

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**

**BỘ TÀI CHÍNH**

**HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

\*\*\*\*\*

**ĐẶNG THỊ HƯƠNG**

**HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH  
CÁC CÔNG TY CỔ PHẦN THAN DO CÁC CÔNG TY  
KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN**

**CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN**

**MÃ SỐ: 9.34.03.01**

**TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:**

**PGS.TS. GIANG THỊ XUYỀN**

**HÀ NỘI, 2019**

Công trình được hoàn thành tại: **HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

Người hướng dẫn khoa học: **PGS.TS. Giang Thị Xuyên**

Phản biện 1: .....

.....

Phản biện 2: .....

.....

Phản biện 3: .....

.....

Luận án sẽ được bảo vệ trước Hội đồng chấm luận án tại Học viện tài chính vào hồi ... giờ ... ngày ..... tháng ..... năm 2019.

Có thể tìm hiểu luận án tại thư viện: Học Viện Tài chính và Thư viện Quốc gia Việt Nam.

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trong những năm gần đây hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính (BCTC) của kiểm toán độc lập (KTĐL) ngày càng phát triển và KTĐL đã khẳng định được vai trò, vị trí quan trọng của mình trong nền kinh tế. Xuất phát từ tầm quan trọng và vai trò của kiểm toán BCTC do KTĐL thực hiện trong nền kinh tế nên đã có rất nhiều nhà khoa học, các tổ chức kinh tế quan tâm nghiên cứu về kiểm toán BCTC doanh nghiệp để làm cơ sở cho nghiên cứu, đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán và để ứng dụng trong thực tiễn. Tuy nhiên, tính đến thời điểm hiện tại chưa có công trình nghiên cứu khoa học nào đề cập đến lý luận về kiểm toán BCTC các doanh nghiệp khai khoáng (DNKK) nên các vấn đề lý luận về kiểm toán BCTC doanh nghiệp (DN) nói chung và kiểm toán BCTC DNKK nói riêng do KTĐL thực hiện cũng cần được nghiên cứu, bổ sung và hoàn thiện.

Khai thác than là một trong các ngành công nghiệp được hình thành sớm nhất ở Việt Nam, luôn được coi là ngành công nghiệp mũi nhọn, đã có những đóng góp to lớn cho sự phát triển kinh tế xã hội của đất nước. Do khai thác than là một ngành sản xuất đặc biệt, quy trình sản xuất phức tạp, trải qua nhiều công đoạn nên BCTC của các công ty than thường tiềm ẩn nhiều sai sót do những khó khăn liên quan đến việc kiểm tra và xác định số lượng và giá trị hàng tồn kho (HTK), việc tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm;... đã dẫn đến kiểm toán BCTC các CTCP than hiện còn nhiều bất cập và thách thức với các CTKT Việt Nam. Chính vì vậy, việc nghiên cứu thực trạng để đưa ra giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than do KTĐL thực hiện nhằm đảm bảo và nâng cao chất lượng, hiệu quả kiểm toán BCTC các CTCP than có ý nghĩa quan trọng không chỉ đối với bản thân các CTCP than mà còn đối với công chúng và xã hội. Xuất phát từ các phân tích nêu trên cho thấy đề tài: “**Hoàn thiện**

*kiểm toán Báo cáo tài chính các công ty cổ phần than do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện*” có ý nghĩa thời sự và cần thiết về cả lý luận và thực tiễn.

## **2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án**

### **2.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước**

#### **a. Các công trình nghiên cứu về kiểm toán BCTC nói chung**

❖ *Về giáo trình và sách tham khảo*: Có thể thấy, nội dung các giáo trình, sách tham khảo của các trường đại học đều có đề cập đến: đối tượng, mục tiêu, nội dung, quy trình, phương pháp, kỹ thuật kiểm toán BCTC doanh nghiệp nói chung do KTĐL thực hiện nhưng chỉ dừng ở việc nghiên cứu chung, chưa đề cập đến lý luận về kiểm toán BCTC DNKK do KTĐL thực hiện.

#### ❖ *Về các luận án tiến sĩ*

Trong những năm qua có rất nhiều luận án tiến sĩ nghiên cứu về kiểm toán BCTC DN nói chung như: Luận án tiến sĩ “*Nghiên cứu đánh giá trọng yếu và rủi ro kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng hoạt động trong các công ty KTĐL Việt Nam*” (Đoàn Thanh Nga, 2011); Luận án tiến sĩ “*Vận dụng các phương pháp kỹ thuật kiểm toán trong quy trình kiểm toán BCTC tại các công ty KTĐL ở Việt Nam*” (Đình Thị Thu Hà, 2016); Luận án tiến sĩ “*Kiểm toán ước tính kế toán trong kiểm toán BCTC doanh nghiệp do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện*” (Nguyễn Thị Lê Thanh, 2017)...

#### ❖ *Về các bài viết đăng báo, tạp chí*

Trong những năm qua có rất nhiều bài viết đăng trên các báo, các tạp chí liên quan đến một vài khía cạnh trong kiểm toán BCTC DN nói chung do các tổ chức KTĐL thực hiện.

#### **b. Các công trình nghiên cứu về kiểm toán BCTC các loại hình doanh nghiệp cụ thể**

#### ❖ *Các giáo trình và sách tham khảo*

Theo hiểu biết của NCS, cho đến thời điểm hiện tại chưa có một giáo trình, sách tham khảo nào tại Việt Nam viết về kiểm toán BCTC DNKK.

❖ **Các luận án tiến sĩ**

Luận án tiến sĩ “*Hoàn thiện kiểm toán BCTC doanh nghiệp xây lắp của các tổ chức KTĐL*” (Phạm Tiến Hưng, 2009); Luận án tiến sĩ “*Hoàn thiện kiểm toán hàng tồn kho trong kiểm toán BCTC tại các DN sản xuất thép do các công ty KTĐL của Việt Nam thực hiện*” (Đào Minh Hằng, 2016); Luận án tiến sĩ “*Hoàn thiện kiểm toán BCTC ngân hàng thương mại tại các doanh nghiệp kiểm toán độc lập ở Việt Nam*” (Phí Thị Kiều Anh, 2016).

**Như vậy**, đối với các luận án tiến sĩ nghiên cứu về kiểm toán BCTC các DN hoạt động trong một lĩnh vực cụ thể thì tính đến thời điểm hiện tại chưa có luận án tiến sĩ nào nghiên cứu về kiểm toán BCTC DN hoạt động trong lĩnh vực khai thác, chế biến, kinh doanh than nên đây là khoảng trống mà NCS có thể đi sâu nghiên cứu.

❖ **Về các bài viết đăng báo, tạp chí**

Trong những năm qua có một số bài viết đăng trên các báo, các tạp chí chuyên ngành về kế toán, kiểm toán có liên quan đến kiểm toán BCTC trong các lĩnh vực như: Ngân hàng, xây lắp,...nhưng không có bài viết nào đề cập đến kiểm toán BCTC DNKK.

## **2.2 Tổng quan các công trình nghiên cứu ở nước ngoài**

### **a. Các nghiên cứu ở nước ngoài về kiểm toán BCTC nói chung**

❖ **Về các giáo trình và các tài liệu hướng dẫn**

+ *Giáo trình “Auditing and Assurance Service: an Intergrated Approach”* (2012) của Alvins Aren & K.Loebbecke tái bản lần thứ 14, tính đến năm 2016 giáo trình này đã được tái bản 16 lần, trong đó đề cập đến hầu hết các vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán và cách thức thực hành một số chu kỳ nghiệp vụ đặc thù trong kiểm toán BCTC.

+ Cùng với sự phát triển của nền kinh tế, các khách hàng ngày càng tăng trưởng cả về quy mô và mức độ phức tạp nên các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ngày càng đa dạng, phức tạp và chứa đựng nhiều rủi ro. Vì vậy, các PPTCKT cũng tiến hóa theo thời gian, từ việc đi xác minh các nghiệp vụ trong sổ sách kế toán bằng cách đối chiếu và kiểm tra các giao dịch, KTV chuyển hướng sang dựa vào hệ thống kế toán và hệ thống KSNB để thu hẹp các thủ tục kiểm tra chi tiết; tiếp đó để giảm bớt khối lượng kiểm tra chi tiết, KTV tập trung vào đánh giá rủi ro và chỉ tập trung nguồn lực vào những vùng có rủi ro có sai sót trọng yếu (SSTY) theo các nghiên cứu của: William F.Messier; Turley & Cooper; Brian Pine; K.M.Jonhstone, A.A. Gramling và các cộng sự;...

Có thể nói, những công trình nghiên cứu khoa học của các tác giả nêu trên đã giúp NCS có thêm thông tin để hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC do KTĐL thực hiện; đồng thời thấy được sự phát triển của các PPTCKT, phương pháp, kỹ thuật kiểm toán theo thời gian, đặc biệt là sự tiến hóa của PPTCKT.

#### ❖ *Về các bài báo*

Nhìn chung, một số bài báo đăng trên các tạp chí của nước ngoài về kế toán, kiểm toán như: *Accounting journal*, *International journal of accounting*, *Auditing: A journal of practice and theory*, *Accounting Review*,...có trình bày một số nội dung liên quan đến kiểm toán BCTC như: phương pháp kiểm toán, PPTCKT, quy trình kiểm toán, kỹ thuật kiểm toán, trọng yếu, rủi ro... nhưng mới chỉ dừng lại ở mức độ đơn lẻ, mới nghiên cứu được một hoặc một số khía cạnh trong kiểm toán BCTC.

### **b. Các nghiên cứu ở nước ngoài về kiểm toán BCTC các loại hình doanh nghiệp cụ thể**

#### ❖ *Về các tài liệu hướng dẫn nghiên cứu về kiểm toán các công ty khai khoáng*

Theo nghiên cứu của tác giả, hiện nay trên thế giới có một số tài liệu hướng dẫn liên quan đến kiểm toán BCTC các DN khai khoáng như sau: “*Auditing Mining-Guidance for Supreme Audit Institutions(2010)*” do Tổ chức quốc tế các Cơ quan Kiểm toán tối cao ban hành về kiểm toán các mỏ (than và khoáng sản) và kiểm toán môi trường; “*Guidance Note on Internal Audit of Mining and Metallurgical Industry*” của Viện kế toán chi phí của Ấn Độ về các chỉ dẫn cho kiểm toán nội bộ kiểm toán các DNKK và luyện kim ở Ấn Độ;...

### **2.3 Kết luận chung từ các công trình nghiên cứu đã công bố và khoảng trống nghiên cứu**

#### **❖ Các kết luận chung rút ra từ các công trình nghiên cứu đã công bố**

##### **+ Về đối tượng nghiên cứu:**

Phần lớn các công trình nghiên cứu đã công bố chỉ nghiên cứu về kiểm toán BCTC DN nói chung hoặc nghiên cứu về kiểm toán BCTC trong các lĩnh vực đặc thù như: DN xây lắp, Ngân hàng thương mại,... hoặc chỉ nghiên cứu về một bộ phận, khoản mục riêng lẻ trên BCTC như: kiểm toán HTK trong các DN sản xuất thép...; có công trình đi vào nghiên cứu về kiểm toán trong lĩnh vực khai thác than và khoáng sản nhưng chỉ nghiên cứu một vài khía cạnh cụ thể như phạm vi kiểm toán, phương pháp kiểm toán...Nhu vậy, chưa có công trình nào đi vào nghiên cứu đầy đủ, toàn diện các vấn đề liên quan đến kiểm toán BCTC các CTCP than theo PPTCKT dựa trên rủi ro do các công ty KTĐL thực hiện.

+ *Về phạm vi nghiên cứu:* Các công trình nghiên cứu trước đây do KTĐL thực hiện không nghiên cứu về kiểm toán BCTC DNKK nói chung và kiểm toán BCTC các CTCP than nói riêng. Mặc dù có một vài nghiên cứu về một vài khía cạnh cụ thể trong kiểm toán DNKK nhưng do Kiểm toán Nhà nước hoặc kiểm toán nội bộ thực hiện. Như vậy, cho đến thời điểm hiện tại chưa có một công trình

nghiên cứu nào nghiên cứu một cách đầy đủ, toàn diện, có hệ thống về kiểm toán BCTC CTCP than do các tổ chức KTĐL thực hiện.

❖ ***Khoảng trống nghiên cứu***

*Thứ nhất*, các công trình nghiên cứu khoa học đã công bố trước đây chưa nghiên cứu đầy đủ toàn diện về quy trình kiểm toán BCTC theo từng bước công việc trong từng giai đoạn của quy trình kiểm toán BCTC theo PPTCKT dựa trên rủi ro, chưa làm rõ được việc xác định rủi ro kinh doanh, xác định và đánh giá rủi ro có SSTY trên BCTC từ đó xác định trọng tâm kiểm toán, chọn mục kiểm toán để thiết kế và thực hiện chương trình kiểm toán chi tiết trong giai đoạn lập kế hoạch và giai đoạn thực hiện kiểm toán.

*Thứ hai*, các công trình nghiên cứu khoa học đã công bố trước đây chưa nghiên cứu về kiểm toán BCTC các DN khai thác, chế biến, kinh doanh than nói chung và kiểm toán BCTC các CTCP than nói riêng.

**3. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu của luận án**

❖ **Mục tiêu nghiên cứu của luận án**

(1) Hệ thống hóa và làm rõ lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC DNKK do KTĐL thực hiện bao gồm: lý luận cơ bản về DNKK; mô tả đặc điểm của DNKK ảnh hưởng đến BCTC DNKK; lý luận về kiểm toán BCTC DNKK do KTĐL thực hiện trong đó luận án tập trung đi sâu nghiên cứu quy trình kiểm toán BCTC các DNKK theo PPTCKT dựa trên rủi ro; (2) Nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán DNKK tại một số nước trên thế giới có ngành công nghiệp khai khoáng phát triển như: Mỹ, Ấn Độ, Canada,... và rút ra bài học kinh nghiệm cho KTĐL Việt Nam; (3) Mô tả, phân tích và đánh giá thực trạng kiểm toán BCTC các CTCP than (tập trung đi sâu nghiên cứu thực trạng quy trình kiểm toán BCTC các CTCP than theo PPTCKT



dựa trên rủi ro); (4) Đề xuất một số giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than (tập trung vào hoàn thiện quy trình kiểm toán BCTC các CTCP than theo PPTCKT dựa trên rủi ro) do các công ty KTĐL ở Việt Nam thực hiện.

❖ **Câu hỏi nghiên cứu của Luận án:** Đề tài luận án được nghiên cứu để giải quyết các câu hỏi nghiên cứu sau: (1) Thế nào là DNKK; DNKK được phân loại như thế nào? Vai trò và yêu cầu quản lý của DNKK là gì? DNKK có những yêu cầu gì về KSNB? Đặc điểm của các DNKK ảnh hưởng đến các thông tin nào trên BCTC của DNKK? Các vấn đề lý luận về kiểm toán BCTC DNKK là gì? Các bước công việc trong từng giai đoạn của quy trình kiểm toán BCTC DNKK theo PPTCKT dựa trên rủi ro là gì?; (2) Trên thế giới có những công trình nghiên cứu khoa học nào hay có những tài liệu hướng dẫn nào về kiểm toán BCTC DNKK nói chung và DN khai thác, chế biến than nói riêng? (3) Các CTCP than ở Việt Nam ra đời khi nào? Đặc điểm của CTCP than ở Việt Nam là gì và có ảnh hưởng như thế nào các thông tin được trình bày trên BCTC của CTCP than từ đó ảnh hưởng như thế nào đến các thủ tục kiểm toán cần thực hiện? Các CTKT độc lập nào đã kiểm toán BCTC CTCP than từ năm 2012 đến năm 2018? Đặc điểm tổ chức kiểm toán BCTC của các CTKT đã kiểm toán BCTC CTCP than là gì? (4) Thực trạng kiểm toán BCTC các CTCP than do KTĐL ở Việt Nam là gì và thực trạng này có những ưu điểm, hạn chế gì? Nguyên nhân của những hạn chế này là gì? (5) Các giải pháp để hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than do các công ty KTĐL tại Việt Nam thực hiện là gì? Và để thực hiện được giải pháp hoàn thiện cần có những điều kiện gì?

#### **4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án**

❖ **Đối tượng nghiên cứu:**

+ Về lý luận: Luận án nghiên cứu lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC DNKK do KTĐL thực hiện trong đó luận án tập trung đi sâu nghiên cứu quy trình kiểm toán BCTC DNKK theo PPTCKT dựa

trên rủi ro. + Về thực tiễn: Luận án nghiên cứu thực trạng và giải pháp kiểm toán BCTC các CTCP than do các CTKT độc lập ở Việt Nam thực hiện trong đó luận án tập trung đi sâu nghiên cứu thực trạng quy trình kiểm toán theo PPTCKT dựa trên rủi ro.

❖ ***Phạm vi nghiên cứu:***

- *Phạm vi nghiên cứu về chủ thể:* Luận án nghiên cứu kiểm toán BCTC do chủ thể thực hiện là các công ty KTĐL, không nghiên cứu kiểm toán BCTC do chủ thể là Kiểm toán Nhà nước và Kiểm toán nội bộ; *Phạm vi nghiên cứu về khách thể:* Luận án tập trung nghiên cứu khách thể kiểm toán là các CTCP than thuộc đối tượng bắt buộc phải kiểm toán BCTC hàng năm theo quy định của Luật KTĐL và nghị định 17/2012/NĐ-CP hướng dẫn thi hành Luật KTĐL; *Phạm vi về đối tượng kiểm toán:* luận án chỉ nghiên cứu về kiểm toán BCTC riêng của các CTCP than, không nghiên cứu kiểm toán BCTC hợp nhất của các CTCP than; *Phạm vi về nội dung nghiên cứu:* Luận án chỉ nghiên cứu khái quát về: Đối tượng, mục tiêu, nội dung, căn cứ, phương pháp, kỹ thuật kiểm toán và tập trung nghiên cứu quy trình kiểm toán theo PPTCKT dựa trên rủi ro.

- *Phạm vi thời gian:* từ năm 2012 đến năm 2018.

## **5. Phương pháp nghiên cứu luận án**

❖ ***Cơ sở phương pháp luận:***

❖ ***Các phương pháp nghiên cứu:***

+ *Phương pháp thu thập thông tin:* NCS thu thập các dữ liệu thứ cấp và dữ liệu sơ cấp, cụ thể như sau: (1) Để thu thập dữ liệu thứ cấp, NCS tìm kiếm các công trình nghiên cứu trong và ngoài nước có liên quan đến đề tài luận án và kết hợp với tìm kiếm các thông tin trên internet, báo, tạp chí chuyên ngành, tài liệu họp thường niên giám đốc các CTKT, tài liệu của Bộ Tài chính, hiệp hội nghề nghiệp,...từ đó NCS sử dụng các kỹ thuật như: tổng hợp, so sánh, phân tích, đánh giá, sàng lọc,...để hệ thống hóa, khái quát hóa lý luận

hoặc để mô tả thực trạng; (2) Để thu thập dữ liệu sơ cấp, NCS phỏng vấn, gửi câu hỏi khảo sát, xem xét Hồ sơ kiểm toán (HSKT) và thu thập giấy tờ làm việc (GTLV) của các CTKT đã thực hiện kiểm toán BCTC các CTCP than.

+ *Phương pháp xử lý thông tin*: + Về mặt lý luận: NCS nghiên cứu các công trình nghiên cứu khoa học trong và ngoài nước để hệ thống hóa lý luận và phân tích, bình luận làm sáng tỏ những vấn đề lý luận...; + Về các thông tin thực tế: NCS tổng hợp: kết quả khảo sát, kết quả phỏng vấn sâu và kết quả khảo sát hồ sơ kiểm toán.

## **6. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của luận án**

❖ *Về lý luận*: Luận án hệ thống hóa và làm rõ lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC DNKK do KTĐL thực hiện trong đó tập trung vào quy trình kiểm toán BCTC DNKK theo PPTCKT dựa trên rủi ro, qua đó giúp các giảng viên, sinh viên, các nhà nghiên cứu, các KTV tại các CTKT độc lập cũng như KTV thuộc các CTKT khác hiểu rõ hơn những cơ sở lý luận này để phục vụ cho quá trình giảng dạy, nghiên cứu khoa học và thực tiễn công tác kiểm toán.

❖ *Về thực tiễn*: Luận án mô tả, phân tích và đánh giá thực trạng kiểm toán BCTC các CTCP than do KTĐL ở Việt Nam thực hiện; trong đó tập trung đi sâu nghiên cứu thực trạng quy trình kiểm toán BCTC theo PPTCKT dựa trên rủi ro, chỉ ra ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của hạn chế, từ đó đưa ra các giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than do KTĐL thực hiện nhằm nâng cao chất lượng và hiệu quả kiểm toán của các CTKT độc lập,...

## **7. Kết cấu của luận án**

**Chương 1:** Lý luận cơ bản về kiểm toán báo cáo tài chính các doanh nghiệp khai khoáng do kiểm toán độc lập thực hiện.

**Chương 2:** Thực trạng kiểm toán báo cáo tài chính các công ty cổ phần than do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện.

**Chương 3:** Giải pháp hoàn thiện kiểm toán báo cáo tài chính các CTCP than do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện.

## Chương 1

# LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC DOANH NGHIỆP KHAI KHOÁNG DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

## 1.1. TỔNG QUAN VỀ DOANH NGHIỆP KHAI KHOÁNG

### 1.1.1. Khái quát về doanh nghiệp khai khoáng

#### ❖ *Khái niệm doanh nghiệp khai khoáng*

Từ khái niệm về DN có thể rút ra khái niệm về DNKK như sau: “*Doanh nghiệp khai khoáng là một tổ chức kinh tế, có tên riêng, có tài sản riêng, có trụ sở giao dịch ổn định, được thành lập và hoạt động theo quy định của pháp luật nhằm mục đích thực hiện hoạt động khai thác, chế biến và kinh doanh tài nguyên khoáng sản*”.

#### ❖ *Phân loại doanh nghiệp khai khoáng*

Hiện nay, có nhiều cách phân loại các DNKK, có thể phân loại theo tính chất, công dụng, tính chất vật lý..

#### ❖ *Vai trò và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp khai khoáng*

Do tài nguyên, khoáng sản là nguồn tư liệu sản xuất quan trọng được sử dụng trực tiếp trong công nghiệp, gián tiếp cho phát triển dịch vụ, nên các DNKK có ý nghĩa vai trò quan trọng trong phát triển nền kinh tế cũng như là động lực phát triển kinh tế của các quốc gia, đóng góp to lớn cho sự nghiệp công nghiệp hóa, hiện đại hóa của mỗi quốc gia.

#### ❖ *Yêu cầu về kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp khai khoáng*

Để lập và trình bày BCTC trung thực, hợp lý, các DNKK cần thiết kế và vận hành hệ thống KSNB để ngăn ngừa, phát hiện và sửa chữa kịp thời mọi gian lận, sai sót trong đơn vị.

### 1.1.2. Đặc điểm của các doanh nghiệp khai khoáng ảnh hưởng đến báo cáo tài chính doanh nghiệp khai khoáng

DNKK là doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất đặc biệt nên đặc điểm của DNKK như: tổ chức bộ máy quản lý, quy trình sản xuất; phương thức quản lý chi phí; đặc điểm sản phẩm... có thể

dẫn đến rủi ro kinh doanh (RRKD), rủi ro có sai sót trọng yếu (SSTY) trên BCTC của DNKK, ảnh hưởng đến kiểm toán BCTC DNKK, đòi hỏi KTV cần phải nhận diện trong quá trình kiểm toán.

## 1.2. KHÁI QUÁT VỀ KIỂM TOÁN BCTC DOANH NGHIỆP KHAI KHOÁNG DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

Trong phần này, tác giả khái quát hóa các lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC DNKK bao gồm: (1) Các phương pháp tiếp cận kiểm toán BCTC DNKK; (2) Các loại rủi ro trong kiểm toán BCTC DNKK; (3) Đối tượng, mục tiêu, nội dung và căn cứ kiểm toán BCTC DNKK (4) Phương pháp, kỹ thuật và quy trình kiểm toán BCTC DNKK; (5) Các nhân tố ảnh hưởng đến kiểm toán BCTC DNKK.

## 1.3. QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC DOANH NGHIỆP KHAI KHOÁNG THEO PHƯƠNG PHÁP TIẾP CẬN KIỂM TOÁN DỰA TRÊN RỦI RO DO KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP THỰC HIỆN

Về cơ bản, quy trình kiểm toán BCTC các DNKK theo PPTCKT dựa trên rủi ro bao gồm 3 giai đoạn cụ thể như sau:

### **1.3.1 Giai đoạn chuẩn bị và lập kế hoạch kiểm toán**

#### ***1.3.1.1 Chuẩn bị kiểm toán***

Sau khi nhận được thư mời kiểm toán, KTV tiến hành các công việc sau: *Tìm hiểu khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng; Ký kết hợp đồng, lựa chọn nhân sự và chuẩn bị phương tiện cho cuộc kiểm toán.* Theo PPTCKT dựa trên rủi ro, thủ tục quan trọng nhất trong giai đoạn này là thu thập những thông tin cơ bản về DNKK để đánh giá rủi ro hợp đồng.

#### ***1.3.1.2 Lập kế hoạch kiểm toán***

Lập kế hoạch kiểm toán cho cuộc kiểm toán BCTC các DNKK về cơ bản gồm: lập kế hoạch kiểm toán chiến lược, lập kế hoạch kiểm toán tổng thể và thiết kế chương trình kiểm toán.

Theo PPTCKT dựa trên rủi ro, thủ tục quan trọng nhất trong giai đoạn này là: Xác định và đánh giá rủi ro có SSTY ở cấp độ BCTC và cấp độ cơ sở dẫn liệu (CSDL) do gian lận hoặc nhầm lẫn bằng cách thực hiện các công việc sau: *Tìm hiểu về DNKK và môi trường hoạt động của DNKK; Tìm hiểu chính sách kế toán và các chu trình kinh doanh chính; Phân tích sơ bộ BCTC; Đánh giá chung về hệ thống KSNB và rủi ro gian lận.* Sau khi thực hiện các bước công việc nêu trên, KTV tổng hợp kết quả đánh giá rủi ro ở mức cao, trung bình hay thấp để làm căn cứ xác định mức trọng yếu, xác định cỡ mẫu, chọn khoản mục cần chú trọng kiểm toán và thiết kế các thủ tục kiểm toán để phát hiện và xử lý các rủi ro đã đánh giá.

### **1.3.2 Giai đoạn thực hiện kiểm toán**

#### ***1.3.2.1. Thực hiện các thử nghiệm kiểm soát***

Đây chính là giai đoạn KTV thực hiện các thủ tục kiểm tra về KSNB gọi là thử nghiệm kiểm soát (TNKS) để đánh giá tính hoạt động hữu hiệu của các thủ tục KSNB đối với các CTKD chủ yếu, giúp phát hiện các rủi ro có SSTY ở cấp độ CSDL. Để thực hiện các TNKS, KTV vận dụng kết hợp các kỹ thuật kiểm toán sau: phỏng vấn, quan sát, kiểm tra tài liệu và thực hiện lại.

#### ***1.3.2.2 Thực hiện các thử nghiệm cơ bản***

Theo PPTCKT dựa trên rủi ro, trong giai đoạn này, KTV tập trung vào kiểm tra các khoản mục, chỉ tiêu như đã đánh giá ở giai đoạn lập kế hoạch. Đối với DNKK, KTV cần tập trung kiểm tra: HTK, chi phí SXKD dở dang, giá thành, TSCĐ, Chi phí xây dựng cơ bản dở dang, doanh thu và các loại thuế, phí bằng các kỹ thuật: phân tích cơ bản; kiểm tra chi tiết và kiểm tra các soát xét tổng hợp khác.

#### ***1.3.3 Giai đoạn kết thúc kiểm toán***

Về cơ bản các bước công việc trong giai đoạn kết thúc cuộc kiểm toán BCTC DNKK bao gồm: tổng hợp kết quả kiểm toán và trao đổi với DNKK; lập dự thảo báo cáo kiểm toán và thư quản lý (nếu có); Soát xét phê duyệt dự thảo; thống nhất với DNKK và phát

hành Báo cáo kiểm toán (BCKT). Khi tổng hợp kết quả kiểm toán, KTV cần chú trọng bước công việc: Đánh giá lại rủi ro và xác định lại mức trọng yếu; Phân tích tổng thể BCTC sau điều chỉnh.

#### 1.4. KINH NGHIỆM QUỐC TẾ VỀ KIỂM TOÁN CÁC DOANH NGHIỆP KHAI KHOÁNG VÀ BÀI HỌC CHO VIỆT NAM

##### 1.4.1. Kinh nghiệm quốc tế về kiểm toán doanh nghiệp khai khoáng

Qua nghiên cứu các tài liệu hướng dẫn về kiểm toán trong lĩnh vực khai khoáng của Tổ chức quốc tế các cơ quan kiểm toán tối cao, của Viện kế toán chi phí Ấn Độ và của Cơ quan nền tảng trách nhiệm và kiểm toán Canada, tác giả rút ra được một số kinh nghiệm quốc tế như sau: kinh nghiệm về PPTCKT, kinh nghiệm về thực hiện các bước công việc trong quy trình kiểm toán.

##### 1.4.2 Bài học cho các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam

Qua nghiên cứu kinh nghiệm kiểm toán các DNKK ở một số nước trên thế giới, tác giả rút ra một số bài học cho các công ty KTĐL ở Việt Nam khi kiểm toán BCTC các công ty khai thác than.

#### Kết luận chương 1

### Chương 2

#### THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC CÔNG TY CỔ PHẦN THAN DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN

##### 2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC CTCP THAN VÀ KIỂM TOÁN BCTC CÁC CTCP THAN DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN

###### 2.1.1. Sự ra đời và phát triển của các CTCP than ở Việt Nam

###### 2.1.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của các công ty than ở Việt Nam

Ngành Than Việt Nam đã có lịch sử khai thác khoảng 185 năm. Trong nền kinh tế thị trường hiện nay, chỉ có 2 đơn vị chính thức

được Nhà nước cho phép khai thác than đó là: Tập đoàn Công nghiệp Than- Khoáng sản Việt Nam và Tổng công ty Đông Bắc- BQP.

### ***2.1.1.2. Sơ lược sự ra đời của các công ty cổ phần than ở Việt Nam***

Thực hiện chủ trương của Đảng và nhà nước về việc cổ phần hóa DN nhà nước, một số Công ty than hoặc 1 số mỏ than, xí nghiệp than trực thuộc Tập đoàn, Tổng Công ty được chuyển đổi thành CTCP. Cụ thể, Tháng 10/1999, CTCP than Tây Nam Đá Mài được thành lập; tiếp đó là CTCP than Núi Béo (Tháng 4/2006); ...

### **2.1.2. Đặc điểm của các công ty cổ phần than Việt Nam ảnh hưởng đến kiểm toán báo cáo tài chính**

CTCP khai thác than có một số đặc điểm đặc thù ảnh hưởng đến kiểm toán BCTC các công ty này như: (1) Đặc điểm sản xuất kinh doanh và trách nhiệm với môi trường xã hội; (2) Đặc điểm quản lý; ...

### **2.1.3. Khái quát về kiểm toán BCTC của các công ty KTĐL ở Việt Nam có thực hiện kiểm toán BCTC các công ty cổ phần than**

#### ***2.1.3.1. Các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam đã kiểm toán BCTC các công ty cổ phần than***

Theo phạm vi nghiên cứu đã nêu trên, các CTKT thuộc đối tượng khảo sát bao gồm 08 CTKT sau: *AASC, BDO Audit, PKF Viet Nam, AFC Viet Nam, CPA VIETNAM, UHY ACA, AISC và AVA.*

#### ***2.1.3.2. Đặc điểm của các công ty cổ phần than Việt Nam ảnh hưởng đến kiểm toán BCTC***

Với những đặc điểm về quy trình SXKD, đặc điểm sản phẩm, ... của các CTCP than ở Việt Nam tiềm ẩn các rủi ro làm ảnh hưởng đến các thông tin trên BCTC như đã nêu ở mục 2.1.2 từ đó ảnh hưởng đến các thủ tục kiểm toán cần thực hiện.

#### ***2.1.3.3. Đặc điểm tổ chức kiểm toán BCTC của các công ty kiểm toán đã kiểm toán BCTC công ty cổ phần than***

Trong phần này luận án tập trung làm rõ các vấn đề sau: Các văn bản pháp lý trong KTĐL BCTC các CTCP than ở Việt Nam; thực trạng PPTCKT trong kiểm toán BCTC; Đặc điểm tổ chức hồ sơ kiểm toán



BCTC CTCP Than; Đặc điểm kiểm soát chất lượng kiểm toán BCTC CTCP Than và thực tế ứng dụng công nghệ thông tin trong kiểm toán BCTC của các CTKT đã kiểm toán BCTC CTCP than.

#### **2.1.4. Sơ lược về thực trạng kiểm toán báo cáo tài chính các công ty cổ phần than do kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện**

##### **2.1.4.1. Thực trạng về xác định đối tượng, mục tiêu, nội dung và căn cứ kiểm toán BCTC các CTCP than**

###### ***\* Thực trạng xác định đối tượng kiểm toán BCTC các CTCP than***

Kết quả khảo sát cho thấy, các CTKT đều đã xác định đối tượng kiểm toán BCTC CTCP than bao gồm: Bảng CĐKT, báo cáo KQKD, báo cáo LCTT và thuyết minh BCTC. Tuy nhiên thực tế thực hiện còn chưa quan tâm đến báo cáo LCTT.

***\* Thực trạng về xác định mục tiêu kiểm toán BCTC các CTCP than:*** Một số trường hợp KTV chưa xác định đầy đủ mục tiêu kiểm toán như mục tiêu trao đổi với Ban quản trị CTCP than,...

###### ***\* Thực trạng về xác định căn cứ kiểm toán BCTC CTCP than***

100% các CTKT đã xác định đúng dẫn căn cứ kiểm toán.

###### ***\* Thực trạng xác định nội dung kiểm toán BCTC các CTCP than***

Mặc dù các CTKT đều đã xác định nội dung kiểm toán theo CTKD kết hợp với kiểm toán theo khoản mục nhưng thực tế còn một số trường hợp chưa thực hiện đúng như quy định.

##### **2.1.4.2. Thực trạng phương pháp kiểm toán và các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán BCTC các CTCP than**

###### ***\* Thực trạng phương pháp kiểm toán trong kiểm toán BCTC các CTCP than***

Kết quả khảo sát cho thấy tất cả các CTKT được khảo sát đều xác định phương pháp kiểm toán BCTC CTCP than bao gồm: Phương pháp kiểm toán cơ bản và phương pháp kiểm toán tuân thủ.

***\* Thực trạng sử dụng các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán trong kiểm toán BCTC các CTCP than***

Mức độ thực hiện các kỹ thuật này ở các CTKT khác nhau có sự khác nhau, hoặc giữa các KTV khác nhau thì cũng khác nhau một phần là do trình độ chuyên môn, kỹ năng, kinh nghiệm của các KTV khác nhau, hơn nữa do thực tế ứng dụng CNTT vào thực hiện các kỹ thuật kiểm toán có sự khác nhau.

## 2.2 THỰC TRẠNG QUY TRÌNH KIỂM TOÁN BCTC CÁC CÔNG TY CỔ PHẦN THAN THEO PPTCKT DỰA TRÊN RỦI RO DO CÁC CÔNG TY KTĐL Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN

### 2.2.1 Thực trạng giai đoạn chuẩn bị kiểm toán

#### ❖ *Tìm hiểu khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng*

Còn một số trường hợp KTV tiến hành bước công việc này còn sơ sài, mang tính hình thức, mới thu thập được những thông tin sơ bộ về CTCP than dựa trên mẫu GTLV được thiết kế sẵn. Đồng thời, một số trường hợp không tiến hành liên hệ với KTV tiền nhiệm.

#### ❖ *Ký kết hợp đồng kiểm toán*

Nhìn chung, 100% các CTKT được khảo sát đều đảm bảo tuân thủ CMKT và các quy định khác có liên quan về hợp đồng kiểm toán.

#### ❖ *Lựa chọn nhân sự cho cuộc kiểm toán*

Kết quả khảo sát cho thấy: tất cả các CTKT đều chú trọng lựa chọn nhân sự có trình độ chuyên môn và có nhiều kinh nghiệm, hiểu biết về đặc điểm quy trình SXKD của CTCP than.

### 2.2.2. Thực trạng giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

#### *a. Thực trạng lập kế hoạch kiểm toán tổng thể*

##### *a1. Thực trạng xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu*

Để xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu, KTV thực hiện các bước công việc cụ thể như sau:

#### ❖ *Tìm hiểu về các CTCP than và môi trường hoạt động của các CTCP than*

Hiện nay còn tồn tại một số TH tại một số CTKT thực hiện bước công việc này còn sơ sài, chưa tìm hiểu kỹ về các nhân tố bên

trong và bên ngoài CTCP than để giúp KTV xác định và đánh giá rủi ro có SSTY trên BCTC của CTCP than.

❖ *Tìm hiểu chính sách kế toán các chu trình kinh doanh quan trọng của các CTCP than*

Hiện nay, còn 1 số trường hợp KTV thực hiện bước công việc này còn sơ sài, mang tính hình thức, kết quả thực hiện chưa được ghi chép đầy đủ, cụ thể, chi tiết trên GTLV và không sử dụng sơ đồ để mô tả các bước công việc trong từng CTKD quan trọng.

❖ *Phân tích sơ bộ BCTC của CTCP than*

Hầu hết các CTKT không thực hiện phân tích sơ bộ Báo cáo LCTT. Ngoài ra, khi phân tích Bảng CĐKT và Báo cáo KQKD, còn một vài trường hợp CTKT chủ yếu chỉ phân tích xu hướng, còn việc phân tích các tỷ suất, phân tích tính hợp lý còn hạn chế.

❖ *Đánh giá chung về hệ thống KSNB và rủi ro gian lận*

Theo Bảng Tổng hợp kết quả khảo sát (THKQKS), 85% các CTKT không sử dụng sơ đồ để mô tả hiểu biết của mình về hệ thống KSNB; đồng thời còn một số TH chưa chú trọng tìm hiểu và đánh giá rủi ro gian lận trên BCTC của CTCP than.

❖ *Tổng hợp kết quả xác định và đánh giá rủi ro có SSTY*

Qua xem xét 5 HSKT cho thấy, một số CTKT thực hiện bước công việc này còn sơ sài, chưa làm rõ được rủi ro có SSTY ở cấp độ BCTC và cấp độ CSDL ở mức độ nào.

*a2. Xác định mức trọng yếu*

Theo Bảng THKQKS, 62,5% KTV không tiến hành xác định mức trọng yếu thực hiện cho từng bộ phận, khoản mục hoặc nhóm các khoản mục trên BCTC của CTCP Than mà sử dụng mức trọng yếu thực hiện và ngưỡng sai sót có thể bỏ qua cho tất cả các bộ phận, khoản mục trên BCTC.

*a3. Xác định phương pháp chọn mẫu, cỡ mẫu*

Còn một số TH việc chọn mẫu chủ yếu dựa vào xét đoán chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp của KTV do còn 62,5 %

CTKT không áp dụng PMKT cũng như phần mềm hỗ trợ chọn mẫu. Ngoài ra, một số CTKT chưa sử dụng kết quả đánh giá rủi ro có SSTY để xác định cỡ mẫu khi thực hiện TNKS và TNCB.

*a4. Tổng hợp kế hoạch kiểm toán;*

Còn một số TH, KTV lập bảng tổng hợp kế hoạch kiểm toán còn sơ sài, chưa làm rõ được một số nội dung như: có tiếp cận và sử dụng kết quả công việc của KTV tiền nhiệm; có sử dụng công việc của chuyên gia không?...

*b. Thiết kế chương trình kiểm toán chi tiết*

Theo Bảng THKQKS, 37,5 % KTV sử dụng các thiết kế sẵn đã được xây dựng riêng cho khách hàng thuộc lĩnh vực khai thác, chế biến kinh doanh than và 12,5% CTKT sử dụng chương trình kiểm toán được thiết kế chung cho tất cả các loại hình doanh nghiệp.

**2.2.3 Thực trạng giai đoạn thực hiện kiểm toán**

*a. Thực hiện thử nghiệm kiểm soát*

Còn một số TH, KTV thực hiện thử nghiệm kiểm soát còn sơ sài như: chưa kiểm tra đầy đủ các CSDL tương ứng với các mục tiêu kiểm soát trong từng hoạt động kiểm soát của CTCP than có đảm bảo không, chưa làm rõ được các thủ tục kiểm soát nào chưa được thiết kế hoặc đã được thiết kế nhưng không hữu hiệu, chưa nêu rõ được các khiếm khuyết trong hệ thống KSNB của CTCP than.

*b. Thực hiện thử nghiệm cơ bản*

❖ *Thực hiện thủ tục phân tích*

Một số TH, KTV chưa thực hiện so sánh giữa số liệu thực tế của CTCP than với số liệu kế hoạch, số liệu bình quân ngành, số liệu ước tính của KTV. Mức độ ứng dụng CNTT để thực hiện kỹ thuật phân tích có sự khác nhau giữa các nhóm KTV do trình độ và kỹ năng tin học và khả năng xét đoán của KTV khác nhau. Theo Bảng THKQKS, 51,7% KTV không ứng dụng vẽ biểu đồ trên excel.

❖ *Kiểm tra chi tiết nghiệp vụ, số dư và thông tin thuyết minh trên BCTC*

Kết quả khảo sát cho thấy: thực trạng thực hiện các thủ tục kiểm tra chi tiết của KTV đối với các khoản mục đặc thù trên BCTC của CTCP than như sau:

- Theo Bảng THKQKS, 100% các CTKT không sử dụng ý kiến của chuyên gia trong lĩnh vực trắc địa để đo đạc, tính toán khối lượng, của than thành phẩm cũng như tính toán khối lượng, giá trị của sản phẩm dở dang (than nguyên khai). Bên cạnh đó, 100% CTKT cũng không sử dụng chuyên gia để làm thí nghiệm, đo độ tro than (độ Ak) phục vụ cho việc xác định giá trị của than thành phẩm.

- Còn một số CTKT, khi kiểm tra chi tiết nghiệp vụ, số dư và thông tin thuyết minh trên BCTC của CTCP than, KTV chủ yếu căn cứ vào hồ sơ, tài liệu mà CTCP than cung cấp mà ít sử dụng các kỹ thuật kiểm toán khác như: quan sát, phỏng vấn các nhân, bộ phận có liên quan và thu thập các biên bản tại hiện trường để đối chiếu với chứng từ do kế toán cung cấp khi kiểm toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, chi phí xây dựng đường lò, chi phí SXKD dở dang,...

❖ *Thực hiện các khảo sát cơ bản để kiểm tra các soát xét tổng hợp khác*

Theo Bảng THKQKS cho thấy, các KTV đã thực hiện đầy đủ các thủ tục kiểm toán để kiểm tra các soát xét tổng hợp khác như: *Xem xét các sự kiện phát sinh cho đến ngày lập BCKT; Xem xét khả năng đảm bảo hoạt động liên tục của CTCP than; Soát xét các khoản nợ tiềm tàng; Soát xét giao dịch với các bên liên quan; ...* Tuy nhiên, có 28,3% KTV được khảo sát chưa phân tích hoặc vận dụng việc phân tích báo cáo LCTT ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán cũng như ở giai đoạn kết thúc kiểm toán vào việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của CTCP than.

#### **2.2.4. Thực trạng giai đoạn kết thúc kiểm toán**

❖ *Tổng hợp kết quả kiểm toán*

Nhìn chung, 100% các CTKT đều thực hiện đầy đủ bước công việc này. Tuy nhiên, còn một số TH, việc soát xét GTLV của các

KTV, trợ lý kiểm toán không được thực hiện thường xuyên ngay trong giai đoạn thực hiện kiểm toán.

❖ *Phân tích tổng thể BCTC sau kiểm toán*

Còn 1 số TH, KTV mới chỉ chú trọng đến việc phân tích xu hướng. Ngoài ra, KTV chỉ phân tích các chỉ tiêu trên bảng CĐKT, báo cáo KQKD, không phân tích báo cáo LCTT. Bên cạnh đó, còn 1 vài TH, không thấy lưu giấy tờ làm việc (GTLV) trên hồ sơ kiểm toán (HSKT).

❖ *Đánh giá lại rủi ro và mức trọng yếu*

Còn một số TH, trên HSKT không thấy có GTLV minh họa cho bước công việc đánh giá lại rủi ro và xác định lại mức trọng yếu.

❖ *Tổ chức họp và thống nhất bút toán điều chỉnh với CTCP than*

Theo Bảng THKQKS, 100% CTKT thực hiện đầy đủ bước công việc nêu trên; đồng thời có lập và lưu trữ biên bản họp trong HSKT.

❖ *Lập dự thảo báo cáo kiểm toán và soát xét, phê duyệt dự thảo*

❖ Kết quả khảo sát cho thấy: 100% các CTKT đều lập dự thảo báo cáo kiểm toán và soát xét, phê duyệt dự thảo trước khi gửi cho CTCP than.

❖ *Thống nhất dự thảo Báo cáo kiểm toán với khách hàng*

Nhìn chung, 100% CTKT được phỏng vấn đều gửi dự thảo BCKT cho CTCP than để thống nhất kết quả trước khi phát hành BCKT chính thức.

❖ *Phát hành BCKT và thu quản lý*

Kết quả phỏng vấn 06 CTKT cho thấy, 100% các CTKT được phỏng vấn đều tiến hành soát xét lại BCKT và BCTC đính kèm BCKT cả về nội dung và hình thức theo quy định của CTKT và quy định pháp lý khác có liên quan.

❖ *Theo dõi các vấn đề phát sinh sau khi phát hành BCKT*

Theo bảng THKQKS, 100% CTKT đều thực hiện xem xét các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc niên độ kế toán nhưng trước ngày ký

BCKT. Còn sau ngày phát hành BCKT, KTV chỉ xem xét khi có thông báo của CTCP than về các sự kiện xảy ra.

### **2.3. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC CÔNG TY CỔ PHẦN THAN DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN**

#### **2.3.1. Những ưu điểm trong kiểm toán BCTC các CTCP than**

##### **2.3.1.1. Những ưu điểm về quy trình kiểm toán BCTC CTCP than**

Nhìn chung, các quy trình kiểm toán mà các CTKT đang áp dụng đều tuân thủ CMKT Việt Nam và các quy định pháp lý về kiểm toán có liên quan và đều đảm bảo giúp KTV thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp khi thực hiện đầy đủ các bước công việc trong quy trình kiểm toán.

##### **2.3.1.2 Những ưu điểm khác trong kiểm toán BCTC các CTCP than**

Bên cạnh những ưu điểm về việc thiết kế và thực hiện các bước công việc trong quy trình đã nêu trên, việc kiểm toán BCTC các CTCP than còn một số ưu điểm: về xác định đối tượng, căn cứ kiểm toán, phương pháp, kỹ thuật kiểm toán các CTCP than và ưu điểm khác.

#### **2.3.2. Những hạn chế trong kiểm toán báo cáo tài chính các công ty cổ phần than và nguyên nhân của những hạn chế**

##### **2.3.2.1. Những hạn chế trong kiểm toán BCTC các CTCP than**

###### **a. Hạn chế về quy trình kiểm toán BCTC CTCP than**

Bên cạnh những kết quả đạt được như đã nêu trên, việc thực hiện các bước công việc trong quy trình kiểm toán BCTC CTCP than còn có tồn tại một số hạn chế trong một số CTKT hoặc trong một số nhóm thực hiện kiểm toán ở một số bước công việc sau: (1) Trong giai đoạn chuẩn bị và lập kế hoạch kiểm toán còn tồn tại hạn chế ở những bước công việc sau: *tìm hiểu khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng; lựa chọn nhân sự cho cuộc kiểm toán; tìm hiểu về CTCP than và môi trường hoạt động của CTCP than; tìm hiểu về chính sách kế toán và các chu trình kinh doanh quan trọng; phân tích sơ bộ*

*BCTC; đánh giá chung về hệ thống KSNB và rủi ro gian lận; tổng hợp kết quả xác định và đánh giá rủi ro có SSTY; xác định mức trọng yếu; xác định cỡ mẫu; tổng hợp kế hoạch kiểm toán; thiết kế chương trình kiểm toán;* (2) Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán còn tồn tại hạn chế ở những bước công việc sau: *thực hiện thử nghiệm kiểm soát; thực hiện thử nghiệm cơ bản (đối với kiểm toán HTK, chi phí SXKD dở dang, chi phí xây dựng cơ bản dở dang,..);* (3) Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán còn tồn tại hạn chế ở những bước công việc sau: *Tổng hợp kết quả kiểm toán; Phân tích tổng thể BCTC sau kiểm toán; Đánh giá lại rủi ro và xác định lại mức độ trọng yếu; Theo dõi các vấn đề phát sinh sau khi phát hành BCKT.*

#### **b. Những hạn chế khác trong kiểm toán BCTC các CTCP than**

Ngoài những hạn chế về quy trình kiểm toán nêu trên, kiểm toán BCTC các CTCP than còn có 1 số hạn chế khác như: *về xác định đối tượng kiểm toán; về xác định mục tiêu kiểm toán và về xác định nội dung kiểm toán.*

#### **2.3.2.2. Nguyên nhân của hạn chế**

❖ Các nguyên nhân chủ quan: về trình độ chuyên môn, kinh nghiệm nghề nghiệp của KTV, trợ lý kiểm toán và về phía CTKT.

❖ Các nguyên nhân khách quan: về phía các cơ quan chức năng; về phía Hiệp hội nghề nghiệp; về phía các CTKT và về phía các CTCP than.

### **Kết luận chương 2**

## **Chương 3**

### **GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH CÁC CÔNG TY CỔ PHẦN THAN DO CÁC CÔNG TY KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN**

#### **3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN, NGUYÊN TẮC VÀ YÊU CẦU HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN BCTC CÁC CTCP THAN**



### **3.1.1. Định hướng phát triển các công ty kiểm toán độc lập kiểm toán Báo cáo tài chính cho các công ty cổ phần than ở Việt Nam**

Qua phỏng vấn các nhà quản lý, các lãnh đạo các CTKT đã kiểm toán BCTC các CTCP than và qua nghiên cứu định hướng phát triển của các CTKT nêu trên, tác giả hệ thống hóa định hướng phát triển của các công ty KTĐL đã kiểm toán BCTC các CTCP than như sau: (1) *Mở rộng quy mô, lĩnh vực hoạt động*; (2) *Đa dạng hóa dịch vụ cung cấp*; (3) *Nâng cao chất lượng dịch vụ cung cấp*; (4) *Nâng cao vị thế, uy tín trên thị trường kiểm toán*; (5) *Xây dựng môi trường làm việc chuyên nghiệp, quan tâm đến phúc lợi nhân viên*.

### **3.1.2. Nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện kiểm toán Báo cáo tài chính các công ty cổ phần than**

#### **3.1.2.1. Nguyên tắc hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than**

Để đem lại hiệu quả cao nhất khi kiểm toán BCTC các CTCP than thì yêu cầu các KTV phải tuân thủ chặt chẽ các nguyên tắc sau: nguyên tắc phù hợp, nguyên tắc thống nhất, nguyên tắc kế thừa, chọn lọc và phát huy; nguyên tắc đơn giản, dễ làm, dễ hiểu, dễ kiểm tra, kiểm soát và nguyên tắc thường xuyên, liên tục.

#### **3.1.2.2. Yêu cầu hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than**

*Thứ nhất*, phải gắn liền với hoàn thiện tổ chức bộ máy quản lý của các CTKT độc lập theo hướng chuyên nghiệp, tập trung nâng cao năng lực kiểm toán, đảm bảo chất lượng và hiệu quả cuộc kiểm toán; *Thứ hai*, phải đáp ứng yêu cầu hội nhập, phù hợp với các nguyên tắc, thông lệ và điều kiện thực tiễn của Việt Nam; *Thứ ba*, phải đảm bảo yêu cầu kịp thời và hiệu quả trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định; *Thứ tư*, phải phù hợp với thực tiễn, bảo đảm tính khả thi để các CTKT độc lập có thể vận dụng các giải pháp này nhằm nâng cao hiệu quả và chất lượng cuộc kiểm toán.

## **3.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KIỂM TOÁN BCTC CÁC CTCP THAN DO CÔNG TY KTĐL Ở VIỆT NAM THỰC HIỆN**

### **3.2.1. Hoàn thiện quy trình kiểm toán BCTC các CTCP than theo PPTCKT dựa trên rủi ro do các công ty KTDL VN thực hiện**

Với những hạn chế đã nêu trên, tác giả đưa ra các giải pháp hoàn thiện các thủ tục kiểm toán trong từng bước công việc trong từng giai đoạn của quy trình kiểm toán, cụ thể như: (1) Trong giai đoạn chuẩn bị và lập kế hoạch kiểm toán: *Hoàn thiện việc tìm hiểu khách hàng và đánh giá rủi ro hợp đồng; Hoàn thiện việc lựa chọn nhân sự cho cuộc kiểm toán; Hoàn thiện việc tìm hiểu về các CTCP than và môi trường hoạt động của các công ty CP than; Hoàn thiện việc tìm hiểu chính sách kế toán và các chu trình kinh doanh quan trọng; hoàn thiện việc tìm hiểu về hệ thống KSNB và rủi ro gian lận; hoàn thiện việc phân tích sơ bộ BCTC của CTCP than; hoàn thiện việc tổng hợp kết quả xác định và đánh giá rủi ro có SSTY; hoàn thiện việc xác định mức trọng yếu; hoàn thiện việc tổng hợp kế hoạch kiểm toán; hoàn thiện việc thiết kế chương trình kiểm toán;* (2) Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán: *hoàn thiện việc thực hiện thử nghiệm kiểm soát; hoàn thiện việc thực hiện thử nghiệm cơ bản (đối với kiểm toán HTK, chi phí SXKD dở dang, chi phí xây dựng cơ bản dở dang,...);* (3) Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán: *hoàn thiện việc tổng hợp kết quả kiểm toán; hoàn thiện việc phân tích tổng thể BCTC sau kiểm toán; hoàn thiện việc đánh giá lại rủi ro và xác định lại mức độ trọng yếu; hoàn thiện việc soát xét, phê duyệt dự thảo BCKT; Hoàn thiện việc theo dõi các vấn đề phát sinh sau khi phát hành BCKT.*

### **3.2.2. Một số giải pháp khác trong kiểm toán BCTC CTCP than**

Ngoài việc hoàn thiện quy trình kiểm toán BCTC các CTCP than, KTV cần hoàn thiện các nội dung khác trong kiểm toán BCTC các CTCP than, cụ thể như sau: (1) Hoàn thiện việc xác định đối tượng kiểm toán; (2) Hoàn thiện việc xác định mục tiêu kiểm toán; (3) Hoàn thiện việc xác định nội dung kiểm toán BCTC.

## **3.3 ĐIỀU KIỆN THỰC HIỆN GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN**

Để thực hiện được các giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than do các CTKT độc lập ở Việt Nam thực hiện nêu trên cần có sự phối hợp chặt chẽ giữa các bên, bao gồm: Cơ quan quản lý Nhà nước, hiệp hội nghề nghiệp, các công ty KTĐL và các CTCP than

### **Kết luận chương 3**

## **KẾT LUẬN**

Bên cạnh sự đóng góp to lớn của các công ty KTĐL vào việc lành mạnh hóa nền tài chính quốc gia thì chất lượng hoạt động kiểm toán BCTC nói chung, chất lượng kiểm toán BCTC các CTCP than nói riêng vẫn luôn là vấn đề mà các công ty kiểm toán, xã hội, nhà quản lý đang quan tâm, trăn trở. Đề tài “*Hoàn thiện kiểm toán BCTC các công ty cổ phần than do các công ty kiểm toán độc lập ở Việt Nam thực hiện*” là đề tài mang tính thời sự và có ý nghĩa thiết thực cả về lý luận và thực tiễn. Mục đích nghiên cứu của NCS là hệ thống hóa và làm sáng tỏ các vấn đề lý luận cơ bản về kiểm toán BCTC DNKK do KTĐL thực hiện; đồng thời phân tích, đánh giá thực trạng để đưa ra các giải pháp hoàn thiện kiểm toán BCTC các CTCP than do KTĐL thực hiện từ đó giúp nâng cao chất lượng cuộc kiểm toán BCTC các CTCP than, góp phần minh bạch thông tin, thúc đẩy sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam hiện nay. NCS hy vọng một số giải pháp mà NCS đưa ra trong luận án sẽ là những gợi ý để các CTKT độc lập nghiên cứu, vận dụng vào công tác kiểm toán BCTC các CTCP than nói riêng cũng như có thể vận dụng để xây dựng tài liệu hướng dẫn cho các loại hình doanh nghiệp đặc thù khác nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng kiểm toán, nâng cao vị thế và vai trò của KTĐL trong nền kinh tế.

**DANH MỤC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ LIÊN  
QUAN ĐẾN LUẬN ÁN**

**1. Các đề tài NCKH đã tham gia**

<b>STT</b>	<b>Tên đề tài</b>	<b>Năm hoàn thành</b>	<b>Chủ nhiệm đề tài</b>
1	Vận dụng phương pháp kiểm toán trong kiểm toán Báo cáo Tài chính đơn vị xây lắp tại các công ty kiểm toán độc lập	2014	1. PGS.TS Giang Thị Xuyên 2. NCS.Ths Đinh Thị Thu Hà
2	Hoàn thiện tổ chức công tác kiểm toán dự án đầu tư Xây dựng cơ bản hoàn thành	2015	PGS.TS Thịnh Văn Vinh
3	Hoàn thiện hệ thống kế toán quản trị chiến lược trong các doanh nghiệp Việt Nam	2015	PGS. TS Mai Ngọc Anh
4	Hoàn thiện quy trình lập và phát hành Báo cáo kiểm toán về kiểm toán BCTC do các công ty kiểm toán độc lập vừa và nhỏ thực hiện.	2016	1. PGS.TS Thịnh Văn Vinh 2. Ths. Đặng Thị Hương
5	Hoàn thiện kiểm toán BCTC các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài do các công ty kiểm toán độc lập thực hiện.	2017	1. PGS.TS Thịnh Văn Vinh 2. Ths. Đặng Thị Hương

## 2. Các bài báo đã công bố trên các Tạp chí khoa học chuyên ngành

<i>STT</i>	<i>Tên bài báo</i>	<i>Tên tạp chí</i>
1	Chất lượng kiểm toán Báo cáo tài chính tại các công ty kiểm toán nhỏ và vừa Việt Nam	Nghiên cứu Tài chính kế toán
2	Xác định và đánh giá rủi ro có sai sót trọng yếu tại các công ty kiểm toán nhỏ và vừa Việt Nam	Nghiên cứu Tài chính kế toán
3	Trao đổi về giải pháp hoàn thiện giai đoạn lập kế hoạch trong kiểm toán BCTC các công ty cổ phần than do kiểm toán độc lập thực hiện	Nghiên cứu Tài chính kế toán
4	Đặc điểm của các công ty cổ phần than ảnh hưởng đến kiểm toán BCTC do kiểm toán độc lập thực hiện.	Kế toán và kiểm toán