

Tạp chí

ISSN 1859-1914



KẾ TOÁN & KIỂM TOÁN

Số tháng 11/2022 (230)

CƠ QUAN CỦA HIỆP HỘI KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN VIỆT NAM (VAA)



- **Xây dựng niềm tin tạo sự bền vững cho nghề nghiệp**
- **Hoàn thiện cơ chế tài chính và tổ chức kế toán tại đơn vị sự nghiệp công lập sau cổ phần hóa**

TẠP CHÍ KẾ TOÁN & KIỂM TOÁN

Cơ quan ngôn luận của Hiệp hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam

CHỦ TỊCH HỘI ĐỒNG BIÊN TẬP

PGS.TS. Đặng Văn Thanh

HỘI ĐỒNG BIÊN TẬP

GS. TS. Ngô Thế Chi

GS. TS. Trương Bá Thanh

GS.TS. Đoàn Xuân Tiên

GS.TS. Nguyễn Hữu Ảnh

PGS. TS. Mai Ngọc Anh

TS. Nguyễn Thành Cường

PGS.TS. Trần Mạnh Dũng

PGS. TS. Phan Thanh Hải

PGS. TS. Phạm Đức Hiếu

PGS. TS. Mai Thị Hoàng Minh

PGS. TS. Nguyễn Công Phương

PGS.TS. Trần Thị Cẩm Thanh

TS. Nguyễn Thị Hồng Thúy

TS. Nguyễn Chí Trang

Th.S. Trịnh Đức Vinh

Th.S. Hà Thị Tường Vy

TỔNG BIÊN TẬP

GS.TS. Chúc Anh Tú

PHÓ TỔNG BIÊN TẬP

Th.S. Đàm Thị Lệ Dung

BAN BIÊN TẬP

Th.S. Đàm Thị Lệ Dung

TS. Phạm Thị Thúy Hằng

TS. Phí Thị Diễm Hồng

TS. Nguyễn Thị Thu Hiền

TS. Nguyễn Đăng Huy

PGS.TS. Phạm Quang Huy

CN. Vũ Hữu Nam

PGS. TS. Nguyễn Thị Hồng Nga

Th.S. Phạm Ngọc Hoàng Thanh

TS. Phạm Quốc Thuần

PGS.TS. Trần Văn Tùng

VẤN ĐỀ HÔM NAY

3-4 Hoàn thiện cơ chế tài chính và tổ chức kế toán tại đơn vị sự nghiệp công lập sau cổ phần hóa **Đặng Văn Thanh**

5 Con số biết nói

6 Xây dựng niềm tin, tạo sự bền vững cho nghề nghiệp **Đặng Văn Thanh**

NGHIÊN CỨU TRAO ĐỔI

7-13 Vấn đề lợi ích và thành quả trong việc vận dụng kế toán quản trị (MAPs) tại doanh nghiệp Việt Nam **Phạm Đình Tuấn - Nguyễn Thành Cường - Đoàn Ngọc Phi Anh**

14-20 Tính hữu hiệu của hệ thống kiểm soát nội bộ tại các đơn vị Quỹ Tín dụng nhân dân **Nguyễn Ngọc Tuyền - Phạm Quốc Thuần**

21-24 Các yếu tố ảnh hưởng đến việc giảng dạy kế toán theo cách tiếp cận chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) **Nguyễn Phúc Sinh**

25-28 Tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán dồn tích tại các đơn vị sự nghiệp công lập hiện nay **Trần Thị Huệ Anh**

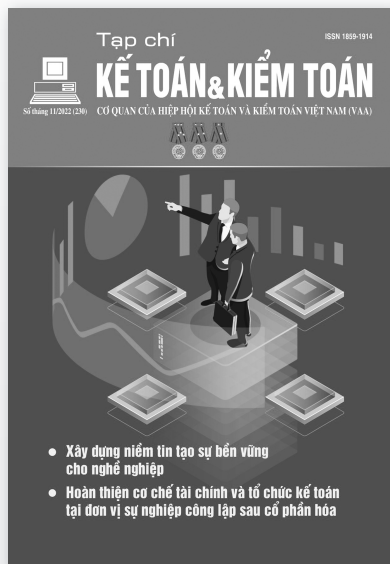
29-33 Ảnh hưởng của văn hóa doanh nghiệp đến sự phù hợp của hệ thống thông tin trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa **Nguyễn Thu Hiền - Đinh Thế Hùng**

34-40 Kiểm soát nội bộ hoạt động tín dụng tại Ngân hàng Thương mại Cổ phần Việt Nam Thịnh Vượng **Nguyễn Thị Hương Liên - Nguyễn Thị Phương Thanh**

41-44 Các nhân tố tác động đến ý định sử dụng dịch vụ ngân hàng điện tử của khách hàng tại BIDV - Chi nhánh Tây Sài Gòn **Lê Hoàng Anh - Nguyễn An Bình**

45-49 Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Đồng Nai **Lê Thủy Tiên - Vũ Thị Quỳnh Hương - Võ Thị Phương Thanh**

50-53 Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính giai đoạn hiện nay **Đường Thị Quỳnh Liên - Trương Thị Hoài**



TRƯỞNG BAN TRỊ SỰ

Đỗ Hải Bình

THU KÝ TÒA SOẠN

Phạm Cúc

GIẤY PHÉP XUẤT BẢN

Số 540/GP – BTTTT ngày 23/8/2021
của Bộ Thông tin và Truyền thông

TRỤ SỞ TÒA SOẠN

Số 192 Giải Phóng,
phường Phương Liệt,
quận Thanh Xuân,
Thành phố Hà Nội
ĐT 024.38689347

Email: banbientapvaa@gmail.com

THIẾT KẾ - CHẾ BẢN

Công ty TNHH MTV In Tài chính

IN TẠI

Công ty TNHH MTV In Tài chính

Giá: 20.000đ

54-59 Tác động của chuyển đổi số và Fintech đối với lĩnh vực tài chính ngân hàng

Hà Văn Sang

60-63 Chuẩn mực kiểm toán cho doanh nghiệp vừa và nhỏ - Kinh nghiệm cho hoạt động kiểm toán tại Việt Nam

Đoàn Thị Thảo Uyên

64-65 Thực trạng các quy định pháp lý về kế toán hàng hoá kho bảo thuế và kho ngoại quan ở Việt Nam

Nguyễn Thị Thanh Hòa

66-69 Kế toán và kiểm toán trong thời đại chuyển đổi số và giải pháp cải cách giáo dục ngành kế toán

Mai Hồng Chi

70-72 Lần đầu áp dụng IFRS - Những vấn đề cần lưu ý

Đỗ Thị Lan Hương - Nguyễn Thị Hồng Vân

73-78 Áp dụng IFRS tại Việt Nam: Lộ trình áp dụng và những thay đổi mà các trường đại học đào tạo kế toán cần làm

Nguyễn Quang Huy

79-86 Khung nghiên cứu về các nhân tố phi kinh tế ảnh hưởng đến hành vi không tuân thủ thuế: Đề xuất cho trường hợp các doanh nghiệp tại Thành phố Hồ Chí Minh

Nguyễn Thị Phương Hồng - Nguyễn Thị Thương

87-91 Phân tích Big data và Kiểm toán viên

Phạm Tú Anh - Trần Thị Quỳnh Hương - Hồ Thị Vân Anh

92-96 Định hướng lộ trình chuyển đổi số trong kế toán ở Việt Nam

Lê Hoàng Phúc - Trần Thị Ánh Hồng

97-102 Những khó khăn và thách thức trong việc thực hiện kiểm toán công nghệ thông tin trong Kỷ nguyên Cách mạng Công nghiệp 4.0

Trần Thị Thu Thủy

103-106 Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong việc ra quyết định kinh doanh

Võ Hồng Hạnh

107-113 Tăng cường hoạt động quản lý thuế hộ kinh doanh trên địa bàn tỉnh Hưng Yên

Đào Thị Hương - Lê Văn Kiên

CHẾ ĐỘ MỚI

114 Chính sách, chế độ mới

KIỂM TOÁN CÁC ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN trong kiểm toán báo cáo tài chính giai đoạn hiện nay

 TS. Đường Thị Quỳnh Liên* - Th.S. Trương Thị Hoài*

Nhận: 05/11/2022

Biên tập: 06/11/2022

Duyệt đăng: 16/11/2022

Tóm tắt

Kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) là vấn đề không đơn giản. Đặc biệt, trong một số trường hợp, các khoản mục ước tính này là lý do dẫn đến BCTC bị sai lệch trọng yếu vì chúng có thể được ước tính theo sự chủ quan hoặc xét đoán thiên lệch của giám đốc đơn vị được kiểm toán. Sự phức tạp của kiểm toán các ước tính kế toán cần phải được nghiên cứu nhiều hơn, thậm chí các công ty kiểm toán cần phải đưa ra những hướng dẫn chi tiết hơn cho kiểm toán viên (KiTV) khi họ kiểm toán BCTC. Khi thấy có bất kỳ ước tính kế toán nào được coi là có mức độ ước tính cao mà không có bằng chứng rõ ràng và thuyết phục, thì KiTV cần xem xét liệu sự không chắc chắn này có làm phát sinh rủi ro đáng kể hay không? Bài viết đề cập đến kiểm toán các ước tính kế toán theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam và quốc tế, nhằm nhấn mạnh những vấn đề quan trọng và những lưu ý khi kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán BCTC, giai đoạn hiện nay.

Từ khóa: kiểm toán, ước tính kiểm toán, kế toán, kiểm toán viên, báo cáo tài chính.

Abstract:

Auditing the accounting estimates in the audit of financial statements is not a simple matter. In particular, in some cases, these estimated items are the reason for material misstatement of the financial statements, as they may be estimated based on the subjectivity or biased judgment of the entity's directors. The complexities of auditing accounting estimates need to be studied more, even more, audit firms need to give more detailed instructions to the auditors when they audit the financial statements in the financial statements. current period. When it is found that any accounting estimate is considered to be a high estimate without clear and convincing evidence, the auditor should consider whether this uncertainty would give rise to significant risks. or not. The article refers to the audit of accounting estimates in accordance with Vietnamese and international auditing standards in order to emphasize the important issues and notes when auditing accounting estimates in the audit of period financial statements. current paragraph.

Keywords: Auditing, accounting estimates, accountants, auditors, financial statements

JEL: M40, M42, M49.

1. Đặt vấn đề

Ước tính kế toán là một giá trị gần đúng của một chỉ tiêu liên quan đến BCTC, được ước tính trong trường hợp thực tế đã phát sinh nhưng chưa có số liệu chính xác hoặc chưa có phương pháp tính toán chính xác hơn hoặc một chỉ tiêu thực tế chưa phát sinh nhưng đã được ước tính để lập BCTC.

Thực hiện các ước tính kế toán là công việc cần thiết khi lập BCTC. Các nhà quản lý doanh nghiệp (DN) cần tính toán một số tài sản và nợ phải trả, để có giá trị đáng tin cậy. Các ước tính này, có thể bao gồm các vấn đề thông thường như: ước

tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, nhà cửa, vật kiến trúc; ước tính dự phòng phải thu khó đòi; và bao gồm nhiều vấn đề thách thức hơn như ước tính giá trị phải trả trợ cấp lương hưu cho một công ty mới bị mua; ước tính tổn thất các khoản đầu tư. Các ước tính này, nói chung là có mức độ không chắc chắn rất cao và có đầy rủi ro tiềm tàng.

Việc sử dụng các ước tính kế toán với độ tin cậy hợp lý là một phần không thể thiếu trong việc lập BCTC và không vì là ước tính kế toán mà bị coi là kém tin cậy.

2. Một số vấn đề chung về các ước tính kế toán

Theo IAS 08: “Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót”, do bản chất thay đổi của hoạt động kinh doanh nhiều khoản mục trong BCTC của DN không thể xác định được một cách tin cậy, mà chỉ có thể ước tính. Về bản chất, ước tính kế toán là một giá trị gần đúng của một chỉ tiêu liên quan đến BCTC, được ước tính trong trường hợp thực tế đã phát sinh nhưng chưa có số liệu chính xác; hoặc chưa có phương pháp

*Khoa Kế toán, Trường Kinh tế - Trường Đại học Vinh

tính toán chính xác hơn; hoặc một chỉ tiêu thực tế chưa phát sinh nhưng đã được ước tính để lập BCTC. Việc sử dụng ước tính kế toán với độ tin cậy hợp lý, là một phần không thể thiếu trong lập BCTC và không làm giảm độ tin cậy của BCTC. Có rất nhiều cách phân loại ước tính kế toán, có thể phân loại các ước tính kế toán gắn với từng tiêu thức khác nhau, cụ thể:

Phân loại ước tính kế toán theo nội dung kinh tế, bao gồm:

- Giá trị hao mòn tài sản cố định, giá trị còn lại của tài sản cố định;
- Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho, dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Giá trị nợ phải thu khó có khả năng thu hồi, dự phòng nợ phải thu khó đòi;
- Giá trị dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, dự phòng phải trả về tái cơ cấu DN;
- Các khoản trích trước và phân bổ chi phí trả trước;
- Doanh thu được ghi nhận theo tỷ lệ khối lượng công việc hoàn thành (bao gồm doanh thu theo hợp đồng xây dựng), phân bổ doanh thu chưa thực hiện...

Phân loại ước tính kế toán theo các khoản mục trên BCTC:

Giúp kế toán nhận biết và trình bày các ước tính kế toán trên BCTC, phù hợp với tính chất của từng ước tính.

- Ước tính kế toán được ghi nhận là tài sản: tài sản thuế thu nhập hoãn lại; chi phí trả trước ngắn hạn, dài hạn; giá trị còn lại của tài sản cố định; giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho...

- Ước tính kế toán được ghi nhận giảm tài sản: là các khoản được ghi nhận để điều chỉnh giảm

giá trị tài sản được ghi nhận thành một yếu tố riêng trên BCTC như: hao mòn tài sản cố định; dự phòng giảm giá hàng tồn kho; dự phòng nợ phải thu khó đòi...

- Ước tính kế toán được ghi nhận là nợ phải trả gồm: các khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm; dự phòng tổn thất của các hợp đồng lớn có rủi ro; dự phòng tái cơ cấu DN. Phân loại ước tính kế toán theo thời gian phát sinh: giúp nhận biết cơ sở phát sinh các ước tính kế toán. Từ đó, nhận diện các căn cứ, phương pháp xác định phù hợp đối với từng ước tính kế toán.

- Ước tính kế toán liên quan đến các chỉ tiêu đã phát sinh: khấu hao tài sản cố định; phân bổ chi phí trả trước; dự phòng giảm giá hàng tồn kho; dự phòng nợ phải thu khó đòi...

- Ước tính kế toán được xác định theo dữ liệu hiện tại gồm các khoản dự phòng tổn thất cho các tài sản hiện có... ghi nhận doanh thu của hợp đồng xây dựng, hợp đồng cung cấp dịch vụ đã thực hiện.

- Ước tính kế toán liên quan đến các chỉ tiêu chưa phát sinh: các khoản dự phòng phải trả, các khoản trích trước, bảo hành sản phẩm, dự phòng tái cơ cấu DN...

3. Ghi nhận, đo lường và trình bày các ước tính kế toán trên BCTC

3.1. Ghi nhận và đo lường theo VAS 29 và IAS 8

Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót đã hướng dẫn, như sau: “Ước tính kế toán cần được xem xét lại nếu các căn cứ thực hiện ước tính có thay đổi hoặc do có thêm thông tin hay kinh nghiệm mới”. Như vậy, trong bối cảnh hiện nay, công ty cần phải xem xét và đánh giá lại toàn bộ các

ước tính kế toán, để đảm bảo tại thời điểm công ty bị ảnh hưởng, thì các ước tính kế toán này đang được ghi nhận một cách hợp lý trong khả năng tốt nhất của công ty. Công ty sẽ phải rà soát và đánh giá lại sự phù hợp, của các yếu tố sau:

- Phương pháp ước tính: cần đảm bảo mô hình tính toán đã được điều chỉnh kịp thời, để phản ánh những thay đổi trong môi trường kinh doanh;

- Các giả định được sử dụng trong ước tính kế toán: cần phải được thống nhất xuyên suốt các khoản mục trên BCTC;

- Dữ liệu quá khứ được sử dụng: có thể phải được điều chỉnh để phản ánh những bất lợi phát sinh thêm trong môi trường kinh doanh;

- Đồng thời, công ty cần chuẩn bị đầy đủ các tính toán và hồ sơ tài liệu, làm căn cứ cho những xét đoán và ước tính kế toán của mình.

3.2. Trình bày theo IAS 1

Trình bày BCTC, công ty sẽ phải thuyết minh những giả định về tương lai và các nguồn gốc của sự không chắc chắn trong ước tính tại cuối kỳ báo cáo có rủi ro đáng kể, sẽ gây ra các điều chỉnh trọng yếu tới giá trị ghi sổ, của các tài sản và nợ phải trả trong năm tài chính tiếp theo. Như vậy, công ty có thể phải thuyết minh những xét đoán và giả định liên quan, bao gồm:

- Khả năng và mức độ hỗ trợ của các chương trình hỗ trợ từ Chính phủ;

- Khả năng tuân thủ giao ước với bên cho vay;

- Thời gian kéo dài dự tính và tác động tiềm tàng của các biện pháp giãn cách xã hội;

Trong hoàn cảnh hiện tại, thời gian thu thập thông tin, lập và trình

bày BCTC phê duyệt BCTC có thể kéo dài hơn so với những năm trước. Do đó, công ty cần chú ý hơn đến việc cập nhật những sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán, để xem xét sự phù hợp của các ước tính kế toán tại ngày kết thúc kỳ kế toán, trước khi BCTC được phát hành bởi những người có thẩm quyền. Bên cạnh đó, công ty cũng phải thuyết minh một số giả định quan trọng như là: phân tích độ nhạy dựa trên khả năng có thể xảy ra, để phản ánh các điều kiện tại ngày lập báo cáo. Khi một sự kiện không điều chỉnh sau ngày kết thúc niên độ diễn ra, khiến các giả định thay đổi; hoặc các khả năng có thể xảy ra thay đổi đáng kể, công ty sẽ phải thuyết minh thông tin đó riêng biệt trên thuyết minh BCTC.

Ngoài ra, theo IAS 1, để lập và trình bày BCTC một cách trung thực và hợp lý công ty phải cung cấp các thông tin bổ sung trong trường hợp những quy định trong chuẩn mực kế toán không đủ để giúp cho người sử dụng BCTC hiểu được tác động của những giao dịch; hoặc những sự kiện cụ thể đến tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của DN. Nếu có sự thay đổi về ước tính kế toán, công ty phải trình bày tính chất và giá trị của những thay đổi có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại, dự kiến ảnh hưởng đến các kỳ trong tương lai, trừ khi không thể xác định được thì phải trình bày lý do.

4. Nhiệm vụ của KiTV khi kiểm toán các ước tính kế toán

Theo VSA 540: “KiTV phải tìm hiểu các vấn đề sau, để có cơ sở xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu đối với các ước tính kế

toán: các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng đối với các ước tính kế toán, kể cả các thuyết minh liên quan; cách thức ban giám đốc xác định các giao dịch, sự kiện và điều kiện có thể dẫn đến sự cần thiết phải ghi nhận hoặc thuyết minh các ước tính kế toán trong BCTC; cách thức ban giám đốc lập ước tính kế toán và hiểu biết về các dữ liệu làm cơ sở lập các ước tính đó; các giả định được sử dụng để lập ước tính kế toán”.

KiTV phải xem xét, liệu các phương pháp lập ước tính kế toán có thích hợp và đã được áp dụng nhất quán hay chưa? Liệu các thay đổi (nếu có) trong các ước tính kế toán hoặc trong phương pháp lập ước tính kế toán so với kỳ trước có phù hợp với hoàn cảnh thực tế hay không?

KiTV phải thực hiện một hoặc một số các biện pháp sau đây: xác định xem, các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập báo cáo kiểm toán có cung cấp bằng chứng kiểm toán liên quan đến ước tính kế toán? Hay kiểm tra cách thức ban giám đốc lập ước tính kế toán và các dữ liệu làm cơ sở cho việc lập ước tính kế toán.

Đối với các ước tính kế toán làm phát sinh rủi ro đáng kể, KiTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp việc quyết định của ban giám đốc, về việc ghi nhận hay không ghi nhận các ước tính kế toán trong BCTC có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không? Cơ sở đo lường được chọn cho các ước tính kế toán, có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không?

KiTV phải thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp về việc, liệu các thuyết minh trong BCTC liên quan đến các ước tính kế toán có tuân theo các quy định của khuôn khổ về lập và trình bày BCTC được áp dụng hay không?

KiTV phải thu thập giải trình bằng văn bản của ban giám đốc và ban quản trị (trong phạm vi phù hợp) về việc liệu họ có tin tưởng rằng, các giả định quan trọng được sử dụng khi lập ước tính kế toán là hợp lý hay không?

So với Chuẩn mực Kiểm toán Quốc tế (ISA) 540 (bản sửa đổi có hiệu lực ngày 15/12/2019), VSA 540 chưa cập nhật những thay đổi cho phù hợp điều kiện phát triển và môi trường làm việc như hiện nay. Cụ thể, ISA 540 đã có những điểm mới sửa đổi, như sau:

- Đoạn 8: khi KiTV nhận thấy, các ước tính kế toán có mức độ không chắc chắn cao; hoặc các ước tính là phức tạp; hoặc ban giám đốc chủ quan trong lập các ước tính kế toán, thì KiTV phải thực hiện thái độ hoài nghi nghề nghiệp cao hơn. Tương tự, việc thực hiện thái độ hoài nghi nghề nghiệp là quan trọng khi có nhiều khả năng xảy ra sai sót, do sự thiên vị của ban giám đốc hoặc gian lận.

- Đoạn 13: mặc dù DN có thể đang hoạt động theo những cách khác nhau để thích ứng với môi trường hiện tại, KiTV vẫn phải hiểu rõ về kiểm soát nội bộ liên quan đến cuộc kiểm toán (tức là các hoạt động kiểm soát), bao gồm các kiểm soát liên quan đối với quy trình lập ước tính kế toán của ban giám đốc.

- Đoạn 15: đối với các ước tính kế toán, KiTV phải xác định xem nhóm kiểm toán có yêu cầu kỹ

năng hoặc kiến thức chuyên môn, để thực hiện các thủ tục đánh giá rủi ro hay không? Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, thiết kế và thực hiện các thủ tục kiểm toán, để ứng phó với những rủi ro đó; hoặc để đánh giá bằng chứng kiểm toán thu thập được.

- Đoạn 39: KiTV phải đưa vào tài liệu kiểm toán các yếu tố chính trong hiểu biết của KiTV về đơn vị và môi trường của đơn vị, bao gồm kiểm soát nội bộ của đơn vị liên quan đến các ước tính kế toán của đơn vị; các phản ứng của KiTV khi ban giám đốc chưa thực hiện các bước thích hợp, để hiểu và giải quyết sự không chắc chắn trong ước tính.

Như vậy, VSA 540 cũng cần phải được xem xét để cập nhật cho phù hợp với thực trạng hiện nay, đó là xu thế kế toán dựa vào giá trị hợp lý ngày càng gia tăng.

5. Một số lưu ý khi kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán BCTC giai đoạn hiện nay

Trong giai đoạn hiện nay, rất nhiều DN gặp khó khăn về tình hình tài chính. Bên cạnh đó, vì một số lý do DN cần phải lập BCTC với tình hình tài chính tốt. Vì thế, DN có thể cố tình bỏ qua hoặc thực hiện không đầy đủ các khoản ước tính kế toán, ví dụ: dự phòng giảm giá hàng tồn kho; dự phòng nợ phải thu khó đòi; dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán; hoặc dự phòng các khoản chi phí và các khoản bồi thường cho các vụ kiện tụng... Do vậy, khi kiểm toán các khoản ước tính kế toán, KiTV và công ty kiểm toán cần lưu ý:

Thứ nhất, duy trì và thực hiện thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong suốt quá trình kiểm toán các khoản ước tính kế toán, đặc biệt khi KiTV phát hiện các ước tính năm trước khác nhiều so với thực tế phát sinh; hoặc ước tính của KiTV khác nhiều so với ước tính của ban giám đốc; hoặc các giả định được sử dụng trong các ước tính kế toán không nhất quán; hoặc khi KiTV xác định được các chỉ số về sự thiên lệch có thể có của ban giám đốc, KiTV có thể cần thảo luận thêm với ban giám đốc và có thể cần xem xét lại, liệu đã thu thập đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp để đảm bảo rằng, phương pháp giả định và dữ liệu được sử dụng là phù hợp và có thể hỗ trợ trong hoàn cảnh hay không?

Thứ hai, khi tìm hiểu về kiểm soát nội bộ của đơn vị được kiểm toán, KiTV phải tìm hiểu về kiểm soát nội bộ liên quan đến ước tính kế toán. Ví dụ, có các hoạt động kiểm soát liên quan đến việc xem xét và phê duyệt ước tính kế toán và chúng có được thực hiện trong thực tế không? Nếu ban giám đốc đã thiết kế các kiểm soát mới; hoặc các kiểm soát đã thay đổi liên quan đến cuộc kiểm toán, KiTV phải đánh giá thiết kế của chúng và xác định xem chúng đã được thực hiện hay chưa?

Thứ ba, KiTV phải có các kỹ năng hoặc kiến thức chuyên môn trong một số lĩnh vực, KiTV có thể yêu cầu sự hỗ trợ của chuyên gia. Ví dụ, KiTV có thể yêu cầu sự hỗ trợ của chuyên gia định giá. Vì điều kiện hiện tại có thể chỉ ra rằng, kết quả trung bình ngành hoặc kết quả lịch sử không còn phù hợp; hoặc có thể cần bổ sung thông tin khác, để

đánh giá các giả định của ban giám đốc được sử dụng trong mô hình định giá; hoặc mức độ phức tạp và mức độ sử dụng công nghệ thông tin của đơn vị trong việc lập các ước tính kế toán; hoặc bản chất của các ước tính kế toán cho 1 DN hoặc 1 ngành cụ thể (ví dụ, mỏ khoáng sản, tài sản nông nghiệp, các công cụ tài chính phức tạp, các khoản nợ hợp đồng bảo hiểm).

Thứ tư, trình bày đầy đủ những hiểu biết về kiểm soát nội bộ liên quan đến ước tính kế toán vào hồ sơ kiểm toán.

Thứ năm, KiTV lưu ý những vấn đề có thể phát sinh liên quan đến ước tính kế toán phổ biến trong hầu hết BCTC của các DN hiện nay là: thay đổi thời gian khấu hao tài sản cố định; không trích lập đủ dự phòng giảm giá hàng tồn kho; dự phòng nợ phải thu khó đòi; dự phòng nợ phải trả; dự phòng bảo hành sản phẩm.

6. Kết luận

Bản chất của ước tính kế toán là các khoản mục khó có thể xác định được chính xác mà chỉ có thể ước tính. Việc ước tính thường liên quan đến các xét đoán của đơn vị được kiểm toán, dựa trên thông tin sẵn có tại thời điểm lập và trình bày BCTC. Do vậy, khoản mục này khá phức tạp, khả năng xảy ra sai sót và gian lận trên BCTC rất lớn. ước tính kế toán bao gồm cả xác định giá trị hợp lý, vẫn là chỉ tiêu được kiểm toán gây tranh luận gay gắt nhất, thông qua việc đánh giá xem các thủ tục của khách hàng và tiến hành ước tính có hợp lý không? ■

Xem tiếp trang 106

(Abdel-Kader và Luther, 2006; Uyar, 2010; Yalcin, 2012). Nội dung phân tích về chi phí, doanh thu và lợi nhuận là những vấn đề cơ bản luôn được các nhà quản trị quan tâm ở mọi thời đại. Vì thế, phân tích CVP được sử dụng xuyên suốt nhằm cung cấp thông tin phù hợp trong các giai đoạn kinh doanh, đóng góp vào hệ thống thông tin kế toán quản trị và đánh giá hoạt động của DN (Horngren, 2011). Tuy nhiên, vận dụng phân tích CVP trong việc ra quyết định kinh doanh ở mỗi DN sản xuất là khác nhau bởi đặc điểm của DN (ngành nghề, cơ cấu tổ chức, năng lực cạnh tranh...) và nhận thức của nhà quản trị về tầm quan trọng của sử dụng thông tin kế toán. ■

Tài liệu tham khảo

Abdullahi, S. R., Sulaimon, B. A., Mukhtar, I. S. and Musa, M. H. (2017). "Cost-Volume-Profit Analysis as a Management Tool for Decision Making In Small Business Enterprise within Bayero University, Kano", *Journal of Business and Management*, 19(2), pp. 40-45.

Adeniji, A.A., (2008). *Management Accounting, 4th Edn., El-Toda Venture Limited, Lagos, Nigeria.*

Gabriela Busan, Ionela-Claudia Dina. (2009). "Using Cost – Volume – Profit analysis in decision making", *Annal of the University of Petrosani, Economics*, 9(3), pp. 103-106.

Gautier, M., & Underdown, B. (2001). *Accounting Theory and Practice*, Harlow England: Pearson Education Limited.

González, L. (2001). "Multiproduct CVP analysis based on contribution

rules", *International Journal of Production Economics*, 73(3), tr. 273-284.

Govindarajan, V. and Anthony, R. N. (1983). "How firms use cost data in price decisions", *Management Accounting (USA)*, July, pp. 30-36.

James A. Yunker and Penelope J. Yunke.r (1982). "Cost-Volume-Profit analysis under uncertainty: An integration of Economic and Accounting concepts", *Journal of Economics & Business*, 34, tr. 21-37.

Trần Thị Thu Hà. (2021). *Nghiên cứu phân tích mối quan hệ CVP trong việc ra quyết định kinh doanh tại các DN chế biến thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam. Luận án Tiến sĩ. Đại học Kinh tế Quốc Dân.*

Weygandt J.J., Kimmel P.D., Kieso D.E. (2009). *Managerial Accounting, 5th Edn, R. R. Donnelley-JC.*

Tiếp theo trang 53

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính. (2019). *Thông tư số 48/2019/TT-BTC ngày 8/8/2019 về Hướng dẫn việc trích lập và xử lý các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tổn thất các khoản đầu tư, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, công trình xây dựng tại DN.*

VACPA. (2020). *Tổng hợp tài liệu về kiểm toán trong môi trường đại dịch Covid-19 của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC). Truy cập tại: http://www.vacpa.org.vn/Page/Detail.aspx?newid=6065.*

IAASB. (2018). *ISA 540 (revised), Auditing Accounting Estimates and related disclosures going concern. Retrieved from: https://www.iaasb.org/publications/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-and-related-disclosures-9.*

IAASB. (2020). *Staff Audit Practice Alert: Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to Covid-19. Retrieved from: https://www.iaasb.org/publications/auditing-accounting-estimates-current-evolving-environment-due-Covid-19.*

Lê Thị Thanh. (2017). *Kiểm toán ước tính kế toán trong*

kiểm toán BCTC DN do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện. Luận án Tiến sĩ Kinh tế. Học viện Tài chính.

ACCA. (2020). *The impact of Covid-19 on audit and assurance: challenges and considerations. https://www.acca-global.com/.*

Bộ Tài chính. (2012). "Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 540 ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC".

IAASB. (2018). *ISA 540 (revised) - Auditing Accounting Estimates and related disclosures going concern. https://www.iaasb.org/.*

IAASB. (2020). *Staff Audit Practice Alert: Auditing Accounting Estimates in the Current Evolving Environment Due to Covid-19. https://www.ifac.org/ 6. RSMVietnam (2020), "Ảnh hưởng của Covid-19 đến việc lập, trình bày và phê duyệt BCTC". https://www.rsm.global*

Nguyễn Thị Phước. (2021). *Kiểm toán các ước tính kế toán trong giai đoạn đại dịch Covid-19, Tạp chí Tài chính*

Đào Mạnh Huy, Bùi Thị Hồng Dung. (2022). *Kiểm toán các ước tính kế toán trong bối cảnh đại dịch Covid-19, Kỷ yếu Hội thảo Khoa học "Những tác động của dịch Covid-19 ảnh hưởng đến lĩnh vực kế toán - kiểm toán trong giai đoạn hiện nay"*