn : ThS. Nguyễn Ngọc Thủy

Sinh viên thực hiện : Nguyễn Tư Diễn

Lớp : K44B Kiểm Toán

Ngành học : Kế Toán- Kiểm Toán

Huế, tháng 5 năm 2014

Lời Cảm Ơn

Qua khóa luận này, em xin chân thành cảm ơn cô giáo ThS. Nguyễn Ngọc Thủy, giảng viên hướng dẫn đã tận tình giúp đỡ em từng bước hoàn thành đề tài. Em cũng xin chân thành cảm ơn các thầy cô giáo trường đại học Kinh Tế - Đại học Huế, những người đã cung cấp cho em những kiến thức nền tảng quý báu trong bốn năm học vừa qua. Đồng thời em cũng xin gửi lời cảm ơn tới toàn thể các anh chị Kiểm toán viên, trợ lý kiểm toán viên, đặc biệt là những anh chị đang công tác tại Phòng kiểm toán Báo cáo tài chính 5, Khối kiểm toán Báo cáo tài chính 2, cùng ban lãnh đạo Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC đã giúp đỡ em trong trong quá trình thực tập và thu thập số liệu tại đây.

Do khuôn khổ thời gian nghiên cứu đề tài có hạn cũng như trình độ còn hạn chế, khóa luận chắc chắn sẽ không thể tránh khỏi những khiếm khuyết. Em rất mong thầy cô, các bạn thông cảm và góp ý để bài luận văn được hoàn thiện hơn.

Em xin chân thành cảm ơn!

Huế, tháng 5 năm 2014

Sinh viên thực hiện

Nguyễn Tư Diễn

MỤC LỤC

PHẦN I: ĐẶT VẤN ĐỀ 1

 I.1 Sự cần thiết nghiên cứu đề tài..... 1

 I.2 Mục tiêu nghiên cứu 2

 I.2.1. Mục tiêu tổng quát: 2

 I.2.2. Mục tiêu cụ thể: 2

 I.3 Đối tượng và phạm vi nghiên cứu 2

 I.3.1. Đối tượng nghiên cứu: 2

 I.3.2. Phạm vi nghiên cứu: 3

 I.4 Phương pháp nghiên cứu 3

 I.5 Kết cấu của đề tài..... 4

PHẦN II: NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU 5

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ THỬ NGHIỆM CƠ BẢN VỀ KIỂM TOÁN DOANH THU TẠI CÁC CÔNG TY XÂY DỰNG 5

 1.1. Tổng quan về hoạt động xây lắp 5

 1.1.1. Vị trí, vai trò doanh nghiệp xây lắp..... 5

 1.1.2. Đặc điểm của doanh nghiệp xây lắp ảnh hưởng đến kiểm toán 5

 1.1.2.1. Đặc điểm của sản phẩm xây lắp ảnh hưởng đến kiểm toán 5

 1.1.2.2. Đặc điểm sản xuất và quản lý tổ chức sản xuất sản phẩm xây dựng ảnh hưởng đến kiểm toán 7

 1.1.2.3. Đặc điểm công tác kế toán ảnh hưởng đến kiểm toán..... 8

 1.1.3. Các bước tiến hành khi thực hiện một công trình tại Công ty xây dựng 8

 1.1.3.1. Dự toán công trình..... 9

 1.1.3.2. Đấu thầu công trình 9

 1.1.3.3. Kí kết hợp đồng 10

 1.1.3.4. Công tác giám sát 10

 1.1.3.5. Nghiệm thu 11

 1.1.3.6. Bàn giao công trình 11

 1.2. Doanh thu tại Công ty xây dựng 12

 1.2.1. Định nghĩa 12

1.2.2. Điều kiện ghi nhận doanh thu	13
1.2.3. Cách xác định doanh thu hợp đồng xây dựng.....	14
1.2.4. Đặc điểm của doanh thu Công ty xây dựng.....	14
1.3. Khoản mục doanh thu tại Công ty xây dựng với vấn đề kiểm toán	16
1.3.1. Ý nghĩa.....	16
1.3.2. Mục tiêu kiểm toán.....	16
1.4. Các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu Công ty xây dựng	18
1.4.1. Thủ tục phân tích.....	19
1.4.1.1. Các loại thủ tục phân tích	19
1.4.1.2. Quá trình thực hiện thủ tục phân tích ^[5]	20
1.4.2. Thủ tục kiểm tra chi tiết	23
1.4.2.1. Kiểm tra sự phát sinh của doanh thu xây dựng trong kỳ.....	23
1.4.2.2. Kiểm tra sự đầy đủ của doanh thu xây dựng trong kỳ	23
1.4.2.3. Kiểm tra doanh thu xây dựng có được tính toán chính xác và thống nhất giữa sổ chi tiết và sổ cái, báo cáo tài chính	23
1.4.2.4. Kiểm tra sự đánh giá và chính xác.	24
1.4.2.5. Kiểm tra doanh thu đã được ghi chép đúng niên độ	24
1.4.2.6. Kiểm tra việc phân loại và trình bày các thông tin liên quan đến doanh thu xây dựng.....	24
CHƯƠNG 2: THỰC TẾ VẬN DỤNG CÁC THỬ NGHIỆM CƠ BẢN TRONG KIỂM TOÁN DOANH THU Ở CÁC CÔNG TY XÂY DỰNG DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN.....	26
2.1. Giới thiệu về Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	26
2.1.1. Quá trình hình thành và phát triển	26
2.1.2. Cơ cấu tổ chức.....	27
2.1.3. Chức năng, nhiệm vụ của các cá nhân, bộ phận	30
2.1.4. Sơ đồ tổ chức phòng kiểm toán báo cáo tài chính	31
2.1.5. Phương châm hoạt động.....	32
2.1.6. Nguồn lực.....	32
2.1.6.1. Lao động.....	32
2.1.6.2. Tình hình hoạt động kinh doanh tại Công ty AAC	33

2.1.7. Lĩnh vực ngành nghề kinh doanh.....	34
2.1.7.1. Kiểm toán	34
2.1.7.2. Kế toán.....	34
2.1.7.3. Tư vấn thuế.....	34
2.1.7.4. Tư vấn quản lý đào tạo	34
2.1.7.5. Dịch vụ tin học	34
2.2. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính được áp dụng tại AAC.....	35
2.2.1. Lập kế hoạch kiểm toán	36
2.2.1.1. Giai đoạn tiền kế hoạch	37
2.2.1.2. Giai đoạn lập kế hoạch	39
2.2.2. Thực hiện kiểm toán.....	40
2.2.3. Kết thúc kiểm toán	42
2.3. Thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh ở Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện	43
2.3.1. Thủ tục chung.....	47
2.3.2. Thủ tục phân tích.....	48
2.3.3. Thủ tục kiểm tra chi tiết	50
CHƯƠNG 3: MỘT SỐ BIỆN PHÁP GÓP PHẦN HOÀN THIỆN CÁC THỬ NGHIỆM CƠ BẢN TRONG KIỂM TOÁN DOANH THU HOẠT ĐỘNG XÂY DỰNG DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN.....	76
3.1. Nhận xét về các thử nghiệm cơ bản kiểm toán báo cáo tài chính các Công ty xây dựng do Công ty AAC thực hiện	76
3.1.1. Ưu điểm.....	76
3.1.1.1. Về chương trình kiểm toán.....	76
3.1.1.2. Về kiểm soát chất lượng	76
3.1.1.3. Hồ sơ làm việc.....	77
3.1.1.4. Về đội ngũ nhân viên.....	78
3.1.1.5. Về thủ tục kiểm toán đối với khoản mục doanh thu ở các Công ty xây dựng.....	78
3.1.2. Hạn chế.....	79
3.1.2.1. Về thực hiện kiểm toán.....	79

3.1.2.2. Chương trình kiểm toán.....	80
3.2. Một số biện pháp nhằm hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán các khoản mục doanh thu giá vốn, hàng tồn kho ở các Công ty xây dựng.....	81
3.2.1. Hoàn thiện thủ tục phân tích	81
3.2.1.1. Phân tích tỷ lệ tăng doanh thu so với giá vốn, lợi nhuận gộp các quý trong năm, so sánh với các doanh nghiệp trong ngành cùng quy mô	81
3.2.1.2. Xem xét sự hợp lý về mặt tổng thể của doanh thu với các dữ liệu hoạt động khác của đơn vị như chi phí lao động, chi phí nguyên vật liệu, chi phí sử dụng máy thi công,... và điều tra những biến động bất thường.....	84
3.2.2. Hoàn thiện thủ tục kiểm tra chi tiết.....	87
3.2.2.1. Bổ sung thủ tục kiểm tra tính xác thực của biên bản nghiệm thu	87
3.2.2.2. Bổ sung thủ tục kiểm toán tuân thủ.....	88
3.2.2.3. Hoàn thiện kỹ thuật chọn mẫu.....	89
PHẦN III: KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ	96
III.1. Kết luận.....	96
III.2. Kiến nghị.....	98
III.2.1. Về phía cơ quan quản lý nhà nước.....	98
III.2.2. Về phía hiệp hội quản lý nghề nghiệp.....	98
III.2.3. Về phía Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	98
III.2.4. Về phía các Công ty xây dựng	99
III.3. Hướng nghiên cứu tiếp theo của đề tài	99
TÀI LIỆU THAM KHẢO.....	100
PHỤ LỤC	
NHẬN XÉT CỦA ĐƠN VỊ THỰC TẬP	

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT**1. DANH MỤC VIẾT TẮT TIẾNG ANH**

AAC	Auditing and Accounting Co., Ltd	Công ty trách nhiệm hữu hạn Kiểm toán và Kế toán AAC
CA	Control Assurance	Mức độ đảm bảo kiểm soát
CMA	Cumulative Monetary Amount	Chọn mẫu theo giá trị tiền tệ lũy tiến
IA	Inherent Assurance	Mức độ đảm bảo tiềm tàng
MP	Monetary precision	Mức trọng yếu chi tiết
OA	Overall Assurance	Tổng mức độ đảm bảo
PM	Planning materiality	Mức trọng yếu tổng thể
SA	Substantive Assurance	Mức độ đảm bảo phát hiện
VACPA	Vietnam Association of Certified Public Accountants	Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam
VAS	Vietnamese Accounting Standards	Chuẩn mực kế toán Việt Nam
VAT	Value Added Tax	Thuế giá trị gia tăng
VSA	Vietnamese Standards on Auditing	Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam
VSQC	Vietnamese standard of quality control	Chuẩn mực kiểm soát chất lượng Việt Nam

2. DANH MỤC VIẾT TẮT TIẾNG VIỆT

BCĐKT	Bảng cân đối kế toán
BC KQKD	Báo cáo kết quả kinh doanh
BCTC	Báo cáo tài chính
CĐPS	Cân đối phát sinh
CP	Cổ phần
DN	Doanh nghiệp
DNXL	Doanh nghiệp xây lắp
DT	Doanh thu
GTGT	Giá trị gia tăng
GV	Giá vốn
HĐXD	Hợp đồng xây dựng
KSNB	Kiểm soát nội bộ
KTV	Kiểm toán viên
LNG	Lợi nhuận gộp
LNTT	Lợi nhuận trước thuế
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TS	Tài sản
VCSH	Vốn chủ sở hữu
XD	Xây dựng

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1: Các bước thực hiện công trình xây dựng	8
Sơ đồ 1.2: Quy trình thực hiện thủ tục phân tích	20
Sơ đồ 2.1: Sơ đồ tổ chức Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC	29
Sơ đồ 2.2: Sơ đồ tổ chức phòng kiểm toán BCTC	31
Sơ đồ 2.3. Quy trình kiểm toán BCTC do AAC thực hiện.....	36

DANH MỤC BẢNG

Bảng 1. 1: Mục tiêu kiểm toán doanh thu	18
Bảng 3.1: DT, GV, LNG theo quý của Công ty CP A, B, C, D	82
Bảng 3.2: Biến động DT, GV, LNG của các Công ty CP A, B, C, D	83
Bảng 3.3: Các khoản chi phí và doanh thu các công trình đã xây dựng	85
Bảng 3.4: Kết quả chạy hồi quy đối với số liệu của Công ty N	86
Bảng 3.5: Bảng so sánh DT đơn vị và DT ước tính của KTV	87
Bảng 3.6: Bảng tóm tắt phương pháp lấy mẫu	90
Bảng 3.7: Bảng xác định mức độ đảm bảo R	91

DANH MỤC BIỂU

Biểu 2.1. Thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu tại AAC.....	44
Biểu 2.2. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	49
Biểu 2.3. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	52
Biểu 2.4. Tổng hợp doanh thu từng tháng theo từng loại hình.....	54
Biểu 2.5. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	56
Biểu 2.6. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	59
Biểu 2.7. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	60
Biểu 2.8. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD XYZ năm 2013	62
Biểu 2.9. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	64
Biểu 2.10. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	67
Biểu 2.11. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013.....	70
Biểu 2.12. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	72
Biểu 2.13. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013	73

TÓM TẮT NỘI DUNG NGHIÊN CỨU

Khóa luận tốt nghiệp với đề tài “*Hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện*” được hoàn thành với những nội dung chính sau:

Thứ nhất, khóa luận đã khái quát về các Công ty xây dựng, đặc điểm sản phẩm, tổ chức quản lý, công tác kế toán, các bước tiến hành công trình xây dựng và rút ra ảnh hưởng tới kiểm toán BCTC Công ty xây dựng. Sau đó, khóa luận đã hệ thống hóa lý luận về doanh thu hoạt động xây dựng theo VAS 14 và VAS 15 kết hợp với lý luận về kiểm toán để hình thành nên cơ sở lý luận về các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu tại các Công ty xây dựng.

Thứ hai, khóa luận đã tìm hiểu thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện bao gồm các nội dung: giới thiệu tổng quan về Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC, quy trình kiểm toán BCTC tại Công ty và việc vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu tại Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

Thứ ba, Từ thực tế thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu tại Công ty xây dựng do Công ty AAC thực hiện, khóa luận đã nêu rõ những ưu điểm và hạn chế về chương trình kiểm toán, kiểm soát chất lượng, thủ tục phân tích và đề xuất các giải pháp và hoàn thiện bao gồm: hoàn thiện thủ tục phân tích, hoàn thiện kiểm tra chi tiết, hoàn thiện kỹ thuật chọn mẫu.

PHẦN I: ĐẶT VẤN ĐỀ

I.1 Sự cần thiết nghiên cứu đề tài

Ngành xây dựng nói chung và các doanh nghiệp xây dựng nói riêng có vai trò đặc biệt quan trọng trong việc tạo ra cơ sở vật chất kỹ thuật cho đất nước và xã hội dưới mọi hình thức như: Xây dựng mới, cải tạo, mở rộng và hiện đại hóa tài sản cố định. Tuy nhiên, trong điều kiện kinh tế đang phát triển, cùng với tính đặc thù của xây lắp nên hoạt động xây dựng và lắp đặt cũng như quản lý tài chính đang gặp khó khăn với việc xuất hiện nhiều sai phạm. Có thể khẳng định mức độ trung thực, hợp lý của thông tin trên báo cáo tài chính (BCTC) của các doanh nghiệp xây lắp còn chưa cao. Bên cạnh đó, kiểm toán chưa phát huy được đầy đủ vai trò là một công cụ quản lý hữu hiệu vì chưa xây dựng một quy trình kiểm toán đầy đủ và chuẩn mực để hướng dẫn thực hiện và kiểm tra. Do đó, việc xây dựng và hoàn thiện quy trình kiểm toán BCTC nói chung và các thử nghiệm cơ bản nói riêng đối với kiểm toán BCTC doanh nghiệp xây lắp là cần thiết.

Kiểm toán, đặc biệt là kiểm toán độc lập là một công cụ quan trọng trong hệ công cụ quản lý kinh tế cho đất nước. Sau khoảng 23 năm tồn tại và phát triển, mặc dù đã dần hoàn thiện đi vào nề nếp và phát huy được vai trò của mình nhưng hoạt động kiểm toán độc lập vẫn còn những bất cập nên chưa phát huy đầy đủ vai trò là một công cụ quản lý hữu hiệu. Việc thực hiện các hành vi kiểm toán theo thói quen cũng như vận dụng quy trình và phương pháp kiểm toán chung để thực hiện mọi cuộc kiểm toán BCTC cho tất cả các loại hình doanh nghiệp là không còn phù hợp. Đặc biệt, ở giai đoạn thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên (KTV) sẽ đi thực hiện các thủ tục cần thiết để thu thập được những bằng chứng có giá trị nhằm xác minh cho các mục tiêu kiểm toán quan trọng đã đề ra, qua đó đưa ra ý kiến kiểm toán báo cáo tài chính một cách trung thực, hợp lý, chính xác, góp phần giữ vững nâng cao uy tín và hình ảnh của Công ty kiểm toán đối với nhà đầu tư và nhà quản lý doanh nghiệp.

Nắm bắt được vấn đề này, trong thời gian thực tập tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC em đã mạnh dạn tìm hiểu lĩnh vực xây dựng để nghiên cứu về việc

thực hiện các thử nghiệm cơ bản trong giai đoạn thực hiện kiểm toán. Nội dung trọng tâm nhất mang tính đặc thù cần phải được kiểm toán cẩn thận đó là: doanh thu, chi phí và lợi nhuận của từng hợp đồng xây dựng nói riêng và toàn bộ doanh nghiệp nói chung. Tuy nhiên, do thời gian và nội dung nghiên cứu hạn chế nên em quyết định tìm hiểu, nghiên cứu khoản mục doanh thu cho đề tài của mình.

Từ những vấn đề trình bày và phân tích trên đây, em đã chọn đề tài “ ***Hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện*** ” làm đề tài khóa luận tốt nghiệp đại học.

I.2 Mục tiêu nghiên cứu

I.2.1. Mục tiêu tổng quát:

Mục tiêu chung của đề tài này là tìm hiểu việc vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện, từ đó đưa ra giải pháp góp phần hoàn thiện.

I.2.2. Mục tiêu cụ thể:

Mục tiêu thứ nhất, hệ thống hóa cơ sở lý luận về doanh thu tại các Công ty xây dựng và các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng.

Mục tiêu thứ hai, tìm hiểu về vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

Mục tiêu thứ ba, trên cơ sở thực tế vận dụng đề xuất các kiến nghị, giải pháp nhằm hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng.

I.3 Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu tên, đối tượng và phạm vi nghiên cứu của khóa luận như sau:

I.3.1. Đối tượng nghiên cứu:

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là thực trạng vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện tại Công ty ABC.

I.3.2. Phạm vi nghiên cứu:

Phạm vi không gian:

Không gian nghiên cứu của đề tài là phòng BCTC 5, Khối BCTC 2, tại Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC. Sở dĩ người viết cụ thể hóa phạm vi không gian tới phòng ban vì tại Công ty, mỗi phòng BCTC sẽ thiết kế riêng giấy làm việc, nhưng chương trình kiểm toán sẽ thống nhất toàn Công ty.

Phạm vi nội dung:

Đề tài chỉ nghiên cứu các Công ty xây dựng với tư cách là nhà thầu xây dựng; loại kiểm toán BCTC mà không đề cập đến kiểm toán tuân thủ hay kiểm toán hoạt động.

Phạm vi thời gian:

Thời gian thực hiện đề tài từ ngày 5/2/2014 đến ngày 2/5/2014.

Thời gian nghiên cứu đề tài qua 2 năm 2013 – 2014, trọng tâm là năm 2013. Số liệu đầu năm 2014 phục vụ cho việc thực hiện thủ tục chia cắt niên độ giữa 2 năm 2013 – 2014.

I.4 Phương pháp nghiên cứu

• Phương pháp thu thập số liệu:

Dữ liệu sơ cấp:

Dữ liệu sơ cấp được thuthập từ việc quan sát quá trình các KTV thực hiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các công ty xây dựng và phỏng vấn trực tiếp với anh chị KTV, trợ lý KTV của AAC.

Dữ liệu thứ cấp:

Các dữ liệu thứ cấp bên trong về Công ty ABC, Công ty XYZ là Công ty được AAC tiến hành kiểm toán bao gồm các BCTC như bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, thuyết minh BCTC và các giấy tờ làm việc của KTV... được thu thập từ hồ sơ làm việc và quy trình kiểm toán BCTC của AAC.

Các dữ liệu thứ cấp bên ngoài như một số thông tin liên quan đến vấn đề này thu thập từ sách báo, giáo trình, phương tiện truyền thông, internet...

•Phương pháp xử lý số liệu:

- *Phương pháp thống kê mô tả:* Miêu tả lại các công việc mà KTV tiến hành trong giai đoạn thực hiện kiểm toán doanh thu tại các Công ty xây dựng, đặc biệt là các thử nghiệm cơ bản. Đối với các thủ tục KTV không áp dụng khi kiểm toán Công ty ABC (ở phần ví dụ minh họa ở thực trạng) người viết phỏng vấn KTV để mô tả cách thực hiện trên thực tế.

- *Phương pháp so sánh, tổng hợp và phân tích:* Từ những số liệu đã thu thập ban đầu, tiến hành tổng hợp một cách có hệ thống theo quy trình, đối chiếu giữa lý thuyết và thực tế, từ đó phân tích, nhận xét riêng về các thử nghiệm cơ bản áp dụng đối với khoản mục doanh thu tại các Công ty xây dựng.

I.5 Kết cấu của đề tài

Ngoài phần đặt vấn đề và kết luận, đề tài bao gồm ba chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu tại các Công ty xây dựng.

Chương 2: Thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

Chương 3: Một số biện pháp góp phần hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện.

PHẦN II: NỘI DUNG VÀ KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ THỬ NGHIỆM CƠ BẢN VỀ KIỂM TOÁN DOANH THU TẠI CÁC CÔNG TY XÂY DỰNG

1.1. Tổng quan về hoạt động xây lắp

1.1.1. Vị trí, vai trò doanh nghiệp xây lắp

Xây dựng là ngành sản xuất vật chất đặc biệt quan trọng trong việc tạo ra cơ sở vật chất kỹ thuật và tài sản cố định trong nhiều lĩnh vực hoạt động của đất nước. Nhiệm vụ chủ yếu của ngành xây dựng này là đảm bảo nâng cao nhanh chóng năng lực sản xuất của ngành, các khu vực kinh tế, đẩy mạnh phát triển khoa học kỹ thuật nâng cao đời sống vật chất tinh thần cho nhân dân. Ngành công nghiệp xây dựng với yếu tố trọng tâm là các doanh nghiệp xây dựng và lắp đặt đã góp phần chủ chốt trong việc phát triển và nâng cao vị thế của ngành trong giai đoạn hiện nay.

“Doanh nghiệp xây lắp có thể hiểu là những doanh nghiệp sản xuất, lắp đặt với sản phẩm là các công trình đầu tư xây dựng cơ bản như: nhà ở, văn phòng, trung tâm thương mại, đường giao thông...” (TS. Phạm Tiên Hưng, 2009)

Các Công ty xây dựng đã không ngừng lớn mạnh và đã tự đảm đương hoặc nhận thầu hầu hết các công trình xây dựng quan trọng của quốc gia, quốc tế với mức độ phức tạp như: Các công trình giao thông, thủy lợi; Các công trình thủy điện; các khu đô thị, khu công nghiệp; các công trình sản xuất và dân dụng...

1.1.2. Đặc điểm của doanh nghiệp xây lắp ảnh hưởng đến kiểm toán

Việc tìm hiểu, nghiên cứu đặc điểm của doanh nghiệp xây lắp (DNXL) nói chung và kế toán DNXL nói riêng thấy được sự ảnh hưởng đến hoạt động kiểm toán BCTC doanh nghiệp xây lắp nhằm mục đích điều chỉnh hành vi kiểm toán phù hợp và đảm bảo chất lượng và hiệu quả kiểm toán.

1.1.2.1. Đặc điểm của sản phẩm xây lắp ảnh hưởng đến kiểm toán

Thứ nhất, sản phẩm xây dựng có tính cố định tại địa điểm xây dựng- nơi sản xuất gắn liền với nơi tiêu thụ sản phẩm.

Do đó, sẽ có nhiều khoản chi phí phát sinh đi kèm khó kiểm soát ảnh hưởng lớn đến kết quả kinh doanh sản phẩm xây lắp, như: Chi phí điều động công nhân, điều động máy móc thi công, chi phí xây dựng các công trình tạm thời (lấn trại, nhà tạm...). Vì vậy, sự đúng đắn, hợp lý của các khoản mục này là vấn đề mà cả kế toán và kiểm toán cần quan tâm.

Thứ hai, sản phẩm xây lắp được tiêu thụ theo giá dự toán hoặc giá thỏa thuận với chủ đầu tư từ trước (giá dự thầu).

Giá dự toán (trong chỉ định thầu) hoặc giá dự thầu (trong đấu thầu) là giá bán hay còn gọi là doanh thu hoạt động xây lắp. Vì vậy, doanh thu sản phẩm xây lắp thường được xác định trước khi sản xuất sản phẩm, còn đối với các hàng hóa khác thì doanh thu chỉ được xác định sau khi bán được sản phẩm. Kiểm toán cần thiết phải xác định tính hợp lý của doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu.

Thứ ba, sản phẩm xây dựng phụ thuộc nhiều vào điều kiện địa phương, có tính đa dạng và cá biệt cao về công dụng, hình thức và phương pháp xây dựng.

Do đó, tổ chức quản lý xây dựng cũng như các biện pháp thi công mỗi công trình khác nhau nên dự toán chi phí cũng như giá thành thực tế sản xuất sản phẩm cũng khác nhau. Điều đó dẫn đến khâu kiểm toán chi phí trực tiếp đối với từng công trình phải căn cứ vào những quy định, tài liệu cụ thể cho từng công trình.

Thứ tư, sản phẩm xây dựng thường có kích thước lớn, thời gian xây dựng lâu dài. Kết cấu của sản phẩm xây dựng rất phức tạp.

Từ đặc điểm này đòi hỏi vốn đầu tư lớn, vật tư, lao động, máy móc công nghệ... Ngoài ra, chu kỳ sản xuất dài, vốn bỏ vào dễ bị ứ đọng, gây lãng phí, hoặc ngược lại nếu thiếu vốn sẽ làm công tác thi công bị gián đoạn, kéo dài thời gian xây dựng. Do đó, nhiệm vụ kiểm soát khối lượng và chất lượng chi phí đầu vào sẽ ảnh hưởng đến chất lượng và tuổi thọ công trình. Đồng thời, DNXL phải có phương pháp tập hợp chi phí và xác định doanh thu nhất quán để đảm bảo tính trung thực và hợp lý của doanh thu chi phí sản phẩm xây dựng. Do đó, KTV thường xác định doanh thu, chi phí là trọng tâm kiểm toán.

Thứ năm, sản phẩm xây lắp có thời gian sử dụng lâu dài và giá trị sản phẩm rất lớn, nên saiphạm trong công tác quản lý xây dựng công trình đều khó sửa chữa mà thường phải phá đi làm lại.

Do đó cần phải dự phòng một khoản tiền từ 3-5%^[1] giá dự toán công trình để theo dõi và bảo hành công trình. Đây cũng là một khoản mục trọng tâm trong kiểm toán.

Thứ sáu, sản phẩm xây lắp thường được tổ chức sản xuất ngoài trời chịu ảnh hưởng rất lớn bởi điều kiện khí hậu, thời tiết.

Do đó tổ chức công tác quản lý thi công, lao động, vật tư không tốt sẽ ảnh hưởng đến tiến độ thi công, đồng thời làm nảy sinh những chi phí thiệt hại, chậm tiến độ. KTV cần đánh giá tính hợp lý của các khoản mục chi phí này.

Thứ bảy, sản phẩm xây dựng có tính chất đơn chiếc, riêng lẻ.

Do đó, việc tập hợp chi phí và xác định doanh thu phải được tính riêng cho từng công trình, hạng mục công trình. Khi lập kế hoạch kiểm toán, KTV phải xác định rõ nội dung kiểm toán doanh thu và chi phí cho từng hạng mục công trình, công trình đó. Đồng thời các căn cứ để xác định và đánh giá chi phí cũng cần được thu thập riêng, như dự toán công trình... Đặc điểm này ảnh hưởng đến việc xem xét tính phân loại và hạch toán các chi phí cho từng công trình trong quá trình kiểm toán.

1.1.2.2. Đặc điểm sản xuất và quản lý tổ chức sản xuất sản phẩm xây dựng ảnh hưởng đến kiểm toán

Đặc điểm sản xuất sản phẩm xây dựng như: thường được tiến hành ngoài trời, chịu ảnh hưởng rất lớn bởi điều kiện khí hậu tự nhiên, mang tính chất thời vụ, sản xuất theo đơn đặt hàng và chu kỳ sản xuất kéo dài do bị chi phối bởi quy mô và mức độ phức tạp về kỹ thuật xây dựng công trình, dự án.

[1] Theo điểm 2, điều 45, mục 8, Nghị định Chính phủ số 48/NĐ -CP về hợp đồng trong hoạt động xây dựng:

- Đối với công trình cấp đặc biệt và cấp I: thời hạn bảo hành không ít hơn 24 tháng kể từ ngày chủ đầu tư ký biên bản nghiệm thu đưa công trình vào sử dụng, mức bảo hành là 3% giá trị hợp đồng.
- Đối với các công trình còn lại: thời hạn bảo hành không ít hơn 12 tháng, mức bảo hành là 5% giá trị hợp đồng.

Đặc điểm tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh thường biểu hiện ở: Bộ máy quản lý và quy mô cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh; Tổ chức quá trình sản xuất xây lắp cũng như phương thức thực hiện hợp đồng xây dựng; Quản lý tài chính và cơ chế khoán...

1.1.2.3. Đặc điểm công tác kế toán ảnh hưởng đến kiểm toán

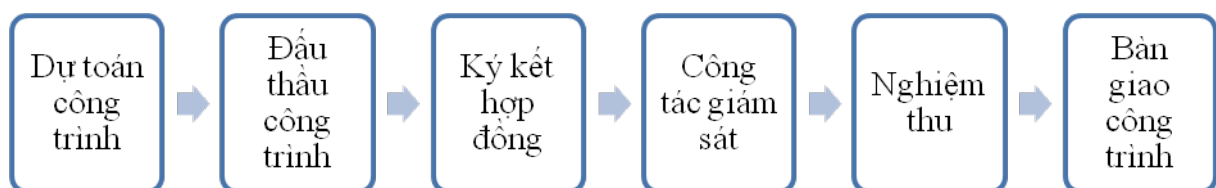
Do đặc điểm quy mô và yêu cầu quản lý của các doanh nghiệp xây dựng là khác nhau nên mô hình tổ chức công tác kế toán thường thực hiện theo hình thức tập trung, nửa tập trung, nửa phân tán. Với mỗi mô hình tổ chức kế toán khác nhau thì hoạt động quản lý, kiểm soát và cách thực hiện công việc kế toán cũng không giống nhau.

Chính sách kế toán trong doanh nghiệp xây dựng đều dựa vào quy định, nguyên tắc và chuẩn mực kế toán. Các chính sách quy định mang tính chất đặc thù thường liên quan đến: Xác định khối lượng công việc hoàn thành, xác định và ghi nhận doanh thu chi phí lợi nhuận hợp đồng xây dựng, đánh giá sản phẩm dở dang, xác định giá vốn.

Ngoài ra, đặc điểm đặc thù của chứng từ thường liên quan đến: loại chứng từ, bộ chứng từ quá trình lập tập hợp xử lý, luân chuyển chứng từ và thường liên quan đến doanh thu và chi phí hạng mục công trình. Chứng từ liên quan đến quá trình xây dựng từng công trình thường được các đội xí nghiệp quản lý. Và thường chỉ khi hoàn thành công trình mới lưu chuyển về đơn vị và thường bị chậm và không đầy đủ.

1.1.3. Các bước tiến hành khi thực hiện một công trình tại Công ty xây dựng

Để thực hiện một công trình xây dựng, thông thường trình tự sẽ bao gồm các bước như: Dự toán công trình, đấu thầu công trình, ký kết hợp đồng, công tác giám sát, nghiệm thu và bàn giao công trình.



Sơ đồ 1.1: Các bước thực hiện công trình xây dựng

1.1.3.1. Dự toán công trình

Nhà thầu trước khi muốn nhận thầu một công trình nào đó thì trước tiên đơn vị phải lập kế hoạch chi tiết về chi phí của công trình nhằm đưa ra mức giá đấu thầu phù hợp.

1.1.3.2. Đấu thầu công trình

Khách hàng khi muốn xây dựng một công trình nào đó thì thường tổ chức một cuộc đấu giá giữa các nhà thầu để nhằm chọn ra những nhà thầu đảm bảo một số tiêu chí sau đây:

Tiêu chí thứ nhất, kinh nghiệm và trình độ nhà thầu

Đánh giá chỉ tiêu này cần tổng hợp thông tin từ nhiều nguồn. Một trong những nguồn đó chính là việc kiểm tra các công việc thực tế mà nhà thầu đã thực hiện. Chủ đầu tư có thể yêu cầu nhà thầu đưa đến tham quan một số công trình tiêu biểu có phong cách và quy mô gần giống yêu cầu. Bên cạnh đó chủ đầu tư yêu cầu nhà thầu đưa ra phương án thi công công trình và phương án điều động nhân công theo tiến độ. Phương án cần tính đến các điều kiện thực tế (hiện trường công trình, đường vận chuyển vật liệu...).

Tiêu chí thứ hai, tiêu chí về thời gian

Thực tế đây là mục nổi bật trong phương án thi công. Chủ đầu tư cần thỏa thuận với nhà thầu tiến độ thời gian chi tiết của từng hạng mục công việc. Tất cả nhà thầu đều phải lập bảng tiến độ công trình chi tiết và yêu cầu vật liệu từng thời điểm. Bảng tiến độ này sẽ là căn cứ để chủ đầu tư kiểm tra đôn đốc và hai bên tiến hành quyết toán theo hạng mục công việc thực hiện.

Tiêu chí thứ ba, tiêu chí về giá cả

Đơn vị thi công có dự toán chi phí hợp đồng ban đầu trước khi tiến hành đấu thầu công trình để đảm bảo giá mà đơn vị đấu thầu là có lãi. Theo đó thị trường xây dựng hiện nay thường phân ra 2 hình thức nhận thầu, tương ứng:

Thứ nhất, hình thức nhận thầu nhân công (chủ đầu tư lo vật liệu): gồm nhân công cho các phân việc xây thô, hoàn thiện (không đóng cọc móng, không điện nước, nội thất) tùy theo sự thỏa thuận giữa chủ đầu tư và nhà thầu.

Thứ hai, hình thức nhận thầu toàn bộ cả nhân công và vật liệu (khoán trắng). Mức giá có sự dao động rất lớn do yêu cầu vật liệu của khách hàng. Khi tiến hành hợp đồng với nhà thầu, chủ đầu tư cần nêu chỉ tiêu các điều kiện về vật liệu sử dụng (xây thô và hoàn thiện) với các yếu tố: mức giá tối thiểu, chủng loại, phẩm cấp, hạn mức sử dụng, xuất xứ và nhãn hiệu... Hợp đồng về vật liệu càng chi tiết bao nhiêu, việc thanh quyết toán và quan hệ giữa chủ đầu tư và nhà thầu càng thuận lợi bấy nhiêu.

1.1.3.3. Kí kết hợp đồng

Giai đoạn tiếp theo là việc ký kết hợp đồng giữa nhà thầu và chủ đầu tư. Hợp đồng sẽ quy định những điều khoản liên quan giữa 2 bên. Như việc quy định tiến độ hoàn thành các công trình và việc thanh toán tiền theo tiến độ của chủ đầu tư. Sau khi đã thống nhất xong việc thỏa thuận giữa 2 bên thì khi đó Công ty xây dựng và chủ đầu tư đi đến ký kết hợp đồng. Hợp đồng thường có 4 bản mỗi bên giữ 2 bản theo đúng pháp lý.

1.1.3.4. Công tác giám sát

Mỗi Công ty xây dựng đều có một bộ phận giám sát riêng nhằm đảm bảo chất lượng cũng như là tiến độ. Nhiệm vụ và thực hiện công việc giám sát như sau:

Nhiệm vụ chính của công tác giám sát

- Kiểm tra công việc và chất lượng thi công của nhà thầu.
- Theo dõi vật tư yêu cầu nhà thầu thực hiện đúng định mức vật tư tránh lãng phí hoặc không đảm bảo chất lượng.
- Tiến hành nghiệm thu từng hạng mục công việc thúc đẩy thi công đảm bảo đúng tiến độ.
- Kiểm tra thực hiện đảm bảo đúng an toàn lao động.

Giám sát

Nhà thầu có đội ngũ giám sát riêng thực hiện công việc giám sát theo suốt công trình thi công sẽ thường xuyên theo dõi và đôn đốc công tác thi công tại công trường. Định kỳ báo cáo lại cho Công ty về mức độ hoàn thành cũng như chi phí thi công tại công trình.

1.1.3.5. Nghiệm thu

Công việc nghiệm thu sẽ bắt đầu bằng việc kiểm tra công trình, sau đó tiến hành nghiệm thu và cuối cùng là thủ tục hoàn công.

Khi công trình hoàn thành và trước khi nhận bàn giao, chủ đầu tư nên cùng giám sát và chủ thầu kiểm tra đối chiếu lại cùng bản vẽ và những nội dung phát sinh thật chi tiết. Các nội dung kiểm tra có thể kể ra như khối lượng, chất lượng, quy cách, kiểu dáng của từng công trình.

Sau khi kiểm tra, từng công việc, từng bộ phận, từng hạng mục công trình, sẽ được nghiệm thu để đưa công trình vào sử dụng theo qui định của pháp luật. Các bộ phận bị che khuất của công trình phải được nghiệm thu và vẽ bản vẽ hoàn công trước khi tiến hành các công việc tiếp theo. Những giấy tờ này cũng là cơ sở pháp lý để xin hoàn công sau đó. Căn cứ vào thoả thuận và hợp đồng của các bên để tiến hành nghiệm thu một cách cẩn trọng và chi tiết.

Kết thúc công việc nghiệm thu, chủ đầu tư và nhà thầu thực hiện thủ tục hoàn công. Thủ tục hoàn công hay thủ tục hoàn tất thi công là một phần quan trọng nhất để có sổ hồng^[2]. Hồ sơ hoàn công sẽ được làm theo quy định và nộp tại phòng quản lý đô thị quận, huyện hoặc cơ quan có thẩm quyền khác.

1.1.3.6. Bàn giao công trình

Công việc cuối cùng là quyết toán và bàn giao công trình cho khách hàng sau khi đã tiến hành nghiệm thu xong phần thi công của công trình. Hai bên chấm dứt hợp đồng và thanh toán hết cho bên Công ty xây dựng trừ khoản bảo hành công trình.

[2] Giấy chứng nhận quyền sở hữu nhà hay còn gọi là giấy hồng hay sổ hồng là một văn bản (loại giấy tờ) do cơ quan quản lý Nhà nước ở Việt Nam cấp cho chủ nhà (chủ sở hữu) xem như là chứng cứ hợp pháp và duy nhất xác định chủ quyền của một cá nhân, tổ chức đối với căn nhà (bất động sản) của mình.

Trích từ website: http://vi.wikipedia.org/wiki/S%E1%BB%95_h%E1%BB%93ng

1.2. Doanh thu tại Công ty xây dựng

1.2.1. Định nghĩa

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14), doanh thu được định nghĩa như sau: “Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu”.

Theo Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) định nghĩa: “Thu nhập là các yếu tố làm tăng lợi ích kinh tế trong niên độ kế toán dưới hình thức tăng tài sản hay giảm công nợ kết quả là làm tăng vốn tự có mà không phải do việc đóng góp vốn của các bên chủ sở hữu”. Trong khái niệm này thu nhập bao gồm cả doanh thu bán hàng và các khoản thu nhập từ các hoạt động khác, IASB nhấn mạnh đến dấu hiệu xác định doanh thu phải thoả mãn hai điều kiện: tăng lợi ích kinh tế của doanh nghiệp bằng cách tăng vốn tự có và không phải do việc góp vốn của các chủ sở hữu. Như vậy, doanh nghiệp muốn tăng lợi ích kinh tế, tăng khả năng độc lập về tài chính thì một trong những biện pháp cơ bản là tăng doanh thu.

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế số 18 (IAS 18) định nghĩa: “Doanh thu là luồng thu gộp các lợi ích kinh tế trong kỳ, phát sinh trong quá trình hoạt động thông thường, làm nguồn vốn chủ sở hữu, chứ không phải phần đóng góp của những người tham gia góp vốn cổ phần. Doanh thu không bao gồm những khoản thu cho bên thứ ba”.

Học viện Đào tạo các kế toán viên cộng đồng của Mỹ (AICPA) định nghĩa: “Doanh thu là tổng giá trị gia tăng tài sản hay là sự giảm gộp các khoản nợ được công nhận và được định lượng theo đúng các nguyên tắc kế toán được chấp thuận, là kết quả của các loại hoạt động có lợi nhuận của doanh nghiệp và có thể làm thay đổi vốn chủ sở hữu”

Trong kế toán Pháp định nghĩa: “Lợi tức là khoản tiền xí nghiệp đã thu được hay sẽ thu được do bán hàng hoá, sản phẩm, cung cấp các công trình, lao vụ, các món lãi về cho vay nợ hoặc trả trước kỳ hạn”.

Ngoài ra, VAS 15 cũng quy định Doanh thu hợp đồng xây dựng (HĐXD) bao gồm: “Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng; và các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu và có thể xác định được một cách đáng tin cậy”.

Từ những định nghĩa trên có thể rút ra: “*Doanh thu hoạt động xây dựng có thể được hiểu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được phát sinh từ các hoạt động sản xuất, cung cấp các công trình của doanh nghiệp, bao gồm cả các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu và có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Doanh thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu và không bao gồm đóng góp của các chủ sở hữu cũng như những khoản thu cho bên thứ ba.*”

1.2.2. Điều kiện ghi nhận doanh thu

Theo VAS 14, doanh thu được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn 6 điều kiện sau:

Thứ nhất, doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua.

Thứ hai, doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa.

Thứ tư, doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

Thứ năm, doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng.

Thứ sáu, xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Ngoài ra, VAS 15 quy định doanh thu của HĐXD được ghi nhận theo 2 trường hợp sau:

Trường hợp thứ nhất, HĐXD quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ

thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu.

Trường hợp thứ hai, Trường hợp HĐXD quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ được phản ánh trên hóa đơn đã lập.

Như vậy ta có thể hiểu doanh thu xây dựng được ghi nhận khi doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn các rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu sản phẩm, hàng hóa cho người mua, hoặc xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập báo cáo kế toán.

1.2.3. Cách xác định doanh thu hợp đồng xây dựng

Với cả 2 điều kiện ghi nhận doanh thu nêu trên thì doanh thu HĐXD đều được ghi nhận theo phần công việc hoàn thành.

Phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng làm cơ sở xác định doanh thu có thể được xác định bằng nhiều cách khác nhau. Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp tính toán thích hợp để xác định phần công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp HĐXD, doanh nghiệp lựa chọn áp dụng một trong 3 phương pháp sau để xác định phần công việc hoàn thành:

Phương pháp thứ nhất, dựa vào tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng.

Phương pháp thứ hai, dựa vào đánh giá phần công việc đã hoàn thành.

Phương pháp thứ ba, dựa vào tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

Việc thanh toán theo tiến độ và những khoản ứng trước nhận được từ khách hàng thường không phản ánh phần công việc đã hoàn thành.

1.2.4. Đặc điểm của doanh thu Công ty xây dựng

Theo VAS 15, doanh thu xây dựng có 4 đặc điểm như sau:

Thứ nhất, doanh thu của HĐXD được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

Việc xác định doanh thu của hợp đồng chịu tác động của nhiều yếu tố không chắc chắn vì chúng tùy thuộc vào các sự kiện sẽ xảy ra trong tương lai. Việc ước tính thường phải được sửa đổi khi các sự kiện đó phát sinh và những yếu tố không chắc chắn được giải quyết. Vì vậy, doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ. Ví dụ như nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận ban đầu hoặc doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên.

Thứ hai, doanh thu của HĐXD có thể thay đổi khi có sự thay đổi theo yêu cầu của khách hàng về phạm vi công việc được thực hiện theo hợp đồng.

Ví dụ, khách hàng yêu cầu thay đổi kỹ thuật hay thiết kế của tài sản và thay đổi khác trong quá trình thực hiện hợp đồng. Sự thay đổi này chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi có khả năng chắc chắn khách hàng sẽ chấp thuận các thay đổi và doanh thu phát sinh từ các thay đổi đó và doanh thu có thể xác định được một cách tin cậy.

Thứ ba, doanh thu HĐXD tăng lên khi có các khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu họ thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu.

Ví dụ, trong hợp đồng có dự kiến trả cho nhà thầu khoản tiền thưởng vì hoàn thành sớm hợp đồng. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng khi chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã ghi trong hợp đồng và khoản tiền thưởng có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

Thứ tư, doanh thu HĐXD thay đổi khi có một khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng.

Ví dụ khoản thanh toán do sự chậm trễ do khách hàng gây nên hoặc sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn

tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau: Các thỏa thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường và khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và được xác định một cách đáng tin cậy.

1.3. Khoản mục doanh thu tại Công ty xây dựng với vấn đề kiểm toán

1.3.1. Ý nghĩa

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là một khoản mục có tính trọng yếu, một chỉ tiêu quan trọng trên BCTC do nó có ảnh hưởng trực tiếp đến tình hình kinh doanh của doanh nghiệp và một số chỉ tiêu khác trong phân tích tài chính. Các nhà đầu tư và những đối tượng quan tâm thông qua chỉ tiêu này có thể biết được khả năng phát triển của doanh nghiệp từ đó phân tích, đánh giá để đi đến những quyết định kinh tế đúng đắn. Tuy nhiên, cũng chính vì sự quan trọng đó mà doanh thu thường là khoản mục chứa đựng nhiều gian lận và sai sót khó tránh khỏi. Nếu không được kiểm soát và phát hiện kịp thời, nó sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả của các quyết định được đưa ra. Trên phạm vi rộng, có thể nói sự sai lệch trong khoản mục doanh thu này sẽ tác động không nhỏ đến yếu tố công bằng và hiệu quả kinh tế - xã hội. Vì vậy, kiểm toán doanh thu trong hoạt động xây dựng là một nội dung quan trọng trong kiểm toán BCTC của các Công ty xây dựng.

1.3.2. Mục tiêu kiểm toán

Mục tiêu của kiểm toán BCTC là giúp cho KTV và Công ty kiểm toán đưa ra ý kiến xác nhận rằng BCTC có được trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan và có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không (VSA 200 – Mục tiêu nguyên tắc chi phối cuộc kiểm toán).

Đối với từng khoản mục kiểm toán trên BCTC, KTV xây dựng các mục tiêu kiểm toán nhằm làm cơ sở cho việc xác định các phương pháp kỹ thuật thu thập bằng chứng khi thực hiện kiểm toán các khoản mục. Các mục tiêu kiểm toán được xây dựng

dựa trên các cơ sở dẫn liệu sau: sự tồn tại hay sự phát sinh, sự đầy đủ, quyền và nghĩa vụ, sự chính xác và sự trình bày và khai báo.

Bảng 1. 1: Mục tiêu kiểm toán doanh thu

Cở sở dẫn liệu	Mục tiêu kiểm toán
Sự phát sinh	Doanh thu xây dựng ghi nhận trên sổ sách là thực tế phát sinh và thuộc về đơn vị.
Sự đầy đủ	Doanh thu xây dựng thực tế phát sinh được ghi nhận đầy đủ và trình bày đầy đủ trên báo cáo tài chính
Sự đánh giá và ghi chép chính xác	Doanh thu xây dựng được tính toán và ghi sổ chính xác giá trị giữa biên bản nghiệm, tờ khai thuế ...ghi chép đúng tài khoản Đồng thời số liệu doanh thu phải thống nhất giữa sổ chi tiết và sổ cái
Sự đúng kỳ	Doanh thu xây dựng được ghi nhận đúng thời điểm phát sinh, đúng niên độ kế toán Doanh thu phải ghi nhận phù hợp với giá vốn trong kỳ.
Sự trình bày và khai báo	Doanh thu xây dựng được phân loại và trình bày đúng đắn trên báo cáo kết quả kinh doanh và khai báo đầy đủ trên thuyết minh báo cáo tài chính

1.4. Các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu Công ty xây dựng

Ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, sau khi thu thập thông tin chung về đơn vị, đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán đối với toàn bộ BCTC, đánh giá sơ bộ hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Lập kế hoạch kiểm toán tổng quát và chương trình kiểm toán chi tiết từng khoản mục. Thì đến giai đoạn thực hiện, KTV sẽ triển khai kế hoạch kiểm toán tổng quát và đi vào thực hiện các thủ tục kiểm toán đã được thiết kế

trong chương trình kiểm toán chi tiết ở giai đoạn lập kế hoạch gồm: Các thử nghiệm kiểm soát^[3] và các thử nghiệm cơ bản^[4].

Các thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện khi kiểm toán viên tin tưởng vào hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị, do đó tùy từng đặc điểm hệ thống kiểm soát nội bộ của từng Công ty mà kiểm toán viên sẽ quyết định có hay không thực hiện các thử nghiệm kiểm soát. Còn đối với các thử nghiệm cơ bản thì luôn được kiểm toán viên thực hiện trong giai đoạn thực hiện kiểm toán đối với tất cả mọi loại hình Công ty.

1.4.1. Thủ tục phân tích

Thủ tục phân tích là một trong những thủ tục kiểm toán giúp KTV khai thác bằng chứng kiểm toán nhanh chóng, hiệu quả đồng thời tiết kiệm thời gian và chi phí kiểm toán. Trong VSA 520 trình bày rõ quy trình phân tích trong kiểm toán BCTC là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin khác hoặc có sự chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến. Thủ tục này giúp KTV tìm kiếm và phát hiện các gian lận sai sót trọng yếu trong BCTC thông qua việc phân tích các thông tin tài chính và thông tin phi tài chính.

1.4.1.1. Các loại thủ tục phân tích

Thủ tục phân tích có 3 loại đó là: Phân tích xu hướng, phân tích tỷ suất và phân tích dự báo:

Phân tích xu hướng: Là quá trình phân tích sự thay đổi của số dư hoặc các loại nghiệp vụ giữa kỳ hiện tại với các kỳ trước hoặc giữa các kỳ với nhau.

Phân tích tỷ suất: Là quá trình phân tích các loại tỷ số hoặc có thể kết hợp với phân tích xu hướng để phát hiện ra sự biến động của các tỷ số trong một khoảng thời gian hoặc so sánh các loại tỷ suất của các bộ phận khác nhau trong cùng một đơn vị hay các đơn vị trong cùng một ngành.

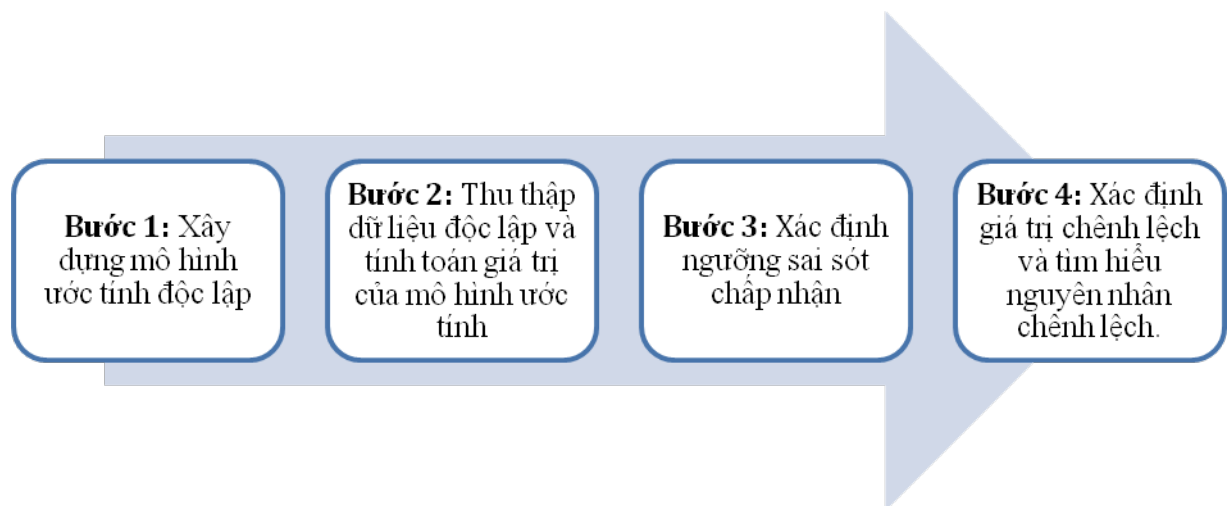
[3] Thử nghiệm kiểm soát: Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán về sự thiết kế phù hợp và sự vận hành hữu hiệu của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ. (VSA 500 – Bảng chứng kiểm toán)

[4] Thử nghiệm cơ bản: Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến BCTC nhằm phát hiện ra những sai sót trọng yếu làm ảnh hưởng đến BCTC. “Thử nghiệm cơ bản” gồm: kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư; quy trình phân tích. (VSA 500 – Bảng chứng kiểm toán)

Phân tích dự báo: Là quá trình phân tích mà trong đó KTV xây dựng công thức để đưa ra một ước tính về số dư một tài khoản hay số phát sinh một nghiệp vụ, sau đó so sánh số liệu ước tính với số liệu thực tế ở đơn vị để kiểm tra sự hợp lý và giải thích khác biệt bất thường.

1.4.1.2. Quá trình thực hiện thủ tục phân tích^[5]

Quá trình thực hiện thủ tục phân tích gồm 4 bước theo thứ tự sau: Xây dựng mô hình ước tính độc lập, thu thập dữ liệu độc lập và tính toán giá trị của mô hình ước tính, xác định ngưỡng sai sót chấp nhận và cuối cùng là xác định giá trị chênh lệch và tìm hiểu nguyên nhân chênh lệch.



Sơ đồ 1.2: Quy trình thực hiện thủ tục phân tích

Bước 1: Xây dựng mô hình ước tính độc lập

Đây là giai đoạn đầu tiên cũng là giai đoạn quan trọng trong việc hình thành nên mô hình ước tính của một khoản mục, một tài khoản cụ thể trên BCTC. Mô hình ước tính độc lập chính là một ước tính, một dự đoán độc lập có liên quan đến giá trị ghi sổ của các khoản mục trên BCTC. Trong quá trình tìm hiểu hoạt động kinh doanh của khách hàng, KTV có thể xem xét một số khoản mục trên BCTC có thể phân tách thành các mô hình có quan hệ với nhau. Ví dụ đối với trường hợp doanh thu của một đơn vị kinh doanh thương mại thường có quan hệ với số lượng bán và đơn giá bán...

[5] Th.S Nguyễn Trọng Hiếu, Thủ tục phân tích cơ bản trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp, Tạp chí Tài chính số 2 – 2014.

Từ các mối quan hệ này, KTV xây dựng nên mô hình ước tính cho giá trị cần được kiểm toán trên BCTC. Trường hợp ví dụ trên, KTV xác định mô hình ước tính của Doanh thu = (Số lượng bán trong kỳ) x (Đơn giá bán).

Bước 2: Thu thập dữ liệu độc lập và tính toán giá trị của mô hình ước tính

Từ mô hình ước tính đã được xây dựng, KTV sẽ tiến hành thu thập các dữ liệu các biến độc lập có trong mô hình. Điều đáng lưu ý khi thu thập dữ liệu của các biến độc lập trong mô hình cần quan tâm là nguồn dữ liệu thu thập phải đáng tin cậy và có nguồn gốc độc lập. Trong ví dụ trên, sau khi tìm hiểu hoạt động của khách hàng, KTV có thể thu thập dữ liệu của biến: Số lượng và đơn giá bán từ các bộ phận chức năng phòng ban khác trong Công ty như sau:

- *Đối với số lượng:* KTV có thể thu thập từ phòng kinh doanh, từ báo cáo bán hàng, nhật ký bán hàng...
- *Đối với đơn giá bán:* KTV có thể sử dụng bảng giá bán niêm yết công khai theo từng loại hàng bán hoặc sử dụng giá bán trung bình của các sản phẩm hàng hóa nếu các hàng bán không có sự biến động lớn về đơn giá bán.

Nguồn dữ liệu độc lập có thể được thu nhập từ bên trong DN hoặc bên ngoài nhưng phải đảm bảo là đáng tin cậy như là đã được kiểm toán hoặc KTV có sự xét đoán hoặc kiểm tra hệ thống dữ liệu và phải độc lập với bộ phận kế toán. Đối với các dữ liệu bên trong DN, KTV có thể thu thập từ các các bộ phận khác độc lập trong DN, dữ liệu từ các kỳ trước, năm trước... Còn dữ liệu bên ngoài thông thường có thể thu thập từ các nguồn như: Thông tin tài chính được công bố đối với các DN cùng ngành, dự báo kinh tế của các ngân hàng hoặc của các tổ chức cá nhân độc lập, các cuộc điều tra các ngành công nghiệp liên quan, thị trường chứng khoán... Từ các dữ liệu đã thu thập được, KTV tính toán giá trị của mô hình ước tính và sử dụng giá trị này để thực hiện các bước tiếp theo.

Bước 3: Xác định ngưỡng sai sót chấp nhận (Threshold)

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế ISA 520 “Thủ tục phân tích”, khi thực hiện thủ tục phân tích, KTV cần phải tìm hiểu chênh lệch giữa giá trị của mô hình ước tính

và giá trị của khoản mục cần kiểm toán. Đây là cơ sở để xem xét có cần thiết phải đi tìm hiểu thêm hay là chấp nhận giá trị chênh lệch, giá trị chênh lệch lớn nhất có thể chấp nhận chính là Threshold. Threshold trong thủ tục phân tích có thể là giá trị, có thể là tỷ lệ phần trăm tùy thuộc vào mô hình ước tính. Việc xác định Threshold thích hợp đặc biệt quan trọng và ảnh hưởng lớn đến các quyết định của KTV trong quá trình thực hiện thủ tục phân tích.

Hiện nay, chưa có nghiên cứu cụ thể nào được công bố công khai trong việc tính toán giá trị của Threshold. Các hãng kiểm toán, các Công ty kiểm toán khác nhau sử dụng các tiêu thức tính toán giá trị này khác nhau. Tuy nhiên, khi thực hiện thủ tục phân tích, giá trị Threshold không những dựa vào một số đặc trưng cơ bản để tính toán như: Giá trị của khoản mục ghi sổ, mức trọng yếu thực hiện mà còn phải xem xét về mặt định tính như: Đánh giá rủi ro về khoản mục, xem xét và đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng... để xác định Threshold một cách phù hợp nhất.

Bước 4: Xác định giá trị chênh lệch và tìm hiểu nguyên nhân chênh lệch

Bước này là việc tính toán giá trị chênh lệch của mô hình ước tính và giá trị ghi sổ, đây không chỉ đơn thuần là việc tính toán ra giá trị chênh lệch mà phải xem xét đánh giá giá trị chênh lệch so với Threshold. Trong trường hợp giá trị chênh lệch nhỏ hơn Threshold và KTV cho rằng nó có thể bỏ qua được thì có thể chấp nhận giá trị ghi sổ của khách hàng mà không cần tìm hiểu và điều tra thêm. Hay nói cách khác, KTV đã đạt được mục tiêu kiểm toán trong việc sử dụng thủ tục phân tích đối với khoản mục đang thực hiện kiểm tra cơ bản.

Trong trường hợp ngược lại, nếu giá trị chênh lệch lớn hơn so với Threshold và KTV cho rằng chênh lệch lớn này là trọng yếu và không thể bỏ qua, lúc này yêu cầu người thực hiện phải tìm hiểu các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch. Cụ thể:

- Xem xét lại mô hình ước tính của mình, kiểm tra lại nguồn dữ liệu độc lập;
- Nếu KTV cho rằng mô hình ước tính của mình là tốt và đáng tin cậy, thì phải trao đổi với khách hàng được kiểm toán để tìm hiểu và xác định nguyên nhân chênh lệch;

- Sau khi xác định nguyên nhân chênh lệch và giải thích được các chênh lệch một cách hợp lý, KTV cho rằng chênh lệch còn lại là có thể bỏ qua được về quy mô, mức độ và tính chất, thủ tục phân tích kết thúc.

Tuy nhiên, trong thực tế hầu hết KTV đều không thực hiện đầy đủ như ở trong quy trình kiểm toán này mà đã cắt giảm, chỉ thực hiện những thủ tục đơn giản. Tại các Công ty Kiểm toán hiện nay, các thủ tục phân tích sử dụng đối với kiểm toán doanh thu xây dựng thường là: Phân tích sự biến động của tổng doanh thu, doanh thu theo từng hạng mục công trình giữa năm nay với năm trước, và thu thập sự giải trình cho những biến động bất thường.

1.4.2. Thủ tục kiểm tra chi tiết

1.4.2.1. Kiểm tra sự phát sinh của doanh thu xây dựng trong kỳ

Thủ tục này nhằm giúp KTV xem xét các nghiệp vụ doanh thu xây dựng được phản ánh trên sổ sách có thực sự phát sinh và thuộc về đơn vị không. KTV có thể thực hiện các thủ tục sau:

- Đối chiếu doanh thu xây dựng được ghi chép trên sổ sách với các chứng từ gốc đi kèm như: hóa đơn, biên bản nghiệm thu công trình hoàn thành, điều khoản hợp đồng, tờ khai thuế.
- KTV có thể kiểm tra điều khoản hợp đồng để xem việc thanh toán của khách hàng và quyết toán phần trăm hoàn thành công trình trong kỳ để xem xét doanh thu có thực sự phát sinh trong kỳ.

1.4.2.2. Kiểm tra sự đầy đủ của doanh thu xây dựng trong kỳ

Thủ tục này đảm bảo mọi nghiệp vụ doanh thu phát sinh đều được phản ánh vào sổ sách kế toán. KTV sẽ từ các hóa đơn, biên bản nghiệm thu khi hạng mục công trình hoàn thành, các hợp đồng xây dựng kiểm tra xem điều lệ hợp đồng phương thức thanh toán để xem xét đơn vị có ghi nhận doanh thu đầy đủ trong kỳ.

1.4.2.3. Kiểm tra doanh thu xây dựng có được tính toán chính xác và thống nhất giữa sổ chi tiết và sổ cái, báo cáo tài chính

Thủ tục này nhằm kiểm tra doanh thu có được chuyên sổ, cộng sổ phát sinh, và lên BCTC có chính xác và đúng đắn hay không. KTV sẽ kiểm tra tính toán lại trên các biên bản nghiệm thu xem tính toán đã chính xác chưa khi đưa số liệu lên sổ. Sau đó KTV sẽ đi so sánh đối chiếu doanh thu xây dựng ở sổ chi tiết với sổ cái và BCTC.

1.4.2.4. Kiểm tra sự đánh giá và chính xác.

Doanh thu xây dựng được ghi nhận đúng thời điểm phát sinh. KTV cần kiểm tra việc ghi nhận doanh thu lên sổ sách có phù hợp với thời điểm tiến hành nghiệm thu hay không. Số liệu ghi nhận trong sổ sách là khớp đúng với giá trị trên các biên bản nghiệm thu.

Khi kiểm toán, KTV đặc biệt quan tâm tới các thoả thuận trong HĐXD quy định việc ghi nhận doanh thu của hợp đồng như: hợp đồng theo giá cố định hay chi phí phụ thêm; Hợp đồng quy định phương thức thanh toán theo khối lượng thực hiện hay tiến độ kế hoạch; hợp đồng có quy định các khoản có khả năng làm tăng khoản thu ... vì những thoả thuận này sẽ ảnh hưởng đến việc xác định doanh thu trong kỳ có đúng không, có đầy đủ không ...

1.4.2.5. Kiểm tra doanh thu đã được ghi chép đúng niên độ

KTV sẽ lựa chọn một số nghiệp vụ ghi nhận doanh thu xảy ra liền trước và liền sau thời điểm khóa sổ để kiểm tra chứng từ gốc, so sánh giữa ngày ghi trên hóa đơn với ngày trên biên bản nghiệm thu, và ngày trên sổ sách đơn vị.

1.4.2.6. Kiểm tra việc phân loại và trình bày các thông tin liên quan đến doanh thu xây dựng

Nếu không có sự phân loại doanh thu sẽ làm sai lệch cách nhìn nhận của người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính. Vì thế, KTV sẽ xem xét về sự phân biệt giữa: doanh thu xây dựng với doanh thu hoạt động tài chính và doanh thu xây dựng thuộc những loại hình công trình khác nhau như: đường, nhà, cầu, hầm... mỗi loại có đặc điểm riêng tính chất riêng.

Ngoài ra, KTV còn kiểm tra việc công bố các thông tin liên quan đến doanh thu xây dựng và việc trình bày chính sách và nguyên tắc kế toán được áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu xây dựng.

Tóm lại:Chương 1 của khóa luận đã trình bày tương đối đầy đủ về: *Những vấn đề lý luận liên quan đến doanh nghiệp xây lắp như: vị trí, vai trò, đặc điểm về sản phẩm, đặc điểm về sản xuất và tổ chức quản lý, đặc điểm công tác kế toán của doanh nghiệp xây lắp ảnh hưởng tới kiểm toán BCTC DNXL; Các bước để tiến hành một công trình xây dựng; Doanh thu tại các Công ty xây dựng bao gồm: khái niệm, điều kiện ghi nhận, cách xác định, đặc điểm doanh thu Công ty xây dựng; Kết hợp với hệ thống hóa các vấn đề liên quan đến kiểm toán doanh thu trong kiểm toán BCTC để hình thành lý luận về các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán BCTC Công ty xây dựng với 2 nội dung: thủ tục phân tích và thủ tục kiểm tra chi tiết.*

CHƯƠNG 2: THỰC TẾ VẬN DỤNG CÁC THỬ NGHIỆM CƠ BẢN TRONG KIỂM TOÁN DOANH THU Ở CÁC CÔNG TY XÂY DỰNG DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN

2.1. Giới thiệu về Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

Tên Công ty : Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

Tên tiếng Anh : Auditing and Accounting Co., Ltd

Tên viết tắt : AAC

Trụ sở chính : Lô 78-80, Đường 30 tháng 4, Q. Hải Châu, Tp. Đà Nẵng

Tel : (84) 0511 3 655 886 Fax : (84) 0511 3 655 887

Email : aac@dng.vnn.vn

Chi nhánh : Tầng 4, Tòa nhà Hoàng Đan, 47-49 Hoàng Sa, Q1, Tp. Hồ Chí Minh

Tel : (84) 8 3910 2235 Fax : (84) 8 3910 2349

Website : <http://www.aac.com.vn>

Logo : 

2.1.1. Quá trình hình thành và phát triển

Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC (gọi tắt là AAC) là một trong năm Công ty kiểm toán thành lập sớm nhất ở Việt Nam. AAC là Công ty kiểm toán độc lập trực thuộc Bộ Tài chính được thành lập trên cơ sở Quyết định số 194/TC/TCCB ngày 01/04/1993 và tái cơ cấu theo Quyết định số 106/TC-BTC ngày 13/02/1995 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Tiền thân là Công ty kiểm toán DAC, trên cơ sở sát nhập hai chi nhánh của hai Công ty hành nghề kiểm toán từ năm 1991, đó là: Chi nhánh Công ty Kiểm toán Việt Nam (VACO) và Chi nhánh Công ty tư vấn tài chính kế toán và kiểm toán (AASC) tại khu vực Miền Trung và Tây Nguyên.

Để phù hợp với tình hình mới về sự phát triển của Công ty, Bộ tài chính đã có Quyết định số 139/2000/QĐ-BTC ngày 06/09/2000 về việc đổi tên “Công ty kiểm toán Đà Nẵng - DAC” thành “Công ty Kiểm toán và Kế toán AAC”.

Đến năm 2007 theo quyết định 1335/QĐ-BTC ngày 02/04/2007 của Bộ tài chính thì Công ty chuyển đổi hình thức sở hữu từ doanh nghiệp nhà nước sang Công ty TNHH hạn hai thành viên trở lên. AAC hoạt động trên phạm vi toàn quốc, được phép kiểm toán tất cả các loại hình doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế, kể cả các ngành đặc thù có quy chế riêng về việc lựa chọn và bổ nhiệm kiểm toán độc lập có điều kiện như kiểm toán các tổ chức niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán, các tổ chức phát hành và kinh doanh chứng khoán...

Trong quá trình hoạt động và phát triển của mình Công ty đã đạt được nhiều thành tích lớn. Liên tiếp trong 2 năm 2007 và 2008, AAC đã được Bộ Công thương bình chọn là một trong năm Công ty kiểm toán tốt nhất Việt Nam và được trao cúp “*Thương mại dịch vụ - Top Trade Services*”.

Tháng 9/2008, Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC trở thành thành viên của tổ chức Kiểm toán quốc tế PrimeGlobal- một trong số ít các tổ chức kiểm toán hàng đầu trên thế giới, có trụ sở chính tại Hoa Kỳ.

Năm 2009, AAC được Đại Tiếng nói Việt Nam, Bộ Công thương, Bộ Thông tin và Truyền thông, Bộ Văn hóa, Thể thao và Du lịch ... bình chọn và trao cúp vàng “*Doanh nghiệp Việt Nam tiêu biểu*”;

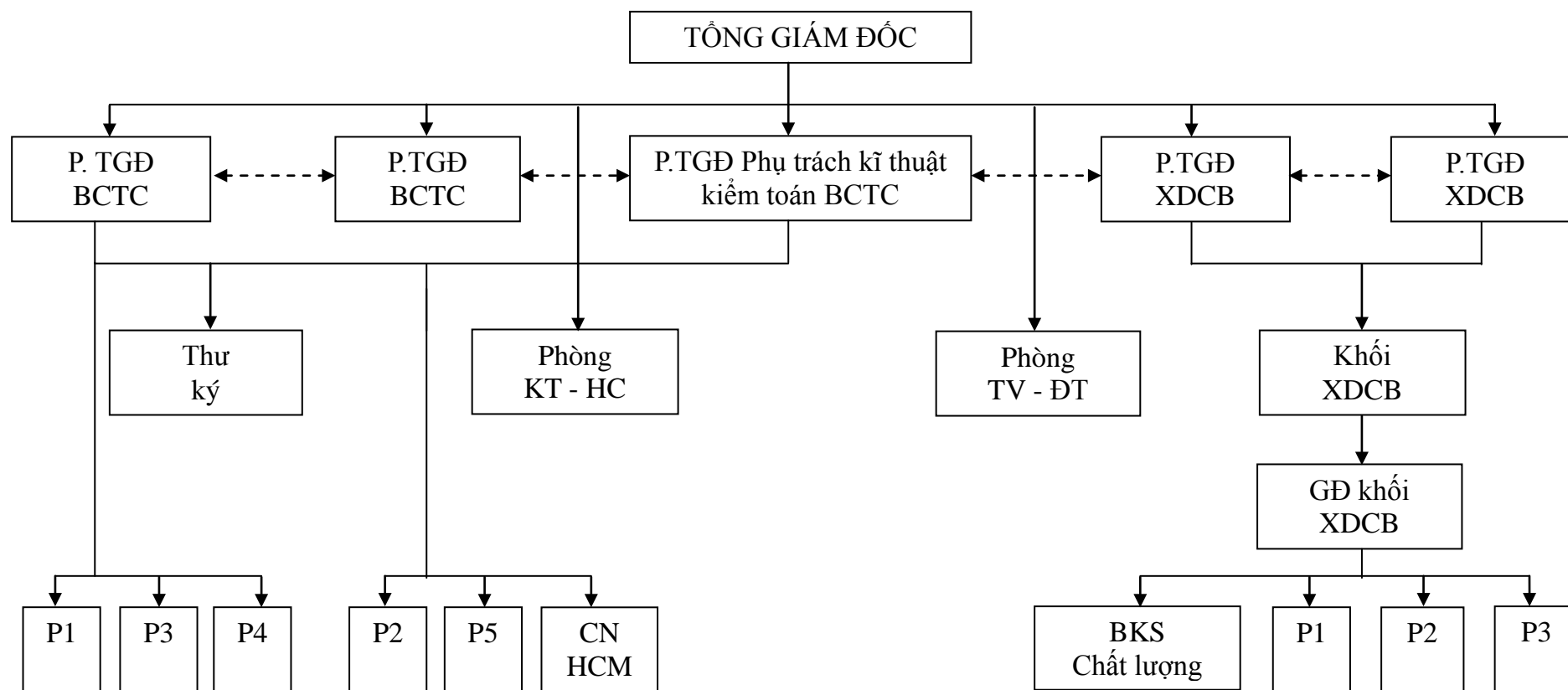
Tháng 10/2009, AAC được Hiệp hội kinh doanh Chứng khoán Việt Nam (VASB), Tạp chí Chứng khoán Việt Nam (Ủy ban Chứng khoán Nhà nước), Trung tâm thông tin Tín dụng Ngân hàng Nhà nước Việt Nam (CIC) ... trao tặng danh hiệu “*Tổ chức kiểm toán niêm yết uy tín*”.

2.1.2. Cơ cấu tổ chức

Công ty đã xây dựng một mô hình quản lý theo các phòng ban chức năng. Mô hình này giảm thiểu chi phí hành chính, giảm các bộ phận trung gian trong quá trình quản lý. Các kế hoạch, chiến lược hoạt động của ban giám đốc được phổ biến thẳng xuống cho các bộ phận thực thi và ngược lại mọi sự phản hồi từ các bộ phận triển khai hoạt động cũng được ban giám đốc nắm bắt nhanh chóng.

Do mục tiêu hoạt động hướng vào khách hàng, Công ty thực hiện việc phân chia phòng ban theo mục đích phục vụ khách hàng, mỗi phòng nghiệp vụ sẽ chịu trách nhiệm cung cấp một loại hình dịch vụ nhất định cho khách hàng nhờ đó mà chất lượng

dịch vụ cung cấp sẽ được nâng cao do sự am hiểu khách hàng và chuyên môn hoá trong công việc cũng như việc quy trách nhiệm trong quản lý.



Sơ đồ 2.1: Sơ đồ tổ chức Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

Chú thích:
 —————> Quan hệ chức năng
 <-----> Quan hệ trực tuyến

2.1.3. Chức năng, nhiệm vụ của các cá nhân, bộ phận

Tổng Giám đốc: Là người đại diện toàn quyền của Công ty, và chịu trách nhiệm trước pháp luật về toàn bộ hoạt động Công ty. Tổng giám đốc có nhiệm vụ: Đánh giá rủi ro của hợp đồng kiểm toán; duy trì các mối quan hệ trong nội bộ và với cả khách hàng; đánh giá các công việc kiểm toán đã thực hiện...

Phó Tổng Giám đốc: Giúp việc cho tổng giám đốc, được tổng giám đốc phân công uỷ quyền giải quyết những công việc cụ thể về các vấn đề liên quan đến nhân lực, hành chính, khách hàng và các lĩnh vực nghiệp vụ; chịu trách nhiệm trước Tổng Giám đốc và pháp luật nhà nước về các vấn đề được phân công và uỷ quyền.

Giám đốc các khối: Phụ trách chuyên môn nghiệp vụ, nhân sự, hành chính, tổ chức phối hợp công việc giữa các nhóm làm việc trên hai lĩnh vực hoạt động XDCCB và BCTC.

Kế toán trưởng: Tổ chức thực hiện công tác kế toán, thống kê tài chính và kiểm toán nội bộ, có các quyền và nhiệm vụ theo quy định của pháp luật như: Lập BCTC, cung cấp số liệu công khai tài chính, lập kế hoạch tài chính.

Ban kiểm soát chất lượng: Kiểm soát chất lượng của các Báo cáo kiểm toán trước khi trình lên Tổng giám đốc, Phó tổng giám đốc phê duyệt.

Phòng kiểm toán: Thực hiện các cuộc kiểm toán BCTC hay XDCCB.

Phòng tư vấn đào tạo (Phòng TV – ĐT): Cung cấp những thông tư, nghị định mới cho toàn Công ty, đứng đầu là trưởng phòng, dưới là các nhân viên có nhiệm vụ tư vấn cho khách hàng, chăm sóc khách hàng, đồng thời các nhân viên này còn có nhiệm vụ dạy lớp kế toán trưởng mà Công ty tổ chức, đào tạo các nhân viên mới vào.

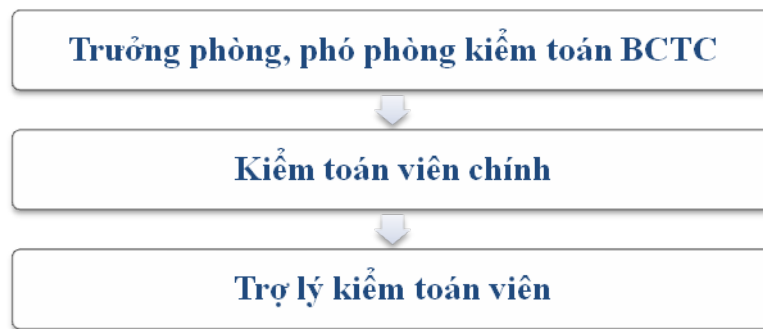
Phòng kế toán hành chính (Phòng KT – HC): có trách nhiệm lưu trữ hồ sơ về khách hàng đã được kiểm toán qua các năm, xác định tình hình hoạt động kinh doanh trong kỳ tại Công ty.

Chi nhánh Tp. Hồ Chí Minh (CN HCM): Quản lý công việc kiểm toán với những khách hàng tại Tp Hồ Chí Minh.

Thư ký: Chuyên thực hiện các công việc liên quan đến công tác hỗ trợ việc quản lý, điều hành trong văn phòng, thực hiện các công việc liên quan đến giấy tờ, các công việc tạp vụ hành chính, sắp xếp hồ sơ, soạn thảo văn bản, tiếp khách, lên lịch trình, tổ chức cuộc họp, hội nghị, lên kế hoạch cho cấp trên.

2.1.4. Sơ đồ tổ chức phòng kiểm toán báo cáo tài chính

Tất cả các phòng kiểm toán BCTC đều có chung cơ cấu tổ chức gồm trưởng phòng, phó phòng, kiểm toán viên chính và trợ lý kiểm toán viên như sơ đồ sau:



Sơ đồ 2.2: Sơ đồ tổ chức phòng kiểm toán BCTC

Trưởng phòng: Trưởng phòng chịu trách nhiệm trước giám đốc các khối và đóng vai trò quan trọng trong nhiều lĩnh vực hoạt động của Công ty đặc biệt là các vấn đề liên quan đến nhân sự, phối hợp hoạt động và đảm nhiệm các công việc hành chính. Họ giữ vai trò lãnh đạo trong Ban quản lý của phòng và có chức năng như cầu nối giữa ban giám đốc, ban quản lý và các nhóm nhân viên; có chức năng quan trọng đối với hoạt động của Công ty trong việc tạo ra môi trường làm việc năng động, chuyên nghiệp cho các nhân viên.

Phó phòng: Là người tham mưu trực tiếp cho trưởng phòng, thay mặt trưởng phòng điều hành toàn bộ công việc trong thời gian trưởng phòng đi vắng và thực hiện các công việc do trưởng phòng uỷ quyền.

KTV chính: Đảm nhận trọng trách sau Ban quản lý, bao gồm: Giám sát công việc của các trợ lý/nhân viên thử việc; thực hiện hợp đồng kiểm toán lớn với khách hàng; báo cáo trực tiếp với người quản lý phụ trách một vụ việc kiểm toán; ký báo cáo kiểm toán; soát xét các giấy tờ làm việc, bố trí nhân sự cho các hoạt động kiểm toán.

Trợ lý KTV: Chịu trách nhiệm trước KTV hoặc người quản lý công việc về tất cả những vấn đề liên quan đến việc thực hiện một công việc. Tùy vào năng lực thâm niên công tác mà trợ lý KTV chia làm ba cấp:

- *Trợ lý KTV cấp 1*: Là người sau thời gian thử việc ba tháng, được trúng tuyển chính thức vào Công ty cho đến một năm sau đó. Theo thông lệ, những người mới tốt nghiệp các trường các trường kinh doanh, các trường đại học và những người có trình độ, kinh nghiệm thực tiễn trong lĩnh vực kiểm toán và kế toán có thể làm việc cho Công ty với tư cách là một trợ lý mới vào nghề.
- *Trợ lý KTV cấp 2*: là người làm việc ở Công ty kiểm toán được hai năm chịu trách nhiệm về các công việc mà nhóm trưởng giao phó.
- *Trợ lý KTV cấp 3*: là người làm việc ở Công ty được ba năm, có nhiều kinh nghiệm trong lĩnh vực kiểm toán và có thể làm trưởng đoàn kiểm toán.

2.1.5. Phương châm hoạt động

AAC hoạt động theo phương châm “*Chất lượng trong từng dịch vụ*” và luôn đề cao nguyên tắc độc lập, khách quan, trung thực và bí mật số liệu của khách hàng. Mục tiêu hoạt động của AAC là giúp khách hàng và những người quan tâm bảo vệ quyền lợi hợp pháp của mình, cung cấp cho họ những thông tin đích thực và cần thiết để tổ chức điều hành hoạt động của doanh nghiệp và đưa ra các quyết định quản lý phù hợp với thực tiễn.

AAC hiểu rằng: Lợi ích và niềm tin của khách hàng là thước đo của chất lượng dịch vụ của AAC. Trong suốt quá trình hình thành và phát triển, đội ngũ cán bộ và nhân viên của AAC luôn phấn đấu không ngừng trong việc cải thiện và nâng cao khả năng cung cấp dịch vụ, đa dạng hóa các loại hình dịch vụ chất lượng cao, đáp ứng tốt nhất nhu cầu và lợi ích của khách hàng.

2.1.6. Nguồn lực

2.1.6.1. Lao động

Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC hiện nay có 150 nhân viên chuyên nghiệp. Trong đó có 27% là KTV cấp quốc gia (CPA), 10% có bằng quốc tế về kế toán, kiểm toán, luật và trên đại học. Theo công bố của VACPA từ năm 2009 đến nay,

AAC luôn nằm trong nhóm 7 Công ty kiểm toán có số lượng KTV cấp quốc gia đông đảo nhất tính trên hơn 170 Công ty kiểm toán và tư vấn đang hoạt động tại Việt Nam. Đội ngũ KTV của AAC được đào tạo có hệ thống ở Việt Nam, Anh, Bỉ, Pháp, Ai-Len, Úc, Nhật Bản,...20% đã được công nhận là chuyên gia kế toán, thạc sỹ kinh tế từ các trường đại học trong và ngoài nước (như: Úc, Nhật Bản, Ai Len, Bỉ...) và có nhiều năm kinh nghiệm thực tiễn về kiểm toán và tư vấn tài chính - kế toán - thuế ở Việt Nam và quốc tế, 100% đội ngũ KTV và Trợ lý KTV cao cấp của AAC được đào tạo trực tiếp bởi các Chuyên gia cao cấp về Kiểm toán của Cộng đồng Châu Âu thông qua chương trình hợp tác về Kiểm toán và Kế toán của Dự án EURO – TAPVIET do Cộng đồng Châu Âu tài trợ.

2.1.6.2. Tình hình hoạt động kinh doanh tại Công ty AAC

Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC đã và đang thực hiện cung cấp các dịch vụ cho hàng trăm khách hàng thuộc các loại hình doanh nghiệp trên phạm vi lãnh thổ Việt Nam. Các khách hàng của AAC rải khắp mọi miền tổ quốc nhưng tập trung nhiều nhất vẫn là miền Trung – Tây Nguyên. Một số khách hàng tiêu biểu như CTCP Sông Đà 4, CTCP điện miền Trung, CTCP Dịch vụ xuất bản giáo dục Hà Nội, CTCP Du lịch Dịch vụ Hội An...

Do hạn chế về số liệu, người viết chỉ thu thập được tình hình hoạt động kinh doanh năm 2013 như sau:

Tổng doanh thu: 35.268.892.283 đồng.

Tổng chi phí: 32.246.798.682 đồng.

Lợi nhuận sau thuế: 2.266.570.201 đồng.

(Nguồn: Báo cáo minh bạch năm 2013 của AAC)

Trong điều kiện kinh tế khó khăn hiện nay, AAC chỉ chấp nhận và duy trì khách hàng và những hợp đồng cung cấp đầy đủ thông tin cũng như đảm bảo việc bố trí nhóm kiểm toán và chuyên gia tư vấn đủ năng lực chuyên môn và khả năng phù hợp để thực hiện cuộc kiểm toán. Điều đó khẳng định chất lượng dịch vụ và uy tín của Công ty trên thị trường. Do đó, kết quả kinh doanh của AAC được duy trì và tăng trưởng đều qua các năm.

2.1.7. Lĩnh vực ngành nghề kinh doanh

AAC cung cấp đầy đủ các dịch vụ giá trị gia tăng như kiểm toán, kế toán, tư vấn thuế, tư vấn tài chính - đầu tư, đào tạo, hỗ trợ tuyển dụng và các dịch vụ chuyên ngành khác.

2.1.7.1. Kiểm toán

Cung cấp dịch vụ kiểm toán là dịch vụ chính và đây luôn là thế mạnh của AAC. Các dịch vụ kiểm toán do AAC cung cấp đều được lập kế hoạch và tiến hành theo các quy trình kiểm toán chuẩn do AAC xây dựng. Từ các kết quả kiểm toán, AAC đảm bảo cung cấp những góp ý xây dựng hiệu quả cho các khách hàng của mình. Trải qua một thời gian dài nỗ lực xây dựng và không ngừng phát triển, AAC đã tạo dựng được niềm tin của các khách hàng trong từng dịch vụ kiểm toán.

2.1.7.2. Kế toán

- Dịch vụ ghi sổ và giữ sổ kế toán
- Hướng dẫn nghiệp vụ kế toán
- Lập các Báo cáo tài chính định kỳ
- Chuyển đổi các Báo cáo tài chính được lập theo VAS, IAS
- Thiết kế và hoàn thiện mô hình tổ chức bộ máy kế toán

2.1.7.3. Tư vấn thuế

- Đăng ký và kê khai thuế
- Tư vấn kế hoạch thuế
- Cung cấp các văn bản thuế có liên quan

2.1.7.4. Tư vấn quản lý đào tạo

- Đăng ký chế độ kế toán doanh nghiệp
- Tư vấn thực hành kế toán
- Tư vấn đầu tư & thủ tục cấp phép
- Tư vấn thành lập doanh nghiệp
- Tư vấn xác định giá trị & cổ phần hoá doanh nghiệp

2.1.7.5. Dịch vụ tin học

- Cung cấp và tư vấn việc lựa chọn các phần mềm tin học về kế toán và quản lý
- Tư vấn việc lựa chọn trang bị các thiết bị tin học
- Các dịch vụ khác có liên quan

2.2. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính được áp dụng tại AAC

Quy trình kiểm toán BCTC tại AAC được xây dựng dựa trên cơ sở kinh nghiệm thực tiễn hoạt động kiểm toán của Công ty áp dụng trong quá trình kiểm toán các BCTC, những hướng dẫn về thực hành kiểm toán của Hãng kiểm toán quốc tế IGAF Polaris, đồng thời có sự so sánh, đối chiếu và vận dụng các Chuẩn mực kiểm toán, thông lệ được chấp nhận chung của Quốc tế, các Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam, Luật kiểm toán độc lập, Chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và Chương trình kiểm toán mẫu của VACPA. Cụ thể quy trình kiểm toán BCTC được áp dụng tại AAC có những đặc điểm sau:

Thứ nhất, phương pháp luận kiểm toán của quy trình kiểm toán BCTC này là phương pháp kiểm toán dựa trên rủi ro. Theo đó việc xác định, đánh giá và thiết kế các thủ tục để xử lý rủi ro được thực hiện trong suốt quá trình kiểm toán. Đây là phương pháp kiểm toán được thiết kế phù hợp với phương pháp tiếp cận và nguyên tắc xây dựng hệ thống Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam cũng như Quốc tế.

Thứ hai, mục tiêu của quy trình kiểm toán BCTC nhằm hệ thống hoá những hiểu biết chung nhất về hoạt động kiểm toán, nêu lên những nguyên tắc cơ bản trong công tác kiểm toán mà mỗi thành viên tham gia kiểm toán trong Công ty phải tuân thủ và đưa ra những hướng dẫn cơ bản về phương pháp, quy trình tiến hành kiểm toán nói chung và từng phần việc kiểm toán nói riêng.

Thứ ba, quy trình kiểm toán BCTC áp dụng cho việc kiểm toán năm đầu tiên tại khách hàng. Trường hợp thực hiện kiểm toán các năm sau cho cùng một khách hàng, KTV có thể dựa vào phần lập kế hoạch ở năm đầu tiên và cập nhật những thay đổi mới phát sinh từ năm kiểm toán đầu tiên đến thời điểm kiểm toán hiện tại và áp dụng thêm các phần ở giai đoạn thực hiện kiểm toán và kết thúc cuộc kiểm toán. Mặt khác, quy trình kiểm toán BCTC này có thể vận dụng với những điều chỉnh thích hợp để thực hiện soát xét BCTC, kiểm toán BCTC giữa kỳ, năm cho các loại hình doanh nghiệp.

Dưới đây là quy trình kiểm toán BCTC do AAC thực hiện, quy trình được chia thành 3 giai đoạn: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán.

QUẢN LÝ CUỘC KIỂM TOÁN				
Kế hoạch kiểm toán		Thực hiện kiểm toán		Tổng hợp, kết luận và lập
TUẦN THỦ CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM	Xem xét chấp nhận khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng [A100]	Kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ [C100-C500]		Tổng hợp kết quả kiểm toán [B410]
	Lập hợp đồng kiểm toán và lựa chọn nhóm kiểm toán [A200]	Kiểm tra cơ bản cân đối kế toán	Kiểm tra cơ bản tài sản [D100-D800]	Phân tích tổng thể báo cáo tài chính lần cuối [B420]
	Tìm hiểu khách hàng và môi trường hoạt động [A300]		Kiểm tra cơ bản nợ phải trả [E100-E600]	Thư giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị [B440 B450]
	Tìm hiểu chính sách kế toán và chu trình kinh doanh quan trọng [A400]	Kiểm tra cơ bản bảng cân đối kế toán	Kiểm tra cơ bản NVCSH và TK ngoài bảng [F100-F300]	Báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán [B300]
	Phân tích sơ bộ báo cáo tài chính [A500]		Kiểm tra cơ bản báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh [G100-G700]	Thư quản lý và các tư vấn khách hàng khác [B200]
	Đánh giá chung về hệ thống kiểm soát nội bộ và rủi ro gian lận [A600]	Kiểm tra các nội dung khác [H100-H200]	Công cụ hỗ trợ kiểm toán [Phần I]	Soát xét, phê duyệt và phát hành báo cáo [B110]
	Xác định mức trọng yếu [A700] và phương pháp chọn mẫu - cỡ mẫu [A800]		Đánh giá lại mức trọng yếu và phạm vi kiểm toán [A700] - [A800]	Kiểm soát chất lượng kiểm toán [B120]
	Tổng hợp kế hoạch kiểm toán [A900]			
XÁC ĐỊNH, ĐÁNH GIÁ VÀ QUẢN LÝ RỦI RO				
				PHÙ HỢP VỚI CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM

Sơ đồ 2.3. Quy trình kiểm toán BCTC do AAC thực hiện

2.2.1. Lập kế hoạch kiểm toán

Mục tiêu của giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán là giúp KTV xác định vùng có rủi ro cao thông qua đó thiết kế được thủ tục kiểm toán hiệu quả. Việc lập kế hoạch được

một KTV giàu kinh nghiệm thực hiện tùy theo quy mô của Công ty khách hàng và phân công nhân sự của ban giám đốc Công ty. Lập kế hoạch kiểm toán giúp KTV thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có giá trị làm căn cứ để KTV đưa ra ý kiến của mình về BCTC của khách hàng. Không những thế, công việc này còn giúp hạn chế được những sai sót và nâng cao chất lượng của cuộc kiểm toán, tạo dựng được niềm tin và uy tín đối với khách hàng. Quy trình chuẩn bị kiểm toán ở Công ty AAC gồm hai giai đoạn là tiền kế hoạch và lập kế hoạch.

2.2.1.1. Giai đoạn tiền kế hoạch

Các công việc trong giai đoạn tiền kế hoạch bao gồm: việc quyết định có chấp nhận kiểm toán hay không, tìm hiểu lý do khách hàng có nhu cầu kiểm toán, lựa chọn đội ngũ nhân viên thực hiện cuộc kiểm toán và ký kết hợp đồng kiểm toán.

Thứ nhất, xem xét chấp nhận khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng

Công việc này đòi hỏi KTV phải xem xét liệu có thể chấp nhận cung cấp dịch vụ kiểm toán cho khách hàng dựa trên đặc điểm kinh doanh, uy tín của khách hàng cũng như tính chính trực, tuân thủ của Ban Giám đốc. Công việc này cũng được tiến hành khác nhau với các đối tượng khách hàng.

Đối với các khách hàng mới: Trước tiên KTV phải tìm hiểu lý do mời kiểm toán của khách hàng, lý do thay đổi Công ty kiểm toán (ví dụ do phí kiểm toán đắt), tự đánh giá khả năng cung cấp dịch vụ (lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của khách hàng có thuộc phạm vi, chuyên môn kiểm toán của Công ty không). KTV có thể gửi thư cho KTV tiền nhiệm tìm hiểu lý do rút lui khỏi hợp đồng đề phòng tự rút lui vì rủi ro.

Sau đó KTV phải tiếp tục đánh giá các yếu tố tiềm tàng có thể ảnh hưởng đến tính độc lập của cuộc kiểm toán: KTV phải xem xét Công ty mình có cung cấp cho khách hàng các khoản vay, đảm bảo không; hay có lợi ích tài chính gắn liền với kết quả hoạt động khách hàng không; rồi phí của cuộc kiểm toán của khách hàng có ảnh hưởng lớn đến tổng doanh thu của Công ty không (nếu tỷ lệ phí kiểm toán của khách hàng trên tổng doanh thu chiếm một khoản đáng kể thì sẽ làm ảnh hưởng đến tính độc lập của cuộc kiểm toán do Công ty kiểm toán sợ mất khách hàng sẽ mất doanh số).

KTV cũng cần phải xem xét những nghi ngại về tính liêm chính của ban quản trị Công ty khách hàng, xem xét liệu có thể dựa vào bất kì bản giải trình nào của Ban quản trị cũng như có thể dựa vào bất cứ sổ sách kế toán nào của Công ty khách hàng hay không? Những nghi ngại về tính liêm chính của Ban quản trị có ảnh hưởng đến mức KTV kết luận rằng cuộc kiểm toán không thể thực hiện được. KTV còn phải đánh giá các yếu tố rủi ro tiềm tàng khác như: Mâu thuẫn lợi ích giữa các khách hàng; ý kiến kiểm toán năm trước ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán năm nay (nếu có); các khó khăn trong kinh doanh, các nhân tố tranh chấp, kiện tụng có thể có của khách hàng; độ tin cậy của hệ thống KSNB; tính chất phức tạp của hệ thống kế toán và BCTC. Sau khi hiểu biết về tất cả những nhân tố trên, KTV tiến hành đánh giá sơ bộ rủi ro của cuộc kiểm toán để xem xét có thể chấp nhận cung cấp dịch vụ cho khách hàng không, nếu rủi ro là có thể chấp nhận được thì hai bên sẽ tiến hành lập hợp đồng kiểm toán, nếu rủi ro được xác định là quá lớn, Công ty kiểm toán phải từ chối cung cấp dịch vụ.

Đối với các khách hàng cũ: KTV tiếp tục đánh giá tính độc lập của cuộc kiểm toán dựa trên nhóm kiểm toán sẽ tham gia và các dịch vụ mà Công ty kiểm toán có cung cấp cho khách hàng. Nếu Công ty kiểm toán và khách hàng trong năm trước đã có bất đồng về ý kiến kiểm toán hay chi phí kiểm toán thì yếu tố này cũng cần phải thống nhất lại cho thoả đáng trước khi tiếp tục cung cấp dịch vụ để phòng rủi ro. Nếu Công ty kiểm toán đồng ý cung cấp tiếp dịch vụ thì hợp đồng sẽ được ký kết.

Thứ hai, tìm hiểu lý do khách hàng mời kiểm toán

Để hiểu rõ hơn về khách hàng và thuận tiện cho công tác kiểm toán, AAC thường tiến hành tìm hiểu lý do khách hàng mời kiểm toán. Từ đó, AAC có thể xác định được tầm quan trọng, mục đích và các bước công việc cần làm của mỗi cuộc kiểm toán. Ví dụ, khách hàng mời kiểm toán báo cáo tài chính nhằm mục đích công khai thông tin tài chính ra bên ngoài, hoặc là theo yêu cầu của Công ty mẹ ở nước ngoài...

Thứ ba, lựa chọn nhân viên thực hiện cuộc kiểm toán

Trưởng đoàn cần phải lựa chọn các KTV có chuyên môn phù hợp sẽ tham gia kiểm toán cho khách hàng, sau khi đã chọn xong, KTV cần phải đánh giá tính độc lập của các thành viên sẽ tham gia nhóm kiểm toán, KTV cần xem xét kỹ các nguy cơ: Tự lợi, tự soát xét, biện hộ, thân thuộc, nếu có bất cứ dấu hiệu nào ảnh hưởng đến tính độc

lập thì phải tìm biện pháp khắc phục. Tại Công ty AAC, việc lựa chọn đội ngũ nhân viên cho một cuộc kiểm toán được thực hiện bởi Phó Tổng Giám đốc, dựa vào đặc điểm riêng biệt và lĩnh vực hoạt động của mỗi khách hàng...mà việc chọn số lượng, kinh nghiệm và năng lực của đoàn kiểm toán cho mỗi cuộc kiểm toán là khác nhau.

Thứ tư, kí hợp đồng kiểm toán

Khi đã quyết định chấp nhận kiểm toán cho khách hàng và xem xét các vấn đề trên, bước cuối cùng trong giai đoạn tiền kiểm toán là kí hợp đồng kiểm toán với khách hàng. Tại AAC, sau khi chấp nhận kiểm toán, AAC sẽ gặp gỡ trực tiếp khách hàng sau đó kí một hợp đồng kiểm toán. Cũng có trường hợp, AAC sẽ gửi cho khách hàng một thư hẹn kiểm toán, nếu khách hàng chấp thuận các điều khoản trong hợp đồng thì họ sẽ kí vào thư hợp đồng và gửi lại một bản sao đã kí cho Công ty kiểm toán.

2.2.1.2. Giai đoạn lập kế hoạch

Trong giai đoạn này KTV sẽ tiến hành các công việc sau:

Thứ nhất, tìm hiểu khách hàng và môi trường hoạt động.

Mục tiêu giúp KTV xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận hoặc nhầm lẫn, qua đó đưa ra cơ sở cho việc thiết kế các thủ tục kiểm toán cho rủi ro sai sót trọng yếu đã đánh giá.

Thứ hai, tìm hiểu chính sách kế toán và chu trình kinh doanh quan trọng.

Công việc này giúp kiểm toán viên xác định và đánh giá chính sách kế toán áp dụng cho các giao dịch của chu trình kinh doanh quan trọng; đánh giá việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm soát của các chu trình kinh doanh quan trọng này; và cuối cùng là xem xét có nên áp dụng các thử nghiệm kiểm soát cho các chu trình này hay không.

Thứ ba, phân tích sơ bộ báo cáo tài chính.

Mục tiêu công việc này giúp KTV xác định các hệ số tài chính bất thường, các giao dịch và khoản mục bất thường đồng thời khoanh vùng có nguy cơ sai sót trọng yếu.

Thứ tư, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và rủi ro gian lận.

KTV tiến hành đánh giá chung để xem hệ thống KSNB có kiểm soát hiệu quả và xử lý thông tin tài chính tin cậy không và xác định các rủi ro gian lận.

Thứ năm, xác định mức trọng yếu và phương pháp chọn mẫu, cỡ mẫu.

Việc xác định mức trọng yếu áp dụng cho cuộc kiểm toán làm cơ sở cho việc thiết lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán.

Thứ sáu, tham chiếu cuộc kiểm toán năm trước.

Điều này giúp KTV hiểu biết sơ lược về Công ty khách hàng và những sai phạm trước đây.

Thứ bảy, tổng hợp kế hoạch kiểm toán.

Sau khi thực hiện tất cả các bước công việc trên kiểm toán viên tiến hành tổng hợp tất cả các vấn đề cần lưu ý trước khi thực hiện kiểm toán, và đây cũng là công cụ để giao tiếp hiệu quả giữa thành viên Ban Giám đốc và thành viên nhóm kiểm toán.

Thứ tám, lập danh mục tài liệu và thông tin yêu cầu khách hàng cung cấp cho cuộc kiểm toán.

2.2.2. Thực hiện kiểm toán

Thực hiện kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán thích ứng với đối tượng kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán. Đó là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các kế hoạch, chương trình kiểm toán nhằm đưa ra những ý kiến xác thực về mức độ trung thực và hợp lý của BCTC trên cơ sở những bằng chứng kiểm toán đầy đủ và tin cậy.

Trong giai đoạn này các KTV tham gia kiểm toán bám sát kế hoạch đã lập để thực hiện, trong quá trình thực hiện có thể điều chỉnh bổ sung kế hoạch cho phù hợp. Nội dung cơ bản của giai đoạn thực hiện kiểm toán ở Công ty TNHH kiểm toán và kế toán AAC như sau:

Nội dung thứ nhất, quy định về nhiệm vụ của nhóm trưởng.

Nhóm trưởng giữ vai trò hết sức quan trọng trong toàn bộ quá trình kiểm toán và thực hiện các nhiệm vụ sau: thảo luận với khách hàng, liên hệ khách hàng để sắp xếp kiểm kê tài sản cố định, tổ chức lưu trữ hồ sơ, lập kế hoạch kiểm toán và phân tích hồ sơ, sắp xếp, kiểm tra, đánh giá các thành viên trong nhóm...

Nội dung thứ hai, về các quy trình nghiệp vụ phát sinh đặc trưng của một doanh nghiệp.

Mỗi doanh nghiệp khác nhau có quy trình các nghiệp vụ phát sinh khác nhau. Tùy theo tính trọng yếu của vấn đề mà quy định KTV nào thực hiện kiểm tra quy trình nào.

Nội dung thứ ba, về nguyên tắc sắp xếp, đánh số và tham chiếu giấy làm việc.

Giấy làm việc phải được sắp xếp, đánh số và tham chiếu phù hợp với quy định chung của Công ty nhằm đảm bảo dễ kiểm tra, so sánh và thuận tiện cho việc lưu trữ hồ sơ.

Nội dung thứ tư, về chương trình kiểm toán.

KTV dựa vào chương trình kiểm toán để thực hiện các thủ tục cần thiết đối với từng khoản mục hay bộ phận được kiểm toán, xác định thời gian thời gian hoàn thành, phân công lao động giữa các KTV, và thu thập được các tài liệu thông tin liên quan cần sử dụng. Chương trình kiểm toán thể hiện những điểm sau:

- Mục tiêu kiểm toán: Đạt được bằng chứng kiểm toán có hiệu lực về một hay nhiều cơ sở dẫn liệu về BCTC.
- Cơ sở dẫn liệu BCTC: Đầy đủ, hiện hữu, đánh giá, chính xác, sở hữu, trình bày.
- Bằng chứng kiểm toán có hiệu lực: Số lượng và chất lượng của bằng chứng, hiệu quả chi phí, nâng cao giá trị kiểm toán.
- Các chương trình kiểm toán chi tiết:
 - + Kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ
 - + Kiểm tra chi tiết tài sản
 - + Kiểm tra chi tiết nợ phải trả
 - + Kiểm tra chi tiết nguồn vốn
 - + Kiểm tra chi tiết báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

2.2.3. Kết thúc kiểm toán

Kết thúc kiểm toán là một giai đoạn của quy trình kiểm toán kiểm toán BCTC. Đây là giai đoạn các KTV sẽ tổng kết toàn bộ quá trình thực hiện kiểm toán, nêu ra ý kiến trao đổi với khách hàng và phát hành báo cáo kiểm toán. Trong giai đoạn này cơ bản có các nội dung:

Thứ nhất, KTV sẽ tiến hành một số thủ tục kiểm toán đối với một số khoản mục hay một số nội dung khác có liên quan mà chưa được khảo sát trong quá trình thực hiện kiểm toán các bộ phận trên BCTC, như: Các khoản nợ tiềm tàng, các sự kiện sau ngày khóa sổ kế toán, lập BCTC, giả định hoạt động liên tục và các vấn đề khác.

Thứ hai, Sau khi kết thúc quá trình kiểm toán các khoản mục, trưởng đoàn kiểm toán sẽ xét duyệt tất cả giấy tờ làm việc của các KTV và trợ lý bao gồm kết quả kiểm toán các chu trình, các bộ phận trên BCTC...; đồng thời tiến hành ghi ra tất cả các ý kiến của KTV về các khoản mục đã được phân công trên một biên bản ghi nhớ. Sau đó, trưởng đoàn sẽ trao đổi trước với kế toán trưởng hoặc kế toán tổng hợp của doanh nghiệp. Người này sẽ có trách nhiệm giải trình một số vấn đề được nêu ra trong biên bản ghi nhớ mà người này có bằng chứng chứng minh là không phù hợp. Trường hợp đoàn kiểm toán đồng ý với sự giải thích và với các bằng chứng được đưa ra thì các tiêu mục này sẽ được loại trừ ra khỏi biên bản ghi nhớ trước khi bản chính thức được in. Biên bản ghi nhớ chính thức sẽ được sử dụng để họp giữa đoàn kiểm toán và ban giám đốc đơn vị. Ban giám đốc đơn vị sau khi đã đồng ý ký vào biên bản tức là đồng ý điều chỉnh lại các khoản mục trên BCTC theo ý kiến của KTV. Theo biên bản này, toàn bộ các bút toán điều chỉnh sẽ được hai bên bao gồm phòng kế toán của đơn vị và người được phân công lập báo cáo kiểm toán cùng điều chỉnh dựa trên số liệu của BCTC chưa được kiểm toán do đơn vị lập trước đây.

Thứ ba, KTV sử dụng thủ tục phân tích để rà soát lại báo cáo tài chính lần cuối cùng, thống nhất những bút toán điều chỉnh với khách hàng và tiến hành lập BCTC (lưu ý: lập BCTC là trách nhiệm của khách hàng, việc kiểm toán lập BCTC của đơn vị khách hàng vì mục đích dễ dàng theo dõi số liệu, thống nhất mẫu biểu với khách hàng), báo cáo kiểm toán, đóng hồ sơ.

Thứ tư, nhóm trưởng kiểm toán gửi hồ sơ làm việc và báo cáo kiểm toán, BCTC dự thảo trình duyệt lên ban soát xét và ban giám đốc kiểm tra phê duyệt và xin ý kiến lãnh đạo (nếu cần).

Thứ năm, sau khi báo cáo kiểm toán và BCTC dự thảo được phê duyệt, KTV sẽ lập các bản chính thức có chữ kí ban giám đốc gửi cho đơn vị khách hàng.

Cuối cùng, kết thúc kiểm toán và lưu giấy tờ hồ sơ làm việc.

2.3. Thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện

Hiện nay, các Công ty xây dựng được kiểm toán bởi AAC thường phân thành 2 loại hình.

Thứ nhất là các Công ty xây dựng không bao gồm chi nhánh như Công ty CP xây dựng công trình Đà Nẵng, Công ty CP xây dựng và thương mại Nhất Huy,...

Thứ hai là các tập đoàn gồm nhiều chi nhánh của tập đoàn như Công ty cổ phần Sông Đà 4, Công ty cổ phần Sông Đà 10... Đối với các tập đoàn, do KTV vừa phải kiểm toán ở các chi nhánh và văn phòng nên cần nhân sự cũng như thực hiện khối lượng công việc và thời gian nhiều hơn. Về quy trình kiểm toán giữa 2 loại hình này không khác biệt gì nhiều và được thực hiện như sau:

Ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, KTV thu thập thông tin chung về đơn vị, đánh giá rủi ro, tính trọng yếu của các khoản mục trên báo cáo tài chính. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị và đưa ra những kế hoạch kiểm toán tổng quát, chương trình kiểm toán chi tiết cho từng khoản mục.

Đến giai đoạn thực hiện kiểm toán, KTV triển khai thực hiện kiểm tra chi tiết các khoản mục, dựa vào thử nghiệm cơ bản và thử nghiệm kiểm soát. Vì đề tài nghiên cứu ở đây chỉ thực hiện các thử nghiệm cơ bản trong giai đoạn thực hiện kiểm toán khoản mục doanh thu nên em không đề cập đến thử nghiệm kiểm soát. Qua tham gia thực tế cùng các anh chị trong đoàn kiểm toán tại AAC, cùng với việc tìm hiểu các hồ sơ kiểm toán liên quan đến Công ty xây dựng, em trình những ý chính liên quan đến thử nghiệm cơ bản áp dụng trong kiểm toán các Công ty xây dựng với khoản mục doanh thu như sau.

Với khoản mục doanh thu này KTV sẽ dựa vào chương trình kiểm toán doanh thu đã thiết kế sẵn tại AAC để tiến hành thực hiện. Đối với từng khách hàng cụ thể, người lập chương trình (trưởng đoàn) sẽ xem xét và giảm bớt một số thủ tục không cần thiết.

Chương trình kiểm toán doanh thu được AAC thực hiện (**lưu kèm phụ lục 1**) gồm các bước dưới đây.

Biểu 2.1. Thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu tại AAC

Thủ tục phân tích	
1.	Kiểm tra chính sách kế toán áp dụng nhất quán với năm trước và phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng.
2.	Lập Bảng số liệu tổng hợp có so sánh với số năm trước. Đối chiếu các số liệu trên Bảng số liệu tổng hợp với Bảng CĐPS, Sổ Cái, sổ chi tiết... và giấy tờ làm việc của kiểm toán năm trước (nếu có)
Thử nghiệm chi tiết	
1.	Thu thập Bảng tổng hợp doanh thu theo khách hàng, nhóm hàng hóa, dịch vụ đã cung cấp theo các tháng trong năm: - Đối chiếu với các tài liệu có liên quan: Sổ Cái, sổ chi tiết, Báo cáo của phòng bán hàng, phòng xuất khẩu,... về số lượng, giá trị và giải thích chênh lệch (nếu có). Phân tích biến động theo tháng, theo cùng kỳ năm trước, giải thích nguyên nhân biến động.
2.	Đối chiếu doanh thu hạch toán với doanh thu theo tờ khai VAT trong năm. Giải thích chênh lệch (nếu có).
3.	Đọc lướt Sổ Cái để xác định các nghiệp vụ bất thường (về nội dung, giá trị, tài khoản đối ứng...). Tìm hiểu nguyên nhân và thực hiện thủ tục kiểm tra tương ứng (nếu cần).
4.	Chọn mẫu các khoản doanh thu ghi nhận trong năm và kiểm tra đến chứng từ gốc liên quan.

5.	Các khoản giảm trừ doanh thu (1): Kiểm tra đến chứng từ gốc đối với các khoản giảm trừ doanh thu lớn trong năm và các khoản giảm trừ doanh thu năm nay nhưng đã ghi nhận doanh thu trong năm trước, đảm bảo tuân thủ các quy định bán hàng của DN cũng như luật thuế.
6.	Kiểm tra tính đúng kỳ của doanh thu:
6.1.	Kiểm tra hóa đơn bán hàng, vận đơn, phiếu xuất kho, hợp đồng của các lô hàng được bán trước ____ ngày và sau ____ ngày kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán và kiểm tra tờ khai thuế các tháng sau ngày kết thúc kỳ kế toán để đảm bảo doanh thu đã được ghi chép đúng kỳ.
6.2.	Kiểm tra tính hợp lý của các lô hàng bị trả lại hoặc giảm giá hàng bán phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán kế toán, đánh giá ảnh hưởng đến khoản doanh thu đã ghi nhận trong năm.
7.	Đối với các giao dịch với bên liên quan (1): Kiểm tra việc ghi chép, phê duyệt, giá bán áp dụng, giá vốn tương ứng, lãi (lỗ) của các giao dịch này. Lưu ý các giao dịch phát sinh gần cuối kỳ kế toán. Kết hợp với các phần hành có liên quan như Phải thu khách hàng, hàng tồn kho,... thực hiện thủ tục gửi thư xác nhận để xác nhận các giao dịch và thông tin về điều khoản hợp đồng,...
8.	Đối với các khoản doanh thu có gốc ngoại tệ (1): Kiểm tra cơ sở, thời điểm xác định tỷ giá quy đổi; đánh giá tính hợp lý và so sánh với thuyết minh về chính sách kế toán áp dụng.
9.	Kiểm tra phân loại và trình bày các khoản doanh thu trên BCTC

Nguồn: Trích từ chương trình kiểm toán Công ty AAC

Nhận xét về chương trình kiểm toán doanh thu:

Nhìn chung chương trình kiểm toán doanh thu mà AAC đưa ra đã đảm bảo rằng các khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là có thực, được ghi nhận chính xác, đầy đủ, đúng kỳ và được phân loại và trình bày phù hợp với các chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành. Tuy nhiên có một số thủ tục chưa đạt hiệu quả cao, chưa đảm bảo được một số mục tiêu kiểm toán khoản mục doanh thu Công ty xây dựng. Cụ thể như sau:

Thứ nhất, đối với thủ tục phân tích, trong chương trình kiểm toán chưa xây dựng mô hình phân tích cụ thể với các ước tính kì vọng để so sánh với thực tế. Do đó, việc phát hiện gian lận và sai sót còn phụ thuộc khá nhiều vào xét đoán của KTV. Điều này sẽ gây khó khăn cho KTV khi thực hiện kiểm toán các khách hàng với đặc thù kinh doanh hoàn toàn mới.

Thứ hai, khi thực hiện thủ tục phân tích, KTV chỉ thực hiện thủ tục phân tích xu hướng đối với hai năm: năm tài chính hiện thời và năm trước đó mà không nghiên cứu và thực hiện thêm các thủ tục phân tích khác như so sánh với chỉ tiêu của ngành sản xuất kinh doanh đó, hoặc so sánh các doanh nghiệp khác tương tự về quy mô, bản chất. Do không thực hiện đầy đủ thủ tục phân tích nên thủ tục này tỏ ra không hiệu quả như mong đợi của KTV.

Thứ ba, với doanh thu của Công ty xây dựng KTV chủ yếu dựa vào biên bản nghiệm thu khi hạng mục công trình hoàn thành. Trong khi chương trình kiểm toán không đưa ra thủ tục kiểm tra độ xác thực của biên bản nghiệm thu hạng mục công trình. Việc này không thể chứng minh doanh thu chính xác và đầy đủ bởi vì tài liệu được cung cấp bởi nội bộ Công ty. Để giải quyết đúng sự phát sinh của doanh thu hợp đồng xây dựng, KTV cần phải thực hiện công việc xác minh biên bản nghiệm thu từ các văn bản xây dựng, kiến trúc mới nhất hoặc sự xác nhận của các kiến trúc sư có kinh nghiệm.

Vì vậy để có được các thủ tục xác thực đối với doanh thu xây dựng thì Công ty nên thiết lập một chương trình kiểm toán riêng cho loại hình doanh thu này.

Để minh họa cho các thử nghiệm cơ bản đối với khoản mục doanh thu xây dựng, sau đây em xin trình bày hồ sơ kiểm toán Công ty xây dựng do AAC đã thực hiện năm 2013.

Một số thông tin về Công ty CPXD ABC như sau:

Vốn điều lệ: 7.800.000.000 đồng

Địa chỉ 83 Trần Cao Vân quận Thanh Khê, thành phố Đà Nẵng

Ngành nghề kinh doanh:

- Xây dựng công trình giao thông công nghiệp, dân dụng, thủy lợi và đường dây điện dưới 35KV;
- Xây dựng các công trình thông tin liên lạc; xây dựng kết cấu cơ sở hạ tầng đô thị và khu công nghiệp;
- Tư vấn giám sát công trình giao thông, dân dụng, công nghiệp;
- ...

Phương thức thanh toán theo nghiệm thu công trình từng hạng mục công trình hoàn thành

Niên độ kế toán bắt đầu từ ngày 1 tháng 1 đến ngày 31 tháng 12 hàng năm

Hợp đồng xây dựng quy định thanh toán theo đồng VNĐ

Báo cáo tài chính và sổ sách được hạch toán theo đồng VNĐ

Công ty áp dụng chế độ kế toán Việt Nam ban hành theo quyết định số 48/ 2006/QĐ-BTC ngày 14/9/2006 hệ thống chuẩn mực kế toán việt nam và các quy định về sửa đổi bổ sung có liên quan do bộ tài chính ban hành

Hình thức kế toán: chứng từ ghi sổ

Sau khi ký kết xong hợp đồng xây dựng thì bên thi công bắt đầu tiến hành thực hiện xây dựng công trình. Bên khách hàng phải ứng trước cho Công ty xây dựng một khoản theo thỏa thuận của hợp đồng. Theo đó sau khi hạng mục công trình xong Công ty xây dựng sẽ tiến hành nghiệm thu công trình có bên khách hàng chứng kiến. Giá trị của công trình nghiệm thu sẽ được ghi nhận là doanh thu trong kỳ của đơn vị.

Dựa vào chương trình kiểm toán khoản mục doanh thu, các KTV thực hiện các thủ tục kiểm toán Công ty CP XD ABC như sau:

2.3.1. Thủ tục chung

Mục đích thủ tục này nhằm kiểm tra các nguyên tắc kế toán áp dụng nhất quán với năm trước và phù hợp với quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành. KTV sẽ thực hiện kiểm tra các vấn đề sau:

- Thảo luận với khách hàng về những chính sách kế toán phải tuân thủ trong việc ghi nhận doanh thu.

- Xem xét phương pháp ghi nhận doanh thu có hợp lý và phù hợp với năm trước hay không.
- Xem xét hợp đồng, thỏa thuận và các giấy tờ tài liệu khác có liên quan chính sách ghi nhận doanh thu và doanh thu được ghi nhận trong kỳ hiện tại.
- Những thay đổi trong việc ghi nhận diễn ra trong năm kiểm toán được đơn vị thực hiện và công bố như thế nào.

Minh họa hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013 ở trên:

KTV đã tiến hành phỏng vấn kế toán của đơn vị để xác nhận chính sách ghi nhận doanh thu tại đơn vị. Tại Công ty CPXD ABC doanh thu được ghi nhận khi có biên bản nghiệm thu hạng mục công trình khi hoàn thành (biên bản nghiệm thu phải được cả hai bên chấp nhận đồng ý) theo đó kế toán sẽ dựa vào giá trị nghiệm thu từ công trình để xuất hóa đơn và ghi nhận doanh thu.

Đối với các công trình có thời gian thi công ngắn thì việc ghi nhận doanh thu được thực hiện khi công trình hoàn thành và bàn giao đi vào sử dụng. Giá trị của biên bản nghiệm thu là giá trị ghi nhận doanh thu của công trình.

Doanh thu đối với hoạt động khác được ghi nhận khi dịch vụ hoàn thành. Trong trường hợp dịch vụ thực hiện trong nhiều kỳ kế toán thì việc xác định doanh thu trong từng kỳ được căn cứ vào tỷ lệ hoàn thành dịch vụ tại ngày kết thúc năm tài chính.

Sau khi thực hiện xong thủ tục, KTV kết luận “Các nguyên tắc kế toán áp dụng nhất quán với năm trước và phù hợp với chuẩn mực chế độ kế toán hiện hành”.

***Nhận xét:** Đây là thủ tục đầu tiên được thực hiện, chỉ khi doanh nghiệp áp dụng nhất quán các nguyên tắc kế toán và phù hợp với quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành thì BCTC mới có ý nghĩa. Do đó, thủ tục mà AAC đưa ra là hợp lý và phù hợp. Qua thủ tục này, KTV sẽ nắm rõ về nguyên tắc kế toán và việc áp dụng chuẩn mực chế độ kế toán hiện hành tại đơn vị. Tuy nhiên việc tìm hiểu này chỉ dựa vào việc phỏng vấn kế toán đơn vị là chưa chắc chắn. KTV nên thực hiện thêm một số thủ tục để xác minh thêm về chính sách kế toán của đơn vị.*

2.3.2. Thủ tục phân tích

Các thủ tục phân tích trên được quy định rất chi tiết và đầy đủ trong quy trình kiểm toán BCTC của AAC, tuy nhiên, việc áp dụng thủ tục phân tích rất ít được thực hiện, nếu có thì chủ yếu dựa vào kinh nghiệm, xét đoán chuyên môn của các kiểm toán viên. Do đó, các KTV nếu có thực hiện thủ tục phân tích thì cũng chỉ thực hiện các thủ tục đơn giản như phân tích xu hướng.

Mục tiêu thủ tục này nhằm phân tích biến động doanh thu, doanh thu của từng loại hình, giảm giá hàng bán và các khoản giảm trừ qua các năm. Từ việc phân tích KTV thấy được những biến động bất thường, nhằm khoanh vùng và chú trọng hơn khi thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết.

Để giải thích rõ cho thủ tục trên người viết đã minh họa hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC như sau:

Biểu 2.2. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013

		G141		
DOANH THU	Người lập: []	
	Soát xét 1: []	
	Soát xét 2: []	
	Soát xét 3: []	
<u>Kiểm tra phân tích:</u>				
1. So sánh doanh thu bán hàng và doanh thu hàng bán bị trả lại, tỷ lệ các khoản mục giảm trừ doanh thu trên tổng doanh thu giữa năm nay và năm trước, thu thập giải trình cho những biến động bất thường và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.				
2. Phân tích biến động của tổng doanh thu, doanh thu theo từng loại hoạt động giữa năm nay và năm trước, thu thập sự giải trình cho những biến động bất thường và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu do gian lận.				
	Năm 2013	Năm 2012	CL Tuyệt đối	CL %
Doanh thu xây lắp	14.774.149.674	6.858.085.615	7.916.064.059	115%

Doanh thu dịch vụ khác	1.138.137.315	714.622.890	423.514.425	59%
Tổng	15.912.286.989	7.572.708.505	8.339.578.484	110%

Kết luận:

- Không có nghiệp vụ bán hàng bị trả lại.
- Doanh thu năm 2013 tăng mạnh so với năm 2012 là do:
 - ✓ Các hợp đồng còn dở dang năm 2012 sang năm 2013 hoàn thành và quyết toán. Thường những hợp đồng này nghiệm thu 1 lần do doanh thu được ghi nhận khi hoàn thành.
 - ✓ Nhiều hợp đồng và phát sinh và hoàn thành trong năm 2013. Cụ thể năm 2013 nghiệm thu dự án Tường rào, đường gom DA 1856 trị giá hơn 9,753 tỷ và nghiệm thu 5 đợt CT chung cư E Cẩm Lệ (Hợp đồng 2011) trị giá hơn 2,8 tỷ.
 - ✓ Các hợp đồng về thuê nhà kho tăng lên. Ngoài khách hàng cũ năm 2012, đơn vị đã mở rộng thêm nhiều khách hàng thuê kho.

Đơn vị: Công ty CP Xây dựng ABC

Kỳ kết thúc: 31/12/2013

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

Nhận xét: Đối với khoản mục doanh thu xây dựng, do các thủ tục phân tích đòi hỏi suy luận nhiều cũng như kinh nghiệm nên các KTV hầu như chỉ thực hiện thủ tục phân tích sơ bộ. Sau đó, KTV đánh giá sự biến động bằng cách hỏi ý kiến của ban giám đốc hoặc kế toán trưởng. Vì vậy việc dựa vào thủ tục phân tích để khoanh vùng, tăng giảm các nghiệp vụ khi kiểm tra chi tiết là thiếu căn cứ và chưa phù hợp. Do đó thủ tục phân tích này coi như chỉ làm trên thủ tục chứ không giúp cho KTV trong việc thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết. Công ty nên có những phương pháp phân tích hiệu quả hơn nhằm thấy rõ được những bất thường giúp cho việc thực hiện các thử nghiệm chi tiết nhanh và hữu hiệu hơn.

Sau khi phân tích xong KTV thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết.

2.3.3. Thủ tục kiểm tra chi tiết

Các thủ tục kiểm tra chi tiết rất quan trọng trong việc xác minh các mục tiêu kiểm toán liên quan đến doanh thu là phù hợp. Các thủ tục được tiến hành như sau :

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

Đối với Công ty CP XD ABC, KTV đã không lập bảng tổng hợp doanh thu theo các tháng trong năm. Người viết phỏng vấn KTV về trường hợp áp dụng thủ tục và minh họa như sau:

Từ sổ sách của đơn vị, KTV lập bảng tổng hợp trên 1 file Excel để phân tích, sau đó kết luận trên giấy làm việc, ví dụ đối với Công ty CP XD XYZ kết quả công việc của KTV thể hiện ở bảng dưới đây:

Biểu 2.4. Tổng hợp doanh thu từng tháng theo từng loại hình

Tháng	Bê tông thành phẩm	BDS	CCDV	Xây Lắp	HBTL (531)	Tổng	Ghi chú
1	2.382.485.427	13.472.844.284	572.844.874	452.848.223	602.623.635	16.278.399.173	
2	4.362.228.434	12.847.552.849	492.857.433	364.859.358	-	18.067.498.074	
3	3.957.485.542	15.432.584.294	375.599.385	375.838.524	-	20.141.507.745	
4	3.452.556.255	14.839.544.395	328.574.935	275.859.330	-	18.896.534.915	
5	3.425.674.743	13.849.553.858	378.495.583	584.938.590	-	18.238.662.774	
6	3.324.562.453	13.758.495.049	489.586.388	374.859.395	-	17.947.503.285	
7	3.243.566.322	14.758.339.534	489.573.750	493.949.502	-	18.985.429.108	
8	2.464.457.435	16.784.594.485	384.959.535	526.844.229	-	20.160.855.684	
9	2.317.333.492	18.748.559.385	398.575.324	378.495.944	-	21.842.964.145	
10	2.987.438.432	19.474.855.344	346.398.485	538.583.952	-	23.347.276.213	
11	3.428.449.234	25.485.866.496	543.585.373	538.585.372	-	29.996.486.475	
12	315.022.617	15.583.549.603	186.689.870	273.911.060	-	16.359.173.150	
Tổng	35.661.260.386	195.036.339.576	4.987.740.935	5.179.573.479	602.623.635	240.262.290.741	[c]

Nguồn: Trích từ giấy làm việc của KTV Công ty AAC

[c]: Qua bảng tổng hợp doanh thu từng loại hình theo tháng ta thấy: Doanh thu trong các tháng trong năm tương đối ổn định và đồng đều cho tất cả các loại. Tuy nhiên, tháng 12 doanh thu có xu hướng sụt giảm đều cho cả 4 loại doanh thu. Có thể có rủi ro việc ghi nhận thiếu doanh thu do khuynh hướng điều tiết lợi nhuận của nhà quản lý.

Kết luận: Doanh thu tháng 12 sụt giảm mạnh so với các tháng còn lại kết hợp với tình hình kinh doanh năm nay của đơn vị rất thuận lợi. Theo KTV có thể có rủi ro đơn vị ghi thiếu doanh thu. Lưu ý kiểm tra kỹ nghiệp vụ sau ngày kết thúc niên độ.

Như vậy, việc lập bảng tổng hợp doanh thu từng tháng theo từng loại hình giúp KTV đưa ra nghi vấn về việc điều tiết lợi nhuận. Tuy nhiên, trên thực tế, nhà quản lý thường điều tiết lợi nhuận vào quý 1 và quý 3, khi doanh nghiệp không phải lập báo cáo soát xét hay báo cáo kiểm toán, KTV cũng nên lưu ý kiểm tra việc ghi nhận doanh thu ở quý 1 và quý 3.

Nhận xét: Thủ tục mà AAC đưa ra ở trên là hợp lý. Việc so sánh giữa số liệu sổ cái với bảng tổng hợp doanh thu sẽ giúp cho KTV đảm bảo được các mục tiêu kiểm toán đã xác định ở trên. Tuy nhiên thủ tục này mang tính chất tổng quát vì thế việc kiểm soát rằng doanh thu đã được tính toán chính xác là chưa đạt hiệu quả cao.

Ngoài ra, đối với Công ty xây dựng, do doanh thu được ghi nhận khi hạng mục công trình hoàn thành. Nghĩa là đối với các tháng tiến hành nghiệm thu, doanh thu sẽ tăng mạnh, do đó việc biến động doanh thu qua các tháng là điều tất yếu. Vì vậy, việc KTV không lập bảng tổng hợp doanh thu theo các tháng trong năm đối với Công ty CP XD ABC đã thể hiện kinh nghiệm và xét đoán nghề nghiệp trong quá trình làm việc.

Tóm lại, việc chỉ kiểm tra số liệu tổng hợp không giúp cho KTV đảm bảo được mục tiêu việc tính toán doanh thu đối với từng hạng mục là chính xác và phù hợp. Nên để đảm bảo cho mục tiêu này KTV cần thực hiện thêm một số thủ tục khác đi kèm như chọn mẫu kiểm tra chi tiết.

Sau thực hiện xong thủ tục đối chiếu số liệu trên sổ sách với bảng tổng hợp doanh thu KTV sẽ thực hiện thủ tục đối chiếu doanh thu hạch toán và doanh thu theo tờ khai VAT.

Thủ tục 2: Đối chiếu doanh thu hạch toán với doanh thu theo tờ khai VAT trong năm.

Nguồn số liệu: số cái doanh thu, tờ khai thuế 12 tháng trong năm

Mục tiêu: Mục tiêu của thủ tục này nhằm đảm bảo rằng việc kê khai doanh thu với cơ quan thuế phải thống nhất với việc ghi nhận doanh thu tại sổ sách của đơn vị, nếu không thống nhất, có sự chênh lệch thì kiểm toán viên sẽ tìm hiểu nguyên nhân và từ đó tìm ra các sai sót nếu có đồng thời đề nghị đơn vị điều chỉnh nếu chưa phù hợp.

Kết luận:

Khớp số liệu giữa tờ khai và sổ sách

Đơn vị: Công ty CP Xây dựng ABC

Kỳ kết thúc: 31/12/2013

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

Nhận xét: Thủ tục trên mà AAC đưa ra là hợp lý, thủ tục đã giúp cho KTV kiểm soát được việc ghi nhận doanh thu của đơn vị trong kỳ trên sổ sách có khớp đúng với doanh thu mà đơn vị đã kê khai. Theo giấy làm việc, chênh lệch giữa tờ khai và sổ sách là chênh lệch nhỏ (ngưỡng sai sót có thể bỏ qua), KTV kết luận khớp số liệu giữa tờ khai và sổ sách. Tuy nhiên thủ tục trên không thể kiểm soát được việc doanh thu đơn vị có kê khai thiếu để trốn thuế. Dù số liệu trên tờ khai và sổ sách khớp đúng nhưng trên thực tế đơn vị đã không kê khai một khoản doanh thu vào tờ khai cũng như sổ sách. Vì thế một khoản doanh thu của đơn vị bị bỏ sót. Do đó để đảm bảo được mục tiêu kiểm toán cần thiết lập thêm thủ tục kiểm tra sự đầy đủ của việc ghi nhận doanh thu. Cần kiểm tra từ biên bản nghiệm thu lên sổ sách xem xét doanh thu đã được ghi nhận vào trong kỳ hay chưa.

Sau khi thực hiện xong thủ tục trên KTV thực hiện thủ tục tiếp theo

Thủ tục 3: Đọc lướt sổ cái để xác định nghiệp vụ bất thường (về nội dung, giá trị, tài khoản đối ứng...). Tìm hiểu nguyên nhân và thực hiện kiểm tra tương ứng (nếu cần).

Nguồn số liệu: Sổ cái tài khoản doanh thu.

Mục tiêu: Mục tiêu của thủ tục này nhằm xem xét việc ghi chép doanh thu của doanh nghiệp có chính xác về số tiền và nghiệp vụ hay không.

Thực hiện: Đối với doanh thu hoạt động xây dựng, khi hạch toán thường liên quan tới các tài khoản như 337, 511, 131, 111, 112,...

Sau khi đọc lướt sổ cái doanh thu xây lắp, doanh thu bán thành phẩm, doanh thu khác, doanh thu chưa thực hiện, KTV đưa ra kết luận như sau: “Tham chiếu sổ cái tổng hợp tài khoản 511, 3387 của Công ty ABC, không có nghiệp vụ bất thường”.

Đồng thời, KTV photo sổ cái tổng hợp tài khoản 511, 3387 để phục vụ cho việc soát xét giấy làm việc.

Nhận xét: Thủ tục này trên mà AAC đưa ra là hợp lý. Việc đọc lướt sổ cái sẽ giúp KTV trong việc nghi ngờ về nghiệp vụ cũng như số dư của việc ghi chép doanh thu. Ngoài ra, thủ tục còn bổ sung hiệu quả trong việc chọn mẫu, bởi vì việc phát hiện ra các nghiệp vụ bất thường thì chắc chắn KTV sẽ thực hiện kiểm tra chứng từ và việc ghi nhận doanh thu, như vậy sẽ khắc phục được rủi ro đối với các mẫu bất thường nhưng bị bỏ sót khi chọn mẫu. Đồng thời KTV sẽ lưu ý với KTV làm phân hành đối ứng với doanh thu về phát hiện của mình. Như vậy, ngoài đạt được mục tiêu về doanh thu, thủ tục trên còn hỗ trợ hiệu quả cho các mục tiêu phân hành khác.

Tuy nhiên, về mặt số dư, thủ tục này cần kết hợp với việc kiểm tra các biên bản nghiệm thu, hợp đồng cũng như thông tin khác để thực hiện có hiệu quả hơn.

Thủ tục 4: Chọn mẫu các khoản ghi nhận doanh thu trong năm và kiểm tra hồ sơ bán hàng liên quan. Đối với doanh thu bằng ngoại tệ, cần kiểm tra tính hợp lý của tỷ giá áp dụng để quy đổi.

Nguồn gốc số liệu: Sổ chi tiết doanh thu trong năm, biên bản nghiệm thu khối lượng hoàn thành, Biên bản nghiệm thu hoàn thành công trình và đưa vào sử dụng, hợp đồng xây lắp, hóa đơn, thanh lý hợp đồng.

Mục tiêu: Mục tiêu của thủ tục này nhằm kiểm tra xem doanh thu ghi nhận trong kỳ có thực tế phát sinh tại đơn vị có được ghi nhận chính xác, phù hợp từ biên bản nghiệm thu lên sổ sách.

Thực hiện: Đối với Công ty xây dựng nghiệp vụ ghi nhận doanh thu trong kỳ thường tương đối ít mà giá trị tương ứng với mỗi nghiệp vụ lại lớn ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính. Do đó để giảm thiểu rủi ro KTV sẽ không chọn mẫu các nghiệp vụ ghi nhận doanh thu trong kỳ mà tiến hành kiểm tra 100% nghiệp vụ phát sinh.

Kết luận:

Một số hóa đơn bán hàng không có đầy đủ chữ ký của các bên liên quan.

Đơn vị: Công ty CP Xây dựng ABC

Kỳ kết thúc: 31/12/2013

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

Để làm rõ cách thức tiến hành kiểm tra, người viết minh họa như sau:

Biểu 2.7. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013

Sau đây là bản xác định doanh thu một công trình mà KTV thu thập được.

Ví dụ minh họa

Công trình: Xây dựng các hạng mục công trình thuộc GĐ2 dự án 1856 theo lệnh khẩn cấp.

Địa điểm xây dựng: Khu vực thị trấn Tam Quan – Tỉnh Bình Định

Hạng mục: Xây dựng đường gom + rào cách ly đoạn tuyến Km 1004 + 410 – Km 1005 + 810 tuyến đường sắt Hà Nội – Tp Hồ Chí Minh

Căn cứ nghiệm thu:

- ✓ HĐ số 11/2012/HĐXD ngày 26/09/2012; PLHĐ số 01 ngày 26/12/2013
- ✓ Phiếu yêu cầu nghiệm thu số 1 ngày 20 tháng 12 năm 2013 của Nhà thầu CTY CP XD CT Đà Nẵng.
- ✓ Hồ sơ thiết kế và bản vẽ kỹ thuật thi công số KCCP.1856(GĐ2).KV3-TRICC.2012-DG+HR-TK.Đ 86.
- ✓

Số liệu cụ thể như sau:

Đợt Nghiệm thu	Hóa đơn	Doanh thu	BBNT	CL
Đợt 1 (Ghi nhận doanh thu 2013)	182	9.753.932.727	9.753.932.727	-

➔ Đã kiểm tra đầy đủ chứng từ hợp lệ

Trong quá trình kiểm tra việc ghi nhận doanh thu, KTV yêu cầu khách hàng cung cấp đầy đủ giấy tờ, hồ sơ, hợp đồng... Tuy nhiên, KTV lại chưa lưu đầy đủ các chứng từ trong hồ sơ làm việc, do đó, người viết chỉ thu thập được biên bản nghiệm thu và bảng xác định giá trị khối lượng công việc hoàn thành theo hợp đồng đề nghị thanh toán.

Mặt khác, do tính chất của hoạt động thực hiện trong hợp đồng xây dựng, ngày ký kết hợp đồng và ngày hoàn thành thường rơi vào các kỳ kế toán khác nhau. Vì vậy, vấn đề chính trong kế toán xây dựng hợp đồng là việc phân bổ doanh thu hợp đồng cho các kỳ kế toán trong mà công trình xây dựng được thực hiện. Tuy nhiên, tại Công ty CP XD ABC trong năm 2013 không thực hiện các hợp đồng mà doanh thu phải phân bổ trong nhiều kì kế toán. Để mô tả rõ thực trạng, người viết phỏng vấn KTV phương pháp kiểm tra việc phân bổ doanh thu đối trong nhiều kỳ kế toán khác nhau. Phương pháp kiểm tra của KTV như sau:

Biểu 2.8. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD XYZ năm 2013

Công trình Bệnh viện Quốc tế: Đây là Công trình do Công ty XYZ làm chủ đầu tư, Công ty làm nhà thầu thi công chính. Theo hợp đồng xây dựng số 12/HĐKT-ABC ngày 15/07/2011. Tổng giá trị hợp đồng là 100.000.000.000 đồng. Nghiệm thu theo từng đợt.

Doanh thu lũy kế đến thời điểm 31/12/2012:

Đợt nghiệm thu	Hóa đơn	Doanh thu	BBNT	Chênh lệch
Đợt 1 (đã ghi nhận doanh thu 2012)	32223	11.373.749.249	11.373.749.249	-
Đợt 2 (nghiệm thu ngày 25/02/2013)	32324	14.829.485.823	14.829.485.823	-
Đợt 3 (nghiệm thu ngày 09/10/2013)	32356	17.635.226.332	17.635.226.332	-
Tổng cộng		43.838.461.404	43.838.461.404	-

Theo quy định của hợp đồng thì thời điểm hoàn thành công trình là 13/1/2014. Đến thời điểm hiện nay thì chưa có thêm đợt nghiệm thu mới nào từ đợt nghiệm thu lần 3 ngày 09/10/2013. Với tiến độ thi công hiện tại thì tiến độ hợp đồng được đảm bảo.

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

Nhận xét: Thủ tục trên mà AAC thực hiện là hợp lý và hiệu quả. Thủ tục đã đảm bảo được những mục tiêu kiểm toán như doanh thu thực tế phát sinh, ghi nhận chính xác, phù hợp. Về thủ tục này đã bổ sung cho những tồn tại ở thủ tục đầu tiên. Việc chọn mẫu 100% giảm thiểu được rủi ro kiểm toán.

Tính hiệu quả của thủ tục còn thể hiện ở chỗ, khi thực hiện kiểm tra chi tiết nghiệp vụ, ngoài việc để đảm bảo mục tiêu sự phát sinh, sự ghi nhận chính xác thì thủ tục này còn giúp cho KTV kiểm tra được doanh thu có được ghi nhận đúng kỳ. Từ việc kiểm tra các chứng từ đi kèm với nghiệp vụ ghi nhận doanh thu trong kỳ. KTV sẽ thấy được doanh thu ghi nhận trong kỳ đã phù hợp chưa.

Sau khi thực hiện xong thủ tục này KTV thực hiện thủ tục tiếp theo.

Thủ tục 5 : Kiểm tra chi tiết hồ sơ đối với các khoản điều chỉnh giảm doanh thu trong kỳ đảm bảo đúng quy định bán hàng cũng như luật thuế.

Đối với ngành xây dựng, nhà thầu tiến hành nghiệm thu từng hạng mục công trình khi hoàn thành sau đó ghi nhận doanh thu theo giá trị nghiệm thu. Sau đó khi toàn bộ công trình được hoàn thành, đơn vị và nhà thầu tiến hành nghiệm thu lại tất cả các hạng mục công trình. Do đó, sẽ phát sinh chênh lệch giữa giá trị nghiệm thu vào cuối công trình với tổng tất cả doanh thu ghi nhận theo nghiệm thu từng hạng cuối công trình mục đã ghi nhận lũy kế trước đây. Vì thế đơn vị phải hạch toán giảm doanh thu đã ghi nhận từ trước.

Nguồn gốc số liệu: Sổ chi tiết doanh thu, biên bản quyết toán các công trình lớn hoàn thành

Mục tiêu: Mục tiêu thủ tục này nhằm kiểm tra các khoản giảm trừ doanh thu là phù hợp, có thực, hạch toán giảm doanh thu đúng kỳ.

Thực hiện: Tại Công ty Cổ phần XD ABC, đối với các công trình đã nghiệm thu chưa có công trình nào hoàn thành nên chưa phát sinh các khoản điều chỉnh giảm doanh thu. Vì thế, người viết tiến hành phỏng vấn KTV và mô tả cách thức tiến hành như sau:

KTV tiến hành kiểm tra tất cả các nghiệp vụ giảm trừ doanh thu trong kỳ. Cụ thể, KTV sẽ đối chiếu số liệu điều chỉnh trên sổ sách với các biên bản nghiệm thu quyết toán và biên bản điều chỉnh doanh thu có xác nhận của bên chủ đầu tư. Kiểm tra đơn vị đã xuất hóa đơn điều chỉnh giảm hay chưa.

Biểu 2.9. Trích giấy làm việc hồ sơ kiểm toán Công ty CPXD ABC năm 2013

		G141
DOANH THU	Người lập: []
	Soát xét 1: []
	Soát xét 2: []
	Soát xét 3: []
<u>Kiểm tra chi tiết:</u>		
Trong kỳ đơn vị ghi giảm doanh thu ở 3 công trình:		
1. Giảm doanh thu đường số 3 KCN Hòa Khánh :	63.510.552	
2.	Giảm doanh thu khu dân cư số 1 Tam	
Kỳ	: 1.041.023.125	
3.	Giảm doanh thu NGTNgã Ba Huế:	
14.892.114		
Cộng	:	1.119.425.791
<p>Kiểm tra việc ghi nhận giảm doanh thu có phù hợp với quy định không. So sánh giữa tổng giá trị quyết toán với tổng giá trị doanh thu đã ghi nhận trước đây. Xem xét số liệu ghi nhận giảm doanh thu trên sổ sách có đúng với số liệu theo biên bản quyết toán.</p> <p>Sau khi kiểm tra các biên bản quyết toán công trên và so sánh với tổng giá trị doanh thu đã ghi nhận trước đây. Kiểm toán viên thấy đơn vị đã ghi giảm doanh thu phù hợp số liệu khớp đúng. Đồng thời đơn vị cũng đã xuất hóa đơn trong kỳ và ghi giảm doanh thu.</p>		
<u>Kết luận:</u>		
Đồng ý với số liệu đơn vị.		
Đơn vị:	Công ty CP Xây dựng ABC	
Kỳ kết thúc:	31/12/2013	

Nguồn: GLV của KTV AAC

Nhận xét: Thủ tục kiểm tra ghi giảm doanh thu xây dựng do AAC thực hiện là phù hợp. Việc kiểm tra 100% nghiệp vụ ghi giảm doanh thu trong kỳ giúp cho KTV không bỏ sót những sai phạm xảy ra. Tuy nhiên, đối với trường hợp cỡ mẫu quá nhiều, KTV cần có phương pháp chọn mẫu hiệu quả hơn. Thông thường, các KTV sẽ chọn mẫu xét đoán, điều này phụ thuộc rất nhiều vào xét đoán của KTV và sẽ gặp rủi ro khi tổng thể có sự đồng nhất giữa các phần tử. Việc KTV xác định cỡ mẫu theo chủ quan có thể dẫn đến cỡ mẫu này lớn hơn cỡ mẫu cần thiết, nghĩa là không hiệu quả hoặc ngược lại, có thể nhỏ hơn cỡ mẫu cần thiết, nghĩa là KTV sẽ phải chấp nhận rủi ro chọn mẫu cao hơn mức độ cho phép. Đồng thời, từ kết quả của mẫu đó, KTV không thể suy ra kết quả của tổng thể bằng các công thức toán học. Thay vào đó, KTV dựa vào xét đoán nghề nghiệp của mình để suy ra kết quả của tổng thể từ kết quả của mẫu.

Ngoài ra, đối với các khoản giảm trừ doanh thu, các KTV chỉ kiểm tra từ sổ sách xuống chứng từ liên quan mà không đi kiểm tra từ chứng từ gốc lên sổ sách để xem xét liệu đơn vị có ghi thiếu các khoản giảm trừ doanh thu hay không nhằm khai tăng doanh thu trong kỳ.

Thủ tục 6: Kiểm tra tính đúng kỳ của doanh thu (Thủ tục Cut – Off)

Kiểm tra tính đúng kỳ của doanh thu là một thủ tục quan trọng. Doanh thu mà đơn vị ghi nhận trong kỳ phải thực sự đã nghiệm thu hoàn thành trong kỳ. Sai phạm mà có thể xảy ra là khi đã có biên bản nghiệm thu hạng mục công trình hoàn thành trong kỳ nhưng đơn vị hạch toán vào năm sau hoặc biên bản nghiệm thu năm sau nhưng lại hạch toán doanh thu vào trong kỳ. Vì thế doanh thu được ghi nhận trong kỳ là không phù hợp.

Nguồn gốc số liệu: Sổ chi tiết tài khoản doanh thu, biên bản nghiệm thu công trình hoàn thành.

Mục tiêu: Mục tiêu thủ tục trên nhằm xác minh doanh thu xây dựng có được ghi nhận đúng kì kế toán hay không.

Thực hiện: Kiểm toán viên chọn các bộ hồ sơ doanh thu xây dựng gồm hóa đơn, hợp đồng xây dựng, biên bản nghiệm thu, phiếu thu, các nghiệp vụ lớn trên mức trọng

yếu trước 3 ngày và sau 34 ngày kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán để kiểm tra việc ghi nhận doanh thu xây dựng của đơn vị có đúng kì kế toán hay không.

Ghi chú:

[a] Công trình hoàn thành nghiệm thu ngày 30/12/2013 theo biên bản nghiệm thu hoàn thành đã ký giữa đơn vị và chủ đầu tư là UBND Tỉnh TTH. Nhưng quan năm 2014 đơn vị mới xuất HĐTC và ghi nhận doanh thu là chưa phù hợp. Giá vốn của công trình là: 191.919.206 đồng.

↳ Đề nghị đơn vị ghi nhận doanh thu, giá vốn tương ứng vào kết quả kinh doanh năm 2013.

Kết luận:

Không có khoản trả lại hàng hoặc giảm giá hàng bán nào bất thường sau ngày kết thúc niên độ. Các khoản ghi nhận doanh thu sau ngày kết thúc niên độ của đơn vị phù hợp, đúng niên độ.

↳ Công ty hạch toán chia cắt niên độ phù hợp, chính xác.

Đơn vị: Công ty CP XD ABC

Kỳ kết thúc: 31/12/2013

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

***Nhận xét:** Thủ tục cut-off mà AAC đã thực hiện ở trên là hợp lý. Việc ghi nhận doanh thu không đúng kỳ thường xảy ra đối với những nghiệp vụ phát sinh vào cuối niên độ. Thủ tục trên đã giúp cho KTV nhận ra những sai phạm của đơn vị về việc ghi nhận doanh thu không đúng kỳ. Tuy nhiên vì điều kiện thời gian AAC hầu như chỉ kiểm tra nghiệp vụ phát sinh một số ngày liền kề với ngày khóa sổ kế toán. Như vậy KTV có thể bỏ qua những sai phạm trọng yếu. Do đó AAC nên mở rộng kiểm tra thêm số nghiệp vụ phát sinh trước đó để đảm bảo mục tiêu kiểm toán đạt được.*

Thủ tục 7: Kiểm tra giao dịch đối với các bên liên quan

Mục tiêu: Đảm bảo các số dư và nghiệp vụ với các bên liên quan đã được ghi chép đầy đủ, chính xác và trình bày phù hợp trên BCTC

Nguồn số liệu: Sổ chi tiết doanh thu, sổ chi tiết các khoản phải thu, Sổ đăng ký thành viên góp vốn, biên bản họp đại hội đồng cổ đông, Báo cáo tài chính, giấy tờ làm việc KTV năm trước.

Thực hiện: KTV thực hiện sẽ phải kiểm tra việc ghi chép, phê duyệt, giá bán áp dụng, giá vốn tương ứng, lãi (lỗ) của các giao dịch này. Tuy nhiên trên thực tế KTV ít khi thực hiện thủ tục mà tham chiếu tới GLV “soát xét giao dịch với các bên liên quan” (**Phụ lục 2**) và kết hợp với các phần hành có liên quan như Phải thu khách hàng, hàng tồn kho,... thực hiện thủ tục gửi thư xác nhận để xác nhận các giao dịch và thông tin về điều khoản hợp đồng,... (**Một số mẫu thư xác nhận tham khảo phụ lục 3**)

Nhận xét: Thủ tục kiểm tra giao dịch đối với các bên liên quan AAC đưa ra là phù hợp bởi vì giao dịch đối với các bên liên quan mang tính chất khá nhạy cảm. Tuy thủ tục ít khi được thực hiện nhưng việc tham chiếu tới các phần hành khác vẫn đảm bảo mục tiêu kiểm toán. Dù vậy, KTV nên cân nhắc thực hiện thủ tục bởi vì GLV “soát xét giao dịch với các bên liên quan” mang tính chất soát xét giao dịch chứ chưa đảm bảo mục tiêu số dư chính xác.

Thủ tục 8: Kiểm tra việc sử dụng tỷ giá quy đổi đối với doanh thu bằng ngoại tệ

Mục tiêu: Đảm bảo sử dụng tỷ giá quy đổi đúng quy định.

Nguồn gốc số liệu: Sổ sách, chứng từ, hợp đồng, hóa đơn tài chính.

Thực hiện: Đối với Công ty CP XD ABC, KTV không áp dụng thủ tục này do không phát sinh doanh thu bằng ngoại tệ. Đối với trường hợp các Công ty khác có phát sinh doanh thu bằng ngoại tệ, KTV phỏng vấn kế toán trưởng, sau đó sẽ chọn mẫu ngẫu nhiên một số nghiệp vụ ghi nhận doanh thu để kiểm tra tỷ giá quy đổi.

Người viết minh họa bằng GLV Công ty khác, trích giấy làm việc chi tiết

Nhận xét: Thủ tục kiểm tra việc sử dụng tỷ giá quy đổi đối với ngoại tệ nhằm xem xét các khoản doanh thu của đơn vị đã được đánh giá chính xác hay chưa. Theo thông tư 179/2012/TT-BTC quy định về ghi nhận, đánh giá, xử lý khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong doanh nghiệp, đối với các khoản doanh thu có gốc ngoại tệ cuối kì phải được đánh giá lại theo tỷ giá tỷ giá mua vào của Ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp mở tài khoản công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

Việc KTV phỏng vấn kế toán trưởng, sau đó kiểm tra việc quy đổi bằng cách chọn mẫu ngẫu nhiên giúp KTV thực hiện thủ tục một cách có hiệu quả. Nếu đơn vị chưa thực hiện đánh giá lại số dư gốc ngoại tệ cuối kì, KTV sẽ đề nghị đánh giá lại, ngược lại, đơn vị đã đánh giá lại số dư gốc ngoại tệ cuối kì, KTV sẽ kiểm tra xem việc đánh giá đó đã đúng đắn chưa. Nếu chưa, sẽ đề nghị đơn vị thực hiện bút toán bổ sung.

Khi thực hiện thủ tục, KTV chọn mẫu ngẫu nhiên nên cần tính xét đoán rất cao, bất cứ xét đoán nào trong quá trình thực hiện kiểm toán đều phải giải trình và thể hiện rõ trong giấy làm việc.

Thủ tục 9: Kiểm tra sự trình bày và công bố doanh thu trên báo cáo tài chính.

Đây là thủ tục cuối cùng và cũng rất dễ thực hiện, KTV sẽ kiểm tra BCTC đã được lập của đơn vị có trình bày đúng với luật và chế độ kế toán hay không.

Nguồn gốc số liệu: báo cáo kết quả kinh doanh, sổ cái, sổ chi tiết tài khoản doanh thu, bảng cân đối số phát sinh.

Mục tiêu: Mục tiêu của thủ tục nhằm kiểm tra doanh thu của đơn vị ghi nhận đúng tài khoản được trình bày phù hợp trên sổ sách và báo cáo tài chính.

Thực hiện: Kiểm tra doanh thu xây dựng có được mô tả và phân loại chính xác cũng như được công bố đầy đủ hay không:

- Đối với báo cáo kết quả kinh doanh thì doanh thu xây dựng được trình bày hợp lý hay không.
- Đối với thuyết minh báo cáo tài chính thì có nêu rõ nguyên tắc, phương pháp ghi nhận doanh thu xây dựng hay không..

Kết luận:

Các mục tiêu kiểm toán đã đạt được, ngoại trừ:

- Một số trường hợp ghi nhận doanh thu chưa có biên bản nghiệm thu khối lượng hoàn thành. (PKT 7, 19, 59, 163, 170)
- Hồ sơ ghi nhận doanh thu thanh toán khối lượng đợt 1 CT chung cư E – nam cầu Cẩm Lệ thiếu Biên bản nghiệm thu khối lượng, Hồ sơ thanh toán khối lượng hoàn thành đợt 1 ngày 10/12/12
- Hồ sơ ghi nhận doanh thu TT PTTT ĐN chỉ có hồ sơ thanh toán khối lượng hoàn thành Photo và không ghi ngày tháng, không có biên bản nghiệm thu khối lượng hoàn thành và bàn giao sử dụng

Đơn vị: Công ty CP Xây dựng ABC
Kỳ kết thúc: 31/12/2013

Nguồn: GLV của KTV Công ty AAC

Các số dư đầu kỳ, phát sinh nợ, phát sinh có, cuối kỳ được lấy từ sổ sách của đơn vị (sổ trước kiểm toán). KTV tổng hợp lại các sai sót trọng yếu từ các thủ tục và đưa ra kết luận.

Sau khi tìm hiểu các thử nghiệm cơ bản khoản mục doanh thu người viết có nhận xét chung như sau:

Các thủ tục AAC đã thiết kế và thực hiện trong kiểm tra chi tiết khoản mục doanh thu xây dựng đã xác minh được những mục tiêu kiểm toán trọng yếu đối với khoản mục doanh thu xây dựng như: doanh thu ghi nhận trong kì có thực sự phát sinh hay không, doanh thu có được đo lường chính xác hay không, doanh thu có được ghi chép vào sổ, cộng sổ, chuyển sổ chính xác hay không, doanh thu có được ghi nhận đúng kì hay không, và doanh thu có được khai báo, trình bày phù hợp hay không. Tuy nhiên như đã trình bày ở trên, quá trình thực hiện thử nghiệm còn một số hạn chế sau:

Thứ nhất, việc thực hiện các thủ tục phân tích thường chỉ để giúp KTV xác định phạm vi kiểm toán chứ chưa đưa ra nhận định về khả năng sai phạm chủ yếu. Do đó thường không giảm nhiều khối lượng kiểm toán.

Thứ hai, có những thủ tục kiểm toán đã thực hiện nhưng chưa lưu lại bằng chứng kiểm toán.

Thứ ba, việc kiểm tra các nghiệp vụ phát sinh doanh thu cũng như các nghiệp vụ giảm trừ doanh thu trong kỳ hầu như không thấy KTV kiểm tra từ chứng từ lên sổ sách. Vì vậy mục tiêu sự đầy đủ của doanh thu chưa được đảm bảo.

Thứ tư, việc kiểm tra thực tế hiện trường xây dựng các công trình không được tiến hành hoặc tiến hành không đầy đủ.

Nhìn chung, các bước công việc trong giai đoạn thực hiện kiểm toán còn chưa đầy đủ. Việc kiểm toán thường dựa vào kinh nghiệm là chủ yếu.

Tóm lại: Chương 2 của khóa luận đã trình bày tương đối đầy đủ và trung thực về: Thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện. Qua thực trạng này, khóa luận cũng đã rút ra đánh giá về ưu điểm và hạn chế trong việc vận dụng các thử nghiệm cơ bản, đồng thời đưa ra những nguyên nhân của thực trạng đó. Chính những nhận xét đó là tiền đề để đưa ra giải pháp hoàn thiện ở chương 3 khóa luận.

CHƯƠNG 3: MỘT SỐ BIỆN PHÁP GÓP PHẦN HOÀN THIỆN CÁC THỬ NGHIỆM CƠ BẢN TRONG KIỂM TOÁN DOANH THU HOẠT ĐỘNG XÂY DỰNG DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ KẾ TOÁN AAC THỰC HIỆN

3.1. Nhận xét về các thử nghiệm cơ bản kiểm toán báo cáo tài chính các Công ty xây dựng do Công ty AAC thực hiện

Từ những phân tích ở chương 2 về thực tế thực hiện thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện, người viết nhận thấy một số ưu điểm cũng như hạn chế cần khắc phục và hoàn thiện như sau:

3.1.1. Ưu điểm

3.1.1.1. Về chương trình kiểm toán

Ngay từ những đầu được thành lập, Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC đã ý thức được tầm quan trọng của việc xây dựng riêng cho mình một quy trình thực hiện kiểm toán BCTC, được xây dựng dựa trên việc nghiên cứu hệ thống nguyên tắc, chuẩn mực kế toán và kiểm toán Việt Nam và kinh nghiệm hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán của Công ty. Tại Công ty, các KTV đã áp dụng tương đối đầy đủ quy trình kiểm toán BCTC nói chung và quy trình kiểm toán nói riêng. Ngoài ra các thử nghiệm kiểm tra cũng có sự linh hoạt nhất định, tùy thuộc vào từng loại hình khách hàng mà KTV có thể thiết kế thêm hoặc bỏ bớt các thử nghiệm không cần thiết dựa vào kinh nghiệm của bản thân, chuyên môn của mình và đặc biệt là dựa vào loại hình doanh nghiệp mình đang kiểm toán. Chính điều này giúp kiểm toán càng năng động, hoạt động có hiệu quả và nâng cao khả năng chuyên môn nghề nghiệp.

3.1.1.2. Về kiểm soát chất lượng

Mỗi đơn vị khách hàng sẽ được Công ty phân công một nhóm người để thực hiện kiểm toán từ 3 tới 5 người, trong đó có trưởng đoàn là KTV giàu năng lực và kinh

nghiệm, chịu trách nhiệm giám sát phân công công việc, soát xét kết quả kiểm toán cho của thành viên còn lại. Khi tiến hành cuộc kiểm toán luôn có sự phân công rõ ràng, hợp lý và khoa học. Nếu có bất cứ thắc mắc nào liên quan đến khách hàng KTV phải trao đổi và tham khảo ý kiến của ban soát xét. Các khoản mục quan trọng luôn được kiểm toán bởi các KTV chính và các khoản mục có liên quan tới nhau thường được kết hợp để kiểm toán nhằm tiết kiệm thời gian và công sức. Chính sự phân công, phân nhiệm trong một đoàn kiểm toán như vậy là một yếu tố hết sức quan trọng đem lại hiệu quả cho cuộc kiểm toán.

Công ty AAC thiết lập bộ máy kiểm soát theo 3 cấp xét duyệt. Đầu tiên và trực tiếp nhất là trưởng đoàn kiểm toán, người tham gia và thực hiện kiểm toán cùng với các thành viên trợ lý kiểm toán, chịu trách nhiệm thực hiện kiểm toán theo chương trình và mục tiêu đã đề ra. Kế đến là Ban kiểm soát chất lượng, người chịu trách nhiệm soát xét chất lượng, nội dung công việc của đoàn kiểm toán. Và sau cùng, là sự kiểm tra của Ban Giám Đốc, đảm bảo công việc kiểm toán đã được hoàn thành, báo cáo kiểm toán có chất lượng được phát hành. Đây chính là yếu tố mang lại sự hài lòng cho khách hàng.

Ngoài ra, AAC còn xây dựng hệ thống kiểm soát chất lượng nội bộ tuân theo chuẩn mực kiểm soát chất lượng VSQC1. Nội dung, lịch trình và phạm vi thực hiện kiểm tra, soát xét đảm bảo chất lượng được lên kế hoạch hằng năm. Điều này thể hiện rõ phương châm “Chất lượng trong từng hoạt động” của Công ty.

3.1.1.3. Hồ sơ làm việc

Công ty tổ chức lưu trữ hồ sơ khoa học và hợp lý, giúp việc tìm kiếm được nhanh chóng. Hồ sơ kiểm toán của khách hàng được lưu trữ rõ ràng sẽ giúp góp phần trong việc tiết kiệm thời gian, công sức khi cần tham chiếu thông tin liên quan đến khách hàng. Hồ sơ kiểm toán gồm hồ sơ thường trực và hồ sơ năm.

Hồ sơ thường trực: Bao gồm các thông tin chung về khách hàng, các tài liệu về pháp luật, thuế, nhân sự, thuế, kế toán, các hợp đồng quan trọng và dài hạn, các quy định về hệ thống kiểm soát nội bộ

Hồ sơ năm: Ghi chép và lưu trữ những thông tin liên quan trực tiếp đến năm tài chính được kiểm toán và tất cả những công việc của KTV trong các giai đoạn của quá trình kiểm toán.

3.1.1.4. Về đội ngũ nhân viên

Công ty luôn xem đội ngũ cán bộ nhân viên là tài sản quý giá nhất của Công ty và cam kết hỗ trợ và tạo điều kiện tốt nhất cho tất cả cán bộ nhân viên Công ty trong công việc, học tập cũng như trong định hướng phát triển nghề nghiệp.

Hiện nay, Công ty có đội ngũ nhân viên đông đảo giàu năng lực, tận tình trong công việc. Việc được đi thực tế ở nhiều khách hàng trong những lĩnh vực khác nhau đã giúp cho KTV có thêm được nhiều kinh nghiệm và hoàn thiện năng lực chuyên môn. Ngoài ra hàng năm Công ty luôn tổ chức khóa tập huấn cho các nhân viên nhằm bồi dưỡng và nâng cao chuyên môn nghề nghiệp.

Trong đoàn kiểm toán luôn có ít nhất một đến hai thành viên đã từng tham gia vào cuộc kiểm toán trước đó, tạo điều kiện cho việc nắm bắt thông tin cũ của khách hàng cũng như dễ dàng tìm hiểu những thay đổi của khách hàng, nhờ đó đảm bảo hơn cho chất lượng cũng như tiến độ của cuộc kiểm toán.

Khi thực hiện kiểm toán, nhóm trưởng luôn là người có vị trí quan trọng, phân công công việc cho các thành viên theo mức độ quan trọng của khoản mục phù hợp với năng lực của các thành viên. Bên cạnh đó, nhóm trưởng còn kiểm tra lại giấy làm việc của các thành viên trong đoàn kiểm toán, nhờ đó gia tăng tính hiệu quả, chính xác của các kết quả kiểm toán.

3.1.1.5. Về thủ tục kiểm toán đối với khoản mục doanh thu ở các Công ty xây dựng

Công ty AAC đã thiết kế sẵn mẫu chương trình kiểm toán khoản mục doanh thu, trong đó các thủ tục kiểm toán được thiết kế khá chi tiết và đầy đủ tạo điều kiện thuận lợi cho công việc kiểm toán khoản mục này của các KTV. Ngoài ra các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán (phỏng vấn, quan sát, kiểm tra đối chiếu, xác nhận,...) được KTV linh hoạt kết hợp sử dụng khi thực hiện các thủ tục kiểm toán đảm bảo các bằng

chứng thu thập được có hiệu lực cao qua đó đảm bảo các mục tiêu kiểm toán quan trọng đối với khoản mục này được thực hiện.

Các bước trong kiểm tra chi tiết khoản mục doanh thu rõ ràng và chặt chẽ, mỗi bước thực hiện sẽ hướng đến một mục tiêu nhất định đảm bảo việc thực hiện cho KTV trong quá trình kiểm toán thực hiện được các mục tiêu kiểm toán đề ra. Ngoài ra, giữa các khoản mục liên quan thường xuyên có tham chiếu, một thủ tục kiểm toán được tiến hành có thể đảm bảo cho nhiều cơ sở dẫn liệu, cho phép tiết kiệm được thời gian.

3.1.2. Hạn chế

3.1.2.1. Về thực hiện kiểm toán

Việc thực hiện kiểm toán ở AAC có 2 hạn chế cơ bản sau:

Thứ nhất, thủ tục phân tích: Trong quá trình thực hiện kiểm toán các khoản mục doanh thu ở Công ty xây dựng, KTV hầu như không đi sâu vào thủ tục phân tích, mà chỉ dừng lại ở phân tích sơ bộ sau đó thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết là chủ yếu. Thủ tục phân tích giúp cho KTV xác định được trọng tâm của cuộc kiểm toán và giảm bớt các thử nghiệm chi tiết từ đó đẩy nhanh tiến độ công việc, giảm thiểu chi phí kiểm toán. Hơn nữa, các thủ tục phân tích ở hai khoản mục này nếu KTV có thực hiện chỉ gồm phương pháp phân tích đơn giản như so sánh số liệu năm nay so với năm trước, phân tích biến động qua các thời kỳ, số liệu phân tích chủ yếu do khách hàng cung cấp. Công ty không quy định phải sử dụng các thông tin từ các nguồn độc lập khác như thông tin ngành, thông tin thị trường... nhằm nâng cao độ tin cậy của các thủ tục phân tích cũng như chưa chú trọng phân tích mối quan hệ giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Vì vậy, thực tế áp dụng thủ tục phân tích tại AAC chưa thực sự phát huy hết được tác dụng của thủ tục này trong một cuộc kiểm toán BCTC.

Hạn chế của việc áp dụng thủ tục phân tích khi thực hiện kiểm toán xuất phát từ nguyên nhân khách quan và nguyên nhân chủ quan, cụ thể:

Một số nguyên nhân khách quan như: việc xây dựng các chỉ tiêu phù hợp với hệ thống kế toán Việt Nam còn chưa hoàn chỉnh; một số phương pháp phân tích được áp dụng phổ biến ở các nước tư bản nhưng lại chưa được áp dụng rộng rãi ở Việt Nam như phương pháp phân tích hồi quy, phương pháp phân tích tài chính Dupont; công tác

thống kê ở tầm vĩ mô chưa được coi trọng đúng mức, do đó các số liệu thống kê vẫn chưa được tập hợp một cách đầy đủ và có hệ thống; công tác lập kế hoạch và dự toán tại các doanh nghiệp vẫn chưa được coi trọng đúng mức; và cuối cùng là việc thu thập thông tin tài chính gặp rất nhiều khó khăn.

Một số nguyên nhân chủ quan như: các KTV chưa nhận thức sâu sắc vai trò và ưu điểm của thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán; hầu hết các Công ty kiểm toán chưa tiến hành nghiên cứu một cách nghiêm túc về thủ tục phân tích và nâng lên thành quy định hướng dẫn các nhân viên thực hiện; cuối cùng, các KTV có xu hướng chứng minh tính đúng đắn của số liệu kế toán bằng các thử nghiệm chi tiết hơn là đánh giá tổng thể bằng thủ tục phân tích

Thứ hai, các vấn đề khác: Ngoài hạn chế về thủ tục phân tích, trong quá trình thực hiện kiểm toán còn xuất hiện một số hạn chế như:

- Có những khách hàng, KTV không kiểm tra thực tế hiện trường xây dựng các công trình không được tiến hành hoặc tiến hành không đầy đủ. Ngoài ra, có những thủ tục kiểm toán đã thực hiện nhưng không lưu lại bằng chứng kiểm toán.
- Khi kiểm toán BCTC của DNXL thực hiện ghi sổ kế toán bằng máy tính, KTV chưa thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán theo yêu cầu của VSA 401 - Kiểm toán trong môi trường tin học.

3.1.2.2. Chương trình kiểm toán

Trong quá trình kiểm toán BCTC, doanh thu xây dựng là khoản mục phức tạp và mang tính đặc thù. Vì vậy cần có một chương trình kiểm toán riêng dành cho khoản mục này. Ở AAC chỉ thiết lập một chương trình kiểm toán dùng chung cho tất cả các loại hình Công ty mà chưa xây dựng và ban hành một bộ tài liệu chuẩn thể hiện trình tự thực hiện các bước công việc kiểm toán một cách khoa học và mang tính nguyên tắc, hướng dẫn để dựa vào đó thực hiện các hoạt động kiểm toán BCTC Công ty xây dựng. Do vậy, các hoạt động kiểm toán trong mỗi cuộc kiểm toán thường thực hiện mang tính chất chủ quan theo yêu cầu của khách hàng kiểm toán cũng như kinh nghiệm nghề nghiệp của KTV. Chính vì lý do trên, kèm theo tính chất phức tạp của cuộc kiểm toán dẫn tới các thủ tục đưa ra chưa phù hợp với đặc điểm của các Công ty xây dựng. Do

đó, AAC nên thiết lập một chương trình kiểm toán riêng phù hợp với đặc điểm của Công ty xây dựng.

3.2. Một số biện pháp nhằm hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán các khoản mục doanh thu giá vốn, hàng tồn kho ở các Công ty xây dựng

3.2.1. Hoàn thiện thủ tục phân tích

Từ những hạn chế của thủ tục phân tích đã nêu trên, em xin đề xuất một số ý kiến nhằm hoàn thiện thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán đối với khoản mục doanh thu tại Công ty xây dựng.

3.2.1.1. Phân tích tỷ lệ tăng doanh thu so với giá vốn, lợi nhuận gộp các quý trong năm, so sánh với các doanh nghiệp trong ngành cùng quy mô

Sản phẩm ngành xây dựng mang tính chất thời vụ nên doanh thu, giá vốn, lợi nhuận gộp sẽ biến động cùng chiều. Theo đó, doanh thu, giá vốn, lợi nhuận gộp sẽ tăng vào quý 2 và quý 4, và thấp nhất vào quý 1. Nhằm giúp KTV có những phân tích hiệu quả, ngoài việc xem xét biến động doanh thu, giá vốn, lợi nhuận gộp theo quý, KTV nên so sánh, đối chiếu với các doanh nghiệp cùng quy mô, cũng như xem xét tình hình kinh doanh của ngành xây dựng trong năm. Qua việc phân tích, KTV có những nhận định để khoanh vùng kiểm tra chi tiết được hiệu quả và nhanh chóng.

Để làm rõ hơn phương pháp thực hiện, em xin minh họa như sau: AAC đang kiểm toán khách hàng Công ty CP XD D, KTV thực hiện thủ tục phân tích tỷ lệ tăng doanh thu so với giá vốn, lợi nhuận gộp các quý trong năm, so sánh với các doanh nghiệp trong ngành cùng quy mô là Công ty CP XD A, Công ty CP XD B, Công ty CP XD C. Số liệu các doanh nghiệp trong ngành được đánh giá và xem xét cẩn thận trong tình hình biến động chung của nền kinh tế.

Số liệu cụ thể như sau:

Bảng 3.1: DT, GV, LNG theo quý của Công ty CPA, B, C, D

Đơn vị tính: Triệu đồng

Quý		Q1 2013	Q2 2013	Q3 2013	Q4 2013
Công ty cp A	Doanh thu thuần	157,767	348,655	314,94	335,431
	Giá vốn hàng bán	116,79	288,314	259,308	275,426
	Lợi nhuận gộp	40,978	60,34	55,632	60,004
Công ty Cp B	Doanh thu thuần	186,456	347,82	268,809	404,044
	Giá vốn hàng bán	123,821	267,228	203,883	295,972
	Lợi nhuận gộp	62,635	80,592	64,925	108,072
Công ty Cp C	Doanh thu thuần	247,614	372,798	356,668	401,688
	Giá vốn hàng bán	177,4	307,065	265,912	326,505
	Lợi nhuận gộp	70,215	65,733	90,756	75,183
Công ty CP D	Doanh thu thuần	93,784	147,779	174,91	344,384
	Giá vốn hàng bán	69,054	120,304	144,554	312,699
	Lợi nhuận gộp	24,73	27,475	30,355	31,685

Nguồn: Số liệu lấy từ GLV của KTV AAC và Website <http://www.cophieu68>.

Từ số liệu trên, KTV lập bảng phân tích biến động như sau:

Bảng 3.2: Biến động DT, GV, LNG của các Công ty Cp A, B, C, D

Công ty	Q1	Q2	Q3	Q4	Biểu đồ
A					
DTT	157,767	348,655	314,94	335,431	
GVHB	116,79	288,314	259,308	275,426	
LNG	40,978	60,34	55,632	60,004	
B					
DTT	186,456	347,82	268,809	404,044	
GVHB	123,821	267,228	203,883	295,972	
LNG	62,635	80,592	64,925	108,072	
C					
DTT	247,614	372,798	356,668	401,688	
GVHB	177,4	307,065	265,912	326,505	
LNG	70,215	65,733	90,756	75,183	
D					
DTT	93,784	147,779	174,91	344,384	
GVHB	69,054	120,304	144,554	312,699	
LNG	24,73	27,475	30,355	31,685	

Nguồn: Người viết tổng hợp và sơ đồ hóa theo số liệu ví dụ trên

Từ biểu đồ trên, KTV nhận thấy tại Công ty D doanh thu, giá vốn và lợi nhuận gộp biến động tăng qua các quý. Trong mối tương quan giữa doanh thu, giá vốn, lợi nhuận gộp thì đó là sự biến động hợp lý. Tuy nhiên, khi so sánh với các doanh nghiệp cùng quy mô trong ngành, KTV nhận thấy doanh thu, giá vốn, lợi nhuận gộp tại các Công ty A, B, C cao nhất vào quý 2 và quý 4, trong khi doanh thu Công ty D lại nhảy vọt vào quý 4. KTV nghi ngờ có sự điều tiết lợi nhuận trong quý 4 và tập trung kiểm tra các nghiệp vụ cũng như sổ dư ở quý 4.

Nhận xét: Khi thực hiện thủ tục này, KTV sẽ phán đoán được 2 vấn đề:

Thứ nhất, xem xét mối tương quan giữa doanh thu, giá vốn có hợp lý không. Nếu doanh thu tăng, trong khi giá vốn giảm, điều đó dẫn tới khả năng doanh nghiệp khai khống doanh thu hoặc ngược lại nếu doanh thu giảm, trong khi giá vốn tăng thì có khả năng doanh nghiệp khai thiếu doanh thu. Tuy nhiên KTV cần xem xét mức độ cạnh tranh trên thị trường và biến động chi phí nguyên vật liệu để đánh giá chính xác hơn.

Thứ hai, khi so sánh với các doanh nghiệp cùng ngành, cùng quy mô giúp cho KTV có được những so sánh nhận định về sự phù hợp giữa số liệu đơn vị so với các doanh nghiệp trong ngành. Từ đó KTV có những phán đoán về khả năng khai khống doanh thu, giảm giá vốn... để thủ tục kiểm tra chi tiết được thực hiện hiệu quả và nhanh chóng.

3.2.1.2. Xem xét sự hợp lý về mặt tổng thể của doanh thu với các dữ liệu hoạt động khác của đơn vị như chi phí lao động, chi phí nguyên vật liệu, chi phí sử dụng máy thi công, ... và điều tra những biến động bất thường

Đối với hàng hóa dịch vụ thông thường, số lượng hàng hóa bán ra sẽ thường thay đổi theo chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Tuy nhiên, do tính chất đặc thù sản phẩm xây dựng, doanh thu được ghi nhận theo giá trị hợp đồng, giá trị đó dựa trên dự toán về các loại chi phí lao động, chi phí nguyên vật liệu, chi phí sử dụng máy thi công... nên doanh thu sẽ biến đổi theo các loại chi phí đó. Vì vậy, việc xem xét tính hợp lý giữa doanh thu và các loại chi phí lao động, nguyên vật liệu, máy... là thủ tục thực sự có ý nghĩa.

Thủ tục này đòi hỏi KTV phải lập bảng phân tích các yếu tố cấu thành nên một sản phẩm xây dựng. Sau đó thiết lập một hàm dự báo dựa trên dữ liệu quá khứ giữa

doanh thu và các yếu tố cấu thành nên sản phẩm xây dựng. Dựa vào hàm dự báo đó, từ số liệu về chi phí lao động, chi phí nguyên vật liệu, chi phí sử dụng máy thi công...được tổng hợp từ nhiều nguồn, bộ phận trong doanh nghiệp KTV sẽ ước tính doanh thu hiện tại.

Ví dụ, KTV thu thập được số liệu về doanh thu và các khoản chi phí công trình trước đây (Công trình N1, N2...N15) của công ty N như sau:

Bảng 3.3: Các khoản chi phí và doanh thu các công trình đã xây dựng

Đơn vị tính: Đồng

CT, hạng mục CT	Thành phần hao phí				Doanh thu
	NVL	Nhân công	Máy	CP chung	
N1	102.859.994	35.557.131	2.769.789	7.881.760	156.522.108
N2	1.741.461.549	661.565.235	329.606.516	160.176.712	3.037.450.513
N3	19.705.865.194	5.634.250.451	4.032.760.923	1.781.007.827	32.711.578.615
N4	10.858.346.336	4.531.275.140	112.700.000	1.607.357.044	17.965.162.446
N5	19.832.835.342	5.405.802.035	2.304.953.166	1.412.732.573	30.404.139.272
N6	22.702.987	8.627.135	9.081.195	2.497.329	45.054.078
N7	24.086.361.407	9.152.817.335	9.634.544.563	2.649.499.755	48.254.616.444
N8	5.314.275.220	2.019.424.583	2.125.710.088	584.570.274	10.646.618.975
N9	6.660.368.834	2.530.940.157	2.664.147.533	732.640.572	13.343.382.922
N10	84.431.675	278.335.115	733.669.818	914.971.218	2.152.206.374
N11	42.460.765.072	6.996.689.868	4.408.469.586	5.838.071.144	63.883.275.367
N12	16.604.225.666	5.670.814.204	2.933.633.459	1.113.267.879	28.164.477.093
N13	878.776.625	582.634.061	955.578.460	136.703.044	2.734.382.538
N14	7.642.457.146	5.105.547.741	6.530.607.253	788.439.399	21.471.745.147
N15	2.180.448.149	1.323.506.588	1.602.741.372	326.068.218	5.813.057.830

Nguồn: Hồ sơ kiểm toán khách hàng tại AAC

Sau đó, KTV dùng kỹ thuật phân tích Data Analysis/ Regression trên Excel để hồi quy và dự báo. Kết quả hàm hồi quy như sau:

Bảng 3.4: Kết quả chạy hồi quy đối với số liệu của công ty N

SUMMARY OUTPUT								
<i>Regression Statistics</i>								
Multiple R	0,999963109							
R Square	0,99992622							
Adjusted R Square	0,999896708							
Standard Error	193438914,9							
Observations	15							
<i>ANOVA</i>								
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>			
Regression	4	5,07127E+21	1,26782E+21	33882,00936	1,31E-20			
Residual	10	3,74186E+17	3,74186E+16					
Total	14	5,07165E+21						
	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Stat</i>	<i>P-value^[6]</i>	<i>Lower 95%</i>	<i>Upper 95%</i>	<i>Lower 95,0%</i>	<i>Upper 95,0%</i>
Intercept	-12634021,5	80874158,56	-0,156218275	0,8789696652654	-1,9E+08	1,68E+08	-1,9E+08	1,68E+08
X Variable 1	1,06118146	0,02134973	49,7046785	0,0000000000003	1,013611	1,108752	1,013611	1,108752
X Variable 2	0,983492258	0,061516036	15,98757526	0,0000000189176	0,846426	1,120559	0,846426	1,120559
X Variable 3	1,107265676	0,037760297	29,32354258	0,0000000000496	1,02313	1,191401	1,02313	1,191401
X Variable 4	1,191200985	0,122285028	9,741184224	0,0000020203483	0,918733	1,463669	0,918733	1,463669
Hàm dự báo:	DT = 1,0612*NVL + 0,9835 * NC + 1,1073 * MAY + 1,1912 * CPC - 12634021,5							

Nguồn: Người viết chạy chương trình từ số liệu trên

[6] Với P-value < 0.05 thì giá trị có ý nghĩa thống kê, do đó ở ví dụ trên các hệ số góc có ý nghĩa, hệ số chặn không có ý nghĩa.

Do hệ số chặn không có ý nghĩa, nên hàm dự báo như sau:

$$DT = 1,0612 * NVL + 0,9835 * NC + 1,1073 * MAY + 1,1912 * CPC$$

Từ hàm dự báo này, KTV sẽ ước tính doanh thu công trình N16 dựa theo số liệu về chi phí NVL, chi phí nhân công, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung. Từ chênh lệch giữa ước tính của KTV và doanh thu đơn vị ghi nhận, KTV so sánh với mức trọng yếu để xem xét có cần điều tra làm rõ hay không.

Bảng 3.5: Bảng so sánh DT đơn vị và DT ước tính của KTV

Đơn vị tính : đồng

CT, hạng mục CT	Thành phần hao phí			
	NVL	Nhân công	Máy	CP chung
N16	1.019.317.873	160.522.500	192.627.000	113.970.975
Hàm dự báo	DT = 1,0612 * NVL + 0,9835 * NC + 1,1073 * MAY + 1,1912 * CPC			
DT ước tính	1.588.605.467			
DT đơn vị	1.603.073.995			
Chênh lệch	14.468.528 < Mức trọng yếu			

Nguồn : Người viết tổng hợp từ số liệu

Nhận xét: Do cần sử dụng số liệu quá khứ nên thủ tục trên chỉ áp dụng được đối với những khách hàng cũ của công ty.

Thủ tục trên giúp KTV nhận định doanh thu ghi nhận trong kỳ có phù hợp với các chi phí đã bỏ ra hay không. Nếu chênh lệch lớn, KTV tăng cường kiểm tra nghiệp vụ và số dư để tìm hiểu nguyên nhân. Lưu ý trong quá trình đánh giá, KTV nên xem xét sự biến động các khoản chi phí trong năm.

3.2.2. Hoàn thiện thủ tục kiểm tra chi tiết

3.2.2.1. Bổ sung thủ tục kiểm tra tính xác thực của biên bản nghiệm thu

Trong quá trình kiểm toán các Công ty xây dựng, KTV thường dựa vào biên bản nghiệm thu công trình hoàn thành để kiểm tra doanh thu ghi nhận trong kỳ. Tuy nhiên,

KTV lại chưa thực hiện hoặc thực hiện không đầy đủ việc kiểm tra tính chính xác, đầy đủ đối với biên bản nghiệm thu. Qua việc tham khảo và tìm hiểu của mình, em nhận thấy để đạt được mục tiêu trên, KTV cần thực hiện một số thủ tục kiểm tra đối với biên bản nghiệm thu như sau:

Thứ nhất, kiểm tra hồ sơ nghiệm thu phải có đầy đủ chữ ký, ghi rõ họ tên; đóng dấu của tất cả các bên tham gia kiểm tra. Danh mục hồ sơ tài liệu kèm theo Biên bản kiểm tra, do Chủ đầu tư ký, ghi rõ họ tên, đóng dấu. Những người ký biên bản nghiệm thu phải là những người đại diện hợp pháp của cấp có thẩm quyền của các bên tham gia nghiệm thu. Trong trường hợp có những thay đổi so với thiết kế được duyệt, có các công việc chưa hoàn thành, hoặc những hư hỏng sai sót (kể cả những hư hỏng, sai sót đã được sửa chữa), các bên có liên quan phải lập, ký, đóng dấu các bảng kê theo mẫu quy định quản lý chất lượng công trình xây dựng.

Thứ hai, thực hiện xác nhận của bên thứ 3 hoặc sử dụng tư liệu chuyên gia để xác thực số liệu trên biên bản nghiệm thu.

Thứ ba, tiến hành khảo sát một số công trình, quá trình khảo sát có sự tham gia của bộ phận kỹ thuật của AAC (AAC có khối xây dựng cơ bản chuyên kiểm toán, quyết toán dự án hoàn thành).

3.2.2.2. Bổ sung thủ tục kiểm toán tuân thủ

Do đặc thù của ngành xây dựng, nên khi kiểm toán BCTC cần phải bổ sung mục tiêu của loại kiểm toán tuân thủ. Đó là ngoài việc kiểm toán xác nhận BCTC còn phải đánh giá việc tuân thủ quy trình xây dựng công trình, các điều khoản trong hợp đồng xây dựng và chấp hành việc vận dụng chuẩn mực kế toán hợp đồng xây dựng, cũng như các quy định kế toán khác khi thực hiện công tác kế toán đối với Công ty xây dựng. Các nội dung kiểm tra như:

- Đối với các công trình xây dựng cầu, đường, cấp thoát nước, thủy lợi, đê, ... tham khảo Quy định quản lý chất lượng công trình xây dựng chuyên ngành. Các Sở có công trình xây dựng chuyên ngành có văn bản quy định hướng dẫn phân chia các giai đoạn xây lắp công trình cho phù hợp với chuyên ngành.

- Đối với các công trình nhà ở, chung cư... tham khảo văn bản quy định của bộ xây dựng về các tiêu chuẩn kỹ thuật.

- ...

3.2.2.3. Hoàn thiện kỹ thuật chọn mẫu

Đối với Công ty xây dựng, KTV của AAC thường chọn mẫu toàn bộ hoặc dựa vào xét đoán, tuy nhiên trong một số trường hợp quy mô mẫu tương đối lớn, theo như phân tích ở chương 2, phương pháp chọn mẫu trên tỏ ra không còn hiệu quả. Trong trường hợp này, phương pháp chọn mẫu hiệu quả nhất là phương pháp chọn mẫu CMA(Cumulative Monetary Amount).

Kỹ thuật CMA là kỹ thuật chọn mẫu đại diện thống kê, thường được áp dụng để kiểm tra các tài khoản có các nghiệp vụ phản ánh bằng giá trị tiền tệ. Theo phương pháp này, tất cả các nghiệp vụ trong một số dư tài khoản đều có khả năng được chọn như nhau.

CMA là phương pháp chọn mẫu thống kê hệ thống nên đảm bảo được: Tính ngẫu nhiên của điểm xuất phát và tính hệ thống của các điểm chọn, đó là khoảng cách giữa hai điểm chọn được gọi là bước nhảy và ký hiệu là J.

Mục tiêu của kỹ thuật CMA là tất cả các đơn vị tổng thể đều có cơ hội được lựa chọn, điều này có được do trong kỹ thuật CMA sử dụng 1 bước nhảy cố định từ một điểm xuất phát ngẫu nhiên.

Để thực tế hơn cho nguyên tắc này, người viết sử dụng chọn mẫu với khoản mục doanh thu của Công ty XYZ.

Người viết minh họa theo bảng sau:

Bảng 3.6: Bảng tóm tắt phương pháp lấy mẫu

	Chỉ tiêu lựa chọn	Kế hoạch	Thực tế
Tiêu chí được sử dụng để ước tính mức trọng yếu (LNTT/DT/VCSH/Tổng TS)	DT	DT	DT
Lý do lựa chọn tiêu chí này để xác định mức trọng yếu	Doanh thu là tiêu chí được ban giám đốc đơn vị quan tâm		
Giá trị tiêu chí được lựa chọn (P)	(a)	240.864.914.376	240.864.914.376
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu (R) - LNTT: 5%-10% - DT: 0,5%-3% - Tổng TS hoặc VCSH: 2%	(b)	0,5%	0,5%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này để xác định mức trọng yếu	Rủi ro kiểm soát ở mức trung bình		
Mức trọng yếu tổng thể (PM)	(c) =(a)*(b)	1.204.324.572	1.204.324.572
Tỷ lệ sử dụng để ước tính mức trọng yếu thực hiện (50%-75%)	(d)	50%	50%
Lý do lựa chọn tỷ lệ này để xác định mức trọng yếu	Hệ thống KSNB của đơn vị được đánh giá ở mức trung bình		
Mức trọng yếu thực hiện: MP= (50%-75%)*PM	(e) =(c)*(d)	602.162.286	602.162.286
Bước nhảy (J)	(f)=(e)/(b)	1.204.324.572	
Quy mô mẫu (N): N=P/J	(g) =(a)/(f)	200	
Số ngẫu nhiên	57.766		

Nguồn: Người viết tổng hợp dựa theo bảng xác lập mức trọng yếu của AAC

Giá trị ghi sổ của tổng thể kiểm tra (P): Sau khi KTV đã xác định được tổng thể chọn mẫu, thì tổng giá trị tiền tệ lũy tiến của tổng thể được chọn chính là giá trị ghi sổ của tổng thể dùng để kiểm tra. Ở đây tổng thể là doanh thu, với giá trị là 240.864.914.376 đồng.

Mức độ đảm bảo (R): Hay còn gọi là chỉ số tin cậy. Chỉ số tin cậy là xác suất để số ước lượng bao hàm toàn bộ sai sót trong tổng thể, được sử dụng trong chọn mẫu thống kê. Hệ số R áp dụng đối với các chỉ tiêu trên BCDKT thường cao hơn BC KQKD.

Để xác định mức độ đảm bảo R, các KTV có thể căn cứ vào xét đoán nghề nghiệp, ma trận định hướng R và tùy thuộc vào quy định của các Công ty Kiểm toán .

Một số Công ty xác định dựa trên ma trận R, ma trận này được lập trên cơ sở mô hình đảm bảo kiểm toán:

$$OA = IA + CA + SA$$

Trong đó:

OA (Overall Assurance): Tổng mức độ đảm bảo

IA(Inherent Assurance): Mức độ đảm bảo tiềm tàng

CA (Control Assurance): Mức độ đảm bảo kiểm soát

SA (Substantive Assurance): Mức độ đảm bảo phát hiện

Khi đó chỉ số R được xác định theo SA, và thường được chọn trong các giá trị: 0,7; 1,7; 2; 2,7; 3

Trên thực tế, các KTV AAC thường xác định R theo mô hình sau:

Bảng 3.7: Bảng xác định mức độ đảm bảo R

Mức độ đảm bảo (R)	Khoản mục trên Bảng CDKT	Khoản mục trên BC KQKD
Thấp	0,5	0,35
Trung bình	1,5	0,5
Cao	3	0,7

Nguồn: Quy trình kiểm toán BCTC của Công ty AAC

Mức độ đảm bảo R đối với khoản mục doanh thu được chọn là 0.5 do mức rủi ro kiểm toán đánh giá ở mức trung bình.

Mức trọng yếu tổng thể (PM): Đây là mức trọng yếu cho tổng thể BCTC được xác định theo công thức: $PM = P * R$

$$\text{Ở đây } PM = 240.864.914.376 * 0.5\% = 1.204.324.572$$

Mức trọng yếu chi tiết (MP): Hay còn gọi là mức trọng yếu thực hiện, được xác định dựa trên mức trọng yếu tổng thể. Như đã đề cập trên, KTV có nhiều chỉ tiêu để đánh giá mức trọng yếu tổng thể, tùy thuộc vào loại hình Công ty, tình hình tài chính cũng như các vấn đề liên quan khác. Đồng thời, căn cứ vào tiêu chí và bảng hướng dẫn lựa chọn tỉ lệ xác định mức trọng yếu. Từ mức trọng yếu của tổng thể, KTV sẽ tính ra mức trọng yếu thực hiện, thông thường, mức trọng yếu chi tiết được xác định từ 50% - 70% mức trọng yếu tổng thể.

$$\text{Mức trọng yếu chi tiết: } MP = P * 50\% = 1.204.324.572 * 50\% = 602.162.286$$

Bước nhảy (J):

$$J = MP/R$$

$$\text{Thay số } J = 602.162.286/0.5 = 1.204.324.572$$

Quy mô mẫu (N) được xác định như sau:

$$N = P/J$$

Như vậy ta có thể xác định được cỡ mẫu để kiểm tra chứng từ doanh thu là :

$$N = P/J = 240.864.914.376/1.204.324.572 = 200 \text{ mẫu.}$$

Số ngẫu nhiên: là giá trị bất kì nhỏ hơn J, ở đây có thể chọn số ngẫu nhiên là 57.766

Nguyên tắc chọn mẫu:

Lấy một điểm lựa chọn cho một giá trị tương ứng phải nhỏ hơn J.

Mỗi phần tử sẽ được lựa chọn nếu giá trị lũy kế tại đó bằng hoặc lớn hơn điểm lựa chọn.

Nếu sau khi tăng thêm một lần giá trị J mà giá trị lũy kế vẫn lớn hơn điểm lựa chọn thì tiếp tục cộng thêm J cho tới khi giá trị lũy kế nhỏ hơn điểm lựa chọn thì mới chuyển sang so sánh phần tử tiếp theo. Tiếp tục thực hiện như trên cho tới khi chọn đủ mẫu.

Tuy nhiên, để đơn giản cho quá trình chọn mẫu này, phần mềm chọn mẫu được lập trình dưới dạng Macro đã giải quyết toàn bộ công việc trong quá trình chọn mẫu này cho KTV. Khi đó, các KTV chỉ cần nhập các thông tin cần thiết như giá trị của tổng thể (P), mức trọng yếu thực hiện (MP), mức độ đảm bảo (R) và số ngẫu nhiên thỏa mãn điều kiện nhỏ hơn J . Sau đó nhấn vào “chọn mẫu”, khi đó chương trình sẽ tự thực hiện phần còn lại và cho ra kết quả. Từ cỡ mẫu đã xác định, KTV sẽ tiến hành lựa chọn các phần tử của mẫu để tiến hành kiểm tra chứng từ.

Kết quả của ví dụ trên được người viết chạy bằng phần mềm CMA theo bảng dưới đây.

Bảng 3.8: Kết quả chương trình chọn mẫu CMA đối với khoản mục doanh thu tại Công ty XYZ

Kiểm toán Viên chỉ nhập thông tin, số liệu vào các ô có màu TRẮNG. Các thông tin còn lại chương trình sẽ tự động tính toán, Kiểm toán viên không đưa thông tin vào các ô này							
Bảng chọn mẫu							
Giá trị tài khoản trên BCTC	240.864.914.376						
Mức trọng yếu chi tiết (MP)	602.162.286	Tổng thể		240.864.914.376	Thêm dòng		
R	0,50						
J	1.204.324.572	Số mẫu được chọn		200			
Số ngẫu nhiên	57.766	(làm tròn lên)					
Item #	ID#	Nội dung	Giá trị	Sub-Total	Number of Selections	J	Selection Remainder
938	PKT 653-29	Kết chuyển doanh thu nhà chung cư CT4A căn 167	460.298.182	(158.928.855)	0	1.204.324.572	-158.928.855
939	PKT 653-30	Kết chuyển doanh thu nhà chung cư CT4A căn 8A	602.127.273	443.198.418	1	1.204.324.572	-761.126.154
940	PKT 653-31	Kết chuyển doanh thu nhà chung cư CT4A căn 376	369.814.909	(391.311.245)	0	1.204.324.572	-391.311.245
941	PKT 653-32	Kết chuyển doanh thu nhà chung cư CT4A căn 357	391.253.455	(57.790)	0	1.204.324.572	-57.790
DO NOT USE THIS LINE					LEAVE BLANK		
End of Items		Total Population:		240.864.914.376	# of Selections:	200	
Đối chiếu							
Random Start	57.766						
J * # of Selections	240.864.914.400						
Selection Remainder	0						
	240.864.972.166						
Population Per Detail	240.864.914.376						
Difference	57.790						
Chọn mẫu							

Nguồn: Người viết chạy chương trình CMA đối với Công ty XYZ

Kết quả cụ thể tham khảo **phụ lục 4**.

Tóm lại: Trên cơ sở lý luận của chương 1 và thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện ở chương 2, chương 3 khóa luận đã: *Nêu lên ưu điểm chương trình kiểm toán, hồ sơ làm việc và đội ngũ nhân viên của AAC cũng như những hạn chế về thủ tục phân tích và chương trình kiểm toán. Từ những hạn chế đã đề cập và những đánh giá ở chương 2, em đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện thủ tục phân tích và thủ tục kiểm tra chi tiết.*

PHẦN III: KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ

III.1. Kết luận

Xây dựng là một ngành sản xuất vật chất đặc biệt với tính chất phức tạp và khó khăn không chỉ ở Việt Nam mà còn ở nhiều nước trên thế giới. Hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp xây dựng không chỉ có ý nghĩa nội bộ mà còn có ý nghĩa kinh tế - xã hội to lớn.

Để quản lý tốt tình hình và hiệu quả hoạt động xây dựng thì nguồn thông tin kế toán cung cấp phải chính xác và tin cậy. Chính nó là nguồn thông tin giúp cho các nhà quản lý doanh nghiệp, cơ quan chức năng và các bên liên quan thực hiện hoạch định, kiểm soát và ra quyết định kinh tế đúng đắn. Do đó, việc xây dựng và hoàn thiện một hệ thống kiểm tra, xác minh nguồn thông tin cũng như giám sát hoạt động xây dựng là thực sự cần thiết.

Tuy nhiên, trong hoạt động kiểm toán BCTC Công ty xây dựng còn tồn tại những hạn chế làm ảnh hưởng đến kết quả kiểm toán. Vấn đề này ảnh hưởng đến việc: các đối tượng sử dụng thông tin không thỏa mãn về kết quả kiểm toán, các tổ chức KTDL không phát huy hết vai trò và trách nhiệm nghề nghiệp, rủi ro kiểm toán cao, sự minh bạch về thông tin bị hạn chế, rủi ro trong quản lý kinh tế, tài chính. Nguyên nhân của vấn đề này là do chưa thiết lập một quy trình kiểm toán BCTC đặc thù cho các Công ty xây dựng.

Từ những phân tích trên, việc hoàn thiện một quy trình kiểm toán BCTC cho các Công ty xây dựng là thực sự cần thiết. Đối với bản thân người viết, do hạn chế về thời gian và trình độ nên chỉ nghiên cứu được vấn đề **“Hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện”**.

Mục tiêu chung của việc thực hiện đề tài này là bổ sung và hoàn thiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng nhằm giúp cho công tác kiểm toán đạt hiệu quả và chất lượng. Để thực hiện được mục tiêu trên, đề tài đã hệ thống hóa và hình thành các vấn đề cơ bản sau:

Thứ nhất, khóa luận đã hệ thống hóa các vấn đề lý luận liên quan đến Công ty xây dựng và kiểm toán doanh thu các Công ty xây dựng, cụ thể:

- Khóa luận đã khái quát về Công ty xây dựng trên các khía cạnh: Vị trí và vai trò của ngành xây lắp; đặc điểm sản phẩm và sản xuất doanh nghiệp xây lắp; đặc điểm tổ chức và quản lý doanh nghiệp xây lắp; đặc điểm về tổ chức kế toán doanh nghiệp xây lắp. Từ đó rút ra ảnh hưởng của những đặc điểm đó đến công tác kiểm toán BCTC doanh nghiệp xây lắp.
- Khóa luận đã giới thiệu khái quát về các bước khi tiến hành một công trình xây dựng gồm các bước sau: Dự toán công trình, đấu thầu công trình, kí kết hợp đồng, công tác giám sát, nghiệm thu và bàn giao công trình.
- Từ những hiểu biết trên về doanh nghiệp xây lắp, kế toán doanh thu doanh nghiệp xây lắp theo VAS 14 và VAS 15, kết hợp với lý luận về kiểm toán, khóa luận đã hình thành những vấn đề mang tính lý luận về kiểm toán doanh thu các Công ty xây dựng với các nội dung trọng tâm: Mục tiêu kiểm toán, các sai sót thường gặp khi kiểm toán doanh thu và các thử nghiệm cơ bản bao gồm thủ tục phân tích và kiểm tra chi tiết.

Thứ hai, khóa luận đã phản ánh tương đối đầy đủ những nét tổng quan về Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC và thực trạng vận dụng các thử nghiệm cơ bản tại Công ty ở các mặt sau:

- Quá trình hình thành phát triển, cơ cấu tổ chức, nhân sự và tình hình hoạt động kinh doanh của Công ty.
- Quy trình kiểm toán BCTC được xây dựng tại AAC gồm các bước như: lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán.
- Thực tế vận dụng các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh tại Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện

Việc đánh giá và mô tả đúng đắn thực trạng là cơ sở và định hướng cho các giải pháp hoàn thiện.

Thứ ba, trên cơ sở lý luận và thực trạng thực hiện các thử nghiệm cơ bản trong kiểm toán doanh thu ở các Công ty xây dựng do Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC thực hiện khóa luận đã:

- Nêu rõ những ưu điểm và hạn chế về chương trình kiểm toán, kiểm soát chất lượng, thủ tục phân tích... Khi nêu lên hạn chế, người viết đã chỉ ra một số nguyên nhân cơ bản.
- Đề xuất các giải pháp và hoàn thiện bao gồm: hoàn thiện thủ tục phân tích, hoàn thiện kiểm tra chi tiết, hoàn thiện kỹ thuật chọn mẫu.

Những giải pháp hoàn thiện trên xuất phát từ quá trình phân tích và hiểu biết của bản thân, việc vận dụng còn phụ thuộc vào thực tế và các điều kiện khác. Em hi vọng những giải pháp của mình có thể giúp KTV thực hiện các cuộc kiểm toán hiệu quả và chất lượng hơn.

Trong quá trình học tập và nghiên cứu, mặc dù đã cố gắng nhưng do kiến thức cũng như thời gian nghiên cứu còn hạn hẹp, kinh nghiệm thực tế chưa nhiều nên khóa luận không tránh khỏi những thiếu sót. Em rất mong nhận được sự đóng góp, nhận xét của quý thầy cô, các anh các chị trong Công ty và các bạn để khóa luận của em được hoàn thiện hơn.

III.2. Kiến nghị

III.2.1. Về phía cơ quan quản lý nhà nước

Hoàn thiện khuôn khổ pháp lý trong lĩnh vực kiểm toán độc lập và hành nghề kiểm toán của KTV. Hoàn thiện khuôn khổ pháp lý trong hoạt động của các Công ty xây dựng.

III.2.2. Về phía hiệp hội quản lý nghề nghiệp

Hiệp hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA) cần nâng cao vai trò của mình đối với công tác quản lý hoạt động kiểm toán, thể hiện bằng việc: Xây dựng và ban hành quy trình thực hiện các dịch vụ kiểm toán các Công ty xây dựng. Đồng thời VACPA phải liên kết các tổ chức kiểm toán độc lập với nhau để tham khảo và truyền đạt kinh nghiệm lẫn nhau.

III.2.3. Về phía Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

Trước tình hình khó khăn hiện nay, các doanh nghiệp thường có nhiều gian lận và sai phạm, do đó Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC cần thận trọng hoạt động kiểm toán từ bước chấp nhận khách hàng cho đến bước soát xét công việc, lưu trữ hồ sơ.

III.2.4. Về phía các Công ty xây dựng

Các Công ty xây dựng phải tuân thủ tốt các quy định, nguyên tắc, chuẩn mực trong công tác quản lý nói chung và công tác kế toán, kiểm toán nói riêng.

III.3. Hướng nghiên cứu tiếp theo của đề tài

Sản phẩm xây dựng được sản xuất theo hợp đồng xây dựng, nên công tác kế toán phải tuân thủ các quy định liên quan đến hợp đồng xây dựng với trọng tâm là doanh thu và chi phí hợp đồng xây dựng. Do đó, nếu có cơ hội và thời gian công tác thực tế, người viết hi vọng sẽ nghiên cứu sâu hơn về kiểm toán chi phí hợp đồng xây dựng. Việc nghiên cứu về doanh thu, chi phí sẽ hỗ trợ và liên kết nhau cũng như cho người đọc có cái nhìn bao quát về kiểm toán các Công ty xây dựng.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Tài liệu từ thư viện và Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC

1. Bộ môn Kiểm toán, Khoa Kế toán – Kiểm toán, trường Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh (2012), *Kiểm toán*, NXB Lao động Xã hội.
2. Bộ tài chính, *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*.
3. Bộ tài chính, *Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*.
4. Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC, *Chương trình kiểm toán doanh thu*.
5. Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC, *Hồ sơ kiểm toán các Công ty xây dựng*.
6. Công ty TNHH Kiểm toán và Kế toán AAC, *Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính*.
7. GS.TS Nguyễn Quang Quỳnh, TS Ngô Trí Tuệ (2006), *Giáo trình kiểm toán tài chính*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
8. PGS. TS Vương Đình Huệ, TS. Đoàn Xuân Tiên (2001), *Kiểm toán báo cáo tài chính*, NXB Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội.
9. TS Phạm Tiến Hưng (2009), *Hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp xây lắp của các tổ chức kiểm toán độc lập*, Tóm tắt luận án tiến sĩ kinh tế.
10. TS Phạm Tiến Hưng (2009), *Đặc điểm của doanh nghiệp xây lắp có ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo tài chính*, Nghiên cứu khoa học kiểm toán (số 2), trang 29-32.

II. Tài liệu tham khảo từ Internet

11. http://www.aac.com.vn/User/00003+Bao-cao-minh-bach.aspx?id_type=G001-108&lang=vi
12. <http://www.doc.edu.vn/tai-lieu/luan-van-ap-dung-thu-tuc-phan-tich-trong-kiem-toan-bao-cao-tai-chinh-19838>
13. <http://www.sav.gov.vn/1334-1-ndt/mot-so-han-che-va-vuong-mac-trong-kiem-toan-bao-cao-tai-chinh-doanh-nghiep-xay-lap-o-cac-to-chuc-kiem-toan-doc-lap-trong-thoi-gian-qua-.sav>
14. <http://www.tapchitaichinh.vn/Trao-doi-Binh-luan/Thu-tuc-phan-tich-co-ban-trong-kiem-toan-bao-cao-tai-chinh-doanh-nghiep/46364.tctc>

15. http://www.vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=321&page=18
16. http://www.vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=421&page=14
17. http://www.vacpa.org.vn/index.php?o=modules&n=forum&f=forum_detail&idforum=579&page=9

1-2

37,46,91

3-36,38-45,47-90,92-109