

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG

ĐẶNG THỊ NGỌC VI

**VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH
TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH
TẠI CÔNG TY KIỂM TOÁN
PRICEWATERHOUSE COOPERS**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 60.34.30

TÓM TẮT LUẬN VĂN THẠC SĨ QUẢN TRỊ KINH DOANH

Đà Nẵng - Năm 2014

Công trình được hoàn thành tại
ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG

Người hướng dẫn khoa học: **TS. ĐOÀN THỊ NGỌC TRAI**

Phản biện 1: **PGS.TS. NGUYỄN CÔNG PHƯƠNG**

Phản biện 2: **TS. TRẦN THỊ CẨM THANH**

Luận văn đã được bảo vệ trước Hội đồng chấm Luận văn tốt nghiệp Thạc sĩ Quản trị kinh doanh họp tại Đại học Đà Nẵng vào ngày 01 tháng 07 năm 2014

** Có thể tìm hiểu luận văn tại:*

- Trung tâm Thông tin - Học liệu, Đại học Đà Nẵng
- Thư viện Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng.

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Thủ tục phân tích có nhiều ưu điểm, đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao hiệu quả của một cuộc kiểm toán. Phân tích là một thủ tục kiểm toán có hiệu quả cao vì ít tốn kém thời gian, chi phí thấp nhưng có thể cung cấp bằng chứng về sự đồng bộ, hợp lý chung của số liệu, đồng thời giúp cho kiểm toán viên không sa nhiều vào các nghiệp vụ cụ thể. Thủ tục phân tích được áp dụng trong cả ba giai đoạn của quy trình kiểm toán nhằm thu thập bằng chứng để có thể đi đến một kết luận về sự hợp lý hay bất thường của số liệu.

Tuy nhiên việc áp dụng thủ tục này tại các công ty kiểm toán Việt Nam vẫn còn hạn chế và dường như ít được chú trọng sử dụng. Khác với công ty kiểm toán Việt Nam, các công ty kiểm toán nước ngoài thường xuyên áp dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính và là thủ tục bắt buộc. Công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers là một trong những công ty hàng đầu về kiểm toán, có lịch sử phát triển lâu đời. Thủ tục phân tích là kỹ thuật kiểm toán được công ty sử dụng thường xuyên trong kiểm toán báo cáo tài chính và mang lại hiệu quả cao. Nhận thức được tầm quan trọng của thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính, tác giả xin chọn đề tài: “Vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers” để nghiên cứu cho luận văn thạc sỹ của mình.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Trong đề tài nghiên cứu của mình, tác giả hướng đến 02 mục tiêu sau:

Một là, tìm hiểu các thủ tục phân tích được công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers thực hiện trong kiểm toán báo cáo tài chính đối với khoản mục doanh thu và chi phí;

Hai là, đưa ra các giải pháp đề xuất nhằm vận dụng hiệu quả các thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty đối với khoản mục doanh thu và chi phí.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu: việc vận dụng thủ tục phân tích tại công ty PricewaterhouseCoopers trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán báo cáo tài chính thông qua các khoản mục doanh thu và chi phí.

Phạm vi nghiên cứu: các hồ sơ kiểm toán được công ty thực hiện trong mùa kiểm toán năm 2012, 2013.

4. Phương pháp nghiên cứu

Luận văn sử dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng và duy vật lịch sử trong quá trình nghiên cứu.

Các phương pháp cụ thể sử dụng trong đề tài

- + Phương pháp điều tra, phỏng vấn
- + Nghiên cứu hồ sơ, tài liệu

5. Bố cục đề tài

Ngoài phần mở đầu, kết luận thì nội dung của luận văn được chia thành 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính

Chương 2: Thực trạng việc vận dụng các thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers.

Chương 3: Các giải pháp đề xuất nhằm vận dụng hiệu quả các thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty Kiểm toán PricewaterhouseCoopers

6. Tổng quan tài liệu nghiên cứu

Đối với các nghiên cứu có liên quan đến vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại một số công ty kiểm toán, đã có một số tác giả nghiên cứu luận văn thạc sỹ như sau:

“Hoàn thiện thủ tục phân tích trong tiến trình lập kế hoạch tại các công ty kiểm toán Việt Nam” của tác giả Nguyễn Duy Vũ (2007) đã tiến hành phân tích và hệ thống hóa một số thủ tục phân tích được vận dụng phổ biến hiện nay trong tiến trình lập kế hoạch kiểm toán tại các công ty kiểm toán Việt Nam. Tác giả đã sử dụng phương pháp phân tích và tổng hợp, đối chiếu giữa lý luận và thực tiễn nhằm phân loại và hệ thống các thủ tục phân tích để có thể đưa ra mô hình và hoàn thiện quy trình vận dụng thủ tục phân tích trong tiến trình lập kế hoạch kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng kiểm toán của các công ty kiểm toán Việt Nam. Quy trình này có thể nhận diện và giảm thiểu những rủi ro mà các Kiểm toán viên, các công ty kiểm toán có thể gặp phải, đồng thời cũng đáp ứng được các nhu cầu về thời gian, nhân sự và chất lượng của cuộc kiểm toán. Ngoài ra, tác giả đã tiến hành điều tra tại các công ty kiểm toán kể cả các công ty kiểm toán nước ngoài, để khảo sát và đánh giá tình hình thực hiện thủ tục phân tích trong tiến trình lập kế hoạch kiểm toán. Việc khảo sát các công ty kiểm toán nước ngoài chỉ mang tính chất tham chiếu, để từ đó giúp cho các công ty kiểm toán Việt Nam hoàn thiện hơn. Tuy nhiên đề tài này tác giả chỉ mới dừng lại ở việc tìm hiểu trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán;

“Vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính

tại công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn thuế ATAX” tác giả Nguyễn Thu Phương (2011). Tác giả đã tập trung nghiên cứu quá trình vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính về mặt lý luận cũng như thực tế áp dụng thủ tục phân tích tại công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn thuế ATAX, đánh giá thủ tục phân tích trong quy trình kiểm toán báo cáo tài chính và đưa ra một số kiến nghị, giải pháp nhằm hoàn thiện việc áp dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty ATAX;

Trong luận văn “Kỹ thuật thu thập bằng chứng trong thử nghiệm cơ bản tại công ty TNHH Kiểm toán và tư vấn S&S” tác giả Trần Thị Yên Phương (2012). Tác giả đã tiến hành khảo sát các kỹ thuật thu thập bằng chứng kiểm toán trong đó có kỹ thuật phân tích đang được công ty S&S áp dụng trong thử nghiệm cơ bản khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính đối với khoản mục doanh thu và nợ phải thu. Đối với khoản mục doanh thu và phải thu khách hàng, khi thực hiện thử nghiệm cơ bản, các KTV của công ty S&S đã tích cực vận dụng thủ tục phân tích để nhận định tình hình và xu hướng biến động của khoản mục. Qua kết quả khảo sát hồ sơ kiểm toán thì có hơn 90% các hồ sơ có áp dụng thủ tục phân tích. Tuy nhiên, tác giả cũng nhận thấy tại công ty các kỹ thuật phân tích thường được các KTV áp dụng một cách đơn giản và riêng lẻ, không có sự kết hợp kết quả phân tích giữa các khoản mục liên quan để nhận định tình hình và xu hướng biến động. Trong đề tài này, tác giả đã tiến hành khảo sát các hồ sơ kiểm toán của khách hàng và đưa ra được một bức tranh về thực trạng việc thực hiện các kỹ thuật thu thập bằng chứng trong thử nghiệm cơ bản trong đó có thủ tục phân tích;

Trong đề tài luận văn thạc sỹ của mình, tác giả tiến hành nghiên cứu lý luận cũng như thực tiễn áp dụng các thủ tục phân tích

tại công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers trong giai đoạn lập kế hoạch, thử nghiệm cơ bản và soát xét tổng thể cuộc kiểm toán thông qua các khoản mục doanh thu và chi phí và mô tả lại cách thực hiện các thủ tục phân tích tại khách hàng cụ thể. Từ đó tác giả mới nhận định được đúng đắn việc thực hiện thủ tục phân tích tại công ty để có những đề xuất phù hợp nhằm vận dụng hiệu quả thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty.

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1 TỔNG QUAN VỀ THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.1.1 Khái niệm thủ tục phân tích

Theo chuẩn mực kiểm toán Việt Nam VSA 520 – Thủ tục phân tích : “Thủ tục phân tích trong các chuẩn mực kiểm toán Việt Nam được hiểu là việc đánh giá thông tin tài chính qua việc phân tích các mối quan hệ hợp lý giữa dữ liệu tài chính và phi tài chính. Thủ tục phân tích cũng bao gồm việc điều tra khi cần thiết về các biến động hoặc các mối quan hệ được xác định là không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có sự chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính”.

1.1.2 Mục đích của thủ tục phân tích

Thủ tục phân tích được sử dụng cho các mục đích sau:

- Giúp kiểm toán viên xác định nội dung, lịch trình và phạm vi của các thủ tục kiểm toán khác.
- Thủ tục phân tích được thực hiện như là một thử nghiệm cơ bản khi việc sử dụng thủ tục này có hiệu quả hơn so với kiểm tra chi

tiết trong việc giảm bớt rủi ro phát hiện liên quan đến cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính.

- Thủ tục phân tích để kiểm tra toàn bộ báo cáo tài chính trong khâu soát xét cuối cùng của cuộc kiểm toán

1.1.3 Vai trò của thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính

- Thủ tục phân tích giúp cho Kiểm toán viên (KTV) có cái nhìn tổng quát về tình hình hoạt động kinh doanh trong kì của khách hàng thông qua việc đánh giá sơ bộ BCTC.

- Thủ tục phân tích giúp KTV nhận diện được những chênh lệch bất thường, nhằm xác định những khu vực và khoản mục có độ rủi ro cao. Dựa vào đó, KTV xác định được nội dung, phạm vi cũng như thời gian của các thủ tục kiểm toán khác, giúp cho KTV quyết định nên thu hẹp hay mở rộng các thủ tục kiểm tra chi tiết.

- Thủ tục phân tích giúp KTV đánh giá được khả năng hoạt động liên tục của khách hàng. Thông qua dữ liệu từ kết quả của việc áp dụng các thủ tục phân tích, KTV có thể thấy được khả năng tài chính của doanh nghiệp và các dấu hiệu về khả năng tài chính của doanh nghiệp.

- Thủ tục phân tích là phương pháp cần thực hiện để hạn chế rủi ro kiểm toán và giảm bớt khối lượng công việc thực hiện đặc biệt trong điều kiện hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp tốt, việc thực hiện thủ tục phân tích có thể giúp KTV không sa vào các nghiệp vụ cụ thể mà vẫn đảm bảo không xảy ra sai sót trọng yếu.

1.1.4 Các loại thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính

- Phân tích xu hướng
- Phân tích tỷ suất

- Phân tích tính hợp lý
- Phân tích rà soát

1.1.5. Các nhân tố ảnh hưởng đến thủ tục phân tích

- a. Hệ thống kiểm soát nội bộ*
- b. Bản chất khoản mục cần kiểm toán*
- c. Mục tiêu kiểm toán*
- d. Độ tin cậy của thông tin*

1.2. VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG CÁC GIAI ĐOẠN KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.2.1. Thủ tục phân tích áp dụng trong tiến trình lập kế hoạch

Phương pháp tiến hành thủ tục phân tích

Bước 1: Thu thập thông tin tài chính và phi tài chính

Bước 2: So sánh thông tin thu thập được

Bước 3: Đánh giá kết quả so sánh ban đầu

1.2.2 Thủ tục phân tích áp dụng trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Phương pháp tiến hành thủ tục phân tích:

Bước 1: Phát triển một mô hình – kết hợp với các biến tài chính và hoạt động

Bước 2: Xem xét tính độc lập và tin cậy của dữ liệu tài chính và nghiệp vụ

Bước 3: Ước tính giá trị và so sánh với giá trị ghi sổ

Bước 4: Phân tích nguyên nhân chênh lệch

Bước 5: Xem xét những phát hiện qua kiểm toán

1.2.3 Thủ tục phân tích áp dụng trong giai đoạn kết thúc kiểm toán

Phương pháp tiến hành thủ tục phân tích:

Bước 1: So sánh thông tin

Bước 2: Phân tích kết quả

1.3. ƯU NHƯỢC ĐIỂM CỦA VIỆC ÁP DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG QUÁ TRÌNH KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1.3.1 Ưu điểm

- Thủ tục phân tích tương đối đơn giản, có hiệu quả cao vì ít tốn thời gian, chi phí cho kiểm toán thấp mà vẫn cung cấp các bằng chứng về sự đồng bộ, chính xác và có giá trị về số liệu kế toán;
- Giúp KTV đánh giá được tổng thể và không bị sa lầy vào các nghiệp vụ cụ thể;
- Có thể sử dụng đối với tất cả các khoản mục trên báo cáo tài chính;
- Được sử dụng trong tất cả các giai đoạn của quy trình kiểm toán.

1.3.2 Nhược điểm

- Không phải lúc nào cũng tạo ra được những bằng chứng có độ tin cậy cao. Bởi vì hiệu quả của thủ tục phân tích còn phụ thuộc vào nhiều yếu tố như tính trọng yếu của các tài khoản hoặc loại hình nghiệp vụ, các thủ tục kiểm toán khác có cùng mục tiêu kiểm toán, rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát;
- Không phát hiện được những sai sót có giá trị nhỏ hoặc những sai sót có giá trị lớn nhưng vận động ngược chiều nhau, bù trừ nhau;
- Phải dựa trên mối quan hệ bản chất giữa các chỉ tiêu được so sánh;

- Đối với những khoản mục trọng yếu hay đối với những đơn vị có hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém thì thủ tục phân tích phải kết hợp với các thử nghiệm chi tiết nếu không sẽ có rủi ro cao.

CHƯƠNG 2

THỰC TẾ ÁP DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY KIỂM TOÁN PRICEWATERHOUSECOOPERS

2.1. GIỚI THIỆU CHUNG VỀ CÔNG TY KIỂM TOÁN PRICEWATERHOUSECOOPERS (PWC)

2.1.1. PricewaterhouseCoopers toàn cầu

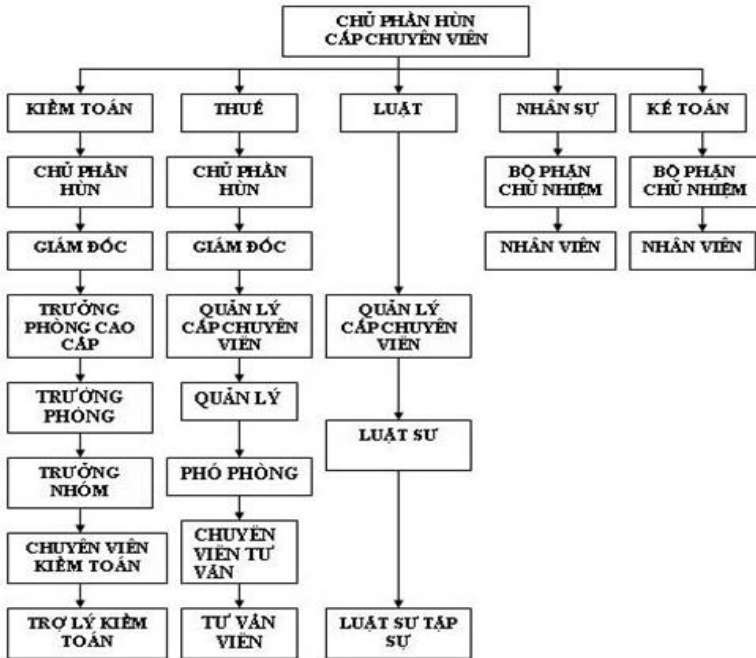
a. Lịch sử, quá trình hình thành

PricewaterhouseCoopers được thành lập năm 1998, trên cơ sở sáp nhập từ hai công ty là Price Waterhouse và Coopers & Lybrand. Cả hai công ty đều có lịch sử lâu đời từ thế kỷ XIX và đều được thành lập tại Anh

b. Cơ cấu tổ chức và lĩnh vực hoạt động

+ Cơ cấu tổ chức

Cơ cấu tổ chức của PricewaterhouseCoopers, như hầu hết các công ty kiểm toán khác, được phân hóa thành nhiều cấp, mỗi cấp đảm đương những vai trò khác biệt nhưng có mối quan hệ khăng khít với nhau. (Xem hình 2.1)



Hình 2.1: Sơ đồ cơ cấu tổ chức của PricewaterhouseCoopers

+ Lĩnh vực hoạt động

PricewaterhouseCoopers cung ứng rất nhiều loại hình dịch vụ, chia thành ba nhóm chính bao gồm: dịch vụ bảo đảm, thuế và tư vấn.

2.1.2. PricewaterhouseCoopers Việt Nam

a. Giới thiệu PricewaterhouseCoopers Việt Nam

Tuy tất cả công ty ở các quốc gia trên thế giới đều hoạt động chung dưới cái tên PricewaterhouseCoopers nhưng trên thực tế, PricewaterhouseCoopers ở mỗi nước là một doanh nghiệp độc lập và có tư cách pháp nhân riêng, và do các chủ phần hùn của mỗi công ty quản lý. PricewaterhouseCoopers Việt Nam là một bộ phận của PricewaterhouseCoopers Seapen, bao gồm các nước Việt Nam, Thái

Lan, Malaysia, Cambodia và Laos, được thành lập từ tháng 7/2008 trên cơ sở hợp nhất giữa PricewaterhouseCoopers Malaysia và PricewaterhouseCoopers Mekong. Riêng PricewaterhouseCoopers Việt Nam được thành lập ngày 14/5/1994 với giấy phép kinh doanh số 862/GP do Bộ Kế hoạch và Đầu tư cấp.

Trụ sở chính của công ty đặt tại

Tầng 4 - Tòa nhà Saigon Tower; 29 Lê Duẩn, quận 1; Thành phố Hồ Chí Minh; Điện thoại: (84 38) 8230796; Website: <http://www.pwc.com/>

Văn phòng tại Hà Nội

Tầng 4 – International Centre; 17 Ngô Quyền; Hà Nội

2.2. THỰC TẾ ÁP DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TẠI PRICEWATERHOUSECOOPERS VIỆT NAM

2.2.1. Giới thiệu chung về quy trình kiểm toán

Trong mục này, tác giả xin được giới thiệu sơ lược về quy trình thực tế kiểm toán tại PricewaterhouseCoopers

- *Quy trình kiểm toán:*

Như đã biết, một quy trình kiểm toán cơ bản bao gồm ba phần:

+ Lập kế hoạch kiểm toán;

+ Thu thập bằng chứng kiểm toán, bao gồm thử nghiệm kiểm soát và thử nghiệm cơ bản;

+ Hoàn tất kiểm toán

- *Tại PricewaterhouseCoopers, thông thường một cuộc kiểm toán trong năm bao gồm ba đợt*

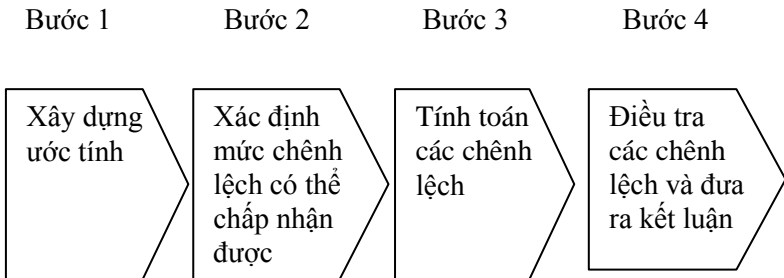
+ Kiểm toán giữa niên độ (interim)

+ Kiểm toán cuối niên độ (final)

+ Kiểm tra các sự kiện sau ngày kết thúc niên độ (subsequent events)

2.2.2. Trình tự áp dụng thủ tục phân tích chung

Thủ tục phân tích là một thử nghiệm cơ bản thường xuyên được sử dụng tại công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers. Theo hướng dẫn kiểm toán của PricewaterhouseCoopers, thủ tục phân tích được áp dụng theo bốn bước sau:



Hình 2.5: Sơ đồ thủ tục phân tích bốn bước

Bước 1: Xây dựng ước tính

Ước tính là một sự dự đoán về giá trị hay tỷ suất. Dự đoán này có thể là một con số cụ thể, một tỷ lệ phần trăm, một xu hướng hay một phép tính xấp xỉ dựa trên độ chính xác kỳ vọng. Để có được các ước tính có chất lượng, kiểm toán viên cần có hiểu biết chi tiết về ngành nghề, môi trường và lĩnh vực kinh doanh của khách hàng

Bước 2: Xác định mức chênh lệch có thể chấp nhận được

Thông thường, ước tính của kiểm toán viên không trùng khớp với số liệu trên sổ sách của khách hàng. Vì vậy, bước hai của thủ tục phân tích là xác định xem độ chênh lệch nào là trọng yếu mà kiểm toán viên cần phải điều tra. Việc xác định khi nào độ chênh lệch được xem là trọng yếu phụ thuộc vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên.

Bước 3: Tính toán các chênh lệch

Bước thứ ba của thủ tục phân tích bốn bước của PricewaterhouseCoopers là việc so sánh giữa giá trị ước tính của kiểm toán viên và số liệu trên sổ sách của khách hàng. Sau đó, kiểm toán viên sẽ xác định các chênh lệch nếu có.

Bước 4: Điều tra các chênh lệch đáng kể và đưa ra kết luận

Bước thứ tư là điều tra các chênh lệch đáng kể sau khi đã xác định được các chênh lệch và đưa ra kết luận.

Ghi nhận kết quả phân tích

Việc ghi nhận kết quả phân tích của kiểm toán viên phải tuân theo tiêu chuẩn của PricewaterhouseCoopers, cho phép người xem xét (thường là chủ nhiệm kiểm toán hoặc cao hơn) tiếp cận được cơ sở để kiểm toán viên đưa ra kết luận của mình.

2.2.3. Vận dụng thủ tục phân tích trong các giai đoạn của quy trình kiểm toán

a. Thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

- Áp dụng thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán:

Nghiên cứu và phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán đóng vai trò quan trọng trong phương pháp tiếp cận kiểm toán dựa trên rủi ro. Mục đích của thủ tục phân tích trong giai đoạn này là giúp kiểm toán viên hiểu rõ về lĩnh vực kinh doanh của khách hàng và xác định những thay đổi bất thường hay sự thiếu vắng những thay đổi mà kiểm toán viên nghĩ là có thể xảy ra trong báo cáo tài chính, giúp kiểm toán viên xây dựng quan điểm của mình về những khoản mục rủi ro và những vấn đề then chốt của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, thủ tục phân tích còn giúp kiểm toán viên lập kế hoạch về nội dung, thời gian và phạm vi của các thủ tục kiểm toán. Kiểm toán viên không thực hiện thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch

kiểm toán để đạt được mức độ bảo đảm mà để “chẩn đoán” và hướng chú ý vào các hiểu biết sâu hơn về doanh nghiệp để từ đó hướng trọng tâm và các thử nghiệm trong quá trình kiểm toán.

– Các bước thực hiện thủ tục phân tích

+ *Bước 1: xây dựng ước tính*

Việc quyết định chọn lựa thực hiện loại thủ tục phân tích nào là một vấn đề thuộc về xét đoán nghề nghiệp. Kiểm toán viên dựa vào bản chất của tài khoản, mục đích của thủ tục phân tích (trong giai đoạn này là tìm hiểu hoạt động kinh doanh hay tập trung thực hiện thử nghiệm kiểm toán) và độ chính xác kỳ vọng của ước tính để lựa chọn loại thủ tục thích hợp nhất

+ *Bước 2: Xác định mức chênh lệch có thể chấp nhận được*

Kiểm toán viên sử dụng xét đoán nghề nghiệp để ước đoán mức chênh lệch có thể chấp nhận được sau khi đã xem xét kỹ các yếu tố như mức trọng yếu của năm trước, kinh nghiệm với các khách hàng tương tự, mức trọng yếu và độ lớn giá trị của tài khoản

+ *Bước 3: Tính toán các chênh lệch*

Như đã nêu trong phần trước, bước 3 của thủ tục phân tích bốn bước tại PricewaterhouseCoopers chỉ đơn thuần là việc tính toán trên các số liệu thu thập được giá trị chênh lệch giữa số liệu tính toán của kiểm toán viên và khách hàng

+ *Bước 4: Điều tra các chênh lệch đáng kể*

+ *Minh họa việc áp dụng thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán*

Hồ sơ kiểm toán minh họa với khách hàng là công ty trách nhiệm hữu hạn A chuyên sản xuất và kinh doanh các mặt hàng điện lạnh trong năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 2012.

b. Thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

Mục đích của thủ tục phân tích trong giai đoạn này là giúp kiểm toán viên đạt được tính đảm bảo đối với các cơ sở dẫn liệu cho một hay nhiều khoản mục kiểm toán

Thủ tục phân tích trong thử nghiệm cơ bản cần được thực hiện đối với tất cả các khoản mục có số dư trọng yếu hay các nghiệp vụ có số dư trọng yếu.

Thủ tục phân tích trong thử nghiệm cơ bản là sự so sánh giữa số liệu trên sổ sách của khách hàng với ước tính được kiểm toán viên xây dựng một cách khách quan với mục đích là đưa ra kết luận số liệu trên sổ sách có sai lệch trọng yếu không?

- Các bước thực hiện

Bước 1: Xây dựng ước tính

Việc xây dựng ước tính chính xác, chủ quan là một bước quan trọng khi thực hiện thủ tục phân tích trong thử nghiệm cơ bản. Thủ tục phân tích giai đoạn này phải được thiết kế để giúp kiểm toán viên đạt được độ đảm bảo kỳ vọng. Độ đảm bảo kỳ vọng càng cao, độ chính xác của ước tính yêu cầu càng cao. Ước tính phải chính xác đủ để bất cứ chênh lệch nào giữa số liệu sổ sách và giá trị ước tính cũng có thể là một tín hiệu của sai lệch trọng yếu trên báo cáo tài chính.

Bước 2: Xác định mức chênh lệch có thể chấp nhận được

Đối với thủ tục phân tích trong thử nghiệm cơ bản, mức chênh lệch có thể chấp nhận được luôn nhỏ hơn mức trọng yếu từng khoản mục. Ước tính càng chính xác, mức chênh lệch có thể chấp nhận được càng thấp. Việc xác định này có thể được thực hiện thông qua các kỹ thuật thống kê hay xét đoán nghề nghiệp.

Bước 3: Tính toán chênh lệch

Kiểm toán viên luôn phải thực hiện bước này sau khi xây dựng ước tính và xác định mức chênh lệch có thể chấp nhận được.

Bước 4: Điều tra các chênh lệch và đưa ra kết luận

Các chênh lệch vượt quá mức có thể chấp nhận được cần được điều tra và xác định là sai lệch trọng yếu hay là có thể chấp nhận được dựa trên lý giải từ khách hàng cho các sai lệch đó.

Minh họa áp dụng thủ tục phân tích đối với khoản mục doanh thu

Hồ sơ kiểm toán được tiếp tục với khách hàng A minh họa như đã trình bày ở trên.

Hồ sơ kiểm toán minh họa với khách hàng là công ty cổ phần S. Khách hàng S là một công ty thuộc tập đoàn T chuyên buôn bán gỗ và các sản phẩm từ gỗ, báo cáo tài chính cho niên độ kế toán 01/07/2012 – 30/06/2013

Thủ tục phân tích đối với các loại chi phí

Thủ tục phân tích nhằm thỏa mãn các mục tiêu: đầy đủ, chính xác, hiện hữu, ghi nhận đúng niên độ, đánh giá của khoản mục chi phí.

❖ *Những điểm cần lưu ý*

Đối với các loại chi phí, kiểm toán viên tại Pricewaterhouse Coopers thường sử dụng phân tích hợp lý. Ước tính được xây dựng trên cơ sở dựa trên số liệu kiểm toán giữa niên độ tính lại hoặc trên hồ sơ kiểm toán của năm trước nếu trong năm hiện hành không có gì thay đổi lớn. Sau khi xác định mức chênh lệch có thể chấp nhận được, kiểm toán viên tiến hành tính toán chênh lệch và điều tra xem những chênh lệch lớn có được lý giải hợp lý hay không.

Đối với các loại chi phí biến động có quy luật (chi phí khấu hao, điện nước...), kiểm toán viên sẽ phân tích hợp lý dựa trên mối quan hệ giữa các số liệu sẵn có (tình hình tăng giảm tài sản cố định,

nguyên giá...) từ đó xác định chi phí có hợp lý với tình hình kinh doanh hay không.

Đối với chi phí lương, kiểm toán viên thường chọn 3 tháng để làm thử nghiệm chi tiết trên chi phí phát sinh (bao gồm kiểm tra chi tiết bảng tính lương, xét duyệt trên bảng lương của ban giám đốc, giấy báo ngân hàng hoặc phiếu chi và bảng xác nhận lãnh lương của nhân viên). Sau đó, kiểm toán viên sẽ ước tính chi phí lương 12 tháng dựa trên số liệu của năm trước, số lượng nhân viên hiện tại và tỷ lệ tăng lương trong năm. Tiếp theo đó, kiểm toán viên cũng thực hiện bước 3 và 4 của thủ tục phân tích, tức là đánh giá chênh lệch và điều tra các chênh lệch lớn hơn mức chênh lệch có thể chấp nhận được. Cũng trong phần này, kiểm toán viên có thể áp dụng thủ tục phân tích để đánh giá bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, thuế thu nhập cá nhân...

Đối với các khoản chi phí phát sinh không ổn định như công tác phí (chi phí đi lại, nhà nghỉ, vé máy bay...) và các loại phí khác, kiểm toán viên tiến hành thử nghiệm chi tiết để đảm bảo không có sai lệch trong việc ghi nhận chi phí.

❖ *Minh họa với số liệu của khách hàng:*

Hồ sơ kiểm toán minh họa trên số liệu khách hàng B như sau:

Khách hàng B là công ty chuyên cung cấp các dịch vụ giao nhận theo quy định thời gian và địa điểm cụ thể, được thành lập từ năm 1995.

Tài khoản chi phí của khách hàng B bao gồm nhiều khoản mục nhỏ ứng với nhiều loại chi phí khác nhau. Vì lý do bảo mật và giới hạn của đề tài, tác giả chỉ xin trình bày những chi phí được kiểm toán viên áp dụng thủ tục phân tích khi thực hiện kiểm toán. Các khoản mục được phân tích bao gồm:

- Chi phí khấu hao
- Chi phí hoa hồng chiết khấu cho khách hàng
- Chi phí lương (cụ thể là chi phí BHXH, BHYT)

c. Thủ tục phân tích trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán

Kiểm toán viên thực hiện thủ tục phân tích trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán nhằm đảm bảo tất cả các chênh lệch trọng yếu và yếu tố bất thường đều được giải thích hợp lý. Thông qua thủ tục phân tích, kiểm toán viên còn đạt được hiểu biết về báo cáo tài chính và đảm bảo rằng báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý tình hình hoạt động của khách hàng

Các bước thực hiện

Bước 1: Xây dựng ước tính

Loại thủ tục phân tích sử dụng trong giai đoạn soát xét tổng thể cuộc kiểm toán phần lớn là phân tích xu hướng và phân tích tỷ suất. Khi xây dựng ước tính, kiểm toán viên xem xét xu hướng và kết quả, cũng như là các thông tin ngành nghề, đối thủ cạnh tranh thu thập được trong suốt quá trình thực hiện thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán. Ước tính ở đây thường là số liệu đã kiểm toán năm trước.

Bước 2: Xác định mức chênh lệch có thể chấp nhận được

Mức chênh lệch phải đủ thấp để đạt được mục tiêu kiểm toán và nói chung thường bằng hoặc thấp hơn mức đã xác định trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán.

Bước 3: Tính toán chênh lệch

Ở bước này đơn thuần chỉ là việc tính toán như đã nêu trên.

Bước 4: Điều tra các chênh lệch và đưa ra kết luận

Minh họa: Trở lại với trường hợp công ty cổ phần S

2.3. ĐÁNH GIÁ VIỆC VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY PWC

2.3.1. Ưu điểm

- Về quy trình kiểm toán:

Việc thực hiện thủ tục phân tích tại công ty PwC được áp dụng theo đúng các quy định của chuẩn mực kiểm toán quốc tế và chuẩn mực kiểm toán Việt Nam

Thủ tục phân tích là một trong những kỹ thuật kiểm toán khá đơn giản nhưng cũng không kém phần hiệu quả. Chính vì vậy, việc hướng dẫn các bước trong quá trình kiểm toán từ hướng dẫn của PwC tương đối dễ hiểu, dễ áp dụng đối với kiểm toán viên

- Về công cụ hỗ trợ công việc kiểm toán:

Đối với tổng thể công việc, các kết quả công việc kiểm toán đều được lưu trữ trên một cơ sở dữ liệu (database) chung trên My client file. Điều này giúp kiểm toán viên dễ dàng tiếp cận những hồ sơ kiểm toán cần thiết của năm trước cũng như những thông tin của khách hàng bằng những thủ tục đơn giản nhưng mức độ bảo mật cao

2.3.2. Nhược điểm

Thủ tục phân tích phụ thuộc nhiều vào xét đoán nghề nghiệp của kiểm toán viên và mang tính chất ước tính, kinh nghiệm và hiểu biết của kiểm toán viên cho nên sẽ rất khó khăn cho những kiểm toán viên mới vào nghề, chưa có kinh nghiệm

Công ty chưa có một hệ thống hướng dẫn cụ thể những trường hợp nào, những khoản mục nào sẽ áp dụng những thủ tục ra sao

Các kết quả công việc kiểm toán đều được lưu trữ trên một cơ sở dữ liệu (database) chung trên My client file nên có thể khi xảy ra sự cố (virus máy tính, mất điện...), kiểm toán viên sẽ gặp khó khăn trong việc thu thập, xem xét hồ sơ kiểm toán.

CHƯƠNG 3

CÁC GIẢI PHÁP ĐỀ XUẤT NHẪM VẬN DỤNG HIỆU QUẢ THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY KIỂM TOÁN PWC

3.1 VỀ QUY TRÌNH KIỂM TOÁN

Có thể sắp xếp linh hoạt hơn lịch công việc của kiểm toán viên

Tổ chức những buổi nói chuyện chuyên đề, tạo cơ hội cho những kiểm toán viên trẻ có thể trao đổi và học hỏi kinh nghiệm, nhằm nắm vững hơn kiến thức ngành nghề

Công ty có thể đưa ra một hướng dẫn cụ thể sơ lược – những khoản mục nào, ứng với cơ sở dẫn liệu nào thì thủ tục kiểm toán (thủ tục phân tích) nào sẽ đạt hiệu quả cao như là một gợi ý cho những kiểm toán viên mới tham khảo

Kiểm toán viên cần trau dồi kỹ năng và kiến thức chuyên môn, thường xuyên cập nhật tình hình kinh tế xã hội

3.2 VỀ CÔNG CỤ HỖ TRỢ KIỂM TOÁN

Cần phải có những biện pháp lưu trữ và quản lý hữu hiệu

3.3 THỦ TỤC PHÂN TÍCH ÁP DỤNG TRONG GIAI ĐOẠN LẬP KẾ HOẠCH KIỂM TOÁN

Trong giai đoạn lập kế hoạch, Kiểm toán viên có thể áp dụng thêm thủ tục phân tích tỷ suất

Tỷ suất sinh lời trên doanh thu

Tỷ suất sinh lời trên doanh thu (ROS)	=	$\frac{\text{Lợi nhuận sau thuế TNDN}}{\text{Doanh thu thuần}}$
--	---	---

Khi tiến hành phân tích thì KTV ngoài việc phân tích số liệu của doanh nghiệp thì cần kết hợp so sánh, đánh giá giữa số liệu, các

chỉ tiêu của doanh nghiệp với số liệu, chỉ tiêu của trung bình ngành hoặc của các doanh nghiệp khác

Bảng phân tích số liệu của đơn vị so với toàn ngành có thể lập theo mẫu sau:

Bảng 3.1: Bảng phân tích số liệu của đơn vị so với toàn ngành

Chi tiêu	Năm trước				Năm nay			
	Đơn vị	Ngành	Chênh lệch	Tỷ lệ	Đơn vị	Ngành	Chênh lệch	Tỷ lệ
(1)	(2)	(3)	(4)=(2) - (3)	(5) = (4)/(3)	(6)	(7)	(8)=(6) - (7)	(9) = (8)/(7)

3.4 THỦ TỤC PHÂN TÍCH ÁP DỤNG TRONG GIAI ĐOẠN THỰC HIỆN KIỂM TOÁN


3.4.1 Đối với khoản mục doanh thu

Các kỹ thuật phân tích mà các KTV có thể áp dụng với khoản mục doanh thu là:

- Lập bảng phân tích doanh thu theo từng tháng, từng đơn vị trực thuộc, so sánh với số liệu kỳ trước và xem xét các trường hợp tăng giảm bất thường

- So sánh doanh thu của kỳ này với kỳ trước theo từng tháng. Các biến động bất thường cần giải thích nguyên nhân

- Tính tỷ lệ lãi gộp của những mặt hàng, dịch vụ chủ yếu và so sánh với năm trước. Phát hiện và giải thích mọi thay đổi quan trọng

 Sử dụng biểu đồ, đồ thị để đánh giá tính hợp lý của số liệu kế toán

Đối với từng loại hình doanh nghiệp, KTV phân tích biến động của doanh thu trong mối liên hệ với sự biến động của các loại

chi phí khác nhau. Từ đó sẽ nhận diện rõ ràng hơn gian lận xảy ra đối với khoản mục doanh thu và chi phí

❖ Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực sản xuất: KTV phân tích biến động của doanh thu trong mối liên hệ với sự biến động của giá vốn, bao gồm 3 loại chi phí cấu thành trong giá vốn: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung

❖ Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực thương mại
KTV tiến hành xem xét tại doanh nghiệp doanh thu có mối liên hệ với chi phí nào. Giả sử, tại doanh nghiệp Y, doanh thu có mối liên hệ với hoa hồng và chi phí vận chuyển. KTV tiến hành phân tích biến động của doanh thu trong mối liên hệ với sự biến động của chi phí bán hàng (gồm hoa hồng và chi phí vận chuyển).

❖ Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực dịch vụ

Khách sạn: KTV xem xét, lựa chọn chi phí nào có mối liên hệ với doanh thu. Có thể là chi phí điện, nước; hoặc cũng có thể chi phí nhân viên phục vụ phòng nếu tại khách sạn trả lương nhân viên phục vụ phòng theo năng suất... Sau đó, KTV tiến hành phân tích biến động giữa doanh thu với chi phí

Du lịch: KTV có thể xem xét mối liên hệ giữa doanh thu và tiền công tác phí hướng dẫn viên du lịch

Vận tải: KTV có thể phân tích biến động giữa doanh thu với chi phí xăng, dầu hoặc cũng có thể phân tích biến động doanh thu với tiền lương tài xế, phụ xe nếu như doanh nghiệp trả lương theo năng suất

3.4.2 Đối với khoản mục chi phí

- Chi phí lãi vay

Thủ tục phân tích mà KTV có thể áp dụng là dự tính chi phí lãi vay dựa trên số dư trung bình của khoản nợ trong kì và lãi suất trung bình.

- Đối với khoản mục chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương

So sánh chi phí lương năm kiểm toán với các năm trước, với số kế hoạch hay số dự toán có điều chỉnh những thay đổi về mức lương, số lượng nhân viên và số giờ công, giải thích các biến động lớn.

KẾT LUẬN

Qua thời gian tìm hiểu về quá trình áp dụng thủ tục phân tích tại công ty kiểm toán PricewaterhouseCoopers, tác giả nhận thấy việc áp dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán là rất quan trọng và góp phần to lớn đến hiệu quả, chất lượng của cuộc kiểm toán. Trong điều kiện cạnh tranh của thị trường kiểm toán Việt Nam, các công ty kiểm toán phải không ngừng nâng cao chất lượng phục vụ của mình cũng như bảo đảm thời gian và chi phí ở mức tối ưu. Các thủ tục phân tích hiện vẫn là những thủ tục kiểm toán hiện đại, mang tính khoa học không chỉ tiết kiệm thời gian và chi phí mà còn giảm bớt các rủi ro kiểm toán.

Do đó, đề tài nghiên cứu về vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính thực sự là một đề tài hấp dẫn và phức tạp nhưng bản thân với kinh nghiệm và kiến thức còn hạn chế, chắc chắn đề tài này không tránh khỏi những hạn chế.

Tác giả hi vọng sẽ có điều kiện nghiên cứu sâu sắc hơn về vấn đề này và cũng hi vọng thủ tục phân tích ngày càng được áp dụng chặt chẽ để nâng cao chất lượng của các báo cáo kiểm toán.