

**NGÂN HÀNG NHÀ NƯỚC VIỆT NAM**

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**HỌC VIỆN NGÂN HÀNG**



## **KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP**

**ĐỀ TÀI :**

**QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ  
CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP TRONG  
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY  
TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN KIỂM TOÁN VÀ ĐỊNH GIÁ  
AAFC THỰC HIỆN**

**Giảng viên hướng dẫn : TS. PHAN THỊ ANH ĐÀO**

**Họ và tên sinh viên : BÙI PHƯƠNG LIÊN**

**Lớp : KTDND – K15**

**Khoa : KẾ TOÁN – KIỂM TOÁN**

**Hà Nội, tháng 5 năm 2016**

**NGÂN HÀNG NHÀ NƯỚC VIỆT NAM**

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**HỌC VIỆN NGÂN HÀNG**



## **KHÓA LUẬN TỐT NGHIỆP**

**ĐỀ TÀI :**

**QUY TRÌNH KIỂM TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ  
CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP TRONG  
KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY  
TRÁCH NHIỆM HỮU HẠN KIỂM TOÁN VÀ ĐỊNH GIÁ  
AAFC THỰC HIỆN**

**Giảng viên hướng dẫn : TS. PHAN THỊ ANH ĐÀO**

**Họ và tên sinh viên : BÙI PHƯƠNG LIÊN**

**Lớp : KTDND – K15**

**Khoa : KẾ TOÁN – KIỂM TOÁN**

**Hà Nội, tháng 5 năm 2016**

**LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của tôi.

Các số liệu, kết quả nêu trong khóa luận là trung thực xuất phát từ tình hình thực tế của đơn vị thực tập.

Tác giả khóa luận

***Bùi Phương Liên***

**MỤC LỤC**

<b>LỜI MỞ ĐẦU .....</b>	<b>1</b>
<b>CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN CHUNG VỀ KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Khái quát về khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp .....</b>	<b>4</b>
1.1.1. Khái niệm và đặc điểm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.....	4
1.1.2. Kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp .....	6
1.1.3. Kiểm soát nội bộ đối với khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp .....	12
<b>1.2. Kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính .....</b>	<b>13</b>
1.2.1. Mục tiêu kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính .....	13
1.2.2. Căn cứ, tài liệu sử dụng.....	14
1.2.3. Những sai phạm thường gặp trong quá trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp .....	15
1.2.4. Quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính .....	16
<b>CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ ĐỊNH GIÁ AAFC THỰC HIỆN.....</b>	<b>27</b>
<b>2.1. Khái quát chung về công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC.....</b>	<b>27</b>
2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC .....	27
2.1.2. Cơ cấu bộ máy tổ chức của công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC.....	28

2.1.3. Các loại hình dịch vụ do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC cung cấp.....	29
2.1.4. Đặc điểm khách hàng của công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC.....	30
<b>2.2. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC .....</b>	<b>31</b>
2.2.1. Kế hoạch kiểm toán.....	31
2.2.2. Thực hiện kiểm toán.....	31
2.2.3. Tổng hợp, kết luận và lập báo cáo .....	32
<b>2.3. Quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện .....</b>	<b>32</b>
2.3.1. Tìm hiểu chính sách kế toán.....	32
2.3.2. Thủ tục phân tích và đối chiếu số liệu tổng hợp .....	33
2.3.3. Thủ tục kiểm tra chi tiết .....	34
<b>2.4. Kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện tại khách hàng ABC.....</b>	<b>36</b>
2.4.1. Lập kế hoạch kiểm toán .....	36
2.4.2. Thực hiện kiểm toán.....	41
2.4.3. Kết thúc kiểm toán .....	53
<b>2.5. Đánh giá về quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện .....</b>	<b>53</b>
2.5.1. Ưu điểm.....	53
2.5.2. Hạn chế và nguyên nhân .....	54
<b>CHƯƠNG 3: MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ ĐỊNH GIÁ AAFC THỰC HIỆN.....</b>	<b>58</b>

<b>3.1. Sự cần thiết và nguyên tắc hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện.....</b>	<b>58</b>
3.1.1. Sự cần thiết hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện .....	58
3.1.2. Nguyên tắc hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện .....	59
<b>3.2. Các giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện.....</b>	<b>60</b>
3.2.1. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán .....	60
3.2.2. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán .....	64
<b>3.3. Những kiến nghị với các bên nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC .....</b>	<b>68</b>
<b>KẾT LUẬN .....</b>	<b>71</b>

**DANH MỤC CÁC BẢNG BIỂU SƠ ĐỒ**

<b>Tên bảng</b>	<b>Nội dung</b>	<b>Trang</b>
Sơ đồ 1.1	Phương pháp kế toán chi phí bán hàng	8
Sơ đồ 1.2	Phương pháp kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp	9
Bảng 1.3	Tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu	19
Sơ đồ 2.1	Cơ cấu tổ chức AAFC	29
Bảng 2.2	Phân tích sơ bộ báo cáo kết quả kinh doanh 2015	39
Bảng 2.3	Tính mức trọng yếu	40
Bảng 2.4	Tiêu chí lựa chọn mức trọng yếu	41
Bảng 2.5	Đánh giá rủi ro kiểm toán	41
Bảng 2.6	Thủ tục kiểm toán áp dụng đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp của công ty ABC	42
Bảng 2.7	Biểu tổng hợp chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	42
Bảng 2.8	Tổng hợp đối chiếu và phân tích biến động	44
Bảng 2.9	Tổng hợp đối ứng và chi tiết theo khoản mục	46
Bảng 2.10	Kiểm tra một số khoản mục chi phí biến động bất thường	47
Bảng 2.11	Kiểm tra chọn mẫu chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong năm	49
Bảng 2.12	Kiểm tra cut-off	52
Bảng 3.1	Bảng câu hỏi đánh giá rủi ro	63
Bảng 3.2	Thiết kế thử nghiệm kiểm soát	65

**DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT**

<b>Kí hiệu</b>	<b>Nội dung</b>
BCTC	Báo cáo tài chính
CPBH	Chi phí bán hàng
CPQLDN	Chi phí quản lý doanh nghiệp
KSNB	Kiểm soát nội bộ
GTLV	Giấy tờ làm việc
KTV	Kiểm toán viên
RRKS	Rủi ro kiểm soát
RRTT	Rủi ro tiềm tàng
RRPH	Rủi ro phát hiện
TSCĐ	Tài sản cố định



**LỜI MỞ ĐẦU****1. Tính cấp thiết của đề tài**

Trong nền kinh tế thị trường hiện nay, toàn cầu hóa và xu thế hội nhập đã làm thay đổi cơ bản những diễn biến của nền kinh tế thế giới. Với sự phát triển nhanh chóng từng ngày của các tổ chức kinh tế, các công ty liên doanh, công ty có vốn đầu tư nước ngoài, công tác quản lý ngày càng trở nên phức tạp, vì vậy kiểm toán ngày càng trở nên quan trọng và cần thiết cho nền kinh tế đất nước trong thời đại hiện nay.

Kiểm toán ra đời và phát triển như là một nhu cầu tất yếu và khách quan. Không chỉ giúp các nhà hoạch định chính sách có cái nhìn chung thực chất, tổng quát nhất về tình hình phát triển kinh tế của một đất nước, mà còn tạo niềm tin cho người quan tâm đến thông tin tài chính của đơn vị được kiểm toán, giúp cho đơn vị hoạt động hiệu quả, thực hiện đúng theo luật pháp và chuẩn mực kế toán đã ban hành. Một trong những dịch vụ quan trọng hàng đầu mà các công ty kiểm toán cung cấp cho khách hàng phải kể đến dịch vụ kiểm toán báo cáo tài chính.

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp tuy không trực tiếp liên quan tới quá trình sản xuất kinh doanh, không phải là chỉ tiêu để tính giá thành sản xuất sản phẩm, nhưng lại là cơ sở để xác định chỉ tiêu lợi nhuận và thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp. Chính vì tính chất đó mà chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp rất quan trọng trong một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính.

Nhận thức được tầm quan trọng của việc kiểm toán báo cáo tài chính, đặc biệt là khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, cùng với quá trình thực tập được làm quen với thực tế kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC, em đã lựa chọn đề tài ***“Quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện”***.

**2. Mục đích nghiên cứu đề tài**

Việc nghiên cứu đề tài với mục đích tăng thêm hiểu biết thực tế của bản thân về quy trình thực hiện kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thực hiện tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC, nhận biết những ưu điểm, tìm ra những hạn chế còn tồn tại của công ty trong quá trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, từ đó đưa ra giải pháp nhằm khắc phục các hạn chế để hoàn thiện hơn quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp tại công ty AAFC.

### **3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính.

Phạm vi nghiên cứu của đề tài là quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC, dữ liệu được dùng để nghiên cứu được thu thập trong giai đoạn từ năm 2014 đến năm 2015.

### **4. Phương pháp nghiên cứu**

Phương pháp luận của phép duy vật biện chứng, phương pháp phân tích tài liệu, phương pháp chọn mẫu, ước lượng khả năng sai sót, nghiên cứu tổng hợp, đối chiếu so sánh tài liệu và thực tiễn; phương pháp toán học, logic học... kết hợp với các phương pháp điều tra khảo sát.

### **5. Nội dung kết cấu của khóa luận**

Ngoài phần mở đầu, kết luận, các danh mục tài liệu tham khảo, nội dung của khóa luận có 3 phần chính như sau:

Chương 1: Cơ sở lý luận chung về kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính.

Chương 2: Thực trạng kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện.

Chương 3: Một số giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện.

**CHƯƠNG 1****CƠ SỞ LÝ LUẬN CHUNG VỀ KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH****1.1. Khái quát về khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp****1.1.1. Khái niệm và đặc điểm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp****1.1.1.1. Khái niệm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp****a. Khái niệm chi phí bán hàng**

Chi phí bán hàng là các khoản chi phí thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ bao gồm các chi phí chào hàng, giới thiệu sản phẩm, quảng cáo sản phẩm, hoa hồng bán hàng, chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá (trừ hoạt động xây lắp), chi phí bảo quản, đóng gói, vận chuyển... Cụ thể:

- Chi phí nhân viên: Phản ánh các khoản phải trả cho nhân viên bán hàng, nhân viên đóng gói, vận chuyển, bảo quản sản phẩm, hàng hoá,... bao gồm tiền lương, tiền ăn giữa ca, tiền công và các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp,...
- Chi phí vật liệu, bao bì: Phản ánh các chi phí vật liệu, bao bì xuất dùng cho việc giữ gìn, tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, như chi phí vật liệu đóng gói sản phẩm, hàng hoá, chi phí vật liệu, nhiên liệu dùng cho bảo quản, bốc vác, vận chuyển sản phẩm, hàng hoá trong quá trình tiêu thụ, vật liệu dùng cho sửa chữa, bảo quản TSCĐ,... dùng cho bộ phận bán hàng.
- Chi phí dụng cụ, đồ dùng: Phản ánh chi phí về công cụ, dụng cụ phục vụ cho quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá như dụng cụ đo lường, phương tiện tính toán, phương tiện làm việc,...
- Chi phí khấu hao TSCĐ: Phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ ở bộ phận bảo quản, bán hàng, như nhà kho, cửa hàng, bến bãi, phương tiện bốc dỡ, vận chuyển, phương tiện tính toán, đo lường, kiểm nghiệm chất lượng,...

- Chi phí bảo hành: Dùng để phản ánh khoản chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá. Riêng chi phí sửa chữa và bảo hành công trình xây lắp phản ánh ở tài khoản 627 “Chi phí sản xuất chung” mà không phản ánh ở tài khoản này.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Phản ánh các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho bán hàng như chi phí thuê ngoài sửa chữa TSCĐ phục vụ trực tiếp cho khâu bán hàng, tiền thuê kho, thuê bãi, tiền thuê bốc vác, vận chuyển sản phẩm, hàng hoá đi bán, tiền trả hoa hồng cho đại lý bán hàng, cho đơn vị nhận uỷ thác xuất khẩu,...
- Chi phí bằng tiền khác: Phản ánh các chi phí bằng tiền khác phát sinh trong khâu bán hàng ngoài các chi phí đã kể trên như chi phí tiếp khách ở bộ phận bán hàng, chi phí giới thiệu sản phẩm, hàng hoá, quảng cáo, chào hàng, chi phí hội nghị khách hàng...

*b. Khái niệm chi phí quản lý doanh nghiệp*

Chi phí quản lý doanh nghiệp là các khoản chi phí quản lý chung của doanh nghiệp gồm các chi phí về lương nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp (tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp...); bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của nhân viên quản lý doanh nghiệp; chi phí vật liệu văn phòng, công cụ lao động, khấu hao TSCĐ dùng cho quản lý doanh nghiệp; tiền thuê đất, thuế môn bài; khoản lập dự phòng phải thu khó đòi; dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại, fax, bảo hiểm tài sản, cháy nổ...); chi phí bằng tiền khác (tiếp khách, hội nghị khách hàng...). Cụ thể:

- Chi phí nhân viên quản lý: Phản ánh các khoản phải trả cho cán bộ nhân viên quản lý doanh nghiệp, như tiền lương, các khoản phụ cấp, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp của Ban Giám đốc, nhân viên quản lý ở các phòng, ban của doanh nghiệp.
- Chi phí vật liệu quản lý: Phản ánh chi phí vật liệu xuất dùng cho công tác quản lý doanh nghiệp như văn phòng phẩm... vật liệu sử dụng cho việc sửa chữa TSCĐ, công cụ, dụng cụ,... (giá có thuế, hoặc chưa có thuế GTGT).
- Chi phí đồ dùng văn phòng: Phản ánh chi phí dụng cụ, đồ dùng văn phòng dùng cho công tác quản lý (giá có thuế, hoặc chưa có thuế GTGT).

- Chi phí khấu hao TSCĐ: Phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung cho doanh nghiệp như: Nhà cửa làm việc của các phòng ban, kho tàng, vật kiến trúc, phương tiện vận tải truyền dẫn, máy móc thiết bị quản lý dùng trên văn phòng,...
- Thuế, phí và lệ phí: Phản ánh chi phí về thuế, phí và lệ phí như: thuế môn bài, tiền thuê đất,... và các khoản phí, lệ phí khác.
- Chi phí dự phòng: Phản ánh các khoản dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Phản ánh các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp; các khoản chi mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế,... (không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ) được tính theo phương pháp phân bổ dần vào chi phí quản lý doanh nghiệp; tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ.
- Chi phí bằng tiền khác: Phản ánh các chi phí khác thuộc quản lý chung của doanh nghiệp, ngoài các chi phí đã kể trên, như: Chi phí hội nghị, tiếp khách, công tác phí, tàu xe, khoản chi cho lao động nữ,...

#### ***1.1.1.2. Đặc điểm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp***

- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí gián tiếp, phát sinh không trực tiếp liên quan đến quá trình sản xuất tạo ra sản phẩm.
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là một trong các cơ sở để xác định chỉ tiêu lợi nhuận và các loại thuế khác nên rất nhạy cảm với các gian lận nảy sinh trong quá trình xác định lợi nhuận, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.
- Cơ sở để ghi nhận chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là dựa vào các chính sách, quy định của Nhà nước cũng như của doanh nghiệp, bao gồm các quy định về việc chi tiền hoa hồng trong giao dịch, môi giới bán hàng; quy định về tiền công tác phí cho nhân viên bán hàng; quy chế về chi tiếp khách, quảng cáo...

#### ***1.1.2. Kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp***

##### ***1.1.2.1. Nguyên tắc kế toán***

Đối với việc hạch toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, cần chú trọng các nguyên tắc sau:

- Nguyên tắc cơ sở dồn tích: Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền.
- Nguyên tắc phù hợp: Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó.
- Nguyên tắc nhất quán: Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một năm tài chính như chính sách khấu hao, chính sách phân bổ. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.
- Nguyên tắc thận trọng: Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Như vậy, kế toán phải phản ánh ngay chi phí khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí và không đánh giá thấp hơn giá trị của khoản chi phí đó.
- Nguyên tắc trọng yếu: Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.
- Nguyên tắc đúng kỳ: Chi phí phát sinh trong kỳ nào thì hạch toán vào kỳ đó.

#### *1.1.2.2. Tài khoản sử dụng*

##### *a. Tài khoản 641 – Chi phí bán hàng*

Theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, tài khoản 641 - Chi phí bán hàng, có 8 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 6411 - Chi phí nhân viên
- Tài khoản 6412 - Chi phí vật liệu, bao bì
- Tài khoản 6413 - Chi phí dụng cụ, đồ dùng
- Tài khoản 6414 - Chi phí khấu hao TSCĐ
- Tài khoản 6415 - Chi phí bảo hành
- Tài khoản 6417 - Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Tài khoản 6418 - Chi phí bằng tiền khác

*b. Tài khoản 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp*

Theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, tài khoản 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp, có 8 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 6421 - Chi phí nhân viên quản lý
- Tài khoản 6422 - Chi phí vật liệu quản lý
- Tài khoản 6423 - Chi phí đồ dùng văn phòng
- Tài khoản 6424 - Chi phí khấu hao TSCĐ
- Tài khoản 6425 - Thuế, phí và lệ phí
- Tài khoản 6426 - Chi phí dự phòng
- Tài khoản 6427 - Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Tài khoản 6428 - Chi phí bằng tiền khác

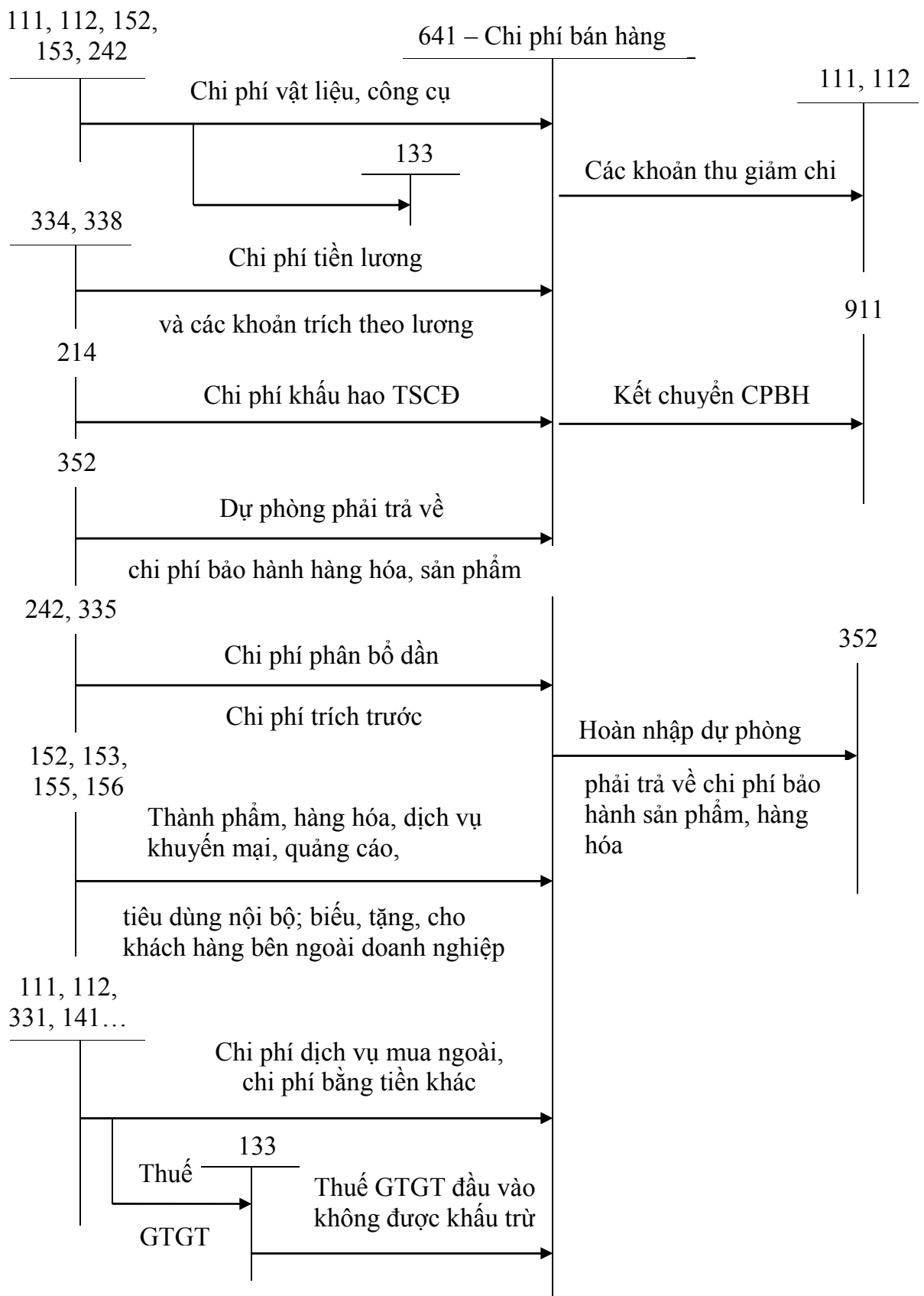
*1.1.2.3. Chứng từ, sổ sách sử dụng*

- Chứng từ sử dụng: Bảng tính lương, bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, hợp đồng lao động; bảng tính và phân bổ khấu hao tài sản cố định; hóa đơn giá trị gia tăng, bảng kê mua hàng hóa, phiếu chi, giấy báo nợ ngân hàng; phiếu xuất kho...
- Sổ sách: sổ cái tài khoản 641, tài khoản 642, sổ chi tiết các tiểu khoản 6411, 6421....

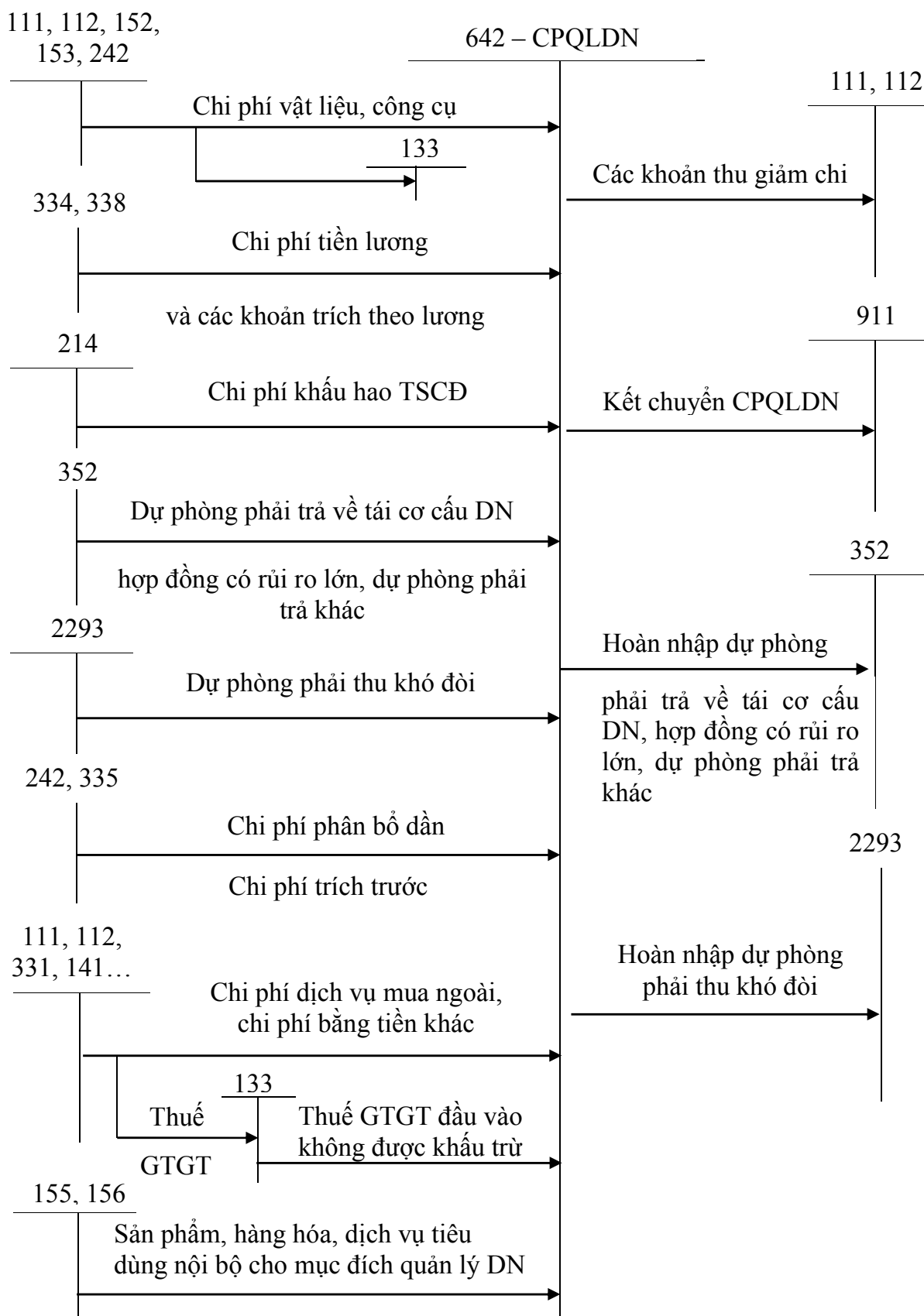
*1.1.2.4. Phương pháp kế toán*



Phương pháp kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được thể hiện qua hai sơ đồ sau:



Sơ đồ 1.1: Phương pháp kế toán chi phí bán hàng



Sơ đồ 1.2: Phương pháp kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp

**1.1.3. Kiểm soát nội bộ đối với khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp**

Doanh nghiệp xây dựng, ban hành và thực hiện các quy định về quản lý nói chung và kiểm soát nội bộ nói riêng cho các công việc cụ thể trong hoạt động bán hàng và quản lý:

- Quy định về chức năng, trách nhiệm, quyền hạn và nghĩa vụ của người hay bộ phận có liên quan đến xử lý công việc trong hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp (như quy định về chức năng, trách nhiệm, quyền hạn của người hay bộ phận kiểm tra và phê duyệt chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp; các quy định về công tác phí, hoa hồng, tiếp thị, các định mức về chi phí bảo hành, điện, nước, điện thoại...).
- Quy định về trình tự, thủ tục kiểm soát nội bộ thông qua trình tự thủ tục thực hiện xử lý công việc trong hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp (như thủ tục kiểm tra phê duyệt các khoản chi phí...).
- Tổ chức triển khai và thực hiện các quy định về quản lý và kiểm soát nói trên: Tổ chức phân công, bố trí nhân sự; phổ biến quán triệt về chức năng, nhiệm vụ; kiểm tra đôn đốc thực hiện các quy định trên...

Khi xây dựng các thủ tục kiểm soát nội bộ cần dựa trên ba nguyên tắc cơ bản:

- Nguyên tắc phân công, phân nhiệm: Trách nhiệm và công việc cần được phân chia cho nhiều bộ phận và cho nhiều người trong bộ phận. Việc phân công, phân nhiệm rõ ràng tạo sự chuyên môn hóa trong công việc, sai sót ít xảy ra và khi xảy ra dễ bị phát hiện.
- Nguyên tắc bất kiêm nhiệm: Nguyên tắc này cách ly thích hợp về trách nhiệm giữa bốn chức năng phê duyệt, thực hiện, giữ tài sản và ghi sổ. Đây là thủ tục có tác dụng kiểm soát tương đối hữu hiệu vì bản thân việc phân chia trách nhiệm là một yếu tố tạo nên sự kiểm soát hữu hiệu.
- Nguyên tắc ủy quyền và phê chuẩn: Theo sự ủy quyền của các nhà quản lý, các cấp dưới được giao cho quyết định và giải quyết một số công việc trong một phạm vi nhất định. Quá trình ủy quyền được tiếp tục mở rộng xuống các cấp thấp

hơn tạo nên một hệ thống phân chia trách nhiệm và quyền hạn mà vẫn không làm mất tính tập trung của doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, để tuân thủ tốt các quá trình kiểm soát, mọi nghiệp vụ kinh tế phải được phê chuẩn đúng đắn. Sự phê chuẩn được thực hiện qua hai loại: Phê chuẩn chung và phê chuẩn cụ thể. Sự phê chuẩn chung được thực hiện thông qua việc xây dựng các chính sách chung những mặt hoạt động cụ thể cho các cán bộ cấp dưới tuân thủ. Sự phê chuẩn cụ thể được thực hiện theo từng nghiệp vụ kinh tế riêng.

Các bước công việc trong hoạt động bán hàng và quản lý được tổ chức thực hiện hợp lý và được kiểm soát chặt chẽ sẽ góp phần quan trọng cho thành công kinh doanh của đơn vị nói chung và góp phần đảm bảo tính tin cậy của thông tin tài chính liên quan.

## **1.2. Kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính**

### **1.2.1. Mục tiêu kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính**

#### **1.2.1.1. Mục tiêu tổng thể của kiểm toán báo cáo tài chính**

Theo Chuẩn mực kiểm toán số 200: Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam (Ban hành kèm theo thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012 của Bộ Tài chính):

“Mục đích của kiểm toán báo cáo tài chính là làm tăng độ tin cậy của người sử dụng đối với báo cáo tài chính, thông qua việc kiểm toán viên đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không. Đối với hầu hết các khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính cho mục đích chung, kiểm toán viên phải đưa ra ý kiến về việc liệu báo cáo tài chính có được lập và trình bày trung thực và hợp lý, trên các khía cạnh trọng yếu, phù hợp với khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được áp dụng hay không.”

*1.2.1.2. Mục tiêu cụ thể kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp*

Phù hợp với mục tiêu chung của kiểm toán BCTC là xác nhận về mức độ tin cậy của BCTC được kiểm toán, mục tiêu nói chung của kiểm toán CPBH, CPQLDN là thu thập đầy đủ các bằng chứng thích hợp từ đó đưa ra lời xác nhận về tính trung thực hay mức độ tin cậy của các khoản mục chi phí và việc trình bày các khoản chi phí trên BCTC đảm bảo tính đầy đủ đúng đắn hợp lý theo quy định của chuẩn mực kiểm toán. Đồng thời cung cấp những thông tin tài liệu có liên quan làm cơ sở tham chiếu khi kiểm toán các khoản mục khác. Để đạt được mục tiêu nói chung này, trong quá trình kiểm toán, KTV phải khảo sát và đánh giá lại hiệu lực trên thực tế của hoạt động kiểm soát nội bộ đối với các khoản chi phí để làm cơ sở thiết kế và thực hiện các khảo sát cơ bản nhằm đạt được các mục tiêu cụ thể sau:

- Tính phát sinh: Các khoản chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh đều có căn cứ hợp lý và thực sự phát sinh.
- Tính đầy đủ: Các khoản chi phí được hạch toán đầy đủ, không bỏ sót.
- Tính chính xác: Việc hạch toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp trong kỳ đúng tài khoản, đúng kỳ, đúng giá trị.
- Tính đánh giá: Việc tính và phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho các đối tượng chịu chi phí có đúng đắn, hợp lý và nhất quán không.
- Trình bày và công bố: Việc trình bày và công bố chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trên báo cáo tài chính có đúng đắn hay không.

**1.2.2. Căn cứ, tài liệu sử dụng**

- Hệ thống sổ cái, sổ chi tiết các tài khoản chi phí tương ứng (TK 641 – Chi phí bán hàng, TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp), sổ cái các tài khoản đối ứng chi tiết.
- Hệ thống chứng từ gốc: Phiếu chi, ủy nhiệm chi, giấy báo nợ, hóa đơn giá trị gia tăng, hóa đơn bán hàng, bảng lương....
- Quy định, thủ tục kiểm soát nội bộ đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.
- Tài liệu liên quan khác.

**1.2.3. Những sai phạm thường gặp trong quá trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp**

- *Chi phí phản ánh trên báo cáo, sổ sách kế toán cao hơn chi phí thực tế:*
  - + Hạch toán vào chi phí những khoản chi không có chứng từ hoặc có chứng từ nhưng chứng từ không hợp lý, hợp lệ.
  - + Hạch toán vào chi phí những khoản chi không đúng bản chất chi phí như: các khoản tiền phạt do vi phạm pháp luật; các khoản chi phí kinh doanh, chi phí đi công tác nước ngoài vượt định mức quy định; các khoản chi đầu tư xây dựng cơ bản, chi mua sắm tài sản cố định; các khoản chi thuộc kinh phí khác đài thọ, các khoản chi từ thiện và chi khác không liên quan đến doanh thu, thu nhập chịu thuế...
  - + Nhầm lẫn trong việc tính toán, ghi sổ do đó làm chi phí ghi trong sổ, báo cáo kế toán tăng lên so với số thực phát sinh trên chứng từ kế toán.
  - + Hạch toán vào chi phí những khoản chi mà thực tế chưa phát sinh trong kỳ kế toán (trích trước chi phí không có cơ sở trích trước hợp lệ...).
  - + Hạch toán vào chi phí trong kỳ các khoản thực tế đã chi nhưng do nội dung, tính chất, độ lớn của khoản chi cần phân bổ cho nhiều kỳ sản xuất kinh doanh (chi phí cần phân bổ cho kỳ sau nhưng không phân bổ mà hạch toán hết vào chi phí kỳ này...).
- *Chi phí phản ánh trên báo cáo, trên sổ kế toán thấp hơn chi phí thực tế:*
  - + Một số khoản thực tế đã chi nhưng vì chưa tập hợp đầy đủ chứng từ hoặc chứng từ bị thất lạc mà chưa phản ánh được những khoản chi này vào chi phí trong kỳ.
  - + Doanh nghiệp theo dõi và hạch toán các khoản chi cho những công việc chưa hoàn thành trong kỳ kế toán thấp hơn so với thực tế.
- *Phân loại và hạch toán chi phí không chính xác:* Có sự nhầm lẫn trong việc phân loại và hạch toán các nghiệp vụ chi phí phát sinh, nhầm lẫn giữa các loại chi phí.

#### ***1.2.4. Quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính***

Kiểm toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp là một phần của kiểm toán BCTC do đó tuân theo quy trình BCTC, gồm ba bước: lập kế hoạch kiểm toán, thực hiện kiểm toán và kết thúc kiểm toán.

##### ***1.2.4.1. Lập kế hoạch kiểm toán***

Kế hoạch kiểm toán CPBH, CPQLDN nằm trong kế hoạch kiểm toán chung BCTC nên khi lập kế hoạch kiểm toán CPBH, CPQLDN, có những bước được KTV lập chung cho cả cuộc kiểm toán BCTC, có những bước được KTV lập riêng cho phần kiểm toán CPBH, CPQLDN.

##### ***a. Tìm hiểu các thông tin cơ bản của khách hàng***

Bước này được thực hiện cho toàn bộ kiểm toán BCTC, trong đó có những thông tin liên quan tới từng khoản mục, đối với CPBH và CPQLDN có thể tìm hiểu một số thông tin:

- Ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh hiện tại của doanh nghiệp; những đặc thù về bộ máy quản lý (cơ cấu, việc phân quyền, phân cấp trong quản lý), tìm hiểu về hoạt động tiêu thụ hàng hoá của doanh nghiệp trên thị trường (cách thức bán hàng, các hoạt động về quảng cáo, khuyến mại... phục vụ cho tiêu thụ sản phẩm); những hoạt động này sẽ làm phát sinh chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.
- Những văn bản, quy định của Nhà nước về CPBH, CPQLDN mà doanh nghiệp đang áp dụng.
- Những thông tin ghi trong điều lệ công ty liên quan đến hoạt động bán hàng và bộ máy quản lý của doanh nghiệp.
- Tìm hiểu kết quả kiểm toán CPBH, CPQLDN lần trước.

Những thông tin này có liên quan trực tiếp tới các chi phí về bán hàng và quản lý doanh nghiệp, KTV có thể có nhận định xem CPBH và CPQLDN sẽ phát sinh ở những khâu nào và mức độ hợp lý của số tiền chi phí phát sinh so với hiệu quả của hoạt động bán hàng và quản lý của doanh nghiệp.



Những hiểu biết về các tài liệu này sẽ giúp KTV giải thích bằng chứng kiểm toán về CPBH, CPQLDN có liên quan trong suốt cuộc kiểm toán. Việc tìm hiểu này còn nhằm mục đích khái quát toàn bộ mối quan hệ kinh tế của đơn vị được kiểm toán trong niên độ hạch toán để có thể phát hiện các nghiệp vụ có sai phạm về CPBH, CPQLDN tập trung ở các cơ sở dẫn liệu nào.

*b. Thực hiện các thủ tục phân tích sơ bộ*

Quy trình phân tích áp dụng trong lập kế hoạch kiểm toán CPBH, CPQLDN được dựa trên các thông tin tài chính và thông tin phi tài chính nhằm đánh giá hoạt động tiêu thụ và bộ máy quản lý, chỉ ra những khả năng sai sót có thể qua đó giảm được khối lượng công việc khảo sát chi tiết. Tùy đặc điểm riêng từng doanh nghiệp mà KTV sẽ lựa chọn sử dụng một hoặc một số những tính toán sau để phân tích:

- Thực hiện so sánh CPBH, CPQLDN kỳ này với các kỳ trước để xem xét biến động qua đó có được cái nhìn tổng quát về hoạt động bán hàng và quản lý của doanh nghiệp.
- So sánh CPBH, CPQLDN giữa thực tế với kế hoạch để đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch về hoạt động bán hàng và quản lý.
- So sánh CPBH, CPQLDN thực tế của đơn vị với ước tính của KTV.
- So sánh CPBH, CPQLDN thực tế của đơn vị với các đơn vị trong cùng ngành có cùng quy mô hoạt động hoặc với số liệu thống kê định mức cùng ngành, từ đó đánh giá khả năng quản lý chi phí của đơn vị.
- Xem xét mối quan hệ giữa CPBH, CPQLDN với các chỉ tiêu khác trên BCTC như: Doanh thu, giá vốn, tổng tài sản, tổng chi phí hoặc mối quan hệ giữa CPBH, CPQLDN với thông tin phi tài chính (như mối quan hệ giữa chi phí nhân công với số lượng nhân viên).

Như vậy thông qua việc thực hiện các thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán viên có thể xác định được nội dung cơ bản của cuộc kiểm toán nói chung. Ngoài ra kiểm toán viên cũng có thể áp dụng một số thủ tục phân tích xu hướng như so sánh chi phí bán hàng, chi phí quản lý giữa các tháng với nhau, các

kỳ với nhau để phát hiện sự thay đổi đột biến của một kỳ nào đó tập trung tìm hiểu trong quá trình thực hiện kiểm toán.

*c. Xác định mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán*

- Xác định mức trọng yếu

Việc xác định mức trọng yếu đòi hỏi các xét đoán chuyên môn. Thông thường, kiểm toán viên sử dụng một tỷ lệ phần trăm (%) áp dụng cho một tiêu chí được lựa chọn làm điểm khởi đầu trong việc xác định mức trọng yếu đối với tổng thể báo cáo tài chính. Các yếu tố có thể ảnh hưởng đến việc xác định tiêu chí phù hợp bao gồm:

- + Các yếu tố của báo cáo tài chính (ví dụ tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn, doanh thu, chi phí).
- + Các khoản mục trên báo cáo tài chính mà người sử dụng thường quan tâm (ví dụ, để đánh giá tình hình hoạt động, người sử dụng báo cáo tài chính thường quan tâm đến các khoản mục lợi nhuận, doanh thu hoặc tài sản ròng).
- + Đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị được kiểm toán, đặc điểm ngành nghề và môi trường kinh doanh mà đơn vị đang hoạt động.
- + Cơ cấu sở hữu vốn của đơn vị được kiểm toán và cách thức đơn vị huy động vốn (ví dụ, nếu đơn vị hoạt động kinh doanh chủ yếu bằng nguồn vốn vay thì người sử dụng báo cáo tài chính có thể quan tâm nhiều hơn đến tài sản và quyền của chủ nợ đối với tài sản này hơn là quan tâm đến lợi nhuận của đơn vị).
- + Khả năng thay đổi tương đối của tiêu chí đã được xác định.

Theo chương trình kiểm toán mẫu của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), các tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu được trình bày ở bảng sau:

**Bảng 1.3: Tiêu chí được lựa chọn để xác định mức trọng yếu**

<b>Tiêu chí được lựa chọn</b>	<b>Tỷ lệ</b>
Lợi nhuận trước thuế	5% - 10%
Doanh thu	0,5% - 3%
Vốn chủ sở hữu	1% - 5%
Tổng tài sản	1% - 2%

*Nguồn: VACPA*

- **Mức trọng yếu thực hiện**

Kiểm toán viên thường xác định mức trọng yếu thực hiện ở mức thấp hơn mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC nhằm giảm khả năng ảnh hưởng của các sai sót không được điều chỉnh và không được phát hiện vượt quá mức trọng yếu đối với tổng thể BCTC. Căn cứ vào các xét đoán chuyên môn của kiểm toán viên dựa trên hiểu biết về đơn vị được kiểm toán, các sai sót được phát hiện trong các cuộc kiểm toán trước... mức trọng yếu thực hiện thường được xác định trong khoảng 50% - 75% của mức trọng yếu.

- **Đánh giá rủi ro kiểm toán**

Trong giai đoạn lập kế hoạch, kiểm toán viên phải thực hiện công việc đánh giá rủi ro kiểm toán.

Đánh giá rủi ro kiểm toán là việc kiểm toán viên xác định rủi ro kiểm toán có thể xảy ra là cao hay thấp bao gồm: rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện. Trong thực tế để hạ thấp rủi ro nhằm đảm bảo tính thận trọng, các kiểm toán viên thường dự kiến và ấn định mức rủi ro kiểm toán thấp hơn mức rủi ro kiểm toán có thể chấp nhận được nhằm tạo ra một khoảng lề an toàn. Điều này đồng nghĩa với việc kiểm toán viên càng phải làm thêm nhiều công việc kiểm toán và chi phí càng tăng. Tuy nhiên, việc tạo ra khoảng lề an toàn đến mức độ nào còn tùy thuộc vào kinh nghiệm và khả năng xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên gắn với mỗi đơn vị được kiểm toán. Việc đánh giá rủi ro kiểm toán có thể được thay đổi trong quá trình thực hiện kiểm toán.

d. *Tìm hiểu kiểm soát nội bộ của khách hàng và đánh giá rủi ro kiểm soát đối với chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp*

Đối với kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, cần tìm hiểu một số thông tin sau về kiểm soát nội bộ:

- Môi trường kiểm soát và thủ tục kiểm soát:
  - + Tìm hiểu triết lý kinh doanh, phong cách điều hành của ban quản lý: quan điểm, đường lối trong chiến lược lâu dài về hoạt động kinh doanh của đơn vị.
  - + Cơ chế kiểm soát, kiểm tra kiểm soát nội bộ. Cơ chế ủy ban kiểm tra hay kiểm toán nội bộ, kiểm toán nội bộ được tổ chức như thế nào: kiểm toán nội bộ có tổ chức kiểm tra độc lập sẽ tạo môi trường kiểm soát nội bộ ổn định hơn.
  - + Thái độ, sự ủng hộ của công nhân viên trong đơn vị hoặc từ các tổ chức đối tác cũng có ảnh hưởng tới môi trường kiểm soát.
- Hệ thống kế toán:
  - + Hoạt động kế toán của đơn vị được tổ chức như thế nào, theo hình thức sổ kế toán gì, sự phát triển hệ thống kế toán quản trị đến đâu, chế độ kế toán áp dụng.
  - + Những quy định của doanh nghiệp về hạch toán CPBH, CPQLDN: Quy định hạch toán lương, thưởng cho bộ phận bán hàng, quản lý doanh nghiệp. Các quy định về công tác phí, hoa hồng, tiếp thị, các định mức về chi phí bảo hành, điện, nước, điện thoại.
  - + Quy định về phê duyệt chứng từ, luân chuyển chứng từ. Việc hạch toán CPBH, CPQLDN đi từ chứng từ gốc vào các sổ nào,...

Tóm lại, dựa trên sự hiểu biết về hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ, KTV và công ty kiểm toán sẽ đánh giá ban đầu về rủi ro kiểm soát đối với cơ sở dữ liệu cho từng khoản mục, từng loại nghiệp vụ kinh tế chủ yếu khi kiểm toán CPBH, CPQLDN.

e. *Thiết kế chương trình kiểm toán*

Thiết kế chương trình kiểm toán là bước quan trọng cuối cùng trong giai đoạn lập kế hoạch. Chương trình kiểm toán thường được thiết kế theo 3 phần:

- Thử nghiệm kiểm soát.

- Thủ tục phân tích.
- Thủ tục kiểm tra chi tiết.

Chương trình kiểm toán CPBH, CPQLDN là chương trình kiểm toán cụ thể nằm trong chương trình kiểm toán tổng thể cả BCTC, cũng được thiết kế theo 3 phần như trên. Trong nội dung chương trình kiểm toán cũng ghi các bước công việc kiểm toán chi tiết và trình tự sử dụng các biện pháp cần thiết đồng thời có sự phối hợp với kiểm toán các khoản mục khác giữa các KTV với nhau để đạt được hiệu quả cao trong công việc.

Chương trình kiểm toán sẽ là sợi dây gắn chặt các phần việc cụ thể trong kế hoạch kiểm toán theo thời gian. Sự bố trí nhân lực và sự phối hợp giữa các bước công việc. Sau khi lập được chương trình kiểm toán KTV tiến hành thực hiện kiểm toán.

#### *1.2.4.2. Thực hiện kiểm toán*

##### *a. Khảo sát về kiểm soát nội bộ đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp*

Thử nghiệm kiểm soát chỉ được thực hiện khi tìm hiểu về hệ thống kiểm soát nội bộ với đánh giá ban đầu là có hiệu lực. Khi đó, thủ tục kiểm soát được triển khai nhằm thu thập các bằng chứng kiểm toán về thiết kế và hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ để có kết luận về mức độ rủi ro kiểm soát phù hợp, làm cơ sở cho việc kiểm tra chi tiết CPBH, CPQLDN. Khi khảo sát CPBH, CPQLDN, KTV thường kết hợp cùng với các khảo sát về chi phí khấu hao TSCĐ, khảo sát chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương, khảo sát chi phí nguyên vật liệu, tiền....

Đối với CPBH, CPQLDN có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán sau:

- Kiểm tra tài liệu: xem xét các chính sách, quy định của khách hàng đối với việc hạch toán đồng thời kiểm tra việc thực hiện các quy định, kế hoạch CPBH, CPQLDN năm nay so với năm trước trong thực tế, đánh giá hiệu quả của các quy định đó.
- Quan sát thực tế và xác minh tính hiệu quả của các thủ tục về bán hàng, quản lý doanh nghiệp trên các chứng từ và báo cáo kế toán.

- Đối với các khoản chi như chi phí hoa hồng cho đại lý, chi phí quảng cáo, chi phí tiếp khách, chi phí mua ngoài... cần kiểm tra dấu hiệu sự phê duyệt, đó là: có đầy đủ chứng từ gốc, hoá đơn, các chứng từ đầy đủ dấu, chữ ký, hợp lý hợp lệ. Kiểm tra xem có hay không sự kiểm soát định kỳ đối với các chi phí như: chi phí vận chuyển hàng bán, các chi phí do nhân viên tự quyết định để đảm bảo số tiền chi ra là hợp lý và trong định mức của đơn vị.
- Kiểm tra xem những TSCĐ đang được trích khấu hao có thật sự được dùng cho bộ phận bán hàng và quản lý doanh nghiệp không, phương pháp trích khấu hao có nhất quán và đã đăng ký với cơ quan thuế hay chưa.
- Kiểm tra dấu hiệu kiểm soát đối với việc tập hợp, phân loại, ghi nhận, cộng sổ và chuyển sổ CPBH, CPQLDN. Kiểm tra xem có sự đối chiếu giữa sổ chi tiết và sổ tổng hợp hay không.
- Kiểm tra trình tự xuất vật liệu, công cụ dụng cụ phục vụ cho bán hàng và quản lý doanh nghiệp.
- Kiểm tra từ đầu đến cuối diễn biến qua từng bước của một số nghiệp vụ trọng yếu cụ thể đã được ghi lại trong sổ cái để xem xét, đánh giá các bước kiểm soát áp dụng trong quá trình hạch toán một nghiệp vụ đến khi vào sổ cái. Đối với những thủ tục kiểm soát không để lại dấu vết cần tiến hành phỏng vấn người có liên quan: Ban Giám đốc, cán bộ, nhân viên, kế toán trực tiếp hạch toán... Ngoài ra có thể tham khảo tài liệu của kiểm toán nội bộ (nếu có).

*b. Thực hiện thủ tục phân tích*

Kiểm toán viên thực hiện thủ tục phân tích đối với chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp nhằm:

- Giúp KTV đánh giá khái quát về CPBH, CPQLDN của đơn vị trong mối quan hệ với các khoản mục khác trên BCTC.
- Hiểu biết chi tiết hơn về việc hạch toán và sự biến động của CPBH, CPQLDN.
- Tìm ra nguyên nhân của những dấu hiệu bất thường phát sinh trong kỳ đối với CPBH, CPQLDN.

- Qua phân tích KTV xác định trọng yếu trong kiểm toán CPBH, CPQLDN từ đó định hướng nội dung và cách thức tiến hành thủ tục kiểm tra tiếp theo sau phân tích.
- Cần xem xét mức độ tin cậy, nguồn gốc các thông tin, mức độ chi tiết và khả năng so sánh của công ty.

Tùy đặc điểm từng doanh nghiệp, mức chi phí kiểm toán và thời gian kiểm toán mà KTV có thể lựa chọn thực hiện một hoặc một số thủ tục phân tích sau:

- So sánh CPBH, QLDN kì này với kỳ trước hoặc số kế hoạch, số dự toán đã điều chỉnh theo sản lượng tiêu thụ, doanh thu... mọi sự biến động cần được tìm hiểu nguyên nhân cụ thể để xem xét tính hợp lý hay những nghi ngờ về khả năng sai phạm.
- So sánh tỷ trọng CPBH trên doanh thu, CPQLDN trên doanh thu và thu nhập khác giữa kì này với kì trước hoặc với số kế hoạch, số dự toán (có thể là số bình quân ngành) để xem xét có khả năng biến động bất thường hay không.
- Xem xét sự biến động của từng khoản mục chi phí trong CPBH, CPQLDN giữa các tháng trong năm hoặc giữa kì này với kì trước để phát hiện biến động bất thường; nếu có, cần tìm hiểu nguyên nhân cụ thể để kết luận.
- So sánh CPBH, CPQLDN trên BCTC kì này với số ước tính của KTV về CPBH, CPQLDN kì này (ước tính dựa trên CPBH, CPQLDN kỳ trước và tỷ lệ tiêu thụ, doanh thu bán hàng của kì này so với kì trước) nhằm phát hiện biến động bất hợp lý nếu có.

KTV cũng cần phân tích các thông tin phi tài chính có liên quan trong mối quan hệ với sự biến động của CPBH, CPQLDN, để có thể xét đoán rủi ro và đưa ra định hướng kiểm tra chi tiết cho phù hợp.

Tùy thuộc vào từng doanh nghiệp được kiểm toán mà thủ tục phân tích cần được sử dụng một cách linh hoạt nhằm có sự đánh giá một cách đúng đắn nhất về chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

*c. Thực hiện thủ tục kiểm tra chi tiết*

- Thu thập Bảng tổng hợp chi tiết chi phí bán hàng theo khoản mục theo các tháng trong năm:
  - + Đối chiếu với các tài liệu có liên quan: Sổ Cái, sổ chi tiết,...
  - + Phân tích biến động từng khoản mục chi phí theo tháng, đánh giá tính hợp lý, giải thích nội dung biến động và thực hiện kiểm tra tương ứng.
- Đọc lướt Sổ Cái để xác định các nghiệp vụ bất thường (về nội dung, giá trị, tài khoản đối ứng...). Tìm hiểu nguyên nhân và thực hiện thủ tục kiểm tra tương ứng (nếu cần).
- Đối với các chi phí gián tiếp vừa thuộc về chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN, chi phí sản xuất: Tìm hiểu và đánh giá tính hợp lý của tiêu thức phân bổ, tập hợp chi phí.
- Đối chiếu các khoản mục chi phí đã được kiểm tra tại các phần hành kiểm toán liên quan: chi phí lương, chi phí nguyên vật liệu, chi phí công cụ dụng cụ, chi phí khấu hao, chi phí phải trả, chi phí trả trước...
- Đối với các khoản chi phí mang tính chất định kỳ, ít biến động hoặc gắn liền với doanh thu (tiền thuê, hoa hồng, phí bản quyền...): Xây dựng ước tính độc lập và so sánh với số đã ghi sổ, tìm hiểu các chênh lệch lớn (nếu có).
- Chọn mẫu kiểm tra chứng từ gốc đối với các khoản mục chi phí bán hàng khác: kiểm tra hóa đơn hoặc yêu cầu thanh toán của nhà cung cấp, các bảng tính toán kèm theo, các phiếu chi, chứng từ thanh toán qua ngân hàng cùng với các chứng từ khác kèm theo.
- Đối với đơn vị có Quy chế tài chính, định mức chi tiêu...: Đối chiếu quy định của văn bản nội bộ về định mức chi tiêu với các khoản chi tiêu thực tế tại DN.
- Kiểm tra tính đúng kỳ của chi phí:
  - + Đối chiếu đến phần hành kiểm toán chi phí phải trả và phần hành tiền.
  - + Đọc sổ chi tiết Chi phí bán hàng, tiền mặt, tiền gửi và tờ khai thuế GTGT sau ngày kết thúc kỳ kế toán, xác định các giao dịch không đúng niên độ.
  - + Xem xét các chi phí của kỳ trước nhưng được ghi nhận trong kỳ kiểm toán, đánh giá khả năng rủi ro này có thể lặp lại.



- Đối với các giao dịch với bên liên quan: Kiểm tra việc ghi chép, phê duyệt, giá áp dụng... Lưu ý các giao dịch phát sinh gần cuối kỳ kế toán. Kết hợp với các phần hành có liên quan (phải trả nhà cung cấp, phải trả nội bộ,...) để gửi thư xác nhận về các giao dịch trong kỳ.
- Rà soát và tổng hợp các khoản chi phí bán hàng không đủ điều kiện là chi phí được trừ khi tính thuế TNDN (phối hợp với phần hành Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước).
- Kiểm tra phân loại và trình bày các khoản chi phí bán hàng trên BCTC.

#### *1.2.4.3. Kết thúc kiểm toán*

Đây là giai đoạn cuối cùng và được thực hiện cho toàn bộ cuộc kiểm toán BCTC. Ở giai đoạn kết thúc kiểm toán, KTV cần tiến hành tổng hợp kết quả kiểm toán của tất cả các khoản mục đã được kiểm toán và đưa ra ý kiến nhận xét, trong đó có khoản mục CPBH, CPQLDN thể hiện qua một số thủ tục sau đây:

- Rà soát lại toàn bộ hồ sơ kiểm toán: các thông tin thu được từ khi lập kế hoạch kiểm toán, kết quả thực hiện kiểm toán từng khoản mục, các bằng chứng thu thập được... Trong đó đối với CPBH, CPQLDN cần rà soát lại xem kết quả kiểm toán đưa ra đã hợp lý chưa, đã lưu đầy đủ bằng chứng để chứng minh cho kết quả đó chưa.
- Yêu cầu khách hàng cung cấp thư giải trình.
- Xem xét các thông tin liên quan trong BCTC.
- Xem xét các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc niên độ kế toán.
- Xem xét vấn đề hoạt động liên tục của khách hàng: KTV và công ty kiểm toán có trách nhiệm xem xét tính hợp lý của giả định hoạt động liên tục mà ban giám đốc đơn vị được kiểm toán đã sử dụng khi lập và trình bày BCTC. Xem xét các yếu tố không chắc chắn, trọng yếu liên quan tới khả năng hoạt động liên tục của khách hàng thì cần phải được trình bày đầy đủ trên BCTC.

Đối với khoản mục CPBH, CPQLDN nếu có các sai phạm trọng yếu, KTV sẽ đưa ý kiến về các sai phạm này trong Báo cáo kiểm toán; nếu bị hạn chế bởi phạm

vi kiểm toán KTV sẽ đưa ra ý kiến “Tuỳ thuộc vào”; nếu có bất đồng ý kiến với nhà quản lý thì KTV sẽ đưa ra ý kiến “Ngoại trừ”.

Trong thư quản lý, đối với khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, KTV sẽ nêu những quan sát về việc hạch toán CPBH, CPQLDN, nêu những sai phạm ở mức độ nhỏ, không trọng yếu hoặc những nhược điểm khi hạch toán CPBH, CPQLDN, qua đó giúp đơn vị được kiểm toán có những điều chỉnh để hoàn thiện kiểm soát nội bộ.

**CHƯƠNG 2****THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ ĐỊNH GIÁ AAFC THỰC HIỆN****2.1. Khái quát chung về công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC****2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC**

*Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC* (trước là: Công ty TNHH Tư vấn Tài chính Kế toán và Kiểm toán Việt Nam) được thành lập theo giấy phép kinh doanh số 0102029718 ngày 23 tháng 01 năm 2007 và giấy phép kinh doanh sửa đổi lần thứ 6 số 0102147315 ngày 23 tháng 05 năm 2014 của Sở Kế hoạch và Đầu tư Hà Nội. AAFC là một trong những Công ty có lực lượng kiểm toán viên và cộng tác viên đông đảo hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán, kế toán và tư vấn tài chính trên khắp cả nước.

*Trụ sở chính tại Hà Nội:*

Địa chỉ: Số 61 - Ngõ 82 - Phố Chùa Láng - Phường Láng Thượng - Quận Đống Đa - Thành phố Hà Nội.

Điện thoại: 04 37730 780

Fax: 04 37730 779

Mail: info@aafc.vn

Tài khoản: 0011001935342 tại Sở Giao dịch Ngân hàng TMCP Ngoại thương Việt Nam

Mã số thuế: 01021 47315

Vốn điều lệ: 6.000.000.000 đồng VN

*Văn phòng đại diện:*

- Thanh Hóa:

Địa chỉ: Số 13 Thọ Hạc, Phường Đông Thọ, TP. Thanh Hóa - Tỉnh Thanh Hóa.

Điện thoại: 0373 750 044

Fax: 0373 750 044

- Quảng Ngãi:

Địa chỉ: Số 139 đường Nguyễn Nghiêm, Phường Nguyễn Nghiêm, thành phố Quảng Ngãi, Tỉnh Quảng Ngãi

Điện thoại: 0553 718 777

Fax: 0553 718 777

- Quảng Ninh:

Địa chỉ: Số 222 Đường Cao Thắng, Phường Đường Cao Thắng, TP. Hạ Long, Tỉnh Quảng Ninh.

Điện thoại: 033 3501688

Fax: 033 3636888

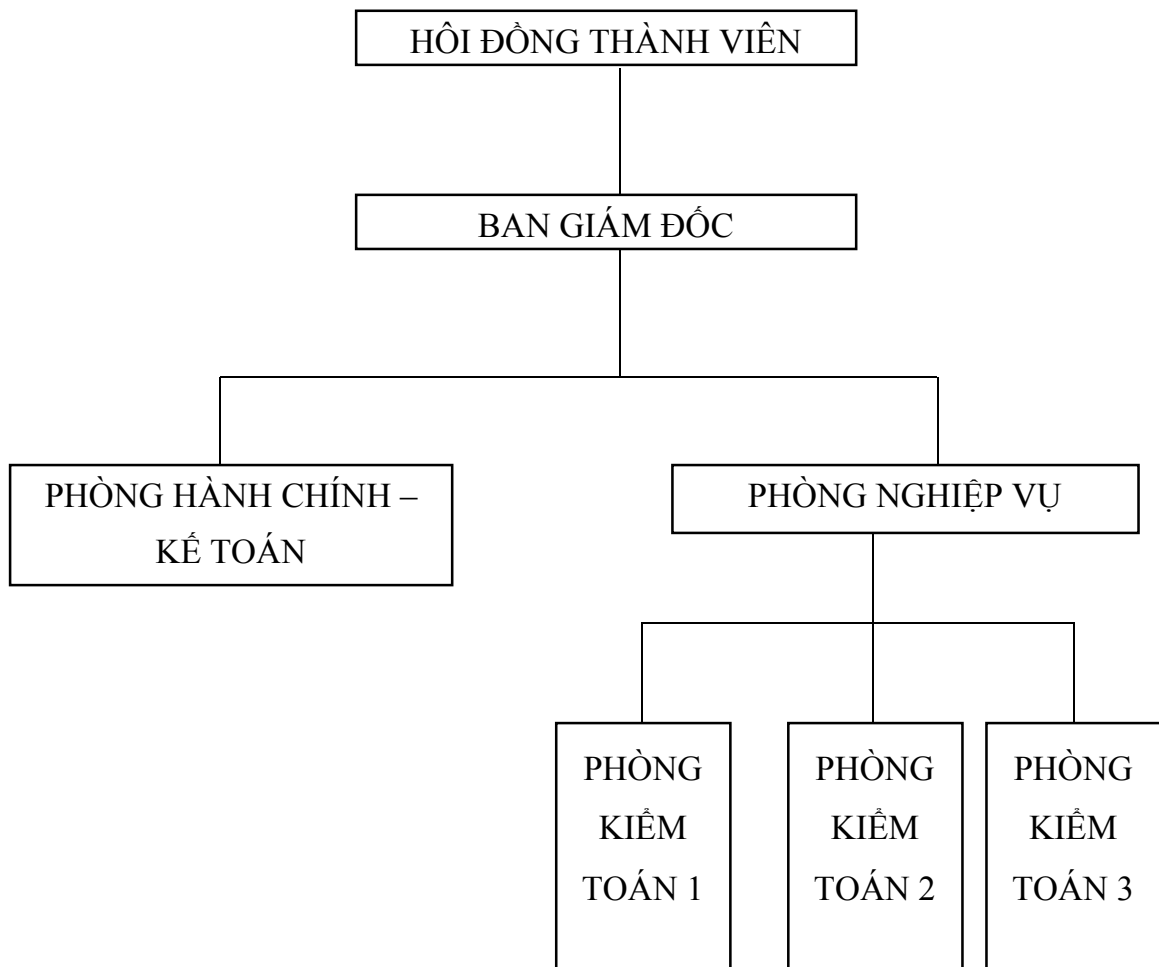
- Lào Cai:

Địa chỉ: Số 119, đường N4, Phường Bắc Cường, TP. Lào Cai, T. Lào Cai.

Điện thoại: 0203 833 733

Fax: 0203 833 733

**2.1.2. Cơ cấu bộ máy tổ chức của công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC**



### Sơ đồ 2.1: Cơ cấu tổ chức AAFC

#### 2.1.3. Các loại hình dịch vụ do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC cung cấp

##### Kiểm toán

- Kiểm toán các Báo cáo Tài chính
- Kiểm toán hoạt động các Dự án
- Kiểm toán Báo cáo Quyết toán công trình xây dựng cơ bản
- Kiểm toán xác định vốn góp liên doanh
- Giám định tài liệu kế toán, tài chính
- Kiểm toán quyết toán tỷ lệ nội địa hoá

##### Kế toán

- Hướng dẫn áp dụng chế độ kế toán - tài chính.

- Xây dựng các mô hình tổ chức bộ máy - tổ chức công tác kế toán
- Mở, ghi sổ kế toán và lập các Báo cáo Tài chính
- Lập hồ sơ đăng ký chế độ kế toán.

#### ***Thẩm định giá và Tư vấn tài chính***

- Thẩm định giá tài sản
- Tư vấn về thực hiện các quy định pháp luật
- Tư vấn về thuế
- Tư vấn thực hiện các quy định tài chính, huy động và sử dụng vốn, phân tích tài chính..v.v
- Tư vấn quyết toán tài chính và quyết toán vốn đầu tư.

#### ***Xác định giá trị doanh nghiệp và tư vấn cổ phần hóa***

- Tư vấn xác định giá trị tài sản doanh nghiệp để cổ phần hóa
- Tư vấn xác định và lập hồ sơ xác định giá trị doanh nghiệp
- Tư vấn đề xuất phương án xử lý lao động sau khi chuyển sang Công ty cổ phần
- Tư vấn xây dựng phương án kinh doanh sau khi chuyển sang Công ty cổ phần
- Tư vấn xây dựng điều lệ Công ty cổ phần
- Tư vấn tổ chức đại hội CNVC.
- Tư vấn các vấn đề sau khi có quyết định chuyển đổi doanh nghiệp Nhà nước thành Công ty cổ phần
- Tư vấn tổ chức đại hội đồng cổ đông
- Tư vấn các công việc phải thực hiện sau khi chuyển đổi doanh nghiệp:

#### ***Đào tạo cán bộ và ứng dụng tin học***

- Tổ chức các khóa học bồi dưỡng kế toán trưởng, bồi dưỡng nghiệp vụ kế toán, kiểm toán nội bộ, quản trị doanh nghiệp, ứng dụng tin học trong công tác kế toán.
- Cung cấp các văn bản pháp quy, các thông tin kinh tế - tài chính, sổ sách biểu mẫu, chứng từ.
- Hỗ trợ tuyển dụng nhân viên.

#### ***2.1.4. Đặc điểm khách hàng của công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC***

Do chất lượng dịch vụ mà các thành viên đã cung cấp, hiện nay AAFC đã có nhiều khách hàng hoạt động trên mọi lĩnh vực của nền kinh tế gồm các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài, các doanh nghiệp Nhà nước, các tập đoàn kinh tế trong và ngoài nước.

Góp phần vào sự phát triển chung của đất nước và cam kết đảm bảo chất lượng các dịch vụ cung cấp cho từng khách hàng, AAFC luôn là người bạn đồng hành, luôn chia sẻ kinh nghiệm của mình với khách hàng và sự thành công của khách hàng luôn là mục tiêu phấn đấu của AAFC.

Với trình độ và những kinh nghiệm thực tiễn của mình, luôn phấn đấu cao nhất trong hoạt động cung cấp dịch vụ chuyên ngành tại Việt Nam và đáp ứng mọi yêu cầu cao nhất của khách hàng.

## **2.2. Quy trình kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC**

### **2.2.1. Kế hoạch kiểm toán**

Xem xét chấp nhận khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng

- Lập hợp đồng kiểm toán và lựa chọn nhóm kiểm toán
- Tìm hiểu về hoạt động kinh doanh của khách hàng
- Tìm hiểu khách hàng và hệ thống kiểm soát nội bộ
- Phân tích sơ bộ báo cáo tài chính
- Đánh giá chung về hệ thống kiểm soát nội bộ và rủi ro gian lận
- Xác định mức trọng yếu và phương pháp chọn mẫu - cỡ mẫu
- Chiến lược và Kế hoạch Kiểm toán tổng thể

### **2.2.2. Thực hiện kiểm toán**

Lập và soát xét giấy tờ làm việc

- Kiểm tra kiểm soát nội bộ
- Kiểm tra cơ bản bảng cân đối kế toán
  - + Kiểm tra cơ bản tài sản
  - + Kiểm tra cơ bản nợ phải trả
  - + Kiểm tra cơ bản nguồn vốn chủ sở hữu

- + Kiểm tra cơ bản báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
- + Kiểm tra các nội dung khác
- + Đánh giá lại mức trọng yếu và phạm vi kiểm toán

### **2.2.3. Tổng hợp, kết luận và lập báo cáo**

Tổng hợp kết quả kiểm toán và đánh giá chất lượng

- Tổng hợp kết quả kiểm toán
  - + Tổng hợp kết quả kiểm toán
  - + Phân tích tổng thể báo cáo tài chính lần cuối
  - + Thư giải trình của Ban Giám đốc và Ban quản trị
- Báo cáo tài chính và báo cáo kiểm toán
- Thư quản lý và các tư vấn khách hàng khác
- Soát xét, phê duyệt và phát hành báo cáo
- Kiểm soát chất lượng kiểm toán

## **2.3. Quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện**

### **2.3.1. Tìm hiểu chính sách kế toán**

Xem xét xem chính sách kế toán áp dụng cho chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp có phù hợp với các chuẩn mực kế toán, các thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực của Bộ Tài chính, chế độ kế toán và các văn bản khác của Nhà nước liên quan đến doanh nghiệp không. Cụ thể:

- Có tuân thủ nguyên tắc trích trước không.
- Có đảm bảo nguyên tắc chi phí phù hợp với doanh thu không.
- Chi phí liên quan đến các lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có được phân bổ hợp lý vào kết quả hoạt động kinh doanh không.
- Xem xét xem chính sách kế toán áp dụng cho chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp có nhất quán với các năm trước không.



**2.3.2. Thủ tục phân tích và đối chiếu số liệu tổng hợp**

- Lập Biểu tổng hợp trình bày các khoản chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ kiểm toán.
- Đối chiếu số năm/kỳ trước trên Biểu tổng hợp, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, sổ cái, sổ chi tiết với số liệu năm/kỳ trước hoặc hồ sơ kiểm toán năm trước (nếu có).
- Đối chiếu số năm nay/kỳ này trên Biểu tổng hợp với sổ chi tiết.
- So sánh chi phí bán hàng, chi phí quản lý năm/kỳ này với năm/kỳ trước, kết hợp với biến động về doanh thu của đơn vị, giải thích các biến động lớn, nếu có.
- So sánh tỷ lệ của từng khoản mục Chi phí bán hàng/Doanh thu kỳ này với kỳ trước. Tìm hiểu và thu thập giải thích cho các biến động lớn.
- Xem xét tính hợp lý và nhất quán của các khoản mục chi phí sau giữa năm nay/kỳ này với các năm/kỳ trước và giữa các tháng (quý) với nhau và với kế hoạch đồng thời tìm hiểu nguyên nhân cho các biến động bất thường:
  - + Chi phí nhân viên:
    - So sánh số lượng nhân viên năm nay/kỳ này với năm/kỳ trước để rút ra nhận xét về tính hợp lý của việc tăng, giảm chi phí nhân viên.
    - Kiểm tra xem trong năm/kỳ có sự điều chỉnh lương cho nhân viên hay không để giải thích cho sự biến động của chi phí nhân viên.
    - Xem xét tính mùa vụ của hoạt động kinh doanh để giải thích sự biến động giữa các tháng, quý trong năm/kỳ.
  - + Chi phí vật liệu, vận chuyển, giao nhận, hoa hồng bán hàng:
    - So sánh sản lượng tiêu thụ giữa năm nay/kỳ này với năm/kỳ trước để đưa ra nhận xét tính hợp lý của sự biến động.
    - Xem xét biến động giá cả của vật liệu, đơn giá phí vận chuyển, chính sách hoa hồng để nhận xét tính hợp lý của sự biến động.
  - + Chi phí vật liệu, công tác phí cho quản lý:
 

So sánh với kế hoạch chi phí đã được lập để nhận xét xem chi phí biến động có phù hợp với xu hướng đã hoạch định hay không.

- + Chi phí thuê văn phòng, cửa hàng, mặt bằng (cũng như các khoản thuê ổn định khác):
  - Trên cơ sở các hợp đồng thuê, ước tính chi phí thuê và so sánh với số liệu của đơn vị.
  - Qua sự thay đổi về số lượng địa điểm diện tích thuê, đơn giá thuê, thời gian thuê để giải thích tính hợp lý của sự biến động chi phí thuê.
- + Chi phí bảo hành, khuyến mãi, tiếp thị:
  - Căn cứ vào chính sách bảo hành, khuyến mãi tiếp thị của đơn vị, báo cáo của bộ phận sửa chữa bảo hành, bộ phận bán hàng để xem xét tính hợp lý của sự biến động của các khoản chi phí này...
  - Căn cứ vào chính sách của đơn vị, ước tính các khoản chi phí này và so sánh với số liệu sổ sách.

### **2.3.3. Thủ tục kiểm tra chi tiết**

- Đối chiếu với giấy tờ làm việc các phân hành khác về số liệu kết chuyển:
  - + Chi phí nguyên vật liệu.
  - + Chi phí công cụ, dụng cụ.
  - + Chi phí khấu hao.
  - + Chi phí phân bổ.
  - + Chi phí lương, kinh phí Công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm tự nguyện.
  - + Dự phòng trợ cấp mất việc làm, nợ phải thu khó đòi.
  - + Các chi phí dự phòng.

Trao đổi với Kiểm toán viên thực hiện phân hành hoặc kiểm tra tính hợp lý của các khoản chi phí này khi phản ánh vào chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Từ các khoản mục chi phí có sự biến động bất thường trong kỳ được xác định trong quá trình phân tích. Tiến hành kiểm tra chứng từ gốc để đảm bảo các khoản chi phí này là có thực và được phân loại phù hợp.

- Kiểm tra chọn mẫu từ sổ chi tiết chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp về các chi phí khác phát sinh trong kỳ:

Thông qua kiểm tra ghi nhận các vấn đề sau:

- + Chi phí có thể không được cơ quan thuế chấp nhận là chi phí hợp lý, hợp lệ khi xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp.
  - + Sự phù hợp với định mức chi tiêu của đơn vị.
  - + Các chi phí liên quan có tính chất nhạy cảm như: chi phí tiền phạt, chi phí tư vấn pháp luật, tranh chấp, kiện tụng.
- Đánh giá tính hợp lý của các tiêu thức phân bổ các khoản chi phí gián tiếp vừa thuộc về chi phí quản lý doanh nghiệp vừa thuộc về chi phí bán hàng, chi phí sản xuất (nếu có).
  - Xem xét tính hợp lý của các khoản giảm CPBH và CPQLDN để bảo đảm không tồn tại khoản giảm phí để điều tiết kết quả kinh doanh.
  - Đọc lướt qua sổ chi tiết các tài khoản CPBH và CPQLDN để phát hiện các khoản chi phí bất thường, chi phí không được xem là chi phí hợp lý, hợp lệ theo luật định khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp (tiền phạt, tiền bồi thường...). Đảm bảo không có khoản chi phí nào liên quan đến việc hình thành TSCĐ hoặc không phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh bao gồm trong chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.
  - Kiểm tra Cut – Off

Kiểm tra chứng từ của một số nghiệp vụ phát sinh trước và sau ngày kết thúc niên độ, đảm bảo các khoản chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp được ghi nhận đúng kỳ.

- Trình bày và công bố

Xem xét việc trình bày và công bố chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trên Báo cáo tài chính có phù hợp với yêu cầu của các Chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán không.

**2.4. Kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện tại khách hàng ABC**

**2.4.1. Lập kế hoạch kiểm toán**

**2.4.1.1. Tiếp cận khách hàng và ký hợp đồng kiểm toán**

Công ty ABC hoạt động theo Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh số 0103010xxx do Sở Kế hoạch và Đầu tư thành phố Hà Nội cấp ngày 21 tháng 02 năm 2006, thay đổi lần thứ hai ngày 04 tháng 06 năm 2009. Vốn điều lệ 10 tỷ VNĐ, lĩnh vực kinh doanh chính là tư vấn, đầu tư xây dựng và kinh doanh các hệ thống cấp thoát nước và vệ sinh môi trường, thi công, tổng thầu thi công xây dựng, lắp đặt các công trình cấp thoát nước, vệ sinh môi trường và các công trình hạ tầng kỹ thuật đô thị....

Công ty ABC là khách hàng thường xuyên nên các kiểm toán viên đã có điều kiện tiếp xúc nhiều với khách hàng và khá hiểu biết về tình hình chung của khách hàng, do đó khi bắt đầu tiến hành kiểm toán cho công ty ABC, kiểm toán viên chỉ cập nhật những thay đổi trong năm kiểm toán. Việc thực hiện kế hoạch kiểm toán chủ yếu được tiến hành theo sự chỉ đạo của trưởng nhóm kiểm toán. Trưởng nhóm phân công công việc cho các kiểm toán viên và trợ lý kiểm toán theo từng phần hành cụ thể. Mỗi thành viên của nhóm kiểm toán chịu trách nhiệm thu thập đầy đủ bằng chứng để đưa ra kết luận kiểm toán về phần việc của mình.

Sau khi ký kết hợp đồng kiểm toán, AAFC đã cử một nhóm kiểm toán đến kiểm toán BCTC niên độ 31/12/2015 của công ty ABC. Cuộc kiểm toán được tiến hành từ ngày 25/03/2016. Các thành viên trong nhóm kiểm toán đều được xác nhận tính độc lập đối với công ty ABC.

Khác với cách tiếp cận khách hàng truyền thống là công ty ABC, khi tiếp cận với khách hàng mới, AAFC sẽ thu thập thông tin đầy đủ về khách hàng như tên khách hàng, địa chỉ, loại hình doanh nghiệp, ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh, cơ cấu tổ chức doanh nghiệp, cơ cấu Ban Giám đốc, thông tin về tình hình tài chính của doanh nghiệp qua các năm, báo cáo kiểm toán qua các năm; sau đó phân tích sơ

bộ tình hình tài chính, đánh giá và phân loại mức độ rủi ro của hợp đồng. Dựa trên thông tin đã thu thập và phân tích, công ty sẽ đánh giá và ra quyết định có chấp nhận hợp đồng với khách hàng mới này hay không.

#### *2.4.1.2. Lập kế hoạch kiểm toán tổng thể*

##### *- Thu thập thông tin khách hàng*

Vì công ty ABC là khách hàng thường xuyên, do đó kiểm toán viên chỉ cần xem xét lại thông tin đã được lưu trong hồ sơ kiểm toán chung và thu thập thêm những thông tin về sự thay đổi về hoạt động kinh doanh, trách nhiệm pháp lý mà có ảnh hưởng tới hoạt động kinh doanh và thay đổi trong chế độ chính sách kế toán của năm kiểm toán.

Trong năm 2015, công ty ABC chỉ có thay đổi về chế độ chính sách kế toán, chuyển từ áp dụng quyết định 15 sang áp dụng thông tư 200/2014/TT-BTC (ban hành ngày 22/12/2014).

Do đặc thù kinh doanh của công ty ABC nên công ty chỉ phát sinh chi phí quản lý doanh nghiệp mà không phát sinh chi phí bán hàng.

##### *- Phân tích tổng quát*

Sau khi tìm hiểu quy trình kế toán áp dụng tại khách hàng, kiểm toán viên thực hiện các bước đánh giá tổng quát về các thông tin thu thập được nhằm xác định phạm vi có thể có rủi ro; hiểu biết bao quát về toàn bộ nội dung BCTC; hiểu được tình hình kinh doanh của khách hàng; và quan trọng hơn là xem xét được khả năng tiếp tục hoạt động của khách hàng.

#### ***Bảng 2.2: Phân tích sơ bộ báo cáo kết quả kinh doanh 2015***

Chỉ tiêu	Năm 2015 Trước KT	Năm 2014 Sau KT	Biên động	
			VND	%
1. Doanh thu bán hàng	25.472.460.931	72.907.391.409	(47.434.930.478)	-65%
2. Các khoản giảm trừ	-	-	-	
3. Doanh thu thuần bán hàng	25.472.460.931	72.907.391.409	(47.434.930.478)	-65%
4. Giá vốn hàng bán	20.601.773.988	61.999.953.451	(41.398.179.463)	-67%
<b>5. Lợi nhuận gộp về bán hàng</b>	<b>4.870.686.943</b>	<b>10.907.437.958</b>	<b>(6.036.751.015)</b>	<b>-55%</b>
6. Doanh thu hoạt động tài chính	143.727.381	76.441.084	67.286.297	88%
7. Chi phí tài chính	1.610.463.277	4.851.077.538	(3.240.614.261)	-67%
8. Chi phí bán hàng	-	-	-	
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	3.358.684.196	5.665.989.681	(2.307.305.485)	-41%
<b>10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh</b>	<b>45.266.851</b>	<b>466.811.823</b>	<b>(421.544.972)</b>	<b>-90%</b>
...				
<b>14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế</b>	<b>45.266.851</b>	<b>1.650.273.495</b>	<b>(1.605.006.644)</b>	<b>-97%</b>
...				
<b>17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp</b>	<b>35.308.144</b>	<b>1.650.273.495</b>	<b>(1.614.965.351)</b>	<b>-98%</b>

Nhận xét:

- + Doanh thu về bán hàng và cung cấp dịch vụ giảm 65%, giá vốn hàng bán giảm 67%. Có thể thấy biến động về doanh thu và giá vốn đồng đều.
- + Chi phí quản lý doanh nghiệp giảm 41%, chưa thể kết luận ngay biến động này có hợp lý hay không.
- Xác định mức trọng yếu và rủi ro kiểm toán

Mức trọng yếu được lập trong giai đoạn lập kế hoạch dựa trên các thông tin thu thập được về hoạt động, và số liệu trên báo cáo tài chính của đơn vị được kiểm toán. Kiểm toán viên phải dựa trên các xét đoán chuyên môn để xem xét lại mức trọng yếu trong quá trình thực hiện kiểm toán và giai đoạn kết thúc kiểm toán để đưa ra thủ tục kiểm toán đầy đủ và phù hợp.

Bảng 2.3: Tính mức trọng yếu

ĐVT: VNĐ

	BCTC năm nay 2015
<b>Tổng tài sản</b>	<b>125.123.793.662</b>
1% [A]	1.251.237.937
2% [B]	2.502.475.873
<b>Doanh thu thuần</b>	<b>25.472.460.931</b>
0.5% [C]	127.362.305
3% [D]	764.173.828
<b>Lợi nhuận trước thuế</b>	<b>45.266.851</b>
5% [E]	2.263.343
10% [F]	4.526.685
<b>Vốn chủ sở hữu</b>	<b>14.631.736.892</b>
1% [G]	146.317.369
5% [H]	731.586.845
<b>Mức trọng yếu</b>	
Mức trọng yếu tổng thể giai đoạn lập kế hoạch [I]	764.000.000
Tỷ lệ mức trọng yếu thực hiện trên mức trọng yếu tổng thể (50% - 75%)[J]	75%
Mức trọng yếu thực hiện [K]	573.000.000
Ngưỡng sai sót có thể bỏ qua (4% của K)	22.920.000
Giai đoạn đưa ra ý kiến	764.000.000

**Bảng 2.4. Tiêu chí lựa chọn mức trọng yếu**

	<b>Lập kế hoạch</b>
Tiêu chí được chọn để ước tính mức trọng yếu	Doanh thu
Lý do chọn tiêu chí này	Chỉ tiêu doanh thu được nhiều đối tượng quan tâm, đặc biệt là các đối tượng cho vay, nhằm đánh giá tiềm năng, khả năng hoạt động trong tương lai của đơn vị.
Tỷ lệ % trên tiêu chí được chọn	3%
Lý do chọn tỷ lệ % này	Khách hàng không phải chịu những áp lực lớn trong việc gia tăng doanh thu. Những rủi ro tiềm tàng đối với khoản mục này có thể không cao.

- Đánh giá rủi ro kiểm toán đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

**Bảng 2.5: Đánh giá rủi ro kiểm toán**

Chỉ tiêu	RRTT	RRPH	RRKS	Hệ số rủi ro
Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	Trung bình	Trung bình	Thấp	1,5

Cuối cùng, dựa vào đánh giá về rủi ro kiểm toán và mức trọng yếu ước tính, kiểm toán viên tính ra mức trọng yếu thực hiện đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là 573.000.000 VNĐ, khoảng cách mẫu là 382.000.000 VNĐ.

#### **2.4.1.3. Thiết kế chương trình kiểm toán chi tiết**

Dựa vào chương trình kiểm toán mẫu của công ty và tình hình thực tế tại khách hàng ABC, chương trình kiểm toán chi tiết cho khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp đã được xây dựng, gồm các thủ tục sau:



**Bảng 2.6: Thủ tục kiểm toán áp dụng đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp của công ty ABC**

Thủ tục áp dụng	Giấy tờ làm việc tham chiếu
Thủ tục phân tích và đối chiếu số liệu tổng hợp	TT_0, TT_0.1
Thủ tục kiểm tra chi tiết	TT_2, TT_2.1, TT_2.2, TT_5

#### **2.4.2. Thực hiện kiểm toán**

Kiểm toán viên tiến hành thực hiện các công việc theo chương trình kiểm toán đã xây dựng. Các công việc được thực hiện bởi kiểm toán viên được thể hiện trên giấy tờ làm việc và lưu file.

Do đặc thù kinh doanh nên công ty ABC không phát sinh chi phí bán hàng mà chỉ phát sinh chi phí quản lý doanh nghiệp, kiểm toán viên chỉ thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với chi phí quản lý doanh nghiệp.

##### **2.4.2.1. Thủ tục phân tích và đối chiếu số liệu tổng hợp**

###### **a. Biểu tổng hợp chi phí quản lý doanh nghiệp**

Bảng 2.7: Biểu tổng hợp chi phí quản lý doanh nghiệp

Tham chiếu TT_0		Initials	Date
Client : CÔNG TY ABC	Prepared by	xxx	25/03/2016
Period ended: 31/12/2015	Senior	xxx	
Subject: Biểu tổng hợp Chi phí quản lý doanh nghiệp	Manager	xxx	
	MOD	xxx	

TK	Diễn giải	Giấy tờ chi tiết	Năm nay	Điều chỉnh thuần	Năm nay	Năm trước
			Trước KT		Sau KT	Sau KT
<b>MS 26</b>	<b>Chi phí Quản lý doanh nghiệp</b>					
6421	Chi phí nhân viên quản lý		2.056.199.480	-	2.056.199.480	3.726.358.478
6423	Chi phí đồ dùng VP		20.037.273	-	20.037.273	84.544.587
6424	Chi phí khấu hao TSCĐ		104.400.000	-	104.400.000	484.724.729
6425	Thuế, phí và lệ phí		332.248.634	-	332.248.634	176.650.525
6426	Chi phí dự phòng		-	-	-	-
6427	Chi phí DV mua ngoài		235.568.254	-	235.568.254	413.611.493
6428	Chi phí bằng tiền khác		444.634.821	-	444.634.821	780.099.869
6429	Chi phí xăng dầu		165.595.734	-	165.595.734	-
	<b>Cộng</b>		<b>3.358.684.196</b>	<b>-</b>	<b>3.358.684.196</b>	<b>5.665.989.681</b>
		c/c	P/L	vw	xxx	PL, PY
	P/L: Đối chiếu khớp với số liệu trên báo cáo Kết quả kinh doanh trước kiểm toán năm nay					
	PY: Đối chiếu khớp với Báo cáo Kết quả kinh doanh đã kiểm toán năm trước					
	c/c: Đã kiểm tra việc cộng tổng và đồng ý					
	vw: Đã tham chiếu đến bảng tổng hợp điều chỉnh kiểm toán					
	xxx: Đã tham chiếu đến số liệu trên BCTC đã được kiểm toán					

**b. Tổng hợp đối chiếu và phân tích biến động**

Kiểm toán viên dựa vào số liệu trên sổ chi tiết tài khoản 642 năm nay và số liệu đã kiểm toán năm trước của tài khoản 642 để phân tích biến động chi phí quản lý doanh nghiệp năm nay so với năm trước và đánh giá biến động.

- Mục đích: Tổng hợp, đối chiếu số liệu và phân tích biến động
- Công việc thực hiện:
  - + Xem xét tính hợp lý và nhất quán với các kỳ trước của chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.
  - + Tìm hiểu và thu thập giải thích cho các biến động bất thường.
- Kết luận: Qua phân tích biến động từng loại chi phí, các khoản chi phí đồ dùng văn phòng, chi phí khấu hao TSCĐ, thuế, phí và lệ phí có biến động bất thường, cần chú ý kiểm tra.

Bảng 2.8: Tổng hợp đối chiếu và phân tích biến động

Tham chiếu: TT_0.1		Initials	Date
Client : CÔNG TY ABC	Prepared by	xxx	25/03/2016
Period ended: 31/12/2015	Senior	xxx	
Subject: Chi phí quản lý doanh nghiệp	Manager	xxx	
	MOD	xxx	

## Tổng hợp đối chiếu và phân tích biến động

1. So sánh CPBH, CPQL kỳ này với kỳ trước, kết hợp với biến động về doanh thu của đơn vị, giải thích các biến động lớn, nếu có.							
		Năm nay	Năm trước	Ref	Tăng/(Giảm)	% Tăng/(Giảm)	
<b>Chi phí quản lý doanh nghiệp</b>							
Chi phí nhân viên quản lý		2.056.199.480	3.726.358.478		(1.670.158.998)	-45%	
Chi phí đồ dùng VP		20.037.273	84.544.587		(64.507.314)	-76%	
Chi phí khấu hao TSCĐ		104.400.000	484.724.729		(380.324.729)	-78%	
Thuế, phí và lệ phí		332.248.634	176.650.525		155.598.109	88%	
Chi phí DV mua ngoài		235.568.254	413.611.493		(178.043.239)	-43%	
Chi phí bằng tiền khác		444.634.821	780.099.869		(335.465.048)	-43%	
Chi phí xăng dầu		165.595.734	-		165.595.734		
<b>Cộng</b>	<b>TT 0</b>	<b>3.358.684.196</b>	<b>TT 0</b>	<b>5.665.989.681</b>			
<b>Kết luận:</b>							
Chi phí đồ dùng văn phòng, chi phí khấu hao TSCĐ, thuế, phí và lệ phí cần chú ý kiểm tra do có biến động lớn./.							

**2.4.2.2. Thủ tục kiểm tra chi tiết****a. Tổng hợp đối ứng và chi tiết theo khoản mục**

- Mục đích: Tổng hợp, đối chiếu số liệu
- Công việc thực hiện:
  - + Đối chiếu với CĐSPS, báo cáo kết quả kinh doanh
  - + Đối chiếu với giấy tờ làm việc các phần hành khác về số liệu kết chuyển:
    - Chi phí nguyên vật liệu.
    - Chi phí công cụ, dụng cụ.
    - Chi phí khấu hao.
    - Chi phí phân bổ.
    - Chi phí lương, KPCĐ, BHXH, BHYT, BHTN.
    - Dự phòng trợ cấp mất việc làm, nợ phải thu khó đòi.
    - Các chi phí dự phòng.

Trao đổi với Kiểm toán viên thực hiện phần hành hoặc kiểm tra tính hợp lý của các khoản chi phí này khi phản ánh vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Kết luận: Đơn vị đã phản ánh số liệu khớp với bảng cân đối phát sinh, sổ chi tiết tài khoản. Không có đối ứng bất thường.

Bảng 2.9: Tổng hợp đối ứng và chi tiết theo khoản mục

Tham chiếu: TT_2		Initials	Date
Client : CÔNG TY ABC	Prepared by	xxx	25/03/2016
Period ended: 31/12/2015	Senior	xxx	
Subject: Chi phí quản lý doanh nghiệp	Manager	xxx	
	MOD	xxx	

<b>Chi phí Quản lý doanh nghiệp</b>
-------------------------------------

TK đối ứng		Nợ		Có		
111		390.640.378				
112		302.107.638				
138		4.255.654				
141		433.010.886				
214		104.400.000				
334		1.845.104.920				
338		279.164.720				
911				3.358.684.196	PL	
<b>Cộng</b>		<b>3.358.684.196</b>		<b>3.358.684.196</b>		
				-		
<b>SCT, TB</b> Đã đối chiếu khớp số liệu sổ chi tiết tài khoản, cân đối SPS tài khoản						
<b>PL</b> Đã đối chiếu khớp số liệu trên Báo cáo KQKD trước kiểm toán năm nay						
<b>PY</b> Đã đối chiếu khớp số liệu trên Hồ sơ kiểm toán/BCTC đã kiểm toán năm trước						
<b>1. Chi tiết theo khoản mục</b>						
		<b>Năm nay</b>		<b>Năm trước</b>		<b>Ref</b>
<b>Chi phí bán hàng</b>						
Chi phí nhân viên quản lý		2.056.199.480		3.726.358.478		
Chi phí vật liệu quản lý		-		-		
Chi phí đồ dùng VP		20.037.273		84.544.587		
Chi phí khấu hao TSCĐ		104.400.000		484.724.729		
Thuế, phí và lệ phí		332.248.634		176.650.525		
Chi phí dự phòng		0		-		
Chi phí DV mua ngoài		235.568.254		413.611.493		
Chi phí bằng tiền khác		444.634.821		780.099.869		
Chi phí xăng dầu		165.595.734		-		
<b>Cộng</b>	<b>TT 0</b>	<b>3.358.684.196</b>	<b>TT 0</b>	<b>5.665.989.681</b>		
	<b>PL</b>				<b>PY</b>	
<b>Kết luận:</b>						
Đơn vị đã phản ánh số liệu khớp với số liệu trên BCDPS, sổ chi tiết TK./.						

b. Kiểm tra một số khoản mục chi phí biến động bất thường trong kỳ

- Mục đích: Kiểm tra tính phát sinh, tính chính xác, tính phân loại.
- Công việc thực hiện: Từ các khoản mục chi phí có sự biến động bất thường được xác định trong quá trình phân tích, tiến hành kiểm tra chứng từ gốc để đảm bảo các khoản chi phí này là có thực, được phân loại phù hợp.
- Kết luận: Các khoản chi phí là có thật và được hạch toán phù hợp.

Bảng 2.10: Kiểm tra một số khoản mục chi phí biến động bất thường

Tham chiếu: TT_2.1		Initials	Date
Client : CÔNG TY ABC	Prepared by	xxx	25/03/2016
Period ended: 31/12/2015	Senior	xxx	
Subject: Chi phí quản lý doanh nghiệp	Manager	xxx	
	MOD	xxx	

**Audit Program**

Kiểm tra 1 số khoản mục Chi phí QLDN biến động bất thường trong kỳ

<b>CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP</b>						
<b>1. Khoản mục: Chi phí nhân viên quản lý</b>						
<i>Cách chọn mẫu: Chọn các khoản chi số tiền lớn, nội dung bất thường</i>						
<b>Số CT</b>	<b>Ngày tháng</b>	<b>Diễn giải</b>	<b>Nợ</b>	<b>Có</b>	<b>Số tiền</b>	<b>Ghi chú</b>
HT	31/12/2015	Cty Vĩwaseen.2-Hạch toán BHXH, BHYT, BHTN năm 2015	6422	3384	37.730.925	- Có chứng từ kế toán, bảng tổng hợp trích nộp BHXH, BHYT, BHTN khớp số tiền
HT	31/12/2015	Cty Vĩwaseen.2-Hạch toán BHXH, BHYT, BHTN năm 2015	6422	3382	25.153.950	- Có chứng từ kế toán, bảng tổng hợp trích nộp BHXH, BHYT, BHTN khớp số tiền
HT	31/12/2015	Cty Vĩwaseen.2-Quỹ lương gián tiếp 2015	6422	3341	1.845.104.920	Ref WP_CC
				<b>Cộng</b>	<b>1.907.989.795</b>	
		<b>Tổng phát sinh trong năm</b>			<b>2.056.199.480</b>	
				<b>TT 2</b>		
				<b>Tỷ lệ</b>	<b>93%</b>	

c. *Kiểm tra chọn mẫu chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong năm*

- Mục đích: Kiểm tra tính phát sinh, tính chính xác, phân loại của Chi phí quản lý doanh nghiệp.
- Công việc thực hiện: Kiểm tra chọn mẫu từ sổ chi tiết TK 642 về các chi phí khác phát sinh trong kỳ. Thông qua kiểm tra ghi nhận các vấn đề sau:
  - + Chi phí có thể không được cơ quan thuế chấp nhận là chi phí hợp lý, hợp lệ khi xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp.
  - + Sự phù hợp với định mức chi tiêu của đơn vị.
  - + Các chi phí liên quan có tính chất nhạy cảm như: chi phí tiền phạt, chi phí tư vấn pháp luật, tranh chấp, kiện tụng.
- Kết luận: Các khoản chi phí là có thực và có đầy đủ chứng từ kèm theo.



Bảng 2.11: Kiểm tra chọn mẫu chi phí quản lý doanh nghiệp trong năm

Tham chiếu: TT\_2.2

	Initials	Date
Client : CÔNG TY ABC	Prepared by	xxx 25/03/2016
Period ended: 31/12/2015	Senior	xxx
Subject: Chi phí quản lý doanh nghiệp	Manager	xxx
	MOD	xxx

**Audit Program**

## Kiểm tra chọn mẫu Chi phí QLDN phát sinh trong năm

Khoản mục chi phí quản lý doanh nghiệp				
		<b>Cách chọn mẫu:</b>		
		<b>Hướng kiểm tra:</b>		Understatement
		<b>Giá trị tổng thể lấy mẫu:</b>	TT 2	3.358.684.196 A
		<b>Khoảng cách mẫu (KCM):</b>		382.000.000 Ref 5.09
		<b>Giá trị các phần tử đặc biệt</b>		B
		Số lượng các phần tử đặc biệt		(a) kiểm tra 100%
		<b>Giá trị các phần tử không đặc biệt</b>		3.358.684.196 (C)=(A)-(B)
		Số lượng mẫu cần kiểm tra		9 (b)= C / KCM
		<b>Tổng mẫu cần kiểm tra</b>		9 (c)=(a)+(b)
		<b>Số mẫu thực tế kiểm tra:</b>		20
		<b>Lý do thay đổi số lượng mẫu:</b>		

<b>Số CT</b>	<b>Ngày tháng</b>	<b>Nội dung</b>	<b>Nợ</b>	<b>Có</b>	<b>Số tiền</b>	<b>Ghi chú</b>
C12	15/01/2015	Phạm quốc Huy-Thanh toán CP thay Thẻ phụ tùng 29A-27253	6427	1111	5.969.500	- PC số 12 ngày 15/01/2015 có đầy đủ chữ ký - Giấy đề nghị thanh toán Phạm Quốc Huy có đầy đủ chữ ký phê duyệt - Hóa đơn GTGT số 0002214, hóa đơn GTGT số 0016828, cộng số tiền khộp phiếu chi
TT03/02	09/02/2015	Nguyễn Thị Thoa-Thanh toán hoàn tạm ứng VPP	6427	1417	7.465.000	- Giấy thanh toán tạm ứng ngày 11/02/2015 Nguyễn Thị Thoa, có đầy đủ chữ ký - Giấy đề nghị thanh toán Nguyễn Thị Thoa có đầy đủ chữ ký phê duyệt - Phiếu nhập kho kèm bảng kê - Hóa đơn GTGT số 0022004
C97	09/03/2015	Phạm quốc huy-Chi thanh toán tiếp khách CT Miền Trung	6427	1111	5.927.272	- PC số 97 ngày 09/03/2015 có đầy đủ chữ ký - Giấy đề nghị thanh toán Phạm Quốc Huy có đầy đủ chữ ký phê duyệt - Hóa đơn GTGT số 0003479, hóa đơn GTGT số 0028362
GH	09/03/2015	Ngân hàng ĐT &PT Hà Tây-Gia hạn Tư gói 6	6425	1121	10.521.863	- Hóa đơn GTGT số 0002655
TT04/03	24/03/2015	Phạm quốc Huy-Thanh toán hoàn tạm ứng T1+T2/2015	6427	1417	6.800.000	- Giấy thanh toán tạm ứng Phạm Quốc Huy ngày 23/03/2015 có đầy đủ chữ ký - Giấy đề nghị thanh toán Phạm Quốc Hu có đầy đủ chữ ký phê duyệt - Hóa đơn GTGT - Quyết toán xăng dầu - Vé thu phí đường bộ
C125	15/04/2015	Nguyễn Thị Thoa-Chi tiền ăn cho CBCNV cty tháng 3/2015 và đoàn kiểm toán	6422	1111	8.525.000	- PC số 125 ngày 14/04/2015 - Giấy đề nghị thanh toán Nguyễn Thị Thoa - Bảng thanh toán tiền ăn giữa ca
TT02/04	16/04/2015	Phạm quốc Huy-Thanh toán hoàn tạm ứng	6429	1417	12.250.909	- Giấy thanh toán tạm ứng Phạm Quốc Huy ngày 15/04/2015 có đầy đủ chữ ký - Quyết toán xăng dầu - Giấy đề nghị thanh toán Phạm Quốc Huy có đầy đủ chữ ký phê duyệt - Hóa đơn GTGT

*d. Kiểm tra cut-off*

- Mục đích: Kiểm tra tính đúng kỳ
- Công việc thực hiện:
  - + Đối chiếu đến phần hành kiểm toán chi phí phải trả và phần hành tiền để đảm bảo chi phí được ghi nhận đúng niên độ.
  - + Thu thập Sổ chi tiết TK 641, 642 của tháng 1/2016 để kiểm tra chọn mẫu các chứng từ.
- Kết luận: Không có khoản chi phí bị ghi nhận sai niên độ.

Bảng 2.12: Kiểm tra cut-off

Tham chiếu TT_5						Initials	Date
Client : CÔNG TY ABC						Prepared by	xxx
Period ended: 31/12/2015						Senior	xxx
Subject: Chi phí bán hàng & Chi phí QLDN						Manager	xxx
						MOD	xxx
Kiểm tra Cut-Off							
Kiểm tra các nghiệp vụ phát sinh cuối cùng của năm 2015							
Cách chọn mẫu: Kiểm tra các khoản chi có số tiền lớn, nội dung bất thường trước và trong ngày 31/12/2015							
Số CT	Ngày	Nội dung	Số tiền	TK đối ứng	Ghi chú		
TK 642							
TT02/12	31/12/2015	Phạm Quốc Huy - TT hoàn tạm ứng	14.884.228	1417	- Giấy thanh toán tạm ứng Phạm Quốc Huy ngày 16/12/2015 - Giấy đề nghị thanh toán Phạm Quốc Huy - Quyết toán xăng dầu - Hóa đơn GTGT		
TT05/12	31/12/2015	Nguyễn Thị Thoa - TT hoàn tạm ứng đại hội CD thường niên	18.038.500	1417	- Giấy thanh toán tạm ứng Nguyễn Thị Thoa - Giấy đề nghị thanh toán Nguyễn Thị Thoa - Hóa đơn GTGT - Danh sách dự đại hội đồng cổ đông	TT_5.0.1	
TT06/12	31/12/2015	Nguyễn Thị Thoa - TT hoàn tạm ứng CP LH cuối năm, hội nghị NLĐ	51.114.568	1417	- Giấy thanh toán tạm ứng Nguyễn Thị Thoa - Giấy đề nghị thanh toán Nguyễn Thị Thoa - Bảng kê thu mua hàng hóa dịch vụ - Hóa đơn GTGT		

**2.4.3. Kết thúc kiểm toán**

Sau khi đã hoàn thành các thủ tục, kiểm toán viên sẽ tiến hành tổng hợp các đánh giá, nhận xét, tổng hợp các bút toán điều chỉnh và đưa ra kết luận cuối cùng.

Trong quá trình kiểm toán, không phát hiện sai phạm cũng như không có bút toán điều chỉnh được đề nghị.

Tiếp theo kiểm toán viên sẽ tổng hợp nhận xét vào trang kết luận, giấy tờ làm việc tham chiếu là TT\_N1, ở đây sẽ tổng hợp những vấn đề cần nêu trong thư quản lý, thư giải trình, trong cuộc họp với đơn vị.

Cuối cùng, số đơn vị đồng ý điều chỉnh sẽ được tổng hợp lại tại biểu tổng hợp số liệu khi kiểm toán viên bắt đầu kiểm toán.

Dựa trên các công việc đã thực hiện, các bằng chứng kiểm toán đã thu thập được, kiểm toán viên kết luận chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp của công ty ABC được trình bày trung thực và hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu.

Sau khi kết thúc kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, giấy tờ làm việc được lưu trữ vào file hồ sơ kiểm toán năm 2015 của công ty ABC.

**2.5. Đánh giá về quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện****2.5.1. Ưu điểm****2.5.1.1. Trong giai đoạn lập kế hoạch**

Công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC tiến hành đánh giá chấp nhận khách hàng, tìm hiểu khách hàng không chỉ khách hàng mới mà còn cả những khách hàng cũ. Các thông tin về khách hàng như đặc điểm hoạt động kinh doanh, cơ cấu tổ chức, các tài khoản sử dụng... được chú trọng từ đó giúp kiểm toán viên nắm bắt được cách thức ghi nhận chi phí trong kỳ, nhận biết những khoản chi phí dễ xảy ra sai phạm. Thông qua đó, kiểm toán viên có cơ sở quan trọng để đánh giá rủi ro, căn cứ hợp lý cho việc thiết kế chương trình kiểm toán có hiệu quả.

Mức trọng yếu tổng thể ước lượng ban đầu được xác định một cách rõ ràng theo tỷ lệ phần trăm trên doanh thu. Việc phân bổ mức trọng yếu cho các khoản mục được thực hiện một cách phù hợp, mức trọng yếu này trở thành cơ sở cho KTV

thực hiện chọn mẫu kiểm toán và thử nghiệm kiểm toán một cách hiệu quả nhất, đảm bảo không bỏ sót các sai phạm trọng yếu. Đánh giá rủi ro tại AAFC đối với khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp đã chú trọng tập trung đánh giá khoản mục chi phí trọng yếu. Ngoài ra, chương trình kiểm toán chung đối với khoản mục chi phí hoạt động được thiết kế khá rõ ràng và chi tiết.

#### *2.5.1.2. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán*

AAFC thực hiện phân công công việc một cách rõ ràng và khoa học, các phần hành có mối liên hệ với nhau sẽ tạo điều kiện liên hệ nhau từ đó việc thực hiện kiểm toán khá rõ ràng và hiệu quả. Kiểm toán viên đã thực hiện một cách chính xác theo chương trình kiểm toán đã lập ra trong giai đoạn đầu. Các phát hiện của kiểm toán viên đều phải báo cáo và xin ý kiến của trưởng nhóm kiểm toán, công việc của KTV được thể hiện trên giấy tờ làm việc một cách rõ ràng và khoa học. Hơn nữa, các bước trong quá trình kiểm toán được thực hiện hợp lý, bước ban đầu sẽ làm cơ sở, bổ sung, bổ trợ cho bước sau. Nếu có bất kỳ một sự thay đổi nào trong chương trình kiểm toán thì sẽ được toàn bộ nhóm kiểm toán thảo luận và đi đến thống nhất.

#### *2.5.1.3. Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán*

Trong giai đoạn này trên thực tế AAFC thực hiện hết sức chặt chẽ. Trước khi đưa ra kết luận kiểm toán về khoản mục chi phí hoạt động, KTV tiến hành soát xét giấy tờ làm việc, việc soát xét đó được thực hiện từ chính kiểm toán viên thực hiện phần đó và trưởng nhóm kiểm toán, sau đó tổng hợp những phát hiện. Đồng thời, các sự kiện phát sinh sau ngày lập BCTC cũng được kiểm toán viên xem xét một cách cẩn thận để đảm bảo về sự ảnh hưởng của nó đến khoản mục chi phí hoạt động nói chung và đến BCTC của khách hàng nói riêng.

### **2.5.2. Hạn chế và nguyên nhân**

#### *2.5.2.1. Trong giai đoạn lập kế hoạch*

- Công tác yêu cầu khách hàng chuẩn bị tài liệu cho cuộc kiểm toán chưa được chú trọng

Thông thường, trước khi tiến hành kiểm toán tại khách hàng, kiểm toán viên của AAFC thường gửi một bản đề nghị cung cấp tài liệu cho khách hàng. Theo đó khách hàng sẽ chuẩn bị tất cả các tài liệu liên quan để phục vụ cho cuộc kiểm toán.

Tuy nhiên, trong thực tế, không phải lúc nào kiểm toán viên cũng gửi trước bản đề nghị này cho khách hàng, hoặc gửi quá muộn, hay đến ngày làm việc tại khách hàng mới lập danh sách tài liệu cần cung cấp. Điều này dẫn tới việc kiểm toán viên đến khách hàng làm việc nhưng không có tài liệu, ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng cuộc kiểm toán, gây lãng phí thời gian.

Nguyên nhân: Do các kiểm toán viên trong mùa kiểm toán phải tới các khách hàng khác nhau liên tục, khối lượng công việc lớn nên công tác yêu cầu khách hàng chuẩn bị tài liệu chưa được chú trọng. Hoặc do một số khách hàng chưa thực sự hợp tác với kiểm toán viên.

- Kiểm toán viên chưa thực hiện thu thập hiểu biết sâu về khách hàng:

Các thông tin về môi trường kinh doanh, chính sách nhà nước, đối thủ cạnh tranh, mối quan hệ của khách hàng, yếu tố xã hội ảnh hưởng đến hoạt động của khách hàng chưa được quan tâm thu thập.

Nguyên nhân: Do kiểm toán viên mới chỉ chú trọng thông tin bên trong đơn vị, và công việc này cũng đòi hỏi nhiều thời gian.

- Việc tìm hiểu kiểm soát nội bộ ở đơn vị còn hạn chế và ít được thực hiện:

Tại AAFC, công việc này ít được thực hiện, gây ảnh hưởng đến việc xác định các rủi ro có thể xảy ra.

Tìm hiểu về KSNB được thực hiện bằng phương pháp phỏng vấn, điều tra và quan sát tại đơn vị nhưng còn chưa thật sự đầy đủ và chủ yếu lấy từ tài liệu nội bộ của đơn vị. Quan sát trực tiếp hoạt động kinh doanh của đơn vị như tham quan nhà xưởng, dây chuyền sản xuất... đã được chú trọng nhưng chưa đầy đủ ở tất cả các khách hàng. Kết quả đánh giá ban đầu về KSNB chỉ dựa trên kinh nghiệm của những kiểm toán viên có nhiều kinh nghiệm chứ không có một thước đo chuẩn.

Nguyên nhân: Do hạn chế về thời gian kiểm toán, và việc đánh giá kiểm soát nội bộ còn phụ thuộc nhiều vào trình độ của kiểm toán viên.

**2.5.2.2. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán**

- Các thử nghiệm kiểm soát chưa được chú trọng trong quá trình thực hiện kiểm toán:

Trên thực tế, AAFC không sử dụng các thử nghiệm kiểm soát mà tiến hành ngay các thử nghiệm cơ bản. Việc không sử dụng thử nghiệm kiểm soát nhiều khi dẫn tới KTV không đánh giá được đầy đủ sự vận hành của KSNB, không bao quát được hết các sai sót, điều đó dẫn tới việc xác định phạm vi kiểm toán và thiết kế các thử nghiệm cơ bản không phù hợp hoặc phải thực hiện thử nghiệm cơ bản nhiều hơn, dẫn tới khối lượng công việc tăng lên, ảnh hưởng tới chất lượng cuộc kiểm toán.

Nguyên nhân: Chủ yếu là do hạn chế về thời gian, để đảm bảo tiến độ cuộc kiểm toán. Một nguyên nhân khác quan trọng là không phải doanh nghiệp nào cũng có kiểm soát nội bộ hoạt động có hiệu quả, do đó không phải với doanh nghiệp nào cũng có thể áp dụng thử nghiệm kiểm soát khi thực hiện kiểm toán.

- Thủ tục phân tích:

Thủ tục phân tích được sử dụng là phân tích ngang mà chưa chú trọng nhiều đến phân tích dọc, phân tích tính hợp lý và thủ tục phân tích dựa vào thông tin tài chính mà chưa sử dụng đến thông tin phi tài chính.

Nguyên nhân: hạn chế về mặt thời gian, việc thu thập các thông tin bên ngoài chưa được chú trọng.

- Việc thực hiện chọn mẫu kiểm tra chi tiết phụ thuộc chủ yếu vào phán đoán của kiểm toán viên, mang tính chủ quan:

Tại AAFC chưa xây dựng hay sử dụng một phần mềm chọn mẫu nào, việc chọn mẫu được thực hiện trên kinh nghiệm và xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên. Và các mẫu được chọn chủ yếu là những nghiệp vụ phát sinh lớn hoặc nghiệp vụ bất thường chưa thể hiện được tính chất của toàn bộ tổng thể cần đánh giá, vì vậy có thể bỏ qua những sai phạm mang tính chất hệ thống của những khoản phát sinh có giá trị nhỏ.

Nguyên nhân: chưa có phần mềm chọn mẫu hỗ trợ.

- Việc trình bày giấy tờ làm việc chưa hoàn chỉnh:



Trong một số giấy tờ làm việc, KTV bỏ qua việc trình bày phần tìm hiểu chính sách kế toán của đơn vị, phần kiểm tra chi tiết chưa nêu số mẫu thực tế kiểm tra, lý do thay đổi số lượng mẫu.

Nguyên nhân: Chủ yếu là do giới hạn về mặt thời gian.

- Thủ tục kiểm tra cut-off chưa được thực hiện đầy đủ:

Thủ tục cut-off là một thủ tục quan trọng khi kiểm tra chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, bởi thủ tục này giúp đánh giá tính đúng kỳ của khoản chi phí được hạch toán, từ đó đảm bảo cho chi phí của năm nay được hạch toán đầy đủ, chính xác. Tuy nhiên trong quá trình kiểm toán, một số KTV bỏ qua thủ tục này, điều này có thể dẫn tới chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp bị bỏ sót.

Nguyên nhân: Do tại thời điểm kiểm toán, khách hàng chưa cung cấp cho KTV tài liệu để thực hiện thủ tục cut-off.

## CHƯƠNG 3

**MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN QUY TRÌNH KIỂM TOÁN KHOẢN MỤC CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP DO CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ ĐỊNH GIÁ AAFC THỰC HIỆN****3.1. Sự cần thiết và nguyên tắc hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện****3.1.1. Sự cần thiết hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện**

Nền kinh tế Việt Nam hiện nay đang có những chuyển biến mạnh mẽ, tích cực được bạn bè quốc tế thừa nhận và đánh giá cao. Cùng với sự phát triển đó, hoạt động kiểm toán đã và đang không ngừng phát triển và được công nhận như là một nhân tố không thể thiếu trong nền kinh tế năng động này.

Trải qua trình hoạt động và phát triển trong lĩnh vực dịch vụ tư vấn kế toán, AAFC đã tạo được uy tín và ngày càng khẳng định được vị thế của mình. Tuy nhiên, so với bề dày lịch sử ngành nghề kiểm toán trên thế giới thì hoạt động kiểm toán ở Việt Nam còn rất non trẻ, hoạt động kiểm toán vẫn còn những hạn chế trên cả góc độ lý luận và thực tế. Đây chính là tất yếu khách quan đối với các công ty kiểm toán Việt Nam nói chung và AAFC nói riêng trong quá trình hoạt động và phát triển. Hơn nữa, sự phát triển của các công ty kiểm toán Việt Nam cùng quá trình hội nhập quốc tế và khu vực càng tạo nên sự cạnh tranh ngày càng gay gắt đòi hỏi AAFC phải ngày càng nâng cao chất lượng của dịch vụ và không ngừng hoàn thiện hoạt động kiểm toán của mình.

Quy trình kiểm toán được xây dựng là cách thức các công ty kiểm toán tiếp cận và thực hiện kiểm tra đối với các khoản mục được trình bày trên BCTC. Nếu quy trình kiểm toán công ty đang áp dụng có những hạn chế thì tất yếu sẽ ảnh hưởng lớn đến kết quả cũng như chất lượng cuộc kiểm toán. Đặc biệt trong giai đoạn cạnh tranh mạnh mẽ của các công ty kiểm toán hiện nay thì chất lượng kiểm

toán có vai trò hết sức quan trọng quyết định uy tín, thương hiệu và sức cạnh tranh của mỗi công ty kiểm toán.

Trong bất kỳ một cuộc kiểm toán báo cáo tài chính nào thì khoản mục CPBH, CPQLDN ảnh hưởng trực tiếp đến những khoản mục khác trên báo cáo tài chính trong đó có ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định kết quả kinh doanh cũng như việc xác định thu nhập chịu thuế. Cũng chính vì những lí do đó mà khoản mục này chứa đựng nhiều rủi ro, đòi hỏi kiểm toán viên và Công ty kiểm toán phải có kế hoạch, chương trình kiểm toán thích hợp. Kết quả kiểm toán khoản mục CPBH, CPQLDN có ảnh hưởng trực tiếp tới chất lượng chung của cuộc kiểm toán, do đó đòi hỏi công tác kiểm toán khoản mục CPBH, CPQLDN phải ngày càng hoàn thiện. Căn cứ trên những thông tin đã thu thập và những bằng chứng phát hiện, kiểm toán viên có thể đưa ra kết luận kiểm toán và những ý kiến tư vấn cho doanh nghiệp trên góc độ quản lý, đáp ứng được mong muốn và yêu cầu của doanh nghiệp.

Với những vai trò quan trọng như đã nêu trên, hoàn thiện quy trình kiểm toán khoản mục CPBH, CPQLDN là điều cần thiết đối với các Công ty kiểm toán nói chung và đối với AAFC nói riêng.

### ***3.1.2. Nguyên tắc hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện***

Muốn đảm bảo cho quy trình kiểm toán CPBH, CPQLDN trong kiểm toán BCTC có tính khả thi thì các nội dung đưa ra phải đáp ứng được các nguyên tắc sau:

- Phải phù hợp với yêu cầu quản lý của Nhà nước mà trực tiếp là Bộ Tài chính đối với hoạt động kiểm toán hiện nay.
- Phải phù hợp với chính sách, chế độ quản lý kinh tế hiện hành của Nhà nước, các Chuẩn mực kế toán, kiểm toán đã ban hành và các thông lệ kế toán, kiểm toán quốc tế phổ biến.
- Phải phù hợp với xu thế hội nhập đang diễn ra mạnh mẽ, điều đó đòi hỏi các công ty kiểm toán cần có quy trình và phương pháp tiến gần tới các công ty nước ngoài.

- Phải phù hợp với đặc điểm của từng công ty kiểm toán và có ảnh hưởng tích cực đến việc nâng cao chất lượng dịch vụ kiểm toán của các công ty.
- Phải rõ ràng, dễ hiểu, dễ kiểm tra, kiểm soát.
- Phải tiết kiệm, hiệu quả và thiết thực.

Để các nội dung trong kiểm toán CPBH, CPQLDN trong kiểm toán BCTC có ý nghĩa về cả lý luận lẫn thực tiễn đòi hỏi phải thực hiện các nguyên tắc trên một cách đồng bộ.

### **3.2. Các giải pháp hoàn thiện quy trình kiểm toán khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp do công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC thực hiện**

#### **3.2.1. Trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán**

- Về công tác yêu cầu khách hàng chuẩn bị tài liệu cho cuộc kiểm toán:

Kiểm toán viên cần lập kế hoạch gửi đi yêu cầu khách hàng chuẩn bị tài liệu từ sớm. Cần theo dõi, đốc thúc công việc chuẩn bị tài liệu của khách hàng.

Đối với các khách hàng lớn, số lượng nghiệp vụ phát sinh trong năm nhiều, có thể yêu cầu chuẩn bị tài liệu từ rất sớm. Không chỉ có vậy, trưởng nhóm kiểm toán luôn phải theo dõi đốc thúc công việc chuẩn bị tài liệu của khách hàng. Từ đó đảm bảo công tác kiểm toán tại đơn vị khách hàng diễn ra đúng tiến độ, kế hoạch và đạt chất lượng cao nhất.

Điều kiện vận dụng: Cần có sự chủ động lên kế hoạch thu thập tài liệu từ phía KTV và sự hợp tác của khách hàng.

- Hoàn thiện công tác thu thập thông tin của khách hàng:

Việc thu thập đầy đủ thông tin của khách hàng rất quan trọng đối với cuộc kiểm toán. Đối với các khách hàng lâu năm, KTV không nên chủ quan chỉ xem xét hồ sơ của các năm trước mà phải cập nhật thông tin của khách hàng qua các kênh khác nhau. KTV thu thập các thông tin bổ sung về môi trường kinh doanh bên ngoài, thông tin thị trường, thông tin về các mặt hàng thay thế, các đối thủ cạnh tranh cũng như các chính sách, quy định của Nhà nước... thông qua các phương tiện truyền thông, nhằm nắm bắt các yếu tố có được độ tin cậy của thông tin thu thập được. Ngoài ra, đối với khách hàng quen, KTV có thể biết trước danh mục các công ty mà

mình sẽ làm từ đó lựa chọn các trợ lý cho mình và tiến hành thu thập trước các thông tin về ngành nghề được giao. Như vậy sẽ đảm bảo thông tin về khách hàng được thu thập một cách đầy đủ và chi tiết trước khi tiến hành kiểm toán, phục vụ hữu hiệu cho các bước công việc tiếp theo.

Điều kiện vận dụng: Tìm hiểu thông tin về khách hàng đòi hỏi yêu cầu về thời gian và chi phí kiểm toán. Các giải pháp trên được đưa ra sẽ thực hiện tốt trên thực tế nếu kiểm toán viên không bị giới hạn nhiều về mặt thời gian, để từ đó kiểm toán viên có thể sắp xếp thời gian phù hợp cho việc hiểu biết về khách hàng. Bên cạnh đó, kiểm toán viên cần có kiến thức về ngành nghề, tính chất hoạt động của đơn vị và tạo lập được quan hệ tốt với khách hàng từ đó thuận lợi cho việc thực hiện của mình.

- Cần chú ý thực hiện đánh giá kiểm soát nội bộ tại khách hàng

Mặc dù đã thiết kế sẵn các bảng câu hỏi để đánh giá KSNB đối với khoản mục CPBH và CPQLDN, tuy nhiên khi áp dụng vào thực tế mỗi đơn vị lại không phù hợp với các đơn vị đặc thù kinh doanh. Do đó công ty nên tiến hành xây dựng lại các bảng câu hỏi tương ứng với từng ngành nghề kinh doanh cụ thể, như vậy sẽ giúp KTV tiến hành bước công việc này được nhanh hơn và đạt hiệu quả cao hơn. Việc xây dựng Bảng câu hỏi đánh giá với các câu hỏi mở về KSNB đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp sẽ mang lại hiệu quả cao hơn, nhờ vào đó KTV có thể thu thập được thông tin nhiều hơn mức mong muốn. Ngoài ra, KTV nên kết hợp phương pháp Bảng câu hỏi với lưu đồ hay bảng tường thuật để có được hình ảnh rõ nét nhất về KSNB của khách hàng. Công ty nên thay thế các chỉ tiêu đánh giá trên bảng câu hỏi đánh giá KSNB đối với CPBH và CPQLDN bằng hệ thống cho điểm. Tổng số điểm sau quá trình đánh giá thuộc vào khung điểm nào thì sẽ phản ánh KSNB của khách hàng là yếu, trung bình và khá là tương ứng. Dựa vào mô hình chấm điểm này, việc đánh giá KSNB của KTV sẽ có độ chính xác cao hơn.

Điều kiện vận dụng: KTV thực hiện đánh giá KSNB phải là người có kinh nghiệm, có khả năng nhận định tốt. Công việc đánh giá KSNB nên linh hoạt tùy thuộc vào từng khách hàng.

- Xác định mức rủi ro chi tiết cho chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Vì chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp chỉ bao gồm các khoản mục nhỏ trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp nên trong quá trình kiểm toán có thể bỏ qua khâu lập kế hoạch cho chi phí hoạt động. Tuy nhiên để hoàn thiện hơn quy trình kiểm toán chung thì tất cả các khoản mục nhỏ cũng cần được hoàn thiện nhằm nâng cao chất lượng chung của một cuộc kiểm toán. Sau đây là đề xuất về việc xác định mức rủi ro cho khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp:

- + Thực hiện các thủ tục phân tích

Các thủ tục phân tích được thực hiện để xem xét một cách chi tiết bản chất của tài khoản trong đó bao gồm các nghiệp vụ quy mô lớn, bất thường, các nghiệp vụ phát sinh không theo kế hoạch của doanh nghiệp mà có thể ảnh hưởng đến cuộc kiểm toán.

- + Xem xét các yếu tố có thể làm tăng rủi ro kiểm toán

Đối với mỗi tài khoản quan trọng, cần phải xem xét tất cả các yếu tố có thể làm tăng rủi ro, bao gồm xem xét các sự kiện xảy ra mà có thể làm tăng khả năng tồn tại gian lận và sai sót trọng yếu trên Báo cáo tài chính. Có thể sử dụng các câu hỏi sau để đánh giá rủi ro:

**Bảng 3.1: Bảng câu hỏi đánh giá rủi ro**

Các câu hỏi	Có	Không
1. Có tồn tại nghiệp vụ được hạch toán không theo hệ thống không?		
2. Có tồn tại nghiệp vụ bất thường hay nghiệp vụ phức tạp nào không. Những loại nghiệp vụ này có thể bao gồm: - Các nghiệp vụ lạ đối với hoạt động kinh doanh của khách hàng - Các nghiệp vụ liên quan tới các bên hữu quan với quy mô lớn và bất thường. - Các nghiệp vụ nghi ngờ đến hoạt động vi phạm pháp luật của khách hàng.		
3. Các nghiệp vụ mà thường xảy ra sai phạm trong hạch toán kế toán của khách hàng mà dựa vào hiểu biết của chúng ta về khách hàng có thể nhận ra sai phạm.		
4. Có tồn tại các nghiệp vụ theo dự toán và được điều chỉnh cuối năm không.		
5. Có được kiểm tra và đối chiếu thường xuyên không.		
6. Có các nghiệp vụ đặc trưng theo ngành nghề kinh doanh của khách hàng không.		
7. Có chịu áp lực hay nghi ngờ về tính liêm chính của Ban quản lý không.		

Sau khi trả lời tất cả các câu hỏi trên, thì kiểm toán viên biết được là có rủi ro chi tiết nào được xác định không. Dựa vào đó thiết kế các thủ tục kiểm toán chi tiết đối với khoản mục được kiểm tra. Nếu rủi ro chi tiết được xác định thì sẽ ảnh hưởng rất lớn đến khối lượng các thử nghiệm kiểm toán cần được thực hiện.

Điều kiện vận dụng: KTV thực hiện đánh giá rủi ro phải là người có kinh nghiệm, có khả năng nhận định tốt. Công việc đánh giá rủi ro nên linh hoạt tùy thuộc vào từng khách hàng.

**3.2.2. Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán**

- Áp dụng các thử nghiệm kiểm soát trong kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Đối với một số khách hàng lớn, có kiểm soát nội bộ hoạt động hiệu quả thì kiểm toán viên nên thực hiện các thử nghiệm kiểm soát nhằm tiết kiệm thời gian và giá phí của cuộc kiểm toán. Hiện nay khi kiểm toán chi phí hoạt động AAFC hầu như không thực hiện thử nghiệm kiểm soát. Do đó, kiến nghị công ty nên áp dụng thực hiện thử nghiệm kiểm soát.

Thử nghiệm kiểm soát được thiết kế để kiểm tra các thủ tục kiểm soát của khách hàng nhằm khẳng định độ tin cậy của các hoạt động đó. Có thể thiết kế thử nghiệm kiểm soát đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp dưới dạng như sau:



**Bảng 3.2: Thiết kế thử nghiệm kiểm soát**

Mục tiêu kiểm toán	Hoạt động kiểm soát chủ yếu	Thử nghiệm kiểm soát
Sự phê chuẩn	Sự phê chuẩn các khoản chi ở đúng cấp có thẩm quyền	- Kiểm tra dấu hiệu của sự phê chuẩn.
Tính đầy đủ	Các hoá đơn mua hàng (điện, nước, điện thoại) phải được đánh số thứ tự và theo dõi việc vào sổ.	- Theo dõi một chuỗi liên tục các hoá đơn tiền điện, nước,...
Phân loại	- Doanh nghiệp có đủ sơ đồ tài khoản. - Kiểm tra nội bộ quá trình phân loại	- Kiểm tra các thủ tục vào sổ theo đúng sơ đồ tài khoản - Kiểm tra dấu hiệu của kiểm tra nội bộ.
Tính đúng kỳ	Doanh nghiệp có các quy định ghi sổ nghiệp vụ càng sớm càng tốt sau khi thực hiện các khoản chi	- Kiểm tra thủ tục vào sổ và quan sát liệu có hoá đơn nào của người bán chưa được vào sổ hay không. - Kiểm tra dấu hiệu của việc kiểm tra nội bộ.

- Thực hiện các thủ tục phân tích trong kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Có thể chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp chỉ bao gồm các khoản mục chi phí nhỏ nên khi chọn khoản mục để thực hiện các thử nghiệm kiểm soát đã bị bỏ qua. Tuy nhiên không vì thế mà kiểm toán viên phải thực hiện hoàn toàn các thủ tục kiểm tra chi tiết. Để giảm bớt khối lượng công việc kiểm tra chi tiết cần thực hiện thì thủ tục phân tích được sử dụng là rất hiệu quả.

Hiện tại AAFC thiên về kiểm tra chi tiết, việc sử dụng thủ tục phân tích chưa đa dạng. Tuy nhiên trong tương lai, nếu chi phí kiểm toán ngày càng thấp thì các kiểm toán viên không thể thực hiện nhiều thủ tục kiểm tra chi tiết như hiện nay. Do đó việc thực hiện thủ tục phân tích sẽ rất hiệu quả đối với việc tiết kiệm thời gian và

chi phí thay vì phải thực hiện nhiều thủ tục kiểm tra chi tiết, đối chiếu chứng từ. Vì vậy hoàn thiện quy trình phân tích là một việc làm cần thiết.

Một thủ tục phân tích chi tiết áp dụng đối với tất cả các khoản mục bao gồm các bước sau:

- + Xác định các số dư cần kiểm tra

Điều quan trọng nhất khi thực hiện thủ tục phân tích chi tiết là phải xác định được khoản mục cần kiểm tra. Làm được việc này phải dựa vào mức trọng yếu và mức rủi ro có thể đối với từng khoản mục.

- + Xác định số ước tính của kiểm toán viên

Sau đó tiến hành xác định số ước tính. Kiểm toán viên có thể xác định số ước tính dựa vào dự toán chi năm nay của doanh nghiệp mà được lập dựa trên chi phí năm trước và dự đoán về những thay đổi trong hoạt động kinh doanh của năm nay. Nếu sử dụng dự toán của doanh nghiệp để ước tính thì phải đảm bảo rằng các thông tin dùng để lập dự toán là đáng tin cậy. Tuy vậy kiểm toán viên cũng có thể dựa vào hiểu biết tình hình hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính của khách hàng mà đưa ra con số ước tính.

- + So sánh giữa số ước tính và số ghi sổ của khách hàng

Sau khi xác định được số ước tính, tiến hành so sánh với số liệu ghi sổ của kế toán đồng thời xác định được số chênh lệch (nếu có).

- + Xác định mức sai số có thể chấp nhận được

Tiếp theo là xác định mức sai số có thể chấp nhận được, điều này dựa vào mức trọng yếu phân bổ cho từng khoản mục và do tính thận trọng nghề nghiệp nên kiểm toán viên luôn xác định mức sai số có thể chấp nhận được có xu hướng nhỏ.

- + Điều tra nguyên nhân chênh lệch

Chênh lệch được phát hiện, để đưa ra ý kiến về nguyên nhân chênh lệch thì kiểm toán viên phải tiến hành điều tra (nếu mức chênh lệch lớn hơn sai số có thể chấp nhận được). Sau đó phỏng vấn người có trách nhiệm để lấy giải trình về sự chênh lệch và thực hiện chọn mẫu để kiểm tra tính hợp lý của việc chênh lệch.

Ngoài ra trong trường hợp, doanh nghiệp không thực hiện lập dự toán ngân sách, thì kiểm toán viên thực hiện một số thủ tục phân tích khác khi kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp như:

- + Tính tỉ lệ biến động chi phí bán hàng và chi phí quản lý năm nay so với năm trước và so sánh mức biến động đó với mức biến động của tổng chi phí.
- + Tính tỉ lệ biến động của chi phí bán hàng rồi so sánh với mức biến động của doanh thu tương ứng. Về nguyên tắc các chi phí bán hàng như chi phí hoa hồng, chi phí vận chuyển hàng hoá biến động theo sự biến động của doanh thu.
- + So sánh mức biến động của tiền lương nhân viên bán hàng với mức biến động của tổng tiền lương phải trả. Hoặc so sánh biến động của tiền lương bộ phận bán hàng với sự biến động của nhân sự bộ phận bán hàng.

Các mức biến động trên có thể so sánh năm nay với năm trước, giữa các kỳ hoặc so sánh với cùng chỉ tiêu đó của các doanh nghiệp khác có cùng quy mô.

- Về phương pháp chọn mẫu kiểm tra chi tiết

Đối tượng kiểm toán là những nghiệp vụ cụ thể, những chứng từ cụ thể và thường được biểu hiện bằng số tiền cụ thể. Trong quá trình kiểm toán, kiểm toán viên không thể soát xét và đối chiếu tất cả chứng từ kế toán hay các sổ dư của các tài khoản. Trong khi đó, chuẩn mực thận trọng lại không cho phép công tác kiểm toán bỏ qua những sai phạm trọng yếu để loại trừ những rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và giảm bớt rủi ro phát hiện. Do đó, trong thực hiện kiểm toán, kiểm toán viên bắt buộc phải kiểm tra chọn mẫu.

Có 2 phương pháp chọn mẫu là chọn mẫu xác suất và chọn mẫu phi xác suất. Sử dụng phương pháp chọn mẫu như hiện nay của AAFC là chọn tất cả các khoản mục phát sinh có quy mô lớn, cách chọn mẫu này thì sẽ bảo đảm là không còn tồn tại bất kỳ sai phạm trọng yếu nào. Tuy nhiên nếu trong trường hợp sai phạm tồn tại dưới dạng quy mô nhỏ và phân bố đều cho các khoản mục thì kiểm toán viên phải sử dụng phương pháp chọn mẫu khác sao cho có tính đại diện cao hơn, cụ thể là phương pháp chọn mẫu xác suất. Kiến nghị Công ty là nên dùng song song hai phương pháp chọn mẫu để có thể đảm bảo rủi ro phát hiện ở mức thấp nhất.

Để công tác chọn được mẫu kiểm toán điển hình, mang tính đại diện cho toàn bộ tổng thể được tốt hơn, công ty AAFC nên xem xét và áp dụng một số phương pháp chọn mẫu khác như chọn mẫu ngẫu nhiên theo phân mềm chọn mẫu để kết hợp các phương pháp chọn mẫu với nhau. Bên cạnh đó, Công ty có thể tham khảo các kỹ thuật chọn mẫu của các công ty kiểm toán khác như kỹ thuật phân tầng.

Trong kỹ thuật phân tầng tổng thể mẫu được chia thành các tầng căn cứ vào những đặc tính tương đồng của các phần tử (thường sử dụng quy mô lượng tiền). Các tầng sẽ được chọn mẫu độc lập hoặc kết hợp để suy rộng kết quả cho toàn bộ tổng thể. Thông qua kỹ thuật phân tầng sẽ làm giảm sự khác biệt trong cùng một tầng và giúp KTV tập trung vào những bộ phận chứa đựng khả năng sai phạm. Phương pháp này đòi hỏi kiểm toán viên phải phân định giữa các tầng để mỗi đơn vị mẫu chỉ thuộc một tầng.

Việc kết hợp các phương pháp chọn mẫu với nhau sẽ có thể phát hiện các sai phạm tồn tại dưới dạng quy mô nhỏ và phân bổ đều cho các khoản mục.

Điều kiện vận dụng: Trước hết, kiểm toán viên cần đánh giá đúng đắn vai trò của mẫu chọn, áp dụng linh hoạt và phối kết hợp các kỹ thuật chọn mẫu trong từng trường hợp cụ thể; nghiên cứu, xây dựng hoặc đầu tư để có được phân mềm chọn mẫu hiệu quả.

### **3.3. Những kiến nghị với các bên nhằm hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp tại công ty TNHH Kiểm toán và Định giá AAFC**

#### **- Về phía Nhà nước**

Để hoàn thiện quy trình kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thì Nhà nước cần tạo điều kiện cho các doanh nghiệp như:

- + Tạo cơ hội cho các tổ chức, các loại hình dịch vụ kế toán, kiểm toán tiếp cận với thông lệ, chuẩn mực quốc tế và phương pháp kỹ thuật kiểm toán hiện đại.
- + Mở rộng thị trường và lĩnh vực hoạt động sản xuất.
- + Tạo dựng môi trường cạnh tranh lành mạnh, gay gắt hơn buộc các tổ chức tham gia cung cấp dịch vụ phải tìm cách vươn lên và trụ vững.

- + Tạo dựng môi trường tài chính công khai, minh bạch, thúc đẩy đầu tư và tăng cường thu hút đầu tư nước ngoài.
- Về phía Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)

Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA) là tổ chức nghề nghiệp của những người có Chứng chỉ kiểm toán viên độc lập (CPA VN) và các doanh nghiệp kiểm toán ở Việt Nam.

Trong những năm qua, VACPA đã từng bước đạt được các mục đích đã đề ra như không ngừng gia tăng số lượng và chất lượng hội viên, tạo lập được niềm tin của hội viên và các công ty kiểm toán, được Nhà nước tin tưởng giao nhiều trọng trách.

Với điều kiện kinh tế thị trường phát triển như hiện nay, VACPA cần đẩy mạnh sự hỗ trợ cần thiết đến các thành viên của hội trong việc đào tạo nâng cao chất lượng hồ sơ kiểm toán, năng lực nghề nghiệp chuyên môn. Bên cạnh đó, thường xuyên tổ chức các hội thảo, chuyên đề nhằm cập nhật, phổ biến các quy định, chế độ, chuẩn mực mới, kiến thức nghiệp vụ, chương trình kiểm toán mẫu đến các hội viên.

- Về phía Công ty

Đối với mọi công ty kiểm toán, yếu tố con người luôn là nhân tố chủ đạo trong việc phát triển. Do đó, để tăng cường khả năng cạnh tranh trong điều kiện hội nhập quốc tế, Công ty cần có chiến lược đào tạo để nâng cao trình độ chuyên môn cho đội ngũ nhân viên công ty.

Cần thiết lập các quy định cụ thể đối với kiểm toán từng phần hành cụ thể, đảm bảo hiệu quả cao trong quá trình kiểm toán. Xây dựng hệ thống các chương trình kiểm toán, các mẫu bảng biểu phù hợp, khoa học.

- Về phía khách hàng

Khách hàng cần phải có nhận thức đúng đắn về vai trò của kiểm toán BCTC trong việc xác nhận thông tin và giúp công ty kiểm toán hoàn thiện hơn về hệ thống kế toán, về quản lý tài chính ở đơn vị mình.

Bên cạnh đó, để giúp quá trình làm việc của KTV hiệu quả, khách hàng cần phải có sự phối hợp nhiệt tình với KTV trong việc cung cấp tài liệu phục vụ cho cuộc kiểm toán.

**KẾT LUẬN**

Hiện nay, cùng với xu thế ngày càng phát triển của nền kinh tế nói chung và sự phát triển vượt bậc của lĩnh vực kiểm toán nói riêng, việc hoàn thiện hơn nữa quy trình kiểm toán theo hướng phù hợp với Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và các chuẩn mực kiểm toán quốc tế được chấp nhận, nâng cao trình độ của các kiểm toán viên luôn là vấn đề cấp thiết. Kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là một phần quan trọng của kiểm toán BCTC. Việc thực hiện tốt kiểm toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp sẽ góp phần hoàn thiện và nâng cao chất lượng kiểm toán BCTC.

Trong phạm vi nghiên cứu của khóa luận, em đã đạt được một số mục tiêu sau:

- Tăng thêm hiểu biết trong thực tế về quy trình thực hiện kiểm toán CPBH và CPQLDN tại công ty AAFC
- Nhận biết những hạn chế còn tồn tại của công ty và nguyên nhân trong quá trình kiểm toán CPBH và CPQLDN
- Đưa ra giải pháp hoàn thiện hơn quy trình kiểm toán CPBH và CPQLDN

Tuy nhiên, do hạn chế về phạm vi nghiên cứu, khóa luận chỉ tập trung nghiên cứu thực trạng tại một khách hàng của AAFC mà chưa nghiên cứu những khách hàng với đặc điểm khác.

**DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. “Giáo trình Kiểm toán tài chính” – TS. Nguyễn Viết Lợi, Th.S Đậu Ngọc Châu – Nhà xuất bản Tài chính
2. Giáo trình “Kiểm toán” – trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh – Nhà xuất bản Thống kê
3. Tài liệu, bài giảng môn Kiểm toán tài chính 1, Học viện Ngân hàng
4. Hồ sơ kiểm toán phòng Kiểm toán 2 – Công ty AAFC
5. Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam ban hành theo thông tư số 214/2012/TT-BTC ngày 06/12/2012
6. Chương trình kiểm toán mẫu của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA)