

I. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA KIỂM TOÁN TRÊN THẾ GIỚI VÀ Ở VIỆT NAM

1. Lịch sử ra đời và phát triển của kiểm toán trên thế giới

Có rất nhiều nhà nghiên cứu lịch sử cho rằng kiểm toán ra đời vào khoảng thế kỷ thứ III trước Công Nguyên, gắn liền với nền văn minh của Ai Cập và La-Mã cổ đại. Ở thời kỳ đầu, kiểm toán chỉ hình thành ở mức độ sơ khai, những người làm công việc kế toán đọc to lên những tài liệu kế toán cho một bên độc lập nghe và sau đó chứng thực. Vì vậy "Audit" (có nghĩa là kiểm toán) trong tiếng Anh có nguồn gốc từ Latinh "Audire" có nghĩa là nghe.

Sau đây là khái niệm về kiểm toán ở một số nước:

Ở Anh người ta khái niệm: “Kiểm toán là sự kiểm tra độc lập và là sự bày tỏ ý kiến về những báo cáo tài chính của một xí nghiệp do các kiểm toán viên được bổ nhiệm để thực hiện những công việc đó theo đúng với bất cứ nghĩa vụ pháp lý nào có liên quan”.

Ở Mỹ, các chuyên gia kiểm toán khái niệm: “Kiểm toán là một quá trình mà qua đó một người độc lập, có nghiệp vụ tập hợp và đánh giá về thông tin có thể lượng hoá có liên quan đến một thực thể kinh tế riêng biệt nhằm mục đích xác định và báo cáo mức độ phù hợp giữa thông tin có thể lượng hoá với những tiêu chuẩn đã được thiết lập”

Tại Cộng hoà Pháp người ta có khái niệm: “Kiểm toán là

việc nghiên cứu và kiểm tra tài khoản niên độ của một tổ chức do một người độc lập, đủ danh nghĩa gọi là kiểm toán viên tiến hành để khẳng định những tài khoản đó phản ánh đúng đắn tình hình tài chính thực tế, không che dấu sự gian lận và chúng được trình bày theo mẫu chính thức của luật định”.

Từ Trung đại trở đi, đã có sự hoàn thiện và phát triển dần của kế toán, chẳng hạn với các khoản giao dịch đã buộc hai bên cùng ký sổ, do đó phát sinh quan hệ đối chiếu như một hình thức kiểm tra kế toán.

Từ thế kỷ thứ XVII đến thế kỷ XX, các phương pháp kế toán và kỹ thuật thông tin phát triển đến mức tinh xảo đã đáp ứng ngày càng tốt hơn yêu cầu của quản lý.

Đến năm 30 của thế kỷ XX, sự phá sản của các tổ chức tài chính và khủng hoảng kinh tế, suy thoái về tài chính chức năng kiểm tra kế toán mới bộc lộ những nhược điểm, đòi hỏi phải có sự kiểm tra ngoài kế toán và kiểm toán được phát triển trở lại.

Năm 1934, Ủy ban giao dịch chứng khoán đã được thành lập và quy chế về kiểm toán viên bên ngoài bắt đầu có hiệu lực. Đồng thời, trường đào tạo kiểm toán viên công chứng đã in ra mẫu chuẩn đầu tiên về báo cáo tài khoản của các công ty.

Năm 1941, trường đào tạo kiểm toán viên nội bộ (IIA) được thành lập cũng công bố việc xác định chính thức về chức năng của kiểm toán nội bộ. Từ năm 1950, nghiệp vụ ngoại kiểm được bổ sung liên tục về cấu trúc, phương pháp và kỹ thuật.

Từ lịch sử phát triển của kiểm toán như trên, chúng ta nhận thấy kiểm toán ra đời trước hết là do nhu cầu kiểm tra độc lập các số liệu kế toán và thực trạng tài chính của các doanh nghiệp. Trong quá trình phát triển dần dần kiểm toán không chỉ giới hạn ở lĩnh vực kế toán – tài chính mà được mở rộng ra các lĩnh vực kiểm soát, đánh giá cả hệ thống quản lý của doanh nghiệp.

2. Quá trình phát triển của hoạt động kiểm toán ở Việt Nam

Ở Việt Nam, kiểm toán nói chung cũng như kiểm tra kế toán nói riêng đã được quan tâm ngay từ thời kỳ bắt đầu xây dựng đất nước. Trong cơ chế kế hoạch hóa tập trung công tác kiểm tra và bộ máy kiểm tra cũng được tổ chức phù hợp với cơ chế này, kiểm tra của Nhà Nước chủ yếu được thực hiện thông qua xét duyệt hoàn thành kế hoạch, xét duyệt quyết toán và thanh tra các vụ việc. Trong đó, kiểm tra kế toán được thể hiện rõ nhất qua cơ chế xét duyệt quyết toán của các doanh nghiệp Nhà Nước.

Khi chuyển sang cơ chế thị trường, cơ chế xét duyệt quyết toán tỏ ra không phù hợp. Trước hết, đối tượng quan tâm đến thông tin tài chính của doanh nghiệp không phải chỉ có Nhà Nước mà còn có các chủ doanh nghiệp, thành viên Hội đồng quản trị, các đối tác liên doanh và cả người lao động. Tuy từ nhiều góc độ khác nhau nhưng tất cả các đối tượng quan tâm đều có nguyện vọng chung là được sử dụng các thông tin có độ tin cậy cao, độ chính xác và trung thực.

Mặt khác, kiểm tra kế toán được thực hiện qua cơ chế duyệt quyết toán chủ yếu được tiến hành trên tài liệu, giấy tờ là chính, chứ chưa đi sâu được vào hoạt động của doanh nghiệp. Chẳng hạn, việc xét duyệt quyết toán thường được thực hiện vào quý I hoặc quý II năm sau, nên việc xác định tài sản thực tế của doanh nghiệp vào thời điểm kiểm kê (31/12 năm trước) có tồn tại thật sự hay không chỉ dừng lại ở việc xem xét tính hợp lý của các tài liệu kế toán của doanh nghiệp, còn việc quan sát thực tế tại thời điểm kiểm kê không thể thực hiện được... Chỉ có kiểm toán với các kỹ thuật thu thập bằng chứng phong phú và thích hợp mới có thể tạo niềm tin cho người sử dụng thông tin bằng những xác nhận khách quan và độc lập về thực trạng tài chính của doanh nghiệp.

Từ lý do trên, có thể thấy kiểm toán đã và đang trở nên một hoạt động không thể thiếu trong điều kiện nền kinh tế thị trường có sự quản lý và kiểm soát của Nhà Nước ở nước ta hiện nay.

- Ngày 13/5/1991, Bộ tài chính đã ký hai quyết định thành lập hai công ty kiểm toán đầu tiên là Công ty kiểm toán Việt Nam với tên giao dịch là VACO và công ty dịch vụ kế toán Việt Nam với tên giao dịch là ASC, sau này đổi tên là Công ty dịch vụ tư vấn tài chính, kế toán, kiểm toán –AASC (Quyết định 639- TC/QĐ/TCCB ngày 14/9/1993). Số lượng công ty kiểm toán đã tăng lên đáng kể và loại hình công ty cũng đa dạng hơn.

- Cùng với sự phát triển của kiểm toán độc lập, kiểm toán Nhà Nước VN được thành lập theo ND số 70/CP ngày 11/7/1994 của Chính phủ. Ngày 24/6/2005 Luật kiểm toán Nhà

Nước (luật số 37/2005/QH11) được Quốc Hội ban hành và có hiệu lực kể từ ngày 01/01/2006.

- Đồng thời kiểm toán nội bộ cũng đã được thành lập trong các doanh nghiệp có quy mô lớn ở VN như: Tổng công ty hàng không, Bru chính viễn thông, Dầu khí, Điện lực...

II. KHÁI NIỆM, PHÂN LOẠI KIỂM TOÁN

1. Khái niệm kiểm toán

Kiểm toán mới chỉ xuất hiện tại Việt Nam từ mười năm vào cuối thế kỉ XX. Trong quá trình đó cách hiểu về kiểm toán vẫn chưa thực sự thống nhất. Có thể khái quát cách hiểu đó theo 3 quan niệm chính như sau :

Quan điểm thứ nhất : coi kiểm toán là kiểm tra kế toán , tức là đồng nhất kiểm toán là 1 trong những chức năng cơ bản của kế toán .Quan điểm này ra đời trong điều kiện nền kinh tế kế hoạch tập trung với điều kiện kiểm tra chưa phát triển. Trong thời kì này , NN vừa là chủ sở hữu , vừa thực hiện lãnh đạo trực tiếp nền kinh tế. Việc giám sát kiểm tra của được thực hiện thông qua các kế toán trưởng (giám sát viên của Nhà Nước đặt tại doanh nghiệp), vì vậy thời kì này người ta vẫn coi kiểm toán là một bộ phận của kế toán.

Quan điểm thứ hai : hình thành cũng với sự phát triển của nền kinh tế thị trường. Theo đó, kiểm toán được khái niệm là hoạt động xác minh các Báo cáo tài chính , các bản khai tài chính của các thực thể kinh tế do các Kiểm toán viên độc lập và có nghiệp vụ tiến hành dựa trên hệ thống pháp lí hiện hành .

Quan điểm thứ ba hay còn gọi là quan điểm hiện đại: kiểm toán bao gồm các lĩnh vực sau: kiểm toán thông tin, kiểm toán tính tuân thủ hay kiểm toán quy tắc, kiểm toán hiệu quả, kiểm toán hiệu năng .

- Kiểm toán thông tin là nhằm đánh giá tính trung thực và hợp pháp của thông tin trên các tài liệu kiểm toán, làm cơ sở để giải quyết các mối quan hệ kinh tế.

- Kiểm toán tính tuân thủ là hướng vào việc đánh giá tình hình thực hiện chế độ thể lệ, lập pháp của Nhà Nước hay đơn vị kiểm toán .

- Kiểm toán hiệu quả là đánh giá việc sử dụng các yếu tố đầu vào của các doanh nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả kinh tế (thường áp dụng với các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh)

- Kiểm toán hiệu năng (gắn liền với đơn vị hoạt động sự nghiệp): hướng tới đánh giá năng lực quản lý để xem xét kết quả đầu ra có đạt được hay không và nếu đạt được thì yếu tố đầu vào như thế nào ?

Tổng hợp 3 quan niệm trên ta có thể khái quát bản chất của kiểm toán như sau :

- Thứ nhất , kiểm toán có chức năng xác minh và bày tỏ ý kiến.

- Thứ hai , đối tượng kiểm toán là các thực trạng các hoạt động cần kiểm toán.

- Thứ ba , phương pháp kĩ thuật dùng để kiểm toán có thể là phương pháp kiểm toán chứng từ hoặc phương pháp kiểm toán ngoài chứng từ.

- Thứ tư, chủ thể của kiểm toán bao gồm các kiểm toán viên có trình độ nghiệp vụ tương xứng thực hiện.

Như vậy có thể rút ra được khái niệm như sau :

“Kiểm toán là quá trình xác minh và bày tỏ ý kiến về thực trạng hoạt động tài chính bằng hệ thống phương pháp kỹ thuật của kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ do các kiểm toán viên có trình độ tương xứng thực hiện trên cơ sở hệ thống pháp lý có hiệu lực”

Các yếu tố chính trong khái niệm được hiểu như sau:

- Người thực hiện kiểm toán (chủ thể kiểm toán): là các chuyên gia độc lập và có thẩm quyền, kiểm toán viên phải là những người có đủ khả năng và thẩm quyền cũng như độc lập với đối tượng được kiểm toán.

- Phương pháp kiểm toán: có 2 phương pháp kiểm toán: kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ.

- Khách thể kiểm toán: đó là các tổ chức kinh tế, các doanh nghiệp có hoạt động cần được kiểm toán

- Đối tượng của kiểm toán: thực trạng hoạt động tài chính của các doanh nghiệp, đơn vị được kiểm toán.

- Căn cứ để thực hiện kiểm toán: các chuẩn mực kiểm toán đã được xác lập.

2. Chức năng, bản chất của kiểm toán

- **Chức năng của kiểm toán:** xác minh và bày tỏ ý kiến

+ Chức năng xác minh nhằm xem xét mức độ trung thực của tài liệu và tính hợp pháp của việc thực hiện các nghiệp vụ hay việc lập các bảng khai tài chính.

+ Sản phẩm của một cuộc kiểm toán có thể là các báo cáo kiểm toán hoặc thư quản lý, tức là đưa ra những nhận xét, kết luận về những nội dung đã được kiểm toán và kiểm toán viên phải chịu trách nhiệm trước pháp luật về các nhận xét và kiến nghị đó của mình.

- **Bản chất của kiểm toán:** đó là kiểm tra kế toán, bên cạnh kiểm tra tình hình tài chính kiểm toán còn thâm nhập vào nhiều lĩnh vực khác nhau như: hiệu quả của hoạt động kinh tế, hiệu năng của quản lý xã hội, hiệu lực của hệ thống pháp lý trong từng loại hoạt động.

3. Vai trò của kiểm toán

- Kiểm toán tạo niềm tin cho những người quan tâm. Trong cơ chế thị trường này có rất nhiều người quan tâm đến tình hình tài chính và sự phản ánh của nó trong tài liệu kế toán. Đó là: cơ quan Nhà Nước, các đơn vị được kiểm toán, các nhà đầu tư, ngân hàng, các tổ chức tín dụng, người lao động, khách hàng, nhà cung cấp.

- Kiểm toán thông qua việc kiểm tra và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, hệ thống kế toán của khách hàng, thường đưa ra những ý kiến tư vấn hữu ích, giúp lãnh đạo doanh nghiệp khách hàng cải thiện được hệ thống kiểm soát nội bộ, khắc phục được những tồn tại, góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất, kinh doanh.

- Kiểm toán cũng tham gia phổ biến các chế độ kế toán, chính sách về tài chính, thuế khóa giúp cho khách hàng tuân thủ các quy định của pháp luật.

- Đối với các công ty cổ phần, kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong công tác quản trị công ty, trong việc giải quyết các xung đột về lợi ích giữa Ban giám đốc, Hội đồng quản trị, các cổ đông... Kết quả kinh doanh đã được kiểm toán xác nhận là trung thực và khách quan sẽ là căn cứ để các cổ đông, Hội đồng quản trị đánh giá trình độ quản lý của Ban giám đốc, là cơ sở để xác định các khoản lương, thưởng phải trả cho các nhà quản lý và để xây dựng chính sách chi trả cổ tức cho các cổ đông.

- Kiểm toán là công cụ kiểm soát quản lý của các cổ đông. Kiểm toán góp phần ngăn chặn các hành vi gian lận trong hoạt động kinh doanh, các động cơ nhằm che giấu, biến báo số liệu kế toán vì các mục đích tư lợi cá nhân của Ban giám đốc, góp phần nâng cao hiệu quả và năng lực quản lý trong doanh nghiệp.

→ Tất cả những điều trình bày trên có thể thấy rõ kiểm toán có ý nghĩa lớn ở nhiều lĩnh vực, đó là “quan tòa công minh của quá khứ”, “người dẫn dắt cho hiện tại”, và là “người cố vấn sáng suốt cho tương lai”.

4. Phân loại kiểm toán

4.1. Phân loại theo đối tượng cụ thể của kiểm toán

4.1.1. Kiểm toán hoạt động

Trong cơ chế thị trường hiện nay, ở tất cả các đơn vị cho dù đơn vị đó có quy mô ra sao, hoạt động trong lĩnh vực kinh doanh gì đi nữa thì tất cả các nhà quản lý ở các đơn vị đó đều rất quan tâm đến một vấn đề đó chính là làm sao để đạt được mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận. Để làm được điều này thì vấn đề tối ưu hóa trong việc sử dụng các nguồn lực, các yếu tố đầu vào như

vật liệu, máy móc, con người... là vấn đề hết sức được quan tâm. Như vậy:

“ kiểm toán hoạt động là loại hình kiểm toán nhằm đánh giá và nâng cao 3E của các hoạt động, nghiệp vụ cụ thể ở đơn vị được kiểm toán”

Qua nghiên cứu các nhà kiểm toán Canada đã đưa ra tiêu chí để đánh giá về tính tối ưu thông qua thuật ngữ 3E. Đó chính là:

- Tính kinh tế (Economic): là thuật ngữ dùng để chỉ việc mua sắm các nguồn lực trong đơn vị được đảm bảo một cách hợp lý về số lượng và chất lượng với chi phí thấp nhất

- Tính hiệu quả (Efficiency): là thuật ngữ dùng để chỉ việc so sánh giữa “đầu ra” và “đầu vào” trên cơ sở tiết kiệm chi phí

- Tính hiệu năng (Effectiveness): là thuật ngữ dùng để chỉ việc so sánh giữa đầu ra với các mục tiêu, kế hoạch đã định hướng trước về chính trị, văn hóa, xã hội, đạo đức... trong quá trình hoạt động kinh doanh của đơn vị. Thuật ngữ hiệu năng nhấn mạnh đến chất lượng của công tác quản lý để hoàn thành các mục tiêu, kế hoạch đã đề ra ở đơn vị.

Các đặc trưng cơ bản:

- Đối tượng của kiểm toán hoạt động rất đa dạng, từ việc đánh giá một phương án kinh doanh, một dự án, một quy trình công nghệ, một công trình xây dựng cơ bản, một loại tài sản, thiết bị mới đưa vào hoạt động hay việc luân chuyển chứng từ trong một đơn vị...

- Chủ thể kiểm toán: Kiểm toán viên nội bộ

-
- Khách thể kiểm toán: Các đơn vị, các bộ phận, các phân ban... có đối tượng cần được kiểm toán
 - Mục tiêu kiểm toán: đánh giá và nâng cao 3E về đối tượng cụ thể được kiểm toán ở đơn vị
 - Phương pháp kiểm toán: phương pháp kiểm toán cơ bản: phương pháp kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ
 - Cơ sở pháp lý: cơ sở đánh giá có thể là các tiêu chuẩn kỹ thuật, tỉ suất bình quân ngành, hay một định mức, một văn bản pháp quy nào đó...mà ở vào giai đoạn lập kế hoạch cụ thể kiểm toán hoạt động các kiểm toán viên (KTV) đã tự xây dựng sao cho phù hợp với đối tượng cụ thể được kiểm toán
 - Trình tự kiểm toán: không có một cơ sở pháp lý nhất định chung mà việc lựa chọn thường mang tính chủ quan tùy thuộc vào xét đoán của các KTV.
 - Sản phẩm của cuộc kiểm toán hoạt động: chính là một báo cáo kiểm toán trong đó trình bày kết quả kiểm toán và những ý kiến đề xuất cải tiến hoạt động của đơn vị.

4.1.2. Kiểm toán tuân thủ

Là việc kiểm tra và đánh giá xem đơn vị được kiểm toán có tuân thủ pháp luật và các quy định (do các cơ quan có thẩm quyền và đơn vị đã quy định) hay không để kết luận về sự chấp hành pháp luật và các quy định của đơn vị.

Ví dụ:

- Kiểm toán việc tuân thủ các luật thuế ở đơn vị;

-
- Kiểm toán của cơ quan nhà nước đối với doanh nghiệp Nhà Nước, đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách Nhà Nước về việc chấp hành các chính sách, chế độ về tài chính, kế toán;
 - Kiểm toán việc chấp hành các điều khoản của hợp đồng tín dụng đối với đơn vị sử dụng vốn vay của ngân hàng.

Các đặc trưng cơ bản:

- Đối tượng của kiểm toán: chủ yếu là hoạt động thu chi ngân sách nhà nước, các nghiệp vụ trong doanh nghiệp.
- Chủ thể kiểm toán: Kiểm toán viên Nhà Nước.
- Khách thể kiểm toán: Các đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp sử dụng ngân sách Nhà Nước, sử dụng và quản lý các nguồn quỹ tập trung hay nguồn vốn của Nhà Nước dưới hình thức trực tiếp hay gián tiếp
- Mục tiêu kiểm toán: kiểm tra tính tuân thủ luật pháp, chính sách, chế độ tài chính, kế toán, chế độ quản lý của Nhà Nước...
- Phương pháp kiểm toán: phương pháp kiểm toán cơ bản: phương pháp kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ
- Cơ sở pháp lý: các bước tiến hành một cuộc kiểm toán tuân thủ đều dựa vào sự tồn tại của các dữ liệu có thể kiểm tra với các chuẩn mực hoặc tiêu chuẩn được đề ra như các văn bản pháp quy do Nhà Nước ban hành, quy định, hợp đồng của đơn vị... Chính vì vậy tính chất của cuộc kiểm toán tuân thủ thường mang tính cưỡng chế
- Trình tự kiểm toán: tuân thủ theo trình tự chung gồm 4 bước: lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán, báo cáo kết quả kiểm toán và theo dõi sau kiểm toán.

- Sản phẩm của cuộc kiểm toán: chính là báo cáo kiểm toán.

4.1.3. Kiểm toán báo cáo tài chính

Theo chuẩn mực kiểm toán số 200 (Mục tiêu và nguyên tắc chi phối kiểm toán tài chính) thì: Kiểm toán tài chính là việc thu thập và đánh giá các bằng chứng kiểm toán của các KTV để nhằm xác định tính trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu của báo cáo tài chính.

- Trung thực : là thuật ngữ có ý nghĩa khẳng định các thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh đúng sự thật, nội dung, bản chất và giá trị của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- Hợp lý: là thuật ngữ có ý nghĩa khẳng định các thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh trung thực, cần thiết và phù hợp về không gian, thời gian, sự kiện được nhiều người thừa nhận.

- Hợp pháp: là thuật ngữ có ý nghĩa khẳng định các thông tin tài chính và tài liệu kế toán phản ánh đúng theo yêu cầu của luật pháp, chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành.

Tuy nhiên, lưu ý rằng việc đánh giá một báo cáo tài chính như thế nào là trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu phụ thuộc rất lớn vào kinh nghiệm, trình độ chuyên môn, tính xét đoán nghề nghiệp của KTV.

Các đặc trưng cơ bản:

- Đối tượng của kiểm toán: chủ yếu là các bản khai tài chính, báo cáo tài chính

- Chủ thể kiểm toán: có thể là các KTV độc lập, KTV Nhà nước, KTV nội bộ nhưng chủ yếu nhất là Kiểm toán viên độc lập.

-
- Khách thể kiểm toán: Các đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp có các báo cáo tài chính, các cá nhân có tài khoản, bảng khai cân được kiểm toán.
 - Mục tiêu kiểm toán: đưa ra ý kiến xác nhận rằng BCTC có được lập trên cơ sở trung thực, hợp lý theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành hay không ?
 - Phương pháp kiểm toán: phương pháp kiểm toán cơ bản: phương pháp kiểm toán chứng từ và ngoài chứng từ
 - Cơ sở pháp lý: để thực hiện hoạt động kiểm toán là các chuẩn mực kiểm toán, chế độ kế toán và luật pháp liên quan đến hoạt động kiểm toán.
 - Trình tự kiểm toán: trên thực tế trình tự kiểm toán tài chính sẽ được thực hiện từ tổng quát đến chi tiết, ngược với trình tự kế toán và tuân theo quy trình chung: báo cáo tài chính → sổ tổng hợp → sổ chi tiết → chứng từ.
 - Sản phẩm của cuộc kiểm toán: được trình bày trên báo cáo kiểm toán tuân theo mẫu quy định, đồng thời KTV còn có thể đưa ra những lời khuyên cho các nhà quản lý tại đơn vị được kiểm toán bằng thư quản lý.

4.2. Phân loại theo chủ thể kiểm toán

4.2.1. Kiểm toán độc lập

Là công việc kiểm toán được thực hiện bởi các KTV chuyên nghiệp, độc lập làm việc trong các doanh nghiệp kiểm toán. Kiểm toán độc lập là loại hình dịch vụ nên chỉ được thực hiện khi khách hàng có yêu cầu và đồng ý trả phí thông qua việc ký kết hợp đồng kinh tế.

Hoạt động kiểm toán độc lập là nhu cầu cần thiết, trước hết vì lợi ích của bản thân doanh nghiệp, của các nhà đầu tư trong và ngoài nước, lợi ích của chủ sở hữu vốn, các chủ nợ, lợi ích và yêu cầu của Nhà nước. Người sử dụng kết quả kiểm toán phải được đảm bảo rằng những thông tin họ được cung cấp là trung thực, khách quan, có độ tin cậy cao để làm căn cứ cho các quyết định kinh tế hoặc thực thi trách nhiệm quản lý, giám sát của mình.

Điều 2 Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ quy định *"Kiểm toán độc lập là việc kiểm tra và xác nhận của KTV và DNKT về tính trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và BCTC của các doanh nghiệp, tổ chức (gọi chung là đơn vị được kiểm toán) khi có yêu cầu của các đơn vị này"*.

Các đặc trưng cơ bản.

- Phạm vi hoạt động: Kiểm toán độc lập (KTĐL) là loại hình dịch vụ tư vấn du nhập vào nước ta được pháp luật thừa nhận và bảo hộ, được quản lý chặt chẽ với các hiệp hội chuyên ngành về kiểm toán. Chính vì vậy KTĐL có thể tiến hành trong mọi đơn vị thuộc mọi lĩnh vực và mọi thành phần kinh tế theo yêu cầu của đơn vị cần được kiểm toán.
- Mục đích kiểm toán: chủ yếu thực hiện việc kiểm tra và xác nhận về tính trung thực và hợp lý của các tài liệu, số liệu kế toán và báo cáo tài chính của doanh nghiệp, tổ chức khi có yêu cầu của đơn vị này đảm bảo độ tin cậy cho người sử dụng.

-
- Lĩnh vực hoạt động: tương đối đa dạng, chủ yếu tập trung vào 4 dịch vụ: kiểm toán tài chính (thường chiếm khoản 50%→70% doanh thu), tư vấn tài chính, tư vấn thuế và dịch vụ tư vấn khác.
 - Chủ thể kiểm toán: các KTV độc lập là những người hành nghề chuyên nghiệp, có kỹ năng nghề nghiệp và đạo đức, phải đạt được tiêu chuẩn nhất định về bằng cấp, kinh nghiệm, đặc biệt là chứng chỉ Kế toán viên công chứng (CPA). Ở nước ta, chứng chỉ này được Bộ tài chính cấp cho các KTV theo chuẩn của chứng chỉ quốc tế.
 - Nguyên tắc hoạt động: tuân thủ pháp luật, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, chịu trách nhiệm trước pháp luật về hoạt động nghề nghiệp và kết quả kiểm toán, tuân thủ đạo đức nghề nghiệp kiểm toán, bảo đảm tính độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ, lợi ích và tính trung thực, đúng pháp luật, có thu phí kiểm toán.
 - Mô hình tổ chức: trên thế giới có 2 mô hình tổ chức kiểm toán độc lập là mô hình công ty lớn, tập đoàn xuyên quốc gia và mô hình văn phòng tư. Ở Việt Nam chưa cho phép hình thành mô hình văn phòng tư kiểm toán, mà mới có mô hình của công ty kiểm toán độc lập.
 - Cơ sở pháp lý: được thực hiện hoạt động kiểm toán của KTĐL là nghị định số 105/2004/NĐ – CP ngày 30/03/2004, nghị định 133/2005/NĐ – CP ngày 31/10/2005 và thông tư 60/TT- BTC ngày 28/06/2006. Ngoài ra, là hệ thống của chuẩn mực kiểm toán VN, chuẩn mực kiểm toán quốc tế, các bảng công bố về kiểm toán, văn bản hướng dẫn kiểm toán quốc tế.

4.2.2. Kiểm toán Nhà Nước

Điều 13, 14 Luật Kiểm toán Nhà nước (Luật số 37/2005/QH11 do Quốc hội thông qua ngày 14/06/2005) quy định “*Kiểm toán nhà nước là cơ quan chuyên môn về lĩnh vực kiểm tra tài chính nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật*”. “Kiểm toán Nhà nước có chức năng kiểm toán BCTC, kiểm toán tuân thủ, kiểm toán hoạt động đối với cơ quan, tổ chức quản lý, sử dụng ngân sách, tiền và tài sản Nhà nước”.

Các đặc trưng cơ bản:

- Phạm vi hoạt động: theo Nghị định số 93/2003/NĐ-CP của Chính phủ ban hành ngày 13/08/2003, cơ quan kiểm toán Nhà Nước (KTNN) có phạm vi hoạt động gồm các đơn vị, tổ chức, cơ quan có sử dụng ngân sách Nhà Nước; các đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp sử dụng ngân sách Nhà Nước, sử dụng và quản lý các nguồn quỹ tập trung hay nguồn vốn của Nhà Nước dưới hình thức trực tiếp hay gián tiếp.
- Mục đích kiểm toán: hoạt động kiểm toán Nhà Nước phục vụ việc kiểm tra, giám sát của Nhà Nước trong quản lý, sử dụng nền tài chính công.
- Lĩnh vực hoạt động: tập trung chủ yếu vào kiểm toán tuân thủ mà đặc biệt là lĩnh vực kiểm toán thông tin, kiểm toán quy tắc, ngoài ra còn thực hiện các cuộc kiểm toán hoạt động.
- Chủ thể kiểm toán: các KTV Nhà Nước là những công chức được hưởng lương từ ngân sách Nhà Nước và không nhất thiết phải có chứng chỉ hành nghề. Mặc dù vậy luật kiểm toán Nhà

Nước cũng quy định các KTV Nhà Nước bắt buộc phải có thể KTV do Tổng kiểm toán Nhà Nước cấp.

- Nguyên tắc hoạt động: phải tuân thủ các nguyên tắc hoạt động như độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, trung thực, khách quan và mang tính cưỡng chế.

- Mô hình tổ chức: trên thế giới bộ máy KTNN có thể được tổ chức theo nhiều mô hình khác nhau: trực thuộc Quốc Hội (chiếm tỷ lệ 38%), trực thuộc Chính Phủ (21%), trực thuộc Tổng Thống (19%), trực thuộc Nhà Vua (2%), và độc lập hoàn toàn với Quốc Hội và Chính Phủ (21%). Ở Việt Nam, KTNN khi mới thành lập (1994) được tổ chức trực thuộc Chính Phủ, đến năm 2005 KTNN được tổ chức trực thuộc Quốc Hội. Đứng đầu cơ quan KTNN là Tổng KTNN, giúp việc cho Tổng KTNN là Phó Tổng KTNN.

- Cơ sở pháp lý: chịu sự chi phối, điều chỉnh bởi luật kiểm toán ban hành ngày 24/06/2005 có hiệu lực thi hành từ 01/01/2006, Nghị định số 93/2003/NĐ-CP ngày 13/08/2003, các chuẩn mực KTNN.

4.2.3. Kiểm toán nội bộ

Là công việc kiểm toán do các KTV không chuyên nghiệp thực hiện việc kiểm toán phục vụ mục đích quản trị nội bộ trong đơn vị. Kiểm toán nội bộ chủ yếu để đánh giá về việc thực hiện pháp luật và quy chế nội bộ; kiểm tra tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ và việc thực thi công tác kế toán, tài chính... của đơn vị. Phạm vi và mục đích của kiểm toán nội bộ rất linh hoạt tùy thuộc yêu cầu quản lý điều hành của ban

lãnh đạo đơn vị. Báo cáo kiểm toán nội bộ chủ yếu phục vụ cho chủ doanh nghiệp, không có giá trị pháp lý và chủ yếu xoay quanh việc kiểm tra và đánh giá tính hiệu lực và tính hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như chất lượng thực thi trong những trách nhiệm được giao.

Các đặc trưng cơ bản:

- Phạm vi hoạt động: phạm vi hoạt động của kiểm toán nội bộ (KTNB) được giới hạn trong nội bộ đơn vị.
- Mục đích kiểm toán: rà soát lại hệ thống kế toán và các quy chế kiểm soát nội bộ có liên quan để giám sát sự hoạt động của các hệ thống này cũng như tham gia hoàn thiện chúng, phục vụ cho công tác quản trị nội bộ doanh nghiệp.
- Lĩnh vực hoạt động: lĩnh vực hoạt động tốt nhất đối với KTNB là kiểm toán hoạt động tập trung vào kiểm tra hiệu năng và hiệu quả của các nghiệp vụ, các quy trình hoạt động, các chương trình, dự án. Ngoài ra, KTNB còn thực hiện kiểm toán tuân thủ nhằm xem xét việc chấp hành các chính sách quy định của đơn vị. Đặc biệt ở các công ty liên doanh, tập đoàn lớn KTNB có thể thực hiện việc kiểm toán tài chính.
- Chủ thể kiểm toán: đó chính là các KTV nội bộ. Họ là những người có trình độ chuyên môn cao có nhiều kinh nghiệm trong quản lý và tác nghiệp công việc cụ thể ở đơn vị. Những người này được hưởng lương như những người nhân viên khác trong đơn vị và cũng chính vì vậy họ không nhất thiết phải có chứng chỉ hành nghề (CPA)

-
- Nguyên tắc hoạt động: KTNB cần tuân thủ nguyên tắc hoạt động độc lập cả về chuyên môn lẫn tài chính với các phòng ban khác và phải chịu sự chỉ đạo của cấp quản lý cao nhất trong đơn vị.
 - Mô hình tổ chức: bộ phận KTNB được tổ chức trực thuộc bộ phận cao nhất của đơn vị (Hội Đồng Quản Trị, Ban Giám Đốc) và độc lập với các phòng ban khác.
 - Cơ sở pháp lý: đó chính là chuẩn mực do KTV tự thiết kế ra sao cho phù hợp với các văn bản, nội quy, quy định của đơn vị ban hành, các yêu cầu của nhà quản lý, phù hợp với tính chất của một cuộc kiểm toán đặc biệt là kiểm toán hoạt động.
 - Kết quả: kết quả kiểm toán gắn với các giải quyết sử lý và giải quyết cải tiến hoạt động doanh nghiệp, đặc biệt báo cáo kiểm toán nội bộ được chủ doanh nghiệp tin tưởng nhưng ít có giá trị pháp lý.

Ngoài ra, kiểm toán còn có thể phân loại theo các tiêu thức sau:

- Theo lĩnh vực cụ thể: gồm: KT thông tin, KT quy tắc, KT hiệu quả, KT hiệu năng.
- Theo phương pháp áp dụng: gồm: KT chứng từ, KT ngoài chứng từ.
- Theo quan hệ giữa chủ thể và khách thể: gồm: KT nội kiểm, KT ngoại kiểm.
- Theo phạm vi tiến hành KT: gồm: KT toàn diện, KT chọn điểm.
- Theo tính chu kỳ của KT: gồm: KT thường kỳ, KT định kỳ, KT bất thường.

- Theo quan hệ pháp lý: gồm: KT tự nguyện, KT bắt buộc.
- Theo thời điểm kiểm toán: gồm: KT trước, KT hiện hành, KT sau

III. CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN CỦA KIỂM TOÁN

1. Cơ sở dẫn liệu

Theo chuẩn mực kiểm toán 500:

Cơ sở dẫn liệu của BCTC: Là căn cứ của các khoản mục và thông tin trình bày trong BCTC do Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm lập trên cơ sở các chuẩn mực và chế độ kế toán qui định phải được thể hiện rõ ràng hoặc có cơ sở đối với từng chỉ tiêu trong BCTC.

Khi thu thập bằng chứng kiểm toán từ các thử nghiệm cơ bản, KTV phải xem xét sự đầy đủ và tính thích hợp của các bằng chứng từ các thử nghiệm cơ bản kết hợp với các bằng chứng thu được từ thử nghiệm kiểm soát nhằm khẳng định cơ sở dẫn liệu của BCTC.

Có nhiều cơ sở dẫn liệu khác nhau, song có thể phân các loại sau:

- + *Hiện hữu*: Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên BCTC thực tế phải tồn tại (có thực) vào thời điểm lập báo cáo;
- + *Quyền và nghĩa vụ*: Một tài sản hay một khoản nợ phản ánh trên BCTC đơn vị phải có quyền sở hữu hoặc có trách nhiệm hoàn trả tại thời điểm lập báo cáo;
- + *Phát sinh*: Một nghiệp vụ hay một sự kiện đã ghi chép thì phải đã xảy ra và có liên quan đến đơn vị trong thời kỳ xem xét;

+ *Đầy đủ*: Toàn bộ tài sản, các khoản nợ, nghiệp vụ hay giao dịch đã xảy ra có liên quan đến BCTC phải được ghi chép hết các sự kiện liên quan;

+ *Đánh giá*: Một tài sản hay một khoản nợ được ghi chép theo giá trị thích hợp trên cơ sở chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được thừa nhận);

Chính xác: Một nghiệp vụ hay một sự kiện được ghi chép theo đúng giá trị của nó, doanh thu hay chi phí được ghi nhận đúng kỳ, đúng khoản mục và đúng về toán học.

+. *Trình bày và công bố*: Các khoản mục được phân loại, diễn đạt và công bố phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành (hoặc được chấp nhận). Bảng chứng kiểm toán phải được thu thập cho từng cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.

Bảng chứng liên quan đến một cơ sở dẫn liệu (như sự hiện hữu của hàng tồn kho) không thể bù đắp cho việc thiếu bằng chứng liên quan đến cơ sở dẫn liệu khác (như giá trị của hàng tồn kho đó). Nội dung, lịch trình và phạm vi của các thử nghiệm cơ bản được thay đổi tùy thuộc vào từng cơ sở dẫn liệu. Các thử nghiệm có thể cung cấp bằng chứng kiểm toán cho nhiều cơ sở dẫn liệu cùng một lúc (như việc thu hồi các khoản phải thu có thể cung cấp bằng chứng cho sự hiện hữu và giá trị của các khoản phải thu đó).

Ví dụ: Khi kiểm toán khoản mục hàng tồn kho; Hàng tồn kho được báo cáo trên Bảng cân đối kế toán là 100.000.000đ.

Kiểm toán viên phải tìm kiếm và giải trình được 3 yếu tố:

+ Hàng tồn kho có thật hay không, có thực sự tồn tại trong

doanh nghiệp hay không?

+ Hàng tồn kho có thực sự thuộc sở hữu của doanh nghiệp hay không; doanh nghiệp có quyền kiểm soát hay không?

+ Hàng tồn kho đã được tính toán, đánh giá, ghi chép cộng dồn và báo cáo theo đúng nguyên tắc và phương pháp của kế toán không?

Ghi nhận hàng tồn kho có đúng nguyên tắc giá phí hay không?

Tính giá hàng tồn kho đã tuân thủ nguyên tắc nhất quán chưa?

Đã ghi chép, cộng dồn và xác định số lượng kiểm kê kho khớp đúng với số liệu trên sổ kế toán không?

Hàng tồn kho giảm giá so với giá thị trường đã được đánh giá theo giá trị thực hiện thuần túy chưa? Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã phù hợp với nguyên tắc thận trọng của kế toán và quy định của cơ chế tài chính hiện hành chưa?

Những cơ sở dẫn liệu này xuất phát từ các nguyên tắc kế toán đối với việc ghi chép, trình bày và báo cáo số liệu trên các báo cáo tài chính.

2. Hệ thống kiểm soát nội bộ

2.1. Khái niệm và mục tiêu của hệ thống kiểm soát nội bộ

Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng giữ vai trò quan trọng trong qui trình kiểm toán do việc thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán trong qui trình kiểm toán BCTC phụ thuộc rất nhiều vào việc đánh giá tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

Theo chuẩn mực kiểm toán số 400 định nghĩa, Hệ thống kiểm soát nội bộ là các quy định và các thủ tục kiểm soát do đơn

vị được kiểm toán xây dựng và áp dụng nhằm bảo đảm cho đơn vị tuân thủ pháp luật và các quy định, để kiểm soát, ngăn ngừa và phát hiện gian lận, sai sót; để lập BCTC trung thực và hợp lý; nhằm bảo vệ, quản lý và sử dụng có hiệu quả tài sản của đơn vị.

- Mục tiêu về hiệu quả

Điều này phải đặt vào vị trí đầu tiên. Mục tiêu này có nghĩa là hệ thống kiểm soát nội bộ phải hướng tới việc tối đa hóa hiệu quả trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp thông qua việc sử dụng hợp lý nhất các tài sản và các nguồn lực khác đồng thời giúp doanh nghiệp tránh khỏi các rủi ro, thua lỗ. Với mục tiêu này, hệ thống kiểm soát nội bộ phải được xây dựng sao cho toàn bộ nhân viên của doanh nghiệp sẽ nỗ lực đạt được các mục tiêu của doanh nghiệp bằng các phương thức có hiệu quả nhất, hạn chế các chi phí vượt mức ngoài mong muốn và không đặt quyền lợi khác (Ví dụ như của nhân viên, của nhà cung cấp, của khách hàng ...) lên trên lợi ích của doanh nghiệp.

- Mục tiêu đánh giá, dự báo, ngăn ngừa rủi ro cho doanh nghiệp

Một hệ thống kiểm soát nội bộ phải đưa ra được các biện pháp nhằm đánh giá các loại hình rủi ro có khả năng gây ảnh hưởng đến các hoạt động của doanh nghiệp. Đồng thời, nó cũng phải đảm bảo sự tương xứng giữa những rủi ro với mức vốn, với phạm vi, quy mô hoạt động của doanh nghiệp.

Hệ thống kiểm soát nội bộ cũng nhằm vào việc bảo vệ tài sản và các nguồn lực của doanh nghiệp trước những hành vi chiếm đoạt không hợp lệ, sử dụng trái phép hoạt chống mất mát để đảm bảo cho doanh nghiệp hoạt động an toàn, có hiệu quả.

- Mục tiêu về thông tin

Mục tiêu này có nghĩa là hệ thống kiểm soát nội bộ tốt phải bảo đảm cho hệ thống thông tin báo cáo của doanh nghiệp phải được chính xác, cập nhật đầy đủ để doanh nghiệp có thể đưa ra được các quyết sách kịp thời, đúng và có hiệu quả. Cụ thể hơn, hệ thống kiểm soát nội bộ phải bảo đảm sự tin cậy, chính xác, kịp thời về tình hình sản xuất kinh doanh; các quyết toán năm; các hồ sơ, báo cáo tài chính, kế toán khác; các báo cáo giải trình trước cổ đông, các cơ quan quản lý, các đối tác ... để khi các thông tin này được gửi tới Hội đồng quản trị, Ban điều hành, cổ đông, cơ quan quản lý giám sát ... thì những người nhận thông tin này có thể đưa ra được các quyết định chính xác.

- Mục tiêu tuân thủ

Tức là hệ thống kiểm soát nội bộ phải đảm bảo cho toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp theo đúng pháp luật, phù hợp với yêu cầu của việc giám sát cũng như phù hợp với các nguyên tắc, quy trình, quy định nội bộ của doanh nghiệp.

2.2. Hạn chế của hệ thống kiểm soát nội bộ

Hồ thềng kióm so₂t néi bé kh«ng thó ®¶m b¶o hơm toan ®¶t được mục tiêu quản lý là do nh÷ng h¹n chõ tøm tụng của hồ thềng ®ã, theo chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 400 những hạn chế đó là:

- Chi phí cho hồ thềng kióm so₂t néi bé thông thường kh«ng được vượt quá những lợi ích mà hệ thống đó mang lại;
- Phần lớn các thủ tục kiểm soát nội bộ thường được thiết lập cho các nghiệp vụ thường xuyên, lặp đi, lặp lại, hơn là các nghiệp vụ không thường xuyên;

- Sai sót bởi con người thiếu chú ý, đăng trí khi thực hiện chức năng, nhiệm vụ, hoặc do không hiểu rõ yêu cầu công việc;
- Khả năng hệ thống kiểm soát nội bộ không phát hiện được sự thiếu vắng của thanh viên trong Ban quản lý hoặc nhân viên với những người khác trong hay ngoài;
- Khả năng người chịu trách nhiệm thực hiện thủ tục kiểm soát nội bộ không đồng ý quy định của mình;
- Do thay đổi chỗ vụ yêu cầu quản lý lượng cho các thành viên kiểm soát bị lệch hoặc bị vi phạm.

2.3. Yêu cầu đối với hệ thống kiểm soát nội bộ

Đối với bất kỳ nghiệp vụ kinh tế nào trong hoạt động của đơn vị đều có thể xảy ra một vài loại sai sót trong quá trình ghi sổ. Chẳng hạn, các nghiệp vụ tiền lương có thể bị sai sót nếu thực hiện việc chấm công sai hoặc kê khai sai khối lượng công việc thực hiện... Hệ thống kiểm soát nội bộ chính là công cụ để ngăn ngừa, phát hiện các sai phạm trong quá trình ghi chép và lập báo cáo. Cụ thể:

- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị không thể cho phép việc ghi chép vào sổ sách và từ đó lên báo cáo những nghiệp vụ thực tế không (hoặc chưa) xảy ra.
- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị phải đảm bảo rằng trước khi thực hiện mọi hoạt động hay nghiệp vụ, chúng đã được phê chuẩn. Nếu một nghiệp vụ kinh tế không được phê chuẩn xảy ra, có thể dẫn đến một nghiệp vụ gian lận.
- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị phải đảm bảo rằng mọi nghiệp vụ kinh tế đã thực sự phát sinh đều được ghi sổ, không được loại bỏ, giấu bớt, để ngoài sổ sách bất kỳ nghiệp vụ nào.
- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị phải đảm bảo không có

sai sót trong việc tính toán các khoản giá và phí của các nghiệp vụ trong quá trình ghi sổ.

- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị phải đảm bảo các nghiệp vụ được ghi chép theo sơ đồ tài khoản và ghi nhận đúng vào các loại sổ sách có liên quan.

- Hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị phải đảm bảo các nghiệp vụ kinh tế phải được tính toán đúng đắn trước khi ghi vào sổ sách liên quan, từ đó được tổng hợp chính xác để ghi vào sổ cái và lập báo cáo tài chính, đồng thời đảm bảo tính kịp thời trong việc ghi sổ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

3. Gian lận và sai sót

3.1 Khái niệm về gian lận và sai sót

Gian lận: Là những hành vi cố ý làm sai lệch thông tin kinh tế, tài chính do một hay nhiều người trong Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, các nhân viên hoặc bên thứ ba thực hiện, làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính.

Gian lận có thể biểu hiện dưới các dạng tổng quát sau:

- Xuyên tạc, làm giả chứng từ, tài liệu liên quan đến báo cáo tài chính;
- Sửa đổi chứng từ, tài liệu kế toán làm sai lệch báo cáo tài chính;
- Biến thủ tài sản;
- Che giấu hoặc cố ý bỏ sót các thông tin, tài liệu hoặc nghiệp vụ kinh tế làm sai lệch báo cáo tài chính;
- Ghi chép các nghiệp vụ kinh tế không đúng sự thật;

- Cố ý áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính;
- Cố ý tính toán sai về số học.

Sai sót: Là những lỗi không cố ý có ảnh hưởng đến đối tượng kiểm toán

Sai sót có thể biểu hiện dưới các dạng sau:

- Lỗi về tính toán số học hoặc ghi chép sai;
- Bỏ sót hoặc hiểu sai, làm sai các khoản mục, các nghiệp vụ kinh tế;
- Áp dụng sai các chuẩn mực, nguyên tắc, phương pháp và chế độ kế toán, chính sách tài chính nhưng không cố ý.

3.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ gian lận và sai sót

- a. Những vấn đề liên quan đến tính chính trực hoặc năng lực của Ban Giám đốc
- b. Các sức ép bất thường trong đơn vị hoặc từ bên ngoài vào đơn vị
- c. Các nghiệp vụ và sự kiện không bình thường
- d. Những khó khăn liên quan đến thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp
- e. Những nhân tố từ môi trường tin học liên quan đến các tình huống và sự kiện nêu trên

3.3. Trách nhiệm kiểm toán viên và công ty kiểm toán đối với sai sót, gian lận

Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa, phát hiện và xử lý các gian lận và sai sót trong đơn vị thông qua việc xây dựng và duy

trì thực hiện thường xuyên hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ thích hợp.

Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán có trách nhiệm giúp đơn vị phát hiện, xử lý và ngăn ngừa gian lận và sai sót, nhưng kiểm toán viên và công ty kiểm toán không phải chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn vị mà họ kiểm toán,

Khi lập kế hoạch và khi thực hiện kiểm toán, KTV phải đánh giá rủi ro về những gian lận và sai sót có thể có, làm ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính và phải trao đổi với Giám đốc (hoặc người đứng đầu) đơn vị về mọi gian lận hoặc sai sót quan trọng phát hiện được.

Như vậy trong quá trình kiểm toán, KTV có trách nhiệm giúp đỡ đơn vị được kiểm toán trong việc phát hiện, ngăn ngừa và xử lý các gian lận và sai sót, nhưng KTV và công ty kiểm toán không phải chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc ngăn ngừa các gian lận và sai sót ở đơn vị mà mình kiểm toán khi lập kế hoạch và khi thực hiện kiểm toán. KTV phải đánh giá rủi ro về các có gian lận và sai sót có thể có, làm ảnh hưởng trọng yếu đến Báo cáo tài chính và phải thiết lập các thủ tục kiểm toán thích hợp nhằm đảm bảo các gian lận và sai sót có ảnh hưởng tất yếu đến BCTC đều được phát hiện.

Khi phát hiện gian lận và sai sót, KTV và công ty kiểm toán phải:

- Thông báo cho giám đốc hoặc người đứng đầu: KTV phải thông báo kịp thời những phát hiện của mình cho Giám đốc đơn

- vị được kiểm toán trong thời hạn nhanh nhất trước ngày phát hành BCTC, hoặc trước ngày phát hành Báo cáo kiểm toán, khi:
- + KTV nghi ngờ có gian lận, mặc dù chưa đánh giá được ảnh hưởng của gian lận này tới báo cáo tài chính;
 - + Có gian lận hoặc có sai sót trọng yếu.
- Thông báo cho người sử dụng báo cáo kiểm toán
 - Thông báo cho cơ quan chức năng có liên quan

4. Trọng yếu và rủi ro

4.1. Trọng yếu

Trọng yếu là khái niệm về độ lớn hay là bản chất của gian lận (kể cả bỏ sót các thông tin tài chính kế toán) hoặc đơn lẻ hoặc từng nhóm mà trong 1 bối cảnh cụ thể nếu dựa vào các thông tin đó để xét đoán thì sẽ đưa ra các kết luận sai lầm.

Trọng yếu khi xét đoán là đúng trên quan điểm của người sử dụng thông tin. Trách nhiệm của kiểm toán viên là xem các báo cáo tài chính có bị sai phạm trọng yếu không. Nếu kiểm toán viên xác định có một sai phạm trọng yếu thì phải thông báo và đề nghị khách sửa lại. Nếu kiểm toán viên cho là cần thiết, nhưng khách hàng từ chối sửa chữa lại thì kiểm toán viên phải nghĩ ngay tới việc lập báo cáo kiểm toán “chấp nhận từng phần” hoặc báo cáo kiểm toán “trái ngược”. Vì vậy kiểm toán viên phải có sự hiểu biết thấu đáo về cách vận dụng tính trọng yếu.

Việc xét đoán và ước lượng sơ bộ về tính trọng yếu là công việc xét đoán nghề nghiệp mang tính chủ quan của kiểm toán viên. Trọng yếu là khái niệm tương đối, việc xét đoán tính trọng yếu phụ thuộc vào chủ quan của từng kiểm toán viên. Do

vậy kiểm toán viên không được tùy tiện khi đưa ra các kết luận về tính trọng yếu và công ty kiểm toán cần đưa ra các quy định có tính nguyên tắc về tính trọng yếu để thống nhất chỉ đạo kiểm toán viên và khách hàng của họ.

Ý nghĩa của khái niệm trọng yếu

- Giúp Kiểm toán viên xác định những vấn đề trọng yếu để xác định thời gian, phạm vi áp dụng các phương pháp kiểm toán.
- Xác định tính trung thực, hợp lý của từng chỉ tiêu cũng như toàn bộ báo cáo tài chính.

4.2. Rủi ro

4.2.1 Các loại rủi ro

a. Rủi ro tiềm tàng

Khái niệm: rủi ro tiềm tàng là khả năng tồn tại các sai phạm trọng yếu trong bản thân các đối tượng kiểm toán khi chưa xét đến sự hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ.

Khi lập kế hoạch kiểm toán, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá rủi ro tiềm tàng cho toàn bộ báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán.

Các nhân tố ảnh hưởng đến rủi ro tiềm tàng

Kiểm toán viên phải dựa vào việc xét đoán chuyên môn của mình để đánh giá rủi ro tiềm tàng trên những nhân tố chủ yếu sau:

- + Trên phương diện báo cáo tài chính:
 - Sự liêm khiết, kinh nghiệm và hiểu biết của Ban Giám đốc cũng như sự thay đổi thành phần Ban quản lý xảy ra trong niên độ kế toán;

-
- Trình độ và kinh nghiệm chuyên môn của kế toán trưởng, của các nhân viên kế toán chủ yếu, của kiểm toán viên nội bộ và sự thay đổi (nếu có) của họ.
 - Những áp lực bất thường đối với Ban Giám đốc, đối với kế toán trưởng, nhất là những hoàn cảnh thúc đẩy Ban Giám đốc, kế toán trưởng phải trình bày báo cáo tài chính không trung thực;
 - Đặc điểm hoạt động của đơn vị, như: Quy trình công nghệ, cơ cấu vốn, các đơn vị phụ thuộc, phạm vi địa lý, hoạt động theo mùa vụ;
 - Các nhân tố ảnh hưởng đến lĩnh vực hoạt động của đơn vị, như: các biến động về kinh tế, về cạnh tranh, sự thay đổi về thị trường mua, thị trường bán và sự thay đổi của hệ thống kế toán đối với lĩnh vực hoạt động của đơn vị.
- + Trên phương diện số dư tài khoản và loại nghiệp vụ:
- Báo cáo tài chính có thể chứa đựng những sai sót, như: Báo cáo tài chính có những điều chỉnh liên quan đến niên độ trước; báo cáo tài chính có nhiều ước tính kế toán, hoặc trong năm tài chính có sự thay đổi chính sách kế toán;
 - Việc xác định số dư và số phát sinh của các tài khoản và nghiệp vụ kinh tế, như: Số dư các tài khoản dự phòng, nghiệp vụ kinh tế đối với chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ tính vào chi phí hay tính tăng nguyên giá TSCĐ,...;
 - Mức độ dễ bị mất mát, biến thủ tài sản, như: phát sinh nhiều nghiệp vụ thu, chi tiền mặt, tạm ứng tiền với số lượng lớn, thời gian thanh toán dài,...;

- Mức độ phức tạp của các nghiệp vụ hay sự kiện quan trọng đòi hỏi phải có ý kiến của chuyên gia, như: xảy ra kiện tụng hoặc trộm cắp,...;
- Việc ghi chép các nghiệp vụ bất thường và phức tạp, đặc biệt là gần thời điểm kết thúc niên độ;
- Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính bất thường khác.

b. Rủi ro kiểm soát

Rủi ro kiểm soát: là khả năng tồn tại các sai phạm trọng yếu trong đối tượng kiểm toán mà sẽ không được ngăn chặn hoặc phát hiện bằng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán.

Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát

Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát là việc đánh giá hiệu quả hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị trong việc ngăn ngừa hoặc phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm soát thường không hoàn toàn được loại trừ do sự hạn chế tiềm tàng của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ.

Dựa trên sự hiểu biết hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ, kiểm toán viên và công ty kiểm toán phải đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát đối với cơ sở dẫn liệu cho từng số dư tài khoản hoặc các loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu.

Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:

- Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không đầy đủ;

-
- Hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ không hiệu quả;
 - Kiểm toán viên không được cung cấp đầy đủ cơ sở để đánh giá sự đầy đủ và hiệu quả của hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.

Kiểm toán viên thường đánh giá rủi ro kiểm soát ở mức độ không cao đối với cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính trong trường hợp:

- Kiểm toán viên có đủ cơ sở để kết luận hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết kế có thể ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa các sai sót trọng yếu;
- Kiểm toán viên có kế hoạch thực hiện thử nghiệm kiểm soát làm cơ sở cho việc đánh giá mức độ rủi ro kiểm soát.

c. Rủi ro phát hiện

Rủi ro phát hiện: là khả năng tồn tại các sai phạm trọng yếu trong đối tượng kiểm toán mà bằng chứng kiểm toán thu được sẽ không phát hiện ra, nếu sai phạm đó tồn tại.

Mức độ rủi ro phát hiện có liên quan trực tiếp đến thử nghiệm cơ bản của kiểm toán viên. Kiểm toán viên phải dựa vào đánh giá mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro phát hiện và giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được.

Để giảm rủi ro phát hiện và rủi ro kiểm toán, kiểm toán viên cần xem xét:

- Nội dung thử nghiệm cơ bản, ví dụ thử tục thu thập tài liệu, hoặc xác nhận thông tin từ bên ngoài độc lập với đơn vị có giá trị cao hơn là thu thập tài liệu trong nội bộ đơn vị; hoặc kết hợp kết quả kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư với thử tục phân tích;

- Lịch trình của thử nghiệm cơ bản, ví dụ thử tục kiểm tra số dư hàng tồn kho cuối năm được thực hiện vào cuối niên độ kế toán có giá trị cao hơn là thực hiện kiểm tra vào một thời điểm khác và phải điều chỉnh;

- Phạm vi thử nghiệm cơ bản, ví dụ xác định cỡ mẫu kiểm tra rộng hơn là hẹp.

Tuy nhiên, khó có thể loại bỏ hoàn toàn rủi ro phát hiện ngay cả khi kiểm toán viên kiểm tra chi tiết toàn bộ các nghiệp vụ và số dư tài khoản.

d. Rủi ro kiểm toán

Rủi ro kiểm toán: là khả năng mà kiểm toán viên và công ty kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi đối tượng kiểm toán vẫn còn tồn tại sai phạm trọng yếu.

Đánh giá rủi ro kiểm toán: Là việc kiểm toán viên và công ty kiểm toán xác định mức độ rủi ro kiểm toán có thể xảy ra là cao hay thấp, bao gồm đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Rủi ro kiểm toán được xác định trước khi lập kế hoạch và trước khi thực hiện kiểm toán.

4.2.2. Mối quan hệ giữa các loại RR trong kiểm toán

RR tiềm tàng và RR kiểm soát tồn tại độc lập với các thông tin tài chính, nằm trong chức năng hoạt động kinh doanh và môi

trường quản lý của doanh nghiệp nên nằm ngoài phạm vi kiểm toán. Nhưng nếu Kiểm toán viên đánh giá đúng các loại RR này sẽ giúp hạn chế RR phát hiện tới mức có thể chấp nhận được.

$RR \text{ kiểm toán} = RR \text{ tiềm tàng} * RR \text{ kiểm soát} * RR \text{ phát hiện}$

Mối quan hệ giữa RR tiềm tàng, RR kiểm soát với RR phát hiện là quan hệ tỷ lệ nghịch.

Ngoài ra, mô hình RRKT còn cho thấy mối quan hệ giữa rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát với rủi ro phát hiện, thể hiện qua sơ đồ sau:

		Đánh giá của KTV về RRKS		
		Cao	Trung bình	Thấp
Đánh giá của KTV về RRTT	Cao	Thấp nhất	Thấp	Trung bình
	Trung bình	Thấp	Trung bình	Cao
	Thấp	Trung bình	Cao	Cao nhất

Mức độ rủi ro phát hiện tỷ lệ nghịch với mức độ rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát.

Ví dụ: Khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là cao thì rủi ro phát hiện có thể được đánh giá ở mức độ thấp để giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Ngược lại, khi rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát được đánh giá là thấp thì có thể chấp nhận mức độ rủi ro phát hiện cao hơn nhưng vẫn đảm bảo giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp

đến mức có thể chấp nhận được. Trường hợp mức độ rủi ro tiềm tàng được kiểm toán viên đánh giá là cao và mức độ rủi ro kiểm soát được kiểm toán viên đánh giá là thấp thì mức độ rủi ro phát hiện có thể đánh giá là trung bình nhằm giảm rủi ro kiểm toán xuống thấp đến mức có thể chấp nhận được. Ngược lại, nếu mức độ rủi ro tiềm tàng là thấp và rủi ro kiểm soát được đánh giá là trung bình thì có thể xác định mức độ rủi ro phát hiện là cao nhưng vẫn đảm bảo rủi ro kiểm toán là thấp có thể chấp nhận được.

Rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát dù được đánh giá ở mức độ thấp nhất thì kiểm toán viên vẫn phải thực hiện thử nghiệm cơ bản đối với các loại nghiệp vụ và số dư các tài khoản trọng yếu.

Đánh giá của kiểm toán viên về các loại rủi ro có thể thay đổi trong quá trình thực hiện kiểm toán.

5. Bằng chứng kiểm toán

Kiểm toán là quá trình các Kiểm toán viên khai thác và phát hiện, đánh giá các bằng chứng kiểm toán bằng việc áp dụng các phương pháp kiểm toán thích hợp. Các bằng chứng giúp Kiểm toán viên rút ra kết luận hợp lý, làm căn cứ chắc chắn để đưa ra ý kiến nhận xét về báo cáo TC của DN.

5.1 Khái niệm

Bằng chứng kiểm toán: Là tất cả các tài liệu, thông tin do kiểm toán viên thu thập được liên quan đến cuộc kiểm toán và dựa trên các thông tin này kiểm toán viên hình thành nên ý kiến của mình.

Bằng chứng kiểm toán bao gồm các tài liệu, chứng từ, sổ kế toán, báo cáo tài chính và các tài liệu, thông tin từ những nguồn khác.

5.2 Các loại bằng chứng kiểm toán

5.2.1. Phân theo nguồn gốc

- Bằng chứng do Kiểm toán viên khai thác và phát hiện bằng cách: kiểm kê tài sản thực tế, tính toán lại các biểu của doanh nghiệp, quan sát hoạt động của HTKSNB của doanh nghiệp.
- Bằng chứng do doanh nghiệp cung cấp từ các nguồn: chứng từ, tài liệu, ghi chép kế toán, giải trình của nhà quản lý...
- Bằng chứng do bên thứ ba cung cấp từ: ghi chép độc lập, hoá đơn, xác nhận công nợ,...

5.2.2. Phân theo loại hình

- Bằng chứng vật chất: biên bản kiểm kê hàng tồn kho, kiểm kê quỹ tiền mặt, chứng khoán,... Thu được qua thanh tra hoặc kiểm kê tài sản. Có độ tin cậy cao vì thu được qua kiểm tra trực tiếp để xác minh tài sản có thực không.
- Bằng chứng tài liệu: thu được qua cung cấp tài liệu, thông tin của các bên liên quan theo yêu cầu của Kiểm toán viên. Gồm: ghi chép kế toán của doanh nghiệp, chứng từ, tài liệu do đối tượng bên ngoài doanh nghiệp cung cấp, tài liệu tính toán lại của Kiểm toán viên, văn bản làm việc với thuế, ngân hàng, kế hoạch, dự toán đã được duyệt... .
- Bằng chứng thu thập qua phỏng vấn, ghi chép của Kiểm toán viên.

5.3 Yêu cầu của bằng chứng

– *Có giá trị*: thể hiện chất lượng hoặc mức độ đáng tin cậy của bằng chứng. Bằng chứng có giá trị nếu có các đặc điểm:

- Thích đáng: phù hợp với mục tiêu kiểm toán đã xác định.
- Nguồn gốc: từ ngoài tin cậy hơn.
- Mức độ khách quan: bằng chứng khách quan đáng tin cậy hơn bằng chứng phải có sự phân tích, phán xét.
- Do Kiểm toán viên thu thập.
- Thu nhận trong doanh nghiệp có HTKSNB hiệu quả.
- Do cá nhân có đủ trình độ chuyên môn cung cấp.
- *Đầy đủ*: số lượng, tính bao quát của bằng chứng. Kiểm toán viên thường tìm kiếm, khai thác bằng chứng từ các nguồn khác nhau hoặc loại hình khác nhau để chứng minh cho 1 CSDL. Các chuẩn mực kiểm toán thường chấp nhận bằng chứng ở mức độ "có tính chất thuyết phục hơn là có tính chất kết luận".
- Thích hợp: là tiêu chuẩn thể hiện chất lượng, độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán.

6. Các chuẩn mực kiểm toán

6.1. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam đã được Bộ Tài chính ban hành và công bố

Bộ Tài chính Việt Nam đã ban hành và công bố 7 đợt với 38 CMKT sau:

- Chuẩn mực số 200 - Mục tiêu và nguyên tắc cơ bản chi phối kiểm toán BCTC
- Chuẩn mực số 210 - Hợp đồng kiểm toán

-
- Chuẩn mực số 220 - Kiểm soát chất lượng hoạt động kiểm toán
 - Chuẩn mực số 230 - Hồ sơ kiểm toán
 - Chuẩn mực số 240 - Gian lận và sai sót
 - Chuẩn mực số 250 - Xem xét tính tuân thủ pháp luật và các quy định trong kiểm toán BCTC
 - Chuẩn mực số 260 - Trao đổi các vấn đề quan trọng phát sinh khi kiểm toán với lãnh đạo đơn vị được kiểm toán
 - Chuẩn mực số 300 - Lập kế hoạch kiểm toán
 - Chuẩn mực số 310 - Hiểu biết về tình hình kinh doanh
 - Chuẩn mực số 320 - Tính trọng yếu trong kiểm toán
 - Chuẩn mực số 330 - Thủ tục kt trên cơ sở đánh giá rủi ro
 - Chuẩn mực số 400 - Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội bộ
 - Chuẩn mực số 401 - Thực hiện kt trong môi trường tin học
 - Chuẩn mực số 402 - Các yếu tố cần xem xét khi kiểm toán đơn vị có sử dụng dịch vụ bên ngoài
 - Chuẩn mực số 500 - Bằng chứng kiểm toán
 - Chuẩn mực số 501 - Bằng chứng kiểm soát bổ sung đối với các khoản mục và sự kiện đặc biệt
 - Chuẩn mực số 505 - Thông tin xác nhận bên ngoài
 - Chuẩn mực số 510 - Kiểm toán năm đầu tiên - Số dư đầu năm tài chính
 - Chuẩn mực số 520 - Quy trình phân tích
 - Chuẩn mực số 530 - Lấy mẫu kiểm toán và các thủ tục lựa chọn khác
 - Chuẩn mực số 540 - Kiểm toán các ước tính kế toán

-
- Chuẩn mực số 545 - Kiểm toán việc xác định và trình bày giá trị hợp lý
 - Chuẩn mực số 550 - Các bên liên quan
 - Chuẩn mực số 560 - Các sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán lập BCTC
 - Chuẩn mực số 570 - Hoạt động liên tục
 - Chuẩn mực số 580 - Giải trình của Giám đốc
 - Chuẩn mực số 600 - Sử dụng tư liệu của KTV khác
 - Chuẩn mực số 610 - Sử dụng tư liệu của kiểm toán nội bộ
 - Chuẩn mực số 620 - Sử dụng tư liệu của chuyên gia
 - Chuẩn mực số 700 - Báo cáo kiểm toán về BCTC
 - Chuẩn mực số 710 - Thông tin có tính so sánh
 - Chuẩn mực số 720 - Những thông tin khác trong tài liệu có BCTC đã kiểm toán
 - Chuẩn mực số 800 - Báo cáo kiểm toán và những công việc kiểm toán đặc biệt
 - Chuẩn mực số 910 - Công tác soát xét BCTC
 - Chuẩn mực số 920 - Kiểm tra thông tin tài chính trên cơ sở các thủ tục thoả thuận trước
 - Chuẩn mực số 930 - Dịch vụ tổng hợp thông tin tài chính
 - Chuẩn mực số 1000 - Kiểm toán báo cáo quyết toán vốn đầu tư hoàn thành
 - Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.

6.2. Danh mục hệ thống văn bản pháp luật về kiểm toán

- Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập.
- Nghị định số 133/2005/NĐ-CP ngày 31/10/2005 của Chính phủ về sửa đổi, bổ sung một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP.
- Quyết định số 120/1999/QĐ-BTC ngày 20/9/1999 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 4 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 1).
- Quyết định số 219/2000/QĐ-BTC ngày 29/12/2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 2).
- Quyết định số 143/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 3).
- Quyết định số 28/2003/QĐ-BTC ngày 14/3/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 5 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 4).
- Quyết định số 195/2003/QĐ-BTC ngày 28/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 5).
- Quyết định số 03/2005/QĐ-BTC ngày 18/01/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 06 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Đợt 6).
- Quyết định số 47/2005/QĐ-BTC ngày 14/7/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc chuyển giao cho Hội nghề nghiệp

thực hiện một số nội dung công việc quản lý hành nghề kế toán, kiểm toán.

- Quyết định số 87/2005/QĐ-BTC ngày 01/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam.

- Quyết định số 101/2005/QĐ-BTC ngày 29/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố 04 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (đợt 7).

- Quyết định số 32/2007/QĐ-BTC ngày 15/5/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về ban hành "Quy chế kiểm soát chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán".

- Quyết định số 89/2007/QĐ-BTC ngày 24/10/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về lựa chọn doanh nghiệp kiểm toán được chấp thuận kiểm toán cho tổ chức phát hành, tổ chức niêm yết và tổ chức kinh doanh chứng khoán.

- Quyết định số 94/2007/QĐ-BTC ngày 16/11/2007 của Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Quy chế thi và cấp Chứng chỉ KTV và Chứng chỉ hành nghề kế toán.

- Thông tư số 64/2004/TT-BTC ngày 29/6/2004 của Bộ Tài chính hướng dẫn thực hiện một số điều của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP ngày 30/3/2004 của Chính phủ về kiểm toán độc lập.

- Thông tư số 60/2006/TT-BTC ngày 28/6/2006 của Bộ Tài chính hướng dẫn tiêu chuẩn, điều kiện thành lập và hoạt động đối với doanh nghiệp kiểm toán.

- Thông tư số 72/2007/TT-BTC ngày 27/6/2007 của Bộ Tài chính hướng dẫn việc đăng ký và quản lý hành nghề kế toán.

IV. YÊU CẦU ĐỐI VỚI KIỂM TOÁN VIÊN

1. Tiêu chuẩn kiểm toán viên

Theo Nghị định Số 105/2004/NĐ-CP

1.1. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có đủ các tiêu chuẩn sau đây thì được công nhận là kiểm toán viên:

a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; không thuộc đối tượng quy định tại khoản 3, 4, 5, 6 và 7 Điều 15 của Nghị định số 105/2004/NĐ-CP;

b) Có bằng cử nhân chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán của Việt Nam hoặc nước ngoài được Bộ Tài chính thừa nhận và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ 5 năm trở lên hoặc thời gian thực tế làm trợ lý kiểm toán ở doanh nghiệp kiểm toán từ 4 năm trở lên.

Trường hợp có bằng cử nhân các chuyên ngành khác với chuyên ngành Kinh tế - Tài chính - Ngân hàng hoặc chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán thì phải có bằng cử nhân thứ hai về các chuyên ngành trên sau 3 năm hoặc sau 2 năm đối với trợ lý kiểm toán viên và tổng thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán phải đủ 5 năm hoặc làm trợ lý kiểm toán ở các doanh nghiệp kiểm toán đủ 4 năm trở lên.

c) Có khả năng sử dụng một trong năm thứ tiếng thông dụng: Anh, Nga, Pháp, Trung và Đức và sử dụng thành thạo máy vi tính;

d) Đạt kỳ thi tuyển kiểm toán viên do Bộ Tài chính tổ chức và được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

1.2. Người Việt Nam và người nước ngoài được phép cư trú tại Việt Nam có chứng chỉ chuyên gia kế toán, chứng chỉ kế toán, kiểm toán do tổ chức nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế về kế toán, kiểm toán cấp, được Bộ Tài chính thừa nhận thì phải đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán, kiểm toán Việt Nam do Bộ Tài chính tổ chức thì được Bộ trưởng Bộ Tài chính cấp Chứng chỉ kiểm toán viên.

2. Quyền của kiểm toán viên hành nghề

Theo Nghị định Số 105/2004/NĐ-CP

1. Độc lập về chuyên môn nghiệp vụ.
2. Được thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính và các dịch vụ của doanh nghiệp kiểm toán quy định tại Điều 22 của Nghị định này.
3. Yêu cầu đơn vị được kế toán cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu kế toán và các tài liệu, thông tin khác có liên quan đến hợp đồng dịch vụ.
4. Kiểm tra, xác nhận các thông tin kinh tế, tài chính có liên quan đến đơn vị được kiểm toán ở trong và ngoài đơn vị. Đề nghị các đơn vị, cá nhân có thẩm quyền giám định về mặt chuyên môn hoặc làm tư vấn khi cần thiết.

3. Trách nhiệm của kiểm toán viên hành nghề

Theo Nghị định Số 105/2004/NĐ-CP

1. Chấp hành các nguyên tắc hoạt động kiểm toán độc lập quy định tại Điều 4 của Nghị định này.
2. Trong quá trình thực hiện dịch vụ, kiểm toán viên không được can thiệp vào công việc của đơn vị đang được kiểm toán.
3. Ký báo cáo kiểm toán và chịu trách nhiệm về hoạt động nghề nghiệp của mình
4. Từ chối làm kiểm toán cho khách hàng nếu xét thấy không đủ năng lực chuyên môn, không đủ điều kiện hoặc khách hàng vi phạm quy định của Nghị định này.
5. Thường xuyên trau dồi kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp. Thực hiện chương trình cập nhật kiến thức hàng năm theo quy định của Bộ Tài chính.
6. Kiểm toán viên hành nghề vi phạm Điều 15, 17, 18, 19 của doanh nghiệp này, thì tùy theo tính chất và mức độ vi phạm sẽ bị tạm đình chỉ, cấm vĩnh viễn đăng ký hành nghề kiểm toán hoặc phải chịu trách nhiệm theo quy định của pháp luật.
7. Các trách nhiệm khác theo quy định của pháp luật.

4. Yêu cầu đối với kiểm toán viên

Công việc kiểm toán độc lập do kiểm toán viên chuyên nghiệp thực hiện, công việc này không tạo ra thêm các thông tin về báo cáo tài chính mà nó chỉ làm tăng mức độ tin cậy của các báo cáo tài chính. Những người sử dụng kết quả kiểm toán tin tưởng và bổ nhiệm kiểm toán viên bởi tích chất hành nghề độc lập của kiểm toán viên và khả năng về chuyên môn nghiệp vụ cũng như

tư chất đạo đức chính trực khách quan trong công việc của họ. Để hành nghề kiểm toán, các kiểm toán viên cần đảm bảo các yêu cầu

- Yêu cầu về tính độc lập
- Các yêu cầu về tư chất đạo đức
- Các yêu cầu về năng lực nghiệp vụ.

CPD College