VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

Quyết định số 10/2017/QĐ-KTNN ngày 21 tháng 11 năm 2017 ban hành Quy trình kiểm toán doanh nghiệp

(Tiếp theo Công báo số 859 + 860)

QUY TRÌNH KIỂM TOÁN DOANH NGHIỆP

(Ban hành kèm theo Quyết định số 10/2017/QĐ-KTNN ngày 21 tháng 11 năm 2017 của Tổng Kiểm toán nhà nước)

Phụ lục 01

HƯỚNG DẪN NỘI DUNG THỦ TỤC KIỂM TOÁN CÁC KHOẢN MỤC CHỦ YẾU CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP

11. Kiểm toán thuế và các khoản phải thu, phải nộp nhà nước

a) Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và thử nghiệm kiểm soát

* Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá việc nghiên cứu và thực hiện các quy định về thuế có liên quan đến doanh nghiệp;

- Đánh giá trình tự kê khai và nộp thuế của doanh nghiệp;

- Đánh giá việc quyết toán thuế của doanh nghiệp.

* Thử nghiệm kiểm soát

Chọn mẫu một số nghiệp vụ ghi sổ để kiểm tra tính tuân thủ hệ thống kiểm soát nội bộ từ đó kết luận xem các đánh giá về hệ thống kiểm soát nội bộ có ở trên có đúng không. Qua đó xác định xem cần tăng cường thử nghiệm cơ bản hay có thể giảm bớt thử nhiệm cơ bản. Lưu ý chọn mẫu để thử nghiệm kiểm soát không phụ thuộc vào giá trị mà chỉ đánh giá về tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ).

b) Xác định và vận dụng trọng yếu

Từ việc xác định trọng yếu tổng thể của báo cáo kết quả kinh doanh, ta phân bổ trọng yếu cho từng khoản mục Thuế và các khoản phải thu nhà nước và Thuế và các khoản phải nộp nhà nước hoặc xác định trọng yếu riêng của từng khoản mục này theo chuẩn mực 1320 - Xác định và vận dụng trọng yếu kiểm toán và theo các quy định chi tiết của KTNN về xác định trọng yếu kiểm toán theo từng thời kỳ và từng lĩnh vực, nội dung kiểm toán.

Trường hợp đơn vị được kiểm toán có hệ thống kiểm soát nội bộ thiếu tin cậy, có nhiều sai sót với giá trị lớn từ các cuộc kiểm toán trước, dự kiến có nhiều khả năng sai sót trong cuộc kiểm toán lần này hoặc kết quả đánh giá rủi ro ở mức cao thì mức trọng yếu thực hiện được xác định ở mức thấp.

c) Thử nghiệm cơ bản

* Thủ tục phân tích

Phân tích tỷ trọng số dư thuế và các khoản phải thu, phải nộp cuối kỳ trên tổng số thuế phải thu, phải nộp ngân sách nhà nước;

So sánh với năm trước về tổng số thuế và các khoản phải thu, phải nộp phát sinh trong kỳ, nếu có biến động lớn phải tìm hiểu nguyên nhân biến động bất thường;

Phân tích những biến động về thuế và các khoản phải thu, phải nộp do thay đổi luật thuế của Nhà nước; do thay đổi cơ cấu sản phẩm kinh doanh của đơn vị.

* Thủ tục kiểm toán chi tiết

- Từ việc xác định trọng yếu, vận dụng trọng yếu để lấy mẫu kiểm toán theo hướng dẫn của chuẩn mực kiểm toán 1530 - Lấy mẫu kiểm toán trong kiểm toán tài chính và các quyết định hướng dẫn chi tiết khác của KTNN.

Căn cứ vào Luật thuế và các văn bản hướng dẫn để kiểm toán việc tuân thủ chính sách thuế. Thủ tục kiểm toán chi tiết một số loại thuế thông dụng:

Kiểm toán thuế giá trị gia tăng (GTGT)

Kiểm toán xác định thuế GTGT đầu ra:

- Kiểm tra sự biến động thuế GTGT giữa các tháng so với doanh thu.

- Căn cứ Luật thuế GTGT để tính toán thuế GTGT đầu ra;

- Đối chiếu số thuế GTGT đầu ra hàng tháng trên sổ kế toán với các tờ kê khai thuế chi tiết hàng tháng;

- Đối chiếu doanh thu với hóa đơn bán hàng;

- Kiểm tra các chứng từ có liên quan đến các khoản giảm trừ doanh thu;

- Kiểm tra việc tính thuế GTGT trên hóa đơn theo chế độ hiện hành;

Kiểm toán xác định thuế GTGT đầu vào:

- Kiểm tra sự biến động giữa các tháng so với chi phí;

- Đối chiếu số thuế GTGT đầu vào hàng tháng trên sổ kế toán với các tờ kê khai thuế chi tiết hàng tháng.

- Đối chiếu Bảng kê chi tiết thuế GTGT đầu vào được khấu trừ với các hóa đơn chứng từ để phát hiện sự sai lệch.

- Kiểm tra các hóa đơn đầu vào có đủ điều kiện khấu trừ theo quy định;

- Đối chiếu thời gian ghi trên hóa đơn với thời gian được phép khấu trừ;

- Tham chiếu đến phần kiểm toán hàng tồn kho, kiểm toán TSCĐ và kiểm toán chi phí để xác định số thuế GTGT được khấu trừ;

Kiểm toán xác định thuế GTGT phải nộp:

- Căn cứ kết quả kiểm toán xác định số thuế GTGT đầu ra và số thuế GTGT đầu vào để xác định số thuế GTGT phải nộp trong kỳ.

- Đối chiếu giữa các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế với chứng từ trả tiền thuế và biên lai nộp thuế của cơ quan thuế.

Kiểm toán thuế xuất khẩu, nhập khẩu

- Kiểm tra sự biến động của thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả so với sự biến động của hàng hóa xuất khẩu, nhập khẩu;

- Kiểm tra bộ chứng từ xuất khẩu, nhập khẩu;

- Đối chiếu về tên, số lượng, giá giữa các chứng từ trên;

- Đối chiếu giữa Tờ khai hải quan với Biểu thuế xuất nhập khẩu;

- Đối chiếu số thuế được tính trên Tờ khai hải quan với số tiền ghi vào Tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải nộp.

- Nếu là hàng miễn thuế xuất khẩu, nhập khẩu thì phải kiểm tra đối chiếu bộ chứng từ xuất khẩu, nhập khẩu với danh mục hàng miễn thuế xuất khẩu, nhập khẩu của cơ quan có thẩm quyền duyệt;

- Nếu là hàng nhập khẩu để sản xuất hàng xuất khẩu thì phải kiểm tra số lượng hàng nhập khẩu, số lượng cho sản xuất sản phẩm xuất khẩu, số lượng hàng xuất khẩu, kèm theo bộ chứng từ hàng xuất khẩu. Kiểm tra thuế được hoàn lại với công văn chấp thuận hoàn thuế nhập khẩu của cơ quan có thẩm quyền, phiếu thu hoặc giấy báo có số tiền thuế hoàn lại. Kiểm tra hạch toán hoàn lại thuế nhập khẩu (ghi giảm giá trị nguyên vật liệu hay giảm giá vốn hàng bán).

- Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ cái tài khoản thuế xuất khẩu, nhập khẩu phải trả, chứng từ trả tiền thuế và biên lai thu thuế của cơ quan hải quan.

Kiểm toán thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN)

- Lập bảng tính toán thuế TNDN phải nộp:

+ Xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ theo từng loại thuế suất;

+ Lập một bảng danh sách các chi phí có thể coi là không hợp lý, hợp lệ khi tính thuế TNDN;

- Kiểm tra các điều kiện miễn, giảm thuế TNDN;

- Đối chiếu giữa các bút toán nộp thuế trên sổ kế toán với chứng từ trả tiền thuế và biên lai nộp thuế của cơ quan thuế;

- Kiểm tra các vấn đề có liên quan đến hoàn thuế thu nhập doanh nghiệp do tái đầu tư (nếu có).

Kiểm toán thuế thu nhập cá nhân (TNCN)

- Kiểm tra sự biến động của thuế TNCN so với sự biến động của mức lương, thưởng...

- Tổng hợp thu nhập từ tiền lương, tiền công, tiền thưởng, các khoản thu nhập khác phải chịu thuế thu nhập cá nhân và các khoản giảm trừ của từng người cho cả năm;

- Xác định số thuế nộp thừa, nộp thiếu của từng người.

- Tham chiếu đến phần kiểm toán chi lương và phân chia quỹ cho cán bộ, công nhân viên để xem xét việc tính thuế;

- Kiểm tra việc hạch toán thuế thu nhập cá nhân;

- Đối chiếu, kiểm tra tính thống nhất giữa sổ chi tiết tài khoản thuế với kê khai thuế, quyết toán thuế;

- Kiểm tra, đối chiếu các bút toán nộp thuế trên sổ kế toán với các chứng từ trả tiền thuế và biên lai thu thuế của cơ quan thuế.

12. Kiểm toán vốn chủ sở hữu và Các Quỹ tại doanh nghiệp

a) Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ và thử nghiệm kiểm soát

Thông thường các nghiệp vụ phát sinh làm tăng, giảm nguồn vốn, quỹ rất ít và không thường xuyên, nên các thủ tục kiểm toán thường được xem xét và áp dụng khảo sát từng nghiệp vụ phát sinh. Kiểm toán viên sẽ xem xét các thủ tục kiểm soát nội bộ có thể tin cậy một cách hiệu quả trong từng trường hợp cụ thể để xem xét các thủ tục kiểm soát này và giảm mức độ thử nghiệm cơ bản, tuy nhiên đối với quy trình kiểm toán vốn và quỹ, kiểm tra chi tiết luôn là những bằng chứng kiểm toán quan trọng.

* Đối với nguồn vốn ngân sách Nhà nước cấp, kiểm toán viên cần xem xét:

- Việc lập tờ trình và sự phê duyệt xin bổ sung nguồn vốn kinh doanh của doanh nghiệp được tiến hành đúng trình tự quy định của Nhà nước không, cấp bổ sung nguồn vốn kinh doanh có phù hợp với nhiệm vụ nhà nước giao bổ sung cho doanh nghiệp không.

- Thủ tục bàn giao bổ sung vốn có được thực hiện đúng các quy định hiện hành không.

* Đối với nguồn vốn kinh doanh do các bên tham gia liên doanh góp

- Khảo sát quá trình kiểm soát nội bộ trong việc ký kết hợp đồng liên doanh giữa doanh nghiệp với các bên tham gia liên doanh như sự phê duyệt các thủ tục,

hợp đồng liên doanh, các biên bản bàn giao góp vốn liên doanh có được tiến hành theo đúng các quy định hay không? cũng như sự phê chuẩn của HĐQT hoặc Ban giám đốc về vấn đề liên doanh, liên kết.

* Đối với nguồn vốn cổ phần

- Khảo sát sự phê duyệt đúng đắn các nghiệp vụ về phát hành cổ phiếu, mua bán chuyển nhượng cổ phiếu và tuyên bố cổ tức, cũng như sự kiểm tra kiểm soát quá trình ghi sổ đúng đắn các nghiệp vụ liên quan đến nguồn vốn cổ phần.

- Khảo sát quá trình ghi sổ và dấu hiệu sự kiểm tra độc lập của một nhân viên nào đó được giao nhiệm vụ kiểm tra các quá trình ghi sổ về cổ phiếu tăng, giảm, thanh toán cổ tức, quá trình chuyển nhượng cổ phiếu của các cổ đông.

- Khảo sát việc bố trí, sắp xếp nhân viên ghi sổ kế toán có độc lập với các tổ chức, đại lý chuyển nhượng cổ phiếu hay không.

b) Thử nghiệm cơ bản

Do số lượng phát sinh các nghiệp vụ trên tài khoản nguồn vốn và quỹ thường hạn chế và các tài khoản này thường phải tuân theo các yêu cầu luật định và pháp lý, nên thông thường các thủ tục kiểm tra chi tiết sẽ hiệu quả và hiệu lực hơn đối với kiểm toán viên.

* Kiểm tra chi tiết nguồn vốn

Đối với nguồn vốn ngân sách Nhà nước cấp, kiểm toán viên cần khảo sát chi tiết việc hạch toán tăng, giảm nguồn vốn kinh doanh trên sổ kế toán có đúng khoản mục, đúng số tiền không, bằng cách đối chiếu giữa chứng từ với sổ kế toán, giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính.

Đối với nguồn vốn kinh doanh do các bên tham gia liên doanh góp, kiểm toán viên cần tập trung xem xét các vấn đề sau:

- Xem xét vấn đề đánh giá tài sản góp vốn liên doanh có hợp lý và đúng đắn không? (việc đánh giá tài sản nhận liên doanh phụ thuộc nhiều vào chủ quan của những người đánh giá);

- Tiến hành đối chiếu và yêu cầu xác nhận của những đối tác liên doanh nếu có thể) về số vốn góp liên doanh có phù hợp với số liệu trên sổ kế toán không.

Đối với nguồn vốn cổ phần: Đối chiếu giữa chứng từ với sổ kế toán, giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính để xác định số tiền nguồn vốn cổ phần.

Đối với nguồn vốn kinh doanh do các bên tham gia liên doanh góp kiểm toán viên cần tập trung xem xét các vấn đề sau:

- Xem xét vấn đề đánh giá tài sản góp vốn liên doanh có hợp lý và đúng đắn không (việc đánh giá tài sản nhận liên doanh phụ thuộc nhiều vào chủ quan của những người đánh giá);

- Tiến hành đối chiếu và yêu cầu xác nhận của những đối tác liên doanh (nếu có thể) về số vốn góp liên doanh có phù hợp với số liệu trên sổ kế toán không.

Đối với nguồn vốn cổ phần:

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ liên quan đến nguồn vốn cổ phần hiện có đều được ghi sổ đầy đủ, kiểm toán viên xem xét các biên bản của Hội đồng quản trị họp phê chuẩn về nguồn vốn cổ phần. Kiểm tra sổ kế toán liên quan để giúp kiểm toán viên có được những thông tin cần thiết về quá trình hạch toán.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ liên quan đến cổ phần ghi trong sổ kế toán đều được phê chuẩn, kiểm toán viên kiểm tra tất cả các nghiệp vụ liên quan đến cổ phần đã ghi sổ và kiểm tra các biên bản họp của Hội đồng quản trị đã phê chuẩn như thế nào và có hợp lý không.

- Nhằm đảm bảo nguồn vốn cổ phần có được sự đánh giá đúng đắn, trước hết kiểm toán viên xác định số lượng cổ phiếu còn đang lưu hành vào ngày lập báo cáo tài chính; sau đó tổ chức lấy xác nhận của tổ chức đại lý chuyển nhượng cổ phiếu. Trường hợp không có đại lý chuyển nhượng cổ phiếu thì kiểm toán phải xem xét sổ kế toán và ghi chép tất cả các cổ phiếu đang lưu hành và có thể lấy mẫu một số cổ phiếu để tổ chức xác nhận của chủ sở hữu. Từ số lượng cổ phiếu và mệnh giá của mỗi cổ phiếu xác định tổng số tiền nguồn vốn cổ phần ghi trong sổ kế toán có đúng đắn không.

- Nhằm đảm bảo nguồn vốn cổ phần được công khai đúng đắn, kiểm toán viên sẽ khảo sát, xem xét các thông tin liên quan trong điều lệ doanh nghiệp cổ phần, Biên bản họp Hội đồng quản trị về số lượng cổ phiếu, từng loại cổ phiếu và quyền

lợi của từng cổ phiếu đó. Kiểm toán viên đối chiếu số liệu trên sổ chi tiết với sổ kế toán tổng hợp tài khoản và báo cáo tài chính liên quan để đảm bảo số liệu trên báo cáo tài chính phù hợp với số liệu trên sổ kế toán.

* Kiểm toán lợi nhuận chưa phân phối

Thủ tục phân tích:

- So sánh kết quả kinh doanh giữa kỳ này với kỳ trước, giữa lợi nhuận thực tế với lợi nhuận kế hoạch để thấy sự biến động.

- Phân tích tỷ suất hiệu quả kinh doanh (giữa tổng lợi nhuận trước thuế và tổng doanh thu thuần) và so sánh tỷ suất này so với kỳ trước hoặc phân tích khả năng sinh lời của tài sản (giữa tổng lãi kinh doanh trước thuế với tổng trị giá tài sản bình quân) nhằm phát hiện những biến động bất thường.

Thủ tục kiểm toán chi tiết:

- Nhằm đảm bảo sự xác nhận số lợi nhuận phát sinh trong kỳ được thực hiện đúng đắn và việc phân phối lợi nhuận phù hợp với quy định của Nhà nước, kiểm toán viên khảo sát quá trình phân phối lợi nhuận, tính toán lại theo chế độ phân phối lợi nhuận của Nhà nước hoặc Biên bản họp Hội đồng quản trị hoặc Đại hội cổ đông, sau đó so sánh với số liệu thực tế đã phân phối và số ghi sổ kế toán xem có phù hợp không.

- Nhằm đảm bảo các nghiệp vụ phân phối lợi nhuận được ghi sổ đầy đủ, kiểm toán viên xem xét các chứng từ, biên bản về phân phối lợi nhuận có được ghi sổ hết hay không, các chứng từ điều chỉnh lợi nhuận đã phân phối thuộc niên độ trước đã có quyết toán điều chỉnh có được ghi vào sổ kế toán liên quan không. Những nghiệp vụ chia lợi nhuận cho các bên liên quan; chia cổ tức cho các cổ đông... cũng cần xem xét. Việc kiểm tra phải bảo đảm rằng cổ tức đã trả và phải trả tại thời điểm cuối năm phải được ghi nhận với giá trị hợp lý và đúng kỳ kế toán, đồng thời các giao dịch phải được phê duyệt và chấp thuận.

- Nhằm đảm bảo công khai đúng đắn và đầy đủ khoản lợi nhuận chưa phân phối, kiểm toán viên xem xét đối chiếu giữa số dư trên tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" với số liệu trên Bảng cân đối kế toán. Trường hợp lập Bảng cân đối kế

toán sau khi quyết toán năm đã được duyệt và có sự điều chỉnh lợi nhuận chưa phân phối, kiểm toán viên cần phải xem xét những số liệu điều chỉnh đó đã được điều chỉnh trên Bảng cân đối kế toán chưa.

* Kiểm toán chi tiết các quỹ

Kiểm toán viên phân tích sự biến động số dư các quỹ và thực hiện các công việc sau đây:

- Đối chiếu số dư tài khoản với sổ cái và đối chiếu số dư đầu kỳ với báo cáo tài chính năm trước;

- Xác định bản chất các biến động của số dư quỹ từ năm trước đến năm hiện tại và kiểm tra, tùy thuộc vào mức độ trọng yếu và rủi ro tiềm tàng, các tài liệu liên quan và kiểm tra sự tuân thủ theo luật pháp và các quy định;

- Kiểm tra trích lập các quỹ có theo đúng tỷ lệ quy định; đánh giá tính hợp lý, tuân thủ pháp luật và các quy định hiện hành của số dư các quỹ tại thời điểm cuối năm.

13. Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất

a) Phạm vi kiểm toán

Kiểm toán báo cáo tài chính hợp nhất của Tập đoàn hoặc Tổng công ty và báo cáo tài chính hợp nhất của Công ty mẹ - Tập đoàn hoặc Tổng công ty .

b) Cơ sở dẫn liệu và các rủi ro kiểm toán

- Cơ sở dẫn liệu có liên quan đến hợp nhất báo cáo tài chính Tập đoàn hoặc Tổng công ty

+ Tính hiện hữu: Số liệu các khoản mục của báo cáo tài chính hợp nhất được tổng hợp từ các báo cáo tài chính của các công ty con và sổ sách kế toán.

+ Tính đầy đủ: Số liệu báo cáo tài chính hợp nhất đã phản ánh đầy đủ số liệu của các công ty con và các khoản điều chỉnh cuối năm.

+ Tính đúng kỳ: Tất cả các báo cáo tài chính của các công ty con và báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ dùng để lập báo cáo tài chính hợp nhất có cùng thời gian hạch toán hoặc phù hợp theo quy định hiện hành của Nhà nước.

+ Đánh giá: Các khoản mục điều chỉnh từ công ty con, công ty liên doanh, liên kết về vốn đầu tư của công ty mẹ vào công ty con, các khoản đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá cuối năm khi hợp nhất được đánh giá đúng đắn.

- Những rủi ro chủ yếu:

+ Số liệu báo cáo tài chính của các công ty con không được hạch toán thống nhất về mặt nội dung và phương pháp.

+ Kỳ lập báo cáo tài chính của các công ty con không đồng nhất.

+ Việc đánh giá các khoản mục về tài sản, chênh lệch tỷ giá ở các công ty con, công ty liên doanh, liên kết không chính xác, không hợp lý.

c) Các thủ tục kiểm toán chi tiết

* Đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ

- Đánh giá mức độ kiểm soát và quan hệ kiểm soát giữa công ty mẹ với các công ty con, công ty liên doanh, liên kết thông qua tỷ lệ vốn góp.

- Đánh giá các cam kết của công ty mẹ với các công ty con về các khoản nợ hoặc trách nhiệm về các tài sản, nguồn vốn chủ sở hữu.

- Đánh giá vốn góp và lợi ích của cổ đông thiểu số trong các công ty con.

* Các thủ tục phân tích

- Phân tích tỷ trọng vốn đầu tư và tỷ trọng doanh thu, chi phí, lợi nhuận để đánh giá về vai trò và mức độ ảnh hưởng của công ty mẹ, các công ty con trong hoạt động kinh doanh của tập đoàn hoặc tổng công ty.

- Phân tích các tỷ suất tài chính như tỷ suất cơ cấu vốn, tài sản, tỷ suất thanh toán, tỷ suất sinh lợi vốn kinh doanh,… để đánh giá tổng quát về hiệu quả hoạt động và mức độ lành mạnh, an toàn về tài chính của cả tập đoàn, tổng công ty và các công ty thành viên.

- So sánh và đánh giá vai trò của tập đoàn hoặc tổng công ty nhà nước đối với ngành kinh tế cũng như toàn bộ nền kinh tế.

* Thủ tục kiểm toán chi tiết các khoản mục báo cáo tài chính hợp nhất

- Kiểm toán báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con:

+ Kiểm tra tính trung thực, hợp lý và phương pháp trình bày của các khoản mục trên báo cáo tài chính.

+ Kiểm tra tính thống nhất về kỳ hạch toán của báo cáo tài chính riêng công ty mẹ và các công ty con.

+ Kiểm tra tính thống nhất về chính sách kế toán và phương pháp hạch toán, phương pháp trình bày các khoản mục trên báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con.

- Kiểm tra sổ sách kế toán hợp nhất và các bút toán điều chỉnh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất:

+ Kiểm tra tính chính xác việc cộng các khoản mục tương ứng của các báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và các công ty con.

+ Kiểm tra tính đúng đắn bút toán điều chỉnh khi hợp nhất các khoản mục

+ Kiểm tra tính đúng đắn của việc điều chỉnh các khoản phải thu, phải trả nội bộ trong cùng tập đoàn.

+ Kiểm tra tính đúng đắn của việc điều chỉnh các khoản lợi nhuận chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ.

+ Kiểm tra tính đúng đắn các khoản lỗ chưa thực sự phát sinh từ các giao dịch nội bộ.

+ Kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý để xác định lợi ích của cổ đông thiểu số trên Bảng cân đối kế toán hợp nhất và Báo cáo kết quả kinh doanh hợp nhất.

+ Kiểm tra tính đúng đắn, hợp lý về điều chỉnh lãi, lỗ chưa phân phối, chênh lệch tăng giảm về đánh giá tài sản, chênh lệch tăng, giảm tỷ giá ngoại tệ của các công ty liên doanh, liên kết khi lập báo cáo tài chính hợp nhất của tập đoàn hoặc tổng công ty.

- Kiểm tra tính đúng đắn số liệu tổng hợp các bút toán điều chỉnh trên sổ kế toán hợp nhất được phản ánh vào báo cáo tài chính hợp nhất.

Phụ lục 02
MỘT SỐ ĐỊNH HƯỚNG LỰA CHỌN TIÊU CHÍ ĐÁNH GIÁ TÍNH KINH TẾ, HIỆU LỰC, HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP

Tiêu chí kiểm toán tính kinh tế, hiệu lực, hiệu quả của từng cuộc kiểm toán cần được xác định cụ thể, gắn với mục tiêu, nội dung kiểm toán của cuộc kiểm toán. Tiêu chí được lựa chọn phải đảm bảo các nguyên tắc xây dựng tiêu chí, đáp ứng yêu cầu khoa học, khách quan, đồng thời phải phù hợp với các quy định, văn bản quy phạm pháp luật hiện hành của Nhà nước, với thực tiễn hoạt động của đối tượng được kiểm toán và có tính khả thi. Xuất phát từ mục tiêu hoạt động cơ bản của các doanh nghiệp thường là: mục tiêu lợi nhuận; mục tiêu bảo toàn và phát triển vốn; mục tiêu phát triển bền vững; mục tiêu tuân thủ pháp luật; mục tiêu thực hiện các chủ trương định hướng của Nhà nước (và/hoặc kế hoạch, chiến lược của chủ sở hữu vốn)... nên khi lựa chọn các chỉ số để xác định tiêu chí kiểm toán cần tập trung vào các chỉ số phản ánh mức độ đạt được các nhóm mục tiêu này. Theo đó, kiểm toán viên được định hướng, gợi ý lựa chọn chỉ tiêu để xây dựng một số tiêu chí cơ bản khi tiến hành công việc kiểm toán hoạt động tại các doanh nghiệp như sau:

1. Tiêu chí đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp

a) Tiêu chí tổng hợp

Trên cơ sở xem xét mục tiêu hiệu quả cơ bản, phổ biến nhất của các doanh nghiệp, kiểm toán viên được gợi ý lựa chọn chỉ số **mức lợi nhuận và tỷ suất lợi nhuận tính trên vốn, tài sản**... để xác định tiêu chí tổng hợp phục vụ công tác kiểm toán đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

Thông thường, các tiêu chí được sử dụng để so sánh với chỉ số mức lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận tính trên vốn, tài sản... của kỳ hoạt động được kiểm toán (phổ biến là năm tài chính được kiểm toán) là:

- Mức lợi nhuận; Tỷ suất lợi nhuận dự kiến do doanh nghiệp tự xác định khi xây dựng kế hoạch kinh doanh;

- Mức lợi nhuận; Tỷ suất lợi nhuận thực tế thực hiện kỳ (năm) trước;

- Mức lợi nhuận; Tỷ suất lợi nhuận bình quân của các doanh nghiệp có cùng quy mô và loại hình hoạt động;

- Tỷ lệ lãi suất tiền gửi ngân hàng thương mại doanh nghiệp có thể nhận được nếu sử dụng vốn cho vay ở cùng kỳ so sánh;

- Kiểm toán viên cũng có thể tham khảo thêm các chỉ số EPS (Earning Per Share) được tính bằng lợi nhuận (thu nhập) trên mỗi cổ phiếu; chỉ số P/E là chỉ số đo lường mối quan hệ giữa giá thị trường (Market Price - P) và thu nhập của mỗi cổ phiếu (Earning Per Share - EPS) và được tính như sau: P/E = P/EPS.

Khi so sánh mức lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận tính trên vốn, tài sản…của kỳ (năm) hoạt động được kiểm toán với các chỉ số được sử dụng làm tiêu chí so sánh nêu trên, tùy thuộc kết quả so sánh, kiểm toán viên có trách nhiệm đưa ra những phân tích, đánh giá, nhận định phù hợp. Theo đó, họ cũng quyết định có hay không tiếp tục sử dụng thêm các tiêu chí cụ thể để làm rõ hơn hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp trên các góc độ chi tiết và cụ thể hơn.

Trường hợp kiểm toán các doanh nghiệp thực hiện nhiệm vụ công ích, Kiểm toán viên cần căn cứ vào lĩnh vực hoạt động, chuyên ngành, tính đặc thù, chủ sở hữu đưa ra các tiêu chí đánh giá cho phù hợp. Theo đó, kiểm toán viên cần nghiên cứu lựa chọn tiêu chí so sánh trên cơ sở xem xét mối tương quan giữa chi phí thực tế bỏ ra và kết quả sản xuất, cung ứng sản phẩm, dịch vụ công ích thực tế đạt được, mức độ hoàn thành về sản lượng và chất lượng sản phẩm, dịch vụ. Tiêu chí lựa chọn để so sánh, phân tích có thể là mức độ đạt được theo yêu cầu đặt hàng của Nhà nước; theo kế hoạch, dự kiến của doanh nghiệp; thực tế đạt được năm trước; của đơn vị có cùng hoạt động, quy mô, điều kiện sản xuất kinh doanh...

b) Tiêu chí cụ thể

Là các tiêu chí dùng để minh họa cho tiêu chí tổng hợp cũng như sử dụng để phân tích, đánh giá, chỉ rõ nguyên nhân, lý do khách quan, chủ quan, các tác động của môi trường bên trong, bên ngoài - chỉ ra những ảnh hưởng làm tăng (hoặc giảm) lợi nhuận tổng thể (hiệu quả tổng thể), kiểm toán viên có thể lựa chọn các chỉ số phản ánh các yếu tố tác động làm tăng (hoặc giảm) lợi nhuận làm cơ sở lựa chọn tiêu chí so sánh. Tùy thuộc từng trường hợp, những chỉ số phản ánh mối quan

hệ tác động của các yếu tố tạo nên lợi nhuận được gợi ý lựa chọn làm tiêu chí cụ thể để kiểm toán viên so sánh như là:

- Mức độ, tốc độ tăng trưởng doanh thu, tốc độ tiết kiệm chi phí và mối quan hệ giữa hai yếu tố này (tốc độ tăng trưởng, tiết kiệm, triệt tiêu nhau hay góp phần nâng cao hiệu quả);

- Tiếp theo đó, các chỉ số liên quan được gợi ý lựa chọn như tỷ lệ tăng trưởng sản lượng tiêu thụ, hiệu quả sử dụng tài sản dài hạn, vòng quay vốn lưu động; vòng quay hàng tồn kho, vòng quay vốn bằng tiền, v.v... cũng được gợi ý lựa chọn sử dụng cho việc phân tích, đánh giá.

- Ngoài ra, một số yếu tố tác động gián tiếp từ môi trường bên ngoài như ảnh hưởng của chính sách (giảm thuế suất, kích cầu,...), yếu tố kinh tế xã hội khác nếu có thể định lượng bằng dữ liệu, số liệu cụ thể cũng nên lựa chọn để so sánh mức tác động đến hiệu quả hoạt động chung của doanh nghiệp...

Các chỉ số nêu trên chỉ được lựa chọn làm tiêu chí khi chúng đáp ứng được các yêu cầu của tiêu chí và là cơ sở để so sánh, phân tích, đánh giá mức độ hiệu quả cụ thể. Như vậy, các tiêu chí lựa chọn nhằm phục vụ cho việc phân tích mối quan hệ và tình hình biến động các chỉ số ảnh hưởng đến hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp (lợi nhuận thực hiện) nhằm đánh giá xu hướng thay đổi của từng chỉ số, cũng như những tác động của chúng đối với hiệu quả chung của doanh nghiệp. Theo đó, kiểm toán viên tiến hành so sánh chỉ số thực tế ở kỳ kiểm toán với chỉ số (có cùng nội dung, phương pháp tính, khoảng thời gian, đơn vị tính toán) phản ánh mức độ thực tế thực hiện năm trước; và/hoặc mục tiêu đơn vị đặt ra, theo kế hoạch đã xây dựng hoặc được phân giao, mức độ bình quân tiên tiến... để phân tích, đánh giá và kết luận.

Kiểm toán viên có thể lựa chọn một hoặc một số tiêu chí để đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực của các hoạt động cụ thể. Lưu ý việc sử dụng kết hợp các tiêu chí để những đánh giá, kết luận mang tính toàn diện, thuyết phục. Ngoài ra, kiểm toán viên cũng cần đánh giá cơ cấu, tỷ trọng đóng góp vào lợi nhuận chung của doanh nghiệp của các bộ phận cấu thành: Hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư tài chính dài hạn, đầu tư khác trên cơ sở các tiêu chí đã lựa chọn để chỉ rõ hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp được hình thành chủ yếu từ hoạt động nào.

Gợi ý lựa chọn một số chỉ số đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản để lựa chọn làm tiêu chí cụ thể như sau:

- Tỷ lệ sử dụng công suất thực tế so với công suất thiết kế của tài sản (Đối với các dây chuyền công nghệ sản xuất lớn).

- Hệ số sử dụng tài sản = Tổng tài sản phục vụ SXKD/Tổng tài sản phản ánh trên sổ sách kế toán.

- Tổng giá trị tài sản, vật tư ứ đọng, kém, mất phẩm chất, không cần dùng, chờ thanh lý, trong đó:

+ Tài sản cố định;

+ Vật tư, hàng hóa.

- Tỷ lệ giá trị tài sản, vật tư ứ đọng, kém, mất phẩm chất, không cần dùng, chờ thanh lý so với giá trị tổng tài sản doanh nghiệp quản lý, sử dụng.

- Tổng giá trị đầu tư xây dựng cơ bản trong kỳ.

- Giá trị tài sản cố định mới tăng thêm trong kỳ.

- Tỷ lệ giá trị tài sản cố định tăng trong kỳ so với giá trị đầu tư cơ bản trong kỳ.

- Hệ số sinh lời của tài sản:

$$H = \frac{\text{Tổng lợi nhuận trước thuế}}{\text{Giá trị tổng tài sản}}$$

Các chỉ số đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp có thể tham khảo để xây dựng tiêu chí đánh giá như mức và tỷ lệ tăng (giảm) các khoản nộp Ngân sách nhà nước; mức và tỷ lệ tăng trưởng số lượng lao động, việc làm, thu nhập, thực hiện chế độ BHXH... cho người lao động.

2. Tiêu chí đánh giá khả năng bảo toàn, phát triển và sử dụng đúng mục đích nguồn vốn chủ sở hữu

Tiêu chí gợi ý lựa chọn là:

a) Mức độ bảo toàn vốn theo hệ số H

Kiểm toán viên có thể tham khảo tính toán hệ số bảo toàn vốn nhà nước theo công thức sau:

$$H = \frac{\text{Giá trị tổng tài sản - Nợ phải trả}}{\text{Vốn nhà nước}}$$

Hoặc công thức:

$$H = \frac{\text{Vốn chủ sở hữu của Công ty tại thời điểm báo cáo}}{\text{Vốn chủ sở hữu của Công ty cuối kỳ trước liền kề với kỳ báo cáo}}$$

Nếu hệ số H > 1, đơn vị đã phát triển được vốn; H = 1 bảo toàn được vốn và nếu H < 1 chưa bảo toàn được vốn (sử dụng vốn không hiệu quả).

Tiếp theo, để đánh giá được mức độ phát triển vốn hoặc sử dụng vốn có thực sự hiệu quả so với kỳ trước, các kỳ trước hoặc so với mục tiêu đã xác định, kiểm toán viên có thể sử dụng thêm các tiêu chí sau để phân tích, đánh giá:

b) Tỷ lệ tăng trưởng vốn chủ sở hữu

Kiểm toán viên tính toán chỉ tiêu này và lựa chọn tiêu chí so sánh với kỳ trước (hoặc/và một số kỳ trước liền kề); tốc độ tăng trưởng bình quân hoặc so với kế hoạch mục tiêu của đơn vị, của nhà nước (nếu có).

c) Tỷ lệ tăng trưởng vốn chủ sở hữu tính đến kỳ kiểm toán

Chỉ tiêu này được tính toán trên cơ sở kết quả đạt được tại kỳ kiểm toán so với số vốn được giao ban đầu (tính theo chuỗi thời gian từ thời điểm doanh nghiệp được bàn giao vốn hoặc có quyết định bổ sung vốn để thực hiện nhiệm vụ được giao đến kỳ kiểm toán). Sử dụng tiêu chí này nhằm so sánh mức độ tăng trưởng với kế hoạch, mục tiêu của doanh nghiệp, của đơn vị cấp trên giao vốn cho doanh nghiệp hoặc của nhà nước (nếu có) theo cả giai đoạn. Sử dụng tiêu chí này sẽ đánh giá được tình trạng tăng trưởng và bảo toàn vốn không đồng đều giữa các năm, qua đó đưa ra những đánh giá, kết luận và kiến nghị thích hợp.

d) Mức độ tuân thủ quy định của pháp luật, theo mục đích, yêu cầu, định hướng của nhà nước (hoặc/và Nghị quyết của Đại hội cổ đông, Hội đồng thành viên tùy thuộc mô hình công ty)

Đây là tiêu chí đánh giá mức độ tuân thủ của doanh nghiệp nhằm chỉ ra tính hiệu lực của hoạt động bảo toàn, phát triển vốn theo các mục tiêu đã xác định. Kiểm toán viên căn cứ vào các mức quy định, định hướng cụ thể tại văn bản pháp

quy, tại nghị quyết hoặc lựa chọn một mức cụ thể, phù hợp để đánh giá. Ví dụ: Một DNNN thực hiện nhiệm vụ của nhà nước giao là tập trung vào ngành kinh tế mũi nhọn, đáp ứng yêu cầu dẫn dắt thị trường, đảm bảo an ninh năng lượng... nhưng sử dụng vốn đầu tư tài chính dài hạn cho những lĩnh vực không phải nhiệm vụ chính được giao, tham gia vào lĩnh vực hoạt động có tiềm ẩn rủi ro, không được nhà nước khuyến khích phát triển thì dù hiệu quả cũng phải xem xét lại do không thực hiện mục tiêu chính được giao. Hoặc tùy thuộc loại hình hoạt động, phương thức hoạt động của doanh nghiệp, kiểm toán viên có thể lựa chọn mức đầu tư ra ngoài lĩnh vực chính ví dụ là 5% (10%) tổng vốn đầu tư tài chính là ngưỡng để xác định mức độ chấp hành định hướng của nhà nước, của chủ sở hữu vốn.

e) Việc quản lý và sử dụng vốn và tài sản nhà nước tại doanh nghiệp

- Hoạt động đầu tư vốn, tài sản tại doanh nghiệp và hoạt động đầu tư vốn ra ngoài doanh nghiệp (nguồn vốn huy động gắn với dự án đầu tư, tiến độ thực hiện dự án đầu tư, tiến độ giải ngân vốn đầu tư); Tình hình đầu tư và huy động vốn để đầu tư vào các dự án đầu tư hình thành tài sản cố định và xây dựng cơ bản; Đánh giá tiến độ thực hiện dự án/kế hoạch; Các vấn đề phát sinh; Điều chỉnh mục tiêu; Hiệu quả mang lại;

- Tình hình huy động vốn và sử dụng vốn huy động; phát hành trái phiếu;

- Tình hình quản lý tài sản, quản lý nợ tại doanh nghiệp, khả năng thanh toán nợ của doanh nghiệp, hệ số nợ phải trả trên vốn chủ sở hữu;

- Tình hình lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp.

3. Tiêu chí đánh giá hiệu quả quản trị doanh nghiệp

Trên cơ sở kế hoạch, chiến lược và mục tiêu đã lựa chọn, doanh nghiệp luôn tìm cách áp dụng các biện pháp quản trị hiệu quả nhất để đạt được các mục tiêu đã định. Công tác quản trị doanh nghiệp được thực hiện ở tất cả các hoạt động, mang tính đồng bộ và có mục tiêu hướng đích. Vì vậy, việc lựa chọn tiêu chí nên phân loại thành hai nhóm để thuận lợi cho việc phân tích, đánh giá:

a) Quản trị nhằm đạt mục tiêu hiệu quả

Số lượng, chất lượng các biện pháp được sử dụng cho mục tiêu quản trị/Kết quả thực tiễn các biện pháp này mang lại. Tiêu chí lựa chọn thuộc nhóm này cần

gắn với việc đề ra các biện pháp tăng trưởng yếu tố đầu ra, tiết kiệm yếu tố đầu vào nhằm đạt được hiệu quả. Thông thường, các hoạt động quản trị cần quan tâm đánh giá là công tác lập kế hoạch, tiếp thị, sản xuất, bán hàng, nghiên cứu phát triển, nhân sự, kế toán tài chính... nhằm tăng trưởng sản lượng tiêu thụ, doanh thu, thu nhập; tiết giảm chi phí; nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính, tài nguyên, đất đai, con người... Kiểm toán viên cần chú trọng lựa chọn các chỉ số có ảnh hưởng quan trọng đến hiệu quả, đồng thời xét đến việc áp dụng đồng bộ các biện pháp cũng như tác động của các biện pháp đến kết quả hoạt động. Điển hình như việc kết hợp áp dụng chính sách bán hàng gắn với chính sách quản trị hạ giá thành và cải tiến chất lượng, mẫu mã sản phẩm/Biện pháp tiết giảm chi phí nhưng vẫn đảm bảo giữ nguyên hoặc tăng thêm các dịch vụ hoặc giá trị gia tăng của dịch vụ (tiết giảm chi phí bất hợp lý để nâng cao hiệu quả chứ không phải tiết kiệm chi phí nhưng làm giảm chất lượng, số lượng sản phẩm, dịch vụ cung ứng)... Đánh giá công tác quản trị nhằm mục tiêu tiết kiệm có thể xem xét ở một số khía cạnh như việc ban hành quy định về đấu thầu mua sắm để giảm chi phí đầu vào; quản trị nhân lực để tiết giảm chi phí nhân công...

b) Quản trị nhằm đạt mục tiêu hiệu lực

Số lượng, chất lượng các biện pháp được sử dụng cho mục tiêu quản trị/Kết quả các biện pháp này mang lại. Tiêu chí lựa chọn thuộc nhóm này thường gắn với công tác ban hành chính sách, quy chế, quy định và việc tổ chức thực hiện các chính sách, quy chế, quy định đó. Chú trọng lựa chọn các chỉ số đánh giá hiệu lực của bộ máy kiểm soát nội bộ dưới góc độ quản trị hiệu lực (quản trị tuân thủ pháp luật; quản trị nhằm thực hiện đúng hướng, có hiệu quả chiến lược, sứ mệnh, tầm nhìn của doanh nghiệp trong cả ngắn hạn và dài hạn).

Để so sánh, phân tích, đánh giá mức độ cải thiện/hạn chế của các biện pháp quản trị doanh nghiệp, kiểm toán viên được gợi ý lựa chọn tiêu chí so sánh kết quả hoạt động kỳ (năm) được kiểm toán với trước khi có các biện pháp quản trị; so sánh kết quả với giai đoạn trước liền kề; kết quả so sánh được tính toán trên nguyên tắc chú trọng các thông tin có khả năng lượng hóa về định lượng (số lượng, chất lượng), đồng thời đánh giá về định tính và các thông tin, dữ liệu kết quả liên quan có thể minh họa cho nhận định của kiểm toán viên.

4. Tiêu chí đánh giá tính hiệu quả, hiệu lực trong thực hiện chủ trương của nhà nước theo quy định của pháp luật; tính hiệu quả, hiệu lực trong thực hiện kế hoạch, chiến lược phát triển doanh nghiệp

Tùy thuộc chủ trương, chính sách cụ thể của nhà nước trong từng giai đoạn, kiểm toán viên có thể lựa chọn các tiêu chí để đánh giá. Tiêu chí phải đáp ứng yêu cầu chung đối với tiêu chí kiểm toán hoạt động đã nêu. Gợi ý phân nhóm để kiểm toán viên thuận lợi hơn trong lựa chọn tiêu chí đánh giá, so sánh như sau:

a) Tiêu chí có thể định lượng qua các chỉ tiêu kinh tế, tài chính

Trên cơ sở cụ thể hóa chủ trương, kế hoạch của nhà nước (có thể đã có hoặc chưa đặt ra chỉ tiêu kinh tế tài chính), doanh nghiệp tự xây dựng chỉ tiêu kế hoạch (hoặc được cơ quan quản lý cấp trên giao chỉ tiêu hoặc phê duyệt kế hoạch, chương trình). Các chỉ tiêu như sản lượng, giá trị cung ứng sản phẩm dịch vụ mang tính công ích hoặc theo định hướng của nhà nước. Ví dụ: Sản lượng, doanh số bán muối cho đồng bào dân tộc/Chỉ tiêu thu mua lương thực trực tiếp đến nông dân của Tổng công ty Lương thực (sản lượng, doanh số, mức giá)/Chỉ tiêu bán phân bón trực tiếp đến hộ nông dân của Tập đoàn Hóa chất (sản lượng, doanh số, mức giá)...

b) Tiêu chí có thể định lượng qua thông qua một số chỉ tiêu khác

Sử dụng chính những chỉ số mục tiêu kế hoạch hoặc mục tiêu pháp định làm tiêu chí đánh giá mức độ đạt được của những hoạt động do doanh nghiệp thực hiện. Ví dụ: Khả năng tham gia bình ổn giá của Tổng công ty Công nghiệp Xi măng (cơ cấu sản lượng so với tổng nhu cầu, tỷ lệ thị phần trên thị trường là chỉ số để xác định mức độ tham gia bình ổn)/Cung cấp xăng dầu đáp ứng đủ nhu cầu cho khu vực miền núi, vùng sâu vùng xa của Tổng công ty Xăng dầu Petrolimex (mục tiêu kế hoạch hoặc được giao là 100% hay bao nhiêu % thị phần)/Tỷ lệ bán điện đến công tơ hộ gia đình, số lượng huyện đảo được cung cấp điện của EVN…/Số lượng lao động dôi dư được sắp xếp công việc khác sau cổ phần hóa; số lượng lao động mới ngoài xã hội được tuyển dụng sau thực hiện chính sách đầu tư nhà máy…

c) Tiêu chí đánh giá tính hiệu lực

Yêu cầu về thời gian/Mục tiêu/Kết quả theo chủ trương của nhà nước, quy định của pháp luật và/hoặc mục tiêu kế hoạch doanh nghiệp đã xây dựng.

Ví dụ: Thời hạn hoàn thành đề án sắp xếp đổi mới doanh nghiệp theo chủ trương của Nhà nước; Thời hạn thực hiện Nghị quyết của Chính phủ, Quốc hội; Kết quả của hoạt động bình ổn giá, mục tiêu đạt được trong chủ trương thu mua gạo, muối... trực tiếp của người nông dân, diêm dân...; Kết quả tham gia bình ổn giá hàng Tết, kiềm chế lạm phát tại địa phương...

Tương tự, kiểm toán viên cũng cần lựa chọn những tiêu chí tương tự để đánh giá việc thực hiện mục tiêu kế hoạch, chiến lược của doanh nghiệp được kiểm toán.

Việc lựa chọn tiêu chí cần tuân thủ nguyên tắc, yêu cầu, cơ sở và phương pháp đã xác định. Tuy nhiên, phần lớn các tiêu chí đề xuất nêu trên đều dựa trên việc lựa chọn các chỉ tiêu có sẵn. Thực tế, các chỉ tiêu gợi ý để lựa chọn làm tiêu chí không phải lúc nào cũng hợp lý, khách quan. Vì vậy, trong quá trình đánh giá, nếu thấy cơ sở xây dựng nên các chỉ tiêu đã được lựa chọn làm tiêu chí đánh giá, so sánh chưa hợp lý (nguyên nhân có thể từ phía nhà nước hay từ phía doanh nghiệp), kiểm toán viên cũng cần tìm kiếm bằng chứng, phân tích và chỉ ra những bất hợp lý nhằm có đánh giá khách quan đồng thời có kiến nghị đối với cơ quan quản lý nhà nước, doanh nghiệp điều chỉnh cách thức xác định các chỉ tiêu này. Ví dụ: Quy định về định mức hao hụt xăng dầu của nhà nước đã lạc hậu, cơ chế quản lý giá không còn thích hợp; doanh nghiệp đặt mục tiêu thấp hơn năng lực có thể thực hiện…

Lưu ý: Khi phân tích, đánh giá, kết luận, kiến nghị các nội dung phản ánh tính kinh tế, hiệu lực và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp được kiểm toán, kiểm toán viên cũng có thể tham khảo quy định về phương pháp đánh giá, xếp loại doanh nghiệp và xếp loại kết quả hoạt động tại Chương III Nghị định số 87/2015/NĐ-CP ngày 06/10/2015 của Chính phủ về giám sát đầu tư vốn nhà nước vào doanh nghiệp; giám sát tài chính, đánh giá hiệu quả hoạt động và công khai thông tin tài chính của doanh nghiệp nhà nước và doanh nghiệp có vốn nhà nước;

Thông tư số 200/2015/TT-BTC ngày 15/12/2015 của Bộ Tài chính hướng dẫn một số nội dung về giám sát đầu tư vốn nhà nước vào doanh nghiệp; giám sát tài chính, đánh giá hiệu quả hoạt động và công khai thông tin tài chính của doanh nghiệp nhà nước và doanh nghiệp có vốn nhà nước.

Trên cơ sở kết quả kiểm toán đã thực hiện, kiểm toán viên có thể tách riêng nội dung đánh giá, nhận xét, kết luận về kết quả hoạt động của đơn vị được kiểm toán và đánh giá kết quả hoạt động quản lý, điều hành của Hội đồng thành viên/Hội đồng quản trị, Tổng giám đốc/Giám đốc và sự phối hợp của các phòng ban trong doanh nghiệp để chỉ rõ trách nhiệm cũng như có kiến nghị phù hợp.