

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH



NGUYỄN THỊ LÊ THANH

**KIỂM TOÁN ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP DO CÁC CÔNG TY
KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI - 2017

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
HỌC VIỆN TÀI CHÍNH
ⓈⓃⓈⓃⓈⓃⓈⓃⓈⓃ

BỘ TÀI CHÍNH

NGUYỄN THỊ LÊ THANH

**KIỂM TOÁN ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP DO CÁC CÔNG TY
KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN**

**CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN
MÃ SỐ: 62.34.03.01**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. PGS, TS Ngô Trí Tuệ**
- 2. PGS, TS Mai Ngọc Anh**

HÀ NỘI - 2017

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan luận án này là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu cũng như kết quả nghiên cứu trong luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng.

Tác giả Luận án

Nguyễn Thị Lê Thanh

MỤC LỤC

	Trang
Lời cam đoan	i
Mục lục	ii
Danh mục chữ viết tắt	vi
Danh mục bảng, biểu, sơ đồ	vii
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KIỂM TOÁN ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN	32
1.1. Ước tính kế toán và đặc điểm ước tính kế toán ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp	32
<i>1.1.1. Một số vấn đề cơ bản về ước tính kế toán</i>	<i>32</i>
<i>1.1.2. Đặc điểm ước tính kế toán ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo tài chính</i>	<i>39</i>
1.2. Kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện	44
<i>1.2.1. Khái niệm kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện</i>	<i>44</i>
<i>1.2.2. Đối tượng và nội dung kiểm toán các ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp</i>	<i>46</i>
<i>1.2.3. Mục tiêu kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính</i>	<i>49</i>
<i>1.2.4. Căn cứ kiểm toán ước tính kế toán</i>	<i>51</i>
<i>1.2.5. Phương pháp kiểm toán ước tính kế toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính</i>	<i>54</i>
1.3. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do kiểm toán độc lập thực hiện và	77

bài học cho Việt Nam	
<i>1.3.1. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán ước tính kế toán</i>	77
<i>1.3.2. Bài học cho Việt Nam</i>	87
Kết luận chương 1	91
CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN	92
2.1. Tổng quan về các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam	92
<i>2.1.1. Quá trình hình thành và phát triển</i>	92
<i>2.1.2. Kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện</i>	97
2.2. Thực trạng kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện	100
<i>2.2.1. Thực trạng xác định đối tượng và nội dung kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp</i>	102
<i>2.2.2. Thực trạng xác định mục tiêu kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp</i>	104
<i>2.2.3. Thực trạng xác định căn cứ kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp</i>	105
<i>2.2.4. Thực trạng phương pháp kiểm toán ước tính kế toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp</i>	109
2.3. Đánh giá thực trạng kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện	148
<i>2.3.1. Những kết quả đạt được của kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện</i>	148

<i>2.3.2. Những hạn chế còn tồn tại của kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện</i>	150
<i>2.3.3. Nguyên nhân của những hạn chế trong kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện</i>	160
Kết luận chương 2	164
CHƯƠNG 3. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN	165
3.1. Định hướng phát triển của các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam	165
3.2. Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện	169
<i>3.2.1. Yêu cầu hoàn thiện kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện</i>	169
<i>3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện</i>	172
3.3. Giải pháp hoàn thiện kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện	174
<i>3.3.1. Hoàn thiện việc xác định đối tượng và nội dung kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính</i>	174
<i>3.3.2. Hoàn thiện việc xác định mục tiêu kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính</i>	176

<i>3.3.3. Hoàn thiện việc xác định căn cứ kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán báo cáo tài chính</i>	178
<i>3.3.4. Hoàn thiện phương pháp kiểm toán ước tính kế toán trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính</i>	182
3.4. Điều kiện thực hiện giải pháp	218
<i>3.4.1. Về phía các cơ quan quản lý nhà nước</i>	218
<i>3.4.2. Về phía hội nghề nghiệp</i>	221
<i>3.4.3. Về phía các công ty kiểm toán độc lập</i>	222
<i>3.4.4. Về phía các khách hàng kiểm toán</i>	223
<i>3.4.5. Về phía các cơ sở đào tạo</i>	224
Kết luận chương 3	226
KẾT LUẬN	227
DANH MỤC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ	
LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
DANH MỤC PHỤ LỤC	

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Viết đầy đủ
AASB	Ủy ban Chuẩn mực kiểm toán và đảm bảo Canada (Auditing and Assurance Standards Board)
AICPA	Hội Kế toán viên công chứng Mỹ (American Institute of CPAs)
ASA	Chuẩn mực kiểm toán Australia (Australian Auditing Standards)
AUASB	Ủy ban Chuẩn mực kiểm toán và đảm bảo Australia (Australian Auditing and Assurance Standards Board)
BCTC	Báo cáo tài chính
CAS	Chuẩn mực kiểm toán Canada (Canadian Auditing Standard)
CICA	Viện Kế toán công chứng Canada (The Canadian Institute of Chartered Accountant)
GAAS	Chuẩn mực kiểm toán được chấp nhận phổ biến (General Accepted Auditing Standards)
ISA	Chuẩn mực kiểm toán quốc tế
ISCA	Hội Kế toán công chứng Singapore (Institute of Singapore Chartered Accountants)
KSNB	Kiểm soát nội bộ
KTV	Kiểm toán viên
MIA	Hội Kế toán công chứng Malaysia (Malaysia Institute of Accountants)
NCKH	Nghiên cứu khoa học
PCAOB	Ủy ban giám sát kế toán công ty đại chúng (Public Company Accounting Oversight Board)
PICPA	Hội Kế toán công chứng Philippine (Philippine Institute of Certified Public Accountants)
SAS	Công bố về chuẩn mực kiểm toán Mỹ (Statements on Auditing Standard)
SEC	Ủy ban Chứng khoán Mỹ (Securities and Exchange Commission)
SSA	Chuẩn mực Kiểm toán của Singapore (Singapore Standards of Auditing)
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
UTKT	Ước tính kế toán
VACPA	Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam
VSA	Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

DANH MỤC BẢNG, BIỂU, SƠ ĐỒ

Bảng số	Tên bảng	Trang
Bảng 1.	Các nội dung giới hạn phạm vi trong ý kiến kiểm toán ngoại trừ	2
Bảng 2.	Các vấn đề trong ý kiến kiểm toán ngoại trừ do sai sót trọng yếu	3
Bảng 2.1.	Tổng hợp tình hình phiếu khảo sát	101
Bảng 2.2.	Bảng tổng hợp, phân tích đối tượng khảo sát	102
Bảng 2.3.	Đối tượng kiểm toán ước tính kế toán	103
Bảng 2.4.	Bảng hướng dẫn xác định mức trọng yếu trên số gốc là doanh thu của Deloitte Việt Nam	121
Bảng 2.5.	Bảng hướng dẫn xác định mức trọng yếu trên số gốc là doanh thu của VACO	122
Bảng 2.6.	Bảng hướng dẫn xác định mức trọng yếu của AASC	123
Bảng 2.7.	Tổng hợp các biện pháp KTV lựa chọn trong thử nghiệm cơ bản đối với UTKT	130
Bảng 2.8.	Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng của Deloitte Việt Nam	131
Bảng 2.9.	Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải thu khó đòi trong chương trình kiểm toán mẫu nợ phải thu khách hàng ngắn hạn - dài hạn	132
Bảng 2.10.	Thủ tục kiểm toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong chương trình kiểm toán mẫu nợ phải thu khách hàng ngắn hạn - dài hạn	136
Bảng 2.11.	Thủ tục kiểm toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong chương trình kiểm toán nợ phải thu khách hàng của Deloitte Việt Nam	136
Bảng 2.12.	Thủ tục kiểm toán khấu hao tài sản cố định trong chương trình kiểm toán tài sản cố định của Công ty TNHH Kiểm toán An Việt	137
Bảng 2.13.	Thủ tục kiểm toán khấu hao tài sản cố định trong chương trình kiểm toán mẫu tài sản cố định	138

Bảng 2.14.	Thủ tục kiểm toán dự phòng nợ phải trả về bảo hành sản phẩm của EY Việt Nam	143
Bảng 3.1.	Danh mục các tài liệu cần khách hàng cung cấp liên quan đến ước tính kế toán	180
Bảng 3.2.	Đánh giá rủi ro kinh doanh theo mô hình SWOT	185
Bảng 3.3.	Đánh giá rủi ro kinh doanh theo phân tích PEST	187
Bảng 3.4.	Đánh giá mức độ/giá trị “threshold”	213
Bảng 3.5.	Dấu hiệu của doanh nghiệp hoạt động không liên tục	216
Bảng 3.6.	Bảng hướng dẫn áp dụng chuẩn mực kiểm toán ước tính kế toán	219

Biểu số	Tên biểu	
Biểu 2.1.	Giấy tờ làm việc tổng hợp khoản mục dự phòng nợ phải thu khó đòi của EY Việt Nam	134
Biểu 2.2.	Giấy tờ làm việc kiểm tra, tính toán lại giá trị dự phòng nợ phải thu khó đòi của EY Việt Nam	135
Biểu 2.3.	Giấy tờ làm việc tổng hợp kiểm toán tài sản cố định của VACO	139
Biểu 2.4.	Giấy tờ làm việc kiểm toán khấu hao tài sản cố định của VACO	140
Biểu 3.1.	Giấy tờ làm việc xác định mức trọng yếu tổng thể	198
Biểu 3.2.	Giấy tờ làm việc phân bổ mức trọng yếu tổng thể cho các khoản mục	202
Biểu 3.3.	Ước tính khấu hao tài sản cố định từ mô hình độc lập của KTV	210
Biểu 3.4.	Minh họa việc sử dụng “threshold” trong đánh giá sai sót phát hiện là UTKT	214

Sơ đồ số	Tên sơ đồ	
Sơ đồ 1.1.	Quy trình kiểm toán BCTC	57
Sơ đồ 2.1.	Quy trình kiểm toán BCTC doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện	100