

Kiểm toán thuế trong kiểm toán báo cáo tài chính

II TS. NGUYỄN PHÚ GIANG

Thuế là khoản đóng góp bắt buộc được Nhà nước quy định thành luật để đối tượng trong diện nộp thuế phải nộp vào ngân sách nhà nước dùng chi tiêu cho những việc công ích. Thuế phát sinh, tồn tại và phát triển cùng với sự ra đời, tồn tại và phát triển của Nhà nước. Đối với doanh nghiệp, thuế còn là khoản nợ phải trả mà doanh nghiệp có trách nhiệm hoàn trả cho Nhà nước. Chính vì vậy, việc phản ánh trung thực số liệu về thuế trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp là trách nhiệm của chủ doanh nghiệp. Từ đó, việc kiểm toán thuế cũng là trách nhiệm nặng nề khó khăn đối với kiểm toán viên. Bài viết cung cấp cho bạn đọc một số kỹ thuật kiểm toán thuế trong kiểm toán báo cáo tài chính.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán thuế, các kiểm toán viên sẽ thực hiện các thủ tục kiểm toán đối với

kiểm toán thuế như sau:

Xem xét số dư đầu kỳ

Đối chiếu số dư cuối kỳ phản ánh trên sổ sách, báo cáo tài chính kỳ trước, với số dư đầu kỳ phản ánh trên sổ sách, báo cáo tài chính kỳ này của các khoản thuế như thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, thuế GTGT đầu ra phải nộp, thuế thu nhập doanh nghiệp ...

Thu thập các bản quyết toán, bản xác nhận về thuế của cơ quan thuế để xác định số thuế còn phải nộp của kỳ trước theo từng loại thuế: Thuế GTGT, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế xuất nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt. Đồng

thời, kiểm toán viên đối chiếu với số dư đầu kỳ trên bảng cân đối, với báo cáo kết quả kinh doanh và sổ sách của năm nay.

Nếu có sự chênh lệch thì phải điều chỉnh theo số đã được quyết toán với cơ quan thuế.

Xem xét số phát sinh trong kỳ

Kiểm toán viên lập bảng tổng hợp số phát sinh trong kỳ các khoản thuế phải nộp, đối chiếu với các năm trước xem có biến động bất thường gì không, nếu có phải đi sâu vào tìm hiểu nguyên nhân.

» Đối với thuế giá trị gia tăng:

Thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:

Đối với thuế GTGT đầu vào được khấu trừ: Kiểm toán viên thực hiện tính toán thuế GTGT đầu vào dựa trên chi phí hàng hoá dịch vụ mua vào phân theo

các loại thuế suất trên cơ sở các Bảng kê hoá đơn, chứng từ hàng hoá, dịch vụ mua vào, các hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ của nhà cung cấp theo số mẫu đã chọn trước. Kiểm tra, đối chiếu từ bảng kê, tài khoản kế toán tổng hợp đến các hoá đơn chứng từ theo các chỉ tiêu giá hàng hoá mua vào chưa có thuế và thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

Đối với thuế GTGT đầu ra phải nộp: Kiểm toán viên căn cứ vào doanh thu chịu thuế GTGT đã được phân loại theo các mức thuế suất để thực hiện tính toán lại thuế GTGT đầu ra; Thu thập tờ khai thuế GTGT, bảng kê hoá đơn chứng từ hàng hoá, dịch vụ bán ra, thông báo nộp thuế GTGT và các hoá đơn bán hàng. Kiểm toán viên tiến hành đối chiếu các hoá đơn với việc ghi chép trên các sổ chi tiết, bảng kê chi tiết và thuế suất áp dụng cho từng loại hàng hoá.

Từ đó xác định:

Số thuế GTGT phải nộp = Thuế GTGT đầu ra - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

Thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp

Kiểm toán viên thu thập tờ khai thuế GTGT, thông báo nộp thuế và các hóa đơn bán hàng hoá dịch vụ của nhà cung cấp, hoá đơn nhập khẩu, hoá đơn bán hàng của đơn vị để xác định thuế GTGT phải theo mẫu chọn cần thiết. Sau khi đối chiếu kiểm tra, tính toán giữa hoá đơn với các sổ chi tiết, các bảng kê, kiểm toán viên xác định số thuế GTGT phải nộp trong kỳ, kiểm tra việc thực hiện chế độ kế toán và trình tự



hạch toán kế toán thuế GTGT.

» Đối với thuế thu nhập doanh nghiệp:

Kiểm toán viên sử dụng kết quả của việc kiểm toán doanh thu và chi phí để tính toán thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kỳ. Kiểm toán viên cần lập một bảng kê chi tiết các khoản phí được coi là hợp pháp mà không hợp lý như: Chi phí khấu hao, tiếp khách, quảng cáo vượt mức quy định, các chi phí không đảm bảo về mặt thủ tục về chứng từ mà Nhà nước quy định.... Từ kết quả đó, kiểm toán viên trao đổi với doanh nghiệp để dự báo cho họ biết về khả năng số phát sinh thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp sẽ được cơ quan có thẩm quyền xác định lại theo đúng quy định của Nhà nước, dự tính cho doanh nghiệp số thuế phải nộp.

» Đối với thuế thu nhập cá nhân:

Căn cứ vào mức lương bình quân và các khoản thu nhập khác của các người lao động, kiểm toán viên xem xét cách tính lương của đơn vị để lọc tìm danh sách những người có thu nhập cao phải tính thuế thu nhập.

Kiểm toán viên cần thu thập bảng tổng hợp phản ánh tình hình thu nộp thuế thu nhập cá nhân, đối chiếu với sổ cái và Báo cáo tài chính; Xem xét việc tính toán của đơn vị có phù hợp với quy định không, có tính đủ các thu nhập phải tính thuế không; Kiểm toán viên tiến hành kiểm tra chọn mẫu một số đối tượng, tính toán lại số thuế phải nộp theo luật thuế quy định và so sánh với số đã tính toán của đơn vị.

» Đối với thuế tiêu thụ đặc biệt:

Dựa trên kết quả kiểm toán đối với thu nhập chịu thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế suất thuế tiêu thụ đối với từng loại mặt hàng, kiểm toán viên tiến hành tính toán lại số thuế phải nộp, rồi so sánh với số đã tính của đơn vị được trình bày trên sổ cái và Báo cáo tài chính; Tiến hành đối chiếu giữa số được ghi nhận trên sổ sách với số trên bảng kê khai thuế để đảm bảo thuế tiêu thụ đặc biệt đã được kê khai đầy đủ đúng kỳ.

» Đối với thuế xuất nhập khẩu:

Kiểm toán viên thu thập các bảng kê khai thuế với cơ quan hải quan, thông báo nộp thuế của cơ quan thuế để tính ra số thuế phải

nộp; Kiểm tra chi tiết từ các bảng kê khai tờ ghi chép trên sổ sách để đảm bảo số thuế phải nộp đã được phản ánh đầy đủ trên sổ sách kế toán; Đối với khoản nợ đang có ý kiến khác nhau giữa doanh nghiệp và cơ quan quản lý Nhà nước thì phải nghiên cứu kỹ, nắm vững các quy định của Nhà nước để làm rõ đúng sai và có ý kiến tư vấn cho doanh nghiệp và cơ quan Nhà nước trực tiếp quản lý.

Xem xét số đã nộp Nhà nước trong kỳ báo cáo

Kiểm toán viên lập bảng kê chi tiết các khoản đã nộp về thuế trong kỳ báo cáo, đối chiếu số liệu giữa sổ sách kế toán (số đã được kiểm tra) với số liệu trên Báo cáo tài chính để phát hiện chênh lệch và tìm nguyên nhân, đối chiếu số liệu trên với số đã nộp trên biên bản xác nhận của cơ quan quản lý thuế. Ngoài ra, kiểm toán viên kiểm tra chi tiết số đã nộp thuế: Đối chiếu kiểm tra ghi chép sổ sách với chứng từ kê toán (phiếu chi, uỷ nhiệm chi, giấy nộp tiền vào ngân sách Nhà nước), nhằm xác định xem việc ghi chép có đầy đủ, chính xác và có chứng từ hợp lệ chứng minh không.

(Xem tiếp trang 28)

nhiên chuẩn mực kiểm toán là những hướng dẫn nghề nghiệp cho KTV hành nghề và doanh nghiệp kiểm toán (DNKT) thực hiện các thủ tục và kỹ thuật kiểm toán nên việc cơ quan Nhà nước ban hành dưới hình thức văn bản pháp quy là không thực sự phù hợp. Theo thông lệ ở hầu hết các nước thì các tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán quốc gia có trách nhiệm dựa trên Chuẩn mực kiểm toán do một tổ chức quốc tế công bố để soạn thảo, công bố Chuẩn mực kiểm toán quốc gia. Trong quá trình đó có sự tham gia và có sự xem xét chấp thuận của cơ quan Nhà nước. Ví dụ ở Trung Quốc, Malaysia, Hà Lan,...

Thứ ba, qui định trách nhiệm của Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán như sau:

- Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán thực hiện tự quản KTV hành nghề, DNKT và hoạt động hành

nghề kiểm toán theo quy định của Luật KTĐL và Điều lệ của mình.

- Tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán phối hợp với các cơ quan quản lý nhà nước trong việc quản lý KTV hành nghề và hoạt động hành nghề kiểm toán theo quy định của pháp luật và của Bộ TC.

Thứ tư, qui định để điều kiện KTV hành nghề phải là hội viên tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán.

Việc quy định KTV hành nghề phải là hội viên tổ chức nghề nghiệp sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra chất lượng kiểm toán viên. Tổ chức nghề nghiệp là đơn vị kiểm tra, giám sát việc tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán của các KTV hành nghề. Đây là tiêu chí quan trọng để các KTV hành nghề tuân thủ pháp luật, mặt khác tạo điều kiện cho tổ chức nghề nghiệp phát huy vai trò kiểm tra, giám sát. Người hành nghề kiểm

toán ở hầu hết các nước cũng đều phải là hội viên của một trong các tổ chức nghề nghiệp được nhà nước thừa nhận.

Các nội dung liên quan đến Hội nghề nghiệp về kiểm toán khi được luật hoá như đã nêu trên sẽ xác định vai trò, vị trí rõ ràng của tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán được Nhà nước thừa nhận trong việc tham gia quản lý hoạt động nghề nghiệp này, phù hợp với thông lệ quốc tế, hướng đến mục tiêu được quốc tế thừa nhận về dịch vụ kiểm toán Việt Nam. Từ đó tổ chức nghề nghiệp về kiểm toán phải duy trì và phát triển mạnh mẽ hơn, phải thực sự là tổ chức độc lập và tự quản, mang tính nghề nghiệp cao, phải có uy tín và danh tiếng để thu hút hội viên đẳng cấp nghề nghiệp cao hướng đến mục tiêu ngang tầm khu vực và quốc tế. **KT**

(Còn nữa)

Kiểm toán thuế...

(Tiếp theo trang 33)

Xem xét số còn phải nộp tại thời điểm cuối kỳ

Kiểm toán viên kiểm tra việc tính toán, cân đối giữa số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ để xác định được đúng số còn phải nộp tại thời điểm cuối kỳ nếu việc kiểm toán số phải nộp phát sinh trong kỳ, số đã thực hiện trong kỳ đã được đảm bảo được yêu cầu đúng đắn, chính xác.

Chúng ta biết rằng kiểm toán khoản mục thuế là một phần công việc trong một cuộc kiểm toán. Tuy nhiên, tình trạng chung của các Công ty kiểm toán là đánh giá các khoản mục thuế với mức trọng yếu có phần xem nhẹ hơn các phần kiểm toán khác như doanh thu, chi phí... Khi kiểm toán thuế, kiểm toán viên phải lấy số liệu từ các phần hành kiểm toán khác để so sánh, đối chiếu. Chính vì vậy mà công việc kiểm toán thuế được các

kiểm toán viên thực hiện một cách nhanh chóng.

Khi kiểm toán các khoản mục của báo cáo tài chính, kiểm toán viên có thể sử dụng các phương pháp chọn mẫu như: Chọn mẫu theo phương pháp phân tầng, chọn mẫu theo nguyên tắc giá trị lũy tiến, chọn mẫu dựa trên mức độ trọng yếu, chọn mẫu theo xét đoán của kiểm toán viên...Tuy nhiên trong quá trình thực hiện kiểm toán thuế, hầu hết các kiểm toán viên đều dựa vào xét đoán của bản thân để chọn mẫu kiểm toán. Do vậy có thể sẽ không bao quát được các rủi ro khi mẫu chọn không có tính đại diện cao cho tổng thể. Kiểm toán khoản mục thuế đóng một vai trò quan trọng trong kiểm toán báo cáo tài chính. Nhưng do những yếu tố khách quan và một phần là chủ quan nên mảng này chưa được quan

tâm đúng mức. Thiết nghĩ, các công ty kiểm toán nên có những chính sách thiết thực hơn nữa khi xây dựng kế hoạch kiểm toán để việc kiểm toán thuế được hiệu quả nhằm cung cấp cho người sử dụng những thông tin xác đáng hơn về các khoản mục thuế mà doanh nghiệp phải kê khai. **KT**

Tài liệu tham khảo

- (1). "Auditing- Kiểm toán", Alvin A. Arens, James K. Loebbecke. Nhà xuất bản Thống kê 1995. Biên dịch: Đặng Kim Cương, Phạm Văn Đức.
- (2). Giáo trình Kiểm toán tài chính- Khoa Kế toán- Đại học Kinh tế Quốc dân. Chủ biên: GS- TS Nguyễn Quang Quỳnh.
- (3). Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam
- (4). Website: www.mof.gov.vn