

LUẬN VĂN TỐT NGHIỆP ĐẠI HỌC

Đề tài:

**HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG
TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN - BÁO CÁO TÀI
CHÍNH DO CÔNG TY KIỂM TOÁN TƯ VẤN XÂY
DỰNG VIỆT NAM THỰC HIỆN**

DANH MỤC SƠ ĐỒ, BẢNG BIỂU

<u>Sơ đồ 1:</u> Mối quan hệ giữa các phần hành kiểm toán	5
Sơ đồ 2: Tổ chức chứng từ nhập kho	10
Sơ đồ 3: Tổ chức chứng từ xuất kho	10
Sơ đồ 4: Trình tự hạch toán hàng tồn kho (KKTX)	13
Sơ đồ 5: Trình tự hạch toán hàng tồn kho (KKĐK)	14
Sơ đồ 6: Dòng vận động của chu trình hàng tồn kho.....	19
Sơ đồ 7: Bộ máy quản lý tại CIMEICO	42
<u>Bảng 1:</u> Mục tiêu kiểm toán hàng tồn kho	20
Bảng 2: Một số chỉ tiêu tại CIMEICO	41
Bảng 3: Phân tích số liệu trên BCĐKT tại công ty E	53
Bảng 4: Phân tích sơ bộ BCKQKD tại công ty E.....	54
Bảng 5: Phân tích số liệu trên BCĐKT tại công ty F.....	55
Bảng 6: Phân tích sơ bộ BCKQKD tại công ty F	55
Bảng 7: Phân tích số liệu trên BCĐKT tại công ty H.....	56
Bảng 8: Phân tích sơ bộ BCKQKD tại công ty H.....	56
Bảng 9: Bảng xác định tính nhạy cảm.....	57
Bảng 10: Bảng xác định mức trọng yếu kế hoạch tại công ty F.....	59
Bảng 11: Tổng hợp hàng tồn kho công ty F	72
Bảng 12: Tổng hợp hàng tồn kho công ty H.....	72
Bảng 13: Tổng hợp kết quả kiểm kê nguyên vật liệu tại công ty E.....	78
Bảng 14: Bảng tính giá thành sản phẩm tại công ty E	82
Bảng 15: Thư xác nhận hàng gửi bán của công ty E	83
Bảng 16: Bảng câu hỏi về hệ thống kiểm soát nội bộ.....	95
Bảng 17: Các mức rủi ro.....	97
Bảng 18: Các chỉ tiêu phân tích dọc hàng tồn kho	98
Bảng 19: Bảng kê chênh lệch.....	99
Bảng 20: Bảng kê xác minh	99
<u>Mẫu biểu 1:</u> Bảng tổng hợp hàng tồn kho công ty E.....	71
Mẫu biểu 2: Giấy làm việc số 2E.....	73
Mẫu biểu 3: Giấy làm việc số 2H.....	75

LuÛn v' n tèt nghiÛp

Mẫu biểu 4: Giấy làm việc số 3H.....	76
Mẫu biểu 5: Giấy làm việc số 3E.....	80
Mẫu biểu 6: Giấy làm việc số 4E.....	84
Mẫu biểu 7: Giấy làm việc số 5E.....	86
Mẫu biểu 8: Giấy làm việc số 6H.....	87
Mẫu biểu 9: Giấy làm việc số 3F.....	87
Mẫu biểu 10: Giấy làm việc số 4F.....	88
Mẫu biểu 11: Giấy làm việc số 4H.....	89
Mẫu biểu 12: Giấy làm việc số 5H.....	89

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

Diễn giải	Từ viết tắt
Hàng tồn kho.....	HTK
Báo cáo tài chính.....	BCTC
Kê khai thường xuyên.....	KKTX
Kiểm kê định kỳ.....	KKĐK
Giá vốn hàng bán.....	GVHB
Tài sản.....	TS
Tài sản lưu động.....	TSLĐ
Kiểm soát nội bộ.....	KSNB
Nguyên vật liệu.....	NVL
Chi phí.....	CP
Báo cáo kết quả kinh doanh	BCKQKD
Bảng cân đối kế toán	BCĐKT

LỜI MỞ ĐẦU

Trong điều kiện bước đầu hội nhập nền kinh tế thế giới, môi trường kinh doanh ở Việt Nam đã và đang tiến dần đến thế ổn định. Nhiều cơ hội mới mở ra cho các doanh nghiệp, đi kèm với đó là những thách thức, những rủi ro không thể né tránh. Ngành kiểm toán nói chung và kiểm toán độc lập nói riêng cũng không nằm ngoài xu hướng đó. Từ trước đến nay, Báo cáo tài chính luôn là đối tượng chủ yếu của kiểm toán độc lập. Báo cáo tài chính là tấm gương phản ánh kết quả hoạt động cũng như mọi khía cạnh trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Điều này đòi hỏi các thông tin đưa ra trên Báo cáo tài chính phải luôn đảm bảo tính trung thực, hợp lý.

Trên Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp, hàng tồn kho thường là một khoản mục có giá trị lớn, các nghiệp vụ phát sinh xoay quanh hàng tồn kho rất phong phú, phức tạp. Sự phức tạp này ảnh hưởng đến công tác tổ chức hạch toán cũng như việc ghi chép hàng ngày, làm tăng khả năng xảy ra sai phạm đối với hàng tồn kho. Thêm vào đó, các nhà quản trị doanh nghiệp thường có xu hướng phản ánh tăng giá trị hàng tồn kho so với thực tế nhằm mục đích tăng giá trị tài sản doanh nghiệp, minh chứng cho việc mở rộng quy mô sản xuất hay tiềm năng sản xuất trong tương lai... Các sai phạm xảy ra đối với hàng tồn kho có ảnh hưởng tới rất nhiều chỉ tiêu khác nhau trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Chính vì vậy, kiểm toán chu trình hàng tồn kho được đánh giá là một trong những phần hành quan trọng trong kiểm toán Báo cáo tài chính.

Là sinh viên chuyên ngành kiểm toán, qua kỳ thực tập tại Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam (CIMEICO VIETNAM), em đã có được điều kiện tốt để tiếp cận thực tế, vận dụng những kiến thức đã được trang bị trong nhà trường vào thực tiễn để trên cơ sở đó củng cố kiến thức, đi sâu tìm hiểu và nắm bắt cách thức tổ chức công tác kiểm toán trong từng loại hình. Trên cơ sở đó em đã chọn đề tài: *“Hoàn thiện kiểm toán chu trình hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính do Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam thực hiện”*.

Nội dung chuyên đề gồm 3 phần chính:

Chương I: Lý luận chung về kiểm toán chu trình hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính.

Chương II: Thực trạng kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam.

Chương III: Phương hướng hoàn thiện kiểm toán chu trình hàng tồn kho.

Do phạm vi nghiên cứu còn có nhiều hạn chế nên bài viết của em không tránh khỏi thiếu sót, vì vậy em rất mong nhận được sự quan tâm đóng góp ý kiến của các thầy cô. Em xin chân thành cảm ơn sự hướng dẫn của TS Chu Thành- ĐH KTQD, Anh Nguyễn Đắc Thành- Phó Giám đốc - Trưởng phòng Nghiệp vụ Kiểm toán số 1 tại CIMEICO và các anh chị trong Công ty đã giúp đỡ em hoàn thành chuyên đề này.

CHƯƠNG I:
LÝ LUẬN CHUNG VỀ KIỂM TOÁN CHU TRÌNH
HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH.

I. Khái quát về kiểm toán Báo cáo tài chính:

1. Khái niệm chung:

Có nhiều cách hiểu khác nhau về hoạt động kiểm toán nhưng nhìn chung kiểm toán được hiểu là việc xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động cần được kiểm toán bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ do các kiểm toán viên có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực.

Kiểm toán tài chính là một hoạt động đặc trưng của kiểm toán, với mục tiêu cụ thể là “đưa ra ý kiến xác nhận rằng Báo cáo tài chính có được lập trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế

Luận văn tèt nghiệp

toán hiện hành (hoặc được chấp nhận), có tuân thủ pháp luật liên quan, có phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu hay không” (theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam 200/11). Diễn giải cụ thể những mục tiêu được nêu trong Chuẩn mực như sau:

- Mục tiêu tổng quát: được hiểu là tìm kiếm bằng chứng kiểm toán để đưa ra ý kiến về tính trung thực, hợp lý của thông tin trình bày trên Bảng khai tài chính.

- Mục tiêu kiểm toán chung: là việc xem xét đánh giá tổng thể số tiền ghi trên các chu trình, trên cơ sở các cam kết chung về trách nhiệm của nhà quản lý về những thông tin thu được qua khảo sát thực tế ở đơn vị được kiểm toán (đồng thời xem xét cả tới các mục tiêu chung khác bao gồm mục tiêu có thực, đầy đủ trọn vẹn, mục tiêu về tính chính xác cơ học, mục tiêu về định giá hay phân loại trình bày, mục tiêu về quyền và nghĩa vụ).

Đối tượng trực tiếp của kiểm toán Báo cáo tài chính là các Bảng khai tài chính, Báo cáo tài chính được định nghĩa trong Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam 200/ 04 như sau: Báo cáo tài chính là hệ thống các báo cáo được lập theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận) phản ánh các thông tin kinh tế, tài chính chủ yếu của đơn vị. Ngoài ra, Bảng khai tài chính còn bao gồm những bảng kê khai có tính pháp lý khác như Bảng kê khai tài sản cá nhân, Bảng kê khai tài sản đặc biệt... Các bảng khai này đều chứa đựng những thông tin được lập tại một thời điểm cụ thể trên cơ sở tài liệu kế toán tổng hợp và chi tiết. Hiểu theo cách khác, các chỉ tiêu trên Báo cáo tài chính chứa đựng nhiều mối quan hệ theo những hướng khác nhau như: giữa nội dung kinh tế của chỉ tiêu này với chỉ tiêu khác, giữa chu trình này với chu trình khác... Việc nhận diện đối tượng kiểm toán và phân tích mối quan hệ các thông tin, chỉ tiêu trên Báo cáo tài chính là rất quan trọng vì nó ảnh hưởng đến việc lựa chọn cách tiến hành kiểm toán Báo cáo tài chính. Có 2 cách cơ bản để tiếp cận Báo cáo tài chính thành các phần hành kiểm toán: phân theo chu trình hoặc phân theo chu trình, do đó cũng có 2 cách tiến hành kiểm toán Báo cáo tài chính

*Kiểm toán Báo cáo tài chính theo chu trình: các kiểm toán viên phân chia máy móc từng chu trình hay một số chu trình theo thứ tự trong Báo cáo tài chính vào một phần hành. Cách tiếp cận này đơn giản song không có hiệu quả do tách biệt những chu trình ở các vị trí khác nhau nhưng lại có quan hệ chặt chẽ với nhau.

*Kiểm toán Báo cáo tài chính theo chu trình: là cách phân chia thông dụng hơn căn cứ vào mối liên hệ chặt chẽ lẫn nhau giữa các chu trình, các quá trình cấu thành, các yếu tố trong một chu trình chung của hoạt động tài chính. Theo đó, kiểm toán viên quan niệm rằng có nhiều chỉ tiêu trên Báo cáo tài chính có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, thể hiện sự liên kết giữa các quá trình hoạt động kinh doanh, có thể lấy ví dụ như: các chỉ tiêu “Hàng tồn kho- Giá vốn- Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh” thể hiện mối quan hệ của các quá trình từ khi mua

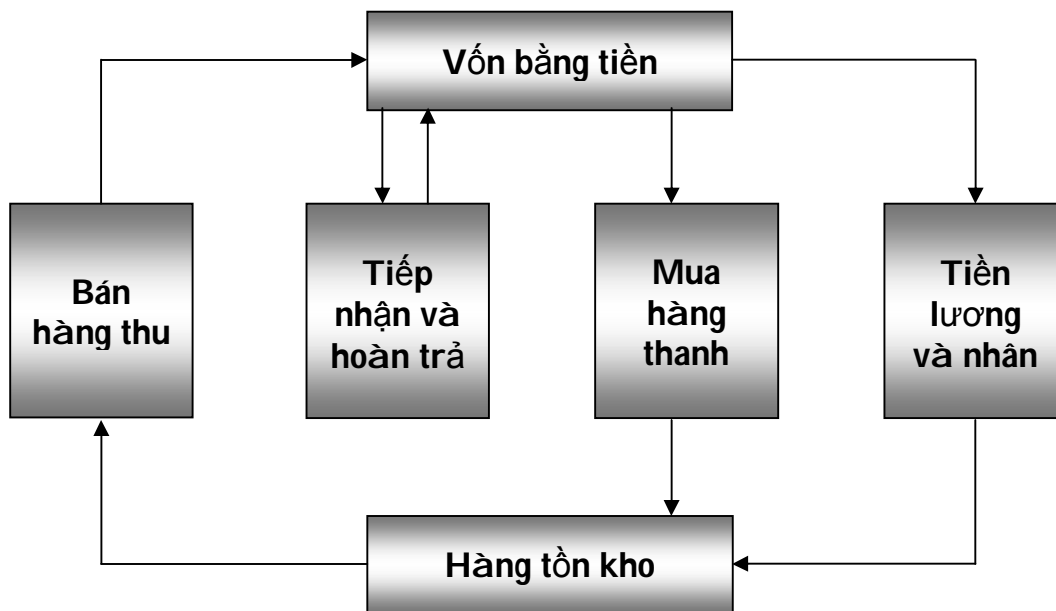
Luận văn tốt nghiệp

vào, sản xuất đến lúc tiêu thụ thành phẩm... Theo đó, kiểm toán Báo cáo tài chính thường bao gồm các chu trình cơ bản sau:

- Kiểm toán chu trình bán hàng- thu tiền.
- Kiểm toán tiền mặt (tại kết, tại ngân hàng hoặc đang chuyển).
- Kiểm toán chu trình mua hàng- thanh toán.
- Kiểm toán tiền lương và nhân viên.
- Kiểm toán Hàng tồn kho.
- Kiểm toán vốn bằng tiền.

Mối quan hệ giữa các chu trình được thể hiện qua sơ đồ:

Sơ đồ 1: Mối quan hệ giữa các phần hành kiểm toán.



Qua đó có thể thấy chu trình hàng tồn kho có quan hệ với tất cả các chu trình khác, chỉ khác ở góc độ trực tiếp hay gián tiếp. Đặc biệt là mối quan hệ mật thiết với chu trình Mua hàng- thanh toán, tiền lương nhân viên, bán hàng- thu tiền. Đó là những chu trình, những đầu mối quan trọng với cả khách hàng và công ty kiểm toán. Cụ thể hơn, trong công tác kế toán tại doanh nghiệp, kết quả của hàng tồn kho không chỉ ảnh hưởng đến các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán mà còn ảnh hưởng trực tiếp tới kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh. Đối với kiểm toán, kết quả kiểm toán chu trình hàng tồn kho giúp các kiểm toán viên có thể kết hợp, đối chiếu và kiểm tra kết quả của các chu trình khác (mua hàng, tiền lương..) từ đó tiết kiệm được thời gian,

chi phí, nâng cao hiệu quả công tác. Chính từ những đặc điểm nêu trên, các kiểm toán viên luôn xác định kiểm toán hàng tồn kho là trọng tâm khi tiến hành kiểm toán Báo cáo tài chính.

2. Phương pháp kiểm toán trong kiểm toán tài chính.

Kiểm toán tài chính là hoạt động đặc trưng của hoạt động kiểm toán nói chung do đó để thực hiện chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến, kiểm toán tài chính cũng sử dụng các phương pháp kiểm toán chứng từ (kiểm toán các quan hệ cân đối, đối chiếu trực tiếp, đối chiếu logic) và kiểm toán ngoài chứng từ (Kiểm kê, thực nghiệm, điều tra).

Do mỗi loại kiểm toán có chức năng cụ thể khác nhau, đối tượng kiểm toán khác nhau và quan hệ chủ thể, khách thể kiểm toán khác nhau nên cách thức kết hợp các phương pháp kiểm toán cơ bản trên cũng khác nhau. Trong kiểm toán tài chính, các phương pháp kiểm toán cơ bản được triển khai theo hướng kết hợp lại hoặc chi tiết hơn tùy tình huống cụ thể trong suốt quá trình kiểm toán.

Trong quá trình thực hiện kiểm toán, người ta chia các phương pháp kiểm toán thành hai loại:

- Các thử nghiệm cơ bản: đây là việc thẩm tra lại các thông tin biểu hiện bằng tiền phản ánh trên các bảng tổng hợp thông qua việc thực hiện các phương pháp kiểm toán chứng từ và kiểm toán ngoài chứng từ theo trình tự xác định.

- Thử nghiệm tuân thủ: là phương pháp dựa vào kết quả của hệ thống kiểm soát nội bộ khi hệ thống này tồn tại và có hiệu lực (để biết được hệ thống kiểm soát nội bộ tồn tại có hiệu lực thì phải khảo sát và đánh giá hệ thống này).

Do đối tượng cụ thể của kiểm toán tài chính là các Báo cáo kế toán và các bảng tổng hợp tài chính đặc biệt khác, các bảng tổng hợp này vừa chứa đựng các mối quan hệ kinh tế tổng quát vừa phản ánh cụ thể từng loại tài sản, nguồn vốn với những biểu hiện về kinh tế, pháp lý và được lập theo trình tự xác định. Kiểm toán tài chính phải hình thành những trắc nghiệm đồng thời kết hợp với việc sử dụng các phương pháp kiểm toán cơ bản để đưa ra ý kiến đúng đắn về các bảng tổng hợp này.

Trong kiểm toán tài chính có ba loại trắc nghiệm:

- Trắc nghiệm công việc: là cách thức và trình tự rà soát các nghiệp vụ hoặc các hoạt động cụ thể trong quan hệ với sự tồn tại và có hiệu lực của hệ thống kiểm soát nội bộ, trước hết là hệ thống kế toán. Trắc nghiệm công việc bao gồm hai loại:

- + Trắc nghiệm độ vững chãi: đây là cách thức, trình tự rà soát những thông tin về giá trị trong hệ thống kế toán, hướng tới “độ tin cậy của thông tin” của hệ thống kiểm soát nội bộ.

+ Trắc nghiệm đạt yêu cầu: là cách thức, trình tự rà soát những thủ tục kế toán hoặc thủ tục quản lý có liên quan đến đối tượng kiểm toán. Trắc nghiệm đạt yêu cầu được sử dụng tương đối đa dạng, tập trung chủ yếu vào việc đánh giá sự hiện diện của hệ thống kiểm soát nội bộ và hướng tới mục tiêu là đảm bảo sự tuân thủ của hệ thống kiểm soát nội bộ.

- Trắc nghiệm trực tiếp số dư: là cách thức kết hợp các phương pháp cân đối, phân tích, đối chiếu trực tiếp với kiểm kê, điều tra thực tế để xác định độ tin cậy của các số dư cuối kỳ ở Sổ cái ghi vào Bảng cân đối kế toán hoặc Báo cáo kết quả kinh doanh. Đây là cách thức chủ yếu Kiểm toán viên thu thập bằng chứng từ các nguồn độc lập, bằng chứng kiểm toán thu thập theo cách này có độ tin cậy cao.

- Trắc nghiệm phân tích (thủ tục phân tích): Là cách thức xem xét các mối quan hệ kinh tế và xu hướng biến động của chỉ tiêu kinh tế thông qua việc kết hợp các phương pháp đối chiếu trực tiếp, đối chiếu logic, cân đối giữa trị số bằng tiền của cùng một chỉ tiêu trong những điều kiện khác hoặc giữa chỉ tiêu tổng hợp với bộ phận cấu thành. Trắc nghiệm phân tích được sử dụng ở nhiều giai đoạn trong quá trình kiểm toán.

3. Khái quát quy trình kiểm toán Báo cáo tài chính:

Trong kiểm toán Báo cáo tài chính, để thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán có giá trị để làm căn cứ cho kết luận của kiểm toán viên về tính trung thực và hợp lý của thông tin trên Báo cáo tài chính đồng thời đảm bảo tính hiệu quả, kinh tế, tính hiệu lực của từng cuộc kiểm toán, kiểm toán viên phải xây dựng được quy trình cụ thể cho cuộc kiểm toán đó. Thông thường, mỗi quy trình kiểm toán được chia thành 3 bước:

1. Lập kế hoạch kiểm toán
2. Thực hiện kiểm toán
3. Kết thúc kiểm toán

Bước 1: Lập kế hoạch kiểm toán. Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300 thì kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải lập kế hoạch kiểm toán trong đó mô tả phạm vi dự kiến và cách thức tiến hành công việc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phải đầy đủ, chi tiết để làm cơ sở cho chương trình kiểm toán. Trong bước công việc này, bắt đầu từ thư mời kiểm toán, kiểm toán viên sẽ tìm hiểu khách hàng với mục đích hình thành hợp đồng hoặc đưa ra được kế hoạch chung. Kiểm toán viên cần thu thập các thông tin cụ thể về khách hàng, tìm hiểu đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ ... Bên cạnh đó, trong khi lập kế hoạch, công ty kiểm toán cũng phải có sự chuẩn bị về phương tiện và nhân viên cho việc triển khai thực hiện chương trình đã xây dựng.

Luận văn tèt nghiệp

Bước 2: Thực hiện kế hoạch kiểm toán. Các kiểm toán viên sẽ sử dụng các phương pháp kỹ thuật thích ứng với từng đối tượng cụ thể để thu thập bằng chứng kiểm toán. Thực chất của quá trình này là việc triển khai một cách chủ động và tích cực các kế hoạch, chương trình kiểm toán nhằm đưa ra ý kiến xác thực về tính trung thực và hợp lý của các thông tin trên Báo cáo tài chính dựa vào các bằng chứng kiểm toán đầy đủ, có giá trị. Đây là giai đoạn các kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm toán được hình thành từ các loại trắc nghiệm, là thủ tục kiểm soát, thủ tục phân tích và thủ tục kiểm tra chi tiết. Thủ tục kiểm toán được hình thành rất đa dạng và căn cứ vào kết quả đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng, từ đó đi đến quyết định sử dụng các thủ tục khác nhau. Nếu các đánh giá ban đầu về kiểm soát nội bộ là có hiệu lực thì các kiểm toán viên sẽ tiếp tục thực hiện công việc với trắc nghiệm đạt yêu cầu, đồng thời với việc xác minh thêm những sai sót có thể có. Trong trường hợp ngược lại, kiểm toán viên sẽ sử dụng trắc nghiệm độ vững chắc trên quy mô lớn. Quy mô, trình tự cũng như các phương pháp kết hợp cụ thể phụ thuộc rất lớn vào kinh nghiệm và khả năng phán đoán của cá nhân kiểm toán viên.

Bước 3: Kết thúc kiểm toán, là lúc kiểm toán viên đưa ra kết luận kiểm toán. Các kết luận này nằm trong báo cáo hoặc biên bản kiểm toán. Để đưa ra được những ý kiến chính xác, kiểm toán viên phải tiến hành các công việc cụ thể như: xem xét các khoản nợ ngoài dự kiến, xem xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc niên độ, xem xét tính liên tục trong hoạt động của đơn vị, thu thập thư giải trình của Ban Giám đốc... Cuối cùng, kiểm toán viên tổng hợp kết quả, lập nên Báo cáo kiểm toán đồng thời có trách nhiệm giải quyết các sự kiện phát sinh sau khi lập Báo cáo kiểm toán. Tùy theo kết quả, các kiểm toán viên có thể đưa ra 1 trong 4 ý kiến: chấp nhận toàn phần, chấp nhận từng phần, ý kiến không chấp nhận và ý kiến từ chối.

II. Kiểm toán chu trình Hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính:

1. Khái quát chung về hàng tồn kho:

Hàng tồn kho là một chu trình quan trọng trên Báo cáo tài chính của doanh nghiệp, trong phần này ta sẽ xét đến những vấn đề liên quan đến công tác kế toán hàng tồn kho, từ sổ sách đến các tài khoản được sử dụng cũng như phương pháp theo dõi, hạch toán và ghi sổ hàng tồn kho.

Cụ thể:

1.1. Khái niệm:

Theo Chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho (ISA2) và Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 “Hàng tồn kho” thì hàng tồn kho là những tài sản:

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

Luận văn tèt nghiệp

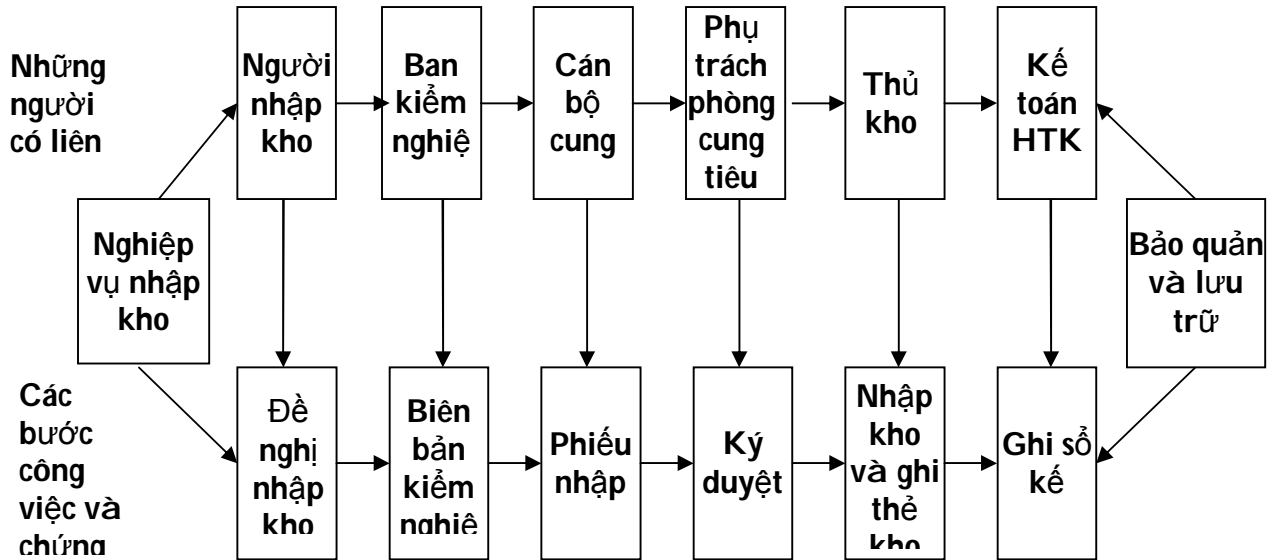
Từ đó có thể thấy có nhiều tiêu thức được sử dụng để phân loại hàng tồn kho. Trước hết phải thấy được hàng tồn kho là tài sản lưu động của doanh nghiệp biểu hiện dưới hình thái vật chất, có thể được mua ngoài hoặc tự sản xuất để phục vụ vào mục đích sản xuất. Trong doanh nghiệp thương mại thì hàng tồn kho bao gồm: hàng hóa mua về chờ bán (có hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi bán, hàng gửi đi gia công chế biến). Còn đối với doanh nghiệp sản xuất hàng tồn kho có thể bao gồm những loại sau: nguyên- nhiên vật liệu, công cụ dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường, sản phẩm dở dang (là những sản phẩm chưa hoàn thành và đã hoàn thành nhưng chưa làm thủ tục nhập kho), chi phí dịch vụ dở dang, thành phẩm hoàn thành chờ bán.

1.2. Kế toán hàng tồn kho:

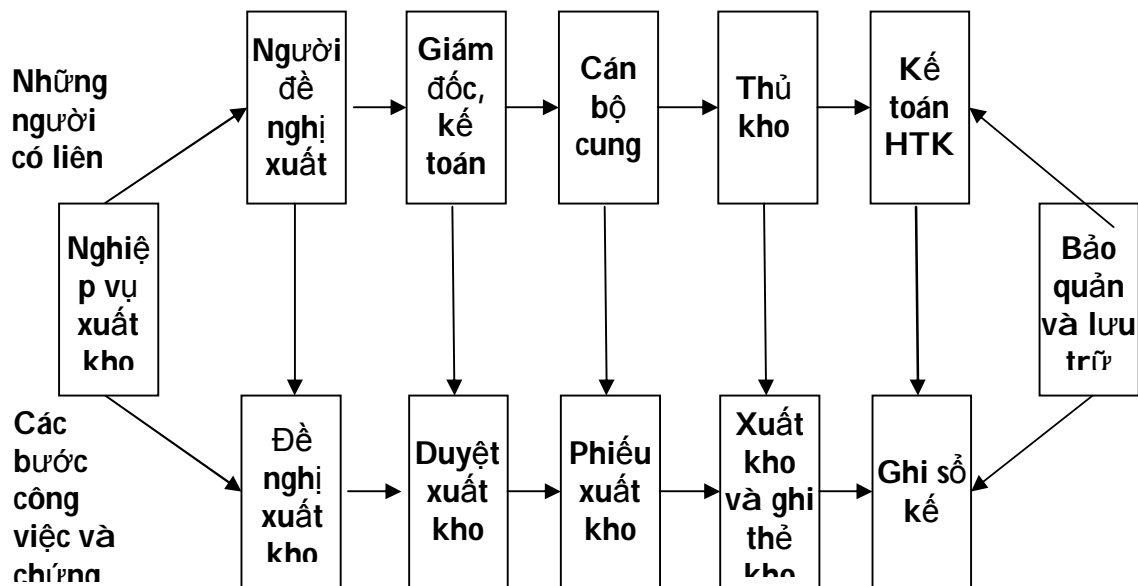
1.2.1. Công tác tổ chức chứng từ:

Tổ chức chứng từ là việc tổ chức vận dụng phương pháp chứng từ trong ghi chép kế toán để ban hành chế độ chứng từ và vận dụng chế độ đó. Đồng thời, tổ chức chứng từ cũng là việc thiết kế khối lượng công tác kế toán và hạch toán khác nhau trên hệ thống chứng từ hợp lý, hợp pháp theo một quy trình luân chuyển nhất định. Đối với hàng tồn kho thì công tác tổ chức chứng từ bao gồm chứng từ nhập kho và xuất kho. Quy trình tổ chức được thể hiện qua sơ đồ:

Sơ đồ 2: Tổ chức chứng từ nhập kho.



Sơ đồ 3: Tổ chức chứng từ xuất kho



1.2.2. Tổ chức sổ kế toán:

Để theo dõi, phản ánh đầy đủ các thông tin có liên quan đến hàng tồn kho, doanh nghiệp phải tự xây dựng cho mình một hệ thống tài khoản có khả năng bao quát được toàn bộ nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Bên cạnh đó, doanh nghiệp cũng phải thiết lập hệ thống sổ sách hợp lý bởi sổ kế toán chính là sự cụ thể hóa phương pháp đối ứng tài khoản trong thực tế của công tác kế toán. Sổ kế toán bao gồm nhiều loại tùy thuộc vào yêu cầu quản lý nhưng luôn bao gồm 2 loại cơ bản là sổ chi tiết và sổ tổng hợp. Theo chế độ kế toán Việt Nam hiện hành thì doanh nghiệp có thể

Luận văn tèt nghiệp

lựa chọn một trong số các hình thức ghi sổ sau: Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ, Nhật ký- Sổ cái, Nhật ký chứng từ...

1.2.3. Phương pháp tính giá hàng tồn kho:

Tính giá hàng tồn kho là công việc rất quan trọng trong tổ chức hạch toán hàng tồn kho, đó là việc dùng tiền để biểu hiện giá trị của hàng tồn kho.

* Các phương pháp tính giá hàng tồn kho:

- Đối với nguyên vật liệu, dụng cụ, hàng hoá nhập kho: Giá của hàng tồn kho được tính theo giá thực tế mua vào:

Giá thực tế	=	Giá ghi trên đơn	+	Chi phí thu mua	-	Chiết khấu thương mại	-	Hàng mua bị trả lại	+	Thuế nhập khẩu (nếu có)
-------------	---	------------------	---	-----------------	---	-----------------------	---	---------------------	---	-------------------------

- Đối với nguyên vật liệu, dụng cụ, hàng hoá xuất kho:

Giá vật tư hàng hoá nhập kho được ghi theo giá thực tế nhưng đơn giá của các lần nhập vào những thời điểm khác nhau là khác nhau, do đó khi xuất kho kế toán có nhiệm vụ phải xác định giá thực tế vật tư hàng hoá xuất kho.

Theo chế độ kế toán Việt Nam doanh nghiệp có thể sử dụng một trong các phương pháp tính giá sau để áp dụng cho việc tính giá thực tế xuất cho tất cả các loại hàng tồn kho hoặc riêng từng loại:

- Phương pháp giá thực tế đích danh;
- Phương pháp giá bình quân gia quyền;
- Phương pháp nhập trước xuất trước;
- Phương pháp nhập sau xuất trước;
- Phương pháp bình quân sau mỗi lần nhập;

Mức độ chính xác của các phương pháp tùy thuộc vào yêu cầu quản lý và năng lực nghiệp vụ của kế toán viên và trang thiết bị xử lý thông tin của doanh nghiệp. Tuy nhiên dù lựa chọn phương pháp tính giá nào thì doanh nghiệp luôn phải đảm bảo được tính thống nhất về phương pháp tính giá đối với từng loại vật tư hàng hoá ít nhất là trong một kỳ kế toán, nếu có thay đổi phương pháp tính giá thì doanh nghiệp cần phải có sự giải trình hợp lý.

1.2.4. Tổ chức hạch toán hàng tồn kho:

Luận văn tèt nghiệp

Để chuẩn bị ghi chép các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến hàng tồn kho, các doanh nghiệp đều xây dựng cho mình một hệ thống tài khoản bao quát về hàng tồn kho gồm những tài khoản cơ bản: TK 151, TK 152, TK 153, TK 154..., các tài khoản tập hợp chi phí như TK 621, TK 622, TK 627... Kế toán tại doanh nghiệp dựa vào hệ thống các chứng từ gốc, sổ chi tiết, sổ tổng hợp các loại vật tư, báo cáo nhập- xuất- tồn vật tư để tiến hành hạch toán, ghi chép. Công tác hạch toán hàng tồn kho bao gồm hạch toán chi tiết và hạch toán tổng hợp:

a, Hạch toán chi tiết hàng tồn kho:

Hạch toán chi tiết hàng tồn kho đòi hỏi phản ánh cả về giá trị, số lượng, chất lượng của từng loại vật tư, hàng hóa theo từng kho bảo quản và từng người phụ trách. Thực tế hiện nay có 3 phương pháp hạch toán chi tiết về hàng tồn kho là: phương pháp thẻ song song, phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển và cách hạch toán theo sổ sổ dư. Trong đó hạch toán theo thẻ song song được áp dụng tương đối rộng rãi do có cách ghi chép không phức tạp, tránh sự trùng lặp.

b, Hạch toán tổng hợp hàng tồn kho:

Có 2 cách để hạch toán tổng hợp hàng tồn kho, là kê khai thường xuyên hoặc kiểm kê định kỳ. Tùy theo đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp, yêu cầu của công tác quản lý hay trình độ kế toán viên, quy định hiện hành của chế độ kế toán mà mỗi đơn vị sẽ lựa chọn cho mình một phương pháp thích hợp nhất.

- Phương pháp kê khai thường xuyên: là phương pháp theo dõi và phản ánh tình hình biến động của hàng tồn kho một cách thường xuyên liên tục trên cơ sở các tài khoản phản ánh từng loại hàng tồn kho. Sơ đồ hạch toán tổng hợp hàng tồn kho theo phương pháp này được trình bày trong sơ đồ 4.

- Phương pháp kiểm kê định kỳ: không theo dõi vật tư một cách thường xuyên mà chỉ phản ánh giá trị tồn kho đầu và cuối kỳ trên cơ sở kiểm kê cuối kỳ, xác định lượng tồn kho thực tế của doanh nghiệp. Cụ thể các doanh nghiệp sử dụng phương pháp này có cách hạch toán tuân theo sơ đồ 5.

1.3. Đặc điểm Hàng tồn kho và những ảnh hưởng đến công tác kiểm toán:

Hàng tồn kho chiếm một tỷ trọng rất lớn trong tổng tài sản của doanh nghiệp và cũng chiếm một vị trí quan trọng trong công tác kế toán cũng như hoạt động kiểm toán. Có được nhận xét như trên là do những đặc trưng cơ bản của hàng tồn kho, cụ thể như sau:

Luận văn tèt nghiệp

- Hàng tồn kho có tỷ lệ lớn trong tổng tài sản lưu động của một doanh nghiệp, là chủ yếu trên Báo cáo tài chính nên rất dễ xảy ra những sai sót hoặc gian lận lớn, gây ảnh hưởng trọng yếu về chi phí và kết quả kinh doanh.
- Hàng tồn kho rất đa dạng về chủng loại, được bảo quản và quản lý tại nhiều địa điểm (kho) khác nhau, do nhiều người phụ trách vật chất (thủ kho). Điều kiện bảo quản đối với từng loại hàng tồn kho là rất khác nhau. Chính vì thế, thực hiện công việc kiểm soát vật chất, kiểm kê về chất lượng cũng như giá trị là rất phức tạp, khả năng xảy ra sai sót, gian lận là nhiều hơn so với các tài sản khác. Cụ thể: có nhiều hàng tồn kho rất khó phân loại và định giá như các linh kiện điện tử phức tạp, các công trình xây dựng dở dang hay kim khí quý... (đòi hỏi có ý kiến của các chuyên gia nên mang tính chủ quan cao).
- Có nhiều phương pháp để định giá hàng tồn kho, ngay cả với mỗi loại hàng tồn kho cũng có thể xây dựng cách tính khác nhau như phương pháp bình quân gia quyền, phương pháp giá thực tế đích danh hay phương pháp nhập trước- xuất trước (FIFO)... Với mỗi cách tính sẽ đem lại những kết quả khác nhau, bên cạnh đó việc xác định giá trị hàng tồn kho lại có ảnh hưởng trực tiếp đến giá vốn hàng bán, ảnh hưởng trọng yếu tới việc xác định lợi nhuận thuần trong năm tài chính. Vì vậy để thu thập được bằng chứng kiểm toán đầy đủ và có hiệu lực, các kiểm toán viên khi thực hiện kiểm toán phải nắm bắt được phương pháp tính giá hàng tồn kho mà khách hàng đang sử dụng cùng với việc áp dụng nó trong thực tiễn. Thực tế hiện nay vẫn còn có những doanh nghiệp không áp dụng nhất quán cách xác định giá trị hàng tồn kho giữa các niên độ kế toán, điều này rất dễ dẫn đến những sai sót đáng kể.
- Hàng tồn kho cũng như nhiều loại tài sản khác, phải chịu ảnh hưởng của hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình (bị hư hỏng sau một khoảng thời gian nhất định, dễ bị lỗi thời...). Điều này yêu cầu các kiểm toán viên phải có những hiểu biết cụ thể về từng loại hàng tồn kho có trong doanh nghiệp cũng như xu hướng biến động của chúng, từ đó xác định chính xác được giá trị hao mòn của từng loại.
- Chu trình hàng tồn kho có liên quan trực tiếp hoặc gián tiếp với các chu trình khác, vì vậy khi tiến hành kiểm toán, phải có sự xem xét mối liên hệ giữa các chu trình này, do có thể xảy ra những sai sót mang tính chất dây chuyền giữa các giai đoạn trong quá trình sản xuất.

1.4. Các chức năng của Hàng tồn kho với quá trình kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp:

Như phần 1.3 đã nêu, đặc điểm nổi bật của hàng tồn kho là có liên quan đến nhiều chu trình khác trong hoạt động sản xuất kinh doanh, do vậy chu trình này có những chức năng cơ bản sau:

- Chức năng mua hàng;
- Chức năng nhận hàng;
- Chức năng lưu kho vật tư, hàng hóa;
- Chức năng xuất kho;

- Chức năng sản xuất;
- Chức năng lưu kho thành phẩm;
- Chức năng xuất thành phẩm đi tiêu thụ.

Tùy theo đặc điểm cụ thể trong quy trình hoạt động cũng như mục tiêu quản lý của từng thời điểm mà mỗi doanh nghiệp xây dựng cho mình một hệ thống kiểm soát nội bộ hàng tồn kho hợp lý để kiểm soát tốt nhất dòng vận động của hàng tồn kho, đảm bảo tính độc lập giữa các bộ phận trong việc kiểm tra. Theo đó, quá trình kiểm soát nội bộ được thực hiện theo từng chức năng cụ thể của chu trình hàng tồn kho.

1.4.1. Chức năng mua hàng:

Quá trình mua hàng là một bộ phận nằm trong chu trình mua hàng- thanh toán. Đặc điểm chung của nghiệp vụ này là chúng được thực hiện bởi bộ phận cung ứng căn cứ vào giấy đề nghị mua hàng đã được phê duyệt, bộ phận này sẽ lập đơn đặt hàng hoặc thỏa thuận các hợp đồng mua hàng. Hệ thống kiểm soát nội bộ với việc mua hàng của doanh nghiệp sẽ được thiết lập đảm bảo tính hữu hiệu, có thể bao gồm các bước công việc cơ bản sau:

- Thiết lập kế hoạch mua hàng dựa trên cơ sở kế hoạch sản xuất, kế hoạch tiêu thụ sản phẩm, kế hoạch dự trữ hàng tồn kho.
- Sử dụng các phiếu yêu cầu có đánh số thứ tự trước. Quy định thủ tục xét duyệt yêu cầu mua, phiếu yêu cầu mua phải ghi rõ nơi yêu cầu, số lượng và chủng loại hàng hóa.
- Phiếu yêu cầu được chuyển tới phòng thu mua để làm căn cứ lập đơn đặt mua hàng gửi đến nơi cung cấp đã được lựa chọn. Đơn đặt hàng phải có đầy đủ các yếu tố về số lượng, chủng loại, quy cách hàng hóa hoặc dịch vụ yêu cầu. Đồng thời đơn đặt hàng sẽ được chuyển cho các bộ phận có liên quan như bộ phận kế toán để hạch toán, bộ phận nhận hàng để kiểm tra đối chiếu.
- Có sự phân tách trách nhiệm giữa người yêu cầu, người lập hóa đơn và người quyết định việc mua hàng đó.

1.4.2. Chức năng nhận hàng, lưu kho:

Nghiệp vụ này được bắt đầu bằng việc nhập kho hàng mua, lập biên bản giao nhận hàng, cũng nằm trong chu trình mua hàng- thanh toán. Tất cả hàng hóa sẽ được chuyển tới bộ phận kho, bộ phận này tiến hành nhập kho. Thủ kho lập phiếu nhập kho ghi rõ số lượng, quy cách của hàng thực nhập, ghi sổ và chuyển cho kế toán làm căn cứ ghi sổ kế toán. Hệ thống kiểm soát nội bộ với chức năng nhận hàng, lưu kho gồm:

- Hàng hóa nhận về phải được kiểm tra cả về số lượng và chất lượng bởi một bộ phận độc lập với bộ phận mua hàng và bộ phận lưu kho được gọi là Phòng nhận hàng. Phòng nhận hàng có trách nhiệm xác định số lượng hàng nhận, kiểm định chất lượng có phù hợp với yêu cầu trong đơn đặt hàng hay không, đồng thời cũng loại bỏ những hàng hóa bị lỗi, kém phẩm chất... Sau đó lập Biên bản nhận hàng (phiếu nhận hàng) chuyển tới bộ phận kho.
- Phải có sự cách ly về trách nhiệm giữa người ghi sổ và người quản lý kho hàng.

Luận văn tèt nghiệp

- Hệ thống kiểm soát nội bộ phải được thiết kế bao gồm cả thủ tục kiểm tra tính đầy đủ của các chứng từ hàng tồn kho, tính toán lại các chứng từ gốc, đối chiếu chứng từ gốc với sổ kế toán hàng tồn kho, đối chiếu giữa các loại sổ với nhau để đảm bảo việc ghi đúng, ghi đủ và kịp thời nghiệp vụ hàng tồn kho.

1.4.3. Chức năng xuất kho vật tư, hàng hóa:

Bộ phận kho phải chịu trách nhiệm về toàn bộ số hàng hóa mà mình quản lý, do đó tất cả các trường hợp xuất vật tư, hàng hóa đều phải có phiếu yêu cầu sử dụng đã được phê duyệt hay phải có đơn đặt hàng. Căn cứ vào phiếu xuất kho thủ kho và kế toán vật tư ghi sổ và hạch toán. Doanh nghiệp tiến hành các công việc:

- Phiếu yêu cầu xuất kho phải được lập dựa trên một đơn đặt hàng sản xuất hay đơn đặt hàng của khách hàng bên ngoài. Phiếu này được lập thành 3 liên: giao cho bộ phận có nhu cầu sử dụng vật tư, giao cho thủ kho và 1 liên giao cho phòng kế toán.
- Hàng hóa xuất kho phải được kiểm tra về chất lượng.
- Có những quy định cụ thể về nguyên tắc phê duyệt vật tư, hàng hóa xuất kho. Có sự phân công trách nhiệm công việc giữa người xuất kho và người lập phiếu yêu cầu.

1.4.4. Chức năng sản xuất:

Sản xuất là giai đoạn quan trọng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, chính vì thế nó đòi hỏi được kiểm soát chặt chẽ từ khâu kế hoạch và lịch trình sản xuất, được xây dựng từ ước toán về nhu cầu đối với sản xuất của doanh nghiệp cũng như căn cứ vào tình hình thực tế hàng tồn kho hiện có. Đầu ra của giai đoạn sản xuất là thành phẩm hoặc sản phẩm dở dang. Kiểm soát nội bộ đối với việc sản xuất được thiết lập bằng cách giám sát số lượng sản phẩm đầu ra để đảm bảo rằng việc sản xuất được tiến hành trên cơ sở các yếu tố đầu vào sử dụng một cách hiệu quả và hợp lý. Qua đó có thể thấy công việc kiểm soát nội bộ chi phí sản xuất chính là sự kết hợp giữa kiểm soát chi phí sản xuất tại bộ phận sản xuất với bộ phận xuất kho, cụ thể:

- Tại bộ phận sản xuất: sử dụng các chứng từ có đánh số thứ tự trước để theo dõi việc sử dụng nguyên vật liệu đồng thời kiểm soát phế liệu nếu có, các bảng chấm công công nhân sản xuất để theo dõi chi phí nhân công trực tiếp. Các tài liệu này cũng bao gồm báo cáo số lượng thành phẩm, báo cáo kiểm định chất lượng sản phẩm. Hệ thống kiểm soát nội bộ cũng phải quy định rõ người thực hiện ghi chép giấy tờ kiểm soát cũng như quy định rõ về người lập, người gửi, các bộ phận nhận được báo cáo sản xuất.
- Tại bộ phận xuất kho: (đã trình bày phần 1.3.3).

1.4.5. Chức năng lưu kho:

Sản phẩm sau khi hoàn thành, qua khâu kiểm định nếu không được chuyển đi tiêu thụ thì sẽ nhập kho để chờ bán. Giai đoạn này nhất thiết phải có phiếu nhập kho, đối với doanh nghiệp có hệ thống kiểm soát nội bộ tốt thì mỗi loại thành phẩm sẽ được theo dõi trên từng hồ sơ riêng biệt. Quá trình kiểm soát thành phẩm được coi như một phần trong chu trình bán hàng- thu tiền.

Luận văn tèt nghiệp

- Công tác kiểm soát nội bộ với việc lưu kho thành phẩm được tiến hành tương tự như kiểm soát nội bộ với công việc lưu kho vật tư, hàng hóa.

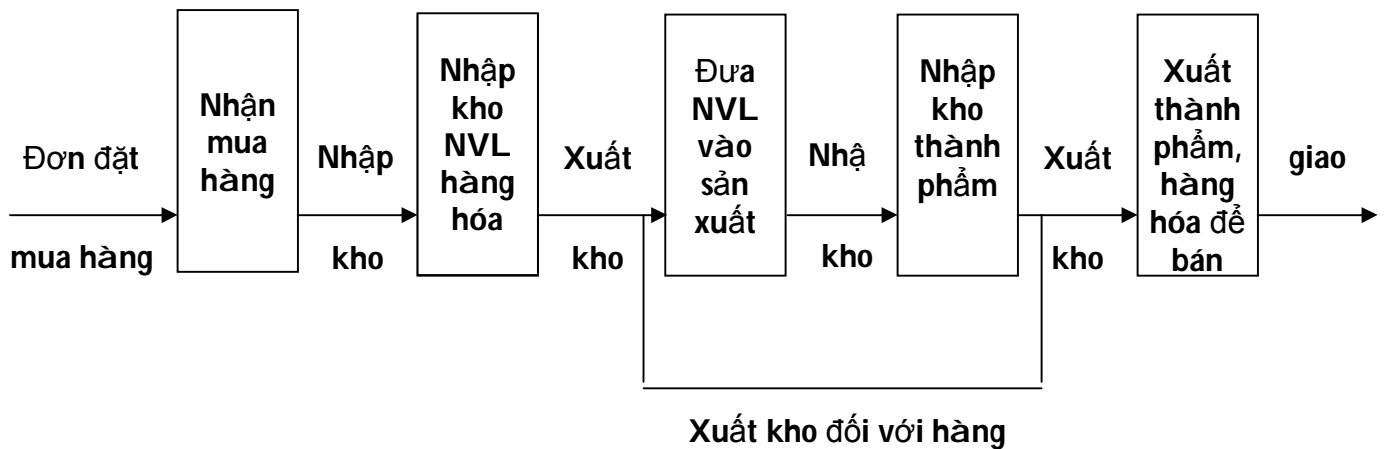
1.4.6. Chức năng xuất kho thành phẩm đi tiêu thụ:

Quá trình này là một mắt xích quan trọng của chu trình bán hàng- thu tiền, trong đó qua định thành phẩm của doanh nghiệp chỉ được xuất ra khỏi kho khi đã có sự phê chuẩn hay căn cứ để xuất kho thành phẩm, cụ thể là các đơn đặt hàng hoặc hợp đồng kinh tế. Khi xuất kho phải có phiếu xuất kho do thủ kho lập, bộ phận vận chuyển sẽ có phiếu vận chuyển hàng (Vận đơn).

- Kiểm soát nội bộ đối với chức năng xuất kho thành phẩm được thể hiện trong việc sử dụng các chứng từ vận chuyển, các hóa đơn bán hàng được đánh số thứ tự từ trước, trong việc soát xét thẩm định các chứng từ xuất... (ví dụ: phiếu vận chuyển được lập thành 3 liên, liên 1 lưu ở phòng tiếp vận, liên 2 gửi đến bộ phận tiêu thụ kèm Đơn đặt hàng để làm căn cứ ghi hóa đơn cho khách hàng, liên 3 đính kèm theo hàng hóa trong quá trình vận chuyển). Ngoài ra còn có những quy định về việc kế toán phản ánh hàng xuất kho trên phiếu xuất kho, sổ kế toán hàng tồn kho hay sự phân công phân nhiệm giữa bộ phận kho và bộ phận kế toán...

Nhận xét: Các chức năng của hàng tồn kho thể hiện quá trình vận động của hàng tồn kho, có thể khái quát như sơ đồ sau:

Sơ đồ 6: Dòng vận động của chu trình hàng tồn kho



Kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho là việc thiết kế các công việc để kiểm soát với từng chức năng, từng giai đoạn cụ thể của hàng tồn kho. Kiểm toán viên thu thập những hiểu biết cụ thể về các hoạt động kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp về chu trình này, từ đó tiến hành thiết kế các thử nghiệm kiểm soát hay các trắc nghiệm đạt yêu cầu để xác minh tính hiện hữu của các hoạt động kiểm soát đó. Các thử nghiệm kiểm soát sẽ tạo cơ sở cho việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ với hàng tồn kho của đơn vị, đây là bước công việc mang tính bắt buộc trong giai đoạn chuẩn bị kiểm toán hàng tồn kho.

2. Mục tiêu kiểm toán hàng tồn kho:

- Mục tiêu hợp lý chung: căn cứ vào những thông tin thu thập được qua khảo sát thực tế khách hàng cùng cam kết chung về trách nhiệm của các nhà quản lý, các kiểm toán viên sẽ xem xét đánh giá tổng thể số tiền ghi trên các chu trình. Chính vì thế mục tiêu đánh giá sự hợp lý chung sẽ hướng tới khả năng sai sót cụ thể của các số tiền đó. Cụ thể trong chu trình kiểm toán hàng tồn kho thì mục tiêu hướng tới như sau: tất cả các hàng hóa tồn kho đều biểu hiện hợp lý trên thẻ kho, bảng cân đối kế toán; tất cả các số dư hàng tồn kho trên Bảng cân đối hàng tồn kho và bảng liệt kê hàng tồn kho là hợp lý.

- Mục tiêu chung khác: các mục tiêu này được cụ thể trong bảng sau

Bảng 1: Mục tiêu kiểm toán chu trình hàng tồn kho.

Cơ sở dẫn liệu	Mục tiêu đối với nghiệp vụ	Mục tiêu đối với số dư
Sự hiện hữu hoặc phát sinh	- Các nghiệp vụ mua hàng đã ghi sổ thể hiện số hàng hoá được mua trong kỳ - Các nghiệp vụ kết chuyển hàng đã ghi sổ đại diện cho số hàng tồn kho được chuyển từ nơi này sang nơi khác hoặc từ loại này sang loại khác - Các nghiệp vụ tiêu thụ hàng hoá đã ghi sổ đại diện cho số hàng tồn kho đã xuất bán trong kỳ	Hàng tồn kho được phản ánh trên bảng cân đối kế toán là thực sự tồn tại
Tính trọn vẹn	Tất cả các nghiệp vụ mua, kết chuyển và tiêu thụ hàng tồn kho xảy ra trong kỳ đều đã được phản ánh trên sổ sách, báo cáo kế toán	Số dư tài khoản “Hàng tồn kho” đã bao hàm tất cả các nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm, hàng hoá hiện có tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán
Quyền và nghĩa vụ	Trong kỳ, doanh nghiệp có quyền đối với số hàng tồn kho đã ghi sổ	Doanh nghiệp có quyền đối với số dư hàng tồn kho tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán
Đo lường và tính giá	Chi phí nguyên vật liệu và hàng hoá thu mua, giá thành sản phẩm, sản phẩm dở dang phải được xác định chính xác và phù hợp với quy định của chế độ kế toán và nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận	Số dư hàng tồn kho phải được phản ánh đúng giá trị thực hoặc giá trị thuần của nó và tuân theo các nguyên tắc chung được thừa nhận
Trình bày và	Các nghiệp vụ liên quan tới hàng tồn kho phải được xác định và phân loại đúng đắn	Số dư hàng tồn kho phải được phân loại và sắp xếp đúng vị trí trên Bảng cân đối

Luận văn tèt nghiệp

khai báo	trên hệ thống Báo cáo tài chính	kế toán. Những khai báo có liên quan đến sự phân loại, căn cứ để tính giá và phân bổ hàng tồn kho phải thích đáng
----------	---------------------------------	---

3. Phương pháp kiểm toán áp dụng trong kiểm toán hàng tồn kho:

Như các chu trình khác trong kiểm toán Báo cáo tài chính, kiểm toán chu trình hàng tồn kho cũng áp dụng các phương pháp kiểm toán cơ bản nói chung trong đó chú trọng hơn đến các phương pháp: kiểm kê, điều tra, cân đối... Có sự khác biệt trên là do đặc điểm của hàng tồn kho, từ đó các kiểm toán viên phải thu thập bằng chứng cả về số lượng và chất lượng. Có thể ví dụ trong các giai đoạn sau:

- Trong giai đoạn đầu quan sát vật chất, kiểm toán viên sử dụng phương pháp kiểm kê (đối với các mẫu hàng tồn kho chi tiết theo từng kho hàng, từng loại hàng) và điều tra (đối với các loại hàng hóa không phải của đơn vị hay các loại hàng tồn kho đã lỗi thời, giảm giá trị...) để đánh giá tính chính xác của cuộc kiểm kê, nhận diện về phương diện vật chất hàng tồn kho. Ngoài ra trong giai đoạn này kiểm toán viên có thể sử dụng thêm phương pháp phỏng vấn, gửi thư xác nhận để ghi chú các vấn đề khác có liên quan.

- Trong giai đoạn kiểm tra công tác kế toán hàng tồn kho, sử dụng phương pháp cân đối để thực hiện so sánh các số liệu giữa sổ sách với thực tế, giữa các loại sổ chi tiết, sổ tổng hợp...

Trong các bước công việc còn lại, kiểm toán viên sẽ áp dụng linh hoạt các phương pháp để thu được các bằng chứng đầy đủ và xác thực.

4. Nội dung kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính:

Kiểm toán hàng tồn kho cũng tuân theo quy trình cơ bản gồm 3 bước: lập kế hoạch, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán. Tùy theo các đặc điểm cụ thể tại từng khách hàng mà chương trình kiểm toán có thể thay đổi linh hoạt tuy nhiên các kiểm toán viên luôn đi theo một trình tự cơ bản được trình bày cụ thể:

4.1. Lập kế hoạch kiểm toán:

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300: “Kế hoạch kiểm toán phải được lập cho mọi cuộc kiểm toán. Kế hoạch kiểm toán phải được lập một cách thích hợp nhằm đảm bảo bao quát hết các khía cạnh trọng yếu của cuộc kiểm toán; phát hiện gian lận, rủi ro và những vấn đề tiềm ẩn; và đảm bảo cuộc kiểm toán được hoàn thành đúng thời hạn. Kế hoạch kiểm toán trợ giúp kiểm toán viên phân công công việc cho trợ lý kiểm toán và phối hợp với các chuyên gia khác để thực hiện công việc kiểm toán.”

Kế hoạch kiểm toán thường được triển khai theo các bước sau:

4.1.1. Chuẩn bị cho kế hoạch kiểm toán.

Quy trình kiểm toán chỉ thực sự bắt đầu khi kiểm toán viên và công ty kiểm toán tiếp nhận một khách hàng, trên cơ sở thư mời kiểm toán, kiểm toán viên xác định đối tượng sẽ phục vụ trong tương lai và tiến hành các công việc: đánh giá khả năng chấp nhận kiểm toán, nhận diện các lý do kiểm toán, lựa chọn đội ngũ nhân viên kiểm toán, phân công công việc cụ thể cho từng nhân viên dựa trên các phần công việc của kiểm toán chu trình hàng tồn kho.

4.1.2. Lập kế hoạch chiến lược.

a. Thu thập thông tin cơ sở:

Kiểm toán viên đánh giá khả năng sai sót trọng yếu, đưa ra đánh giá ban đầu về mức trọng yếu, thực hiện các thủ tục phân tích để xác định thời gian cần thiết để thực hiện kiểm toán và mở rộng các thủ tục kiểm toán khác. Những thông tin về hàng tồn kho cần đạt được trong giai đoạn này bao gồm:

- Tìm hiểu ngành nghề kinh doanh của khách hàng (được thực hiện ở chương trình kiểm toán chung);
- Xem xét lại kết quả kiểm toán phần hành hàng tồn kho của lần kiểm toán trước (nếu có);
- Tham quan nhà xưởng, kho bãi bảo quản hàng tồn kho;
- Thu thập thông tin về chính sách kế toán hàng tồn kho của khách hàng;
- Dự kiến nhu cầu sử dụng chuyên gia nếu thấy hàng tồn kho của doanh nghiệp có những chủng loại đặc biệt cần có ý kiến của chuyên gia.

Đây chỉ là những thông tin cơ sở và kiểm toán viên không bắt buộc phải hiểu sâu sắc về nó như những người quản lý doanh nghiệp, tuy nhiên những thông tin này ảnh hưởng đến việc đánh giá tổng quát Báo cáo tài chính nói chung và chương trình kiểm toán hàng tồn kho nói riêng cũng như việc đưa ra mức ước lượng về tính trọng yếu, rủi ro kiểm toán, do đó kiểm toán viên phải có được những hiểu biết nhất định về các hoạt động của đơn vị.

b. Thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng:

Mục đích của việc thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng là giúp cho kiểm toán viên nắm bắt được quy trình mang tính chất pháp lý của khách hàng ảnh hưởng đến các mặt hoạt động sản xuất kinh doanh của khách hàng. Cách

Luận văn tèt nghiệp

thức thu thập chủ yếu là thông qua phỏng vấn đối với ban giám đốc Công ty khách hàng.

Các thông tin cần thu thập bao gồm:

- Giấy phép thành lập và điều lệ Công ty.

- Các báo cáo tài chính, báo cáo kiểm toán, biên bản thanh tra kiểm tra của năm hiện hành hoặc một vài năm trước.

- Biên bản của các cuộc họp cổ đông, họp hội đồng quản trị và ban giám đốc của Công ty khách hàng. Những biên bản này thường chứa đựng những thông tin quan trọng có liên quan tới cổ tức, tới hợp nhất, giải thể, chuyển nhượng mua bán... Những thông tin này có ảnh hưởng quan trọng đến việc hình thành và trình bày trung thực những thông tin trên báo cáo tài chính.

- Các hợp đồng và các cam kết quan trọng giúp cho kiểm toán viên xác định được những dữ kiện có ảnh hưởng quan trọng đến việc hình thành những thông tin tài chính, giúp kiểm toán viên tiếp cận với những hoạt động tài chính của khách hàng, những khía cạnh pháp lý có ảnh hưởng đến tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của khách hàng.

c. Thực hiện các thủ tục phân tích :

Thủ tục phân tích là quá trình đánh giá các thông tin tài chính được thực hiện thông qua việc nghiên cứu các mối quan hệ đáng tin cậy giữa các dữ liệu tài chính và phi tài chính, nó bao hàm cả việc so sánh số liệu trên sổ với các số liệu ước tính của kiểm toán viên.

Các thủ tục phân tích được áp dụng cho tất cả các cuộc kiểm toán và thường được thực hiện ở trong tất cả các giai đoạn của cuộc kiểm toán.

Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán hàng tồn kho, việc thực hiện các thủ tục phân tích là cần thiết do hàng tồn kho thường rất đa dạng và phong phú về chủng loại, các nghiệp vụ nhập, xuất, sản xuất, tiêu thụ xuất hiện với số lượng lớn và thường xuyên, các nghiệp vụ càng đa dạng và với số lượng lớn thì khả năng xảy ra sai sót và gian lận càng lớn. Các thủ tục phân tích ở đây chủ yếu được thực hiện bằng các số liệu trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh. Cụ thể:

- So sánh số liệu về mức biến động số dư hàng tồn kho cuối niên độ này so với hàng tồn kho cuối niên độ trước tính theo số tuyệt đối hoặc số tương đối.

- So sánh giá bán bình quân sản phẩm của công ty với giá bán bình quân ngành, so sánh dự trữ hàng tồn kho bình quân của các công ty cùng ngành có cùng điều kiện kinh doanh cũng như quy mô hay công nghệ sản xuất.

- So sánh số liệu thực tế của khách hàng và số liệu kế hoạch đặt ra như: mức tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ với chi phí kế hoạch, với định mức chi phí nguyên vật liệu của một đơn vị sản phẩm thực tế so với kế hoạch.

Việc thực hiện các thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán sẽ giúp kiểm toán viên có thể xác định được nội dung cơ bản của cuộc kiểm toán giúp kiểm toán viên khoanh vùng trọng yếu, đánh giá mức trọng yếu, rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm toán hàng tồn kho cũng như tổng thể Báo cáo tài chính được kiểm toán.

d.Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro kiểm toán:

Ở các bước trên, kiểm toán viên mới chỉ thu thập các thông tin mang tính khách quan về khách hàng, đến bước này kiểm toán viên phải căn cứ vào các thông tin đã thu thập được để đánh giá, nhận xét nhằm đưa ra một kế hoạch phù hợp.

❖ Đánh giá tính trọng yếu:

Trọng yếu là khái niệm về tầm cỡ (độ lớn) và bản chất của các sai phạm kể cả bỏ sót của các thông tin tài chính hoặc đơn lẻ hoặc từng nhóm mà trong bối cảnh cụ thể nếu dựa vào các thông tin này để xét đoán thì không thể chính xác hoặc sẽ rút ra những kết luận sai lầm.

Mục đích của việc đánh giá mức trọng yếu là để ước tính mức độ sai sót của Báo cáo tài chính có thể chấp nhận được, xác định phạm vi của cuộc kiểm toán và đánh giá ảnh hưởng các sai sót lên Báo cáo tài chính để từ đó xác định bản chất, thời gian và phạm vi các khảo sát (các thử nghiệm) trong quá trình kiểm toán. Theo chuẩn mực kiểm toán số 320, tính trọng yếu cần được xem xét qua các bước:

- Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu.
- Phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho từng chu trình.
- Ước tính sai số và so sánh với quy mô về tính trọng yếu đã được phân bổ cho từng chu trình.

- Khi tổng hợp các bằng chứng kiểm toán, chủ nhiệm kiểm toán tiến hành so sánh sai số tổng hợp ước tính với ước lượng ban đầu về tính trọng yếu.

❖ **Đánh giá rủi ro kiểm toán:**

Đối với chu trình kiểm toán hàng tồn kho, kiểm toán viên sẽ ước tính mức trọng yếu cần phân bổ cho hàng tồn kho căn cứ vào tỷ trọng hàng tồn kho trong Báo cáo tài chính và mức rủi ro của các chu trình hàng tồn kho theo đánh giá sơ bộ của kiểm toán viên, kinh nghiệm kiểm toán của kiểm toán viên và chi phí kiểm toán. Rủi ro kiểm toán hàng tồn kho là mức rủi ro mong muốn đạt được sau khi hoàn tất việc thu thập bằng chứng về hàng tồn kho. Rủi ro này thường được xác định phụ thuộc vào hai yếu tố: mức độ mà theo đó người sử dụng bên ngoài tin tưởng vào Báo cáo tài chính; khả năng khách hàng sẽ gặp khó khăn về tài chính sau khi Báo cáo kiểm toán được công bố. Mô hình phân tích rủi ro kiểm toán:

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

Trong đó:

AR _ rủi ro kiểm toán: là rủi ro mà kiểm toán viên mong muốn đạt được sau khi hoàn tất việc thu thập bằng chứng kiểm toán.

IR _ rủi ro tiềm tàng: là khả năng từng nghiệp vụ, từng chu trình trong Báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu khi tính riêng rẽ hoặc tính hợp, mặc dù có hay không hệ thống kiểm soát nội bộ. Rủi ro tiềm tàng đối với hàng tồn kho xuất phát từ đặc điểm của hàng tồn kho như: đa dạng, bảo quản ở nhiều nơi, sự khó khăn trong xác định giá trị, chất lượng hàng tồn kho... Ước tính rủi ro tiềm tàng đối với hàng tồn kho dựa trên các yếu tố chủ yếu sau: bản chất kinh doanh của khách hàng, tính trung thực của Ban giám đốc, kết quả kiểm toán các lần trước, các ước tính kế toán và quy mô của số dư tài khoản hàng tồn kho.

CR _ rủi ro kiểm soát: là khả năng xảy ra các sai phạm trọng yếu do hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng không hoạt động hoặc hoạt động không hiệu quả do đó không phát hiện và ngăn chặn các sai phạm này. Khi đánh giá mức rủi ro kiểm soát đối với hàng tồn kho, kiểm toán viên sẽ đưa ra đánh giá mức rủi ro kiểm soát cao nếu hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động không có hiệu quả.

DR _ rủi ro phát hiện: là khả năng xảy ra các sai sót hoặc gian lận trên Báo cáo tài chính mà không được ngăn chặn hay phát hiện bởi hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như không được kiểm toán viên phát hiện trong quá trình kiểm toán. Đây là trường hợp kiểm toán viên đã áp dụng đầy đủ các thủ tục kiểm toán cần thiết

song vẫn có khả năng không phát hiện hết được các sai sót trọng yếu có thể có đối với hàng tồn kho.

Trong bước này kiểm toán viên chủ yếu xác định mức rủi ro tiềm tàng và khi lập kế hoạch kiểm toán cho chu trình hàng tồn kho, kiểm toán viên cần phải chú ý rằng rủi ro tiềm tàng thường xảy ra nhiều đối với cơ sở dẫn liệu về sự hiện hữu hoặc phát sinh và cơ sở dẫn liệu tính giá và đo lường. Khi hạch toán đối với chu trình hàng tồn kho, doanh nghiệp thường có xu hướng trình bày giá trị hàng tồn kho cao hơn so với thực tế bằng cách ghi tăng số lượng hoặc ghi tăng đơn giá.

Mức độ trọng yếu và rủi ro kiểm toán có mối quan hệ ngược chiều nhau, nếu mức trọng yếu được đánh giá càng cao thì rủi ro kiểm toán càng thấp và ngược lại. Việc xác định mức trọng yếu và rủi ro tương đối phức tạp, đòi hỏi kiểm toán viên phải có đủ trình độ cũng như kinh nghiệm phán đoán.

e. Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ và đánh giá rủi ro kiểm soát:

Việc tìm hiểu nghiên cứu về hệ thống kiểm soát nội bộ, đánh giá rủi ro kiểm soát là một phần công việc có ý nghĩa quan trọng trong một cuộc kiểm toán, đặc biệt là trong kiểm toán tài chính. Kiểm toán viên phải có một sự hiểu biết đầy đủ về hệ thống kiểm soát nội bộ để lập kế hoạch kiểm toán và để xác định bản chất, thời gian và phạm vi của các cuộc khảo sát phải thực hiện. Khi tìm hiểu cơ cấu kiểm toán nội bộ của khách hàng về hàng tồn kho, kiểm toán viên cần tìm hiểu về các vấn đề: môi trường kiểm soát hàng tồn kho, hệ thống kế toán hàng tồn kho, các thủ tục kiểm soát hàng tồn kho, kiểm toán nội bộ.

❖ Môi trường kiểm soát hàng tồn kho: bao gồm toàn bộ nhân tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, tác động đến việc thiết kế, hoạt động và xử lý dữ liệu của các loại hình kiểm soát nội bộ. Kiểm toán viên cần tìm hiểu các thông tin:

- Xem xét quan điểm của Ban giám đốc về việc quản lý hàng tồn kho.
- Xem xét về cơ cấu nhân sự có phù hợp với yêu cầu thực tế quản lý hàng tồn kho hay không, việc tổ chức các bộ phận chức năng, các cá nhân trong bộ phận đó có đáp ứng được yêu cầu quản lý hàng tồn kho.
- Xem xét đến tính trung thực, trình độ của đội ngũ bảo vệ, ghi chép, kiểm tra kiểm soát hàng tồn kho.
- Xem xét công ty khách hàng có chịu sự phụ thuộc các đơn vị khác về cung cấp vật tư, hàng hoá và tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá.

❖ Hệ thống kế toán:

- Xem xét hệ thống chứng từ gốc sử dụng trong công tác quản lý hàng tồn kho có được lưu trữ và bảo quản một cách hợp lý không.

- Công việc ghi chép nghiệp vụ nhập, xuất kho vật tư, thành phẩm, hàng hoá như thế nào, được phân công cho ai, người đó có đảm nhiệm các công việc khác, có liên quan đến kế toán thanh toán...

- Sự khác biệt giữa số liệu thực tế kiểm kê với số liệu trên sổ sách kế toán khi bị phát hiện có được giải quyết kịp thời không.

❖ Các thủ tục kiểm soát:

- Kiểm toán viên phải kiểm tra việc phân chia trách nhiệm trong việc thực hiện chức năng của chu trình.

- Có tồn tại một phòng thu mua hàng độc lập chuyên thực hiện trách nhiệm mua các nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hoá không.

- Vật tư hàng hoá có được kiểm soát và cất trữ bởi bộ phận kho độc lập không, có đảm bảo đầy đủ sự phê duyệt trong tất cả các nghiệp vụ mua vào và xuất kho vật tư hàng hoá không.

❖ Kiểm toán nội bộ:

Kiểm toán viên tiến hành xem xét đơn vị khách hàng có tổ chức bộ phận kiểm toán nội bộ không, bộ phận này có nhiệm vụ như thế nào về việc kiểm soát hàng tồn kho và việc kiểm tra kiểm soát có được thực hiện theo đúng quy trình không. Để thu thập các thông tin về hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên thực hiện các thủ tục như: quan sát kho bãi; phỏng vấn nhân viên, Ban giám đốc; quan sát các thủ tục nhập, xuất hàng; xem xét hệ thống sổ sách kế toán hàng tồn kho, phương pháp hạch toán hàng tồn kho, phương pháp đánh giá, thủ tục kiểm kê hàng tồn kho.

Từ các thông tin thu thập được về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho, kiểm toán viên tiến hành đánh giá sơ bộ rủi ro kiểm soát. Mức rủi ro kiểm soát với hệ thống kiểm soát nội bộ của chu trình hàng tồn kho được đưa ra trên cơ sở liên hệ với tổng thể các chu trình trên Báo cáo tài chính. Khi kiểm toán viên đưa ra mức rủi ro kiểm soát thấp tức là các thủ tục kiểm soát đối với hàng tồn kho là hữu hiệu do đó khi kiểm toán có thể giảm được các thủ tục kiểm tra chi tiết số dư đối với chu trình hàng tồn kho và ngược lại.

f. Thiết kế chương trình kiểm toán:

Theo chuẩn mực Kiểm toán quốc tế số 310: chương trình kiểm toán là tập hợp các hướng dẫn cho các thành viên tham gia kiểm toán, là phương tiện để kiểm tra việc thực hiện các công việc. Chương trình kiểm toán cũng có thể bao gồm các mục tiêu kiểm toán cho từng chu trình, các ước tính thời gian cần thiết để kiểm tra từng chu trình hay để thực hiện từng thủ tục kiểm toán.

Chương trình kiểm toán hàng tồn kho được thiết kế gồm:

Thiết kế các thử nghiệm kiểm soát;

Thiết kế các thử nghiệm phân tích;

Thiết kế các thủ tục kiểm tra chi tiết.

4.2. Thực hiện kế hoạch kiểm toán chu trình hàng tồn kho:

4.2.1. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát:

Thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện sau khi đã tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ với đánh giá ban đầu là khách thể kiểm toán có hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu lực. Khi đó thủ tục kiểm soát được triển khai nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán và thiết kế về các hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500: “Thử nghiệm kiểm soát (kiểm tra hệ thống 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”.

Các thủ tục kiểm soát về hàng tồn kho được thực hiện trong việc kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ và thường tập trung vào chức năng chính của chu trình hàng tồn kho là các nghiệp vụ mua vật tư hàng hoá; các nghiệp vụ xuất kho vật tư hàng hoá; các nghiệp vụ sản xuất và tập hợp chi phí sản xuất; nghiệp vụ lưu kho vật tư hàng hoá.

❖ Đối với nghiệp vụ mua vật tư hàng hoá:

Kiểm toán viên tiến hành các công việc sau:

- Xem xét có tồn tại một phòng độc lập chuyên thực hiện nghiệp vụ mua hàng nhưng không đảm nhiệm việc quyết định mua hàng, hoặc ít nhất phải có một người chịu trách nhiệm giám sát một cách hợp lý đối với tất cả các nghiệp vụ mua.

- Xem xét việc sử lý đơn đặt hàng có đúng theo quy trình hay không, kiểm tra sự hiện diện của chứng từ để đảm bảo sự có thật của các nghiệp vụ mua hàng và việc mua hàng là cần thiết.

- Kiểm tra dấu hiệu của sự phê chuẩn các nghiệp vụ mua hàng, dấu hiệu kiểm soát nội bộ trên các hoá đơn của người bán, báo cáo nhận hàng, phiếu yêu cầu mua, đơn đặt mua hàng.

- Theo dõi một chuỗi các đơn đặt mua và báo cáo nhận hàng để đảm bảo các nghiệp vụ mua đều được ghi sổ.

❖ Đối với các nghiệp vụ xuất kho vật tư hàng hoá:

- Kiểm tra tính có thật của các yêu cầu sử dụng vật tư hàng hoá bằng việc kiểm tra lại các phiếu yêu cầu và sự phê duyệt đối với các phiếu yêu cầu đó. Kiểm tra số lượng trên phiếu xuất có khớp với yêu cầu sử dụng vật tư hàng hoá đã được phê duyệt không.

- Kiểm tra các chứng từ sổ sách có liên quan đến việc hạch toán nghiệp vụ xuất vật tư hàng hoá như lệnh sản xuất, đơn đặt mua hàng, phiếu xuất kho và các sổ chi tiết, sổ phụ.

- Kiểm tra các chữ ký nhận trên phiếu xuất kho vật tư hàng hoá hoặc dấu vết của công tác kiểm tra đối chiếu giữa các sổ sách kế toán của đơn vị.

- Xem xét tính độc lập của thủ kho và người giao hàng, người nhận hàng, nhân viên kế toán kho, sự độc lập của người làm nhiệm vụ kiểm tra chất lượng hàng với người giao hàng và người sản xuất.

❖ Đối với các nghiệp vụ sản xuất và tập hợp chi phí sản xuất:

Nghiệp vụ sản xuất được xem là nghiệp vụ trọng tâm trong chu trình hàng tồn kho. Để đánh giá hoạt động kiểm soát đối với nghiệp vụ này, kiểm toán viên thường thực hiện các thử nghiệm kiểm soát sau:

- Xem xét việc tổ chức quản lý và theo dõi sản xuất ở các phân xưởng, quy trình và cách thức làm việc của nhân viên thống kê phân xưởng, sự giám sát của quản đốc phân xưởng có thường xuyên và chặt chẽ không.

- Xem xét việc ghi chép nhật ký sản xuất của từng bộ phận kiểm tra chất lượng ở phân xưởng và tính độc lập của bộ phận này với bộ phận kiểm nhận hàng nhập kho.

- Xem xét quá trình kiểm soát công tác kế toán chi phí của doanh nghiệp thông qua các dấu hiệu kiểm tra sổ sách kế toán chi phí và sự độc lập giữa người ghi sổ kế toán hàng tồn kho với người quản lý hàng tồn kho.

- Xem xét quy trình, thủ tục kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang có tuân thủ tính nguyên tắc và nhất quán giữa kỳ này với kỳ trước không, đồng thời xem xét sự giám sát trong việc đánh giá và kiểm kê sản phẩm dở dang.

❖ Đối với các nghiệp vụ lưu kho:

Nghiệp vụ lưu kho cũng là một nghiệp vụ quan trọng trong chu trình hàng tồn kho do vậy việc đánh giá hệ thống kiểm soát đối với các nghiệp vụ lưu kho phải được thực hiện một cách cẩn trọng và thích đáng.

4.2.2. Thực hiện các thủ tục phân tích:

Thông qua các thủ tục phân tích để kiểm tra tính hợp lý chung của các con số, kiểm toán viên có thể phát hiện về khả năng có sai phạm trọng yếu về hàng tồn kho. Để thực hiện thủ tục phân tích, trước hết kiểm toán viên rà soát lại về ngành nghề của khách hàng để nắm được tình hình thực tế cũng như xu hướng chung của ngành giúp kiểm toán viên đánh giá được chính xác hơn về hàng tồn kho. Các thủ tục phân tích được kiểm toán viên sử dụng chủ yếu trong giai đoạn thực hiện kiểm toán bao gồm: phân tích dọc và phân tích ngang.

❖ Phân tích ngang (phân tích xu hướng):

- Rà soát mối quan hệ giữa số dư hàng tồn kho với số hàng mua trong kỳ, lượng sản xuất ra, số lượng hàng tiêu thụ trong kỳ nhằm đánh giá chính xác sự thay đổi hàng tồn kho.

- So sánh số dư hàng tồn kho năm nay với năm trước, số dư hàng tồn kho thực tế so với định mức trong đơn vị.

- So sánh chi phí sản xuất thực tế kỳ này với kỳ trước và với tổng chi phí sản xuất kế hoạch để thấy sự biến động của tổng chi phí sản xuất giữa các kỳ.

- So sánh giá thành đơn vị thực tế của kỳ này với kỳ trước, so sánh giá thành thực tế và giá thành kế hoạch. Thủ tục này giúp kiểm toán viên phát hiện những sự tăng giảm bất thường của giá thành sản phẩm sau khi đã loại bỏ sự ảnh hưởng của biến động giá cả nhằm tìm hiểu nguyên nhân dẫn đến sự thay đổi đó.

❖ Phân tích dọc (phân tích tỷ suất):

Luận văn tèt nghiệp

- So sánh tỷ lệ hàng tồn kho trong tài sản lưu động của Công ty để xem xét xu hướng biến động

$$\text{Tỷ trọng HTK trong TSLĐ} = \frac{\text{Trị giá hàng tồn kho}}{\text{Tổng TS LĐ}}$$

- Để đánh giá tính hợp lý của giá vốn hàng bán và để phân tích hàng hoá hoặc thành phẩm để phát hiện những hàng tồn kho đã cũ, lạc hậu, kiểm toán viên có thể sử dụng chỉ tiêu:

$$\text{Tỷ suất lãi gộp} = \frac{\text{Tổng lãi gộp}}{\text{Tổng doanh thu}}$$
$$\text{Tỷ lệ quay vòng HTK} = \frac{\text{Tổng GVHB}}{\text{Số dư HTK bình quân}}$$

Nếu tỷ lệ lợi nhuận quá thấp hoặc tỷ lệ hàng tồn kho quá cao so với dự kiến của kiểm toán viên thì có thể đơn vị khách hàng đã khai tăng GVHB và khai giảm giá hàng tồn kho.

Bên cạnh những thông tin tài chính, các thông tin phi tài chính cũng có thể giúp kiểm toán viên kiểm tra sự hợp lý của hàng tồn kho. Chẳng hạn kiểm toán viên có thể so sánh giữa số lượng hàng tồn kho trong kho được ghi trên sổ với diện tích có thể chứa của kho đó, nếu vượt quá sức chứa của kho thì rất có thể hàng tồn kho đã bị ghi tăng số lượng.

Căn cứ vào những bằng chứng thu được thông qua thủ tục phân tích kiểm toán viên sẽ định hướng những thủ tục kiểm tra chi tiết đối với hàng tồn kho cần thực hiện.

4.2.3. Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết:

Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết hàng tồn kho để đối chiếu số liệu phát sinh của các tài khoản hàng tồn kho và các khoản chi phí liên quan để phát hiện

những sai sót trong hạch toán hàng tồn kho, đối chiếu số dư trên tài khoản hàng tồn kho với số liệu kiểm kê thực tế đồng thời xem xét trên sổ theo dõi vật tư sử dụng ở phân xưởng sản xuất. Kiểm toán viên cũng cần có sự khảo sát xem có sự thay đổi trong việc sử dụng phương pháp tính giá của doanh nghiệp và phát hiện những sai sót trong quá trình tính toán.

a. Kiểm toán công tác kế toán các nghiệp vụ sản xuất và chi phí hàng tồn kho.

Đây là công việc được chú trọng nhất trong những đơn vị sản xuất khi thực hiện chi phí hàng tồn kho vì các chi phí sản xuất chiếm một tỷ trọng rất lớn trong tổng chi phí (khoảng 70% tổng chi phí phát sinh của doanh nghiệp). Trong tổng chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất ngoài phần chi phí về nguyên vật liệu còn có nhiều chi phí khác phát sinh như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, các chi phí khác nhau thì được tổ chức hạch toán khác nhau. Khi kiểm toán hàng tồn kho, kiểm toán viên thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết sau:

- Kiểm tra tính hợp lý của các chứng từ, sổ sách kế toán sử dụng cũng như việc sử dụng các sổ sách chứng từ đó. Các nghiệp vụ ghi sổ phải có căn cứ hợp lý, các nghiệp vụ đã ghi sổ đều thực sự đã diễn ra và được phản ánh với giá trị thực tế đã phát sinh.

- Kiểm tra tính độc lập của người ghi sổ và người quản lý hàng tồn kho.

- Xem xét sự phù hợp giữa nguyên vật liệu thực tế xuất để sử dụng với số nguyên vật liệu xuất được phản ánh trong sổ kế toán bằng cách đối chiếu yêu cầu sử dụng vật tư hoặc báo cáo sử dụng vật tư với số vật tư thực tế sử dụng; đối chiếu giá trị nguyên vật liệu xuất kho trên tài khoản nguyên vật liệu với tổng số nguyên vật liệu trên các tài khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tài khoản chi phí sản xuất chung và các tài khoản liên quan khác. Ngoài ra kiểm toán viên có thể so sánh với định mức tiêu hao nguyên vật liệu cho một sản phẩm để kiểm tra.

- Cần chú ý tới tính nhất quán trong hạch toán chi phí giữa các kỳ kế toán đối với việc phân loại bộ phận (trực tiếp sản xuất, sản xuất chung, bán hàng, quản lý doanh nghiệp) chịu phí. Bên cạnh đó cũng có thể đối chiếu khối lượng công việc hoàn thành của một vài công nhân viên xem có phù hợp với việc hạch toán các tài khoản có liên quan không.

- Xem xét tính hợp lý của phương pháp tính khấu hao đang áp dụng và tính nhất quán trong việc áp dụng phương pháp đó với các niên độ trước. Việc tính

khấu hao có đầy đủ và theo đúng quy định không? Việc ghi sổ chi phí khấu hao có đúng từng bộ phận sử dụng không? Xem xét việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng tính giá.

- Xem xét đối chiếu số liệu trên TK 154 với các TK 621, TK 622, TK 627 để kiểm tra sự đúng đắn trong việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Đối chiếu TK 155 với TK 632 để phát hiện những nhầm lẫn, sai sót có thể có.

b. Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho:

Kiểm kê hàng tồn kho và quản lý việc kiểm kê hàng tồn kho không phải là nhiệm vụ của kiểm toán viên mà đó là nhiệm vụ của ban quản lý khách hàng, nhiệm vụ của kiểm toán viên là quan sát việc kiểm kê hàng tồn kho có được thực hiện đúng và chính xác không.

Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho là công việc mà kiểm toán viên phải có mặt tại thời điểm mà cuộc kiểm kê hàng tồn kho được tiến hành, quan sát việc thực hiện kiểm kê của những người tham gia kiểm kê nhằm xác định sự tồn tại vật chất và tính chính xác của hàng tồn kho kiểm kê cũng như các vấn đề liên quan đến hàng tồn kho như: quyền sở hữu, chất lượng hàng tồn kho.

Thủ tục kiểm toán sử dụng trong quá trình quan sát vật chất hàng tồn kho chủ yếu là: đối chiếu trực tiếp, quan sát và điều tra (trao đổi, phỏng vấn với nhân viên, gửi thư xác nhận đối với bên thứ 3). Trình tự thực hiện:

- ❖ Kiểm tra các hướng dẫn về kiểm kê hàng tồn kho:
 - Soát xét lại kế hoạch kiểm kê;
 - Xem xét thời điểm kiểm kê, phương pháp kiểm kê, những loại hàng hoá đặc biệt;
 - Thu thập danh sách tìm hiểu về nhân viên kiểm kê và kiểm tra các yếu tố cần thiết đối với nhân viên kiểm kê (tính độc lập, ...);
- ❖ Chứng kiến kiểm kê hàng tồn kho: thường phải đối chiếu thực tế thực hiện với kế hoạch kiểm kê đã đặt ra. Ngoài ra cần chú ý:
 - Kiểm tra lại bằng cách chọn mẫu;
 - Sử dụng mẫu kiểm kê để tiếp tục kiểm tra liên quan đến việc ghi chép trên sổ kế toán;

- Thu thập những thông tin về khóa sổ để ngăn chặn việc ghi thêm vào. Đồng thời hoàn tất việc ghi chép chứng từ chưa được ghi để kiểm kê;
- Làm rõ hàng tồn kho của đơn vị nhưng được lưu giữ ở bên thứ 3 và những hàng tồn kho mà đơn vị nhận giữ hộ;
- Xác định lượng hàng tồn kho kém phẩm chất, hư hỏng, lỗi thời, thừa (thiếu) trong kiểm kê;
- Ghi chép lại kết quả giám sát kiểm kê và đối chiếu với số lượng hàng tồn kho thực tế sổ sách và tìm hiểu nguyên nhân chênh lệch.

c. Kiểm toán quá trình định giá và ghi sổ hàng tồn kho:

Kiểm toán quá trình định giá và ghi sổ hàng tồn kho là một phần quan trọng của kiểm toán chu trình hàng tồn kho, liên quan trực tiếp đến việc đưa ra các kết luận về giá trị hàng tồn kho được trình bày trên Báo cáo tài chính. Trong bước này, kiểm toán viên phải xác định rõ cơ sở và phương pháp tính giá đối với hàng tồn kho, việc tính giá đó có tuân theo các chuẩn mực được chấp nhận rộng rãi không.

Việc kiểm toán quá trình định giá và ghi sổ hàng tồn kho được thực hiện qua các bước :

- Đánh giá cơ cấu kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp trong việc định giá và ghi sổ hàng tồn kho. Xem xét dấu hiệu kiểm tra của hệ thống kiểm soát nội bộ về các công việc tính toán và hạch toán trên sổ, xem xét Bảng định mức chi phí tiêu chuẩn, dự toán chi phí, dấu hiệu kiểm tra và phân tích biến động chi phí vượt định mức.
- So sánh các nghiệp vụ ghi trên sổ nhật ký mua hàng với các hoá đơn của người bán, báo cáo nhận hàng,... và thực hiện tính toán lại các thông tin tài chính trên hoá đơn người bán.
- Xem xét phương pháp tính giá hàng xuất kho đang được sử dụng và xem xét phương pháp đó có được sử dụng nhất quán không, nếu có sự thay đổi về phương pháp tính giá thì phải giải trình trên Báo cáo tài chính.
- Chọn mẫu một số mặt hàng, tiến hành đối chiếu giữa hoá đơn, chứng từ xuất kho về số lượng và giá trị để khẳng định tất cả các nghiệp vụ xuất kho đã được vào sổ đầy đủ, thực hiện tính toán lại giá đối với một số mặt hàng đã chọn và so sánh với kết quả tính toán của doanh nghiệp, tìm sai lệch (nếu có).

- Đối với hàng tồn kho mà doanh nghiệp tự sản xuất thì phải kiểm tra quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm, kiểm tra các khoản chi phí sản xuất đã được phân bổ đúng đối tượng chưa và việc tính toán đã chính xác chưa.

+ Đối với CP nguyên vật liệu: kiểm toán viên tiến hành chọn mẫu một số vật tư xuất kho sản xuất, kiểm tra việc kết chuyển chi phí vào CP sản xuất kinh doanh dở dang đã chính xác về số lượng và giá trị chưa. Xem xét đối chiếu với các sổ sách liên quan để đảm bảo việc ghi sổ đúng đắn.

+ Đối với CP nhân công trực tiếp: thực hiện tương tự như kiểm tra đối với CP nguyên vật liệu, so sánh chi phí theo thời gian lao động định mức với chi phí theo giờ lao động thực tế của một đơn vị sản phẩm.

+ Đối với CP sản xuất chung: kiểm tra các chi phí phát sinh ở phân xưởng sẽ được kết chuyển sang TK 154 có chính xác và thực sự phát sinh không.

+ Đối với CP sản xuất dở dang cuối kỳ: kiểm toán viên xem xét phương pháp tính giá trị sản phẩm dở dang của doanh nghiệp, đồng thời xem xét quá trình tính toán đánh giá sản phẩm dở dang có chính xác không.

Thực tế cho thấy các bước công việc nêu trên có thể được kiểm toán viên tiến hành khi thực hiện thủ tục phân tích cũng như các trắc nghiệm tuân thủ đối với hàng tồn kho.

Trong trường hợp một số hàng tồn kho có kỹ thuật đặc biệt mà kiểm toán viên không đánh giá và kiểm tra được thì có thể mời một số chuyên gia bên ngoài tham gia, khi đó kiểm toán viên phải xem xét đến tính độc lập của các chuyên gia với công ty khách hàng cũng như trình độ chuyên môn có đảm bảo độ tin cậy không.

4.3. Kết thúc kiểm toán:

4.3.1. Xem xét và giải thích các phát hiện kiểm toán:

Kiểm toán viên xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán và những ảnh hưởng của nó tới Báo cáo tài chính đã được kiểm toán và thiết kế những thủ tục kiểm toán bổ sung nhằm hạn chế tối đa rủi ro kiểm toán.

Trong bước này kiểm toán viên phải tiến hành xem xét lại các báo cáo nội bộ, các sổ sách và biên bản được lập sau ngày lập Báo cáo tài chính, thu thập thư kiến nghị do khách hàng gửi cho kiểm toán viên...

Các bằng chứng mà kiểm toán viên thu thập được khi kiểm toán chu trình hàng tồn kho và các phân hành khác sẽ được tập hợp lại và chuyển cho trưởng

nhóm kiểm toán, trưởng nhóm sẽ tiến hành kiểm tra, soát xét lại toàn bộ quá trình kiểm toán và đánh giá tính đầy đủ của các bằng chứng thu thập được.

Sau khi xem xét, đánh giá lại các bằng chứng thu thập được, kiểm toán viên sẽ đưa ra ý kiến rằng Báo cáo tài chính có đảm bảo trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu không, có thoả mãn các mục tiêu kiểm toán không. Nếu có sai phạm thì phải đưa ra các bút toán điều chỉnh, chủ nhiệm kiểm toán sẽ căn cứ vào đánh giá mức trọng yếu để đưa ra ý kiến thích hợp. Đồng thời kiểm toán viên cũng phải nêu lên những hạn chế trong quá trình kiểm toán tại đơn vị mà kiểm toán viên cho rằng có ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo tài chính.

4.3.2. Phát hành báo cáo kiểm toán và thư quản lý:

Sau khi tổng hợp kết quả kiểm toán của các phần hành, kiểm toán viên đưa ra ý kiến xác nhận về tính trung thực, hợp lý của Báo cáo tài chính cũng như việc tuân thủ chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành trên Báo cáo kiểm toán.

Sau khi cuộc kiểm toán kết thúc, kiểm toán viên vẫn phải có trách nhiệm xem xét các sự kiện có thể xảy ra sau khi phát hành Báo cáo kiểm toán đối với Báo cáo tài chính.

CHƯƠNG II:
***THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM
TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY KIỂM TOÁN
TƯ VẤN XÂY DỰNG VIỆT NAM.***

**I. Giới thiệu chung về Công ty kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam
(CIMEICO VIETNAM):**

1. Quá trình hình thành và phát triển của CimeicoVietNam:

Tiền thân của Công ty Kiểm toán và tư vấn xây dựng Việt Nam là Công ty TNHH Thương mại và xây dựng Phước Thuận, thành lập ngày 26 tháng 06 năm 1999 theo giấy chứng nhận ĐKKD số 0102000752, được cấp bởi phòng ĐKKD- Sở Kế hoạch và Đầu tư Hà Nội. Ngày đầu thành lập Công ty với số vốn điều lệ là 1.000.000.000đ, đăng ký hoạt động kinh doanh trên các lĩnh vực bao gồm:

- Buôn bán tư liệu sản xuất, tư liệu tiêu dùng (chủ yếu là vật tư, máy móc thiết bị công nghiệp, xây dựng, giao thông, trang thiết bị bảo hộ lao động, thiết bị văn phòng, giấy các loại).
- Buôn bán khí đốt hóa lỏng.
- Buôn bán vật liệu xây dựng.
- Xây dựng công nghiệp và dân dụng, thi công san lấp mặt bằng các công trình giao thông, thủy lợi.
- Xây lắp các công trình thủy điện đến 35KV.
- Vận chuyển hàng hóa, hành khách.
- Dịch vụ giới thiệu việc làm (tuyển chọn, cung ứng lao động cho các loại hình doanh nghiệp).
- In các sản phẩm bao bì, các dịch vụ liên quan đến in.
- Đại lý mua, đại lý bán, ký gửi hàng hóa.

Vào ngày 31/ 12/ 2001, Công ty chính thức bổ sung thêm dịch vụ kiểm toán độc lập, dịch vụ tư vấn thuế, tài chính, kế toán, cổ phần hóa doanh nghiệp (cùng với ngành khai thác và chế biến khoáng sản) vào các lĩnh vực kinh doanh. Đồng thời là việc đổi tên thành Công ty

Luận văn tốt nghiệp

TNHH kiểm toán, tư vấn và thương mại Việt Nam, tên viết tắt là ATIC VIETNAM. Vốn điều lệ được tăng lên là 2.000.000.000đ.

Đến đăng ký thay đổi lần thứ 6 (ngày 11/ 10/ 2002), Công ty đổi tên thành Công ty TNHH Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam, tên gọi này được giữ nguyên đến hiện nay.

Từ lần thay đổi thứ 10, Công ty hoạt động với số vốn điều lệ là 2.000.000.000đ. Lần thay đổi gần đây nhất, tên viết tắt đổi chính thức thành CIMEICO VIETNAM, trụ sở chính đặt tại số 07, đường Đào Tấn, phường Ngọc Khánh, quận Ba Đình, Hà Nội. Thành viên góp vốn của Công ty bao gồm 3 người trong đó Chủ tịch Hội đồng thành viên kiêm Tổng Giám Đốc là Ông Nguyễn Đức Lợi. Ngoài ra Công ty còn có 2 chi nhánh đặt tại Phú Thọ (chuyên về tư vấn xây dựng khai thác đá phục vụ công trình) và TP Hồ Chí Minh (thực hiện chức năng kinh doanh là chủ yếu với các lĩnh vực đa dạng). Tại văn phòng, hoạt động thường xuyên và chủ yếu là kiểm toán và tư vấn tài chính.

Tổng hợp những dịch vụ đang được tiến hành một cách thường xuyên tại Công ty hiện nay:

Dịch vụ tư vấn về tài chính, kế toán và kiểm toán là loại hình dịch vụ mới, xuất hiện ở nước ta vào đầu những năm 90. Tuy tham gia vào thị trường chưa lâu (từ năm 1999), trong thời gian đầu còn gặp không ít khó khăn nhưng tính đến thời điểm hiện tại, bằng sự nỗ lực cùng với chất lượng và uy tín của các dịch vụ cung cấp cho khách hàng, CIMEICO đã chiếm được thị phần tương đối trong lĩnh vực này, gồm các ngành chủ yếu sau:

1. Dịch vụ kiểm toán:

- Kiểm toán theo luật định và kiểm toán tài chính;
- Kiểm toán hoạt động;
- Kiểm toán quyết toán vốn đầu tư;
- Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ;
- Báo cáo thâm định;
- Các đánh giá và xác nhận đặc biệt;
- Kiểm tra báo cáo quý và các báo cáo giữa kỳ;
- Chuẩn bị và tổng hợp báo cáo tài chính.

2. Dịch vụ đánh giá tài sản: tuy là một dịch vụ tương đối mới nhưng giữ một vai trò quan trọng do có nhiệm vụ xác định giá trị tài sản doanh nghiệp phục vụ cho việc chuyển đổi hình thức sở hữu của công ty, tham gia thị trường chứng khoán, góp vốn liên doanh... Ngoài ra Công ty còn tiến hành dịch vụ xác định tỷ lệ nội địa hóa, dịch vụ kiểm toán vay vốn Ngân hàng.

3. Dịch vụ tư vấn tài chính: được tiến hành song song với 2 dịch vụ nêu trên do chúng có mối liên quan mật thiết với nhau. Có thể kể đến một số khía cạnh chủ yếu như:

- Xác định cơ cấu và chiến lược kinh doanh;
- Tư vấn thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ hiệu quả cho doanh nghiệp;
- Tư vấn quản lý tiết kiệm chi phí của doanh nghiệp;

- Tư vấn quản lý tiền lương và nhân sự;
- Tư vấn lập dự án khả thi cho các doanh nghiệp trong giai đoạn đầu;
- Tư vấn đầu tư, lựa chọn phương án kinh doanh cho doanh nghiệp;
- Tư vấn thành lập doanh nghiệp;
- Tư vấn cổ phần hóa doanh nghiệp hay các phương án để doanh nghiệp tham gia thị trường chứng khoán.

4. Dịch vụ kiểm toán xây dựng cơ bản:

- Dịch vụ kiểm toán, quyết toán xây dựng cơ bản;
- Dịch vụ tư vấn hoàn thiện hồ sơ quyết toán XDCB;
- Dịch vụ tư vấn giám sát các công trình XDCB, giao thông, thủy lợi.

5. Dịch vụ kế toán:

- Tư vấn lựa chọn hình thức tổ chức ghi sổ và tổ chức bộ máy kế toán;
- Tư vấn lập báo cáo tài chính;
- Tuyển chọn nhân viên kế toán và kế toán trưởng cho các doanh nghiệp;

6. Dịch vụ đào tạo:

- Tổ chức khóa học về kế toán, kiểm toán cho các đơn vị phù hợp với nguyên tắc và chuẩn mực kế toán, kiểm toán Việt Nam;
- Đào tạo kế toán nội bộ cho các tổ chức có nhu cầu.

7. *Dịch vụ tài chính doanh nghiệp*: bao gồm các hoạt động như phân tích, đánh giá hoạt động của đơn vị, cơ cấu lại hệ thống, đàm phán, chu chuyển tài chính hay tư vấn về tài chính, tư vấn về pháp luật, tuyển dụng nhân viên...

8. *Dịch vụ tư vấn thuế*: CIMEICO luôn có đầy đủ nguồn lực cho lĩnh vực thuế và quản lý Nhà nước để sẵn sàng cung cấp cho khách hàng những dịch vụ về thuế bao gồm:

- Đánh giá phân tích thuế: Công ty sẽ xem xét sổ sách của khách hàng và đánh giá xem các giao dịch có tuân thủ theo Pháp luật hiện hành hay không? Sau đó Công ty sẽ lập báo cáo nói rõ những điều đã phát hiện với kiến nghị kèm theo.

- Giúp đỡ trong việc kiểm toán thuế: thông qua việc giúp đỡ khách hàng chuẩn bị danh sách kiểm tra đối với sổ sách, chứng từ có thể cần cho cuộc kiểm toán; liên lạc với các kiểm toán viên thuế để kiểm tra. Khi kết thúc, Công ty đưa ra những đóng góp ý kiến cho biên bản của đợt kiểm toán thuế do các kiểm toán viên thuế tiến hành.

- Đăng ký, tính toán và kê khai thuế phải nộp với cơ quan thuế. Đơn vị cũng có thể thông báo cho khách hàng khả năng tiết kiệm thuế và tận dụng thời gian cho phép để trả thuế và được hoàn trả lại thuế nếu có.

Tuy công tác kiểm toán tại Công ty mới chỉ được tiến hành từ năm 2001 nhưng dịch vụ Kiểm toán độc lập của Công ty đã hoạt động rất hiệu quả, đem lại nguồn doanh thu chính cho doanh nghiệp. CimeicoVN đã được công nhận là Công ty Kiểm toán tư vấn chuyên nghiệp, hoạt động hợp pháp trong các lĩnh vực tư vấn thuế, tài chính hay tư vấn quản lý... tại Việt Nam. Có

Luận văn tèt nghiệp

thể nhận thấy rõ hơn qua danh mục các khách hàng chính của Công ty trong thời gian qua, phạm vi khách hàng trải rộng từ Bắc vào Nam, từ các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài đến các DN nhà nước, các dự án do chính phủ các nước và các tổ chức quốc tế tài trợ...

Đặc biệt trong lĩnh vực kiểm toán xác định giá trị doanh nghiệp, công ty đã có kinh nghiệm thực tế đã thực hiện các gói thầu trong 4 năm trở lại đây (từ năm 2000 đến năm 2004). CIMEICO đã thực hiện kiểm toán cho trên 100 doanh nghiệp, ngoài ra còn có các dự án trong nước và quốc tế. Đặc biệt trong năm 2003- 2004, công ty đã tiến hành kiểm toán xác định giá trị để cổ phần hóa cho trên 30 doanh nghiệp, có thể ví dụ như:

- Cty cổ phần Đông Á (Thanh Hóa)- Phí dịch vụ 50.000.000đ
- Cty Đầu tư thương mại Lạng Sơn- Phí dịch vụ 30.000.000đ
- Cty Cơ điện Thủ Đức HCM- Phí dịch vụ 38.500.000đ...

Những đơn đặt hàng về dịch vụ kiểm toán liên tiếp trong các năm gần đây đã đem lại cho Công ty nguồn thu nhập đáng kể, thể hiện qua các con số về doanh thu tăng lên đáng kể:

Bảng 2: Một số chỉ tiêu tại CIMEICO qua các năm.

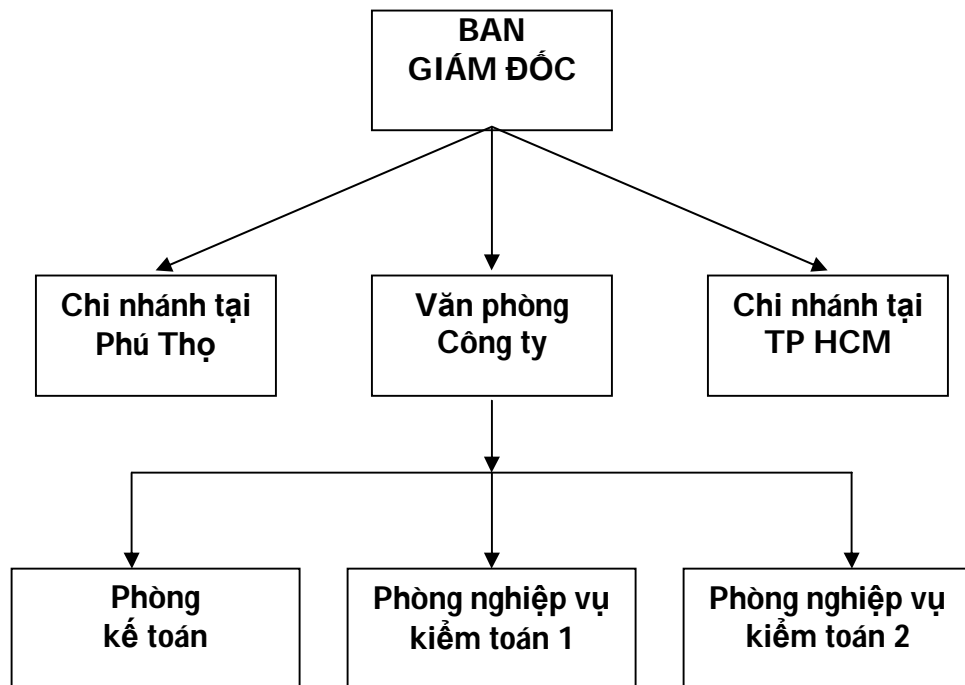
Năm	Doanh thu	Tổng chi phí	LN trước thuế
2002	1,950,260,000	1,750,380,000	199,880,000
2003	2,186,234,000	1,783,741,000	402,493,000
2004	2,560,437,000	2,015,628,000	544,809,000

Nhận xét: Thông qua các chỉ tiêu nêu trên ta nhận thấy quá trình hoạt động kinh doanh của Công ty đã có những chuyển biến tích cực theo chiều hướng đi lên. Doanh thu qua các năm đã tăng lên đáng kể chứng tỏ Công ty đã xác định được cho mình chiến lược phát triển tương đối toàn diện. Thị trường trong nước đã chấp nhận vai trò của Công ty không những là 1 công ty kiểm toán đơn thuần mà còn là một nhà tư vấn kinh doanh, tài chính đảm bảo đáp ứng đầy đủ các yêu cầu khắt khe nhất. Lợi nhuận tăng lên qua các năm chứng tỏ Công ty đã có được chỗ đứng ổn định trên thị trường đồng thời cũng cho thấy mức lương của cán bộ công nhân viên trong Công ty đang ngày càng nâng cao, đời sống ổn định hơn.

2. Bộ máy tổ chức quản lý tại CIMEICO:

CIMEICO VIETNAM đăng ký thành lập là Công ty trách nhiệm hữu hạn có hai thành viên trở lên vì vậy nó mang những đặc trưng cơ bản của Công ty TNHH, thể hiện ở cơ cấu bộ máy quản lý được chia tách theo sơ đồ sau:

Sơ đồ 6: Bộ máy quản lý tại CIMEICO



Giải thích sơ đồ nêu trên:

- Ban Giám đốc gồm có 3 thành viên (đồng thời là các thành viên trong Hội đồng thành viên góp vốn) trong đó đứng đầu là Tổng Giám Đốc kiêm Chủ tịch Hội đồng thành viên, có nhiệm vụ bao quát toàn bộ hoạt động của Công ty. Tổng Giám Đốc là người điều hành hoạt động kinh doanh hàng ngày của đơn vị, tổ chức thực hiện kế hoạch kinh doanh và kế hoạch đầu tư đồng thời phải chịu trách nhiệm về việc thực hiện các quyền và nghĩa vụ được giao, được ủy nhiệm đầy đủ quyền hạn cần thiết để quản lý và điều hành mọi hoạt động kinh doanh của Công ty.

Bên cạnh đó có 2 Phó Giám đốc giúp việc cho Tổng Giám Đốc, điều hành một số lĩnh vực công tác, chịu trách nhiệm trước toàn Công ty và pháp luật về lĩnh vực công tác được giao.

Ban Giám đốc đảm nhiệm công việc tổ chức hành chính do quy mô của Công ty còn nhỏ, đó là: theo dõi, quản lý về nhân sự, chế độ lao động tiền lương, công tác đào tạo nhân viên

Luận văn tèt nghiệp

cũng như việc đưa ra các quyết định khen thưởng theo chế độ hiện hành. Ban Giám Đốc cũng thực hiện những công việc hành chính quản trị thường xuyên của Văn phòng Công ty.

Do quy mô Công ty còn hạn chế nên Ban Giám đốc đồng thời thực hiện chức năng của Ban kiểm soát nội bộ các hoạt động của Công ty. Nhưng đây không phải lý do khiến cho hoạt động kiểm soát nội bộ kém hiệu quả, ngược lại Ban Giám đốc đã đề ra những qui chế, quy định mang tính chất nội bộ. Việc tổ chức thực hiện được tiến hành rất hiệu quả, thể hiện trong các mảng sau:

- * Có sự phân công, phân nhiệm trong tổ chức, tránh chồng chéo công việc
- * Các quy chế đảm bảo hoạt động kinh doanh được tiến hành thuận lợi:
 - + Qui chế quản lý tài chính
 - + Các quy định về mức công tác phí, về việc thanh toán, chế độ lương...
- Phòng kế toán có chức năng:
 - + Lập kế hoạch tài chính quý, năm.
 - + Quản lý nguồn vốn của Công ty đồng thời tổ chức cấp phát vốn cho các chi nhánh theo kết quả kinh doanh.
 - + Duyệt kế hoạch thu chi tài vụ cho các chi nhánh.
 - + Thực hiện nghĩa vụ nộp Ngân sách Nhà nước và các cơ quan chủ quản.
 - + Kiểm tra, giám sát hoạt động kinh tế ở các chi nhánh.
 - + Lập báo cáo kế toán chung của Công ty theo quý, năm.
 - + Thiết lập các thư chào hàng và gửi chúng đến khách hàng, lập dự toán và thanh quyết toán các hợp đồng kiểm toán cũng như các hợp đồng kinh tế khác.

Công ty hạch toán theo nguyên tắc kế toán tập trung, mọi nghiệp vụ phát sinh dù ở địa điểm nào đều được chuyển về bộ phận kế toán tại Văn phòng. Kế toán tại Chi nhánh có trách nhiệm thiết lập, tập hợp các chứng từ ban đầu để chuyển số liệu của đơn vị mình cho kế toán tại Công ty thông qua các báo cáo định kỳ hoặc theo từng hạng mục, từng đơn đặt hàng hoàn thành. Kế toán tại Công ty sẽ tập hợp chứng từ phát sinh ở Chi nhánh cùng với Văn phòng để ghi chép và phản ánh vào sổ sách thích hợp.

- 2 phòng nghiệp vụ kiểm toán: gồm các kiểm toán viên có trình độ, đáp ứng đủ điều kiện để thực hiện những hợp đồng kiểm toán và các yêu cầu đa dạng của khách hàng. 2 phòng nghiệp vụ này đồng thời tiến hành hoạt động tư vấn và những hoạt động khác trong phạm vi kiểm toán cho phép (theo quy định của pháp luật).

Nhận xét:

Do quy mô của Công ty còn nhỏ nên bộ máy quản lý của Công ty đã luôn đáp ứng được yêu cầu của công việc, bộ máy quản lý được tổ chức chặt chẽ theo cơ cấu tập trung, điều này phát huy được tối ưu tính năng, tác dụng của từng bộ phận cũng như hiệu quả quản lý của Ban lãnh đạo. Tuy nhiên trong tương lai, khi mở rộng thị trường cũng như phạm vi hoạt động, mô hình nêu trên cần có nhiều thay đổi phù hợp với nhu cầu. Ban Giám Đốc Công ty đã nhận thấy

Luận văn tèt nghiệp

những hạn chế của mô hình trên khi mở rộng doanh nghiệp, chính vì vậy Công ty đã bước đầu có những dự kiến thay đổi, có thể nói đến:

- Công tác tổ chức hành chính sẽ giao cho 1 Phó Giám đốc đảm nhiệm, người này sẽ chịu trách nhiệm theo dõi, quản lý về nhân sự, lao động tiền lương, tránh sự chông chéo công việc trong Ban Giám đốc Công ty.
- Nên lập phòng kinh doanh riêng biệt với phòng kế toán, chịu trách nhiệm về việc lập và gửi thư chào hàng đến với khách hàng, giúp các chi nhánh về vấn đề chuyên môn cũng như có sự thống kê, tổng hợp định kỳ về các đơn đặt hàng, các gói thầu mà Công ty tham gia cũng như các hợp đồng đã và đang được tiến hành.
- Về nghiệp vụ kiểm toán, sẽ thành lập ra phòng Kiểm toán Xây dựng cơ bản, phòng tư vấn (tài chính, kế toán, thuế...) riêng biệt do những đặc điểm khác nhau trong quá trình kiểm toán XD/CB cũng như quá trình tư vấn.

Để thực hiện được kế hoạch nêu trên, Ban giám đốc cũng như mọi thành viên trong Công ty cần có sự chuẩn bị kỹ càng về cơ sở cũng như đào tạo, tìm kiếm nguồn nhân lực. Khắc phục nhược điểm, phát huy những ưu điểm hiện có luôn được Công ty xác định là phương hướng tốt nhất để hoàn thiện, nâng cao hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

3. Khái quát chung về quy trình kiểm toán tại Công ty:

CIMEICO VIETNAM được công nhận là công ty kiểm toán tư vấn chuyên nghiệp hoạt động hợp pháp trong lĩnh vực: tư vấn thuế, tư vấn tài chính, kế toán, tư vấn quản lý... tại Việt Nam. Số lượng nhân viên tại Công ty là 25 người có trình độ cử nhân kinh tế, cử nhân luật được đào tạo chính quy tại Việt Nam và nước ngoài trong đó có 05 Kiểm toán viên quốc gia được Bộ Tài chính cấp chứng chỉ Kiểm toán viên (CPA), có từ 04 đến 08 năm kinh nghiệm làm việc tại các Công ty kiểm toán có uy tín ở Việt Nam cũng như các Công ty kiểm toán quốc tế có trụ sở tại Việt Nam.

Các Kiểm toán viên làm việc tại 2 phòng nghiệp vụ, mỗi phòng gồm 8 người, được chia làm 3 nhóm. Trưởng phòng kiểm toán sẽ xem xét thành viên trong mỗi nhóm để có sự linh hoạt đối với từng hợp đồng kiểm toán cụ thể. Trong mỗi một nhóm sẽ có 1 Kiểm toán viên chính phụ trách và thường có 2 trợ lý kiểm toán. Do số lượng kiểm toán viên tuy đã đáp ứng đủ yêu cầu để thực hiện chức năng kiểm toán (Pháp luật quy định là từ 3 đến 5 người) nhưng vẫn chưa đủ so với yêu cầu của công việc nên Kiểm toán viên quốc gia sẽ tham gia chỉ đạo toàn bộ. Khi thư chào hàng được chấp nhận, Ban Giám đốc sẽ đưa ra quyết định xem nhóm kiểm toán viên nào được thực hiện, thực hiện cho khách hàng nào? Do tính năng động nghề nghiệp nên các kiểm toán viên có thể luân chuyển với nhau để thành lập nên nhóm mới tùy theo hoàn cảnh cũng như năng lực của từng người hay tính chất của mỗi hợp đồng. Trong trường hợp Hợp đồng lớn cũng

Luận văn tèt nghiệp

có thể ghép các nhóm nhỏ lại với nhau để cùng nhau thực hiện. Khi tiến hành thực hiện, trưởng nhóm sẽ có quyết định giao việc cụ thể cho từng nhân viên.

Bên cạnh đó là đội ngũ cộng tác viên thường xuyên trên 15 người có bề dày kinh nghiệm về kế toán tài chính bởi họ đã và đang giữ những chức danh chủ chốt về kế toán tài chính tại các Tổng Công ty lớn như Tổng Công ty Điện lực, Tổng Công ty Than, Tổng Công ty Dầu khí Việt Nam..., Bộ tài chính, Tổng Cục Thuế, Bộ Thương Mại... Sự tham gia của các chuyên viên, các cộng tác viên trong công tác hỗ trợ, tư vấn, soát xét lộ trình quản lý của công ty khách hàng sẽ trở nên vô cùng cần thiết do việc quản lý và kiểm soát các hoạt động như lập dự toán, lập kế hoạch kinh doanh ngắn hạn, dài hạn ngày càng trở nên khó khăn do môi trường kinh doanh mất ổn định.

Nguyên tắc hoạt động của đơn vị là “*Nguyên tắc độc lập, khách quan và bí mật số liệu của khách hàng*” với phương châm “*uy tín, chất lượng*” là yếu tố quyết định hàng đầu cho sự tồn tại và thành công của Công ty. Các nghiệp vụ chính được tiến hành bao gồm:

- Tư vấn kế toán
- Tham gia đấu thầu và thực hiện xác định giá trị DN để cổ phần hóa
- Kiểm toán báo cáo tài chính
- Kiểm toán các dự án đầu tư (quyết toán đầu tư dự án hoàn thành)
- Kiểm toán các hạng mục đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành...

Để có thể cung cấp cho khách hàng những dịch vụ có chất lượng cao, Công ty luôn phải đảm bảo có được những hiểu biết nhất định về các vấn đề có liên quan đến ngành nghề kinh doanh của khách hàng như: môi trường pháp lý, xu hướng thị trường, các vấn đề về thuế như thuế nhà thầu, thuế thu nhập cá nhân, thuế giá trị gia tăng... Đáp ứng được yêu cầu đó, Công ty không chỉ đáp ứng được yêu cầu kiểm toán theo luật định mà còn làm *tăng giá trị* cho khách hàng thông qua việc đánh giá hoạt động kiểm soát nội bộ. Những công việc được tiến hành luôn đảm bảo phương châm là không ngừng tìm hiểu về hoạt động kinh doanh và các rủi ro của khách hàng, những hiểu biết này sẽ định hướng cho kiểm toán viên trong việc xây dựng chiến lược kiểm toán, cung cấp cho khách hàng những hiểu biết, ý kiến và những kiến nghị có giá trị.

3.2. Quy trình kiểm toán chung:

Dịch vụ kiểm toán là loại hình dịch vụ của CIMEICO và cũng là loại hình kinh doanh có tính nhạy cảm cao vì thế để hoàn thành mục tiêu đảm bảo chất lượng dịch vụ cũng như đảm bảo quyền lợi cho khách hàng, Công ty đã xây dựng cho mình một quy trình kiểm toán chung. Từ đó, đối với mỗi một hợp đồng, khách hàng cụ thể Công ty sẽ có sự linh hoạt trong áp dụng. Quy trình này bao gồm 3 giai đoạn:

3.2.1. *Lập kế hoạch kiểm toán:*

Kiểm toán viên thực hiện các công việc như sau:

- Thu thập các văn bản pháp lý liên quan đến hoạt động của khách hàng;
- Tìm hiểu về hoạt động kinh doanh, bộ máy tổ chức và hệ thống kiểm soát nội bộ;

- Thực hiện thủ tục phân tích để nhận thấy các yếu điểm của khách hàng trên Báo cáo tài chính;
- Đánh giá sơ bộ về hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng, rà soát nhanh việc ghi chép chứng từ sổ sách;
- Xác định mục tiêu kiểm toán, nội dung và phạm vi kiểm toán;
- Đánh giá trọng yếu, rủi ro kiểm toán của từng chu trình;
- Dự kiến thời gian và số nhân viên tham gia cuộc kiểm toán;
- Tính toán giá phí kiểm toán và các chi phí phụ khác;
- Thương thuyết và ký hợp đồng với khách hàng;
- Dự kiến kế hoạch chi tiết: các công việc cụ thể phải thực hiện, các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ được áp dụng để kiểm toán, trình tự tiến hành các bước công việc, các chương trình kiểm toán thực hiện.

3.2.2. Thực hiện kiểm toán:

Trong giai đoạn này, kiểm toán viên tiến hành áp dụng các phương pháp kiểm toán để thu thập, đánh giá các bằng chứng kiểm toán và kế hoạch kiểm toán đã lập. Công tác thu thập bằng chứng được tiến hành thông qua việc kết hợp các kỹ thuật mang lại sự đảm bảo cần thiết cho việc đưa ra ý kiến kiểm toán cũng như đáp ứng yêu cầu của khách hàng, cụ thể đó là các thủ tục kiểm toán theo chuẩn mực, phân tích quy trình hoạt động và các phân tích đánh giá chuyên môn. Việc đánh giá quy trình kinh doanh sẽ cho phép Kiểm toán viên xác định được mức độ hiệu quả của đơn vị trong việc kiểm soát rủi ro. Các thủ tục sẽ đặc biệt tập trung vào hoạt động kinh doanh và các rủi ro có liên quan đến báo cáo tài chính cùng các đánh giá chuyên môn của Ban quản lý trong việc theo dõi và kiểm soát các rủi ro này.

3.2.3. Kết thúc kiểm toán:

Các công việc cần thực hiện:

- Tổng hợp các kết quả kiểm toán;
- Thảo luận với khách hàng về kết quả kiểm toán và xử lý các sai phạm được phát hiện;
- Lập dự thảo Báo cáo kiểm toán (nêu ra các ý kiến về báo cáo tài chính đã được kiểm toán) và Thư quản lý (nêu ra các vấn đề được ghi nhận trong quá trình kiểm toán cùng các kiến nghị giải quyết các vấn đề được nêu ra);
- Gửi và trao đổi thống nhất dự thảo Báo cáo, thư quản lý với Ban Giám đốc Công ty khách hàng;
- Thống nhất và phát hành Báo cáo kiểm toán chính thức.

Nhìn chung quy trình kiểm toán của CIMEICO đã tuân thủ chặt chẽ các quy định của hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam cũng như các Chuẩn mực Kiểm toán quốc tế từ giai đoạn lập kế hoạch cho đến giai đoạn cuối cùng là phát hành Báo cáo kiểm toán.

II. Thực tiễn chu trình kiểm toán hàng tồn kho do Công ty kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam thực hiện:

Để đảm bảo tính hiệu quả, tính kinh tế và tính hiệu lực của từng cuộc kiểm toán cũng như thu thập được đầy đủ bằng chứng có giá trị để làm căn cứ cho kết luận của kiểm toán viên, khi tiến hành kiểm toán chu trình hàng tồn kho, cuộc kiểm toán được tiến hành theo 3 bước cơ bản. Chương trình kiểm toán mà CIMEICO xây dựng cũng dựa trên các bước: lập kế hoạch- thực hiện kế hoạch và kết thúc kiểm toán. Dưới đây là thực tiễn quy trình kiểm toán chu trình hàng tồn kho do Công ty tiến hành tại 2 nhóm khách hàng:

- Nhóm khách hàng thực hiện kiểm toán thường xuyên: gồm công ty Dệt lụa E...
- Nhóm khách hàng thực hiện kiểm toán năm đầu tiên: công ty Thép F, công ty Thương mại H...

1. LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN:

1.1 Chuẩn bị cho kế hoạch kiểm toán:

Quy trình kiểm toán sẽ được bắt đầu khi kiểm toán viên và công ty kiểm toán thu nhận một khách hàng. Thu nhận khách hàng là một quá trình bao gồm việc liên lạc giữa kiểm toán viên và khách hàng, sau đó là sự đánh giá của kiểm toán viên về khả năng chấp nhận yêu cầu kiểm toán đó. Dựa vào những hiểu biết sơ bộ về quy mô và hoạt động kinh doanh của khách hàng, Ban giám đốc Công ty sẽ lựa chọn đội ngũ nhân viên cho phù hợp. Thông thường một nhóm kiểm toán gồm 3 - 4 nhân viên, đối với những khách hàng có quy mô lớn thì số nhân viên trong nhóm kiểm toán sẽ nhiều hơn để phù hợp với khối lượng công việc. Đồng thời trong bước này Ban giám đốc sẽ hoàn tất việc ký kết hợp đồng với công ty khách hàng.

** Đối với Công ty Dệt lụa E:*

Công ty Dệt lụa E là đơn vị sản xuất kinh doanh trực thuộc Tổng Công ty Dệt may Việt Nam. Công ty E tiến hành kiểm toán một cách thường xuyên để có được hệ thống những nhận định chính xác về hoạt động kinh doanh qua các năm. Hàng tồn kho là chu trình trọng yếu nên rất được các kiểm toán viên chú trọng khi tiến hành công việc.

** Đối với Công ty Thép F:*

Công ty F là Công ty có 100% vốn nước ngoài, hoạt động trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh thép. Trong năm 2004 đã xảy ra một số biến động về giá cả trên thị trường thép và điều này đã ảnh hưởng đến hoạt động của Công ty. Ban giám đốc Công ty thực hiện kiểm toán nhằm nâng cao công tác kế toán cũng như khẳng định tính chung thực và hợp lý của Báo cáo tài chính được lập.

** Đối với Công ty Thương mại H:*

Công ty Thương mại H là một doanh nghiệp nhà nước hoạt động trên lĩnh vực sản xuất, kinh doanh mặt hàng điện tử, thương mại... Trong năm 2004, doanh thu của công ty tăng lên rõ rệt do nhu cầu của thị trường tăng mạnh do đó doanh nghiệp có nhu cầu tiến hành kiểm toán để có được cái nhìn tổng quan nhất về phía đơn vị cũng như cho các nhà đầu tư trong tương lai. Ban Giám đốc công ty đã có sự liên hệ với công ty kiểm toán Cimeico từ cuối tháng 12 năm 2004 để có sự chuẩn bị, tạo điều kiện tiến hành kiểm toán Báo cáo tài chính năm 2004 cũng chính là năm đầu tiên thực hiện kiểm toán.

1.2 Thu thập thông tin cơ sở:

Theo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 300 “Lập kế hoạch kiểm toán”, trong giai đoạn này kiểm toán viên sẽ thu thập hiểu biết về ngành nghề, công việc kinh doanh của khách hàng, hệ thống kế toán, kiểm soát nội bộ và các bên liên quan đến khách hàng để đánh giá rủi ro phục vụ cho việc lên kế hoạch kiểm toán. Nhìn chung, hàng tồn kho tại các doanh nghiệp đều bao gồm: nguyên vật liệu chính được phản ánh trên TK 152, các loại công cụ dụng cụ trên TK 153, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang trên TK 154, thành phẩm trên TK 155, hàng hóa tồn kho trên TK 156... Tùy theo từng trường hợp, có nơi còn sử dụng TK 157 để phản ánh. Cụ thể đối với 2 nhóm nêu trên:

**1.2.1. Đối với các khách hàng thường xuyên:*

Do là khách hàng thường xuyên của CIMEICO nên tại CIMEICO ngay từ tháng 08 hàng năm, các nhóm trưởng đã có trách nhiệm liên hệ với đơn vị để đề nghị ký hợp đồng cho năm hiện hành. Do đó, các thông tin chung về đơn vị sẽ được kiểm toán viên thu thập trong Hồ sơ kiểm toán chung (lưu tại Cimeico).

Công ty E được thành lập theo Quyết định số 233/CNn- TCLĐ ngày 24/03/1993 của Bộ trưởng Bộ Công nghiệp nhẹ (nay là Bộ Công nghiệp). Đơn vị chính thức đi vào hoạt động từ Quý II/1993 theo giấy phép đăng ký kinh doanh số 106064 ngày 13/04/1993 do Trọng tài kinh tế tỉnh A cấp, giấy phép kinh doanh xuất nhập khẩu số 1.02.1.009/GP ngày 08/08/1993 do Bộ Thương mại cấp. Từ ngày 31/12/2003, Công ty hoạt động với 4 xí nghiệp thành viên hạch toán phụ thuộc là: xí nghiệp dệt, nhuộm, hấp và xí nghiệp dịch vụ. Lĩnh vực hoạt động chính của E là:

- Sản xuất lụa, vải và quần áo các loại;
- Kinh doanh hàng dệt may, dịch vụ;
- Dịch vụ tổng hợp, kinh doanh khách sạn tại Sầm Sơn;
- Xuất nhập khẩu trực tiếp.

Phạm vi hoạt động rất rộng, trên toàn quốc và có giao dịch thường xuyên với các công ty may mặc tại Nhật Bản, Hàn Quốc, một số nước Đông Âu... Trụ sở chính được đặt tại thành phố Nam Định.

Một số thông tin cơ sở về hàng tồn kho tại E:

- Nguyên vật liệu: phản ánh trên TK 152 gồm sợi cotton, sợi tơ tằm, sợi nguyên liệu pha len, sợi Peco...

- Công cụ dụng cụ trong kho: phản ánh trên TK 153 gồm những công cụ dụng cụ dùng trong văn phòng như: quần áo bảo hộ lao động, máy khâu cũ, máy thường,...

- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang phản ánh trên TK 1541 (chi phí gia công bên ngoài) và TK 1542 (chi phí gia công nội bộ).

- Thành phẩm phản ánh trên TK 155 gồm: các loại vải, hàng dệt may hoàn thành theo hợp đồng.

- Hàng hóa tồn kho phản ánh trên TK 156 gồm: nguyên vật liệu chưa dùng cho sản xuất, sản phẩm hoàn thành nhập kho chờ bán...

- Hàng gửi bán phản ánh trên T K 157.

**1.2.2. Đối với khách hàng kiểm toán năm đầu:*

Các kiểm toán viên phải tiến hành các biện pháp phỏng vấn và quan sát thực tế để có được những hiểu biết về đơn vị. Qua đó thu thập được những thông tin như sau:

Công ty F là công ty 100% vốn nước ngoài, được thành lập theo giấy phép đầu tư số 2306/GP ngày 11 tháng 05 năm 1997 của Bộ kế hoạch và đầu tư, công ty chính thức đi vào hoạt động từ tháng 2 năm 1998. Phạm vi hoạt động trong cả nước với thời gian hoạt động là 35 năm kể từ ngày cấp phép đầu tư. Trụ sở chính của công ty được đặt tại Thành phố Hải Phòng.

Hàng tồn kho của công ty bao gồm: nguyên vật liệu chính (như thép cuộn hotcoil, kẽm...), nguyên vật liệu phụ (các loại axit, xút, nhôm kẽm...), công cụ dụng cụ (trang thiết bị bảo hộ lao động...), thành phẩm (gồm các loại ống thép như ống thép đen, ống mạ, ống hộp...).

Công ty H là doanh nghiệp nhà nước có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động trên các lĩnh vực: sản xuất, kinh doanh điện tử, thương mại, xây dựng và quản lý công trình hạ tầng tại khu công nghiệp Sài Đồng, tư vấn và dịch vụ đầu tư, xây dựng cho khu công nghiệp...

Công ty có trụ sở chính đặt tại Quận Đống Đa Hà Nội.

Hàng tồn kho của công ty H có: nguyên vật liệu; công cụ dụng cụ; Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang; Thành phẩm tồn kho và hàng hoá tồn kho.

- Nguyên vật liệu: (hạch toán trên TK152) gồm có một số loại

+ Nguyên vật liệu chính là các bộ linh kiện và đèn hình tivi các loại được nhập từ nhà cung cấp có giá trị lớn dùng để lắp đặt các loại tivi, đầu VCD, DVD... Nguyên vật liệu chính được kế toán công ty X hạch toán trên TK 1521.

+ Nguyên vật liệu phụ: bao gồm nhiều loại phục vụ cho việc đóng gói sản phẩm, bảo hành sản phẩm... như băng keo, dây đai... được hạch toán trên TK 1522; Các loại bao bì, xốp được hạch toán tên TK 1524; Các loại máy tính, máy in, máy để nghiên cứu được hạch toán trên TK 1525; còn các loại vật liệu phụ khác được doanh nghiệp hạch toán trên TK 1526.

- Công cụ dụng cụ: dùng để phục vụ cho sản xuất tại phân xưởng, phục vụ cho việc nghiên cứu tại trung tâm nghiên cứu... được doanh nghiệp hạch toán trên TK 153.

- Sản phẩm sản xuất kinh doanh dở dang: là các bộ linh kiện đang trong quá trình lắp ráp còn đang trên dây chuyền chưa hoàn thành được kế toán doanh nghiệp hạch toán trên TK 154

- Thành phẩm tồn kho của doanh nghiệp bao gồm nhiều loại được lắp đặt hoàn thành như tivi, tủ lạnh, nồi điện.... chiếm một vị trí quan trọng trong hàng tồn kho của doanh nghiệp được hạch toán trên TK 155.

- Hàng hoá tồn kho của doanh nghiệp bao gồm máy điều hoà, lò vi sóng, máy tính và hàng mẫu được nhập từ nước ngoài. Hàng hoá tồn kho được hạch toán trên TK156.

1.3. Thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng:

Các thông tin có liên quan đến nghĩa vụ pháp lý của khách hàng sẽ được thu thập thông qua hồ sơ kiểm toán của năm trước (đối với công ty E) hay thu thập qua trao đổi với Ban Giám đốc công ty khách hàng (công ty F, H..). Đây là những thông tin phục vụ cho kiểm toán chu trình Hàng tồn kho nói riêng cũng như toàn bộ quá trình kiểm toán Báo cáo tài chính nói chung. Chúng thường bao gồm:

- Giấy phép thành lập công ty: cho biết về lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của khách hàng, từ đó kiểm toán viên có thể khái quát được những nét chính về hàng tồn kho tại đơn vị.

- Văn bản quy định điều lệ hoạt động của công ty: bao gồm các quy định về việc phân chia lợi nhuận, các quy định về bộ máy quản lý nói chung và bộ phận quản lý hàng tồn kho nói riêng.

- Biên bản họp Hội đồng quản trị (nếu có), biên bản cuộc họp của Ban giám đốc năm tài chính trước: để thấy được tình hình kinh doanh của doanh nghiệp có những biến động lớn hay không?...

1.4. Thực hiện các thủ tục phân tích sơ bộ:

Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán, các kiểm toán viên tiến hành phân tích một số chỉ tiêu trên Báo cáo tài chính của khách hàng trong đó chủ yếu trên Báo cáo kết quả kinh doanh và Bảng Cân đối kế toán nhằm phát hiện những biến động của các chu trình năm nay so với các năm trước. Thông qua thủ tục phân tích đó, kiểm toán viên có thể xây dựng những thủ tục cần thiết để tìm ra những sai sót, gian lận có thể có. Các thủ tục phân tích sơ bộ thường được sử dụng là: so sánh số dư hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán năm nay so với năm trước (chi tiết cho từng loại hàng tồn kho), so sánh tỷ trọng hàng tồn kho trong tổng Tài sản lưu động

Luận văn tèt nghiệp

năm nay so với năm trước, so sánh giá vốn hàng bán trên Báo cáo kết quả kinh doanh gắn với so sánh doanh thu thuần năm nay với năm trước...

Đối với các khách hàng cụ thể nêu trên, qua phân tích sơ bộ các kiểm toán viên thu được kết quả sau:

*1.4.1. Công ty Dệt lụa E:

**Bảng 3: Phân tích số liệu bảng cân đối kế toán
công ty E tại ngày 31/12/2004**

TÀI SẢN	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch	%
A- Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn	110.471.828.707	111.812.960.189	1.341.131.482	1,21
III. Hàng tồn kho	23.097.419.059	24.838.300.138	1.740.885.079	7,54
1. Hàng mua đang đi đường	-20.162	0	20.162	-100
2. Nguyên vật liệu tồn kho	3.060.975.888	3.606.385.708	545.409.820	17,82
3. Công cụ dụng cụ tồn kho	4.948.114	4.574.549	-373.565	-7,55
4. Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	7.416.941.874	5.399.829.890	-2.017.111.984	-27,19
5. Thành phẩm tồn kho	12.142.502.868	15.673.758.885	3.531.256.017	29,08
6. Hàng hoá tồn kho	123.272.204	-23.784.825	-147.057.029	-119,29
7. Hàng gửi đi bán	348.798.273	177.535.931	-171.262.342	-49,1
8. Dự phòng giảm giá tồn kho	0	0	0	
IV. Tài sản lưu động khác	953.485.962	165.983.228	-787.502.734	-82,59
V. Chi sự nghiệp		14.031.394.450	14.031.394.450	
B- Tài sản cố định và đầu tư dài hạn	2.185.662.950	1.943.378.583	-242.284.367	-11,08
TỔNG CỘNG TÀI SẢN	112.657.491.657	113.756.338.772	1.098.847.115	0,97
NGUỒN VỐN	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch	%
A- Nợ phải trả	91.214.010.764	72.320.241.805	-18.893.768.959	-20,71
B- Nguồn vốn chủ sở hữu	21.443.480.893	41.436.096.967	19.992.616.074	93,23
TỔNG NGUỒN VỐN	112.657.491.657	113.756.338.772	113.756.338.772	0,97

Bảng 4: Phân tích sơ bộ báo cáo kết quả kinh doanh của công ty E

Chỉ tiêu	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch
Tổng doanh thu	70.115.659.250	75.860.692.157	5.745.032.907
1. Doanh thu thuần	71.245.898.548	75.609.909.191	4.364.010.643
2. Giá vốn hàng bán	67.154.885.912	72.164.459.598	5.009.573.686
3. Lợi nhuận gộp	4.091.012.636	3.445.449.593	-645.563.043
4. Chi phí bán hàng	391.421.588	421.836.561	30.414.973
5. Chi phí quản lý doanh nghiệp	965.176.457	275.468.728	-689.707.729
6. Thu nhập hoạt động tài chính	40.481.963	34.469.907	-6.012.056
7. Chi phí hoạt động tài chính	2.534.553.836	2.426.437.898	-108.115.938
8. LN thuần từ KD	740.342.718	356.176.313	-384.166.405
9. Thu nhập khác	77.318.359	19.159.736.	-58.158.623
10. Chi phí khác	6.905.592	15.055.177	8.149.585
11. Lợi tức khác	3.025.125	4.104.559	1.079.434
12. Tổng LN trước thuế	313.780.610	360.280.872	46.500.262
13. Thuế TN phải nộp			
14. Tổng LN sau thuế	313.780.610	360.280.872	46.500.262

Qua phân tích sơ bộ Bảng Cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh thời điểm 31/12/2004 tại công ty E, các kiểm toán viên nhận thấy:

- Giá trị hàng tồn kho năm 2004 so với năm 2003 là tăng lên **1.740.885.079đ**, tương ứng với 7,54% trong đó đều nhận thấy qua cả 2 năm giá trị thành phẩm luôn chiếm một tỷ trọng lớn trong tổng giá trị hàng tồn kho, cụ thể năm 2003, thành phẩm chiếm 52,57%; sang năm 2004 thành phẩm chiếm 63,1%.

- Giá trị hàng tồn kho năm 2004 tăng lên so với năm trước là do sự tăng của nguyên vật liệu (chiếm 31,32% phần giá trị tăng thêm) và thành phẩm tồn kho (chiếm 202,84% phần giá trị tăng thêm của hàng tồn kho). Các giá trị còn lại là CP sản xuất kinh doanh dở dang hay hàng hóa hoàn thành, hàng gửi đi bán... giá trị đều giảm.

Luận văn tèt nghiệp

- Xem xét tổng doanh thu và giá vốn hàng bán: Ta nhận thấy tỷ lệ tăng của giá vốn hàng bán qua 2 năm lớn hơn tỷ lệ tăng doanh thu, cụ thể: doanh thu tăng lên 4.364.010.643đ (6,12%) trong khi giá vốn tăng 5.009.573.686đ (7,46%). Qua số liệu trên kiểm toán viên nhận thấy việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, việc tính giá xuất của hàng tồn kho của công ty E có thể xảy ra sai sót.

*1.4.2. Công ty Thép F: Có bảng phân tích sơ bộ sau:

**Bảng 5: Phân tích số liệu bảng cân đối kế toán
công ty F tại ngày 31/12/2004**

TÀI SẢN	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch	%
A- Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn:	51.108.843.160	67.966.051.255	16.854.204.095	32,98
III. Hàng tồn kho	43.761.063.812	50.002.545.287	6.241.481.474	14,27
1. Hàng mua đang đi đường				
2. Nguyên vật liệu tồn kho	25.519.711.821	26.010.002.585	490.290.764	1,92
3. Công cụ dụng cụ tồn kho	5.345.898	13.594.429	8.248.531	154,29
4. Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	5.404.166.997	7.001.858.452	1.597.691.455	29,56
5. Thành phẩm tồn kho	13.404.321.564	21.184.235.949	7.779.914.385	58,04
6. Hàng hoá tồn kho				
7. Hàng gửi đi bán	572.482.468	207.146.128	-365.336.340	-63,82
8. Dự phòng giảm giá tồn kho				
IV. Tài sản lưu động khác				
TỔNG CỘNG TÀI SẢN	91.686.744.254	101.555.210.483	9.868.466.229	10,76
TỔNG NGUỒN VỐN	91.686.744.254	101.555.210.483	9.868.466.229	10,76

Bảng 6: Phân tích sơ bộ báo cáo kết quả kinh doanh của công ty F

Chỉ tiêu	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch
1. Doanh thu thuần	127.253.568.003	134.286.968.454	7.033.418.451
2. Giá vốn hàng bán	102.386.994.486	109.342.767.008	6.955.772.522
3. Lợi nhuận gộp	24.866.573.517	24.944.219.446	1.922.372.071
Tổng LN sau thuế	221.003.426	231.543.676	10.540.250

Luận văn tốt nghiệp

Nhận xét: Qua phân tích sơ bộ các chỉ tiêu trên Bảng cân đối nhận thấy hàng tồn kho của Công ty F qua năm 2004 đã tăng lên 18,49%, chủ yếu do sự tăng lên của thành phẩm tồn kho (58,04%) trong khi chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tăng lên 29,56%. Xét trên Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, tổng lợi nhuận sau thuế tăng lên so với năm 2003 là 10.540.250đ. Kiểm toán viên cần phải làm rõ sự thay đổi này, chú trọng đến khâu tiêu thụ sản phẩm, chất lượng sản phẩm.

*1.4.3. Công ty H:

**Bảng 7: phân tích số liệu bảng cân đối kế toán công ty H
tại ngày 31/12/2004**

TÀI SẢN	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch	%
A- Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn	59.691.251.171	73.405.150.800	13.713.899.630	22,97
III. Hàng tồn kho	12.672.537.598	33.040.862.601	20.368.325.003	160,73
1. Hàng mua đang đi đường	0	0	0	
2. Nguyên vật liệu tồn kho	3.740.835.535	3.351.013.375	-389.822.161	- 10,42
3. Công cụ dụng cụ tồn kho	149.403.476	155.967.745	6.564.269	4,39
4. Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	4.939.509.967	5.273.942.444	334.432.478	6,77
5. Thành phẩm tồn kho	1.234.496.798	16.951.463.177	15.716.966.379	1.273,15
6. Hàng hoá tồn kho	2.608.291.822	7.308.475.860	4.700.184.038	180,20
7. Hàng gửi đi bán	0	0	0	
8. Dự phòng giảm giá tồn kho	0	0	0	
B- Tài sản cố định và đầu tư dài hạn	600.524.195.119	624.160.967.293	23.636.772.174	3,94
TỔNG CỘNG TÀI SẢN	660.215.446.289,64	697.566.118.093,44	37.350.671.803,80	5,66
TỔNG NGUỒN VỐN	660.215.446.290	697.566.118.093	37.350.671.804	6

Bảng 8: Phân tích sơ bộ báo cáo kết quả kinh doanh của công ty H

Chỉ tiêu	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch
Tổng doanh thu	111.390.233.712	109.267.544.641	-2.122.689.070
1. Doanh thu thuần	111.390.233.712	109.267.544.641	-2.122.689.070
2. Giá vốn hàng bán	101.666.530.634	94.148.307.732	-7.518.222.902
3. Lợi nhuận gộp	9.723.703.078	15.119.236.910	5.395.533.832
Lợi nhuận sau thuế	890.349.098	3.175.369.388	2.285.020.289

Qua phân tích sơ bộ, kiểm toán viên nhận thấy

- Biến động hàng tồn kho: tăng 160.73%. Trong đó đáng chú ý là giá trị nguyên vật liệu tồn kho lại giảm 10.42%, giá trị công cụ dụng cụ tồn kho và chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tăng không đáng kể. Nhưng giá trị thành phẩm tồn kho tăng mạnh 1273.15% và giá trị hàng hoá tồn kho cũng tăng đáng kể 180.2%

- Giá trị nguyên vật liệu tồn kho và giá trị chi phí sản xuất kinh doanh dở dang không còn chiếm tỷ trọng chủ yếu trong hàng tồn kho như năm trước mà thay vào đó trong năm nay giá trị thành phẩm tồn kho và giá trị hàng hoá tồn kho chiếm tỷ trọng chủ yếu: 51.30% và 22.12% trong giá trị hàng tồn kho.

Đối với sự thay đổi bất thường này, kiểm toán viên phỏng vấn nhân viên khách hàng và được giải thích đó là do công ty mới nhập một lô máy mới và chưa tiến hành xuất bán như chính sách của công ty đối với mặt hàng mới sản xuất. Chính vì vậy mà giá trị thành phẩm tồn kho và giá trị hàng hoá tồn kho tăng mạnh.

Kiểm toán viên đánh giá sự biến động này của hàng tồn kho không phải là biến động bất thường song cần tập trung chú ý đối với chu trình thành phẩm tồn kho và chu trình hàng hoá tồn kho trong khi tiến hành kiểm toán.

1.5. Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro:

Sau khi thu thập những thông tin chung về Công ty và phân tích sơ bộ Báo cáo tài chính của khách hàng, kiểm toán viên tiến hành đánh giá mức trọng yếu đối với Báo cáo tài chính của đơn vị đã lập. Mức trọng yếu được xác định dựa trên các chỉ tiêu:

- + 0.5% - 1% Doanh thu thuần
- + 1% - 2% Lãi gộp

Luận văn tèt nghiệp

+ 5% - 10% Lợi nhuận trước thuế. Đối với những khách hàng nhạy cảm thì tỷ lệ áp dụng là 3% - 5%, việc đánh giá tính nhạy cảm sẽ do kiểm toán viên chính thực hiện trong giai đoạn lập kế hoạch. Để có được nhận định đúng đắn về khách hàng, kiểm toán viên chính sẽ dựa vào kinh nghiệm để lập Bảng xác định tính nhạy cảm áp dụng cho từng đối tượng. Có thể lấy ví dụ như:

Bảng 9: Bảng xác định tính nhạy cảm do KTV chính thực hiện

CIMEICO VN	Khách hàng	Năm kết thúc 31/12/2004	Lập biểu	Kiểm tra	Ký hiệu
Danh mục kiểm tra tính nhạy cảm			Ngày	Ngày	
Câu hỏi			Có/Không	Nhận xét	
1. Khách hàng là công ty cổ phần hay một thành viên của tập đoàn là công ty cổ phần hay không?					
2. Khách hàng dự kiến trong tương lai sẽ trở thành một công ty cổ phần hay là một thành viên của tập đoàn là công ty cổ phần hay không?					
3. Khách hàng có phát sinh các thoả thuận tài trợ, đề nghị đấu thầu hoặc mua lại đã thực hiện hay không?					
4. Đây có phải là khách hàng quan trọng mới ký hợp đồng không?					
5. Trong hoạt động kinh doanh, khách hàng lệ thuộc nhiều vào vốn vay từ bên ngoài không?					
6. Có phát hiện ra số lượng cổ đông thực tế nhiều hơn một cách đáng kể so với số cổ đông đăng ký trong điều lệ của công ty không?					
7. Khách hàng có biểu hiện cho thấy họ liên quan đến nhiều vụ kiện tụng hoặc tranh cãi về pháp luật không?					
8. Khách hàng có khó khăn về tài chính, có nợ phải trả với số tiền lớn hoặc có vấn đề nghiêm trọng về khả năng hoạt động liên tục không?					
9. Khách hàng có được nhiều người biết đến hoặc thu hút sự chú ý của công chúng không?					
Nếu trả lời Có đối với từ hai hay trên hai câu hỏi trên thì					

Luận văn tèt nghiệp

khách hàng nên được xem là “nhạy cảm”. Các khách hàng là công ty cổ phần đòi hỏi phải có hai Phó giám đốc kiểm tra đồng thời. Căn cứ vào việc xem xét như trên, khách hàng này thuộc loại: Nhạy cảm Không nhạy cảm.....		
--	--	--

Thông qua phương pháp này, kiểm toán viên xác định được mức trọng yếu kế hoạch đối với Báo cáo tài chính đồng thời thông qua thông tin cơ sở và thông tin pháp lý vừa thu nhận được, các kiểm toán viên cũng đưa ra đánh giá về mức rủi ro có liên quan đến hàng tồn kho (cao, thấp hay trung bình). Cụ thể ở 2 khách hàng nêu trên:

*1.5.1. Công ty Dệt lụa E:

Với công ty này năm 2004, doanh thu năm 2004 tăng lên hơn 6% so với năm 2003, kiểm toán viên chọn doanh thu làm căn cứ để xác định mức trọng yếu.

$$\begin{aligned}\text{Mức trọng yếu kế hoạch} &= \text{Tổng doanh thu} \times 2\% \\ &= 75.860.692.157 \times 2\% = 1.517.213.843,14\text{đ}\end{aligned}$$

Mức rủi ro kiểm toán được xác định đối với công ty là mức trung bình do đó khi tiến hành kiểm toán, kiểm toán viên phải tiến hành kiểm tra trên một số lượng mẫu lớn. Đồng thời các phương pháp kiểm toán được áp dụng trong trường hợp này có thể là:

- + Đối chiếu biên bản kiểm kê hàng tồn kho ngày 31/ 12/ 2004 với sổ sách kế toán hàng tồn kho của đơn vị.
- + Kiểm tra và tính toán lại giá xuất hàng tồn kho.
- + Kiểm tra chi tiết việc tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm...

*1.5.2. Công ty Thép F:

Công việc được tiến hành tương tự như đối với công ty E, kiểm toán viên đánh giá tính trọng yếu và rủi ro thông qua những thông tin thu thập được từ đơn vị khách hàng. Mức trọng yếu kế hoạch là 1.007.152.263đ dựa theo bảng tính sau:

Bảng 10: Bảng xác định mức trọng yếu kế hoạch Công ty F

Luận văn tốt nghiệp

Chỉ tiêu	Số liệu năm 2004	Mức trọng yếu			
		Tỷ lệ %		Số tiền	
		Min	Max	Min	Max
Doanh thu thuần Lợi nhuận trước thuế	134.286.968.454	0.50	1.00	1.007.152.263	1.342.869.684
	231.543.676	5.00	10.00	11.577.184	23.154.367

*1.5.3. Công ty H: Tiến hành các thủ tục tương tự như trên các kiểm toán viên thu được kết quả: mức trọng yếu kế hoạch được xác định đối với lợi nhuận trước thuế là $3.175.369.388 \times 3\% = 95.261.081,64đ$.

1.6. Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ:

Hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng được đánh giá thông qua các chỉ tiêu về môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán, các thủ tục kiểm soát và hệ thống kiểm toán nội bộ. Qua xem xét, các kiểm toán viên đã thu thập được:

1.6.1. Đặc điểm chung của hệ thống kế toán :

+ Công ty áp dụng chế độ kế toán Việt Nam ban hành theo Quyết định số 1411/ TC/ CĐ kiểm toán ngày 01/ 01/ 1995 của Bộ Tài chính, Thông tư số 55/ 2002/ TT-BTC ngày 26/ 06/ 2002 của Bộ Tài chính và chế độ báo cáo tài chính doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 167/ 2000/ QD-BTC ngày 25/ 10/ 2000 của Bộ Tài chính. Công ty liên tục cập nhật những quy chế mới ban hành của Bộ Tài chính về chế độ kế toán, chấp hành đúng quy chế của Bộ Tài chính. Niên độ kế toán của công ty từ 01/ 01 đến 31/ 12 hàng năm.

+ Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán là VNĐ, các giao dịch khác bằng ngoại tệ phải được ghi theo nguyên tệ và phải quy đổi ra VNĐ theo tỷ giá thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường nguyên tệ liên ngân hàng do ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm nghiệp vụ kiểm toán phát sinh.

+ Công tác hạch toán hàng tồn kho: giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính theo giá trị nguyên vật liệu chính.

+ Niên độ kế toán bắt đầu vào ngày 01/01, kết thúc vào ngày 31/12 hàng năm.

1.6.2. Đặc điểm riêng tại từng doanh nghiệp:

* Công ty Dệt lụa E:

a, Môi trường kiểm soát: Công ty E là một doanh nghiệp nhà nước tồn tại từ lâu nên bộ máy quản lý vẫn còn khá cồng kềnh, mọi quyền điều hành đều thuộc về Tổng Giám đốc, có thông qua các Phó Giám đốc, trưởng các phòng ban. Tổng Giám đốc là người có chuyên môn, năng lực đồng thời có uy tín lớn đối với cán bộ công nhân viên trong công ty. Hoạt động của Ban Giám đốc được đánh giá là có hiệu quả, có sự chỉ đạo xuyên suốt từ cấp trên xuống cấp dưới. Công tác liên lạc giữa công nhân viên với Ban lãnh đạo được tiến hành thường xuyên, đảm bảo những đóng góp của CNV được tiếp nhận, đánh giá đúng đắn. Kiểm toán viên của Cimeico đánh giá công ty E có môi trường kiểm soát tốt, tuân thủ đúng các quy định của pháp luật Việt Nam.

b, Hệ thống kế toán: Bộ máy kế toán của doanh nghiệp có số lượng nhân viên khá lớn, 16 nhân viên trong đó có 1 kế toán trưởng chịu trách nhiệm về toàn bộ tình hình tài chính của đơn vị, 1 phó phòng kế toán phụ trách phần việc kế toán tổng hợp, 1 thủ quỹ. Mỗi xí nghiệp trực thuộc có 2 nhân viên, thường xuyên có sự liên hệ qua lại, công tác hạch toán phụ thuộc vào văn phòng. Do số lượng nhân viên đông nên tính độc lập trong việc hạch toán là rất cao, có sự phân công trách nhiệm rõ ràng. Tuy nhiên cũng chính vì thế nên hiệu quả hoạt động của từng nhân viên trong phòng không cao.

+ Hình thức sổ kế toán: doanh nghiệp sử dụng phần mềm kế toán ghi sổ theo hình thức Nhật ký chứng từ.

+ Hạch toán hàng tồn kho:

- Hàng tồn kho của công ty được lưu trữ tại 5 kho gồm 1 kho tổng đặt gần khu văn phòng, các kho đặt tại xí nghiệp. Các nghiệp vụ Nhập - Xuất kho được thủ kho tại mỗi kho theo dõi chặt chẽ và định kỳ đối chiếu sổ, thẻ kho với sổ chi tiết và sổ tổng hợp hàng tồn kho của kế toán hàng tồn kho.
- Hạch toán chi tiết hàng tồn kho theo phương pháp sổ số dư.
- Phương pháp định giá hàng tồn kho: hàng tồn kho của công ty được định giá theo phương pháp bình quân gia quyền. Phương pháp tổng hợp: theo phương pháp kê khai thường xuyên.
- Các chính sách kế toán đang áp dụng: trong kỳ không có sự thay đổi lớn nào trong chính sách kế toán áp dụng tại công ty.

c, Các thủ tục kiểm soát: các thủ tục kiểm soát đối với hàng tồn kho tại công ty Dệt lụa E được thiết kế khá chặt chẽ, thể hiện:

Luận văn tèt nghiệp

- Hàng tồn kho từ khi nhập vào kho đến khi xuất kho đều chịu sự quản lý chặt chẽ. Việc quản lý vật liệu được phân công, phân định trách nhiệm cụ thể cho từng bộ phận có liên quan.
- Phòng vật tư chịu trách nhiệm chính trong việc tổ chức thực hiện quy trình tiếp nhận hàng hóa.
- Kho tổng của công ty và các kho tại xí nghiệp hàng tuần, hàng tháng phải có báo cáo chi tiết về tình hình nhập, xuất, tồn vật tư gửi cho các phòng ban có liên quan: phòng kế toán tổng hợp, phòng kế hoạch, phòng vật tư...
- Phòng vật tư hàng tuần phải lập và gửi cho các đơn vị liên quan báo cáo tình hình cung ứng, tiêu thụ vật liệu trong tuần cùng dự kiến thực hiện trong tuần tới. Đồng thời định kỳ 3 tháng, 6 tháng và hàng năm phải có báo cáo quyết toán sử dụng vật tư tại các xí nghiệp để gửi tới các đơn vị và gửi lên cấp trên. Phòng vật tư cũng có thể đột xuất kiểm tra và lấy số liệu đối chiếu về tình hình tồn kho, sử dụng vật tư tại tổng kho, kho xí nghiệp.
- Việc tổ chức quản lý hệ thống kho, chế độ theo dõi xuất, nhập, tồn kho hàng hóa tại các xí nghiệp do phòng kế toán hướng dẫn và chỉ đạo. Ngoài ra đơn vị còn thành lập một bộ phận tổ chức kiểm kê hàng tồn kho để giám sát trực tiếp tình hình quản lý và tiêu thụ hàng tồn kho.

d, Kiểm toán nội bộ: Công ty có tồn tại hoạt động kiểm toán nội bộ song chưa thực sự có hiệu quả.

❖ Tổng hợp lại kiểm toán viên đưa ra nhận xét: là khách hàng thường xuyên của CIMEICO, công ty Dệt lụa E được đánh giá là có hệ thống kiểm soát nội bộ tương đối tốt. Các kiểm toán viên nhận định sẽ thực hiện phần lớn các thủ tục kiểm soát, giảm bớt các thử nghiệm cơ bản để thu thập các bằng chứng kiểm toán cần thiết.

* Công ty Thép F:

a, Môi trường kiểm soát :

Bộ máy tổ chức của công ty F là mô hình tổ chức bộ máy phân theo chức năng, được phân thành hai chức năng riêng biệt: Chức năng tài chính và chức năng sản xuất, mỗi chức năng được phụ trách bởi một giám đốc chuyên về lĩnh vực đó: Giám đốc tài chính và Giám đốc sản xuất. Giám đốc tài chính phụ trách các phòng: phòng kế toán, phòng kinh doanh, phòng hành chính, phòng vật tư,

Luận văn tèt nghiệp

phòng kế hoạch. Giám đốc sản xuất phụ trách toàn bộ các bộ phận thực hiện công việc liên quan đến sản xuất (các phân xưởng sản xuất). Tất cả các vấn đề xảy ra trong công ty đều được trình lên Tổng giám đốc. Trường hợp những vấn đề quá lớn sẽ được thông qua Hội đồng quản trị. Môi trường kiểm soát của đơn vị được kiểm toán viên đánh giá là tốt.

b, Hệ thống kế toán: Phòng kế toán tại công ty có 7 người: 1 trưởng phòng, 1 phó phòng, 1 thủ quỹ và 4 nhân viên. Tính độc lập trong công tác kế toán khá cao, cụ thể đã có sự phân công phân nhiệm giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết, các kế toán viên có trình độ chuyên môn tương đối vững vàng.

Một số chính sách kế toán quan trọng của đơn vị:

+ Doanh nghiệp áp dụng chương trình kế toán máy hạch toán theo hình thức Nhật ký chung.

+ Đối với hàng tồn kho: hàng tồn kho của đơn vị được ghi sổ theo giá thực tế, giá thực tế vật liệu xuất kho được tính theo phương pháp bình quân gia quyền. Phương pháp hạch toán tổng hợp hàng tồn kho là phương pháp kê khai thường xuyên, phương pháp hạch toán chi tiết là phương pháp thẻ song song. Định kỳ có tiến hành kiểm kê.

c, Các thủ tục kiểm soát:

Công ty đã xây dựng một hệ thống quy chế kiểm soát nội bộ về hàng tồn kho, cụ thể:

- Hàng tồn kho chịu sự quản lý của giám đốc tài chính, thủ kho và đội bảo vệ kho, chỉ có những người có trách nhiệm này mới được vào kho.

- Các nghiệp vụ nhập hàng phải có chứng từ hợp lệ, căn cứ theo nhu cầu sử dụng, quản lý các phân xưởng sẽ lập phiếu yêu cầu mua trên đó ghi rõ số lượng hàng cần nhập, đối với giá trị hàng trên 5.000.000 VNĐ thì phiếu yêu cầu mua phải được sự phê chuẩn của giám đốc tài chính.

- Các nghiệp vụ xuất hàng phải có phiếu yêu cầu sử dụng vật tư có sự phê duyệt đầy đủ mới được xuất. Việc phê duyệt phiếu yêu cầu sử dụng vật tư phải dựa trên kế hoạch sản xuất và định mức vật tư để sản xuất sản phẩm...

- Có sự phân ly trách nhiệm giữa người bảo quản kho (thủ kho) và người ghi chép sổ sách hàng tồn kho (kế toán hàng tồn kho), giữa hạch toán chi tiết và hạch toán tổng hợp.

Tuy nhiên qua kiểm tra, phòng vấn kiểm toán viên nhận thấy sự đối chiếu số liệu giữa kế toán hàng tồn kho và thủ kho không được thực hiện thường xuyên, doanh nghiệp cần phải xem xét vấn đề này để công tác hạch toán hàng tồn kho được chặt chẽ hơn.

d, Kiểm toán nội bộ:

Tại công ty F không thiết lập kiểm soát nội bộ riêng mà chỉ có một chuyên gia giám sát tài chính thực hiện chức năng của bộ phận này. Kiểm toán viên nhận thấy việc tổ chức trên là chưa thật hợp lý do khối lượng công việc của công ty là tương đối lớn, nếu chỉ giao cho một người giám sát toàn bộ công tác kế toán khó có thể kiểm soát chặt chẽ được.

❖ Qua những dữ liệu thu thập được, kiểm toán viên nhận thấy hệ thống kiểm soát nội bộ nhìn chung không được tốt. Trong quá trình thực hiện kiểm toán sẽ tập trung vào các thử nghiệm cơ bản, bỏ qua các thủ tục kiểm soát.

*** Công ty Thương mại H:**

a, Môi trường kiểm soát :

Công ty H được đánh giá là có bộ máy tổ chức tương đối gọn nhẹ. Hội đồng quản trị của công ty có quyền quyết định cao nhất, giám sát các hoạt động của công ty, bố trí, sắp xếp một số vị trí quan trọng của công ty: Giám đốc, Phó Giám đốc, Kế toán trưởng, Ban kiểm soát; xây dựng quy chế nội bộ để thống nhất phối hợp hoạt động quản lý, điều hành. Giám đốc công ty là người trực tiếp điều hành các hoạt động của công ty, quyết định các hoạt động có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty. Giám đốc công ty là chuyên gia nước ngoài, các phó giám đốc và trưởng các bộ phận là người Việt Nam, có trình độ chuyên môn cao. Tổ chức bộ máy của công ty được bố trí theo mô hình chức năng là chức năng tài chính và chức năng sản xuất.

b, Hệ thống kế toán:

Hình thức sổ kế toán áp dụng tại công ty: Chứng từ ghi sổ.

Hàng tồn kho được ghi nhận theo giá gốc.

Phương pháp hạch toán hàng tồn kho: kê khai thường xuyên.

Phương pháp đánh giá hàng tồn kho: giá bình quân gia quyền.

c, Các thủ tục kiểm soát:

Hàng tồn kho của doanh nghiệp được lưu giữ tại các địa điểm với đặc điểm riêng khác nhau. Một lượng lớn hàng tồn kho được lưu giữ tại kho chính của doanh nghiệp và lưu giữ ngay tại phân xưởng sản xuất. Quản đốc và bảo vệ phân xưởng sẽ chịu trách nhiệm quản lý lượng hàng tồn kho có trong phân xưởng chủ yếu là các loại bao bì, xốp nhựa... và quan trọng nhất là các loại đèn hình là các sản phẩm dở dang trên dây chuyền sản xuất. Tại kho số 1 gần xưởng sản xuất lưu giữ lượng lớn linh kiện phục vụ cho việc lắp ráp sản phẩm, việc bảo quản tại đây được tiến hành tuân thủ theo các điều kiện kỹ thuật của từng loại linh kiện. Mỗi loại linh kiện được đánh số riêng và được bảo quản tại từng giá, từng ngăn khác nhau. Lượng linh kiện sử dụng trong sản xuất của đơn vị rất lớn nên việc quản lý cũng gặp khá nhiều khó khăn. Khi có yêu cầu sản xuất cần tới linh kiện, vật tư phải có đủ quản đốc phân xưởng, nhân viên chính của phân xưởng, bảo vệ phân xưởng và thủ kho chứng kiến thì thủ kho mới mở kho xuất vật tư cho sản xuất.

Còn hàng tồn kho còn lại chủ yếu là hàng mẫu và hàng hoá chờ bán được lưu giữ tại cửa hàng giới thiệu sản phẩm, phòng kinh doanh...

Với những thông tin trên về tình hình bảo quản hàng tồn kho của doanh nghiệp, giúp cho kiểm toán viên có nhận xét: Hàng tồn kho trong doanh nghiệp có đặc điểm khá phức tạp, việc bảo quản vật chất đối với hàng tồn kho trong doanh nghiệp là chặt chẽ do vậy khả năng xảy ra gian lận và sai sót với hàng tồn kho của doanh nghiệp là khá lớn. Vì vậy, khi tìm hiểu kế toán hàng tồn kho, kiểm toán viên cần đặc biệt chú ý tới các thủ tục nhập- xuất hàng tồn kho cũng như quy định về ghi nhận thành phẩm được sản xuất trong kỳ.

d. Kiểm toán nội bộ:

Doanh nghiệp chưa thành lập ra Ban kiểm toán nội bộ riêng biệt

❖ Qua những nhận xét cơ bản thu được ở trên, kiểm toán viên đi đến nhận định sau: hệ thống kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho là không đáng tin cậy. Kiểm toán viên sẽ *không tiến hành các thử nghiệm kiểm soát mà thực hiện nhiều hơn thủ tục kiểm tra chi tiết* trong việc kiểm toán hàng tồn kho.

1.7. Thiết kế chương trình kiểm toán:

Sau quá trình liên lạc giữa Cimeico và các công ty khách hàng, kiểm toán viên có được cái nhìn tổng quan về tình hình tài chính của đơn vị trong năm 2004. Từ đó Ban giám đốc đưa ra quyết định thành lập đoàn kiểm toán:

- Đối với công ty Dệt lụa E: là khách hàng thường xuyên của Cimeico nên đoàn kiểm toán được thiết lập bao gồm 3 thành viên (trong đó có 1 trưởng nhóm). Thời gian tiến hành công việc là khoảng từ 3 đến 4 ngày.

- Đối với công ty Thép F: là khách hàng kiểm toán năm đầu tiên, qua tìm hiểu sơ bộ có hệ thống kiểm soát nội bộ tuy đã được thành lập nhưng hiệu quả không cao nên đoàn kiểm toán dự định gồm 3 thành viên, thời gian làm việc kéo dài trong vòng 1 tuần.

- Đối với công ty Thương mại H: đơn vị chưa thành lập kiểm soát nội bộ, đoàn kiểm toán xác định khối lượng công việc tiến hành tương đối lớn, đoàn sẽ bao gồm 5 nhân viên, thời gian từ 5 đến 7 ngày.

2. THỰC HIỆN KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN:

Trong giai đoạn thực hiện kế hoạch kiểm toán, các kiểm toán viên tuân theo những thủ tục cơ bản:

- Thực hiện thử nghiệm kiểm soát;
- Thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết.

Tùy theo từng đối tượng khách hàng cụ thể mà các kiểm toán viên có sự điều chỉnh linh hoạt đối với từng thủ tục để đảm bảo mục tiêu đưa ra là thu được bằng chứng kiểm toán đầy đủ tính hiệu lực, tính pháp lý làm cơ sở đưa ra nhận xét chính xác đồng thời tiết kiệm được chi phí kiểm toán. Các bước công việc được tiến hành theo trình tự sau:

BƯỚC 1: Thực hiện thử nghiệm kiểm soát:

Qua quá trình tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng- đối với công ty Thép F và công ty Thương mại H, hệ thống kiểm soát chưa có hiệu quả, thời gian kiểm toán có hạn nên kiểm toán viên nhận định sẽ bỏ qua thử nghiệm kiểm soát. Tại công ty Dệt lụa E, các công việc tiến hành gồm có:

- Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra các chứng từ gốc như Phiếu yêu cầu mua hàng, Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho hay Phiếu yêu cầu sử dụng vật tư. Qua đó thấy rằng, các chứng từ này được đánh số liên tục từ trước, quá trình sử dụng

có đầy đủ chữ ký phê duyệt, có dấu hiệu kiểm tra, kiểm soát của Kế toán trưởng (đóng dấu phê duyệt). Tuy nhiên dấu hiệu này là không thường xuyên.

- Tiến hành phỏng vấn các nhân viên về việc quản lý vật tư. Cụ thể kiểm toán viên phỏng vấn nhân viên A phòng vật tư về quy trình tiếp nhận hàng hóa, khi tiếp nhận hàng, theo nhân viên A, phải có Biên bản kiểm nghiệm vật tư. Qua xem xét một số chứng từ gốc, kiểm toán viên phát hiện một số chứng từ gốc không có Biên bản kiểm nghiệm vật tư đi kèm.

- Kiểm tra sự tồn tại của Báo cáo chi tiết về tình hình sử dụng vật tư, kiểm toán viên thấy các báo cáo được kho tổng và các xí nghiệp lập hàng tuần và cho các bộ phận khác có liên quan.

- Sử dụng phương pháp điều tra, phỏng vấn kiểm toán viên thấy rằng bộ phận kiểm kê hàng tồn kho do đơn vị tự lập ra đã đảm bảo tính độc lập, có sự tồn tại của Biên bản kiểm kê cũng như sự đối chiếu đối với kế toán tại đơn vị. Tuy nhiên do đơn vị hạch toán theo phương pháp kê khai thường xuyên nên chỉ trong những trường hợp cần thiết như có Quyết định kiểm kê hàng tồn kho của Giám đốc thì cuộc kiểm kê mới được thực hiện.

- Công ty có quy định về việc đối chiếu số liệu giữa thủ kho và kế toán hàng tồn kho tuy nhiên, quy định này chỉ được thực hiện trong trường hợp phát hiện chênh lệch giữa sổ sách và số liệu thực tế.

- Nghiên cứu hệ thống kế toán của đơn vị, thấy có sự phân ly trách nhiệm cao trong công tác hạch toán hàng tồn kho giữa thủ kho, nhân viên kế toán hàng tồn kho, người chịu trách nhiệm ký duyệt.

Để thu thập được thêm nhiều bằng chứng có tính thuyết phục cao, kiểm toán viên tiến hành thủ tục kiểm tra chi tiết.

BUỚC 2: Thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết:

Tại CIMEICOVIETNAM, để đảm bảo mục tiêu cụ thể đối với kiểm toán chu trình hàng tồn kho, các bước công việc tiến hành đã được kiểm toán viên chính xây dựng theo một khuôn khổ chung. Theo đó, các bước thực hiện như sau:

Bước 2.1: Tiến hành tổng hợp số phát sinh các tài khoản có liên quan trong chu trình hàng tồn kho, chi tiết theo từng tiểu khoản (TK1521, 1522, 153, 154, 155...).

Luận văn tết nghiệp

Lập bảng tổng hợp tồn kho (theo mẫu biểu 1). Trong khi tổng hợp đồng thời kiểm toán viên tiến hành đối chiếu số dư hàng tồn kho ngày 01/01/2004 với Báo cáo tài chính năm 2003 hoặc Báo cáo kiểm toán năm trước (nếu có).

Bước 2.2: Đảm bảo những nghiệp vụ phát sinh là có thật thông qua việc kiểm tra chi tiết đối với các nghiệp vụ có liên quan đến nhập xuất vật tư, hàng hóa (đối chiếu số liệu trên sổ sách kế toán với các chứng từ gốc).

Bước 2.3: Đối chiếu số liệu kiểm kê thực tế ngày 31/12/2004 với số liệu trên sổ sách vào ngày cuối năm 2004.

Bước 2.4: Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho.

Bước 2.5: Kiểm tra bảng tính giá thành (chi tiết việc tập hợp chi phí, công tác phân bổ, tính giá thành...).

Bước 2.6: Tiến hành gửi thư xác nhận đối với hàng gửi bán (nếu có).

Do mỗi khách hàng có những đặc điểm khác nhau về hình thức doanh nghiệp, ngành nghề kinh doanh... nên khi thực hiện kiểm toán, các kiểm toán viên có sự linh hoạt trong việc áp dụng các bước nêu trên. Dưới đây là những công việc cụ thể tại 3 đơn vị khách hàng đã nêu:

Bước 1: Lập bảng tổng hợp về hàng tồn kho, đối chiếu số dư đầu kỳ:

Việc đầu tiên cần làm là lập Bảng tổng hợp cân đối số phát sinh cho từng tài khoản trong phần hành hàng tồn kho.

*Công ty E: hàng tồn kho bao gồm hàng mua đang đi đường, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ tồn kho, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, thành phẩm tồn kho, hàng hóa tồn kho, hàng gửi bán. Tại mỗi tài khoản lại được mở chi tiết thành nhiều tiểu khoản, tạo điều kiện thuận lợi cho công tác theo dõi, như trong Nguyên vật liệu có NVL chính, NVL phụ... Tổng hợp lại ta có mẫu biểu sau:

Mẫu biểu 1: Bảng tổng hợp tồn kho công ty Dệt lụa E (Giấy làm việc số 1E)

CÔNG TY KIỂM TOÁN TƯ VẤN XÂY DỰNG VIỆT NAM

Auditing Cosultan Construction VietNam Company

Luận văn tèt nghiệp

Số 7 - Đường Đào Tấn - Ba Đình - HN * ĐT: 047 663 499 * Fax: 047 664 120 * Email:

cimeicovietnam@hn.vnn.vn

Khách hàng: Công ty DL E	Tên	Ngày	Mã số
Nội dung thực hiện:	Người T.H .....	.....	.....
.....TỔNG HỢP TỒN KHO.....	Người K.T .....	.....	Trang
Năm kết thúc: ...31/12/2004.....			

Nội dung	Số dư đầu kỳ	Số PS tăng	Số PS giảm	Số dư cuối kỳ
Hàng mua đi đường	(20.162)	20.162		0
NVL	3.060.975.888	225.548.532.386	225.003.122.566	3.606.385.708
CCDC	4.948.114	6.674.003	7.047.568	4.574.549
CP SXKD dd	7.416.941.874	6.714.700.683	8.731.812.667	5.399.829.890
Thành phẩm	12.142.502.868	206.242.896.003	202.711.639.986	15.673.758.885
Hàng hóa tồn kho	123.272.204	2.254.753.901	2.401.810.930	(23.784.825)
Hàng gửi bán	348.798.273	100.258.941	271.521.283	177.535.931
Cộng	23.097.419.059	440.867.836.079	439.126.955.000	24.838.300.138
	T, AFS	T, TB	T, TB	T, TB

TB: Đối chiếu khớp với số dư cuối kỳ và khớp với Bảng cân đối số phát sinh

AFS: Đối chiếu Báo cáo kiểm toán năm 2003 và đúng.

T : Đã cộng dồn và đúng.

Số liệu phát sinh tăng, giảm được lấy từ Bảng cân đối số phát sinh, Bảng tổng hợp chi tiết nguyên vật liệu, sổ cái TK 152, TK 621, TK 627 và TK 642...

Kết luận: việc hạch toán hàng tồn kho trên các sổ cái TK 152, TK 621, TK 627, TK 642... và sổ tổng hợp, chi tiết được tính cộng dồn chính xác. Số liệu đầu kỳ và cuối kỳ khớp đúng với Bảng cân đối của doanh nghiệp.

*Công ty thép F: hàng tồn kho được xác định gồm có nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí sản xuất dở dang, thành phẩm tồn kho và hàng gửi bán. Có bảng tổng hợp:

Bảng 11: Tổng hợp hàng tồn kho Công ty F:
(trích Giấy làm việc số 1F)

Nội dung	Số dư đầu kỳ	PS tăng	PS giảm	Số dư cuối kỳ
----------	--------------	---------	---------	---------------

Luận văn tèt nghiệp

NVL	25.519.711.821	92.548.532.386	92.058.241.622	26.010.002.585
CCDC	5.345.898	9.836.510	1.587.979	13.594.429
CP sxkd dd	5.404.166.997	102.768.915.030	101.171.223.575	7.001.858.452
TP tồn kho	13.404.321.564	17.005.258.974	9.225.344.589	21.184.235.949
Hàng gửi bán	572.482.468	100.278.941	465.615.281	207.146.128
Cộng	43.761.063.812	209.163.494.521	202.922.013.046	50.002.545.287
	T, AFS	T, TB	T, TB	T, TB

Trong đó: T - đã cộng đúng.

TB - đã đối chiếu Bảng cân đối số phát sinh và đúng.

AFS - đối chiếu Báo cáo kiểm toán năm 2003 do Công ty kiểm toán T thực hiện và đúng.

*Công ty thương mại H: là khách hàng kiểm toán năm đầu, chính vì vậy không thể kiểm tra số dư đầu kỳ theo cách đã tiến hành tại 2 khách hàng trên. Kiểm toán viên tổng hợp hàng tồn kho (bao gồm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang và thành phẩm tồn kho):

Bảng 12: Tổng hợp hàng tồn kho Công ty H:

(trích giấy làm việc số 1H)

Nội dung	Số dư đầu kỳ	Số PS tăng	Số PS giảm	Số dư cuối kỳ
NVL	3.740.835.535	93.927.166.889	94.316.989.049	3.351.013.375
CCDC	149.403.476	221.000.475	214.436.206	155.967.745
CP sxkd dd	4.939.509.967	63.767.255.078	63.432.822.601	5.273.942.444
TP tồn kho	1.234.496.798	20.627.982.007	4.911.015.628	16.951.463.177
Hàng hóa tồn kho	2.608.291.822	6.337.646.203	1.637.462.165	7.308.475.860
Cộng	12.672.537.598	184.881.050.653	164.512.725.649	33.040.862.602
	T, #	T, TB	T, TB	T, TB

- Doanh nghiệp đã tiến hành kiểm kê hàng tồn kho vào thời điểm 31/12/2003, kết quả được ghi trong Báo cáo tài chính năm 2003. Kiểm toán viên đối chiếu thấy không có chênh lệch.

Bước 2: Kiểm tra tính có thật của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

Đối với số phát sinh trong kỳ, kiểm toán viên sử dụng phương pháp kiểm tra chứng từ nhập, xuất vật tư, hàng hóa mua ngoài nhằm mục đích khẳng định tính có thật của các nghiệp vụ. Trong giai đoạn đầu khi tìm hiểu chung về các khách hàng, kiểm toán viên đã phần nào xác định được số lượng cũng như quy mô mẫu chọn. Trình tự kiểm tra đi ngược lại trình tự vào sổ của kế toán.

Luận văn tèt nghiệp

*Công ty dệt lụa E: vật tư hàng hoá nhập về chủ yếu là các loại sợi, tiêu chí chọn mẫu được đặt ra là các phiếu nhập xuất có giá trị lớn trên 20.000.000đ, tập trung vào các tháng cuối năm (quý 4). Công việc kiểm tra theo thứ tự từ Sổ cái đến các Bảng kê, nhật ký chứng từ và đối chiếu với chứng từ gốc. Kết quả thể hiện trên giấy làm việc:

Mẫu biểu 2: Giấy làm việc số 2E.

CIMEICO VN		Tên		Ngày	Mã số	
Khách hàng: .....Cty DL E.....		Người T.H	.....	.....	.....
Nội dung thực hiện: ...Kiểm tra chứng từ nhập....		Người K.T	.....	.....	Trang	
Năm kết thúc: 31/12/2004.....						
Chứng từ		Nội dung	TK ĐƯ		Số tiền	Ghi chú
SH	NT		Nợ	Có		
HĐ 11336	07/01/04	Nhập sợi Peco	1521	331	129,352,008	✓
NH 167	25/02/04	Nhập sợi Peco	1521	112	24,898,672	✓
NH 170	25/02/04	Nhập sợi Peco	1521	112	591,653,701	✓
PC 1065	15/03/04	Nhập quần áo bảo hộ	153	111	35,316,000	✓
PC 1397	09/04/04	Nhập khẩu trang, mũ BH	153	111	20,005,348	X1
.....						
HĐ 1468	26/11/04	Nhập sợi pha len	1521	331	102,702,600	✓
NH 813	29/11/04	Nhập sợi tơ tằm	1521	112	50,145,750	✓
HĐ 11479	15/12/04	Nhập sợi Peco	1521	331	1,272,661,056	✓
PC 3101	23/12/04	Nhập sợi tơ tằm	1521	111	358,224,332	✓ X2
VN 50	25/12/04	Nhập sợi pha len	1521	311	34,238,905	X3
PC 3149	26/12/04	Nhập sợi pha len	1521	111	89,079,920	✓
PN 3192	31/12/04	Nhập sợi pha len	1521	331	34,638,127	✓ X4

✓ : Có đầy đủ hoá đơn chứng từ kèm theo: biên bản kiểm nhận vật tư, đơn đặt hàng, hợp đồng, yêu cầu mua vật tư...

X : Có sai phạm cần được giải thích, cụ thể:

X1,3 : Chứng từ số PC 1397 ngày 09/04/04 và chứng từ số VN 50 ngày 25/12/04 có đủ hoá đơn chứng từ nhưng không có biên bản kiểm nhận vật tư, hàng hóa.

X2 : Chứng từ số PC 3101 bị tẩy xoá số tiền ghi trên hoá đơn, kế toán trưởng giải thích là do chất lượng lô hàng kém hơn so với hợp đồng do đó công ty yêu cầu nhà cung cấp giảm giá và đã được chấp nhận do đó kế toán đã sửa đơn giá và số tiền trên chứng từ này.

X4 : Chứng từ PN số 3192, kế toán phản ánh không đúng kỳ phát sinh của nghiệp vụ. Sổ cái ghi ngày 31/12/2004 trong khi PN ghi ngày phát sinh là 02/01/2005. Kế toán vật tư giải

Luận văn tèt nghiệp

thích đây là sự nhầm lẫn trong ghi chép. Sau khi thỏa thuận, kiểm toán viên đề nghị điều chỉnh:

+ Trong năm 2004: ghi Nợ TK 331: 34.638.127

Có TK 152: 34.638.127.

+ Trong năm 2005: ghi Nợ TK 152: 34.638.127

Có TK 331: 34.638.127.

Kết luận: Qua kiểm tra chọn mẫu một số nghiệp vụ, KTV nhận thấy hầu hết các nghiệp vụ đều được phản ánh đầy đủ và chính xác trên sổ kế toán và có chứng từ gốc hợp lệ. Đối với chứng từ số PC 3101 bị tẩy xóa cần được kiểm tra thêm để làm rõ.

Đối với số phát sinh trên tài khoản 154, để khẳng định tính có thật và độ chính xác của các nghiệp vụ, kiểm toán viên thực hiện kiểm tra số phát sinh trên TK 621, TK 622, TK 627. Khi kiểm tra phát sinh có trên TK 152, kiểm toán viên đã đồng thời kiểm tra được phát sinh nợ trên các TK 621 và TK627(6272). Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622) và chi phí nhân công phân xưởng (TK 6271) đã được kiểm tra khi kiểm toán chu trình tiền lương và nhân viên. Chi phí khấu hao (TK 6274) đã được kiểm tra từ chu trình kiểm toán tài sản cố định. Các khoản chi phí còn lại được kiểm tra tương tự như TK 152.

Thực hiện tương tự đối với các nghiệp vụ xuất vật tư, kiểm toán viên nhận thấy hầu hết các nghiệp vụ xuất vật tư đều được phản ánh chính xác và thật sự đã xảy ra. Đối với nghiệp vụ xuất cho sản xuất, chứng từ đều bao gồm: phiếu yêu cầu sử dụng vật tư của các phân xưởng sản xuất, phiếu xuất kho, các chứng từ trên đều có đầy đủ chữ ký duyệt.

*Công ty thép F: Do đặc thù trong sản xuất thép, các nguyên vật liệu hay vật tư nhập xuất đều có giá trị tương đối lớn tuy nhiên do biến động về hàng tồn kho giữa các quý trong năm 2004 là không lớn nên quy mô mẫu chọn là vừa phải, tiêu chí chọn mẫu là những phiếu nhập có giá trị lớn hơn 30.000.000VNĐ. Trình tự đối chiếu là từ Sổ cái đến Nhật ký chung đến các chứng từ gốc. Giấy làm việc số 2F được trình bày trong phụ lục 01 đính kèm. Qua đó, kiểm toán viên kết luận các nghiệp vụ kinh tế được ghi chép đầy đủ, đúng kỳ.

*Công ty thương mại H: Số lượng mẫu chọn được xác định là lớn hơn hẳn so với 2 khách hàng trên. Lý do đặt ra là do công tác kiểm soát không có hiệu quả (chưa thành lập kiểm toán nội bộ...). Đối với các nghiệp vụ nhập kho, kiểm toán

Luận văn tèt nghiệp

viên chọn mẫu dựa trên tiêu chí những nghiệp vụ phát sinh có giá trị lớn hơn 15.000.000đ, tập trung vào quý I và quý IV. Kết quả thu được:

Mẫu biểu 3: Giấy làm việc số 2H.

CIMEICO VN		Tên		Ngày		Mã số	
Khách hàng: .....Cty TM H.....		Người T.H		
Nội dung thực hiện: ...Kiểm tra chứng từ nhập....		Người K.T			Trang	
Năm kết thúc: 31/12/2004.....							
Chứng từ		Nội dung	TK ĐƯ		Số tiền	Ghi chú	
SH	NT		Nợ	Có			
PN 105	15/01/04	NK bóng hình 21inch	1521	112	232.465.003	✓	
PN 126	21/01/04	NK bóng hình 29inch	1521	112	102.394.758	✓	
PN 139	08/02/04	NK vi mạch L1	1521	112	154.004.587	✓ X1	
PN 154	25/02/04	Nhập bao bì	1524	111	39.479.021	✓	
PN 182	19/03/04	Nhập quần áo bảo hộ	153	331	54.387.932	X2	
.....							
PN 430	30/10/04	Nhập thiết bị đóng gói	1522	331	32.587.992	✓	
PN467	12/11/04	NK vi mạch L4	1521	112	121.481.043	✓	
PN 501	02/12/04	NK bóng hình	1521	112	156.872.048	✓	
PN 511	05/12/04	Nhập hộp xốp	1522	111	25.398.003	✓ X3	
PN 537	25/12/04	NK vi mạch L1	1521	112	200.583.573	X4	

✓ : Có đầy đủ hoá đơn chứng từ kèm theo: biên bản kiểm nhận vật tư, đơn đặt hàng, hợp đồng, yêu cầu mua vật tư, ...

X : Có sai phạm cần được giải thích, cụ thể:

X1: Nghiệp vụ phát sinh không có Biên bản kiểm nhận, trên phiếu nhập không có chữ ký của kế toán trưởng.

X2: Chứng từ số PN 182 bị tẩy xoá số tiền ghi trên hoá đơn, kế toán trưởng giải thích là do chất lượng lô hàng kém hơn so với hợp đồng do đó Công ty yêu cầu nhà cung cấp giảm giá và đã được chấp nhận do đó kế toán đã sửa đơn giá và số tiền trên chứng từ này.

X3: Qua kiểm tra thấy công tác bảo quản chứng từ không tốt, tại nghiệp vụ này không tìm thấy phiếu chi tiền mặt tương ứng.

X4: Không có đầy đủ chữ ký xác nhận của kế toán trưởng trên các chứng từ gốc kèm theo.

Kết luận: Với số lượng mẫu chọn theo tiêu chí đã đặt ra, kiểm toán viên nhận thấy có khả năng

Luận văn tết nghiệp

xảy ra sai sót trọng yếu. Chính vì vậy kiểm toán viên quyết định mở rộng quy mô mẫu chọn, không giới hạn trong quý I và quý IV mà mở rộng ra cả năm. Qua đó đưa ra nhận xét: Chứng từ, sổ sách kế toán của đơn vị bảo quản chưa được tốt, một số nghiệp vụ thiếu chứng từ. Việc ghi sổ chưa khoa học, còn có biểu hiện tẩy xóa. Một số chứng từ gốc không có dấu vết kiểm tra hay phê duyệt của cấp lãnh đạo (thiếu chữ ký của kế toán trưởng). Tuy nhiên, số liệu trên sổ sách kế toán là tương đối khớp.

Đối với nghiệp vụ xuất vật tư, hàng hóa, thủ tục kiểm tra đối chiếu được tiến hành tương tự. Kiểm toán viên chọn mẫu kiểm tra đối với nghiệp vụ xuất thành phẩm từ đó suy rộng ra các nghiệp vụ khác. Kết quả thu được:

Mẫu biểu 4: Giấy làm việc số 3H.

CIMEICO VN		Tên	Ngày	
Khách hàng: Công ty TM H		Người		Mã số
Nội dung thực hiện: Kiểm tra nghiệp vụ xuất thành phẩm.....		T.H	.....
Năm kết thúc: .....31/12/2004.....		Người		Trang
		K.T	.....

Chứng từ		Nội dung	TK ĐƯ		Số tiền		Ghi chú
SH	NT		Nợ	Có	Sổ sách	Thực tế	
XK 015	03/01/04	Xuất TV 21inch	632	1551	195,326,350	195,326,350	✓
XK035	09/01/04	Xuất TV 29inch	632	1552	125,342,754	125,342,754	✓
XK 089	12/01/04	Xuất đầu VCD K1	632	15531	124,896,328	124,896,328	✓ X1
.....							
XK 1037	09/12/04	Xuất đầu DVD	632	15532	180,284,635	180,284,635	✓
XK 1096	15/12/04	Xuất TV màn hình F	632	15511	230,924,255	230,924,255	✓
XK 1165	21/12/04	Xuất đầu VCD K1	632	15531	270,504,332	270,504,332	✓
XK 1189	26/12/04	Xuất đầu VCD K2	632	15531	225,452,098	225,452,098	✓ X2
XK 1205	31/12/04	Xuất đầu k.t số	632	1554	69,574,254	69,574,254	✓

✓ Đã đối chiếu khớp đúng giữa hoá đơn với chứng từ vận chuyển, hợp đồng mua bán, phiếu xuất kho, sổ sách kế toán.

X Có sai sót đã được phát hiện, cụ thể:

X1: Trên phiếu xuất có dấu hiệu tẩy xóa được nhân viên kế toán giải thích do nhầm lẫn trong ghi chép, đã được thông qua để sửa chữa nhưng không có dấu hiệu của sự phê chuẩn đó.

X2: kế toán ghi chép không đúng về thời gian. Trên phiếu xuất 1205 ghi ngày phát sinh là

Luận văn tèt nghiệp

02/01/2005 trong khi trên sổ ghi ngày 31/12/2004. Kiểm toán viên đề nghị điều chỉnh:

Năm 2004: ghi tăng GVHB Nợ TK 155 (1554): 69.574.254đ

Có TK 632: 69.574.254đ

Năm 2005: ghi giảm GVHB Nợ TK 632: 69.574.254

Có Tk 155 (1554): 69.574.254đ.

Kết luận: Nhìn chung các nghiệp vụ phát sinh có đầy đủ chứng từ gốc đính kèm, ngoại trừ một số sai sót như đã nêu. Nghiệp vụ xuất ngày 12/01/2004 cần xác minh lại.

Kiểm toán viên nhận thấy công tác ghi chép các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến hàng tồn kho được thực hiện chưa tốt, các thủ tục phê chuẩn là chưa đầy đủ.

Bước 3: Đối chiếu số dư cuối kỳ (31/12/2004):

*Công ty E: Công tác kiểm soát nội bộ của công ty E được tiến hành tương đối chặt chẽ, Biên bản kiểm kê được lập theo mỗi tháng tại từng kho riêng biệt, số liệu được bảo quản tại phòng kế toán. Qua đánh giá, kiểm toán viên đi đến quyết định đối chiếu số dư cuối kỳ trên chu trình hàng tồn kho với Biên bản kiểm kê do đơn vị lập (thành phẩm, NVL tồn kho, CCDC tồn kho...), bỏ qua việc trực tiếp tiến hành kiểm kê. Ý kiến kiểm toán viên đưa ra là chấp nhận số lượng hàng tồn kho tồn đến ngày 31/12/2004 là hợp lý.

*Công ty F: Do một số lý do khách quan nên kiểm toán viên không thể tiến hành quan sát kiểm kê thực tế hàng tồn kho tại thời điểm 31/12/2004 vì thế kiểm toán viên quyết định tiến hành kiểm kê chọn mẫu đối với số lượng hàng tồn kho của công ty F từ đó suy rộng ra tổng thể. Để chuẩn bị kiểm kê, kiểm toán viên trao đổi với Ban giám đốc công ty F về ngày thực hiện, địa điểm kiểm kê với mẫu được chọn là nguyên vật liệu.

Thời gian tiến hành là ngày 21/01/2005, kiểm toán viên kiểm kê thử nguyên vật liệu tồn trong kho đơn vị. Kết thúc kiểm kê vào chiều cùng ngày, kết quả được kiểm toán viên ký xác nhận vào biên bản. Căn cứ vào sổ chi tiết nguyên vật liệu từ ngày 01 đến ngày 21/01/05, báo cáo sử dụng vật tư tính đến ngày 21/01, các hóa đơn mua hàng... sau khi kiểm tra tính có thật, tính đầy đủ, tính chính xác cơ học của các nghiệp vụ có liên quan tính đến 21/01; kiểm toán viên sẽ trừ lùi cho đến

Luận văn tốt nghiệp

ngày 31/12/2004 trên sổ sách của đơn vị. Nguyên vật liệu tồn kho của Công ty bao gồm: nguyên vật liệu chính (các loại hotcoil và Zn), vật liệu phụ (các loại hoá chất, dây cacbon, Pb...). Kết quả thu được trong bảng:

Bảng 13: Tổng hợp kết quả kiểm kê nguyên vật liệu tại công ty F

Công ty F					
Tổng hợp kết quả kiểm kê nguyên vật liệu tại công ty F					
Nguyên vật liệu	ĐV tính	SL kiểm kê thực tế 21/01/2004	Số lượng thực tế 31/12/2003	Số lượng sổ sách 31/12/2004	Chênh lệch
Dầu chống gỉ	lít	3.274	2.986	2.984	2
Acid	lít	152	135	134,696	0,304
Hotcoil (3.0x150)	kg	432.560	445.832	445.776	56
Hotcoil (2,35x1184)	kg	364.87	326	326	0
Kẽm	kg	231	164	164	0
...					

+ Số lượng hotcoil (3.0x150) thực tế kiểm kê chênh lệch so với sổ sách là

$$56 \times 3.902,58 = 218.544 \text{ VNĐ}$$

Trong đó định mức hao hụt là 0.01%

+ Dầu chống gỉ thực tế kiểm kê chênh lệch với sổ sách là

$$2 \times 22.800 = 45.600 \text{ VNĐ}$$

Trong đó định mức hao hụt là 0.3%

Nhận xét: kiểm toán viên phát hiện có chênh lệch giữa thực tế và sổ sách của công ty F. Tuy nhiên theo tính toán thì chênh lệch này nằm trong định mức hao hụt mà công ty F đã quy định. Do đó kiểm toán viên chấp nhận số lượng hàng tồn kho tại ngày 31/12/2004 trên sổ sách đơn vị là hợp lý.

*Công ty H: Do công ty H là khách hàng kiểm toán năm đầu tiên nên kiểm toán viên không thể có mặt tại thời điểm diễn ra kiểm kê cuối năm tài chính (vào ngày 31/12/2004). Tương tự như công ty Thép F, kiểm toán viên quyết định tiến hành kiểm kê mẫu đối với một số hàng tồn kho của Công ty H vào ngày 10/02/2005, từ đó suy rộng ra tổng thể hàng tồn kho của Công ty rồi trừ lùi lại đến

ngày 31/12/2004 nhằm khẳng định số dư hàng tồn kho tại ngày 31/12/2004. Mẫu được chọn để kiểm kê là thành phẩm. Kết quả thu được không thấy có chênh lệch giữa sổ sách và thực tế, từ đó có thể kết luận kết quả kiểm kê là chính xác, phản ánh đúng số lượng hàng tồn kho có trong doanh nghiệp.

Bước 4: Kiểm tra việc tính giá xuất hàng tồn kho của khách hàng:

Qua thực tế 3 khách hàng trên, nhận thấy các khách hàng đều tiến hành tính giá xuất theo phương pháp bình quân gia quyền, giá xuất hàng tồn kho được tính như sau:

$$\text{Giá xuất hàng tồn kho} = \frac{\text{Giá trị tồn đầu kỳ} + \text{Giá trị nhập trong kỳ}}{\text{Số lượng tồn đầu kỳ} + \text{Số lượng nhập trong kỳ}}$$

Qua phỏng vấn nhân viên kế toán, kiểm toán viên nhận thấy phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho của đơn vị không có sự thay đổi. kiểm toán viên cũng tiến hành kiểm tra chọn mẫu hàng tồn kho để tính toán lại giá xuất (số lượng mẫu chọn nhỏ) thấy không có sai sót. Nhận xét của kiểm toán viên ghi trên giấy làm việc “ Việc tính giá xuất hàng tồn kho tại công ty đảm bảo tính chính xác cơ học”.

Bước 5: Thực hiện kiểm tra bảng tính giá thành:

Đây là bước công việc quan trọng vì nó có liên quan đến hầu hết các phần hành kiểm toán khác như kiểm toán chu trình mua hàng- thanh toán, chu trình tiền lương- nhân viên, chu trình bán hàng- thu tiền...

*Xét cụ thể các bước công việc được tiến hành tại Công ty E:

➤ *Kiểm tra chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:*

Kiểm toán viên thực hiện việc kiểm tra chi tiết chi phí nguyên vật liệu để khẳng định việc xuất dùng cho các đối tượng có được hạch toán chính xác và đúng kỳ hay không. Mục đích của phần việc này là nhằm tránh việc hạch toán các khoản chi phí xuất dùng cho sản xuất nhầm sang chi phí bán hàng hay quản lý. Thủ tục tiến hành tương tự như kiểm tra tính có thật của các nghiệp vụ phát sinh.

➤ *Kiểm tra chi tiết chi phí nhân công trực tiếp:*

Kiểm toán viên kiểm tra, xem xét việc phân bổ chi phí tiền lương cho các đối tượng chịu phí có đúng đắn không. Việc kiểm tra chi tiết chi phí nhân công trực tiếp đã được thực hiện trong kiểm toán tiền lương- nhân viên, để khẳng định

Luận văn tèt nghiệp

lại kết quả đó kiểm toán viên có thể kiểm tra chi phí nhân công trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm trên thực tế với định mức.

➤ *Kiểm tra chi phí sản xuất chung:*

Chi phí sản xuất chung được chi tiết thành: chi phí vật liệu, chi phí tiền lương, chi phí khấu hao, chi phí công cụ, chi phí khác. Tại công ty E, phần việc kiểm tra chi tiết CP sản xuất chung được kế thừa từ kết quả kiểm toán các chu trình khác như chu trình tiền lương- nhân viên, chu trình tài sản cố định...

Đối với chi phí phát sinh bằng tiền khác, kiểm toán viên tiến hành đối chiếu giữa số liệu trên sổ cái TK 627 (phân đối ứng TK 111, 331...) với chứng từ gốc như phiếu chi, hóa đơn của người bán... để kiểm tra tính có thật, tính chính xác của nghiệp vụ phát sinh.

Mẫu biểu 5: Giấy làm việc số 3E.

CIMEICO VN		Tên	Ngày	Mã số	
Khách hàng:	CT DL E	Người T.H	.....	.....	.....
Nội dung thực hiện:	TK 627.....	Người K.T	.....	.....	Trang
Năm kết thúc:	31/12/2004.....				

Chứng từ		Nội dung	Tài khoản dư		Số tiền	Ghi chú
SH	NT		Nợ	Có		
NH 10	03/01/04	Chi thuê ngoài gia công sản phẩm	6277	112	5.649.325	✓
NH 26	08/01/04	Thanh toán tiền điện T12/03	6272	112	59.623.875	✓
PC 703	09/01/04	Thanh toán tiền nước T12/03	6272	111	1.953.224	✓
NH 97	08/02/04	Thanh toán tiền điện T1/04	6272	112	61.309.482	✓
PC 905	09/02/04	Thanh toán tiền nước T1/04	6272	111	2.205.397	✓
PC 1157	17/03/04	Chi phí sửa máy sản xuất	6278	111	1.054.300	X
.....						
NH 779	08/11/04	Chi phí điện mua ngoài T10	6272	112	58.959.760	✓
PC 2811	09/11/04	Chi phí nước cho sản xuất T10	6272	111	1.893.875	✓
PC 2925	23/11/04	Chi phí thiết bị phục vụ phân xưởng	6278	111	21.835.000	X
PX 703	07/12/04	Chi phí CCDC sản xuất	6273	153	1.869.530	✓
NH 835	08/12/04	Chi phí điện mua ngoài T11	6272	112	60.935.755	✓
PC 3036	09/12/04	Chi phí nước cho sản xuất T11	6272	111	2.053.622	✓
PC 3095	22/12/04	Chi phí thuê ngoài khác	6278	111	1.235.116	✓

Luận văn tèt nghiệp

HĐ 0354	30/12/04	Chi thuê ngoài gia công sản phẩm	6277	331	4.535.900	✓
---------	----------	----------------------------------	------	-----	-----------	---

✓ : Đã đối chiếu khớp đúng giữa số trên sổ và chứng từ gốc, có đầy đủ các chứng từ: hoá đơn đỏ, giấy báo nợ của Ngân hàng, ...

x : Chứng từ số PC 1157 ngày 17/03/04 chỉ có phiếu chi, không có chứng từ đi kèm

Chứng từ số PC 2925 ngày 23/11/04: mua thiết bị phục vụ cho phân xưởng, thực tế kiểm tra chứng từ này là hoá đơn mua một bộ bàn ghế salong cho phòng quản đốc phân xưởng 1, có đầy đủ chứng từ đi kèm.

Chứng từ số PC 1157 được kế toán giải thích là do thuê thợ sửa bên ngoài nên không có hoá đơn chứng từ đi kèm.

Chứng từ số PC 2925 ngày 23/11/04 đề nghị kế toán điều chỉnh tăng tài sản cố định và ghi giảm chi phí sản xuất chung. Kiểm toán viên xác định phải thực hiện trích khấu hao bổ sung cho tài sản này. Kế toán trưởng đã đồng ý điều chỉnh các bút toán sau:

✓ Bút toán 1: Nợ TK 111 : 21.835.000
 Có TK 627 : 21.835.000

✓ Bút toán 2: Nợ TK 211 : 21.835.000
 Có TK 111 : 21.835.000

✓ Bút toán 3: Nợ TK 627(6278) : 363.917
 Có 214 : 363.917

Kết luận: Nhìn chung các nghiệp vụ đều có chứng từ gốc hợp lệ.

✓ Đồng thời với việc kiểm tra chi tiết các chu trình chi phí đó, kiểm toán viên kiểm tra cách phân bổ chi phí vào giá thành sản phẩm, đánh giá giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ và tính giá thành sản phẩm:

Tại công ty E, khâu sản xuất chính diễn ra tại xí nghiệp Dệt. Kiểm toán viên tiến hành các thủ tục:

- Phỏng vấn nhân viên kế toán về quy trình phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng, việc tổng hợp các chi phí sản xuất sản phẩm trên TK 154.
- Soát xét lại công việc của kế toán về sự tuân thủ các quy định về đối tượng phân bổ, định mức chi phí sản xuất chung phân bổ cho các đối tượng.
- Thực hiện tính toán để xác định sự đúng đắn của số liệu phân bổ, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Luận văn tốt nghiệp

- Đối chiếu thẻ tính giá thành với chứng từ gốc, các bản phân bổ, sổ cái các tài khoản có liên quan để kiểm tra việc tập hợp chi phí có được chi tiết trên các thẻ tính giá thành theo từng đối tượng không.

Qua kiểm tra chọn mẫu một số nghiệp vụ xuất dùng vật tư, công cụ dụng cụ và kiểm tra số liệu trên sổ chi tiết và sổ cái TK 627 và một số phần hành khác có liên quan, kiểm toán viên nhận thấy việc tập hợp và ghi chép chi phí sản xuất chung của Công ty là đúng đắn và hợp lý.

Tại đơn vị, giá trị sản phẩm dở dang được xác định theo giá trị nguyên vật liệu trực tiếp, đây là phương pháp mang tính phổ biến cao. Sau khi phỏng vấn nhân viên kế toán, kiểm toán viên đi đến nhận định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là hợp lý.

Kiểm toán viên kiểm tra công thức tính giá thành và thực hiện tính toán lại đối với một số thành phẩm sản xuất trong kỳ của công ty. Qua kiểm tra, kiểm toán viên thấy rằng kế toán tại E tuân thủ đúng quy định của công ty, các phép tính được thực hiện chính xác, có sự phê chuẩn của kế toán trưởng.

Bảng 14: Bảng tính giá thành sản phẩm tại công ty E

Chỉ tiêu	Tổng giá thành SP
Chi phí NVL trực tiếp	35.292.990.314
Chi phí NC trực tiếp	628.493.737
Chi phí sản xuất chung	2.273.756.502
Tổng giá thành sản phẩm	38.205.240.553

*Công ty F: Tương tự như công ty E, kiểm toán viên thực hiện các bước kiểm toán đối với công ty F, kết quả thu được:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung được tập hợp đúng vào bảng tính giá thành.

- Việc phân bổ các chi phí sản xuất được thực hiện chính xác, đúng quy định của đơn vị.

- Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ do kế toán công ty xác định là hợp lý.

*Công ty H: Đối với giá thành đơn vị sản phẩm, do đặc trưng sản phẩm kỹ thuật tại công ty H có tiêu chuẩn riêng đối với từng chủng loại sản phẩm, do đó mà việc tính giá thành sản phẩm khá phức tạp, định mức chi phí đối với mỗi sản

Luận văn tèt nghiệp

phẩm tùy thuộc vào đặc trưng kỹ thuật riêng của từng loại sản phẩm. Do là sản phẩm kỹ thuật có tính chính xác cao nên nguyên vật liệu sản xuất cho mỗi sản phẩm là không đổi do vậy, chi phí nguyên vật liệu đối với mỗi sản phẩm hầu như cũng không đổi (trừ khi nguyên vật liệu đó được thay thế bằng nguyên vật liệu khác thì mới có biến động về chi phí nguyên vật liệu đối với mỗi sản phẩm). Trường hợp này được xem xét kỹ khi tiến hành kiểm toán nội địa hoá sản phẩm của doanh nghiệp trong kỳ. Do vậy, khi tiến hành kiểm toán hàng tồn kho kiểm toán viên không đi sâu kiểm tra về chi phí nguyên vật liệu mà chỉ tiến hành xem xét đối với chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung đối với chi phí sản xuất sản phẩm. Các thủ tục kiểm toán được thực hiện tương tự.

Bước 6: Xác nhận hàng gửi bán (nếu có):

*Riêng đối với công ty Dệt lụa E: trong cơ cấu hàng tồn kho có tồn tại hàng gửi bán nên kiểm toán thực hiện việc gửi thư xác nhận về số hàng gửi bán này. Đơn vị đã tiến hành gửi thư xác nhận đến một số đối tượng nhưng số dư của những khách hàng đó không cao. Số dư hàng gửi bán còn lại chưa được xác nhận là 78.453.008đ tập trung vào một đối tượng là Công ty Thương mại Hải Phòng. Kiểm toán viên tiến hành lập thư xác nhận, đưa cho công ty E để gửi cho công ty TM Hải Phòng. Nếu xác nhận số dư cuối kỳ về hàng gửi bán là đúng thì đại diện công ty TM Hải Phòng sẽ đóng dấu và gửi ngược lại cho kiểm toán viên, ngược lại nếu có sai sót, không chấp nhận thì phải ghi rõ lý do. Kết quả thu được là công ty TM Hải Phòng xác nhận số dư là đúng, số hàng gửi bán là có thật. Thư xác nhận và trả lời như sau:

Bảng 15: Thư xác nhận đối với hàng gửi bán của công ty E

Kính gửi Công ty Thương mại Hải Phòng.....

Phòng kế toán

Kính gửi Quý Ông (Bà)

Về việc: Xác nhận kiểm toán

Để phục vụ cho việc kiểm toán Báo cáo tài chính của công ty chúng tôi kết thúc ngày 31/12/2004, xin đề nghị Quý Công ty xác nhận giá trị hàng gửi bán giữa công ty chúng tôi với Quý Công ty vào ngày 31/12/2004 là 78.453.008 VNĐ (bảy mươi tám triệu bốn trăm năm mươi ba ngàn không trăm linh tám đồng). Đề nghị Quý Công ty gửi thư này trực tiếp tới Kiểm toán viên của chúng tôi (theo địa chỉ trên phong bì đính kèm). Xin lưu ý đây chỉ là thư xác nhận.

Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam.

Số 7 Đường Đào Tấn Quận Ba Đình - HN

ĐT: 047 663 499 . Fax: 047 664 120

Tới : Ông Nguyễn Đắc Thành- Kiểm toán viên chính.

Xin trân trọng cảm ơn Quý Công ty.

Trong quá trình tiến hành như trên, các sai phạm mà kiểm toán viên phát hiện đều được trao đổi thông qua với nhân viên kế toán đơn vị và được tổng hợp điều chỉnh trên giấy làm việc tại giai đoạn kết thúc. Lúc này kiểm toán viên đưa ra nhận xét: “Số dư hàng tồn kho của công ty Dệt lụa E là có thực, được đánh giá và chuyển số đúng”, phản ánh trên giấy làm việc:

Mẫu biểu 6: Giấy làm việc số 4E.

CIMEICO VN Khách hàng:Cty DL E..... Nội dung thực hiện: ...Tổng hợp 1.... Năm kết thúc: 31/12/2004.....	<table border="1"> <tr> <td>Tên</td> <td>Ngày</td> </tr> <tr> <td>Người T.H</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Người K.T</td> <td>.....</td> </tr> </table>	Tên	Ngày	Người T.H	Người K.T	<table border="1"> <tr> <td>Mã số</td> </tr> <tr> <td>Trang</td> </tr> </table>	Mã số	Trang
Tên	Ngày									
Người T.H									
Người K.T									
Mã số										
Trang										
<p>Mục tiêu: Đảm bảo số dư Hàng tồn kho là có thực, đã được đánh giá và chuyển số đúng</p> <p>Đảm bảo hàng tồn kho phản ánh đúng kỳ</p> <p>Công việc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Đối chiếu số dư đầu năm với Báo cáo kiểm toán năm 2003 • Đối chiếu số dư ngày 31/12/2004 với sổ chi tiết, sổ cái, bảng cân đối số phát sinh • Đối chiếu số liệu kiểm kê ngày 31/12/2004 trên Biên bản kiểm kê với số liệu trên sổ sách vào cùng ngày • Kiểm tra phương pháp tính giá xuất • Kiểm tra bảng tính giá thành • Gửi thư xác nhận đối với hàng gửi bán <p>Kết quả:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Số dư đầu năm phù hợp với Báo cáo kiểm toán. 										

Luận văn tèt nghiệp

- Số dư ngày 31/12/2004 phù hợp giữa Sổ chi tiết, sổ cái và Bảng cân đối số phát sinh.
- Số liệu trên sổ phù hợp kiểm kê thực tế.
- Tính giá theo phương pháp bình quân gia quyền.
- Các loại chi phí được tập hợp đúng đắn. Kế toán phân bổ chi phí và tính giá trị sản phẩm dở dang hợp lý.
- Hàng gửi bán được xác nhận là có thật.

Kết luận: Số dư hàng tồn kho là có thật, được đánh giá và chuyển sổ đúng. Có một số nghiệp vụ phản ánh không đúng kỳ nhưng nhìn chung công tác kiểm toán hàng tồn kho thỏa mãn được các yêu cầu doanh nghiệp đặt ra.

*Công ty F: Khác với công ty Dệt lụa E, tại công ty F, kế toán đã tiến hành gửi thư xác nhận số dư về hàng gửi bán tại thời điểm kết thúc năm tài chính 2004. Kiểm toán viên tiến hành tổng hợp đối chiếu và đi đến kết luận: Số dư về hàng gửi bán tại công ty F là có thật.

Sau khi tiến hành các bước công việc trên, kiểm toán viên trao đổi với kế toán tại đơn vị về những sai phạm đã phát hiện. Có thể nhận thấy mức độ trọng yếu của sai phạm không cao, kiểm toán viên nhận xét: “Số dư hàng tồn kho tại công ty Thép F là có thực, được đánh giá và chuyển sổ đúng”. (Mẫu tương tự như công ty E).

*Công ty H: không có hàng gửi bán.

Dựa vào các bằng chứng thu được, kiểm toán viên đi đến kết luận: nhìn chung, số dư hàng tồn kho tại công ty H là có thật, đã được đánh giá và chuyển đúng. Tuy nhiên, công tác bảo quản chứng từ không tốt, quy trình kiểm soát không chặt chẽ (các phiếu nhập xuất đôi khi không có chữ ký phê duyệt của kế toán trưởng...). Các sai phạm khác kiểm toán viên trao đổi với kế toán tại công ty H để đưa ra những điều chỉnh hợp lý (thể hiện trên bảng tổng hợp sai sót và biểu chỉnh hợp).

3. KẾT THÚC KIỂM TOÁN:

Các bằng chứng thu thập được trong quá trình kiểm toán chu trình hàng tồn kho sẽ được tập hợp lại cho trưởng nhóm kiểm toán để tiến hành soát xét lại toàn bộ công việc đã thực hiện và đánh giá tính đầy đủ của các bằng chứng đó. Việc đánh giá này được dựa trên mức độ thỏa mãn các mục tiêu kiểm toán riêng đối với chu trình hàng tồn kho: đảm bảo số dư hàng tồn kho là có thật, được đánh giá và

Luận văn tèt nghiệp

chuyên số đúng; đảm bảo hàng tồn kho được định giá chính xác và các nghiệp vụ về hàng tồn kho được phản ánh đúng kỳ.

Trên cơ sở các công việc đã tiến hành, kiểm toán viên đưa ra Bảng tổng hợp sai sót và Biểu chỉ đạo đối với hàng tồn kho.

* Công ty Dệt lụa E:

Cùng với giấy làm việc số 4E, kiểm toán viên lập Bảng tổng hợp sai sót và Biểu chỉ đạo. Sau khi soát xét, kiểm toán viên chính đưa ra nhận xét trong Báo cáo kiểm toán phát hành tháng 02/2005 về Báo cáo tài chính năm 2004 của công ty Dệt lụa E như sau: “*Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty E tại ngày 31/12/2004, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/2004 phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan*”.

Mẫu biểu 7: Giấy làm việc số 5E.

CIMEICO VN		Tên	Ngày	Mã số	
Khách hàng: ... Công ty DL E.....	Người T.H	.....	.....	.....
Nội dung thực hiện: ... Tổng hợp htk	Người K.T	.....	.....	Trang	
Năm kết thúc: .....31/12/04.....					
BẢNG TỔNG HỢP SAI SÓT					
Diễn giải	TK ĐƯ	Bảng Cân đối kế toán		Báo cáo tài chính	
		Nợ	Có	Nợ	Có
+ Chứng từ PC 2925 Mua TSCĐ nhưng kế toán hạch toán vào CP sản xuất chung. Đề nghị điều chỉnh:	111 627 211 111 627 214	21.835.000 21.835.000	 21.835.000 363.917	363.917	21.835.000
+ Chứng từ PN số 3192: kế toán phản ánh không đúng kỳ phát sinh. Đề nghị điều chỉnh: Năm 2004, ghi:	331 152	34.638.127	34.638.127		

Luận văn tèt nghiệp

Năm 2005, ghi:	152 331	34.638.127	34.638.127		

Mẫu biểu 8: Giấy làm việc số 6E.

CIMEICO VN Khách hàng: ...Công ty DL E..... Nội dung thực hiện: ..... .....Tổng hợp HTK Năm kết thúc: .....31/12/04...	Tên Ngày	Người T.H Người K.T	Mã số Trang		
BIỂU CHỈ ĐẠO					
Nội dung	Tham chiếu	Số khách hàng 31/12/2004	Số điều chỉnh	Số kiểm toán 31/12/2004	Số khách hàng 31/12/2003
Hàng mua đi đường		0			(20.162)
NVL		3.606.385.708	(34.638.127)	3.571.747.581	3.060.975.888
CCDC		4.574.549		4.574.549	4.948.114
CP SXKD dd		5.399.829.890		5.399.829.890	7.416.941.874
Thành phẩm		15.673.758.885		15.673.758.885	12.142.502.868
HH tồn kho		(23.784.825)		(23.784.825)	123.272.204
Hàng gửi bán		177.535.931		177.535.931	348.798.273

Luận văn tốt nghiệp

* Công ty Thép F: Kiểm toán viên cũng đưa ra Bảng tổng hợp sai sót và Biểu chỉ đạo có mẫu tương tự như đối với công ty E:

Mẫu biểu 9: Giấy làm việc số 3F.

CIMEICO VN Khách hàng: ... Công ty DL E..... Nội dung thực hiện: ... Tổng hợp htk Năm kết thúc: .....31/12/04.....	Tên Ngày Người T.H Người K.T	Mã số Trang		
BẢNG TỔNG HỢP SAI SÓT				
Diễn giải	TK ĐƯ	Bảng Cân đối kế toán	Báo cáo tài chính	
		Nợ Có	Nợ	Có
+ Chứng từ HĐ 150 mua quần áo BHLĐ, kế toán ghi số thiếu. Điều chỉnh:	153 331	5.637.005		5.637.005

Mẫu biểu 10: Giấy làm việc số 4F.

CIMEICO VN Khách hàng: ... Công ty DL E..... Nội dung thực hiện: Tổng hợp hàng tồn kho..... Năm kết thúc: .....31/12/04...	Tên Ngày Người T.H Người K.T	Mã số Trang			
BIỂU CHỈ ĐẠO					
Nội dung	Tham chiếu	Số khách hàng 31/12/2004	Số điều chỉnh	Số kiểm toán 31/12/2004	Số khách hàng 31/12/2003
NVL		26.010.002.585		26.010.002.585	25.519.711.821
CCDC		13.594.429	5.637.005	19.231.434	5.345.898
CP sxkd dd		7.001.858.452		7.001.858.452	5.404.166.997
TP tồn kho		21.184.235.949		21.184.235.949	13.404.321.564
Hàng gửi bán		207.146.128		207.146.128	572.482.468

Nhìn chung các sai phạm xảy ra đối với công ty F là không trọng yếu nên nhận xét kiểm toán viên chính đưa ra trong Báo cáo kiểm toán về Báo cáo tài chính năm 2004 của công ty Thép F là tương tự như đối với công ty Dệt lụa E: “*Báo cáo tài chính đã phản ánh trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình tài chính của công ty E tại ngày 31/12/2004, cũng như kết quả kinh doanh và các luồng lưu chuyển tiền tệ trong năm tài chính kết thúc tại ngày 31/12/2004 phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành và các quy định pháp lý có liên quan*” (trích Báo cáo tài kiểm toán tháng 01/2005 do CIMEICO lập).

* Công ty Thương mại H: Từ những bằng chứng thu được, kiểm toán viên nhận thấy về số liệu kế toán tại công ty H không xảy ra sai sót trọng yếu nhưng về công tác ghi sổ, bảo quản chứng từ còn nhiều sai phạm. Dấu hiệu kiểm soát của kế toán trưởng không đồng đều, doanh nghiệp cần nhanh chóng khắc phục nhược điểm này để tránh những sai phạm lớn có khả năng xảy ra. Nhìn chung, công tác kế toán tại đơn vị cũng tuân theo đầy đủ chế độ kế toán theo quy định chung và theo những quy định Ban giám đốc đặt ra. Kết quả kiểm toán thể hiện trên Bảng tổng hợp sai sót và Biểu chỉ đạo:

Mẫu biểu 11: Giấy làm việc số 4H.

CIMEICO VN		Tên	Ngày		
Khách hàng: ...Công ty DL E.....	Người T.H	.....	.....	Mã số	.....
Nội dung thực hiện: ...Tổng hợp htk	Người K.T	.....	.....	Trang	.....
Năm kết thúc: .....31/12/04.....					
BẢNG TỔNG HỢP SAI SÓT					
Diễn giải	TK ĐƯ	Bảng Cân đối kế toán		Báo cáo tài chính	
		Nợ	Có	Nợ	Có

Luận văn tèt nghiệp

+ Chứng từ PX số 1205: kê toán phản ánh không đúng kỳ phát sinh. Đề nghị điều chỉnh: Năm 2004, ghi:	155 632	69.574.254			
Năm 2005, ghi:	632 155		69.574.254	69.574.254	69.574.254
			69.574.254		

Mẫu biểu 12: Giấy làm việc số 5H.

CIMEICO VN Khách hàng: ...Công ty DL E..... Nội dung thực hiện: ..... .....Tổng hợp HTK Năm kết thúc: .....31/12/04...	Tên Ngày	
Người T.H	.....	Mã số
Người K.T	.....	Trang

BIỂU CHỈ ĐẠO

Nội dung	Tham chiếu	Số khách hàng 31/12/2004	Số điều chỉnh	Số kiểm toán 31/12/2004	Số khách hàng 31/12/2003
NVL		3.351.013.375		3.351.013.375	3.740.835.535
CCDC		155.967.745		155.967.745	149.403.476
CP sxkd dd		5.273.942.444		5.273.942.444	4.939.509.967
TP tồn kho		16.951.463.177	69.574.254	17.021.037.431	1.234.496.798
Hàng hóa tồn kho		7.308.475.860		7.308.475.860	2.608.291.822

CHƯƠNG III:

***MỘT SỐ ĐỊNH HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN
KIỂM TOÁN CHU TRÌNH
HÀNG TỒN KHO TẠI CIMEICO VIETNAM.***

I. Một số đánh giá từ thực tiễn công tác kiểm toán tại CIMEICO VN:

1. Về chương trình kiểm toán chung của Cimeico:

Kiểm toán là hoạt động còn khá mới mẻ ở Việt Nam nhưng đã và đang phát triển rất nhanh với sự ra đời của hàng loạt các công ty kiểm toán. CIMEICO Việt Nam mới hoạt động trong lĩnh vực này được 6 năm và đang chịu sự cạnh tranh gay gắt của các công ty kiểm toán đang hoạt động tại nước ta, đặc biệt là các công ty kiểm toán nước ngoài với nhiều thuận lợi về quy mô, kinh nghiệm hoạt động, áp lực cạnh tranh cũng phần nào tác động đến chất lượng và hiệu quả kiểm toán, gây khó khăn cho công ty trong quá trình hoạt động.

Thực tế ở nước ta hiện nay hoạt động kiểm toán độc lập mới chỉ tạo dựng cho mình hình ảnh ban đầu trong nền kinh tế thị trường, chưa khẳng định được vai trò là một công cụ quản lý mạnh của các nhà quản lý. Cho tới nay nhiều doanh nghiệp vẫn chưa hiểu biết hết được bản chất và lợi ích của việc kiểm toán đem lại là hướng dẫn nghiệp vụ và củng cố nền nếp các hoạt động tài chính nhằm nâng cao hiệu quả quản lý và sản xuất kinh doanh của chính doanh nghiệp. Nhiều doanh nghiệp thực hiện kiểm toán chỉ vì mục đích để đối phó hay theo yêu cầu của cấp trên mà không xuất phát từ nhu cầu thực tế của doanh nghiệp nên nảy sinh thái độ dè dặt, thiếu hợp tác của khách hàng gây khó khăn và ảnh hưởng đến chất lượng và hiệu quả công tác kiểm toán. Trong suốt quá trình hoạt động của mình, công ty luôn cố gắng nâng cao chất lượng các dịch vụ mà mình cung cấp đặc biệt là hoạt động kiểm toán. Để nâng cao chất lượng công tác kiểm toán, Cimeico VN đã xây dựng chương trình kiểm toán với từng chu trình của Báo cáo tài chính nhằm giúp cho kiểm toán viên có thể định hướng các công việc cần thực hiện sao cho hiệu quả công tác kiểm toán đạt đến mức cao nhất có thể.

Chương trình chung của Cimeico bao gồm ba phần: Lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán. Chương trình này được xây dựng dựa trên cơ sở chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và những quy định của Bộ tài chính, phù hợp với các nguyên tắc kiểm toán quốc tế được chấp nhận rộng rãi.

Lập kế hoạch kiểm toán:

Việc lập kế hoạch kiểm toán của Cimeico VN được thiết lập tuân thủ theo những hướng dẫn trong chuẩn mực kiểm toán Việt Nam. Có thể lấy ví dụ một số bước công việc như: đầu tiên, kiểm toán viên phải nhận diện lý do kiểm toán của khách hàng từ đó đánh giá khả năng chấp nhận kiểm toán. Các kiểm toán viên thu thập các thông tin cần thiết, đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ như hệ thống này có tồn tại hay không, sự tồn tại của nó có đảm bảo tính hiệu lực hay không?... Tuy nhiên công việc lập kế hoạch của Công ty còn một số vấn đề cần phải xem xét:

Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ: công ty chỉ đánh giá về hệ thống kiểm soát chung đối với mọi hoạt động của công ty khách hàng, chưa đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ cho từng chu trình mà chủ yếu chỉ dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên để đánh giá. Công việc này chỉ được thực hiện đối với những khách hàng kiểm toán năm đầu tiên còn khách hàng thường xuyên thì chỉ được đánh giá lại khi có những thay đổi đáng kể trong năm kiểm toán.

Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro: Việc xác định mức trọng yếu và đánh giá rủi ro là công việc cần thiết để xác định khối lượng mẫu chọn cần thiết cho cả cuộc kiểm toán cũng như cho từng chu trình. Kiểm toán viên sẽ tiến hành ước lượng mức trọng yếu cho toàn bộ Báo cáo tài chính rồi phân chia cho từng chu trình theo mức độ quan trọng của chu trình, chu trình đó trên Báo cáo tài chính. Thực tế cho thấy công ty chỉ đánh đưa ra mức trọng yếu kế hoạch cho toàn bộ Báo cáo tài chính mà không chia mức trọng yếu cho từng chu trình, chu trình cụ thể. Kết thúc kiểm toán, sau khi tổng hợp các sai sót trên Báo cáo tài chính, kiểm toán viên sẽ so sánh tổng sai sót với mức trọng yếu kế hoạch. Cách đánh giá này chủ yếu dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên và những thông tin thu thập được liên quan đến chu trình đó từ đơn vị khách hàng. Do đó kiểm toán viên không xác định được chính xác số lượng bằng chứng cần thu thập ảnh hưởng đến hiệu quả kiểm toán.

Việc thiết kế chương trình kiểm toán: việc thiết kế chương trình kiểm toán đòi hỏi phải xây dựng được thời gian kiểm toán, phân công công việc cho từng người và đặc biệt là phải thiết kế được các trắc nghiệm kiểm toán cần thực hiện. Nhưng việc thiết kế chương trình kiểm toán của CIMEICO lại chưa đề cập đến việc thiết kế cụ thể các trắc nghiệm sẽ tiến hành đối với từng chu trình, chu trình.

Thực hiện kiểm toán:

Kiểm toán viên sẽ tiến hành kiểm toán dựa trên kế hoạch đã lập. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên sẽ bổ sung các vấn đề, những sự kiện phát sinh khi tiếp cận với chu trình trên Báo cáo tài chính của khách hàng. Đối với những chu trình mà số lượng nghiệp vụ xảy ra nhiều kiểm toán viên sẽ tiến hành chọn mẫu để tiến hành các thủ tục kiểm toán rồi suy rộng ra tổng thể cần kiểm toán. Đối với chu trình mà theo kinh nghiệm đánh giá là rủi ro cao hoặc số lượng nghiệp vụ xảy ra ít thì kiểm toán viên có thể tiến hành kiểm toán toàn diện. Trong bước này, kiểm toán viên kết hợp các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ như điều tra, đối chiếu, so sánh, phân tích, rà soát... để thực hiện các thử nghiệm kiểm soát, thủ tục phân tích và thử nghiệm chi tiết. Số lượng thử nghiệm, trắc nghiệm này phụ thuộc vào thời gian kiểm toán, sự hữu hiệu hay không của hệ thống kiểm soát nội bộ. Thông qua các thủ tục kiểm toán này, kiểm toán viên đưa ra những bằng chứng đáng tin cậy phù hợp với mục tiêu đã đặt ra.

Tuy nhiên việc chọn mẫu kiểm toán của kiểm toán viên thường chọn mẫu theo phương pháp số lớn (lựa chọn số tiền phát sinh lớn) vì những nghiệp vụ phát sinh với giá trị lớn thường chứa đựng rủi ro cao hơn, nhưng đây chưa phải là phương pháp chọn mẫu tối ưu vì sai phạm của một nghiệp vụ phát sinh với số tiền nhỏ nhưng được lặp lại nhiều lần sẽ thành sai phạm trọng yếu.

Khi tiến hành thủ tục phân tích, kiểm toán viên chủ yếu chỉ sử dụng phân tích đối với các thông tin tài chính (các chỉ tiêu phân tích này cũng không được thể hiện rõ ràng trên giấy làm việc), hầu như không phân tích thông tin phi tài chính. Nếu có thể kết hợp được việc phân

Luận văn tèt nghiệp

tích các thông tin tài chính và phi tài chính sẽ tiết kiệm được chi phí kiểm toán mà hiệu quả cuộc kiểm toán vẫn được đảm bảo.

Kết thúc kiểm toán:

Các kiểm toán viên trong nhóm tập hợp các bằng chứng thu thập được cho trưởng nhóm kiểm toán và trưởng nhóm kiểm toán sẽ đưa ra ý kiến cuối cùng dựa trên các giấy tờ làm việc.

Báo cáo kiểm toán do CIMEICO phát hành trên cơ sở độc lập, khách quan và tạo được sự tin cậy cho những người sử dụng kết quả kiểm toán.

Nhìn chung chương trình kiểm toán của Công ty kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam thiết kế là hợp lý và phù hợp đồng thời cũng thể hiện một phong cách riêng của mình so với các Công ty kiểm toán khác.

2. Nhận xét chung về công tác kiểm toán chu trình hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính do CIMEICO VIETNAM thực hiện:

Kiểm toán chu trình hàng tồn kho là một phần quan trọng trong kiểm toán Báo cáo tài chính do chu trình này luôn có ảnh hưởng trọng yếu tới Báo cáo tài chính của công ty khách hàng mà cụ thể là ảnh hưởng tới báo cáo kết quả kinh doanh thông qua chu trình giá vốn hàng bán. Do đó kiểm toán hàng tồn kho là công việc cần thiết và quan trọng trong mọi cuộc kiểm toán.

Cùng với việc xây dựng chương trình kiểm toán chung, công ty còn xây dựng chương trình kiểm toán riêng cho chu trình kiểm toán hàng tồn kho. Căn cứ vào các thông tin thu thập được, các kiểm toán viên sẽ xác định thủ tục kiểm toán nào cần thực hiện cũng như số lượng các thủ tục tiến hành. Thông thường nội dung chương trình kiểm toán chu trình hàng tồn kho gồm 3 bước cơ bản: đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, thực hiện thủ tục kiểm soát đối với hàng tồn kho, thực hiện kiểm tra chi tiết đối với nghiệp vụ và số dư hàng tồn kho. Thủ tục phân tích không được tách thành một bước riêng biệt, kiểm toán viên thực hiện thủ tục này khi phân tích Báo cáo tài chính của đơn vị (trong khi đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ).

Xét riêng với thủ tục kiểm tra chi tiết, số lượng thủ tục này phụ thuộc vào độ tin cậy của bằng chứng đã thu thập được từ các bước công việc trên. Trước hết để khẳng định tính có thật của hàng tồn kho tại ngày kết thúc niên độ, kiểm toán viên tiến hành thủ tục quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho. Đặc biệt trong trường hợp không thể tiến hành quan sát tại ngày 31/12 thì kiểm toán viên phụ trách chu trình hàng tồn kho cùng với công ty kiểm toán sẽ thỏa thuận với khách hàng về một cuộc kiểm kê thử theo quy mô mẫu nhất định. Từ đó, kiểm toán viên sẽ trừ lùi hoặc cộng thêm vào để đưa ra con số vào ngày 31/12. Đối với nghiệp vụ và số dư hàng tồn kho, công ty đã xây dựng hệ thống các phương pháp hợp lý để có đầy đủ sự đối chiếu giữa chứng từ và sổ sách, khẳng định các nghiệp vụ là thực sự phát sinh cũng như số dư hàng tồn kho là có thật, được phản ánh đúng...

Luận văn tèt nghiệp

Tóm lại, chu trình kiểm toán hàng tồn kho do Cimeico VN xây dựng là hợp lý, các thủ tục kiểm toán được sử dụng trong chương trình kiểm toán là đầy đủ và cần thiết cả về số lượng và chất lượng để từ đó đưa ra nhận xét chính xác về chu trình hàng tồn kho trên Báo cáo tài chính của đơn vị khách hàng.

II. Định hướng và giải pháp hoàn thiện công tác kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam:

1. Ý nghĩa của việc hoàn thiện kiểm toán chu trình hàng tồn kho trong kiểm toán Báo cáo tài chính:

So với bề dày lịch sử ngành nghề kiểm toán trên thế giới thì hoạt động kiểm toán ở Việt Nam mới chỉ là bước khởi đầu và còn rất non trẻ, hoạt động kiểm toán vẫn còn những hạn chế trên cả góc độ lý luận và thực tế, do đó ngành kiểm toán ở Việt Nam cần phải tự hoàn thiện mình để phù hợp với xu thế phát triển chung của thế giới. Bên cạnh đó trong xu thế toàn cầu hoá hiện nay, nước ta đang không ngừng xúc tiến quá trình hội nhập kinh tế thế giới, điều này đã mở ra cho hoạt động kinh tế, tài chính kế toán, kiểm toán những cơ hội phát triển và cả những thách thức to lớn. Đứng trước cơ hội mở rộng thị phần đồng thời nâng cao tính cạnh tranh, bất kỳ Công ty kiểm toán nào cũng phải đặt vấn đề hoàn thiện quy trình kiểm toán của mình lên hàng đầu bởi một quy trình kiểm toán hiệu quả luôn là lợi thế cạnh tranh mạnh mẽ đối với các đối thủ khác.

Hiện nay nước ta đã và đang ban hành các chuẩn mực kiểm toán tạo một khung pháp lý chung cho hoạt động kế toán kiểm toán, tuy nhiên vẫn chưa tạo dựng được một hành lang pháp lý với đúng ý nghĩa của nó cho hoạt động kiểm toán. Vì vậy trong mỗi cuộc kiểm toán cho dù khả năng phán xét và trình độ nghiệp vụ của kiểm toán viên có cao thì vẫn còn tồn tại những khiếm khuyết. Để hạn chế được nó thì nhu cầu hoàn thiện quy trình kiểm toán là cần thiết, có thể nói hoàn thiện chương trình kiểm toán là tất yếu khách quan đối với mỗi Công ty kiểm toán trong quá trình hoạt động và phát triển.

Đối với kiểm toán chu trình hàng tồn kho của CIMEICO hiện nay cũng vẫn còn một số vấn đề hạn chế: hạn chế trong việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho, hạn chế trong phương pháp chọn mẫu kiểm toán, điều tra, xác minh, thực nghiệm... Các nghiệp vụ về hàng tồn kho thường phát sinh với tần suất và quy mô lớn nhưng thời gian và chi phí kiểm toán lại giới hạn do đó việc khảo sát chi tiết các nghiệp vụ về hàng tồn kho được thực hiện rất hạn chế, gây ảnh hưởng đến chất lượng của các bằng chứng kiểm toán và có thể dẫn đến mắc sai lầm trong việc đưa ra kết luận kiểm toán.

Như vậy việc hoàn thiện công tác kiểm toán hàng tồn kho cũng trở nên rất cần thiết vì hàng tồn kho chiếm một tỷ trọng lớn trong tổng tài sản lưu động của doanh nghiệp và là chu trình trọng yếu trên các Báo cáo tài chính.

2. Một số định hướng và giải pháp chủ yếu hoàn thiện công tác kiểm toán chu trình hàng tồn kho:

✓ *Phương hướng hoàn thiện việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ:*

Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ là công việc quan trọng trong bước lập kế hoạch kiểm toán, việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ giúp kiểm toán viên hạn chế được rủi ro kiểm soát, tiết kiệm chi phí kiểm toán nhất là đối với chu trình có tính trọng yếu và phức tạp như hàng tồn kho.

Hiện nay việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ trong hoạt động kiểm toán của CIMEICO chủ yếu dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên, bằng việc kiểm toán viên đặt ra các câu hỏi cho các nhân viên cũng như Ban giám đốc công ty khách hàng, trên cơ sở các câu trả lời nhận được, kiểm toán viên sẽ đạt được sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty. Tuy nhiên không phải trong bất cứ lĩnh vực gì kiểm toán viên cũng có kinh nghiệm và có thể không nêu lên được câu hỏi mang tính đặc thù cho khách hàng đó. Việc đánh giá dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên có thể đưa ra những kết luận thiếu chính xác về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Trong bước này kiểm toán viên nên sử dụng lưu đồ hay bảng câu hỏi theo từng dấu hiệu của kiểm soát nội bộ để nhận thấy sự có mặt hay thiếu vắng một hoạt động kiểm soát nào đó. Hệ thống câu hỏi bên cạnh những câu hỏi đóng (tức là câu hỏi đưa ra hai cách trả lời “Có” hoặc “Không”) cần phải mở rộng sử dụng thêm những câu hỏi mở, cho phép kiểm toán viên linh động hơn trong quá trình tìm hiểu và đánh giá hệ thống này.

Bảng 16: Bảng câu hỏi về hệ thống kiểm soát nội bộ.

Câu hỏi	Có	Không	Ghi chú
1. Hệ thống chứng từ gốc sử dụng trong công tác quản lý HTK có đầy đủ không?			
2. Sổ sách chứng từ kế toán về HTK có được lưu trữ và sử dụng hợp lý không?			
3. Có sự phân công phân nhiệm riêng biệt giữa người phụ trách ghi chép nghiệp vụ nhập xuất kho với kế toán thanh toán hay thủ kho không?			
4. Có phòng riêng biệt thực hiện chức năng mua hàng hoặc người độc lập giám sát công việc mua hàng không?			
5. Có phòng kiểm định chất lượng hàng mua, những quy định về việc kiểm nhận hàng mua và ghi chép vào Biên bản kiểm nghiệm không?			
6. Phiếu xuất kho có được lập trên cơ sở các phiếu yêu cầu sử			

Luận văn tèt nghiệp

dụng vật tư hay đơn đặt hàng được phê duyệt đầy đủ không? 7. Đơn vị có thực hiện lập kế hoạch sản xuất? 8. Sản phẩm sản xuất ra có qua khâu kiểm định chất lượng sản phẩm không? 9. Có thực hiện kiểm kê HTK theo đúng quy định hay không? 10. Có trường hợp mang HTK đi thế chấp để vay vốn hay không? 11. Địa điểm bảo quản và lưu trữ HTK có an toàn và bảo đảm các tiêu chuẩn kỹ thuật không? 12. Có thực hiện phân loại những chu trình HTK chậm luân chuyển, lỗi thời, hư hỏng không? 13. Khách hàng đã xác định dự phòng giảm giá HTK chưa? 14. Việc xác định giá trị HTK có nhất quán với các năm trước không? 15. Có tính giá thành chi tiết cho từng loại thành phẩm không?			
---	--	--	--

✓ Hoàn thiện việc đánh giá tính trọng yếu và rủi ro:

Công ty CIMEICO mới chỉ thực hiện đánh giá mức trọng yếu kế hoạch cho tổng thể trên Báo cáo tài chính chứ không phân bổ mức trọng yếu đó cho từng chu trình cụ thể, Công ty cần xem xét lại vấn đề này và xây dựng tỷ lệ trọng yếu phân bổ cho từng chu trình tùy theo tính chất của từng chu trình. Đồng thời CIMEICO nên xây dựng một bảng đánh giá mức rủi ro (cao, trung bình, thấp).

Bảng 17: Bảng các mức đánh giá rủi ro của CIMEICO:

Mức sai phạm đối với chu trình hàng tồn kho	< 10% mức trọng yếu kế hoạch	10%- 15% mức trọng yếu kế hoạch	>= 15% mức trọng yếu kế hoạch
Mức rủi ro	Thấp	Trung bình	Cao

✓ Hoàn thiện thiết kế chương trình kiểm toán:

CIMEICO VN cần thực hiện việc thiết kế các trắc nghiệm kiểm toán cụ thể trên cơ sở chương trình kiểm toán đã được xây dựng sẵn cho từng chu trình. Việc thiết kế chương trình kiểm toán được thực hiện đầy đủ sẽ giúp kiểm toán viên thực hiện kiểm toán theo một kế hoạch, lịch trình cụ thể đồng thời giúp Ban giám đốc công ty kiểm soát và nâng cao chất lượng công tác kiểm toán.

✓ Xây dựng phương pháp chọn mẫu kiểm toán:

Luận văn tèt nghiệp

Hiện nay có một số công ty kiểm toán đã tiến hành xây dựng các phần mềm chuyên ngành để chọn mẫu kiểm toán. Việc chọn mẫu ngẫu nhiên qua máy tính sẽ giúp kiểm toán viên tiết kiệm thời gian cũng như giảm bớt các sai sót trong quá trình chọn mẫu. Cách này có ưu điểm là mang tính xác suất cao đồng thời giúp cho việc vi tính hoá công tác kiểm toán, việc tính toán của kiểm toán viên cũng chính xác hơn, tiết kiệm thời gian. Tuy nhiên cũng cần phải kết hợp cả kinh nghiệm đánh giá của kiểm toán viên đối với mẫu chọn để đạt được hiệu quả cao nhất.

✓ Hoàn thiện thủ tục phân tích:

Thủ tục phân tích là một trong những phương pháp kiểm toán có hiệu quả cao, cho phép kiểm toán viên tiết kiệm được thời gian và chi phí, đồng thời phản ánh được mối liên hệ bản chất giữa các số dư của các chu trình trên Báo cáo tài chính. Từ đó kiểm toán viên xác định được trọng tâm công việc. Tuy nhiên, trong thực tế tại CIMEICO, các kiểm toán viên chỉ chủ yếu sử dụng thủ tục phân tích ở mức độ cơ bản (so sánh biến động tuyệt đối của hàng tồn kho đầu kỳ, cuối kỳ ...); thủ tục phân tích chưa được tách ra thành bước riêng biệt.

Trong thời gian tới, kiểm toán viên sẽ lưu ý sử dụng thủ tục phân tích tỷ suất (phân tích xu hướng) là những công cụ phân tích mạnh. Có thể kể ra những chỉ tiêu phân tích dọc như:

Bảng 18: Các chỉ tiêu phân tích dọc hàng tồn kho

Chỉ tiêu	Năm 2003	Năm 2004	Chênh lệch (%)
1. HTK / TS			
2. HTK / DT			
3. HTK / GVHB			

Ngoài ra, kiểm toán viên cần thực hiện theo các thủ tục phân tích khác để đánh giá chính xác những nguyên nhân tạo nên sự biến động của chu trình hàng tồn kho. Cụ thể có thể sử dụng một số tỷ suất đã nêu ở chương I:

Tổng lãi gộp

$$\text{Tỷ suất lãi gộp} = \frac{\text{Tổng lãi gộp}}{\text{Tổng doanh thu}}$$

Tổng GVHB

$$\text{Tỷ lệ quay vòng HTK} = \frac{\text{Tổng GVHB}}{\text{Số dư HTK bình quân}}$$

Bên cạnh việc phân tích các thông tin tài chính, kiểm toán viên nên xem xét đến các thông tin phi tài chính để kiểm tra tính hợp lý của số dư chu trình cân kiểm toán, từ đó có những

Luận văn tèt nghiệp

nhận xét xác đáng hơn vì nó kết hợp được giữa những thông tin do khách hàng cung cấp với thông tin kiểm toán viên tự phát hiện hoặc lấy từ nguồn độc lập khác dựa trên chỉ tiêu phi tài chính.

Ví dụ như đối với việc kiểm tra tính hợp lý của số dư hàng tồn kho, khi khách hàng lưu trữ hàng tồn kho ở nhiều kho khác nhau, kiểm toán viên có thể so sánh giữa số lượng hàng tồn kho trên sổ sách với diện tích có thể chứa của kho đó. Các chỉ tiêu phi tài chính này đặc biệt có ý nghĩa quan trọng đối với việc xem xét trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong công ty khách hàng.

✓ *Đối với công việc quan sát vật chất hàng tồn kho:*

Khi kết thúc quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho, kiểm toán viên nên lập Bảng kê chênh lệch và Bảng kê xác minh cho từng loại hàng tồn kho ở từng kho và căn cứ vào đó để quy kết trách nhiệm cho từng kho và từng đối tượng cụ thể. Thông qua đó kiểm toán viên cũng dễ dàng tổng hợp kết quả phát hiện được, đánh giá các sai phạm xảy ra thuộc loại rủi ro nào và những vấn đề mà kiểm toán viên cần phải xác minh lại.

Bảng 19: Bảng kê chênh lệch

Chứng từ		Nội dung (diễn giải)	Số tiền			Ghi chú mức độ sai phạm
Số hiệu	Ngày tháng		Sổ sách	Thực tế	Chênh lệch	

Bảng 20: Bảng kê xác minh

Chứng từ		Nội dung (diễn giải)	Số tiền	Đối tượng xác minh		Ghi chú mức độ sai phạm
Số hiệu	Ngày tháng			Trực tiếp	Gián tiếp	

Nhìn chung để hoàn thiện chương trình kiểm toán chung cũng như chương trình kiểm toán chu trình hàng tồn kho cần đến sự phối hợp của công ty kiểm toán, cơ quan quản lý cấp Nhà nước và từ chính công ty khách hàng. Riêng đối với công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam nói riêng và các công ty kiểm toán độc lập nói chung, Ban Giám đốc công ty nên xây dựng một chính sách phát triển, nâng cao trình độ của các kiểm toán viên bằng các biện pháp

Luận văn tèt nghiệp

khác nhau như thiết kế chương trình tuyển dụng nhân viên một cách chặt chẽ, khuyến khích sức sáng tạo trong công việc, đưa ra những quy chế nhằm đảm bảo tuân thủ quy chế kiểm soát chất lượng kiểm toán... để có thể hội nhập với xu thế phát triển chung của thế giới. Những hoạt động trên cũng nhằm mục đích đẩy mạnh vai trò, vị trí của ngành kiểm toán trong nền kinh tế đất nước ngày một phát triển.

KẾT LUẬN

Như đã trình bày ở trên, do hoạt động kiểm toán độc lập ở nước ta vẫn còn là một lĩnh vực mới mẻ, còn gặp không ít khó khăn trong cả lý luận và thực tiễn. Để nâng cao chất lượng kiểm toán, nắm bắt kịp với xu thế chung của thế giới, các Công ty kiểm toán độc lập đã và đang tích cực hoàn thiện hoạt động kiểm toán của mình.

Với hy vọng được đóng góp những ý kiến nhỏ bé của mình vào việc hoàn thiện công tác kiểm toán, trong quá trình thực tập tại Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam em đã có điều kiện nghiên cứu và tìm hiểu thực tiễn kiểm toán Báo cáo tài chính, đặc biệt là kiểm toán chu trình hàng tồn kho của công ty. Trong bài viết của mình em đã cố gắng liên hệ giữa thực tiễn kiểm toán tại công ty và lý luận để rút ra một số nhận xét và ý kiến về công tác kiểm toán chu trình hàng tồn kho của công ty.

Do thời gian và trình độ hiểu biết còn hạn chế, số lượng khách hàng được tìm hiểu không nhiều, nhiều chu trình tìm hiểu còn chưa kỹ lưỡng, những ý kiến nhận xét còn mang tính chất chủ quan, giải pháp đưa ra chỉ mang tính gợi mở và chắc chắn còn nhiều thiếu sót. Em rất mong được sự góp ý của các thầy cô để em có thể mở rộng kiến thức và hoàn thiện bài viết của mình.

Cuối cùng em xin gửi lời cảm ơn tới giáo viên hướng dẫn - TS Chu Thành, toàn thể Ban giám đốc Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng Việt Nam, anh Nguyễn Đắc Thành - Phó Giám Đốc Công ty cũng như các anh chị phòng Kiểm toán I đã tạo điều kiện cho em hoàn thành chuyên đề tốt nghiệp này.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. “Auditing- Kiểm toán”, Alvin A.Arens, James K. Loebbecke. Nhà xuất bản Thống kê 1995.
Biên dịch: Đặng Kim Cương, Phạm Văn Đước.
2. Giáo trình Kiểm toán tài chính- Khoa Kế toán- ĐH KTQD
Chủ biên: GS- TS Nguyễn Quang Quỳnh.
3. Giáo trình Lý thuyết Kiểm toán- ĐH KTQD.
GS- TS Nguyễn Quang Quỳnh.
4. Tạp chí kế toán, kiểm toán năm 2003, 2004.
5. Phân tích hoạt động kinh doanh- PGS Phạm Thị Gái- ĐH KTQD.
6. Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam- NXB Tài chính.
7. Hệ thống chuẩn mực kiểm toán Việt Nam- trang web:mof.gov.vnn.vn
8. Các tài liệu làm việc của kiểm toán viên Công ty Kiểm toán tư vấn xây dựng (CIMEICO) Việt Nam.

NHẬN XÉT CỦA ĐƠN VỊ THỰC TẬP

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Hà Nội, ngày tháng năm 2005

NHẬN XÉT CỦA GIÁO VIÊN HƯỚNG DẪN

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Hà Nội, ngày tháng năm 2005