

LỜI NÓI ĐẦU

Trong nền kinh tế thị trường, Kiểm toán đã trở thành nhu cầu tất yếu đối với việc nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh và chất lượng quản lý của các Doanh nghiệp. Tại Việt Nam, hoạt động Kiểm toán đã không ngừng phát triển cả về quy mô, chất lượng, cũng như các lĩnh vực được Kiểm toán. Những Công ty Kiểm toán độc lập ra đời đã khẳng định được vị thế của ngành Kiểm toán ở nước ta. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế thị trường việc Kiểm toán trở thành một hoạt động không thể thiếu đối với thông tin tài chính của các Doanh nghiệp.

Trong thời gian thực tập tại Công ty cổ phần kiểm toán - Tư vấn thuế em nhận thấy chu trình hàng tồn kho là một trong những chu trình phức tạp, dễ xảy ra gian lận và thường được Kiểm toán Công ty chú trọng trong các cuộc Kiểm toán báo cáo Tài chính. Vì vậy, em đã chọn đề tài : "***Hoàn thiện Kiểm toán chu trình hàng tồn kho trong Kiểm toán báo cáo tài chính tại Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế***" làm chuyên đề báo cáo thực tập của mình. Mục tiêu của báo cáo thực tập là dựa trên lý luận chung về Kiểm toán Chu trình hàng tồn kho trong quy trình Kiểm toán báo cáo tài chính và thực tế Kiểm toán Chu trình hàng tồn kho do Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế thực hiện ở một để tiến hành đối chiếu giữa lý thuyết và thực tế, từ đó đề xuất các ý kiến nhằm hoàn thiện công tác Kiểm toán Hàng tồn kho trong Kiểm toán báo cáo tài chính tại Công ty.

PHẦN 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN CỦA KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

I - CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO VỚI VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN

1. Bản chất và chức năng của chu trình hàng tồn kho ảnh hưởng tới công tác Kiểm toán.

1.1. Đặc điểm chung về chu trình hàng tồn kho

-Hàng tồn kho là tài sản lưu động của Doanh nghiệp biểu hiện dưới dạng vật chất cụ thể dưới nhiều hình thức khác nhau, tùy thuộc vào loại hình Doanh nghiệp và đặc điểm hoạt động kinh doanh của Doanh nghiệp. Hàng tồn kho trong Doanh nghiệp thương mại bao gồm: hàng hoá dự trữ cho lưu thông (kể cả số hàng đem gửi bán hoặc là hàng hoá đang đi đường). Hàng tồn kho trong Doanh nghiệp sản xuất gồm: Nguyên vật liệu, Công cụ dự trữ cho quá trình sản xuất, Thành phẩm, Sản phẩm hoàn thành, Sản phẩm dở dang và Hàng gửi bán hoặc là Hàng đang đi đường.

- Hàng tồn kho có các đặc điểm:

+ Hàng tồn kho ảnh hưởng trực tiếp tới giá vốn hàng bán vì vậy ảnh hưởng trực tiếp tới lợi nhuận trong năm.

+ Hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng lớn so với tổng tài sản lưu động trong Doanh nghiệp bao gồm nhiều chủng loại và quá trình quản lý rất phức tạp.

+ Hàng tồn kho được đánh giá thông qua số lượng chất lượng, tình trạng hàng tồn kho.

+ Hàng tồn kho được bảo quản cất trữ ở nhiều nơi khác nhau nhiều đối tượng quản lý khác nhau có đặc điểm bảo quản khác nhau điều này dẫn tới kiểm soát đối với hàng tồn kho gặp nhiều khó khăn.

- Chu trình vận động của hàng tồn kho bắt đầu từ nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ sang sản phẩm dở dang rồi đến thành phẩm hàng hoá. Sự vận động của hàng tồn kho ảnh hưởng tới nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính như chi phí nguyên vật liệu, chi phí sản xuất chung, giá vốn hàng bán, chi phí sản phẩm dở dang, dự phòng giảm giá hàng tồn kho... Là những chỉ tiêu thể hiện tình hình sản xuất kinh doanh, định hướng phát triển của Doanh nghiệp. Khi thực hiện Kiểm toán thì chu trình hàng tồn kho luôn là một chu trình Kiểm toán quan trọng trong Kiểm toán báo cáo tài chính.

1.2. Chức năng của chu trình.

Chức năng mua hàng

Khi có nhu cầu mua hàng thì các bộ phận có liên quan sẽ lập phiếu đề nghị mua hàng. Sau khi phiếu đề nghị mua hàng được phê chuẩn bộ phận cung ứng sẽ lập đơn đặt hàng và gửi cho nhà cung cấp đã lựa chọn.

Phiếu yêu cầu mua hàng do bộ phận có trách nhiệm lập (như bộ phận vật tư). Phiếu được lập theo kế hoạch sản xuất hoặc lập đột xuất.

Đơn đặt hàng: Căn cứ vào phiếu đề nghị mua hàng đã được phê chuẩn của Giám đốc (hoặc người phụ trách) bộ phận mua hàng lập đơn đặt hàng để gửi cho nhà cung cấp. Mẫu của đơn đặt hàng được thiết kế sẵn có đầy đủ các cột cần thiết nhằm hạn chế tối đa các sai sót.

Chức năng nhận hàng

Khi bên nhà cung cấp giao hàng bộ phận nhận hàng sẽ dựa trên đơn đặt hàng để kiểm tra về mẫu mã, số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất và thời gian giao hàng, cuối cùng trưởng nhóm phải lập biên bản kiểm nhận hàng. Bộ phận nhận hàng phải độc lập với bộ phận kho và bộ phận kế toán.

Chức năng lưu kho

Hàng được chuyển tới kho và hàng sẽ được kiểm tra về chất lượng, số lượng và sau đó cho nhập kho. Mỗi khi nhập đủ kho thủ kho phải lập phiếu

nhập kho và sau đó bộ phận kho phải thông báo cho phòng kế toán về số lượng hàng nhận và cho nhập kho.

Chức năng xuất kho vật tư hàng hoá

Đối với một đơn vị sản xuất thì xuất kho có 2 lý do cơ bản là xuất cho nội bộ (cho sản xuất, cho quản lý Doanh nghiệp) và xuất bán.

- Xuất vật tư, hàng hoá cho nội bộ: Khi có hợp đồng sản xuất mới hoặc theo kế hoạch sản xuất hoặc các nhu cầu vật tư trong nội bộ Doanh nghiệp các bộ phận sẽ lập phiếu xin lĩnh vật tư, bộ phận vật tư lập phiếu xuất kho (khi phiếu xin lĩnh vật tư được phê chuẩn).

Phiếu xin lĩnh vật tư: Do bộ phận sản xuất (hoặc các bộ phận khác) căn cứ nhu cầu sản xuất (hoặc nhu cầu bán hàng hoặc quản lý Doanh nghiệp), người phụ trách bộ phận đó lập phiếu xin lĩnh vật tư trong đó phải ghi rõ loại vật tư, số mã, chủng loại, quy cách, phẩm chất, số lượng và thời gian giao vật tư.

- Xuất khi để bán: Căn cứ vào đơn đặt mua bộ phận tiêu thụ lập hoá đơn bán hàng và lập phiếu xuất kho, ngoài ra bộ phận vận chuyển phải lập chứng từ vận chuyển.

Hoá đơn bán hàng: Được bộ phận tiêu thụ lập thành nhiều liên để lưu ở cuốn và giao cho khách hàng, giao cho bộ phận kế toán để thanh toán và ghi sổ. Trong hoá đơn ghi rõ các nội dung như ngày tháng giao hàng, loại hàng giao. mã số, chủng loại quy cách, phẩm chất, số lượng, đơn giá và thành tiền thành toán.

Phiếu xuất kho: Được bộ phận vật tư hoặc bộ phận bán hàng lập thành nhiều liên để lưu cuốn, xuất kho và ghi sổ kế toán. Phiếu xuất ghi rõ các nội dung như loại vật tư, hàng hoá chủng loại quy cách, phẩm chất, số lượng và ngày xuất.

Chứng từ vận chuyển (vận đơn): Do bộ phận vận chuyển lập hoặc Công ty cung cấp dịch vụ vận chuyển lập (nếu thuê dịch vụ vận chuyển). Đây là tài liệu minh chứng cho việc hàng đã được xuất kho giao cho khách, chứng từ vận chuyển được đính kèm với phiếu xuất kho hoặc hoá đơn bán hàng làm minh chứng cho nghiệp vụ bán hàng.

Chức năng sản xuất

Kế hoạch và lịch trình sản xuất được xây dựng dựa vào các ước toán về nhu cầu đối với sản phẩm của Công ty cũng như dựa vào tình hình thực tế hàng tồn kho hiện có. Do vậy nó có thể bảo đảm rằng Công ty sẽ sản xuất những hàng hoá đáp ứng nhu cầu của khách hàng, tránh tình trạng ứ đọng hàng hoá hoặc khó tiêu thụ đối với một số hàng hoá cụ thể. Việc sản xuất theo kế hoạch và lịch trình có thể giúp Công ty bảo đảm về việc chuẩn bị đầy đủ các yếu tố như nguyên vật liệu và nhân công cho yêu cầu sản xuất trong kỳ.

Trách nhiệm với hàng hoá trong giai đoạn sản xuất thuộc về những người giám sát sản xuất. Nguyên vật liệu được chuyển tới phân xưởng cho tới khi các sản phẩm được hoàn thành và được chuyển vào kho sản phẩm thì người giám sát sản xuất được phân công theo dõi phải có trách nhiệm kiểm soát và nắm chắc tất cả tình hình trong quá trình sản xuất. Các chứng từ sổ sách được sử dụng chủ yếu để ghi chép và theo dõi gồm các phiếu yêu cầu sử dụng, phiếu xuất kho, bảng chấm công, các bảng kê, bảng phân bổ và hệ thống sổ sách kế toán chi phí.

Lưu kho thành phẩm

Đây là chức năng nhằm bảo quản và quản lý tài sản của Doanh nghiệp khi vật tư, hàng hoá, thành phẩm được nhập kho. Công việc này Doanh nghiệp phải tổ chức canh phòng bảo vệ tránh mất mát, tránh bị lạm dụng tài sản, đồng thời sử dụng các trang thiết bị bảo quản nhằm đảm bảo điều kiện bảo quản vật chất. Khi nhập kho hay xuất kho các bên phải có đầy đủ các

giấy tờ hợp lệ thủ kho mới được nhập, xuất kho. Mặt khác thủ kho là người chịu trách nhiệm về tài sản mình trông coi và phải ghi chép để theo dõi về số lượng vật tư, hàng hoá, thành phẩm nhập – xuất – tồn kho.

Xuất thành phẩm đi tiêu thụ

Xuất thành phẩm chỉ được thực hiện khi đã nhận được sự phê chuẩn, thường là đơn đặt mua hàng của khách hàng. Khi xuất kho thành phẩm phải lập phiếu xuất kho. Bộ phận vận chuyển phải lập phiếu vận chuyển hàng có đánh số thứ tự từ trước và chỉ rõ hàng hoá được vận chuyển. Phiếu vận chuyển hàng được lập thành ba liên, liên thứ nhất được lập tại phòng tiếp vận để làm chứng từ minh chứng về việc vận chuyển, liên thứ hai được sẽ được gửi tới phòng tiêu thụ hoặc bộ phận tính tiền kèm theo. Đơn đặt mua của khách hàng để làm căn cứ ghi hoá đơn cho khách hàng và liên thứ ba sẽ được đính kèm bên ngoài bao kiện của hàng hoá trong quá trình vận chuyển. Hoạt động kiểm soát này sẽ giúp cho khách hàng kiểm tra được phiếu vận chuyển hàng gắn trên bao kiện hàng nhằm xác định xem có sự khác biệt gì giữa số hàng đặt mua với số hàng thực nhận không. Trong trường hợp hàng hoá được vận chuyển thuê bởi một Công ty tiếp vận thì phiếu vận chuyển sẽ được lập thêm một thứ liên thứ tư, liên này sẽ được giao cho bên cung cấp dịch vụ vận chuyển để làm căn cứ tính cước phí.

2. Đặc điểm hạch toán hàng tồn kho ảnh hưởng đến Kiểm toán.

Với những đặc trưng như trên, yêu cầu thực hiện tốt công tác quản lý và hạch toán hàng tồn kho là điều kiện quan trọng không thể thiếu được, góp phần vào công tác quản lý, thúc đẩy việc cung cấp đầy đủ, kịp thời, đồng bộ cho sản xuất cũng như tiêu thụ, nhằm ngăn chặn các hiện tượng mất mát, hao hụt, lãng phí trong kinh doanh.

2.1. Về nguyên tắc kế toán.

Kế toán hàng tồn kho phải tuân theo những nguyên tắc quốc tế:

- Nguyên tắc hoạt động liên tục: Doanh nghiệp hoạt động có thời hạn hoặc ít nhất không bị giải thể trong tương lai gần thì phải lập BCTC phản ánh giá trị tài sản theo giá gốc, không theo giá thị trường.
- Nguyên tắc về tính chia cắt niên độ của các năm là gắn chi phí vào các năm tài chính liên quan và chỉ có những chi phí đó mà thôi.
- Nguyên tắc tính nhất quán: Trong quá trình kế toán hàng tồn kho mọi khái niệm, nguyên tắc, phương pháp kế toán phải được thực hiện nhất quán. Nếu có thay đổi thì phải giải thích rõ ràng và nêu trong phụ lục BCTC cùng với ảnh hưởng của chúng lên kết quả.
- Nguyên tắc giá gốc: giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá gốc.
- Nguyên tắc thận trọng: để quyết toán người ta so sánh giữa giá gốc và giá thị trường. Nếu giá thực tế thấp hơn chi phí mua phải hạch toán một khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho.
- Nguyên tắc không bù trừ: việc giảm giá hàng tồn kho không thể ghi chép trực tiếp vào việc giảm giá mua. Nó phải được giữ nguyên sau đó hoàn nhập để xác định lãi và việc mất giá là đối tượng của một khoản dự phòng.
- Nguyên tắc ghi chép kế toán: Các Doanh nghiệp sản xuất phải thực hiện kiểm kê thường xuyên tuy nhiên các Công ty không thực hiện quy định này mà chỉ thực hiện kiểm kê định kỳ. Trong hệ thống kiểm kê thường xuyên nhập, xuất hàng tồn kho được ghi nhận ngay trong khi chúng ta thực hiện, còn kiểm kê định kỳ thì hàng tồn kho đầu kỳ được giữ nguyên cuối kỳ.

2.2. Về phương pháp tính giá.

Theo chuẩn mực kế toán hàng tồn kho quốc tế và nguyên tắc hạch toán hàng tồn kho của Việt Nam thì hàng tồn kho phải được đánh giá theo giá thực tế (hay còn gọi là giá phí) được quy định cụ thể cho từng loại hàng.

Trị giá hàng nhập kho được quy định cụ thể cho từng loại vật tư, hàng hóa theo nguồn hình thành và thời điểm tính giá. Hàng nhập kho có thể từ hai nguồn là mua vào và Doanh nghiệp tự sản xuất.

Đối với hàng mua ngoài:

$$\overline{\text{SV}} \quad \text{Giá thực tế} = \overline{\text{C}} \quad \text{Giá mua} + \text{Chi phí thu mua} - \text{Các khoản giảm giá hàng mua}$$

Đối với hàng tự sản xuất:

Đối với hàng tồn kho vì trị giá thực tế của hàng nhập kho khác nhau ở các thời điểm khác nhau trong kỳ hạch toán nên việc tính giá thực tế hàng xuất kho có thể áp dụng một trong các phương pháp sau đây:

- Phương pháp giá thực tế đích danh.
- Phương pháp bình quân gia quyền.
- Phương pháp nhập trước, xuất trước.
- Phương pháp nhập sau xuất trước.
- Phương pháp tính giá thực tế theo giá hạch toán.

2.3. Về phương pháp hạch toán chi tiết hàng tồn kho.

Mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh nói chung, hàng tồn kho nói riêng, mọi sự biến động tăng giảm về mặt số lượng và giá trị đều được phản ánh trên chứng từ gốc như: phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, hóa đơn bán hàng, biên bản kiểm kê, thẻ kho,...

Đồng thời với quá trình trên hạch toán hàng tồn kho phải được hạch toán cả về mặt giá trị và hiện vật. Để hạch toán được như vậy, kế toán hàng tồn kho phải sử dụng phương pháp hạch toán chi tiết là theo dõi từng thứ, từng chủng loại, quy cách vật tư, hàng hóa theo từng địa điểm quản lý và sử dụng. Hạch toán hàng tồn kho phải luôn luôn đảm bảo về sự khớp đúng cả mặt giá trị và hiện vật giữa thực tế với số lượng ghi trên sổ kế toán, giữa số tổng hợp và số chi tiết. Hiện nay, theo chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam, Doanh nghiệp có thể lựa chọn một trong ba phương pháp hạch toán chi tiết đó là: Phương pháp thẻ song song, phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển, phương pháp sổ số dư.

2.4. Về phương pháp hạch toán tổng hợp hàng tồn kho:

Trong một Doanh nghiệp hay một đơn vị kế toán chỉ được áp dụng một trong hai phương pháp hạch toán hàng tồn kho như sau:

- Phương pháp kê khai thường xuyên: đây là phương pháp hạch toán hàng tồn kho bằng cách theo dõi thường xuyên, liên tục có hệ thống tình hình nhập xuất kho vật tư, hàng hóa trên sổ sách. Theo phương pháp này mọi biến động tăng giảm hàng tồn kho về mặt giá trị ở bất kỳ thời điểm nào cũng được phản ánh trên các tài khoản liên quan sau:

- + TK151 – Hàng mua đang đi đường.
- + TK152 – Nguyên vật liệu.
- + TK 153 – Công cụ dụng cụ.
- + TK 154 – Sản phẩm dở dang.
- + TK 155 – Thành phẩm.
- + TK 156 – Hàng hóa.
- + TK 157 – Hàng gửi bán.
- + TK 159 – Dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Phương pháp kiểm kê định kỳ; là phương pháp hạch toán căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị tồn kho cuối kỳ của vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán tổng hợp và từ đó tính ra giá trị của hàng tồn kho đã xuất trong kỳ theo công thức:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá trị} & & \text{Giá trị} & & \text{Giá trị} & & \text{Giá trị} \\ \text{hàng xuất} & = & \text{hàng tồn} & + & \text{hàng nhập} & - & \text{hàng tồn} \\ \text{trong kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

Theo phương pháp này mọi sự tăng giảm giá trị hàng tồn kho không được theo dõi trên các tài khoản hàng tồn kho, mà chỉ theo dõi qua các tài khoản trung gian sau đây:

- + TK 611 – Mua hàng.
- + TK 631 – Giá thành.
- + Tk 632 – Giá vốn hàng bán.

Ngoài các nguyên tắc trên ra, trong từng trường hợp cụ thể nếu xét thấy hàng tồn kho ở cuối niên độ kế toán có khả năng bị giảm giá so với giá thực tế đã ghi sổ kế toán thì Doanh nghiệp được phép lập dự phòng giảm giá theo chế độ quy định.

3. Chứng từ và sổ sách có liên quan đến chu trình hàng tồn kho

Chứng từ Kiểm toán là nguồn tư liệu sẵn có cung cấp cho Kiểm toán viên. Chứng từ Kiểm toán có thể là các tài liệu kế toán hoặc cũng có thể là tài liệu khác. Trong chu trình Hàng tồn kho các loại chứng từ Kiểm toán thường bao gồm:

- Hệ thống sổ kế toán chi tiết cho HTK.
- Sự ảnh hưởng của phương pháp kế toán hàng tồn kho.
- Hệ thống kế toán chi phí và tình giá thành sản phẩm.
- Hệ thống các báo cáo và sổ sách liên quan tới chi phí tính giá thành sản phẩm bao gồm các báo cáo sản xuất, báo cáo sản phẩm hỏng kể cả báo cáo thiệt hại do ngừng sản xuất.
- Hệ thống sổ sách kế toán chi phí: sổ cái, bảng phân bổ, báo cáo tổng hợp, nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung..

4. Mục tiêu Kiểm toán

Mục tiêu hợp lý chung.

Mục tiêu hợp lý chung bao hàm việc xem xét, đánh giá tổng thể số tiền ghi trên các khoản mục trên cơ sở cam kết chung về trách nhiệm của nhà quản lý và thực hiện thu được qu khảo sát thực tế ở khách thể Kiểm toán. Do đó đánh giá sự hợp lý chung hướng tới khả năng sai sót cụ thể của các số tiền trên khoản mục (theo giá trình Kiểm toán tài chính). Đối với chu trình hàng tồn kho có thể cụ thể hoá kho và bảng cân đối kế toán hay Các số dư hàng tồn kho trên bảng cân đối kế toán và bảng liệt kê hàng tồn kho là hợp lý.

Mục tiêu chung khác

Trong mục tiêu chung khác bao gồm: Mục tiêu hiệu lực, mục tiêu trọn vẹn, mục tiêu quyền và nghĩa vụ, mục tiêu đánh giá và phân bổ, mục tiêu chính xác cơ học và mục tiêu phân loại và trình bày. Các mục tiêu này được cụ thể hoá cho chu trình Hàng tồn kho:

- Tất cả hàng tồn kho ghi trên sổ đều tồn tại thực tế vào ngày lập bảng cân đối kế toán (hiệu lực).

- Mọi hàng hoá, tài sản tồn kho đều bao hàm trong Bảng cân đối kế toán (trọn vẹn).

- Các tài sản ghi trong mục hàng tồn kho thuộc quyền sở hữu của đơn vị và không thuộc tài sản thế chấp, cầm cố hoặc tạm vay (Quyền và nghĩa vụ)

- + Giá trị hàng tồn kho phù hợp với hiện vật.

- + Giá cả hàng hoá được tính theo giá thực tế. Các lần điều chỉnh giá được phản ánh đúng và hàng hoá mất giá được điều chỉnh (định giá và phân bổ).

- Số tổng cộng các khoản mục hàng tồn kho (tính chính xác cơ học).

- + Phân loại đúng hàng tồn kho theo các nhóm: Nguyên vật liệu, công trình dở dang, thành phẩm và chi tiết theo quy định.

- + Thuyết trình rõ các hàng hoá cầm cố, chuyển nhượng, tạm gửi hoặc giữ hộ (Phân loại và trình bày).

Các mục tiêu được cụ thể hoá cho chu trình Kiểm toán hàng tồn kho ở trên được gọi là các mục tiêu Kiểm toán đặc thù. Đối với mỗi chu trình Kiểm toán có các mục tiêu đặc thù riêng, tuy nhiên với mỗi vụ việc Kiểm toán cụ thể thì mục tiêu riêng của chu trình Hàng tồn kho có thể là khác nhau. Vì vậy

căn cứ vào từng trường hợp cụ thể mà Kiểm toán viên định ra các mục tiêu Kiểm toán cụ thể.

II: NỘI DUNG KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH.

1. Các phương pháp tiếp cận Kiểm toán đối với chu trình hàng tồn kho.

Chu trình hàng tồn kho cũng như các chu trình khác khi tiến hành Kiểm toán thường có hai cách tiếp cận:

Sử dụng các thử nghiệm tuân thủ

Sử dụng các thử nghiệm cơ bản

Thử nghiệm tuân thủ (thử nghiệm kiểm soát): Là loại thử nghiệm để thu thập bằng chứng Kiểm toán chứng minh rằng hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động hữu hiệu. Số lượng các thử nghiệm tuân thủ dựa vào việc đánh giá rủi ro Kiểm toán.

Thử nghiệm cơ bản: Là loại thử nghiệm được thiết kế nhằm thu thập các bằng chứng về sự hoàn chỉnh, chính xác và hiệu lực của các dữ liệu do hệ thống kế toán xử lý. Thử nghiệm cơ bản thường được sử dụng với số lượng lớn khi rủi ro kiểm soát của chu trình đó được đánh giá là cao.

2. Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

Mỗi một cuộc Kiểm toán dù to hay nhỏ đơn giản hay phức tạp thì quy trình Kiểm toán thường tuân thủ theo trình tự chung. Chu trình Kiểm toán mua hàng và thanh toán được tiến hành qua ba bước:

Bước 1: Lập kế hoạch Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

Bước 2. Thực hiện Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

Bước 3. Kết thúc Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

2.1. Lập kế hoạch Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

Lập kế hoạch Kiểm toán là khâu đầu tiên và rất quan trọng trong công việc của Kiểm toán vì nó có ý nghĩa định hướng cho toàn bộ hoạt động sau này. Nó tạo điều kiện pháp lý cũng như các điều kiện khác cần thiết cho Kiểm toán. Mục đích giai đoạn này là xây dựng kế hoạch Kiểm toán chung và phương pháp Kiểm toán cụ thể phù hợp với phạm vi, bản chất, thời gian của quy trình Kiểm toán sẽ thực hiện.

Theo chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 300, lập kế hoạch Kiểm toán 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 làm cơ sở để làm chương trình Kiểm toán ”. Đối với chu trình hàng tồn kho, mục đích của giai đoạn này là phải xây dựng một chiến lược Kiểm toán và phương pháp Kiểm toán cụ thể phù hợp với bản chất, thời gian và phạm vi của các thủ tục Kiểm toán sẽ áp dụng khi Kiểm toán chu trình này.

Lập kế hoạch Kiểm toán chu trình hàng tồn kho gồm các bước sau:

B 1: Chuẩn bị kế hoạch Kiểm toán

B 2: Thu thập thông tin về khách hàng và thực hiện các thủ tục phân tích

B 3: Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro Kiểm toán

B 4: Tìm hiểu hệ thống KSNB và đánh giá rủi ro Kiểm toán

B 5: Lập kế hoạch Kiểm toán toàn diện và soạn thảo chương trình Kiểm toán

B 1: Chuẩn bị kế hoạch Kiểm toán

Đánh giá khả năng chấp nhận Kiểm toán

Để chấp nhận lời mời Kiểm toán phải căn cứ vào khả năng của Công ty và các điều kiện của khách hàng. Trong giai đoạn này Kiểm toán viên phải

đánh giá rủi ro có thể gặp phải khi tiến hành Kiểm toán chu trình hàng tồn kho của Doanh nghiệp sau đó kết hợp với việc đánh giá các chu trình khác để đưa ra quyết định có chấp nhận Kiểm toán cho Doanh nghiệp không.

Nhận diện các lý do Kiểm toán của Công ty khách hàng

Sau khi chấp nhận Kiểm toán, Công ty Kiểm toán tiến hành xem xét các lý do Kiểm toán của khách hàng để từ đó tiến hành xác định số lượng bằng chứng Kiểm toán cần thu thập và các mức độ chính xác của các ý kiến mà Kiểm toán viên đưa ra trong báo cáo Kiểm toán.

Lựa chọn đội ngũ nhân viên thực hiện kiểm toán

Thông qua việc nhận diện các lý do Kiểm toán của khách hàng, Công ty Kiểm toán ước lượng được quy mô phức tạp của cuộc Kiểm toán từ đó lựa chọn đội ngũ nhân viên thích hợp để thực hiện Kiểm toán. Công ty Kiểm toán sẽ lựa chọn nhưng nhân viên Kiểm toán có nhiều kinh nghiệm trong Kiểm toán chu trình hàng tồn kho để Kiểm toán chu trình này. Số lượng và trình độ của các Kiểm toán viên phụ thuộc vào tính phức tạp và mức rủi ro của chu trình.

Hợp đồng Kiểm toán

Công việc ký kết hợp đồng Kiểm toán là giai đoạn cuối cùng của giai đoạn này, ghi rõ trách nhiệm về quyền lợi và nghĩa vụ các bên. Những nội dung chủ yếu của hợp đồng Kiểm toán bao gồm:

Mục đích và phạm vi Kiểm toán

Trách nhiệm của ban giám đốc Công ty khách hàng và các Kiểm toán viên

Hình thức thông báo kết quả kiểm toán

Thời gian tiến hành cuộc kiểm toán

Căn cứ tính giá phí cuộc Kiểm toán và hình thức thanh toán

B2: Thu thập thông tin về khách hàng

Kiểm toán viên thu thập thông tin đối với phần hành Kiểm toán mà mình đảm nhận. Trong giai đoạn này Kiểm toán viên tìm hiểu các mặt hoạt động kinh doanh của khách hàng và các quy trình mang tính pháp lý có ảnh hưởng đến các mặt hoạt động kinh doanh này từ đó ảnh hưởng đến phần hành Kiểm toán của mình.

Các thông tin cơ sở

Tìm hiểu ngành nghề và hoạt động kinh doanh của khách hàng.

Theo chuẩn mực Kiểm toán số 300, lập kế hoạch Kiểm toán quy định Kiểm toán viên phải tìm hiểu ngành nghề và hoạt động kinh doanh của khách hàng. Việc tìm hiểu ngành nghề hoạt động kinh doanh của khách hàng giúp Kiểm toán viên nhận định về chủng loại hàng hoá mà Doanh nghiệp mua vào cũng như cách thức thanh toán và mục đích sử dụng đối với từng loại hàng hoá có đúng mục đích cam kết bằng văn bản không. Ngoài ra việc tìm hiểu ngành nghề kinh doanh của khách hàng cũng cho Kiểm toán viên biết được cách tổ chức hệ thống kế toán và các nguyên tắc kế toán đặc thù của ngành nghề này.

- Xem xét lại kết quả cuộc Kiểm toán năm trước và hồ sơ Kiểm toán chung.

Việc xem xét lại này giúp cho kiểm toán viên xác định và khoanh vùng các khoản mục chứa đựng rủi ro cao trong chu trình, những bước mà ở đó hệ thống kiểm soát nội bộ yếu.

- Tham quan nhà xưởng

Công việc này sẽ cung cấp cho Kiểm toán viên những điều mắt thấy tai nghe về quy trình sản xuất kinh doanh của khách hàng, giúp Kiểm toán viên đánh giá tình trạng bảo quản, nhập và xuất hàng hoá từ đó đánh giá khả năng

của bộ phận mua hàng và những gian lận sai sót có thể xảy ra trong quá trình mua hàng.

- Nhận diện các bên hữu quan

Trong quá trình Kiểm toán chu trình mua hàng và thanh toán các bên hữu quan mà kiểm toán viên quan tâm chủ yếu là cung cấp, đại lý, các tổ chức ảnh hưởng đến quyết định mua của Công ty khách hàng. Việc nhận diện các bên hữu quan sẽ giúp cho Kiểm toán viên trong quá trình thu thập bằng chứng Kiểm toán có nhiều thuận lợi hơn.

- Dự kiến nhu cầu chuyên gia bên ngoài

Trong trường hợp phải giám định giá trị của những hàng hoá mà Doanh nghiệp mua vào nếu trong nhóm Kiểm toán không có ai có khả năng giám định thì họ phải dùng những chuyên gia trong các lĩnh vực trên.

Các thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng

Việc thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng sẽ giúp cho Kiểm toán viên nắm bắt được các quy trình mang tính pháp lý có ảnh hưởng đến chu trình hàng tồn kho. Những thông tin này được thu thập trong quá trình tiếp xúc với ban giám đốc của Công ty khách hàng gồm các loại sau:

Giấy phép thành lập điều lệ của Công ty.

Các báo cáo tài chính, báo cáo Kiểm toán, thanh tra hoặc kiểm tra của các năm hiện hành hoặc trong vài năm trước.

Biên bản các cuộc họp cổ đông, hội đồng quản trị và ban giám đốc.

Các hợp đồng cam kết quan trọng.

Thực hiện các thủ tục phân tích

Sau khi thu thập các thông tin cơ sở và thông tin về nghĩa vụ pháp lý của khách hàng, Kiểm toán viên thực hiện các thủ tục phân tích đối với các

thông tin đã thu thập được để hỗ trợ cho việc lập kế hoạch về bản chất, thời gian và nội dung các thủ tục Kiểm toán sẽ được sử dụng để thu thập bằng chứng Kiểm toán. Gồm:

Phân tích ngang: So sánh số dư tài khoản năm nay so với năm trước, đối chiếu chênh lệch năm nay tăng hay giảm so với năm trước để tìm ra những điều không hợp lý.

Phân tích dọc: So sánh tỷ lệ chi phí của Công ty khách hàng với các Công ty khác trong ngành, so sánh tỷ lệ này qua các năm để đánh giá tính hợp lý. Xác định hệ số vòng quay của hàng tồn kho để xác định chất lượng, tính kịp thời, tính lỗi thời của hàng hoá mua vào.

B3: Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro Kiểm toán

Đánh giá tính trọng yếu

Một sai sót có quy mô có thể trọng yếu với Công ty này nhưng không trọng yếu với Công ty khác. Do đó việc ước lượng trọng yếu phần lớn phụ thuộc vào kinh nghiệm của Kiểm toán viên. Thông thường việc đánh giá tính trọng yếu gồm hai bước cơ bản:

Bước 1: Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu

Bước 2: Phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các khoản mục Kiểm toán.

Trong giai đoạn này Kiểm toán viên cần ước lượng mức trọng yếu cho toàn bộ chu trình sau đó phân bổ mức trọng yếu cho từng nhóm nghiệp vụ.

Đánh giá rủi ro

Theo chuẩn mực số 400 rủi ro Kiểm toán là rủi ro Kiểm toán viên và Công ty Kiểm toán đưa ra ý kiến nhận xét không thích hợp khi báo cáo tài chính đã được Kiểm toán còn có những sai sót trọng yếu. Trong giai đoạn lập kế hoạch Kiểm toán, Kiểm toán viên phải xác định rủi ro Kiểm toán mong

muốn cho toàn bộ BCTC được Kiểm toán thông qua việc đánh giá ba bộ phận.

- **Rủi ro tiềm tàng.**

Để đánh giá rủi ro tiềm tàng Kiểm toán viên có thể dựa vào các yếu tố như bản chất kinh doanh của khách hàng, tính liên chính của ban giám đốc, kết quả của các cuộc Kiểm toán lần trước, các nghiệp vụ kinh tế không thường xuyên, các ước tính kế toán, các hợp đồng Kiểm toán lần đầu và dài hạn, quy mô số dư tài khoản.

- **Rủi ro kiểm soát.**

Khả năng gian lận, sai sót của hệ thống kiểm soát nội bộ. Rủi ro kiểm soát càng lớn có nghĩa là hệ thống kiểm soát nội bộ càng yếu kém và ngược lại. Việc đánh giá rủi ro trên thông qua việc đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ.

- **Rủi ro phát hiện.**

Khả năng xảy ra các sai sót hoặc gian lận trên báo cáo tài chính mà không ngăn được hay phát hiện bởi hệ thống kiểm soát nội bộ và cũng không được kiểm toán viên phát hiện trong quá trình Kiểm toán. Việc đánh giá rủi ro phát hiện phụ thuộc vào việc đánh giá rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và khả năng chuyên môn của Kiểm toán viên.

Kiểm toán viên phải dựa vào đánh giá mức độ rủi ro tiềm tàng để xác định nội dung, lịch trình và phạm vi thử nghiệm cơ bản để giảm rủi ro phát hiện và rủi ro Kiểm toán đến mức có thể chấp nhận được.

B4: Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ và đánh giá rủi ro kiểm soát

Trong giai đoạn này Kiểm toán viên phải xem xét các yếu tố của hệ thống kiểm soát nội bộ như môi trường kiểm soát, thủ tục kiểm soát, hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ mà trọng tâm là các thủ tục kiểm

soát được áp dụng trong chu trình hàng tồn kho về mặt thiết kế và tính khả thi của các thủ tục kiểm soát đó.

- Môi trường kiểm soát

Bao gồm toàn bộ nhân tố bên trong và bên ngoài có tính tác động tới việc thiết kế, hoạt động và sử lý dữ liệu của các loại hình kiểm soát nội bộ. Để đạt sự hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ đối với hàng tồn kho, Kiểm toán viên cần xem xét các nhân tố trong môi trường kiểm soát bao gồm:

+ Đặc thù về quản lý: Đặc thù về quản lý đề cập tới các quan điểm khác nhau trong điều hành hoạt động Doanh nghiệp của nhà quản lý ảnh hưởng trực tiếp đến chính sách chế độ quy định và cách thức tổ chức kiểm tra kiểm soát trong Doanh nghiệp nói chung và hàng tồn kho nói riêng.

+ Cơ cấu tổ chức: Để thực hiện bước công việc này với hàng tồn kho Kiểm toán viên cần tìm hiểu các thủ tục và các quy định đối với các chức năng mua hàng, nhận hàng, lưu trữ hàng, xuất hàng. cũng như việc kiểm soát đối với sản xuất, đồng thời phải tìm hiểu về hệ thống kiểm soát vật chất đối với hàng tồn kho như kho tàng, bến bãi, nhà xưởng và các điều kiện kỹ thuật khác. Bất kỳ sự thiếu sót nào về phương tiện cất trữ về dịch vụ bảo vệ hoặc về kiểm soát vật chất khác đều có thể dẫn tới mất mát hàng tồn kho do cháy nổ hoặc do mất trộm, tất cả cấp quản lý quan tâm. Thêm nữa các Kiểm toán viên có thể tiến hành phỏng vấn cũng như quan sát các hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ. Hệ thống kế toán hàng tồn kho có được theo dõi từng loại không, hàng tồn kho có được đánh dấu theo một dãy số được xây dựng không.

+ Chính sách nhân sự: Kiểm toán viên tiến hành phỏng vấn về chính sách nhân sự đối với công tác ghi chép, công tác quản lý hàng tồn kho, thực hiện đánh giá điều tra về trình độ nghiệp vụ, tính trung thực và tư cách của thủ kho, nhân viên thu mua, kế toán hàng tồn kho cũng như sự phân ly trách

nhiệm giữa các bộ phận cá nhân trong việc thu mua, hạch toán và bảo quản hàng tồn kho.

+ Công tác kế hoạch: Kiểm toán viên cần kiểm tra các dự toán về nguyên vật liệu, kế hoạch sản xuất do Doanh nghiệp lập đầu kỳ và đối chiếu với kế hoạch sản xuất do Doanh nghiệp lập đầu kỳ và đối chiếu với kế hoạch sản xuất, dự toán kỳ trước cũng như tình hình thực tế sản xuất kỳ trước để khẳng định tính khoa học và nghiêm túc trong việc xây dựng kế hoạch, dự toán về hàng tồn kho của Doanh nghiệp.

- Hệ thống kế toán hàng tồn kho.

Bao gồm hệ thốn chứng từ, hệ thống sổ sách, hệ thống tài khoản kế toán và hệ thống bảng tổng hợp, cân đối kế toán. Trong đó qua trình lập và luân chuyển chứng từ đóng vai trò quan trọng trong công tác kiểm soát nội bộ của Doanh nghiệp. Để tìm hiểu về hệ thống kế toán hàng tồn kho của đơn vị được Kiểm toán, Kiểm toán viên cần tìm hiểu qua các câu hỏi sau:

. Hệ thống kế toán hàng tồn kho có thể có được theo dõi chi tiết cho từng loại hàng tồn kho hay không.

. Hệ thống sổ sách kế toán có được đối chiếu ít nhất một lần với kết quả kiểm kê hàng tồn kho trong năm không.

. Sự khác biệt giữa số thực tế kiểm kê với sổ sách khi được phát hiện có được giải quyết kịp thời hay không.

Ngoài ra kiểm toán viên cần kiểm tra các phiếu yêu cầu mua hàng, đơn đặt mua hàng, phiếu yêu cầu sử dụng mua hàng hoá, phiếu vận chuyển hàng, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho và các sổ sách kế toán về hàng tồn kho và chi phí. Các thủ tục này sẽ giúp Kiểm toán viên có được các bằng chứng để đánh giá rủi ro kiểm soát đối với các cơ sở dẫn liệu về hàng tồn kho là nhỏ hơn mức cực đại.

- Các thủ tục kiểm soát.

Kiểm toán viên tìm hiểu thủ tục kiểm soát trong đơn vị có dựa trên ba nguyên tắc cơ bản: Phân công phân nhiệm, Bất kiêm nhiệm, Ủy quyền phê chuẩn.

+ Kiểm toán viên phải kiểm tra việc phân chia trách nhiệm trong việc thực hiện chức năng của chu trình, ai là người thực hiện chức năng đó.

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

+ Có bảo đảm sự phê duyệt trong xuất dùng hàng tồn kho không.

- Kiểm toán nội bộ

Kiểm toán nội bộ là bộ phận độc lập được thiết lập trong đơn vị tiến hành công việc kiểm tra và đánh giá các hoạt động phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ đơn vị.

+ Kiểm toán viên phải tìm hiểu xem khách hàng có hay không có sự tồn tại của bộ phận Kiểm toán nội bộ và bộ phận Kiểm toán nội bộ này thực tế có hoạt động hay không, bộ phận Kiểm toán nội bộ trực thuộc ai, phạm vi quyền hạn của nó như thế nào.

+ Các nhân viên trong bộ phận Kiểm toán nội bộ có đảm bảo về năng lực chuyên môn cũng như phẩm chất đạo đức nghề nghiệp hay không.

+ Bộ phận này tiến hành kiểm tra đối với các hoạt động liên quan đến hàng tồn kho như thế nào, nó có đảm bảo chức năng kiểm tra đánh giá và giám sát thích hợp hiệu quả của hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ với hàng tồn kho hay không.

- Quy trình đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ được tiến hành qua các bước sau.

+ Thu thập hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ.

Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra kho bãi, phỏng vấn những người trực tiếp quản lý kho bãi, phỏng vấn ban giám đốc, tìm hiểu các thủ tục nhập xuất hàng, quy trình sản xuất sản phẩm của đơn vị, phỏng vấn nhân viên kế toán về phương pháp hạch toán hàng tồn kho, sổ sách kế toán hàng tồn kho bao gồm cả sổ chi tiết, sổ tổng hợp, các thủ tục liên quan đến việc kiểm tra vật chất hàng tồn kho, phỏng vấn nhân viên tham gia kiểm kê.

Kiểm toán viên sử dụng các bảng câu hỏi, bảng tường thuật đối với hoạt động kiểm soát của đơn vị khách hàng, Kiểm toán viên sẽ thu thập được các bằng chứng để đưa ra đánh giá rủi ro kiểm soát đối với cơ sở dẫn liệu về hàng tồn kho.

+ Đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát.

Kiểm toán viên tiến hành các công việc sau:

- . Nhận diện các mục tiêu kiểm soát
- . Nhận diện các quá trình kiểm soát đặc thù
- . Nhận diện và đánh giá nhược điểm của HTKSNB
- . Đánh giá rủi ro kiểm soát

Căn cứ trên bảng đánh giá hệ HTKSNB Kiểm toán viên sẽ tiến hành thiết kế lại các thử nghiệm cơ bản trên các số dư và các nghiệp vụ trong phần thực hiện Kiểm toán.

B5: Lập kế hoạch Kiểm toán toàn diện và thiết kế chương trình Kiểm toán

Sau khi có những hiểu biết về hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị khách hàng đã xác định được mức trọng yếu và rủi ro Kiểm toán viên sẽ đánh giá tổng thể hoạt động của đơn vị, phân tích triển khai kế hoạch và soạn thảo chương trình Kiểm toán cho chui trình. Trong thực tiễn Kiểm toán

các Kiểm toán viên thường căn cứ vào các rủi ro tiềm tàng và các rủi ro kiểm soát để thiết kế chương trình Kiểm toán cho chu trình.

Thực chất của việc soạn thảo chương trình Kiểm toán là việc thiết kế các thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản với bốn nội dung chính là : Xác định thủ tục Kiểm toán, quy mô chọn mẫu, khoản mục được chọn và thời gian thực hiện.

- Thiết kế các thử nghiệm tuân thủ: Dùng để thu thập bằng chứng và khả năng ngăn chặn các sai phạm của kiểm soát nội bộ thực hiện thông qua trắc nghiệm đạt yêu cầu là:

Trắc nghiệm đạt yêu cầu không để lại dấu vết: Kiểm toán viên cần quan sát những người có trách nhiệm trong đơn vị về các biện pháp kiểm soát áp dụng cho các nghiệp vụ trong chu trình.

Trắc nghiệm đạt yêu cầu để lại dấu vết: Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra chi tiết hệ thống chứng từ, kiểm tra chữ ký tắt trên các hoá đơn mua hàng, các phiếu chi...nhằm thu thập bằng chứng Kiểm toán về hoạt động hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ với chu trình hàng tồn kho.

- Thiết kế các thử nghiệm cơ bản trong chu trình hàng tồn kho.

Căn cứ vào các bằng chứng thu thập được qua các thử nghiệm tuân thủ như trên, KTV đánh giá lại rủi ro kiểm soát và sau đó thiết kế các thử nghiệm cơ bản cho chu trình hàng tồn kho thông qua các loại trắc nghiệm chính: Trắc nghiệm độ vững chãi và trắc nghiệm trực tiếp số dư.

Trắc nghiệm độ vững chãi: Kiểm toán viên xem xét các hoá đơn chứng từ, phiếu nhập kho...để kiểm tra tính hợp pháp và hợp lý của chúng xem có sự phê duyệt không, giá trị , số lượng với số tiền có khớp nhau không. Kiểm toán viên cũng đối chiếu với sổ chi tiết các khoản phải trả, nhật ký và các chứng từ liên quan ở trên để kiểm tra tính đúng đắn của các con số ghi sổ.

Trắc nghiệm phân tích: Kiểm toán viên thường sử dụng các trắc nghiệm phân tích là:

So sánh số hàng của năm trước với năm nay hoặc với kế hoạch cung ứng.

So sánh các tỷ suất với nhau và với các năm trước.

Trắc nghiệm trực tiếp số dư: Kiểm toán viên thường tiến hành kiểm kê vật chất hàng tồn kho đối chiếu với các số liệu trên sổ sách. Số lượng trắc nghiệm trực tiếp số dư cần thực hiện tùy thuộc vào kết quả trắc nghiệm độ vững chãi và trắc nghiệm phân tích.

2.2. Thực hiện Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

Là việc cụ thể hoá chương trình Kiểm toán đã thiết kế trong quá trình lập kế hoạch Kiểm toán. Đây là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật của Kiểm toán thích ứng với đối tượng Kiểm toán để thu thập bằng chứng Kiểm toán một cách đầy đủ và tin cậy nhằm đưa ra những ý kiến xác thực về mức độ trung thực và hợp lý của BCTC. Sử dụng các trắc nghiệm vào xác minh các thông tin tài chính, sự kết hợp giữa các trắc nghiệm phụ thuộc vào kết quả đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ, Kiểm toán viên phải xem xét đánh giá mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ để sử dụng loại và quy mô trắc nghiệm cho phù hợp với công việc. Nếu đánh giá ban đầu về hệ thống kiểm soát nội bộ là có hiệu lực thì Kiểm toán viên thực hiện trắc nghiệm đạt yêu cầu và thực hiện ít hơn trắc nghiệm độ vững chãi. Nếu hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá là không có hiệu lực thì Kiểm toán viên sẽ áp dụng trắc nghiệm độ vững chãi với quy mô lớn. Quy mô trắc nghiệm, trình tự sử dụng và cách kết hợp các trắc nghiệm phụ thuộc vào kinh nghiệm và khả năng phán đoán suy xét bản chất sai phạm của Kiểm toán viên.. Chu trình hàng tồn kho sử dụng kết hợp cả ba loại trắc nghiệm vì đây là chu trình phức tạp và có khả năng sai phạm cao.

Số lượng nghiệp vụ phát sinh trong chu trình hàng tồn kho là rất lớn và Kiểm toán viên không thể cứ xem xét hết các nghiệp vụ để tìm ra sai phạm được, mặt khác cho dù có làm điều này thì khả năng xảy ra rủi ro Kiểm toán là vẫn tồn tại. Bởi vậy một công việc cần thiết phải thực hiện trước là tiến hành chọn mẫu nghiệp vụ dựa vào những phân tích sơ bộ ban đầu để thực hiện các trắc nghiệm mang tính đại diện cho tổng thể.

2.2.1. Quá trình kiểm soát nội bộ và thử nghiệm kiểm soát với chu trình.

- Với nghiệp vụ mua hàng

+ Xem xét việc cử lý đơn đặt hàng có được thực hiện đúng theo quy trình không.

+ Xem xét chữ ký trên đơn đặt mua hàng có được ký xác nhận đúng trách nhiệm của người chuyên trách không.

+ Xem xét thủ tục nhận hàng có thực hiện đúng không.

+ Xem xét sự độc lập và bất kiêm nhiệm giữa người nhận hàng, người kiểm hàng và thủ kho, kế toán.

- Với quá trình nhập xuất kho.

+ Kiểm toán viên xem xét về thủ tục nhập xuất có được tiến hành đúng nguyên tắc và quy định không.

+ Tổ chức việc nhận hàng có đúng trình tự không

+ Kiểm tra quá trình hoàn thành các thủ tục xuất kho hàng, từ việc lập các phiếu yêu cầu vật tư của bộ phận sản xuất, tiếp nhận các đơn đặt hàng của khách hàng, việc phê chuẩn kí lệnh xuất kho và lập phiếu xuất kho đến thực hiện nghiệp vụ xuất kho của thủ kho.

+ Việc theo dõi ghi sổ nhật ký hàng vận chuyển .

+ Kiểm tra việc thực hiện kiểm tra chất lượng hàng nhập, xuất kho, quy trình làm việc và xác nhận chất lượng hàng nhập kho của bộ.

+ Xem xét tính độc lập của thủ kho với người giao nhận hàng và các kế toán viên phân hàng tồn kho.

- Đối với kiểm soát sản xuất và chi phí sản xuất:

Thông thường ở Doanh nghiệp sản xuất có một bộ phận kiểm soát sản xuất để xem xét số lượng chủng loại sản phẩm được sản xuất có đúng theo yêu cầu hay lệnh sản xuất không, kiểm soát chất lượng sản phẩm ở các phân xưởng, phế liệu cũng như kiểm soát quá trình bảo vệ và theo dõi nguyên vật liệu của phân xưởng sản xuất. ngoài ra Doanh nghiệp cũng có một cơ cấu kiểm soát nội bộ đối với kế toán chi phí sản xuất để chi phí sản xuất được tính đúng đủ hợp lý cho từ đối tượng.

Khi kiểm tra cơ cấu kiểm soát sản xuất và chi phí sản xuất, Kiểm toán viên cũng có thể tiến hành xem xét một số vấn đề củ yếu sau:

+ Việc ghi chép của nhân viên thống kê phân xưởng tổ, đội, cũng như sự giám sát của quản đốc phân xưởng hoặc tổ trưởng, đội trưởng có thường xuyên và chặt chẽ không.

+ Xem xét việc chép nhật ký sản xuất của từng bộ phận sản xuất theo dõi số lượng, chất lượng, chủng loại, sản phẩm hỏng, phế liệu. .

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

+ Xem xét mẫu kiểm soát công tác kế toán chi phí của Doanh nghiệp có được thực hiện thường xuyên hay không. Điều đó được thể hiện thông qua các dấu hiệu kiểm tra số kế toán chi phí của những người có trách nhiệm và độc lập với những người ghi sổ.

+ Xem xét phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang có tuân thủ đúng nguyên tắc và tính nhất quán giữa kỳ này so với kỳ trước hay không, cũng như sự giám sát của người có trách nhiệm trong công việc đánh giá sản phẩm dở dang. Quá trình khảo sát kiểm soát chi phí tiền lương ở chu kỳ tiền lương

và nhân sự cũng là một phần liên quan đến khảo sát kiểm soát chi phí sản xuất.

2.2.2. Thực hiện thủ tục phân tích.

Sử dụng các thủ tục phân tích trong Kiểm toán chu trình hàng tồn kho để phát hiện những biến động bất thường ở những khoản mục hàng tồn kho như: Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hoá, sản phẩm dở dang, thành phẩm. Kết quả thu được sẽ giúp Kiểm toán viên quyết định tăng hay giảm các thủ tục Kiểm toán chi tiết đối với nghiệp vụ và số dư hàng tồn kho. Quá trình thực hiện các thủ tục phân tích bao gồm các giai đoạn sau:

GD1: Phát triển một mô hình kết hợp các biến tài chính và biến hoạt động.

- Khi phát triển mô hình, chúng ta xác định mối quan hệ giữa các biến tài chính và hoạt động.

- Cần đánh giá xem việc phát triển một mô hình để dự đoán số dư tài khoản hiện thời hay để dự đoán thay đổi đối với số dư của năm trước. Dự đoán thay đổi so với năm trước có thể hiệu quả khi chúng ta đã Kiểm toán số dư của năm ngoài vì chúng ta có thể xoá bỏ khỏi mô hình những biến độc lập không thay đổi so với năm trước.

- Khi kết hợp các biến độc lập liên quan, mô hình sẽ cho ta nhiều thông tin hơn và vì vậy dự đoán của ta sẽ chính xác hơn. Nếu đơn giản hoá qua nhiều mô hình sẽ làm đơn giản hoá dự đoán, vì vậy cũng sẽ đơn giản hoá tương quan so sánh dẫn đến mô hình có thể chỉ cung cấp được những bằng chứng hạn chế.

- Có thể tính chính xác cho dự đoán bằng cách phát triển mô hình từ những dữ liệu được phân tích chi tiết hơn.

GD2: Xem xét tính độc lập và tính đáng tin cậy của dữ liệu tài chính và dữ liệu hoạt động.

- Tính độc lập và tính đáng tin cậy của dữ liệu tài chính và dữ liệu hoạt động sử dụng trong mô hình này có ảnh hưởng trực tiếp đến tính chính xác dự đoán, vì thế cũng có ảnh hưởng tới bằng chứng Kiểm toán thu nhận được từ thủ tục phân tích.

- Để đánh giá tính đáng tin cậy của dữ liệu, cần xem xét liệu:

+Dữ liệu xuất phát từ các nguồn độc lập ngoài Doanh nghiệp hay từ những nguồn trong Doanh nghiệp.

+Những nguồn thông tin bên trong Doanh nghiệp có độc lập với người chịu trách nhiệm cho giá trị được Kiểm toán hay không.

+Dữ liệu có được Kiểm toán theo các thủ tục Kiểm toán trong năm nay và năm trước hay không.

+Có phát triển những dự tính sử dụng dữ liệu từ nhiều nguồn khác nhau hay không.

GD3: Tính toán ra một giá trị ước tính và so sánh giá trị ghi sổ.

Theo mô hình đã xây dựng và các đặc tính của dữ liệu Kiểm toán viên tính toán ra giá trị ước tính và so sánh giá trị này với giá trị ghi sổ. Khi so sánh ước tính của Kiểm toán viên với giá trị ghi sổ, Kiểm toán viên cần xem xét:

- Liệu mối quan hệ này có được thường xuyên đánh giá hay không. Quan sát một mối quan hệ cụ thể càng thường xuyên bao nhiêu thì càng có thể chắc chắn về tính nhất quán của mối quan hệ đó.

- Khi so sánh giá trị hàng tháng, cần xem xét những chênh lệch theo mùa (đối với những loại hình kinh doanh có ảnh hưởng của yếu tố mùa vụ).

- Nếu thiếu những chênh lệch theo ước tính. Điều này đòi hỏi Kiểm toán viên cần tìm hiểu rõ tình hình kinh doanh của khách hàng.

GD4: Thu thập bằng chứng để giải thích về những chênh lệch đáng kể.

Khi phát hiện ra những chênh lệch đột biến đáng kể so với dự tính, thì Kiểm toán viên cần phải tìm hiểu để giải thích nguyên nhân của những chênh lệch đó. Chênh lệch có thể do các trường hợp: Thứ nhất do số dư các tài khoản thuộc chu trình hàng tồn kho có chứa đựng sai sót. Thứ 2 là do ước tính của Kiểm toán viên không chính xác. Mỗi khi có sự chênh lệch giữa giá trị ước tính và giá trị ghi sổ, Kiểm toán viên cần tìm kiếm lời giải thích từ Ban giám đốc hoặc nhân viên khách hàng liên quan, đồng thời quyết định tăng các thủ tục kiểm tra chi tiết số dư (nếu không có được lời giải thích hợp lý từ ban giám đốc và các nhân viên)

GD5: Xem xét những phát hiện Kiểm toán.

Nếu phát hiện một chênh lệch Kiểm toán, thực hiện cần điều tra tính chất và nguyên nhân của chênh lệch đó có cho thấy một sai sót đáng kể trong cơ sở dẫn liệu báo cáo tài chính về những mục tiêu Kiểm toán và cân nhắc tới những ảnh hưởng tình hình kinh doanh của khách hàng.

2.2.3. Thực hiện các thủ tục Kiểm toán chi tiết.

Theo giáo trình Kiểm toán tài chính ta có phương trình :

Thủ tục		Trắc nghiệm		Trắc nghiệm
kế toán	=	độ vững chãi trong	+	trực tiếp
chi tiết		trắc nghiệm công việc		số dư

Trong Kiểm toán chu trình hàng tồn kho trắc nghiệm độ vững chãi trong trắc nghiệm công việc sử dụng các thủ tục kiểm tra chi tiết nghiệp vụ hàng tồn kho và trắc nghiệm trực tiếp số dư là sử dụng các thủ tục kiểm tra chi tiết số dư hàng tồn kho.

2.2.3.1. Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ hàng tồn kho

- Mục tiêu kiểm tra chi tiết nghiệp vụ là phát hiện những sai sót trong hạch toán hay những sai sót trong hạch toán hàng tồn kho không đúng nguyên tắc.

- Thủ tục kiểm tra chi tiết nghiệp vụ thông thường là xem xét lại mối quan hệ giữa các tài khoản liên quan, bằng cách đối chiếu số liệu phát sinh của các tài khoản hàng tồn kho và các tài khoản chi phí liên quan.

+ Xem xét đối chiếu giữa số liệu trên TK 152- Nguyên vật liệu với các TK621- chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, TK 627- chi phí sản xuất chung, các TK chi phí khác.

+ Đối chiếu số liệu giữa các tài khoản chi phí như TK 621 – chi phí NVL trực tiếp ; TK 622 chi phí nhân công trực tiếp với tài khoản 154- chi phí SXKD dở dang.

+ Đối chiếu số liệu giữa TK 627 – chi phí sản xuất chung với TK 154.

+ Đối chiếu số liệu giữa TK 154 với số liệu TK 155- thành phẩm.

+ Hoặc đối chiếu giữa TK 155 – Thành phẩm (TK 156 hàng hoá) với TK 157- Hàng gửi bán và TK 632 – Giá với hàng bán.

Thủ tục kiểm tra nghiệp vụ cũng còn được thực hiện thông qua việc đối chiếu giữa số dư trên tài khoản hàng tồn kho với số liệu kiểm kê thực tế. Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ chủ yếu chú trọng vào những khoản mục hàng tồn kho hoặc chi phí thiếu bằng chứng có tính thuyết phục hoặc trong quá trình khảo sát Kiểm toán viên nhận thấy có những khả nghi và rủi ro kiểm soát lớn. Thực tế Kiểm toán viên thường mở rộng các thủ tục kiểm tra chi tiết nghiệp vụ hàng tồn kho ở các khoản mục thuộc hệ thống kế toán chi phí sản xuất.

Nhiều Doanh nghiệp có cơ cấu kiểm soát nội bộ về quá trình sản xuất và chi phí sản xuất không chặt chẽ tạo sơ hở những gian lận trong việc sử dụng nguyên vật liệu như: Nguyên vật liệu xuất dùng nhưng không được sử

dụng vào sản xuất mà vẫn hạch toán vào chi phí sản xuất, hoặc nguyên vật liệu đã xuất dùng nhưng không được tính vào chi phí sản xuất, hoặc tính không đúng vào chi phí của bộ phận sử dụng, phản ánh sai lệch giá trị tài sản. Ngoài ra nếu hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chi phí sản xuất không hiệu lực thì sẽ phát sinh những sai sót trong việc tập hợp chi phí không đúng, hoặc phân bổ chi phí sản xuất chung không hợp lý dẫn đến việc đánh giá sai lệch tài sản (sản phẩm dở dang, thành phẩm). Hoặc tính sai kết quả kinh doanh do hạch toán nhầm chi phí sản xuất chung vào chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý Doanh nghiệp. . Tương tự việc không tuân thủ nhất quán nguyên tắc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ cũng là nguyên nhân gây ra những sai sót trọng yếu của khoản mục sản phẩm dở dang và thành phẩm.

- Kiểm toán viên có thể thực hiện một số thủ tục kiểm tra nghiệp vụ để phát hiện những sai sót và gian lận sau đây:

+ Để xác định sự phù hợp giữa nguyên vật liệu xuất kho sử dụng với các chi phí vật liệu ở các bộ phận bằng cách đối chiếu giá trị nguyên vật liệu xuất kho trên TK 152 – Nguyên vật liệu với tổng chi phí nguyên vật liệu trên các TK627 – chi phí sản xuất chung (6272- chi phí nguyên vật liệu); TK 641 chi phí bán hàng (6412 – chi phí vật liệu, bao bì) ; TK 642 – chi phí quản lý Doanh nghiệp (6422- chi phí vật liệu quản lý).

+ Đồng thời xem xét việc ghi chép trên sổ theo dõi vật tư sử dụng ở các phân xưởng sản xuất. Đối chiếu giữa số liệu vật tư xuất dùng cho phân xưởng với báo cáo sử dụng vật tư của phân xưởng để phát hiện sai lệch nếu có (Khảo sát nghiệp vụ này sẽ được tiến hành kết hợp với quá trình khảo sát thống kê ở phân xưởng).

+ Để đánh giá quá trình tập hợp chi phí sản xuất là đúng đắn và hợp lý, Kiểm toán viên trước hết phải xem xét chứng từ, tài liệu của các chi phí phát sinh được hạch toán vào các tài khoản chi phí có đầy đủ và hợp lý không. Sau đó sẽ đối chiếu giữa số liệu trên các tài khoản 621 - Chi phí NVL trực

tiếp; TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp; TK 627 - Chi phí sản xuất chung với số liệu phát sinh nợ trên TK 154 – Chi phí SXKD dở dang. . .

+ Để xác định tính hợp lý của quá trình phân bổ chi phí, Kiểm toán viên xem xét tiêu thức phân bổ chi phí theo các đối tượng tính giá cá biệt có thay đổi đáng kể so với các kỳ trước hay không. Nếu có thay đổi từ tiêu thức này sang tiêu thức khác mà có ảnh hưởng lớn và đáng kể đến chi phí và giá thành của những đối tượng tính giá cá biệt. Nếu sự thay đổi đó có khả năng làm mất đi tính trung thực của quá trình đánh giá hàng tồn kho thì cần phải xem xét có nên chấp nhận tiêu thức phân bổ chi phí đó không.

+ Kiểm toán viên xem xét việc ghi chép sổ theo dõi sản phẩm dở dang cuối kỳ ở phân xưởng sản xuất có đầy đủ, kịp thời không. Đồng thời đối chiếu phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang kỳ này với các kỳ trước có nhất quán không. Nếu có sự thay đổi thì tìm hiểu nguyên nhân và sự ảnh hưởng của chúng. Đối chiếu sự phù hợp giữa số lượng sản phẩm dở dang với giá trị sản phẩm đó để phát hiện những biến động bất thường và tính không hợp lý.

+ Tương tự như vậy, kiểm toán viên cũng cần khảo sát xem có sự thay đổi trong việc sử dụng phương pháp tính toán giá thành của Doanh nghiệp không. Ngoài ra, Kiểm toán viên có thể tính toán một số khoản mục chi phí và việc tổng hợp chi phí, phân bổ chi phí vào tính giá hàng nhằm phát hiện những sai sót trong quá trình tính toán.

2.2.3.2. Kiểm tra chi tiết số dư hàng tồn kho

Khi Kiểm toán số dư hàng tồn kho Kiểm toán viên phải thực hiện các khảo sát chi tiết hàng tồn kho là điều cần thiết và quan trọng. ở khía cạnh khác việc định giá hàng tồn kho cũng rất phức tạp và phụ thuộc nhiều vào tính chủ quan của người tính toán và định giá, do vậy việc kiểm tra chi tiết các khoản mục hàng tồn kho cũng là phương tiện, thủ pháp quan trọng để phát hiện các gian lận, sai sót trọng yếu trong chu trình này. Khi khảo sát chi

tiết hàng tồn kho cần lưu ý và xem xét kết quả kiểm tra chi tiết của các chu trình liên quan: Chu trình Mua vào và Thanh toán, chu trình Tiền lương và Nhân viên, chu trình Bán hàng và Thu tiền bởi vì kết quả kiểm tra các chu trình đó có ảnh hưởng đến các kiểm tra chi tiết Hàng tồn kho.

Công tác Kiểm toán Hàng tồn kho rất phức tạp và nó liên quan đến hiện vật và giá trị hàng tồn kho. Vì vậy kiểm tra chi tiết Hàng tồn kho được đề cập chủ yếu hai vấn đề: Quan sát kiểm tra vật chất và quá trình định giá, hạch toán hàng tồn kho.

2.2.3.2.1. Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho.

Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho là công việc mà Kiểm toán viên phải có mặt vào thời điểm mà cuộc kiểm kê hàng tồn kho được tiến hành. Bằng các biện pháp quan sát, khảo sát, thẩm vấn thích hợp để Kiểm toán viên 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 về quyền sở hữu và chất lượng hàng tồn kho.

Quá trình quan sát vật chất hàng tồn kho của Kiểm toán viên thường được tiến hành theo các bước : Tìm hiểu các quá trình kiểm soát các cuộc kiểm kê, xác định các quyết định Kiểm toán và thực hiện quan sát vật chất.

b1: Tìm hiểu các quá trình kiểm soát kiểm kê.

Bất cứ Doanh nghiệp vận dụng các phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hay phương pháp kiểm kê định kỳ thì cũng phải có cuộc kiểm kê vật chất hàng tồn kho định kỳ. Tùy theo điều kiện cụ thể và cách tổ chức kiểm kê của Doanh nghiệp, cuộc kiểm kê đó được tiến hành vào thời điểm cuối kỳ hoặc vào 1 thời điểm nào đó trong năm.

Kiểm toán viên quan sát và tìm hiểu quá trình kiểm soát các cuộc kiểm kê, nếu các thủ tục kiểm soát đầy đủ và đáng tin cậy phải bao gồm: Nhưng

quy định hợp lý đối với cuộc kiểm kê vật chất, sự giám sát bởi cá nhân có trách nhiệm và trung thực, quá trình kiểm tra nội bộ độc lập với cuộc kiểm kê, việc đối chiếu độc lập kết quả kiểm kê vật chất với sổ kế toán và cuộc kiểm kê lập đầy đủ các phiếu kiểm kê, biên bản kiểm kê.

b2: Xác định các quyết định Kiểm toán.

Cũng giống như bất kỳ cuộc Kiểm toán khác, các quyết định Kiểm toán của quá trình quan sát vật chất hàng tồn kho bao gồm: Lựa chọn thủ tục Kiểm toán, xác định thời gian, xác định quy mô mẫu và lựa chọn khoản mục để kiểm tra.

-Lựa chọn thủ tục Kiểm toán

Thủ tục Kiểm toán sử dụng trong quá trình quan sát vật chất hàng tồn kho chủ yếu là: Kiểm tra, quan sát, thẩm vấn, đối chiếu, so sánh những thông tin liên quan để đạt được mục tiêu Kiểm toán. Nội dung cụ thể các thủ tục này được trình bày ở các phần sau.

- Xác định thời gian

Thông qua việc kiểm tra kiểm soát các cuộc kiểm kê vật chất của Doanh nghiệp đã thực hiện và kết quả kiểm tra đối chiếu sổ sách hàng tồn, kiểm tra hệ thống kiểm soát nội bộ (được thực hiện ở phần trên) để quyết định có tổ chức tiến hành kiểm kê vật chất vào cuối kỳ kế toán hay không. Nếu có kiểm kê vật chất đầy đủ vào ngày cuối kỳ kế toán thì dự tính thời gian cần thiết để thực hiện công việc đó với sự giám sát của Kiểm toán viên là bao nhiêu ngày.

Giả sử thời điểm giữa kỳ đã có một cuộc kiểm kê vật chất và Kiểm toán viên đã quan sát việc kiểm kê vào lúc đó, đồng thời Kiểm toán viên đã kiểm tra sổ kế toán hàng tồn kho từ thời điểm kiểm kê giữa kỳ đến cuối kỳ không vấn đề gì nghi vấn, thì Kiểm toán viên quyết định không cần phải tổ chức kiểm kê vật chất vào cuối kỳ nữa. Thay vào đó Kiểm toán viên có thể

so sánh số liệu trên sổ kế toán với hàng tồn kho thực tế của một mẫu tại thời điểm nhất định nào đó.

Ngược lại, nếu số liệu trên sổ kế toán không được ghi chép thường xuyên, các thủ tục kiểm soát kiểm kê không đầy đủ và không đáng tin cậy thì cần phải tiến hành một cuộc kiểm kê vật chất đầy đủ là hoàn toàn cần thiết. Tùy theo khối lượng hàng tồn kho nhiều hay ít, phân tán hay tập trung để xác định thời gian cần thiết cho công việc mà Kiểm toán viên cần phải theo dõi, giám sát trực tiếp cuộc kiểm kê vật chất đó.

- Xác định quy mô mẫu

Quy mô mẫu trong quan sát vật chất thường được lựa chọn theo các yếu tố: Số lượng hàng cần kiểm tra, số kho cần kiểm tra, và thời gian bỏ ra để thực hiện công việc quan sát. Kiểm toán viên có thể lựa chọn một trong số các tiêu thức này để xác định quy mô quan sát. Trong thực tế để giảm chi phí kiểm toán, Kiểm toán viên thường lấy tiêu thức thời gian để xác định quy mô.

- Chọn lựa những mặt hàng cần kiểm tra

Ngoài ra trên thực tế tùy vào điều kiện và những đặc thù của Doanh nghiệp, Kiểm toán viên có thể chọn mẫu đối với những mặt hàng chủ yếu và có nghi vấn về gian lận hoặc sai sót trong quá trình kiểm tra chi tiết nghiệp vụ và kiểm tra kiểm soát nội bộ.

Hoặc trong quá trình quan sát cuộc kiểm kê hiện vật, Kiểm toán viên chú ý đến những mặt hàng đáng kể nhất và điển hình nhất để tiến hành kiểm tra cụ thể. Tương tự như khi điều tra những mặt hàng có khả năng kém phẩm chất, lạc hậu hoặc hư hỏng trong quá trình bảo quản cũng cần phải lựa chọn những mặt hàng này để tiến hành kiểm tra.

Đặc biệt trong quá trình thảo luận với người quản lý về lý do của nhưng mặt hàng để ngoài sổ kế toán thì Kiểm toán viên cũng cần lựa chọn những mặt hàng đó để kiểm tra và điều tra thêm.

b3: Các thủ tục quan sát vật chất

Điểm quan trọng nhất của các thủ tục quan sát vật chất là Kiểm toán viên phải có mặt để quan sát trực tiếp cuộc kiểm kê hiện vật hàng tồn kho của Doanh nghiệp. Khi quan sát, Kiểm toán viên thường thực hiện các công việc:

- Xác định liệu cuộc kiểm kê vật chất của Doanh nghiệp đang thực hiện có tuân thủ theo đúng quy định và hướng dẫn của Doanh nghiệp không.
- Kiểm toán viên phải có sự hiểu biết về những mặt hàng kinh doanh của Doanh nghiệp, nếu không có sự hiểu biết sâu về chúng (nhất là đối với những mặt hàng đặc thù như: điện tử, hoá chất, kim loại quý hiếm) thì phải mời chuyên gia đánh giá hàng tồn kho về chất lượng, khả năng lạc hậu của những hàng đó.
- Thảo luận để xác định quyền sở hữu của hàng tồn kho hiện diện, đặc biệt là hàng gửi bán, hàng nhận đại lý, nhận ký gửi hoặc hàng mua đang đi đường.
- Tham quan và xem xét các phương tiện kho, bãi, nơi bảo quản hàng tồn kho, khu vực sản xuất, cuộc tham quan xem xét đó nên được một nhân viên của Doanh nghiệp có đủ hiểu biết và khả năng trả lời các câu hỏi của Kiểm toán viên.

2.2.3.2.2. Kiểm tra chi tiết quá trình tính giá và hạch toán hàng tồn kho.

Để xác định quá trình tính giá và hạch toán hàng tồn kho đúng đắn hay không Kiểm toán viên cần phải kiểm tra chi tiết các quá trình này. Kiểm tra chi tiết quá trình tính giá và hạch toán hàng tồn kho bao gồm tất cả các khảo sát đơn giá hàng xuất kho có đúng và chính xác không, khảo sát quá trình

tính toán giá trị hàng xuất kho, kiểm tra quá trình tính toán, tập hợp, phân bổ chi phí và tính giá thành sản phẩm, kiểm tra chi tiết tính toán xác định giá trị sản phẩm dở dang và kiểm tra quá trình hạch toán hàng tồn kho.

Kiểm tra quá trình tính giá hàng tồn kho thường là một trong những phần quan trọng nhất và mất nhiều thời gian nhất của cuộc Kiểm toán chi tiết hàng tồn kho. Khi kiểm tra cần quan tâm tới 3 vấn đề của phương pháp tính giá (các đối tượng chủ yếu là hàng xuất kho, sản phẩm dở dang cuối kỳ và giá thành thành phẩm) đó là: Phương pháp tính mà Doanh nghiệp áp dụng có phù hợp với các nguyên tắc kế toán được thừa nhận hay không. Quá trình áp dụng phương pháp tính giá có nhất quán với các niên độ kế toán trước đó không. Số liệu tính toán có chính xác và hợp lý không.

Mỗi đối tượng tính giá có đặc điểm khác nhau nên sẽ được sử dụng các phương pháp khác nhau để kiểm tra việc tính toán giá của đối tượng tính giá đó.

+ Trước hết phải xem xét việc tính giá hàng nhập kho có đúng đắn không. Đối với nguyên vật liệu và hàng hoá mua ngoài, Kiểm toán viên cần phải khảo sát xem liệu những chi phí cấu thành giá của hàng nhập kho có được hạch toán đúng không. Cụ thể là các khoản chi phí vận chuyển, bốc dỡ, hao hụt, các khoản chi phí liên quan đến hàng mua có được tính vào giá hàng nhập kho không, các khoản chiết khấu mua hàng, giảm giá hàng mua có được tính trừ không. . . Việc kiểm tra này là một phần của kiểm tra chu trình Mua vào và Thanh toán. Còn đối với thành phẩm trước hết xem xét quá trình tính giá thành sản xuất thực tế của đơn vị thành phẩm nhập kho có đúng không (khảo sát này sẽ giới thiệu ở phần khảo sát quá trình tính giá thành phẩm).

+ Tiếp theo Kiểm toán viên phải xác định phương pháp đang được sử dụng để tính trị giá vốn thực tế hàng xuất kho ở Doanh nghiệp là phương pháp gì ? (Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO); Phương pháp nhập

sau, xuất trước (LIFO); phương pháp giá đích danh hay phương pháp đơn giá bình quân; hoặc phương pháp nào khác), phương pháp đó có được thừa nhận không.

+ Kiểm toán viên xem xét phương pháp tính giá hàng xuất kho áp dụng trong kỳ này có nhất quán với các kỳ trước không. Bởi vì thực tế trong một số Doanh nghiệp sự thay đổi từ phương pháp tính này sang phương pháp tính khác sẽ làm ảnh hưởng đến giá trị hàng xuất kho, phản ánh sai lệch kết quả kinh doanh.

+ Giả sử nếu Doanh nghiệp có sự thay đổi phương pháp tính giá hàng xuất kho, thì Kiểm toán viên xem xét sự công khai việc thay đổi này trên báo cáo tài chính của Doanh nghiệp có được thực hiện không (xem trên Thuyết minh báo cáo tài chính).

+ Để kiểm tra kỹ thuật tính toán giá hàng xuất kho có đúng hay không, Kiểm toán viên phải xem xét và liệt kê các mặt hàng tồn kho định kiểm tra kết quả tính toán, yêu cầu Doanh nghiệp cung cấp những hoá đơn, chứng từ nhập, xuất kho, sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho của những mặt hàng đó. Sau đó xem xét tính đầy đủ của các hoá đơn, chứng từ nhập, xuất kho để khảo sát tính đầy đủ của số lượng hàng nhập, xuất kho. Tiếp tục thực hiện tính toán lại giá của hàng xuất kho của những mặt hàng đã chọn để so sánh với kết quả tính toán của Doanh nghiệp và tìm ra những sai lệch (nếu có).

Nếu trường hợp Kiểm toán viên đã kiểm tra tính thường xuyên, kịp thời của việc ghi sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho theo từng mặt hàng, khi đó Kiểm toán viên, có thể không cần phải tính toán lại trị giá hàng xuất kho mà chỉ cần đối chiếu số liệu về đơn giá số lượng hàng xuất kho trên sổ kế toán hàng tồn kho với chi phí trên sổ kế toán chi phí. Hoặc có thể làm lại một vài phép tính ở một vài mặt hàng cụ thể để xem xét và đối chiếu tăng thêm tính thuyết phục của các kết quả kiểm tra.

Trên đây là những nội dung có thể áp dụng cho cuộc Kiểm toán hàng tồn kho, tùy đặc điểm ngành nghề kinh doanh của Doanh nghiệp, hình thức tổ chức kế toán hàng tồn kho, thực trạng thiết kế và áp dụng các thủ tục kiểm soát nội bộ để Kiểm toán viên áp dụng các trắc nghiệm Kiểm toán một cách linh động nhằm đem lại các bằng chứng đủ để Kiểm toán viên đưa ra ý kiến nhận xét của mình về chu trình hàng tồn kho của Doanh nghiệp. Những nội dung trên chỉ là các nội dung cơ bản mang tính chất lý thuyết, trong thực tế Kiểm toán viên có thể thêm hoặc bớt những công việc không cần thiết hoặc không thiết thực đối với từng cuộc Kiểm toán cụ thể.

2.3. Kết thúc công việc Kiểm toán

Đây là khâu cuối cùng của quá trình Kiểm toán báo cáo tài chính. Sau khi hoàn thành công việc Kiểm toán tại từng chu trình riêng lẻ để bảo đảm tính thận trọng nghề nghiệp, thông thường Kiểm toán viên không lập ngay báo cáo Kiểm toán mà thực hiện các công việc sau:

- Kiểm tra, soát xét

Theo chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 560 thì Kiểm toán viên phải xem xét ảnh hưởng của những sự kiện phát sinh sau ngày khoá sổ kế toán, lập báo cáo tài chính và báo cáo Kiểm toán.

Kiểm toán viên thường trao đổi với ban giám đốc khách hàng về khả năng một số việc chưa được trình bày trên báo cáo tài chính, xem lại biên bản họp hội đồng quản trị, các hợp đồng, thư giải trình của ban giám đốc.

- Đánh giá kết quả

Việc hạch toán các nghiệp vụ là phù hợp với thông lệ quốc tế và tuân thủ các quy định chế độ kế toán hiện hành hoặc được chấp nhận.

Các hoạt động của Doanh nghiệp có liên quan đến chu trình hàng tồn kho phải phù hợp với các đặc điểm hoạt động kinh doanh của Doanh nghiệp.

Các chứng từ sổ sách có liên quan đến chu trình phải thể hiện sự vận động của nghiệp vụ và phải hợp lý.

Các thông tin về nghiệp vụ phải đảm bảo trung thực hợp lý.

Trên cơ sở kết quả của tất cả các công việc đã thực hiện Kiểm toán viên đưa ra kết luận cuối cùng và lập báo cáo Kiểm toán.

- Lập và phát hành báo cáo Kiểm toán: Kiểm toán viên đưa ra tất cả ý kiến của mình về báo cáo tài chính đã được Kiểm toán. Kiểm toán viên phải đưa ra một trong bốn loại ý kiến sau.

- + Ý kiến chấp nhận từng phần
- + Ý kiến chấp nhận toàn phần
- + Ý kiến từ chối
- + Ý kiến không chấp nhận

- Cùng với việc phát hành báo cáo Kiểm toán Công ty Kiểm toán còn gửi thư cho khách hàng trong đó đưa ra ý kiến tư vấn của Kiểm toán viên về việc khắc phục những yếu điểm còn tồn tại trong hệ thống cũng như công tác kế toán tại đơn vị khách hàng.

PHẦN 2: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO ATC THỰC HIỆN.

I: GIỚI THIỆU VỀ CÔNG TY CỔ PHẦN KIỂM TOÁN - TƯ VẤN THUẾ

1. Quá trình hình thành và phát triển

Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế là cơ quan Kiểm toán chuyên nghiệp hợp pháp hoạt động trong lĩnh vực Kiểm toán, tư vấn thuế. Công ty được thành lập ngày: 05/ 08/ 2003 và chính thức đi vào hoạt động tháng 09/ 2003 theo giấy phép kinh doanh số: 010002678 do Sở Kế hoạch và Đầu tư Hà Nội cấp.

Công ty thành lập với số vốn điều lệ ban đầu là 1,5 tỷ đồng trong đó vốn của các sáng lập viên là 1 tỷ đồng.

Công ty Cổ phần và Tư vấn thuế là Công ty có tư cách pháp nhân với tên giao dịch là: Auditing - Tax Consultancy Joint Stock Company (ATC) thuộc loại hình Kiểm toán độc lập với trụ sở chính tại: 65D - Tô Hiến Thành-Hai Bà Trưng - Hà Nội.

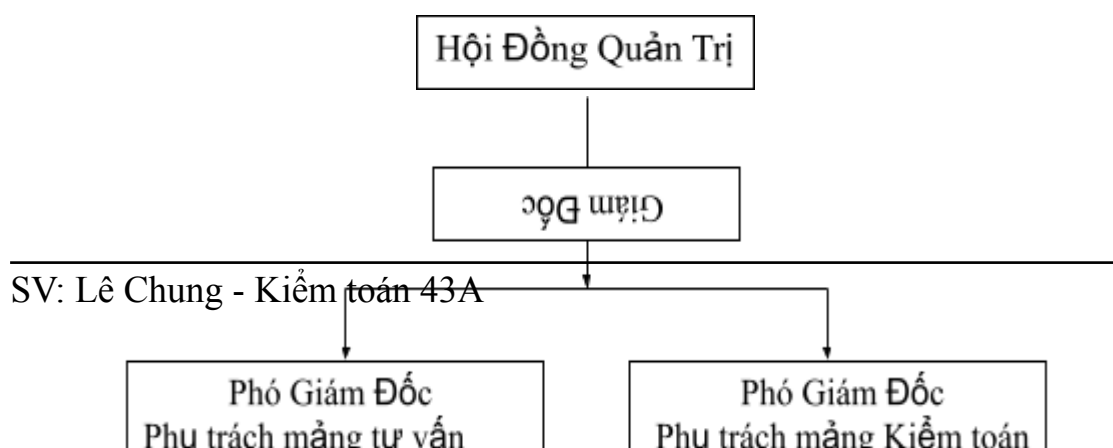
Mục tiêu: Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế thành lập với mục tiêu là: kiểm tra, đưa ra ý kiến xác nhận tính khách quan, đúng đắn, trung thực và hợp lý của các số liệu, tài liệu kế toán và báo cáo quyết toán của đơn vị được Kiểm toán. Ngoài ra Công ty còn tư vấn, hướng dẫn cho khách hàng thực hiện các quy định của nhà nước về tài chính, kế toán, thuế.. để giúp đơn vị được Kiểm toán và giúp tư vấn điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh có hiệu quả, đúng pháp luật đáp ứng yêu cầu quản lý của các cơ quan nhà nước, của các tổ chức, các cá nhân có quan hệ và quan tâm đến tình hình tài chính của đơn vị.

2. Đặc điểm tổ chức quản lý của Công ty.

2.1. Đặc điểm

Để thực hiện tốt mục tiêu, chiến lược kinh doanh trước mắt cũng như lâu dài thì Tổ chức bộ máy quyết định sự thành bại trong hoạt động sản xuất kinh doanh của Công ty. Một cơ cấu tổ chức hợp lý sẽ khuyến khích người lao động trong Công ty làm việc có chất lượng và năng suất cao.

Mô hình tổ chức bộ máy quản lý của Công ty.



2.2. Quyền hạn.

Các phòng trong bộ máy Công ty có quyền hạn được chủ động triển khai công tác theo chức năng nhiệm vụ quy định, được toàn quyền huy động các nguồn nhân lực trong phòng mình để thực hiện nhiệm vụ được giao, được đề xuất giải quyết các vấn đề liên quan theo chức năng và trình tự theo quy định của Công ty.

2.3. Các mối quan hệ.

- Quan hệ nội bộ trong phòng: tuân thủ chỉ đạo trực tiếp của trưởng phòng, phối hợp chặt chẽ giữa các bộ phận, các nhân viên trong phòng để phát huy cao nhất mọi nguồn lực nội bộ để hoàn thành công việc đảm bảo tiến độ, khối lượng và chất lượng.

- Quan hệ giữa các phòng: tuân thủ quy định của quy chế này và các quy định liên quan. Khi giải quyết nhiệm vụ các phòng phải chủ động và trực tiếp tiếp xúc, quan hệ, đề xuất với các phòng liên quan tham gia giải quyết. Khi được hỏi ý kiến, được yêu cầu tham gia hỗ trợ, các phòng có trách nhiệm tham gia đáp ứng yêu cầu và tiến độ công việc theo chức năng nhiệm vụ của phòng mình.

- Khi cần thiết Giám đốc Công ty sẽ thành lập các tổ ban chuyên đề để thực thi nhiệm vụ có thời hạn. Các phòng được giao chủ trì có trách nhiệm quản lý tổ chức triển khai, các phòng tham gia có trách nhiệm cử người tham gia và chịu trách nhiệm về phần nội dung tham gia của mình.

2.4. Chức năng của các phòng ban trong Công ty.

- Hội đồng quản trị: là cơ quan lãnh đạo cao nhất của Công ty giữa hai kỳ họp Đại Hội Cổ Đông. Hội Đồng Quản Trị gồm: Một Chủ tịch, một phó Chủ tịch chỉ đạo, giám sát hoạt động của giám đốc. Hội đồng quản trị chịu trách nhiệm trước Đại hội đại biểu cổ đông về những sai phạm trong quản lý, vi phạm điều lệ, vi phạm pháp luật gây thiệt hại cho Công ty.

- Đại hội đại biểu cổ đông: là cơ quan quyết định cao nhất của Công ty, quyết định về tổ chức nhân sự, thông qua báo cáo tổng hợp về tình hình sản xuất kinh doanh, xem xét phê chuẩn quyết định của Hội Đồng Quản Trị.

- Giám đốc: là người phụ trách cao nhất về mặt sản xuất kinh doanh, chỉ đạo hoạt động của Công ty và đại diện cho quyền lợi của Công ty trước pháp luật và các bên hữu quan.

- Phó giám đốc: Chịu trách nhiệm trước giám đốc về hoạt động của phòng ban mình quản lý.

- Phòng tư vấn: chuyên làm nhiệm vụ tư vấn trong lĩnh vực kế toán, tài chính, thuế...

- Phòng Kiểm toán Nghiệp vụ I, II: Hoạt động trong lĩnh Kiểm toán, đứng đầu là Trưởng phòng, dưới quyền trưởng phòng là các Kiểm toán viên và trợ lý Kiểm toán.

- Phòng Kiểm toán XD/CB: Phòng này do một Kiểm toán viên kiêm Kỹ sư xây dựng làm trưởng phòng. Chức năng của phòng Kiểm toán XD/CB là thực hiện Kiểm toán các công trình xây dựng cơ bản đã hoàn thành và bàn giao.

- Phòng kế toán: quản lý và cung cấp các thông tin, kết quả tài chính của Công ty về kỳ sản xuất kinh doanh, tham mưu cho Hội đồng quản trị và Giám đốc về lĩnh vực tài chính.

3. Các loại hình dịch vụ của Công ty.

Để đáp ứng nhu cầu của thị trường, ATC thực hiện cung cấp đầy đủ những dịch vụ chuyên ngành bao gồm:

- Dịch vụ Kiểm toán: Bao gồm: Kiểm toán Báo cáo tài chính thường niên, Kiểm toán hoạt động của các dự án, Kiểm toán Báo cáo quyết toán vốn đầu tư các công trình xây dựng cơ bản, Kiểm toán xác định vốn, giá trị Doanh nghiệp, Kiểm toán tuân thủ luật định, Kiểm toán các Doanh nghiệp tham gia niêm yết trên thị trường chứng khoán, Kiểm toán tỷ lệ nội địa hoá, Kiểm toán các Doanh nghiệp nhà nước phục vụ công tác cổ phần hoá và giám định các tài liệu tài chính kế toán.

- Dịch vụ Kế toán: Công ty cung cấp dịch vụ kế toán gồm: Mở và ghi sổ kế toán, lập các Báo cáo tài chính định kỳ, Xây dựng các mô hình tổ chức bộ máy kế toán, trợ giúp việc chuyển đổi hệ thống kế toán và Báo cáo tài chính, phù hợp với các yêu cầu của khách hàng và đồng thời đảm bảo tính tuân thủ các yêu cầu của khách hàng và đồng thời đảm bảo tính tuân thủ các quy định của nhà nước Việt Nam hoặc các nguyên tắc kế toán Quốc tế được chấp nhận.

- Dịch vụ tư vấn tài chính: Các dịch vụ tư vấn do Công ty cung cấp sẽ đem đến cho khách hàng những giải pháp tốt nhất, giúp khách hàng cải tiến hệ thống Kiểm soát nội bộ, nâng cao hiệu quả kinh doanh và chất lượng sản phẩm dịch vụ, giảm chi phí hoạt động, không ngừng tăng doanh thu. Các dịch vụ này rất đa dạng, bao gồm: tư vấn soạn thảo phương án đầu tư, đăng ký kinh doanh và thành lập Doanh nghiệp mới, tư vấn kiểm kê thẩm định giá trị tài sản, tư vấn quyết toán vốn đầu tư, tư vấn tiến hành cổ phần hoá, niêm

yết chứng khoán, sát nhập hoặc giải thể, tư vấn tuân thủ các quy định của pháp luật, chính sách tài chính...

- Dịch vụ tư vấn thuế bao gồm: Lập kế hoạch thuế, đăng ký, tính toán và kê khai thuế phải nộp với cơ quan thuế, rà soát đánh giá việc vận dụng các sắc lệnh, chính sách thuế hiện hành của Việt Nam.

- Dịch vụ đào tạo: Đào tạo nhân viên nhằm nâng cao kỹ năng và chuyên môn cho nguồn nhân lực Công ty khách hàng ngoài ra sẽ hỗ trợ cho khách hàng trong việc tìm kiếm và tuyển dụng các ứng cử viên có năng lực và thích hợp nhất dựa trên những hiểu biết cụ thể về vị trí cần tuyển dụng, cũng như các yêu cầu về hoạt động quản lý chung của khách hàng.

- Các loại dịch vụ khác.

- ATC là Công ty mới thành lập nhưng góp một tiếng nói quan trọng trong thị trường Kiểm toán Việt Nam đang trong giai đoạn mở. Doanh thu trong hoạt động Kiểm toán chiếm phần lớn, hai lĩnh vực chủ chốt của Công ty là Kiểm toán và tư vấn thuế, dịch vụ Kiểm toán rất tiềm năng trong nhiều lĩnh vực trở thành mũi nhọn được Công ty chú trọng đầu tư và tiếp thị ra thị trường. Trong những ngày đầu thành lập khách hàng của Công ty chủ yếu là khách hàng quen biết danh tính Công ty qua đội ngũ lãnh đạo uy tín, và hiện nay Công ty đang hình thành được một thị trường khách hàng đông đảo nhờ vào chất lượng và dịch vụ của mình, đặc biệt là luôn đảm bảo về thời gian tốt.

ATC luôn theo dõi những biến động về tài chính các khách hàng của mình một cách thường xuyên, hàng năm đến mùa Kiểm toán ATC đều gửi thư chào hàng đến cho khách hàng coa nhu cầu Kiểm toán kể cả khách hàng quen biết và khách hàng mới. Với khách hàng mới thì thư chào mời Kiểm toán là bức thông điệp để ATC giới thiệu về uy tín và chất lượng dịch vụ của Công ty, với khách hàng quen biết Công ty thể hiện mối quan tâm thường xuyên tới nhu cầu cần thiết và sự vững bền tài chính cũng như chất lượng và

độ hiệu quả của hệ thống quản lý trong Công ty khách hàng. Thư chào hàng cung cấp cho khách hàng những thông tin như thông tin pháp lý, thông tin về tình hình hoạt động cung cấp các loại dịch vụ, những khách hàng đã mời Kiểm toán đội ngũ nhân viên thực hiện và cam kết chất lượng cung cấp.

Nếu nhận được lời mời Kiểm toán ATC sẽ cử đại diện của Công ty để tiếp xúc với khách hàng. Đối với khách hàng cũ thì việc gặp gỡ này nhằm mục đích xem xét thay đổi đáng kể so với năm trước và biết yêu cầu của khách hàng và xem xét sự ảnh hưởng của khách hàng về cuộc Kiểm toán năm trước do Công ty đã cung cấp để có các biện pháp khắc phục và những thay đổi cần thiết những tồn tại. Với khách hàng mới thì cuộc gặp nhằm xem xét những thông tin như những khó khăn Công ty khách hàng đang gặp phải, tình hình chung về sản xuất kinh doanh, tình hình quản lý tài chính của Công ty khách hàng.

Kiểm toán viên xem xét khả năng chấp nhận Kiểm toán. Nếu chấp nhận Kiểm toán thì ban giám đốc bổ nhiệm chủ nhiệm Kiểm toán tích hợp và bố trí nguồn nhân lực tham gia Kiểm toán.

4. Khách hàng của Công ty.

Tuy mới được thành lập bề dày kinh nghiệm chưa nhiều song Công ty có đội ngũ khách hàng đông đảo, hoạt động trong nhiều lĩnh vực và thuộc nhiều thành phần kinh tế như: Ngân hàng, bảo hiểm, dịch vụ tài chính, năng lượng dầu khí, viễn thông, điện lực, công nghiệp, nông nghiệp, giao thông, thủy lợi, than, thép, xi măng, khách sạn, du lịch, thương mại, xây dựng...

Chỉ trong 17 tháng đi vào hoạt động Công ty đã có khách hàng chia theo nhóm:

- Các Doanh nghiệp nhà nước.
- Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài.
- Các Doanh nghiệp cổ phần, trách nhiệm hữu hạn, Công ty tư nhân.

- Dự án được tài trợ bởi các tổ chức tài chính tiền tệ.
- Các cơ quan nhà nước, các đơn vị hành chính sự nghiệp và các tổ chức kinh tế xã hội.
- Các công trình xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao.

5. Chương trình Kiểm toán của Công ty.

Hàng năm Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế gửi thư chào hàng tới các khách hàng bao gồm cả khách hàng cũ và khách hàng mới. Qua thư chào hàng ATC thông báo cho khách hàng các loại dịch vụ mà Công ty có khả năng cung cấp. Đặc biệt trong thời điểm hiện nay, giữa các hãng Kiểm toán của Việt Nam và Kiểm toán Nước ngoài có sự cạnh tranh gay gắt, việc gửi thư chào hàng là hết sức cần thiết.

Bằng việc gửi thư chào hàng, Công ty chủ động thiết lập và duy trì mối quan hệ với khách hàng đồng thời thu hút sự quan tâm thường xuyên của khách hàng đối với các dịch vụ mà Công ty cung cấp. Khác với Công ty Kiểm toán khác, ATC thường tiến hành gặp gỡ trực tiếp, thoả thuận và ký kết hợp đồng. Việc ký kết trực tiếp này sẽ tránh được những bất đồng trong quá trình thực hiện Kiểm toán và công bố báo cáo Kiểm toán, đặc biệt là khách hàng mới Kiểm toán lần đầu. Sau khi ký kết hợp đồng Kiểm toán Công ty sẽ xây dựng kế hoạch Kiểm toán tổng quát và trương trình Kiểm toán cụ thể. Thực hiện kế hoạch Kiểm toán do ATC tiến hành thực chất là việc thực hiện các trắc nghiệm kiểm soát và trắc nghiệm cơ bản. Giai đoạn cuối cùng của một cuộc Kiểm toán do ATC thực hiện là tổng hợp kết quả Kiểm toán và lập báo cáo Kiểm toán.

Thực trạng Kiểm toán do Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế thực hiện: Để tạo nên uy tín và thu hút được nhiều khách hàng thì một trong những yếu tố quan trọng nhất là Công ty phải đưa ra được chương trình

Kiểm toán phù hợp với đối tượng Kiểm toán, quá trình Kiểm toán thực hiện qua bốn giai đoạn là:

Giai đoạn 1: Lập kế hoạch Kiểm toán.

Giai đoạn 2: Thực hiện Kiểm toán.

Giai đoạn 3: Kết thúc Kiểm toán.

Giai đoạn 4: Công việc sau Kiểm toán.



Thực hiện kế hoạch Kiểm toán là quá trình sử dụng các phương pháp kỹ thuật Kiểm toán thích ứng với đối tượng Kiểm toán cụ thể để thu thập bằng chứng Kiểm toán. Đó là quá trình triển khai một cách chủ động và tích cực các kế hoạch, chương trình Kiểm toán nhằm đưa ra những ý kiến xác thực về mức độ trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính trên cơ sở những bằng chứng Kiểm toán đầy đủ và tin cậy. Như vậy, thực hiện kế hoạch Kiểm toán không chỉ là quá trình triển khai một cách máy móc kế hoạch đã vạch ra, cũng không phải là quá trình thu thập một cách thụ động các bằng chứng Kiểm toán theo định hướng trong kế hoạch Kiểm toán hoặc tràn lan theo diễn biến của thực tiễn. Các trách nhiệm Kiểm toán sẽ được sử dụng để đánh giá độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ:

+ 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.

+ Thử nghiệm cơ bản (kiểm tra cơ bản): Là việc kiểm tra để thu thập bằng chứng Kiểm toán liên quan đến báo cáo tài chính nhằm phát hiện ra những sai sót trọng yếu làm ảnh hưởng đến báo cáo tài chính. Thử nghiệm cơ bản gồm:

- . Kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư.
- . Quy trình phân tích. Dựa trên 2 cấp độ.

Cấp độ 1: Kiểm toán viên khẳng định có dựa vào hệ thống kiểm soát nội bộ hay không. Nếu câu trả lời là không, công việc Kiểm toán được triển khai theo hướng sử dụng ngay các trắc nghiệm độ vững chắc với số lượng lớn. Trường hợp ngược lại có thể sử dụng kết hợp trắc nghiệm đạt yêu cầu với trắc nghiệm độ vững chắc trên một số lượng ít hơn các nghiệp vụ. Trong số của mỗi loại trắc nghiệm trong sự kết hợp này tùy thuộc vào mức độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ và được xem xét ở cấp độ 2.

Cấp độ 2: Nếu độ tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ được đánh giá ở mức độ cao thì bằng chứng Kiểm toán được thu thập và tích lũy chủ yếu qua trắc nghiệm đạt yêu cầu với một số ít trắc nghiệm độ vững chắc. Ngược lại nếu độ tin cậy của hệ thống này được đánh giá ở mức độ thấp thì trắc nghiệm độ tin cậy được thực hiện với số lượng lớn hơn.

Như vậy, trắc nghiệm đạt yêu cầu được triển khai chỉ với mục đích thu thập bằng chứng đảm bảo về sự tin cậy của hệ thống kiểm soát nội bộ. Cũng do đó, trắc nghiệm đạt yêu cầu còn gọi là trắc nghiệm kiểm soát hay thử nghiệm kiểm soát.

Công việc sau Kiểm toán.

Đánh giá lại chất lượng toàn bộ công việc, đánh giá chất lượng làm việc của các Kiểm toán viên, đánh giá lại rủi ro của cuộc Kiểm toán, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm. Sự đánh giá được thực hiện từ 2 phía.

- Đánh giá từ khách hàng: ATC tiếp nhận các ý kiến đánh giá, nhận xét của khách hàng đối với dịch vụ mà Công ty cung cấp đã thoả mãn các yêu cầu của khách hàng hay chưa.

- Đánh giá trong nội bộ của Công ty: Công ty Kiểm toán phải thực hiện chính sách và thủ tục kiểm tra chất lượng để đảm bảo rằng Kiểm toán được tiến hành phù hợp với các chuẩn mực. Đánh giá lại toàn bộ cuộc Kiểm toán trên các mặt.

- + Đánh giá lại rủi ro các cuộc Kiểm toán.

- + Soát xét trong nội bộ về hiệu quả của việc thực hiện dịch vụ cho khách hàng.

- + Đánh giá chất lượng làm việc của nhân viên Kiểm toán.

Một công việc nữa được ATC tiến hành thường xuyên và có hiệu quả là giữ mối liên hệ thường xuyên với khách hàng bằng cách thường xuyên thu thập thông tin về khách hàng và những thay đổi trong Công ty khách hàng có thể ảnh hưởng đến cuộc Kiểm toán năm sau.

Chương trình Kiểm toán hàng tồn kho (bảng phụ lục)

II. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY CỔ PHẦN KIỂM TOÁN - TƯ VẤN THUẾ THỰC HIỆN

1. Lập kế hoạch Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

1.1. Chuẩn bị kế hoạch Kiểm toán

Ban giám đốc nhận diện lý do kiểm toán của Công ty khách hàng đánh giá khả năng chấp nhận kiểm toán. Lựa chọn đội ngũ cán bộ kiểm toán viên phù hợp hay bổ nhiệm chủ nhiệm Kiểm toán và các nhóm tham gia Kiểm toán. Ban giám đốc ký kết hợp đồng Kiểm toán với khách hàng.

1.2. Thu thập thông tin cơ sở về khách hàng

Công ty K là Công ty liên doanh hoạt động trong lĩnh vực sản xuất Túi cặp và Quần bò tuân thủ các quy định của bộ tài chính với Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam, hàng năm Công ty buộc phải tiến hành Kiểm toán báo cáo tài chính hằng định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Trong đó khoản mục hàng tồn kho là một khoản mục quan trọng trên báo cáo tài chính được Kiểm toán viên chú trọng khi thực hiện Kiểm toán báo cáo tài chính.

Công ty K là Công ty 100% vốn đầu tư nước ngoài, được thành lập theo giấy phép đầu tư số 132/GP-HN ngày 26/6/2002 của uỷ ban nhân dân thành phố Hà Nội. Thời gian hoạt động là 20 năm kể từ ngày được cấp giấy phép hoạt động. Năm 2005 là năm hoạt động thứ tư của Công ty. Trụ sở chính của Công ty đặt tại Km 6 đường Piái Phóng, Phường Phương liệt Quận Thanh xuân, thành phố Hà Nội.

Công ty K có tổng số vốn đầu tư thực tế là 300 000 USD trong đó số vốn pháp định là 300 000 USD.

Lĩnh vực hoạt động của Công ty là chuyên gia công, sản xuất các hàng may mặc túi sách để xuất khẩu.

Thị trường tiêu thụ chủ yếu là ở nước ngoài

Ban giám đốc gồm Tổng giám đốc Sung Baek Cho và Kế toán trưởng Nguyễn thị vân Hà.

Một số thông tin cơ sở về hàng tồn kho, đặc điểm hàng tồn kho và công tác bảo quản hàng tồn kho tại Công ty

Thông tin về hàng tồn kho:

Nguyên vật liệu: băng gai nhập khẩu, băng chun nhập khẩu, vải lưới, vải phản quang, vải tri cốt...

Công cụ dụng cụ : Cúc bấm, kim sản xuất, đạn nhựa, máy ép dập cúc, chân vịt mí....

Thành phẩm: Túi cặp xuất khẩu, quần bò DENIM

Sản phẩm dở dang:

Hàng hoá:

Đặc điểm công tác bảo quản hàng tồn kho: Mỗi loại hàng được sắp xếp ở một vị trí nhất định theo từng loại từng kích cỡ trong kho. Nguyên vật liệu sau khi được chuyển về Công ty làm các thủ tục cần thiết cho việc nhập đều được đưa vào kho bãi quy định. Chỉ những người liên quan mới được vào kho như thủ kho, bảo vệ kho, quản lý phân xưởng giám đốc tài chính. Hàng ngày cửa kho được khoá và có bảo vệ trông coi.

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

Vì đây là khách hàng quen thuộc nên sẽ được lấy từ hồ sơ Kiểm toán năm trước.

1.4. Thủ tục phân tích sơ bộ

Qua phân tích số liệu cho thấy Tổng tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn tăng lên hay giảm xuống và chủ yếu là do sự tăng lên của khoản mục gì. Sự biến động hàng tồn kho là lớn hay nhỏ , hàng mua đang đi đường, thành phẩm tồn kho cuối kỳ biến động như thế nào. Do vậy cần làm rõ nguyên nhân của sự biến động.

1.5. Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro

Bảng Phương pháp Kiểm toán một số tài khoản chủ yếu.

Tài khoản	Rủi ro có thể xảy ra	Phương pháp Kiểm toán
Hàng tồn kho.	C,E,A,V,O	Kiểm kê, chọn mẫu các khoản mục chủ yếu, tính giá.

C-Tính đầy đủ

V-Tính định giá

E-Tính hiện hữu

O-Tính sở hữu

A-Tính chính xác

Xác định mức độ trọng yếu: Kiểm toán viên tiến hành đánh giá tính trọng yếu qua ba bước là:

Ước lượng ban đầu về tính trọng yếu

Phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các bộ phận và ước tính sai số kết hợp

Phân bổ ước lượng ban đầu về tính trọng yếu cho các bộ phận theo tỷ lệ

1.6. Tìm hiểu về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ

Môi trường hệ thống kiểm soát

Công ty K được đánh giá là có bộ máy tổ chức tương đối gọn nhẹ. Giám đốc Công ty có trách nhiệm bố trí sắp xếp cơ cấu bộ máy chuyên môn, tổ chức sản xuất hợp lý, xây dựng quy chế nội bộ để thống nhất phối hợp hoạt động quản lý điều hành và tác nghiệp tốt các nghiệp vụ được giao. Kế toán trưởng là người có chuyên môn nghiệp vụ và có tinh thần trách nhiệm cao và rất liêm khiết. Ban giám đốc được đánh giá là có năng lực trong lĩnh vực sản xuất túi cặp và quần bò chất lượng cao. Môi trường kiểm soát của Công ty được đánh giá là tốt.

Hệ thống kế toán

Phòng kế toán tài chính của xí nghiệp có 8 nhân viên, trong đó có 5 người đã có bằng đại học chuyên ngành kế toán, tài chính hệ chính quy và có 3 người có bằng trung cấp kế toán bao gồm: 01 Trưởng phòng, 01 kế toán tổng hợp và hàng tồn kho, 01 kế toán ngân hàng, 01 kế toán tiền mặt và thanh toán, 01 kế toán tài sản cố định, 01 kế toán lao động tiền lương, 01 kế toán chi phí và 01 thủ quỹ. Trong đó:

Trưởng phòng: phụ trách công việc chung.

Kế toán tài sản cố định: có trách nhiệm theo dõi tình hình tăng, giảm hiện có cũng như nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại của tài sản cố định và công cụ dụng cụ.

Kế toán lao động tiền lương: Có trách nhiệm theo dõi các nghiệp vụ liên quan đến việc chi trả lương, thưởng và các khoản phụ cấp cho cán bộ công nhân viên.

Kế toán ngân hàng: Làm nhiệm vụ theo dõi các nghiệp vụ giao dịch của xí nghiệp với ngân hàng qua giấy báo nợ, có.

Kế toán chi phí: Có nhiệm vụ tập hợp chi phí sản xuất của tất cả các phân xưởng sản xuất.

Kế toán tiền mặt và thanh toán: Có nhiệm vụ ghi chép các nghiệp vụ thu chi tiền mặt căn cứ vào Phiếu thu, Phiếu chi và mở sổ theo dõi thanh toán các khoản phải thu, phải trả của đơn vị.

Thủ quỹ làm nhiệm vụ thu chi tiền mặt và quản lý tiền mặt của toàn xí nghiệp.

Kế toán tổng hợp và hàng tồn kho: Theo dõi hàng tồn kho của đơn vị và nhận số liệu từ các kế toán phân hành chuyển tới để tổng hợp, phân bổ chi phí, tính giá thành sản phẩm và làm các công việc ghi chép tổng hợp số liệu kế toán.

Hình thức sổ kế toán mà đơn vị áp dụng là hình thức Nhật ký chung.

Tại kho phản ánh nhập xuất của từng loại hàng tồn kho theo chỉ tiêu số lượng. Mỗi loại hàng tồn kho được ghi trên một thẻ kho. Thẻ kho sắp xếp thẻ kho theo mã, chủng loại và nhóm. Khi được nhận các chứng từ kế toán, thủ kho kiểm tra tính hợp lý, hợp pháp và đối chiếu số vật liệu thực tế trên chứng từ phiếu nhập, phiếu xuất để ghi thẻ kho. Cuối cùng tính ra số tồn trên thẻ và chuyển chứng từ cho phòng kế toán (đã được sắp xếp theo từng khoản vật tư, hàng hóa). Tại phòng kế toán tùy theo tính chất của từng kho, từng loại mặt hàng, định kỳ từ 3 đến 5 ngày, kế toán hàng tồn kho nhận chứng từ do thủ kho chuyển giao, kiểm tra lại việc phân loại chứng từ, tính hợp lý, hợp lệ của chứng từ. Sau đó kế toán xác nhận ngay vào thẻ kho chứ không lập phiếu giao nhận chứng từ. Kế toán tiến hành định khoản chứng từ nhập, xuất, phân loại riêng rồi tính giá trị vào các phiếu. Cuối tháng, kế toán kiểm tra lần nữa thẻ kho và các chứng từ kế toán sau đó trực tiếp ghi vào sổ số dư cả cột khối lượng và thành tiền. Để phục vụ cho công tác kế toán có hiệu quả, tại xí nghiệp đã xây dựng một hệ thống danh điểm hàng tồn kho khá đầy đủ theo từng loại, nhóm, kho và có sổ tổng hợp nhập, xuất vật tư, hàng hóa.

*** Hạch toán tổng hợp.**

Song song với công tác hạch toán chi tiết hàng tồn kho, kế toán tổng hợp ghi chép, phản ánh các chỉ tiêu giá trị trên các tài khoản, sổ kế toán tổng hợp. Các tài khoản sử dụng tại công ty theo quyết định của Bộ Tài chính và xí nghiệp không mở thêm tài khoản nào khác

Các thủ tục kiểm soát

Kiểm toán viên quan sát việc tách ly trách nhiệm trong việc thực hiện các chức năng của chu trình và ai là người thực hiện các chức năng đó trong năm tài chính.

Kiểm tra sự tồn tại của phòng thu mua độc lập chuyên thực hiện trách nhiệm mua tất cả nguyên vật liệu công cụ dụng cụ.

Kiểm tra sự tồn tại của phòng nhận hàng chuyên thực hiện trách nhiệm nhận hàng.

Kiểm tra xem các vật tư hàng hoá có được kiểm soát và cất trữ bởi một bộ phận kho độc lập không.

Kiểm tra sự kiểm soát trong việc xuất dùng vật tư hàng hoá.

2. Thực hiện Kiểm toán

2.1. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát

Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra các chứng từ gốc như các phiếu yêu cầu mua hàng, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, phiếu yêu cầu sử dụng vật tư... xem các chứng từ này có liên tục, có đầy đủ chữ ký phê duyệt và các yếu tố cần thiết hay không.

Tiến hành phỏng vấn các nhân viên trong Công ty về việc quản lý vật liệu về quy trình tiếp nhận hàng và được trả lời rằng khi tiếp nhận hàng phải có biên bản kiểm nghiệm nhưng trên thực tế khi Kiểm toán viên kiểm tra một số chứng từ gốc thì phát hiện một số chứng từ không có biên bản kiểm nghiệm đi kèm.

Qua điều tra phỏng vấn Kiểm toán viên thấy rằng bộ phận kiểm kê hàng tồn kho do đơn vị lập đảm bảo tính độc lập, có sự tồn tại của biên bản kiểm kê và có sự đối chiếu với kế toán đơn vị.

Nghiên cứu hệ thống kế toán của đơn vị Kiểm toán viên thấy có sự phân ly trách nhiệm cao giữa thủ kho nhân viên kế toán và người chịu trách nhiệm ký duyệt.

2.2. Thực hiện các thủ tục phân tích

Việc phân tích này nhằm phát hiện ra sự biến động của các khoản mục trên báo cáo tài chính của năm nay so với năm trước. Giúp Kiểm toán viên

phát hiện ra những nghi vấn về khả năng hoạt động liên tục của khách hàng và khả năng sai sót trên báo cáo tài chính.

Bảng số 1: Bảng cân đối kế toán

Nội dung	31/12/2003	31/12/2004	Chênh lệch VNĐ	Chênh lệch (%)
I/ Tài sản	796.527.846	1. 571. 540. 936	775. 013. 090	97,3
A/ TSLĐ và ĐTNH	167. 119. 626	907. 416. 202	740. 296. 576	442,97
1/ Tiền	138.238.948	209.868.802	71.539.854	51,75
2/ Các khoản phải thu	20.538.778	370.844.002	350.305.224	1705,58
3/ Hàng tồn kho	8.521.900	309. 202. 398	300. 680. 498	3528,33
Nguyên vật liệu chính	7. 294. 300	82. 573. 516	75. 279. 216	1032,03
Công cụ dụng cụ	-	3. 441. 282	3. 441. 282	
Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	-	221. 960. 000	221. 960. 000	
Hàng hoá tồn kho	1. 240. 000	1. 240. 000	0	
Dự phòng	(12. 400)	(12. 400)	0	
4/ Tài sản lưu động khác		700.000	700.000	

B/ TSCĐ và ĐTDH	629.138.220	680.925.734	51.787.514	8,23
III/ NV	796.527.846	1. 571. 540. 936	775. 013. 090	97,3
1/ Nợ ngắn hạn	145.726.062	363.116.047	217.389.985	149,18
2/ VCSH	650.801.784	1.208.424.889	557.623.105	85,68

Bảng số2: Bảng kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh

Chi tiêu	2003	2004
Doanh thu	951. 366.624	1.443.997.068
Giá vốn hàng bán	129.756.243	356.425.875
Lợi nhuận gộp	821.610.381	1.087.571.193
Chi phí bán hàng	356.812.354	384.635.112
Chi phí quản lý Doanh nghiệp	300.214.658	324.125.834

Bảng 3: Bảng phân tích một số chỉ tiêu

Chỉ tiêu	Năm 2003 (%)	Năm 2004 (%)	Chênh lệch (%)
1. $(\Sigma \text{HTK} / \Sigma \text{TS}). 100$	1,07	34,07	33
2. $(\Sigma \text{HTK} / \Sigma \text{DT}). 100$	1,44	21,41	19,97
3. $(\Sigma \text{HTK} / \Sigma \text{GVHB}). 100$	6,58	86,75	80,17

Tỷ lệ vòng quay hàng tồn kho = Tổng giá vốn HTK / Trị giá bình quân HTK

Trị giá bình quân HTK = $\text{SDHTK Đầu kỳ} + \text{SDHTK Cuối kỳ} / 2$

NX: Hệ số vòng quay HTK của kỳ này 1/86,75 quá chênh lệch, nhỏ hơn nhiều với kỳ trước 1/6,58. Điều này có thể có thể có sự bất thường, Kiểm toán viên phải tìm hiểu làm rõ. Trong trường hợp hệ số vòng quay HTK kỳ này sấp xỉ kỳ trước cũng chưa chắc đã tốt, mà cần so sánh với hệ số vòng quay HTK BQ ngành để có kết luận đúng đắn. Qua so sánh hệ số bình quân ngành thấy không có sự chênh lệch quá lớn, Kiểm toán viên thấy rằng nguyên nhân là do sự thay đổi về kiểu dáng hàng túi cặp và nhu cầu thị hiếu của giới trẻ tăng mạnh trong năm vì đang có một túi cặp ở các thị trường lớn.

Kiểm toán viên có thể sử dụng sự kết hợp tỷ lệ vòng quay hàng tồn kho với tỷ lệ lãi gộp khi phân tích. Khi kết hợp như vậy cho phép KTV đánh giá tính hợp lý của giá vốn hàng bán.

Tỷ lệ lãi gộp = $\text{Tổng lãi gộp} / \text{Doanh thu}$

Nếu tỷ lệ lợi nhuận quá thấp hoặc tỷ lệ vòng quay HTK quá cao so với dự kiến của KTV thì có thể do đơn vị khách hàng đã khai tăng giá vốn hàng bán hoặc khai giảm hàng tồn kho.

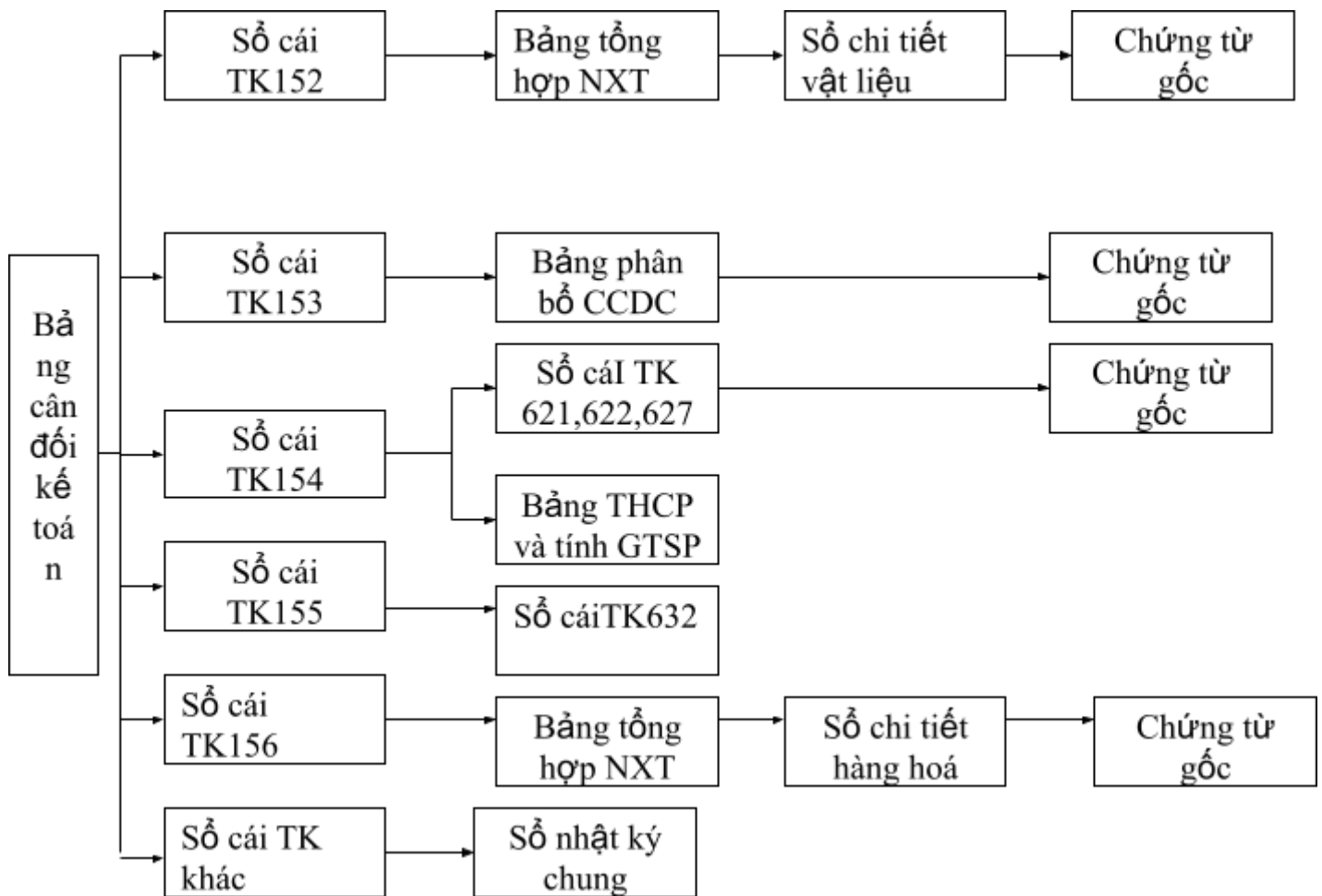
Kiểm toán viên có thể so sánh giữa số lượng HTK dự trữ trong kho với diện tích có thể chứa kho đó. Số liệu HTK về mặt giá trị có thể đem so sánh với chỉ tiêu số lượng và so sánh với các con số thống kê trong ngành.

Từ sự phân tích trên Kiểm toán viên thu được những bằng chứng cần thiết và giúp Kiểm toán viên định hướng được các thủ tục kiểm tra chi tiết đối với HTK cần thực hiện.

2.3. Kiểm tra chi tiết

Sau khi kế hoạch Kiểm toán được hoàn thành, trưởng đoàn Kiểm toán sẽ triệu tập nhóm Kiểm toán để công bố Kế hoạch triển khai, phân công công việc cho từng thành viên, thời gian tiến hành và kết thúc công việc. Tùy thuộc vào mức độ rủi ro của từng khoản mục mà từ đó tiến hành kiểm tra chi tiết ở các mức độ khác nhau. Do mức độ phát sinh lớn và tính phức tạp về nghiệp vụ ảnh hưởng nhiều đến các chỉ tiêu quan trọng trong Báo cáo tài chính và các tiêu thức đánh giá tình hình tài chính của Doanh nghiệp như cơ cấu tài sản, tốc độ quay vòng của hàng tồn kho, tình hình sử dụng vốn... nên Kiểm toán chu trình Hàng tồn kho là một khâu bắt buộc trong mọi cuộc Kiểm toán. Báo cáo tài chính của mọi khách thể Kiểm toán. Để hiểu rõ công việc Kiểm toán tại Công ty cổ phần kiểm toán - Tư vấn thuế dưới đây là minh họa thực tế cuộc kiểm tra chi tiết chu trình hàng tồn kho tại Công ty K.

2.3.1. Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ



Trong đó:

→ : Đối chiếu, kiểm tra tính hợp lý và độ chính xác của phép tính và chuyển sổ

Trong Kiểm toán chi tiết nghiệp vụ hàng tồn kho, Kiểm toán viên tiến hành chọn mẫu để kiểm tra. Số lượng nghiệp vụ được kiểm tra tùy thuộc vào mức độ rủi ro của các tài khoản được đánh giá trong bản Kế hoạch Kiểm toán tổng quát. Kiểm toán Hàng tồn kho tại Công ty K, Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra chi tiết nghiệp vụ với số lượng lớn theo Kế hoạch đề ra. Các nghiệp vụ được chọn sẽ tiến hành đối chiếu với các sổ sách chứng từ liên

quan, phỏng vấn người thực hiện công việc kế toán đó và kế toán trưởng. Quy trình đối chiếu, kiểm tra được mô tả qua sơ đồ trên.

Những nội dung cụ thể thực hiện kiểm tra chi tiết nghiệp vụ được thể hiện qua các giấy tờ làm việc qua các bước sau:

2.3.1.1. Kiểm tra số dư trên các tài khoản hàng tồn kho

Trong công việc này Kiểm toán viên lấy số liệu sổ Cái làm trọng tâm để đối chiếu với Bảng cân đối kế toán, bảng tổng hợp vật liệu, sổ chi tiết vật liệu, Nhật ký chung. Hay nói một cách khác, mục tiêu của công việc này là kiểm tra sự khớp đúng giữa các sổ sách: sổ tổng hợp, sổ chi tiết.

Bảng4:

Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế

Khách hàng: K

Tham chiếu:

Niên độ kế toán: 31/12/2004

Người thực hiện:

Khoản mục thực hiện: Hàng tồn kho

Ngày thực hiện:

Công việc: Kiểm tra số dư

Khoản mục	01/01/2004	PS Nợ	PS Có	31/12/2004	
1/ NVL	7.294.300	889.326.444	814.083.228	82.537.516	
2/ CC-DC	-	34.412.817	30.971.535	3.441.282	
3/CPSXKDDD	-	2.040.673.335	1.818.713.335	221.960.000	
4/ HH	1.240.000	-	-	1.240.000	
5/ DP GGHTK	12.400	-	-	12.400	
Tổng	8.521.900	2.964.412.595	2.663.768.098	309.202.398	◆
	□		●		

Ghi chú: □ Đối chiếu khớp với số dư đầu kỳ

● Đối chiếu khớp với bảng cân đối số phát sinh

◆ Đã kiểm tra cộng dồn đúng

KL: Số liệu trên các tài khoản đầu kỳ và cuối kỳ khớp với các sổ sách báo cáo liên quan tương ứng.

Bảng 5:

Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế			
Tên khách hàng: Công ty K		Tham chiếu:	
Khoản mục kiểm tra		Người thực hiện	
Thang	Sổ cái TK 152		Ghi chú
	Nợ	Có	
1	1.868.453		✓
2	260.000		✓
3	9.097.680	49.462.000	✓
4	22.780.816		✓
5	92.997.549	508.747.506	✓
6	75.010.054		✓
7	113.000.000		✓
8	95.892.661		✓
9	49.669.700		✓
10	64.286.000		✓
11	70.152.250		✓
12	294.000.000	255.873.722	✓
Tổng	889.362.444	814.083.228	✓
✓ Đã tính cộng dồn, kiểm tra và đối chiếu với số liệu phát sinh của Tk621, Tk627, Tk641, Tk642 khớp đúng.			
SV: Lê Chung - Kiểm toán 43A			

Kết luận: Việc tính toán trên các sổ cái TK 152, TK 621, TK 627 (6272), TK 641 (6412), TK 642 (6422) và sổ tổng hợp chi tiết vật liệu được tính cộng dồn chính xác. Số liệu trên TK 152 khớp đúng với các sổ sách liên quan.

Tương tự như vậy Kiểm toán viên cũng thực hiện đối với TK154. Tổng số phát sinh Nợ và phát sinh Có của TK154 được đối chiếu với tổng quát phát sinh của TK 621, 627, 622. Đối với TK155, được đánh dấu đã kiểm tra và phương pháp kiểm tra được tiến hành như trên, song Kiểm toán viên không ghi chép trên giấy tờ làm việc. Kết quả thu được từ việc kiểm tra sổ Cái TK154, TK155 cuối kỳ khớp đúng với các sổ sách liên quan.

Lưu ý của Kiểm toán viên, qua Kiểm toán viên ở trên cho thấy tổng phát sinh Nợ và tổng phát sinh Có trên TK 152, TK621, TK627 trong tháng 7, 8, 12 đã tăng đột biến so với các tháng khác trong năm. vấn đề này được Kế toán trưởng và Giám đốc giải thích cụ thể là do trong các tháng này đã có nhiều hợp đồng đặt hàng vì đây là thời gian điểm nóng về hàng trong năm. Tuy vậy để có được các bằng chứng xác đáng Kiểm toán viên quyết định tăng số nghiệp vụ được kiểm tra phát sinh trong tháng 7 và tháng 12.

2.3.1.2. Kiểm tra tính có thực của nghiệp vụ phát sinh trên sổ sách

Thực chất là kiểm tra các chứng từ gốc liên quan đến nghiệp vụ đó. Trước tiên Kiểm toán viên tiến hành chọn mẫu, số nghiệp vụ được chọn dựa vào số hiệu chứng từ hoặc nội dung kinh tế phát sinh hoặc dựa vào quy mô của nghiệp vụ được ghi trên sổ Cái. Công việc này được thực hiện đối chiếu ngược từ sổ Cái xuống Nhật ký chung và xuống Chứng từ gốc. Kiểm toán chu trình Hàng tồn kho tại Công ty K Kiểm toán viên chọn mẫu theo số hiệu chứng từ trên sổ Cái, với những phát hiện ở trên Kiểm toán viên quyết định tăng số nghiệp vụ được kiểm tra tháng 7, 8, 12.

Để kiểm tra số phát sinh trên TK154 đều có thật, Kiểm toán viên dựa trên việc kiểm tra số phát sinh TK621, TK 622 và TK 627. Kiểm tra phát

sinh Có trên tài khoản 152 đã đồng thời thỏa mãn phần lớn mục tiêu cho phát sinh Nợ trên tài khoản 621 và tài khoản 627 (6272). Trên tài khoản 627 bao gồm nhiều loại chi phí khác nhau như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công phân xưởng, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí mua ngoài và chi phí khác. Chi phí nhân công trực tiếp TK 622 và chi phí nhân công phân xưởng TK 627 (6271) được kế thừa kết quả từ Kiểm toán chu trình Tiền lương và Nhân viên. Đối với chi phí khấu hao tài sản cố định kết quả được lấy từ Kiểm toán chu trình Tài sản cố định còn chi phí mua ngoài và chi phí khác được Kiểm toán thực hiện tương tự như trên.

Bảng6:

Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế						
Tên khách hàng: Công ty K				Tham chiếu:		
Khoản mục kiểm tra: Chi phí sản xuất chung				Người thực hiện		
Chứng từ		Nội dung kinh tế	Tài khoản đối ứng		Số tiền	Ghi chú
SH	NT		Nợ	Có		
05	5/7	Chi phí điện mua ngoài	6277	112	10. 566. 320	✓
06	7/7	Chi phí tiền nước cho SX	6277	112	207. 500	✓
41	20/12	Chi phí sửa chữa máy	6278	111	1. 450. 000	✓ x
42	28/12	Chi phí thuê máy	6277	112	3. 200. 000	✓
67	30/12	Chi phí tiền điện mua ngoài	6277	331	18. 345. 200	✓

✓ Đã đối chiếu trên sổ cái TK 627 với chứng từ gốc và TK thanh toán như: TK 112, 111, 331

x: không có chứng từ gốc.

Kết luận: Ngoài nghiệp vụ sửa chữa máy là không có chứng từ gốc, còn lại đều hợp lý.

Nghiệp vụ này được giải thích do thuê thợ cơ khí bên ngoài không phản ánh hoá đơn. Tuy nhiên qua tìm hiểu thì cho thấy nghiệp vụ này vẫn tồn tại và số liệu phát sinh là chính xác.

2.3.1.3. Công việc tiếp theo được Kiểm toán viên thực hiện để kiểm tra tính đầy đủ, tính chính xác, tính phân loại và tính trình bày.

Bằng cách chọn mẫu nghiệp vụ dựa trên số liệu chứng từ (nhập và xuất) hoặc dựa trên quy mô nghiệp vụ để đối chiếu với các chứng từ, sổ sách liên quan nhằm tìm ra các sai phạm trong quá trình hạch toán như chi phí sản xuất lại được hạch toán vào chi phí bán hàng hay chi phí quản lý Doanh nghiệp. Đối với nghiệp vụ nhập mua vật tư đối chiếu với phiếu đề nghị mua vật tư được phê chuẩn, sổ chi tiết vật liệu, sổ Nhật ký chung, sổ Cái TK 152 và đối chiếu với các tài khoản thanh toán (sổ chi tiết TK111, TK112...).

Nghiệp vụ xuất vật tư được kiểm tra, đối chiếu chứng từ với phiếu yêu cầu lĩnh vật tư của các bộ phận, sổ chi tiết vật liệu, sổ Nhật ký chung, sổ Cái TK152 và các sổ chi tiết tài khoản chịu phí (sổ cái TK 621, TK 627, TK 641, TK 642). Đối với nghiệp vụ xuất bán thành phẩm bán được kiểm tra, đối chiếu với vận đơn, hợp đồng đặt hàng và các sổ sách liên quan (Nhật ký chung, sổ cái TK 155).

Trong công việc này Kiểm toán viên rất chú trọng chọn những nghiệp vụ sát ngày kết thúc niên độ và một số nghiệp vụ xảy ra ở đầu niên độ sau để kiểm tra với việc ghi chép trên sổ nhằm tìm hiểu tính đúng kỳ của các nghiệp vụ đó. Kết quả của việc kiểm tra, đối chiếu trong kiểm tra chi tiết nghiệp vụ tại Công ty K được thể hiện dưới đây.

- Để kiểm tra công tác hạch toán các nghiệp vụ nhập mua nguyên vật liệu đã phát sinh có được ghi chép đầy đủ vào các sổ liên quan, đúng đắn về số liệu không và đúng kỳ không.

Kết luận: Công việc ghi chép nghiệp vụ xuất dùng nguyên vật liệu là chính xác về số phát sinh

- Để đảm bảo rằng các nghiệp vụ xuất kho nguyên vật liệu đã phát sinh đều được ghi sổ và đúng theo tài khoản chịu phí trên cột tài khoản đối ứng của Nhật ký chung và đúng theo sổ cái tài khoản đó. Đối nghiệp vụ xuất kho thành phẩm để bán được hạch toán vào sổ Nhật ký chung, sổ Cái TK 155 (hay đảm bảo rằng tổng số phát sinh có của TK 155 đã bao gồm tất cả các nghiệp vụ xuất thành phẩm trong kỳ). Và tính đúng kỳ được tuân thủ. Giấy tờ làm việc sau là thể hiện kết quả đạt được sau khi thực hiện kiểm tra chi tiết nghiệp vụ xuất nguyên vật liệu, thành phẩm.

-Tương tự như việc kiểm tra chi tiết nghiệp vụ xuất nguyên vật liệu ở phần trên kiểm tra chi tiết nghiệp vụ xuất bán thành phẩm cũng được kiểm tra tương tự. Chọn một số nghiệp vụ (chú ý các nghiệp vụ xảy ra sát ngày kết thúc niên độ và chọn một số nghiệp vụ phát sinh ở niên độ sau) để kiểm tra đối chiếu với hợp đồng kinh tế, vận đơn và các sổ sách liên quan. Kết quả được thực hiện qua bảng dưới đây.

Bảng 8

Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế	
Tên khách hàng: Công ty K	Tham chiếu:
Khoản mục kiểm tra: Nghiệp vụ xuất bán thành phẩm	Người thực hiện
Dấu : đã kiểm tra với các chứng từ gốc, sổ sách và khớp đúng Kết luận: Sau khi kiểm tra 10 nghiệp vụ xuất bán Bánh gạo và 14 nghiệp vụ xuất bán Bánh bột mỳ thì các nghiệp vụ đã được hoàn toàn đúng đắn, chính xác về số phát sinh, tài khoản đối ứng và đúng kỳ. (Sự tăng đột biến của giá vốn hàng bán là hợp lý với sự tăng lên của chi phí nguyên vật liệu) Hoá đơn BP 009 phát sinh ngày 31/12/2003 nhưng trên sổ sách kế toán lại ghi vào ngày 14/02/2004, như vậy vi phạm tính đúng kỳ của kế toán <i>Bút toán điều chỉnh:</i> <i>Nợ TK155: 97. 532. 000</i> <i>Có TK632: 97. 532. 000</i> Đã đối chiếu khớp đúng giữa hoá đơn bán hàng, hợp đồng mua hàng, phiếu xuất kho và sổ sách kế toán có liên quan.	

2.3.2. Kiểm tra chi tiết sổ dư

Kiểm tra chi tiết sổ dư là công việc chiếm rất nhiều thời gian trong Kiểm toán chu trình hàng tồn kho. Đồng thời đây là giai đoạn quan trọng nhất, đem lại những bằng chứng có độ tin cậy cao. Những công việc Kiểm toán viên thực hiện trong giai đoạn này thường bao gồm: Kiểm kê hàng tồn kho, kiểm tra tính hợp lý của chứng từ, kiểm tra quy trình tính giá hàng tồn kho và cuối cùng kiểm tra các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có được ghi sổ không.

Mục tiêu của giai đoạn này là nhằm đảm bảo tính có thật, tính trọn vẹn, tính chính xác, tính đánh giá, quyền và nghĩa vụ và tính trình bày, cụ thể:

- Sổ dư hàng tồn kho được phản ánh trên sổ sách là được biểu hiện bằng hàng tồn kho thực tế trong kho (Qua kiểm kê để xác định)
- Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều được phản ánh trên sổ sách
- Việc tính toán sổ dư nói chung và quy mô của các nghiệp vụ phát sinh nói riêng được tính toán đúng đắn.
- Sổ dư hàng tồn kho trong kho là thuộc quyền sở hữu của Doanh nghiệp, nó được phản ánh trên sổ sách và được chứng minh bằng các chứng từ gốc hợp lệ.
- Các khoản mục hàng tồn kho được trình bày trung thực hợp lý theo quy định của chế độ kế toán hiện hành.

Để có được những bằng chứng đủ tin cậy đảm bảo cho việc đưa ra ý kiến của mình dựa trên các mục tiêu này, trong cuộc Kiểm toán hàng tồn kho Công ty K Kiểm toán viên thực hiện các công việc sau:

2.3.2.1. Kiểm kê hàng tồn kho của Công ty K

Công việc này thường được tiến hành vào lúc khách hàng thực hiện kiểm kê thực tế hàng tồn kho vào cuối năm hoặc cuối kỳ kế toán. Trong cuộc Kiểm toán Hàng tồn kho, thông thường Kiểm toán viên thu nhập bằng chứng về tính hiện hữu và tình trạng của hàng tồn bằng cách tham dự vào cuộc kiểm kê kho tại Doanh nghiệp. Trừ khi công việc tham dự vào cuộc kiểm kê là không thể. Trường hợp này, Công ty Công ty cổ phần kiểm toán - Tư vấn thuế tiến hành kiểm kê mẫu một số mặt hàng nếu được sự đồng ý của khách hàng, để thỏa mãn tính hiện hữu của hàng tồn kho. Ngược lại nếu khách hàng không cho phép kiểm kê chọn mẫu thì Kiểm toán viên sẽ tiến hành 1 số thủ tục khác hoặc quyết định đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần về tính hiện hữu của hàng tồn kho.

Tham dự vào cuộc kiểm kê không chỉ cho phép Kiểm toán viên kiểm tra thực tế hàng tồn kho mà còn giúp Kiểm toán viên quan sát hoạt động của những thủ tục kiểm soát trong quá trình kiểm kê. Từ đó Kiểm toán viên thu nhập được những bằng chứng về tính hiệu lực của sự thiết kế và hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ. Sử dụng phương pháp kiểm kê thì Kiểm toán viên sẽ thu nhập được những bằng chứng có độ tin cậy cao. Đồng thời kết hợp với các bằng chứng khác thu nhập được khi kiểm tra chi tiết sổ sách chứng từ cho phép Kiểm toán viên đưa ra kết luận của mình về số dư các khoản mục hàng tồn kho được phản ánh trên Báo cáo tài chính.

Cuộc kiểm kê hàng tồn kho được thông báo từ trước. Công tác tham dự cuộc kiểm kê được ATC chuẩn bị và các khâu công việc được tiến hành theo các bước.

2.3.2.1.1. Tổng hợp số liệu về hàng tồn kho của Công ty A

Công việc này được tiến hành trước khi kiểm kê, các số liệu được Kiểm toán viên thu thập từ các sổ sách của Công ty K. Đây là cơ sở để kiểm toán viên đối chiếu với số hàng tồn trong kho.

Bảng9:

Bảng tổng hợp NPL tồn kho ngày 31/12/2001 của Công ty A

Số TT	Tên NPL	Kích thước (cm)	Đơn vị tính	Số lượng	Thành tiền	Ghi chú
1	Băng nhám ghi	2.5	Cuộn	116	3.306.000	
2	Băng nhám ghi	5	Cuộn	86	5.504.000	
3	Băng nhám vàng	2	Cuộn	157	5.495.000	
4	Băng nhám vàng	2.5	Cuộn	117	3.334.500	
5	Băng nhám cam	2	Cuộn	123	5.535.000	
6	Băng nhám cam	2.5	Cuộn	110	5.500.000	
7	Băng nhám xanh	2	Cuộn	126	5.512.500	
8	Băng nhám xanh	2.5	Cuộn	137	6.504.516	
9	Băng nhám đen	2	Cuộn	101	3.535.000	
10	Băng nhám đen	2.5	Cuộn	123	3.444.000	
11	Chỉ ghi		Cuộn	650	7.150.000	
12	Chỉ cam		Cuộn	1003	11.033.000	
13	Chỉ vàng		Cuộn	1148	12.628.000	
14	Chỉ nâu		Cuộn	127	1.397.000	
15	Chỉ navy		Cuộn	245	2.695.000	
Tổng cộng số tồn kho cuối kỳ					82.573.516	

2.3.2.1.2. Tham gia quan sát kiểm kê:

Trước khi tham kiểm kê Kiểm toán viên lập kế hoạch kiểm kê nhằm xác định các công việc sẽ phải làm và đưa ra những lưu ý cho quá trình quan sát cuộc kiểm kê tại Công ty K. Một Kiểm toán viên cùng hai trợ lý Kiểm toán viên của Công ty Công ty cổ phần kiểm toán - Tư vấn thuế được cử đến để cùng tham dự kiểm kê vào ngày 31/12/2004 cùng với Đại diện của ban giám đốc, thủ kho, kế toán hàng tồn kho, nhân viên kiểm kê. Các Kiểm toán viên có trách nhiệm quan sát, đánh giá thủ tục kiểm kê, và phản ánh các nhận định của kiểm toán viên trên các giấy tờ làm việc.

2.3.2.1.3. Đối chiếu kết quả kiểm kê với Bảng tổng hợp hàng tồn kho.

Sau khi có kết quả kiểm kê Kiểm toán viên đối chiếu với sổ dư hàng tồn kho được tổng hợp từ sổ sách của Công ty về khối lượng, phẩm chất và đơn giá để thấy được sự chênh lệch giữa thực tế và sổ sách.

Kiểm toán viên đưa ra nhận định về việc kiểm kê tại Công ty K như sau: " Công ty K tiến hành kiểm kê một cách nghiêm túc, cẩn thận, có đại diện của Ban giám đốc tham gia, bảo đảm mục tiêu là hàng tồn kho của Công ty đều được kiểm kê tại chỗ, đều được cân, đo, đếm và ghi chép lại trong biên bản kiểm kê"

Kết quả đối chiếu được ghi nhận như sau

- Số lượng băng nhám ghi kích thước 5 thực tế kiểm kê là 66 nhưng trên sổ sách lại ghi là 76
- Số lượng chỉ cam thực tế là 988 nhưng trên sổ sách lại ghi là 1003
- Số lượng chỉ nâu thực tế là 100 nhưng sổ sách ghi là 127

Bút toán điều chỉnh

Nợ TK 138:1.102.000

Băng nhám ghi: 640.000

Chỉ cam : 165.000

Chỉ nâu : 297.000

Có TK152: 1.102.000

2.3.2.2. Kiểm tra chi tiết việc tính giá xuất nguyên vật liệu

Trong khuôn này Kiểm toán việc phải thực hiện kiểm tra kỹ thuật tính giá nguyên vật liệu xuất dùng thông qua phỏng vấn và kiểm tra trên sổ chi tiết vật liệu. Sau khi phỏng vấn kế toán viên về việc tính giá xuất của các nghiệp vụ xảy ra trong kỳ, Kiểm toán viên quan sát thực hiện ghi chép nghiệp vụ xuất dùng nguyên vật liệu và chọn một số trang sổ trong sổ chi tiết vật liệu để kiểm tra.

Kết quả đạt được sau phỏng vấn và quan sát kế toán viên thực hiện là cách thức tính giá của kế toán viên là tuân theo nguyên tắc quy định của Công ty và của chế độ Việt Nam. Đối với việc kiểm tra trên sổ chi tiết vật liệu được thể hiện trong bảng dưới đây. Vì Công ty K sử dụng phương pháp nhập trước xuất trước nên Kiểm toán viên đối chiếu xuất của từng nghiệp vụ trên cột đơn giá trên cột tồn vật tư cuối ngày trước đó. Mẫu sổ chi tiết vật liệu:

Bảng10: Sổ chi tiết vật liệu M
Năm 2004

Chứng từ		Nội dung	Nhập			Xuất			Tồn		
SH	NT		KL	ĐG	TT	KL	ĐG	TT	KL	ĐG	TT
...	...		...	...	...	...		...	...		

Kiểm toán viên tiến hành thủ tục tính toán lại giá với một số loại hàng tồn kho được chọn đối chiếu với kết quả tính toán của Doanh nghiệp trên bảng tổng hợp X-N-T cho thấy việc tính giá của Công ty K là chính xác hoặc

Kiểm toán viên có thể lấy kết quả từ các phần hành khác có liên quan tới việc tính giá.

3. Hoàn tất Kiểm toán và lập báo cáo Kiểm toán

Đây là giai đoạn cuối của cuộc Kiểm toán tổng hợp kết quả mà Kiểm toán viên thu thập được. Chủ nhiệm Kiểm toán soát xét lại toàn bộ vấn đề như số lượng bằng chứng Kiểm toán và chất lượng của những bằng chứng thu thập được đó, quy trình Kiểm toán có tuân thủ theo kế hoạch Kiểm toán đã lập hay không, các sự kiện phát sinh sau Kiểm toán, thiết kế các thủ tục Kiểm toán bổ sung cần thiết trước khi kết thúc Kiểm toán, thảo luận với ban giám đốc Công ty khách hàng để thống nhất về các bút toán điều chỉnh. Cuối cùng sau khi xem xét thấy các bằng chứng thu được bảo đảm cả về tính đầy đủ và hiệu lực đồng thời phù hợp với nhận định đưa ra về báo cáo tài chính và hàng tồn kho thì chủ nhiệm Kiểm toán đưa ra kết luận Kiểm toán.

Bảng 11:

CÔNG TY CỔ PHẦN KIỂM TOÁN - TƯ VẤN THUẾ	
Khách hàng: Công ty K	Tham chiếu
Niên độ kế toán: 31/12/2004	Người thực hiện
Bước công việc	Ngày thực hiện
Các bút toán điều chỉnh	
-Bút toán điều chỉnh thiếu hụt trong kiểm kê	
Nợ TK 138:1.102.000	
Băng nhám ghi:640.000	
Chỉ cam :165.000	
Chỉ nâu :297.000	
Có TK152:1.102.000	
- Bút toán điều chỉnh hạch toán sai niên độ kế toán	
SV: Lê Chung - Kiểm toán 43A	

Nợ TK155: 97. 532. 000

Có TK632: 97. 532. 000

- Bút toán điều chỉnh:

Nợ TK152:175.236.541

Có TK 621: 175.236.541

Bảng12

CÔNG TY CỔ PHẦN KIỂM TOÁN - TƯ VẤN THUẾ

Khách hàng:

Tham chiếu:

Niên độ kế toán:

Người thực hiện:

Bước công việc:

Ngày thực hiện:

Kết luận Kiểm toán

Công việc đã tiến hành

Công việc thực hiện đối với hàng tồn kho đã tiến hành theo đúng quy định

Các vấn đề phát sinh

Số dư tài khoản hàng tồn kho chủ yếu là nguyên vật liệu và hàng hoá. Các phát hiện trong quá trình kiểm toán đã được tìm hiểu và trao đổi với các bên liên quan. Các chứng từ hạch toán nhằm niên độ còn tồn tại và với quy mô lớn. Công tác quản lý về mặt vật chất hàng tồn kho và về mặt sổ sách còn chưa chặt chẽ nên hàng tồn kho bị thiếu hụt trong kiểm kê.

Kết luận

Dựa vào kết quả công việc đã thực hiện, theo ý kiến chúng tôi:

.....

.....

4. Công việc sau Kiểm toán

ATC đánh giá lại toàn bộ công việc Kiểm toán . Sự đánh giá được nhìn nhận từ hai phía cả khách hàng và bản thân Công ty Kiểm toán. Đây là bước cuối cùng của cuộc Kiểm toán nhằm rút kinh nghiệm, nâng cao chất lượng Kiểm toán trong những lần Kiểm toán sau.

- *Đánh giá từ phía khách hàng:* Sau khi phát hành Báo cáo Kiểm toán và Thư quản lý, Công ty đều chú ý tiếp nhận các ý kiến, đánh giá nhận xét của khách hàng đối với dịch vụ mà Công ty cung cấp trên cả hai mặt ưu điểm và nhược điểm. Khách hàng sẽ cho ý kiến xem dịch vụ Kiểm toán mà Công ty cung cấp có hợp lý về thời gian, phương pháp làm việc, thái độ làm việc của Kiểm toán viên, cuộc Kiểm toán có gây trở ngại cho khách hàng hay không, các dịch vụ mà Công ty tư vấn đã thoả mãn nhu cầu của khách hàng hay chưa...Đối với Công ty K, sau khi hoàn thành cuộc Kiểm toán, phản hồi từ phía Ban Giám đốc Công ty cho thấy, Ban Giám đốc Công ty đánh giá cao kết quả làm việc và tinh thần trách nhiệm của các Kiểm toán viên và hoàn toàn tán thành với các nhận xét, kiến nghị của Kiểm toán viên và đánh giá cuộc Kiểm toán đã mang lại hiệu quả thiết thực cho Công ty trong công tác quản lý tài chính kế toán.

- *Đánh giá trong nội bộ Công ty:* Sau mỗi cuộc Kiểm toán, Công ty tổ chức một cuộc họp với sự tham gia của nhóm Kiểm toán và Ban giám đốc Công ty nhằm đánh giá toàn bộ cuộc Kiểm toán trên các mặt: Đánh giá việc lập kế hoạch Kiểm toán, đánh giá việc thực hiện Kiểm toán, những vấn đề còn tồn

động, những vấn đề cần lưu ý, đánh giá sự hài lòng của khách hàng, đánh giá chất lượng làm việc của các Kiểm toán viên. Ngoài ra, Công ty còn đánh giá phí Kiểm toán và các vấn đề liên quan khác để kết luận có nên tiếp tục Kiểm toán cho khách hàng lần sau nữa không. Đối với Công ty K, trưởng nhóm Kiểm toán nhắc nhở các Kiểm toán viên cần khắc phục những hạn chế khách quan và chủ quan của khách hàng để hoàn thành cuộc Kiểm toán đúng thời hạn, tránh tình trạng vượt quá ngày thoả thuận trong Hợp đồng Kiểm toán. Bước này không được thể hiện trên giấy tờ làm việc của Kiểm toán viên.

- *Giữ mối quan hệ thường xuyên với khách hàng*: Sau Kiểm toán, công việc giữ mối quan hệ thường xuyên với khách hàng cũng được Công ty tiến hành thường xuyên nhằm mục đích duy trì và giữ uy tín với những khách hàng truyền thống. Công việc này được thực hiện dưới nhiều hình thức khác nhau như điện thoại, thư, fax... Công ty cũng thường xuyên thu thập những thông tin về khách hàng và cung cấp miễn phí tới các khách hàng các quy định mới về kế toán, Kiểm toán, thuế. Chính nhờ biết coi trọng việc giữ quan hệ thường xuyên với khách hàng nên đã giúp Công ty có được một số lượng khách hàng tương đối lớn chỉ sau hơn 2 năm hoạt động.

PHẦN 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO

1. Những bài học kinh nghiệm rút ra từ công việc thực hiện Kiểm toán chu trình hàng tồn kho do ATC thực hiện

Qua quá trình tìm hiểu thực hiện Kiểm toán tại ATC cho thấy sự lãnh đạo đúng đắn và khoa học của lãnh đạo Công ty đã rất năng động trong khai thác mở rộng thị trường chủ động trực tiếp trong quá trình Kiểm toán. Lãnh đạo trong Công ty có năng lực và trình độ và đặc biệt là kinh nghiệm trong lĩnh vực thị trường Kiểm toán việt nam. Ngoài ra đội ngũ cán bộ công nhân viên trẻ trung năng động có trình độ kỹ năng chuyên môn tốt, sáng tạo trong công việc được đào tạo 100% từ các trường đại học chuyên ngành kế toán và Kiểm toán và các trường kinh tế ngoại ngữ khác.

Chương trình Kiểm toán của Công ty được xây dựng dựa trên sự kết hợp lý luận và thực tiễn tuyệt đối tuân thủ các chuẩn mực Kiểm toán, kế toán việt nam.

Hiện nay Công ty ATC gặp phải sự cạnh tranh mạnh từ các Công ty Kiểm toán có bề dày truyền thống khác, nhưng ban lãnh đạo không coi đây là một khó khăn đơn thuần mà còn coi đây là động lực để Công ty nâng cao chất lượng của mình để khẳng định vị thế trên thị trường Kiểm toán việt nam. Một khó khăn chung đó là sự non trẻ của ngành Kiểm toán việt nam nên chưa có tiếng nói cao nhất trong lĩnh vực của mình.

Trong Kiểm toán do Công ty thực hiện dưới góc độ một bài viết cá nhân, bài viết xin đưa ra một số nhận xét và ý kiến chủ quan để từ đó đề xuất những giải pháp mang tính chủ quan.

Trong giai đoạn tiếp cận và lập kế hoạch Kiểm toán tổng quát

ATC thường cử trưởng phòng hay Kiểm toán viên cao cấp tiếp cận với khách hàng. Công việc này được thực hiện nhanh chóng không gây khó khăn cho khách hàng, đưa ra các yêu cầu phù hợp do đó việc kí kết hợp đồng được thực hiện một cách nhanh chóng. Thủ tục ký kết hợp đồng được thực hiện đầy đủ nghiêm túc phù hợp với các quy định hiện hành của pháp luật về hợp đồng kinh tế và chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam.

Trong giai đoạn lập kế hoạch Kiểm toán

Các Kiểm toán viên luôn chú trọng thu thập tìm hiểu các thông tin chi tiết về khách hàng tham gia việc quan sát, phỏng vấn, gặp gỡ trực tiếp với ban giám đốc khách hàng. Việc đánh giá HTKSNB của đơn vị khách hàng trong giai đoạn này được Công ty thực hiện rất tốt. Kiểm toán viên đánh giá được điểm yếu điểm mạnh của khách hàng ngay từ giai đoạn này cho phép Kiểm toán viên xác định được phương pháp tiếp cận phù hợp.

Trong giai đoạn thực hiện Kiểm toán

Trên cơ sở lập kế hoạch đầy đủ về thời gian, mục tiêu, phạm vi tiến hành Kiểm toán và dựa trên phân trình Kiểm toán chuẩn của mình, Công ty cổ phần kiểm toán - Tư vấn thuế tiến hành Kiểm toán chi tiết một cách toàn diện. Trưởng nhóm Kiểm toán luôn bám sát công việc của trợ lý và kiểm tra công việc của trợ lý. Các vấn đề phát hiện luôn được thảo luận kỹ cùng với thống nhất cách giải quyết. Các tài liệu thu thập được đánh số tham chiếu một cách hệ thống giúp cho Kiểm toán viên và người soát luôn có bằng chứng khi tra cứu.

Kiểm toán các khoản mục trọng yếu như hàng tồn kho luôn được Kiểm toán viên trực tiếp thực hiện. Trong quá trình Kiểm toán, mặc dù tiếp cận các phần hành Kiểm toán theo khoản mục nhưng Kiểm toán viên đã kết hợp chặt chẽ các khoản mục có liên quan làm giảm bớt thời gian Kiểm toán cho từng khoản mục và gắn kết các mối quan hệ.

Tuy nhiên trong quá trình Kiểm toán hàng tồn kho vẫn còn những tồn tại sau:

- Do hạn chế về thời gian nên phần lớn Kiểm toán viên của Công ty đã không thể trực tiếp tham dự các cuộc kiểm kê tại đơn vị vào ngày kết thúc niên độ. Vì vậy Kiểm toán viên thường dựa vào kết quả kiểm kê của đơn vị đưa ra để làm kết quả đánh giá.

- Trong nhiều cuộc Kiểm toán mà hàng tồn kho có tiêu chuẩn kỹ thuật phức tạp nên cần có các chuyên gia đi cùng để đánh giá hàng tồn kho hợp lý hơn.

- Trong quá trình chọn mẫu, Kiểm toán viên vẫn chủ yếu dựa vào kinh nghiệm bản thân và thường lựa chọn những mẫu có quy mô lớn. Điều này đã làm hạn chế tính đại diện của mẫu chọn.

Trong giai đoạn kết thúc Kiểm toán

ATC luôn thực hiện rà soát loại toàn bộ công việc Kiểm toán của giai đoạn trước đó. Việc thực hiện này được thực hiện bởi trưởng nhóm Kiểm toán và sau đó là ban giám đốc Công ty trước khi phát hành báo cáo Kiểm toán chính thức. Kết luận Kiểm toán trong báo cáo kiểm toán chính thức được đưa ra một cách độc lập khách quan, chính xác với thực tế tạo được sự tin cậy của người quan tâm.

Trong quá trình Kiểm toán chu trình hàng tồn kho Kiểm toán viên luôn liên hệ với kết quả của Kiểm toán chi trình khác để khẳng định tính có thật của các nghiệp vụ về hàng tồn kho. Các thủ tục Kiểm toán luôn bám sát mục tiêu để tránh thủ tục không có hiệu quả tốt. Kiểm toán viên luôn thận trọng

xem xét bằng chứng đối với một sai sót phát hiện để tìm ra nguyên nhân của sai sót đó.

2. Phương hướng và giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình Kiểm toán chu trình hàng tồn kho

Vấn đề về tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ

Khi tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng ATC hay dùng bảng tường thuật và bảng phân tích soát xét hệ thống kiểm soát nội bộ Công ty khách hàng. Điều này đôi khi gây khó khăn cho người đọc hơn là sự thuận tiện trong khi hình dung các công đoạn và các thủ tục kiểm soát thực hiện. Theo ý kiến cá nhân người viết ATC nên dùng lưu đồ trong việc mô tả hệ thống kiểm soát nội bộ để có thể giúp người đọc nhanh chóng thấy được. Việc sử dụng này giúp KTV nhanh chóng tiến hành công việc mà không bỏ sót các vấn đề quan trọng. Công ty nên vận dụng cả mô tả bằng tường thuật, bảng phân tích soát xét, lưu đồ và các biện pháp khác sẽ đạt hiệu quả cao nhất.

Vấn đề hồ sơ Kiểm toán

Hồ sơ Kiểm toán là phương tiện lưu giữ mọi thông tin về khách hàng cũng như giấy tờ làm việc Kiểm toán viên trong quá trình Kiểm toán. Hồ sơ Kiểm toán lưu giữ tất cả bằng chứng thu thập được trong quá trình Kiểm toán, các ý kiến Kiểm toán viên, các chứng minh về chuyên môn và pháp lý cho công việc Kiểm toán để làm cơ sở cho cuộc Kiểm toán. Trên cơ sở lý thuyết được trang bị khi xem xét hồ sơ Kiểm toán của ATC em xin đưa ra ý kiến ATC nên chú trọng hơn trong phần này để hồ sơ Kiểm toán được đầy đủ và khoa học, các thủ tục Kiểm toán cần được lưu lại cụ thể khi Kiểm toán với mỗi Công ty khách hàng, các thông tin về số liệu và các thông tin về Công ty khách hàng cần được đầy đủ hơn để làm tư liệu cần thiết với công tác đào tạo của ATC cũng như giúp khách hàng thoả mãn khi tiếp cận với hồ sơ Kiểm toán.

3. Những kiến nghị nhằm hoàn thiện quy trình Kiểm toán chu trình hàng tồn kho.

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường hiện nay thì Kiểm toán độc lập trở thành một công cụ quản lý kinh tế hữu hiệu đòi hỏi sự nỗ lực của nhà nước và các Công ty Kiểm toán. Để nâng cao chất lượng Kiểm toán hàng tồn kho cần sự hỗ trợ từ phía Nhà nước, Quốc hội, Bộ tài chính...Do vậy để tiếp tục sự nghiệp đổi mới kinh tế, đẩy mạnh công nghệ hóa, hiện đại hóa vì mục tiêu dân giàu nước mạnh, nhiệm vụ phát triển kinh tế trong những năm trước mắt là phải phát huy cao nhất các nguồn lực, các tiềm năng, các lợi thế, khắc phục khó khăn và những vấn đề nảy sinh, tạo sự phát triển nhanh, bền vững. Với tư cách là bộ phận cấu thành quan trọng của hệ thống công cụ quản lý tài chính trong nền kinh tế thị trường mở cửa và hội nhập, kế toán, Kiểm toán, các chính sách về thuế cần tiếp tục hoàn thiện, phát triển trên cơ sở những giải pháp sau:

Đối với nhà nước: tạo lập và hoàn thiện cơ sở pháp lý chung cho hoạt động Kiểm toán. Hiện nay ngành Kiểm toán đã được tách khỏi sự quản lý của Bộ tài chính và chính thức trực thuộc sự quản lý chính phủ, đây là một thuận lợi ngành Kiểm toán phát huy được lợi thế của mình, nâng cao chất lượng Kiểm toán cũng như khẳng định vai trò của mình. Cần phải tiếp tục soạn thảo và ban hành những chuẩn mực Kiểm toán khác trên cơ sở vận dụng có chọn lọc các chuẩn mực Kiểm toán quốc tế, phát triển các tiền lệ được phổ biến rộng rãi phù hợp nền kinh tế Việt Nam. Ngoài ra cần phải có luật Kiểm toán cụ thể được ban hành có các thông tư hướng dẫn thực hiện. Kết quả Kiểm toán phải được các cơ quan thuế công nhận.

Đối với các Công ty Kiểm toán: Phải thường xuyên bồi dưỡng nghiệp vụ cho các nhân viên, tăng cường giao lưu với các Công ty khác để cùng nhau học hỏi trao đổi kinh nghiệm nghề nghiệp. Tạo điều kiện để các nhân viên trong Công ty được tiếp cận nhanh với các chính sách, quyết định mới của nhà nước về lĩnh vực tài chính. Mở rộng quan hệ với các Công ty Kiểm

toán nước ngoài là điều cần thiết trong xu thế hội nhập khi mà có số ít các Công ty Kiểm toán Việt nam được quốc tế công nhận về chất lượng Kiểm toán và các Công ty Kiểm toán nước ngoài chiếm ưu thế hơn là các Công ty trong nước.

Để quá trình Kiểm toán được thực hiện có hiệu quả tại chính Công ty ATC, thì Công ty cần thực hiện một số việc sau:

Một là: Cần tuyển dụng thêm đội ngũ nhân viên để giảm nhẹ công việc của các Kiểm toán viên, và cần có chế độ bồi dưỡng thỏa đáng cho các Kiểm toán viên để một mặt tạo thuận lợi cho họ có cuộc sống ổn định một mặt khuyến khích họ làm việc với hiệu quả cao.

Hai là: ngoài phương pháp chọn mẫu theo xét đoán, các Kiểm toán viên cần áp dụng các phương pháp chọn mẫu khác để đảm bảo mẫu được chọn có tính đại diện cao.

KẾT LUẬN

Qua quá trình thực tập tại Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế với mục đích tìm hiểu về công tác Kiểm toán Báo cáo tài chính nói chung và Kiểm toán chu trình Hàng tồn kho nói riêng đã giúp em hiểu rõ hơn những kiến thức đã học tại trường, đồng thời được tiếp thu kinh nghiệm thực tế trong việc triển khai một cuộc Kiểm toán Báo cáo tài chính tại 1 đơn vị cung cấp dịch vụ Kiểm toán.

Vì thời gian tìm hiểu thực tế và trình độ còn hạn chế nên không thể tránh khỏi những thiếu sót, em mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu của các thầy cô giáo trong Khoa Kế toán, các cô chú, anh chị tại Công ty cổ phần kiểm toán - Tư vấn thuế.

Cuối cùng em xin chân thành cảm ơn các cô chú, các anh các chị trong Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế và đặc biệt TS. CHU THÀNH đã tạo điều kiện và giúp đỡ để em hoàn thành chuyên đề này.

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

1. BCKT	:	Báo cáo Kiểm toán
2. BCTC	:	Báo cáo tài chính
3. CTKT	:	Chương trình Kiểm toán
4. SXC	:	Sản xuất chung
5. ATC	:	Công ty cổ phần Kiểm toán - Tư vấn thuế
6. VAT	:	Thuế giá trị gia tăng
7. HTKSNB	:	Hệ thống kiểm soát nội bộ
8. HTKS	:	Hệ thống kiểm soát
9. HTKT	:	Hệ thống kế toán
10.NCTT	:	Nhân công trực tiếp
11.KHKTTT	:	Kế hoạch Kiểm toán tổng thể
12.KTV	:	Kiểm toán viên
13.THCP	:	Tập hợp chi phí
14.TK	:	Tài khoản
15.HGB	:	Hàng gửi bán
16. KCCP	:	Kết chuyển chi phí
17.GTGT	:	Giá trị gia tăng

MỤC LỤC

<u>LỜI NÓI ĐẦU</u>	1
<u>PHẦN I: CƠ SỞ LÝ LUẬN CỦA KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH.</u>	2
<u>I - CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO VỚI VẤN ĐỀ KIỂM TOÁN</u>	2
<u>1. Bản chất và chức năng của chu trình hàng tồn kho ảnh hưởng tới công tác Kiểm toán.</u>	2
<u>1.1. Đặc điểm chung về chu trình hàng tồn kho</u>	2
<u>1.2. Chức năng của chu trình.</u>	3
<u>2. Đặc điểm hạch toán hàng tồn kho ảnh hưởng đến Kiểm toán.</u>	6
<u>2.1. Về nguyên tắc kế toán.</u>	6
<u>2.2. Về phương pháp tính giá.</u>	7
<u>2.3. Về phương pháp hạch toán chi tiết hàng tồn kho.</u>	8
<u>2.4. Về phương pháp hạch toán tổng hợp hàng tồn kho:</u>	8
<u>3. Chứng từ và sổ sách có liên quan đến chu trình hàng tồn kho</u>	9
<u>4. Mục tiêu Kiểm toán</u>	10
<u>II: NỘI DUNG KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH.</u>	11
<u>1. Các phương pháp tiếp cận Kiểm toán đối với chu trình hàng tồn kho.</u>	11
<u>2. Kiểm toán chu trình hàng tồn kho</u>	12
<u>2.1. Lập kế hoạch Kiểm toán chu trình hàng tồn kho</u>	12
<u>2.2. Thực hiện Kiểm toán chu trình hàng tồn kho</u>	23
<u>2.2.1. Quá trình kiểm soát nội bộ và thử nghiệm kiểm soát với chu trình.</u>	24
<u>2.2.2. Thực hiện thủ tục phân tích.</u>	26
<u>2.2.3. Thực hiện các thủ tục Kiểm toán chi tiết.</u>	28
<u>2.2.3.1. Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ hàng tồn kho</u>	28
<u>2.2.3.2. Kiểm tra chi tiết số dư hàng tồn kho</u>	31
<u>2.2.3.2.1. Quan sát kiểm kê vật chất hàng tồn kho.</u>	32
<u>2.2.3.2.2. Kiểm tra chi tiết quá trình tính giá và hạch toán hàng tồn kho.</u>	35
<u>2.3. Kết thúc công việc Kiểm toán</u>	37

PHẦN 2: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BCTC DO CÔNG TY ATC THỰC HIỆN

39

I. GIỚI THIỆU VỀ CÔNG TY CỔ PHẦN KIỂM TOÁN - TƯ VẤN THUẾ.

39

1. Quá trình hình thành và phát triển 39
2. Đặc điểm tổ chức quản lý của Công ty. 40
 - 2.1. Đặc điểm 40
 - 2.2. Quyền hạn. 40
 - 2.3. Các mối quan hệ. 41
 - 2.4. Chức năng của các phòng ban trong Công ty. 41
3. Các loại hình dịch vụ của Công ty. 42
4. Khách hàng của Công ty. 44
5. Chương trình Kiểm toán của Công ty. 45

II. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY CỔ PHẦN KIỂM TOÁN - TƯ VẤN THUẾ THỰC HIỆN.

49

1. Lập kế hoạch Kiểm toán chu trình hàng tồn kho 49
 - 1.1. Chuẩn bị kế hoạch Kiểm toán 49
 - 1.2. Thu thập thông tin cơ sở về khách hàng 49
 - 1.3. Thu thập thông tin về nghĩa vụ pháp lý của Công ty khách hàng 50
 - 1.4. Thủ tục phân tích sơ bộ 50
 - 1.5. Đánh giá tính trọng yếu và rủi ro 51
 - 1.6. Tìm hiểu về hệ thống kế toán và hệ thống kiểm soát nội bộ 51
2. Thực hiện Kiểm toán 54
 - 2.1. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát 54
 - 2.2. Thực hiện các thủ tục phân tích 55
 - 2.3. Kiểm tra chi tiết 58
 - 2.3.1. Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ 59
 - 2.3.1.1. Kiểm tra số dư trên các tài khoản hàng tồn kho 60
 - 2.3.1.2. Kiểm tra tính có thực của nghiệp vụ phát sinh trên sổ sách 62

2.3.1.3. Công việc tiếp theo được Kiểm toán viên thực hiện để kiểm tra tính đầy đủ, tính chính xác, tính phân loại và tính trình bày.	64
2.3.2. Kiểm tra chi tiết số dư	68
2.3.2.1. Kiểm kê hàng tồn kho của Công ty K	68
2.3.2.1.1. Tổng hợp số liệu về hàng tồn kho của Công ty A	69
2.3.2.1.2. Tham gia quan sát kiểm kê:	71
2.3.2.1.3. Đối chiếu kết quả kiểm kê với Bảng tổng hợp hàng tồn kho.	71
2.3.2.2. Kiểm tra chi tiết việc tính giá xuất nguyên vật liệu	72
3. Hoàn tất Kiểm toán và lập báo cáo Kiểm toán	72
4. Công việc sau Kiểm toán	75
<u>PHẦN 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHU TRÌNH HÀNG TỒN KHO</u>	77
1. Những bài học kinh nghiệm rút ra từ công việc thực hiện Kiểm toán chu trình hàng tồn kho do ATC thực hiện	77
2. Phương hướng và giải pháp nhằm hoàn thiện quy trình Kiểm toán chu trình hàng tồn kho	79
3. Những kiến nghị nhằm hoàn thiện quy trình Kiểm toán chu trình hàng tồn kho.	80
<u>KẾT LUẬN</u>	82

DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT

83

DANH MỤC TÀI KIỂU 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 Được

2. Hệ thống chuẩn mực Kiểm toán việt nam. Nhà xuất bản tài chính

3. Kiểm toán. PTS Vương Đình Huệ, PTS Đoàn Xuân Tiên. Nhà xuất bản Tài Chính, Hà Nội 1996.

4. Lí thuyết Kiểm toán. Gs.Ts Nguyễn Quang Quynh. Nhà xuất bản Tài chính 2001.

6. Tạp chí kế toán, Kiểm toán.

7. Kiểm toán tài chính. Gs.Ts Nguyễn Quang Quynh. Nhà xuất bản tài chính 2001.

8. Các tài liệu làm việc của Kiểm toán viên.

9. Một số Luận văn và Báo cáo thực tập tham khảo về chu trình Hàng tồn kho.

Bảng phụ lục chương trình kiểm toán hàng tồn kho

Tìm hiểu hệ thống kiểm soát nội bộ

TT	Các vấn đề cần tìm hiểu	Trả lời	Tham chiếu
1	Đặc điểm sản xuất kinh doanh của đơn vị liên quan đến hàng tồn kho		
	Đặc điểm về tính chất hoá lý của các loại hàng tồn kho		
2	Số lượng kho hàng địa chỉ từng kho		
3	Tìm hiểu về quá trình nhập hàng: có tờ trình của bộ phận mua hàng không, tờ trình có được lãnh đạo phê duyệt không, có được các cán bộ am hiểu về hàng hoá đánh giá khi mua và khi nhập kho không, yêu cầu tham khảo thị trường là giá mua hợp lý...		
4	Về quy trình xuất hàng: có tờ trình, lệnh xuất hàng không, lệnh xuất có được lãnh đạo phê duyệt không, đối với vật tư đơn vị thực hiện xuất theo nhu cầu thực tế hay theo định mức tiêu hao vật tư.		
5	Tìm hiểu quy trình luân chuyển chứng từ theo dõi hàng tồn kho có tuân theo các quy định hiện hành của nhà nước không.		

6	Khảo sát tại xưởng sản xuất và chi phí sản xuất: Có bộ phận theo dõi quá trình sản xuất tại phân xưởng, xem xét các biên bản của bộ phận kiểm soát chất lượng, xem xét qui trình và thủ tục kiểm kê sản phẩm và đánh giá sản phẩm dở dang.		
7	Kiểm soát quá trình bảo quản hàng tồn kho: Xem xét các qui định của đơn vị về bảo quản và bảo vệ hàng hoá, vật tư tại các kho tàng, bến bãi, xưởng sản xuất... Đối với các vật tư có giá trị lớn, có tính chất lý hoá riêng, đơn vị có biện pháp bảo vệ và bảo quản không, có sự kiểm soát của các cơ quan chức năng từ bên ngoài không.		
8	Kiểm soát quá trình hàng gửi bán: Đơn vị có các qui định nội bộ để kiểm soát giá trị và số lượng hàng gửi bán không, có được theo dõi chi tiết theo từng cửa hàng không, đại lý không?		
9	Khảo sát hệ thống sổ sách và chứng từ kế toán: có được mở và lưu trữ đúng qui định không, có được đối chiếu thường xuyên giữa kế toán vật tư và thủ kho không?		
10	Phương pháp xác định giá nhập kho, xuất kho. Chính sách lập dự phòng.		

Thủ tục phân tích.

Nội dung	KTV	Tham chiếu
Phân tích, so sánh số dư hàng tồn kho của năm trước với năm nay, cơ cấu số dư từng loại hàng tồn kho. Tính toán và phân tích tỉ trọng hàng tồn kho trên tổng tài sản, trên doanh thu và trên giá vốn rồi so sánh biên động giữa các kì. Xác định nguyên nhân biến động lớn như: ế đọng sản phẩm, thay đổi định mức dự trữ hàng tồn kho... Phân tích đánh giá cụ thể khoản mục sản phẩm dở dang, xác định tỉ trọng trong tổng số hàng tồn kho. Đánh giá tính chất phù hợp của khoản mục này.		

Kiểm tra chi tiết.

Chương trình làm việc.	Tham chiếu.	Người thực hiện.	Ngày.
1/ - Đối chiếu số liệu (số dư đầu kì, cuối kì, số phát sinh trong kì). Giữa bản cân đối kế toán, bản cân đối số phát sinh với sổ cái tài khoản, báo cáo tài chính năm trước (đã được Kiểm toán hoặc cơ quan có thẩm quyền phê duyệt), biên bản kiểm kê.			

Giữa sổ cái tài khoản với sổ chi tiết, bảng tổng hợp nhập - xuất - tồn hàng tồn kho.			
2/ Kiểm tra chi tiết:			
A/ - Đối với tài khoản 152, 153.			
A.1/ - Lập bản tổng hợp (hoặc liệt kê) các quan hệ đối ứng tài khoản.			
A.2/ - Lập mẫu chọn để kiểm tra chứng từ			
Với các đối ứng lạn phải kiểm tra kĩ nội dung và 100% chứng từ gốc đi kèm.			
Từ phân tích sự biến động số dư cuối các tháng ở trên, kiểm tra chứng từ các tháng có phát sinh lớn.			
Các phiếu nhập, phiếu xuất của các loại vật tư, công cụ tồn kho.			
A.3/ - Nội dung kiểm tra.			
Tính nhất quán trong việc tính giá vật tư nhập xuất.			
Đối chiếu với thẻ kho và kiểm tra xem kế toán có ghi chép đầy đủ, kịp thời các nghiệp vụ nhập, xuất vật tư.			
Kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ và đầy đủ của chứng từ nhập kho.			

Kiểm tra tính chính xác giữa sổ kế toán và chứng từ phát sinh.			
So sánh thực tế tiêu thụ với định mức tiêu hao vật tư (nếu có).			
Biên bản kiểm kê: Nếu không có điều kiện tham gia kiểm kê thực tế tại đơn vị, Kiểm toán viên cần thu thập được các bằng chứng về tiến hành kiểm kê tại đơn vị như: quyết định thành lập ban kiểm kê, các cán bộ trong ban đã tiến hành kiểm kê thực tế, cán bộ kiểm kê am hiểu về vật tư.			
Kiểm tra tính hợp lý của mẫu chọn, xem xét khả năng mở rộng mẫu chọn.			
B/ - Đối với TK 155: Các bước kiểm tra chi tiết được tiến hành tương tự đối với TK 152, 153. Tuy nhiên cần lưu ý: Quy trình xuất kho thành phẩm tại đơn vị: được qui định và thực hiện như thế nào? Giá xuất kho: phương pháp tính, phương pháp này có phù hợp với hoạt động kinh doanh thực tế tại đơn vị không, có nhất quán không? Đối chiếu sản lượng xuất kho với việc hạch toán doanh thu, giá vốn: có phù hợp, chính xác không?			
C/ - Đối chiếu TK156.			

Các bước kiểm tra chi tiết được tiến hành tương tự đối với TK 152, 153. Tuy nhiên cần lưu ý: Các lần xuất bán cuối cùng có phù hợp với các hoá đơn ghi nhận doanh thu không?			
---	--	--	--

D/ - Đối với TK 157: Tài khoản này cần được quản lý như một tài khoản công nợ phải thu, do đó cần lưu ý: Kiểm tra các hợp đồng đại lý hoặc nhận hàng gửi bán. Kiểm tra việc hạch toán và theo dõi chi tiết theo từng đối tượng (đại lý, của hàng hoặc các cơ sở gửi bán khác). Kiểm tra và đối chiếu số liệu với xác nhận của các đối tượng này về lượng hàng bán gửi.			
--	--	--	--

E/ - Đối với TK 154: Lập biểu quan hệ đối ứng tài khoản. Nếu có đối ứng bất thường cần kiểm tra kĩ nội dung chi tiết và các chứng từ kèm theo. Lập bảng theo dõi sự biến động theo từng tháng và phân tích sự biến động giữa các tháng, tìm hiểu rõ nguyên nhân của sự bất thường (do giá cả thị trường hay do các nguyên nhân khác). Tìm hiểu phương pháp tính giá thành sản phẩm tại đơn vị có phù hợp với mô hình tổ chức sản xuất không, có nhất quán trong kì không.			
--	--	--	--

Tìm hiểu qui trình sản xuất sản phẩm và mô hình tổ chức sản xuất của đơn vị, từ đó rút ra kết luận về các vấn đề: + Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành, chi phí nào được tập hợp trực tiếp, chi phí nào được phân bổ. + Phương pháp tập hợp chi phí và phương pháp tính giá thành. + Nguyên tắc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ, nguyên tắc này có hợp lí và nhất quán không?			
F/ - Đối với TK 159: Kiểm tra cơ sở của việc trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho tại đơn vị. Kiểm tra việc thực hiện trích lập dự phòng và xử lý các khoản dự phòng có đúng các qui định hiện hành không?			
3.2/ - Xem xét các Biên bản kiểm tra của các đoàn thanh tra tại các đơn vị, các biên bản kiểm tra thường xuyên hoặc bất thường của các cán bộ kĩ thuật tại đơn vị.			
3.3/ - Đối chiếu với các phần hành Kiểm toán khác có liên quan.			
4/ Kiểm tra và hoàn thiện giấy làm việc.			

Bảng phụ lục: Kế hoạch Kiểm toán

1.Nội dung và thời gian thực hiện Kiểm toán. - Từ // -// /. - Từ ngày // -//. - Từ ngày // -//. - Từ ngày // -//. - Một ngày sau khi nhận. - ý kiến cuối cùng của khách hàng về Báo cáo Kiểm toán.	Nội dung. - Thực hiện Kiểm toán tại văn phòng Công ty. - Kiểm toán chu trình hàng tồn kho. - Hoàn thiện file Kiểm toán. - Tập hợp số liệu và lập dự thảo báo cáo Kiểm toán. - Gửi dự thảo báo cáo Kiểm toán. - Thảo luận và thống nhất số liệu trên Báo cáo Kiểm toán. - Phát hành báo cáo Kiểm toán chính thức.
2. Nhóm Kiểm toán và phân công công việc. a. Nhóm Kiểm toán: - Lê Thành Công.	Giám đốc.

- Đoàn Thị Kìa. - Trần Thu Giang. - Nguyễn Thị Thanh Nhân. b. Phân công công việc: - Kiểm soát chung. + Soát xét hồ sơ Kiểm toán, kiểm soát chất lượng cuộc Kiểm toán. + Kiểm tra thảo luận với nhóm Kiểm toán về các vấn đề sai sót hay rủi ro phát sinh. + Thảo luận và thống nhất với khách hàng về báo cáo tài chính đã được Kiểm toán. + Phát hành báo cáo Kiểm toán, phụ trách thực hiện việc Kiểm toán. - Phụ trách việc thực hiện Kiểm toán. + Lập kế hoạch Kiểm toán. + Tìm hiểu và đánh giá tình hình hoạt động của khách hàng, hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng.	Chủ nhiệm Kiểm toán. Kiểm toán viên. Kiểm toán viên. Người thực hiện. Lê Thành Công. Đoàn Thị Kìa. Đoàn Thị Kìa. Thu Giang, Thanh Nhân. Thu Giang. Đoàn Thị Kìa. Đoàn Thị Kìa. Thu Giang, Thanh Nhân.
--	---

+ Kiểm soát quá trình thực hiện Kiểm toán trước khi trình giám đốc. + Tổng hợp kết quả Kiểm toán. + Lập dự thảo báo cáo Kiểm toán. + Thảo luận với nhóm Kiểm toán về các vấn đề sai sót hay rủi ro của khách hàng. + Thảo luận và thống nhất với khách hàng về các vấn đề trên. + Phát hành báo cáo Kiểm toán. - Kiểm toán các phần hành chi tiết. + Chu trình hàng tồn kho.	Lê Thành Công. Đoàn Thị Kìa. Thu Giang, Thanh Nhân. Thanh Nhân. Thu Giang. Thu Giang.
Phê duyệt bởi. Giám Đốc. Ngày: //-//.	Trần Thu Giang. Ngày: //- //.

NHẬN XÉT CỦA GIÁO VIÊN HƯỚNG DẪN

THÔNG TIN LIÊN HỆ:

Để lại thắc mắc, nội dung bạn muốn tư vấn để Tổng đài Luận văn 1080 tư vấn cho bạn nhé!

Liên hệ dịch vụ viết tiểu luận thuê:

<https://luanvan1080.com/dich-vu-nhan-viet-lam-thue-tieu-luan-tren-moi-ling-vuc.html>

Hoặc qua SĐT: [096.999.1080](tel:096.999.1080) hoặc email: luanvan1080@gmail.com để được giúp đỡ nhé!

