

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG**

NGUYỄN THU PHƯƠNG

**VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ
TƯ VẤN THUẾ ATAX**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 60.34.30

TÓM TẮT LUẬN VĂN THẠC SĨ: QUẢN TRỊ KINH DOANH

ĐÀ NẴNG - Năm 2011

Công trình được hoàn thành tại
ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG

Người hướng dẫn khoa học: TS Đoàn Thị Ngọc Trai

Phản biện 1:.....GS.TS. Trương Bá Thanh.....

Phản biện 2:.....TS. Phan Thị Minh Lý.....

Luận văn đã được bảo vệ trước hội đồng chấm Luận văn tốt nghiệp thạc sỹ Quản trị kinh doanh họp tại Đại học Đà Nẵng vào ngày ..13. tháng ..8. năm 2011.

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

1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong bối cảnh nền kinh tế hội nhập và đổi mới như hiện nay, các công ty kiểm toán Việt Nam buộc phải biết tận dụng ưu thế, đầu tư nghiên cứu, liên kết với các công ty kiểm toán quốc tế để học hỏi kinh nghiệm và nắm bắt những kỹ thuật kiểm toán hiện đại, khoa học để có thể cạnh tranh được. Trong các kỹ thuật kiểm toán, kỹ thuật phân tích được xem là một kỹ thuật kiểm toán có nhiều ưu điểm và đóng vai trò quan trọng trong việc nâng cao hiệu quả của cuộc kiểm toán. Nhận thấy được tầm quan trọng của thủ tục phân tích này nên tôi quyết định chọn đề tài **“Vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX”**

Nội dung của luận văn gồm ba chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC doanh nghiệp

Chương 2: Thực tế áp dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC do công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX thực hiện.

Chương 3: Một số ý kiến nhằm hoàn thiện công tác vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Luận văn tập trung vào nghiên cứu 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 qui 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 TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu: công tác vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính.

Phạm vi nghiên cứu: luận văn nghiên cứu tại Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX.

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. Kết cấu của luận văn

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

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

Chương 2: Thực tế áp dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính do công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX thực hiện

Chương 3: Một số ý kiến nhằm hoàn thiện công tác vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX.

CHƯƠNG 1

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

1.1. Tổng quan về thủ tục phân tích

1.1.1. Khái niệm thủ tục phân tích

Theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam số 520 (VSA 520) – Quy trình phân tích: “*Thủ tục phân tích là việc phân tích các số liệu, thông tin, các tỷ suất quan trọng, qua đó tìm ra những xu hướng, biến động và tìm ra những mối quan hệ có mâu thuẫn với các thông tin liên quan khác hoặc có số chênh lệch lớn so với giá trị đã dự kiến*”.

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

Thủ tục phân tích đơn giản, có hiệu quả cao vì ít tốn thời gian, chi phí thấp mà vẫn có thể cung cấp những bằng chứng đồng bộ, có giá trị, giúp KTV đánh giá được tổng thể mà không bị sa vào các nghiệp vụ cụ thể.

Giúp KTV hiểu biết về tình hình kinh doanh của đơn vị.

Giúp KTV nhận dạng những khoản mục bất thường, dự đoán những khu vực, khoản mục có rủi ro cao.

Phát hiện ra những sai sót tồn tại trên các Báo cáo tài chính.

Giúp KTV đánh giá được khả năng hoạt động liên tục của khách hàng.

1.1.3. Thủ tục phân tích

1.1.3.1. Phân tích xu hướng

Phân tích xu hướng là quá trình phân tích sự thay đổi của các số dư hoặc các loại hình nghiệp vụ giữa kỳ hiện tại với các kỳ trước hoặc giữa các kỳ với nhau.

1.1.3.2. Phân tích tỷ suất

Phân tích tỷ suất là việc phân tích dựa trên cơ sở so sánh các tỷ lệ tương quan của các chỉ tiêu và khoản mục khác nhau trên Báo cáo tài chính. Kiểm toán viên thường sử dụng ba nhóm tỷ suất là nhóm tỷ suất khả năng thanh toán, nhóm tỷ suất khả năng sinh lời, nhóm tỷ suất đánh giá rủi ro kinh doanh trong kinh doanh của doanh nghiệp để thực hiện thủ tục phân tích.

1.1.3.3. Phân tích dự báo

Phân tích dự báo là quá trình phân tích mà trong đó KTV xây dựng công thức để đưa ra một ước tính về số dư một tài khoản hay số phát sinh một loại nghiệp vụ, sau đó so sánh giá trị ước tính đó với số liệu thực tế của đơn vị để kiểm tra sự hợp lý và giải thích các khác biệt bất thường.

1.1.4. Các yếu tố của thủ tục phân tích

Một thủ tục phân tích gồm 3 yếu tố: Dự đoán, So sánh, và Đánh giá.

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 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. 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.

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 qui trình kiểm toán.

1.3.2. Nhược điểm

TTPT không phải lúc nào cũng tạo ra được những bằng chứng có độ tin cậy cao.

TTPT 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.

TTPT 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 kém thì thủ tục phân tích phải kết hợp với các thử nghiệm chi tiết nếu không sẽ có rủi ro cao.

Kết luận chương 1

Thủ tục phân tích là một kỹ thuật kiểm toán hiện đại giúp KTV giảm bớt áp lực về thời gian và nhân lực thường gặp trong một cuộc kiểm toán.

Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam VSA 520 “ Quy trình phân tích” được ban hành từ rất sớm một lần nữa đã khẳng định tầm quan trọng của thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán, đặc biệt với loại hình kiểm toán báo cáo tài chính. Chính vì vậy mà ngay từ khi mới được ban hành, chuẩn mực đã thu hút sự quan tâm đặc biệt của các công ty kiểm toán, các KTV đang hoạt động tại Việt Nam. Tùy thuộc vào khả năng tiếp thu, kinh nghiệm nghề nghiệp cũng như tính sáng tạo mà KTV có thể áp dụng phân tích xu hướng, phân tích tỷ suất hay phân tích dự báo hoặc kết hợp cả ba loại thủ tục phân tích trên để giảm bớt các thử nghiệm chi tiết không cần thiết. Trong quá trình áp dụng thủ tục phân tích, KTV có thể thực hiện tuần tự hoặc linh hoạt bỏ qua một số giai đoạn không cần thiết nhằm đạt được mục đích cao nhất của cuộc kiểm toán là giảm bớt rủi ro phát hiện liên quan đến các cơ sở dẫn liệu của báo cáo tài chính. Nhận thức được tầm quan trọng của thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán, các chủ thể kiểm toán đã mạnh dạn đưa các kỹ năng phân tích vào quá trình tác nghiệp, tạo ra sự phong phú và đa dạng của các kỹ thuật kiểm toán và từng bước nâng cao chất lượng công tác kiểm toán.

CHƯƠNG 2

THỰC TẾ ÁP DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH DO CÔNG TY TNHH DỊCH VỤ KIỂM TOÁN VÀ TƯ VẤN THUẾ ATAX THỰC HIỆN

2.1. Giới thiệu chung về Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn thuế ATAX.

2.1.1. Giới thiệu chung về Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn thuế ATAX.

- Tên công ty: CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ TƯ VẤN THUẾ ATAX

- Tên tiếng Anh: AUDITING AND TAX CONSULTING COMPANY L.T.D (ATAX)

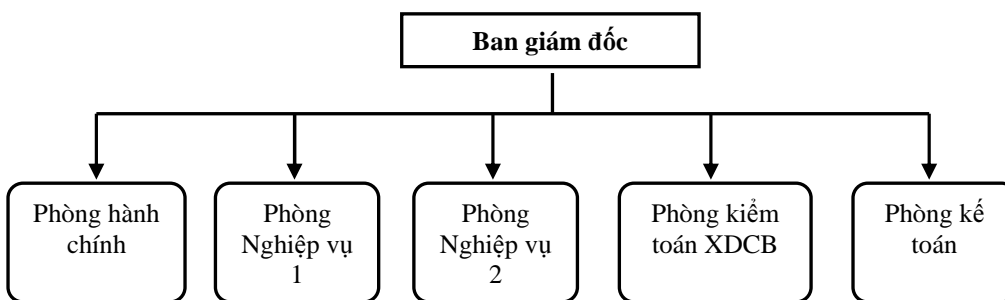
- Hình thức sở hữu: Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn thuế A.TAX hoạt động dưới hình thức Công ty TNHH với sự góp vốn của 10 thành viên.

2.1.2. Lịch sử hình thành và phát triển.

Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế A.TAX được thành lập theo chứng nhận đăng kí kinh doanh số 3202003333, ngày 30 tháng 6 năm 2006 của Sở Kế hoạch đầu tư Đà Nẵng và là một trong những công ty có đủ điều kiện kiểm toán theo công văn số 302/VACPA ngày 26/11/2007 của VACPA. Với nguồn vốn điều lệ ban đầu là 1.100.000.000 đồng, đến năm 2009 đã tăng lên 2.700.000.000 đồng. Công ty hiện có số lượng cán bộ công nhân viên là gần 30 người trong đó có khoảng 30% đã được cấp Chứng chỉ KTV của Bộ tài chính.

2.1.3. Cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý.

Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý:



2.1.4. Các dịch vụ công ty cung cấp.

- Kiểm toán
- Tư vấn thuế
- Kế toán
- Tư vấn tài chính doanh nghiệp.

2.1.5. Quy trình kiểm toán tài chính tại công ty ATAX: gồm 3 giai đoạn

- Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán: là giai đoạn đầu tiên của quá trình kiểm toán nhằm tạo ra các điều kiện pháp lý cũng như các điều kiện cần thiết khác cho cuộc kiểm toán.

- Giai đoạn thực hiện kiểm toán: là giai đoạn thu thập các bằng chứng kiểm toán đầy đủ và thích hợp để phục vụ cho việc lập báo cáo kiểm toán theo kế hoạch đã định.

- Giai đoạn kết thúc kiểm toán

2.2. Thực tế vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán Báo cáo tài chính tại công ty ATAX.

Khảo sát tại công ty ATAX cho thấy việc áp dụng thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính chủ yếu dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên. Thông thường kiểm toán viên chỉ áp dụng thủ tục phân tích cho các khách hàng là doanh nghiệp lớn, còn các doanh nghiệp vừa và nhỏ thì ít áp dụng thủ tục phân tích hơn.

Do thủ tục phân tích được vận dụng trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính tại công ty ATAX chủ yếu dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên nên không có một quy trình cụ thể nào. Sau đây là một số thủ tục phân tích mà kiểm toán viên tại công ty ATAX đã thực hiện (theo sự hướng dẫn của công ty):

2.2.1. Áp dụng thủ tục phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch.

Mục tiêu khi vận dụng thủ tục phân tích trong giai đoạn này:

- Thu thập sự hiểu biết về nội dung các BCTC và những biến động quan trọng về kế toán và hoạt động kinh doanh của khách hàng mới diễn ra.

- Tăng sự hiểu biết về hoạt động kinh doanh của khách hàng và giúp xác định các vấn đề nghi vấn về khả năng hoạt động liên tục của công ty khách hàng

Các bước công việc KTV thực hiện:

- *Bước 1:* Thu thập các thông tin tài chính và phi tài chính của khách hàng

- *Bước 2:* So sánh thông tin

- *Bước 3:* Phân tích kết quả và xác định rủi ro kiểm toán

* Thủ tục phân tích tại giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán theo hướng dẫn của công ty

Ví dụ minh họa tại công ty ABC.

Bước 1: Thu thập các thông tin tài chính và phi tài chính của khách hàng:

Bước 2 và bước 3: So sánh thông tin, phân tích kết quả và xác định rủi ro kiểm toán.

Bảng 2.2: Phân tích bảng cân đối kế toán

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN					
ĐVT: đồng					
TÀI SẢN	31/12/2009	1/1/2009	Chênh lệch		Note
			Tuyệt đối	%	
A. TÀI SẢN NGẮN HẠN	31,638,325,668	26,220,030,449	5,418,295,219	17.13	
I. Tiền và các khoản TĐT	2,869,312,223	2,651,976,064	217,336,159	7.57	
1. Tiền	930,245,426	763,092,061	(167,153,365)	(17.97)	
2. Tiền gửi ngân hàng	1,939,066,797	1,888,884,003	(50182794)	(2.59)	
III. Các khoản phải thu NH	8,702,127,246	10,052,380,192	(1,350,252,946)	(15.52)	

1. Phải thu khách hàng	8,989,060,204	10,117,577,523	(1,128,517,319)	(12.55)	
2. Trả trước cho người bán	162,940,000	16,695,960	146,244,040	89.75	{a}
5. Các khoản phải thu khác	22,074,200	-	22,074,200	100	{b}
6. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	(471,947,158)	(81,893,291)	(390,053,867)	(82.65)	{c}
IV. HTK	19,907,524,812	13,327,109,526	6,580,415,286	33.05	{d}
1. HTK	19,907,524,812	13,327,109,526	6,580,415,286	33.05	
V. Tài sản ngắn hạn khác	159,361,387	188,564,667	(29,203,280)	(18.33)	
2. Thuế GTGT được khấu trừ	64,236,064	156,822,337	(92,586,273)	(144.13)	
4. TSNH khác	95,125,323	31,742,330	63,382,993	66.63	{e}
TÀI SẢN DÀI HẠN	8,078,960,909	9,553,168,725	(1,474,207,816)	(18.25)	
TSCĐ	8,048,960,909	9,343,107,815	(1,294,146,906)	(16.08)	
TSCĐ hữu hình	8,048,960,909	9,343,107,815	(1,294,146,906)	(16.08)	
Nguyên giá	43,617,386,840	43,049,357,277	568,029,563	1.30	
Giá trị hao mòn lũy kế (*)	(35,568,425,931)	(33,706,249,462)	(1,862,176,469)	(5.24)	
Bất động sản đầu tư	-	180,060,910	(180,060,910)		
- Nguyên giá	-	459,264,672	(459,264,672)		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	-	(279,203,762)	(279,203,762)		
Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	30,000,000	30,000,000	0	0	
Đầu tư dài hạn khác	30,000,000	30,000,000	0	0	
TỔNG CỘNG TÀI SẢN	39,717,286,577	35,773,199,174	3,944,087,403	9.93	
NGUỒN VỐN	31/12/2009	1/1/2009	CL	%	
NỢ PHẢI TRẢ	18,015,463,408	15,039,671,046	2,975,792,362	16.52	
Nợ ngắn hạn	16,234,480,019	12,031,916,290	4,202,563,729	25.89	
Vay và nợ ngắn hạn	10,573,926,230	8,834,441,730	1,739,484,500	16.45	

Phải trả người bán	2,228,473,215	1,306,758,440	921,714,775	41.36	{f}
Người mua trả tiền trước	1,145,622,425	240,906,772	904,715,653	78.97	{g}
Thuế và các khoản phải nộp NN	598,587,139	202,758,915	395,828,224	66.13	
Phải trả người lao động	799,618,818	654,495,692	145,123,126	18.15	
Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác	888,252,192	792,554,741	95,697,451	10.77	
Nợ dài hạn	1,780,983,389	3,007,754,756	(1,226,771,367)	(68.88)	
Vay và nợ dài hạn	1,585,214,750	2,858,539,117	(1,273,324,367)	(80.32)	{h}
Dự phòng trợ cấp mất việc làm	195,768,639	149,215,639	46,553,000	23.78	
VỐN CHỦ SỞ HỮU	21,701,823,169	20,733,528,128	968,295,041	4.41	
Vốn chủ sở hữu	1,674,597,455	20,741,590,034	933,007,421	4.30	
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	5,872,800,000	15,872,800,000	-	0	
Quỹ đầu tư phát triển	2,135,000,000	1,635,000,000	500,000,000	23.42	
Quỹ dự phòng tài chính	600,000,000	500,000,000	100,000,000	16.67	
LNST chưa phân phối	3,066,797,455	2,733,790,034	333,007,421	10.86	
Nguồn kinh phí và quỹ khác	27,225,714	(8,061,906)	35,287,620	129.61	
Quỹ khen thưởng, phúc lợi	27,225,714	(8,061,906)	35,287,620	129.61	{i}
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN	39,717,286,577	35,773,199,174	3,944,087,403	9.93	

Kết luận của KTV:

Các chỉ tiêu thay đổi đáng kể bao gồm:

- **{a} Trả trước cho người bán:** tăng lên 146.244.040 tương ứng với 89,75%, đây là một sự tăng lên đáng kể vì vậy KTV sẽ xem xét sự tăng lên của khoản mục này có hợp lý không, các khoản đặt trước này là đặt trước cho lô hàng nào, cho nhà cung cấp nào, những lô hàng trên phục vụ cho mục đích gì và vì sao phải đặt trước với số lượng tiền hàng lớn đồng thời xem xét thêm tuổi nợ của các khoản này.
- **{b} Các khoản phải thu khác:** tăng lên 22.074.200 tương ứng 100%, qua kiểm tra sơ bộ thì khoản phải thu này bao gồm phải thu từ công ty chuyên phát nhanh

EMS vì đã làm mất số tài sản của công ty. Vì vậy KTV cần kiểm tra biên bản xác định giá trị tài sản và biên bản bồi thường để xem xét các khoản phải thu trên là hợp lý và có thực không.

- **{c} Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi:** tăng lên 390.063.867 tương ứng 82,65% trong khi đó Phải thu khách hàng giảm 1.128.517.319 tương ứng 12,55% chính vì vậy KTV cần phải kiểm tra chi tiết đến khoản mục này.

- **{d} HTK** tăng lên 6.580.415.286 tương ứng với 33,05%, đây là sự tăng dự trữ đáng kể. HTK là khoản mục trọng yếu vì vậy KTV cần kết hợp với các kỹ thuật thu thập bằng chứng khác để xem xét số lượng này có thật sự tồn tại, đơn vị có quyền đòi với lượng hàng này không và sự tăng lên đáng kể có phù hợp với tình hình thị trường và kế hoạch sản xuất của đơn vị không. KTV có tham gia kiểm kê HTK vì vậy sự tồn tại số lượng của HTK trên là có thực. KTV cần tiến hành ước lượng để xác định giá trị của số HTK trên.

- **{e} Tài sản ngắn hạn khác:** tăng lên 63.382.993 tương ứng với 66,63%, KTV cần xem xét chi tiết các tài sản ngắn hạn này bao gồm các tài sản nào, sự tăng lên có hợp lý và có được trình bày và phân loại đúng không.

- **{f} Phải trả người bán:** tăng lên 921.714.775 tương ứng 41,36%, đây là một khoản tăng đáng kể, KTV cần xem xét khả năng rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp vì vậy KTV tiến hành xem xét tỷ suất khoản phải trả người bán so với tổng tài sản:

Tại thời điểm đầu năm = 0,05

Tại thời điểm cuối năm = 0,07

Như vậy tỷ suất này tăng lên 0,02, mặc dù 0,07 là tỷ suất an toàn song tỷ lệ này tăng đáng kể so với đầu năm (0,02) vì thế KTV tiến hành kiểm tra các khoản phải trả này có đảm bảo mục tiêu hợp lý, tính đúng đắn, tính đúng kỳ, xem xét có khoản nào bị tính lãi.

- **{h} Vay và nợ dài hạn** giảm 1.273.324.367 tương ứng 80,32%, khoản giảm này lớn. KTV tiếp tục so sánh các khoản vay chưa trả theo từng đối tượng của năm nay với năm trước, tiến hành kiểm tra tính hợp lý và có thực của các khoản vay. Đồng thời KTV tìm hiểu nguyên nhân việc cắt giảm một cách đáng kể của khoản vay dài hạn bằng cách phỏng vấn và thu thập các tài liệu chứng minh sự thay đổi về kế hoạch kinh doanh phát triển của doanh nghiệp. Sự cắt giảm này là do trong năm doanh nghiệp đã trả khoản vay dài hạn để mua dây chuyền sản xuất túi nilon phân huỷ nhanh năm 2005 và doanh nghiệp tập trung vào sản xuất để thu hồi vốn nhanh nên không vay dài hạn để đầu tư vào các tài sản dài hạn.

- **{i} Quỹ khen thưởng phúc lợi:** tăng 35.287.620 tương ứng 129,61%. Doanh nghiệp đã tiến hành trích đúng theo qui định của nhà nước, khoản tăng lên 129,61% là vì năm 2008 số dư là - 8,061,906 một số khoản phúc lợi như ủng hộ người nghèo, khen thưởng con em cán bộ công nhân viên doanh nghiệp đã đưa vào chi phí tính thuế, khi kiểm toán tiến hành đã điều chỉnh vào quỹ khen thưởng phúc lợi do vậy mà số dư âm)

Bảng 2.3: Phân tích báo cáo kết quả HĐKD của công ty ABC

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH					ĐVT: đồng
Chỉ tiêu	Năm 2009	Năm 2008	Chênh lệch		Note
			Tuyệt đối	%	
Doanh thu bán hàng và cung cấp DV	63,680,824,234	57,895,012,669	5,785,811,565	9.09	
Các khoản giảm trừ doanh thu					
Doanh thu thuần về BH&CCDV	63,680,824,234	57,895,012,669	5,785,811,565	9.09	
Giá vốn hàng bán	54,805,562,664	50,568,480,115	4,237,082,549	7.73	
Lợi nhuận gộp về BH&CCDV	8,875,261,570	7,326,532,554	1,548,729,016	17.45	
Doanh thu hoạt động tài chính	95,639,277	26,804,997	68,834,280	71.97	{j}
Chi phí tài chính	949,590,319	602,751,611	346,838,708	36.52	{k}
<i>Trong đó: Chi phí lãi vay</i>	<i>866,652,181</i>	<i>455,054,365</i>	<i>411,597,816</i>	<i>47.49</i>	
Chi phí bán hàng	2,516,635,786	1,979,477,821	37,157,965	21.34	
Chi phí quản lý doanh nghiệp	2,107,156,655	1,738,646,492	368,510,163	17.49	
Lợi nhuận thuần từ HĐKD	3,397,518,087	3,032,461,627	365,056,460	10.74	
Thu nhập khác	9,761,905	4,809,524	4,952,381	50.73	{l}
Chi phí khác					
Lợi nhuận khác	9,761,905	4,809,524	4,952,381	50.73	
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	3,407,279,992	3,037,271,151	370,008,841	10.86	
Chi phí Thuế TNDN hiện hành	340,482,537	303,481,117	37,001,420	10.87	
Chi phí Thuế TNDN hoãn lại					
Lợi nhuận sau thuế TNDN	3,066,797,455	2,733,790,034	333,007,421	10.86	
Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	1,932	1,722	210	10.87	
<i>Kết luận của KTV:</i>					
<p>- {j} Doanh thu hoạt động tài chính: tăng 68.834.280 tương ứng 71,97%, doanh thu hoạt động tài chính bao gồm: lãi tiền gửi, cho vay; lãi đầu tư trái phiếu, kỳ phiếu; lãi chênh lệch tỷ giá đã thực hiện. KTV tiến hành xem xét sự biến động đối với từng bộ phận cấu thành nên doanh thu. Lãi đầu tư trái phiếu, kỳ phiếu không thay đổi so với năm 2008; lãi tiền gửi cho vay tăng 5.512.177, còn lại là tăng do lãi chênh lệch tỷ giá</p>					

đã thực hiện 63.322.103. Căn cứ trên các chứng từ gốc KTV tính lại chênh lệch tỷ giá đã khớp với số liệu của đơn vị.

- {k} Chi phí hoạt động tài chính: tăng 346.838.708 tương ứng 36,52%, trong đó chi phí lãi vay tăng 411.597.816 tương ứng 47,49%, và lỗ chênh lệch tỷ giá đã thực hiện giảm 64.759.108. Chi phí lãi vay tăng chủ yếu là do chi phí lãi vay của các khoản vay ngắn hạn, so sánh với tính toán của KTV đã khớp đúng

- {l} Thu nhập khác tăng 4.952.381 tương ứng 50,73%, thu nhập khác, khoản thu nhập này không lớn, đồng thời là doanh thu từ việc thanh lý TSCĐ, qua kiểm tra thủ tục thanh lý, quyết định thanh lý, biên bản xác định giá trị tài sản, biên bản thanh lý và hóa đơn thì khoản thu nhập trên là hợp lý và có thực.

- Từ việc phân tích sơ bộ trên, KTV tiến hành xác định các rủi ro chi tiết trong giai đoạn lập KHKT đối với các khoản mục như sau:

STT	Rủi ro chi tiết được xác định	Các TK bị ảnh hưởng
1	Khoản mục trả trước cho người bán có thể bị trình bày và phân loại sai	Trả trước cho người bán
2	Trích lập Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi không theo đúng quy định, vi phạm mục tiêu định giá	Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi, chi phí quản lý, lợi nhuận
3	HTK có thể ghi tăng và có thể không thuộc quyền sở hữu của đơn vị	HTK, giá vốn hàng bán, lợi nhuận
4	Phải trả cho người bán có thể vi phạm tính đúng kỳ	Phải trả người bán
5	TSNH khác có thể bị phân loại sai	TSNH khác

Kết luận của KTV:

- Khoản mục phải trả người bán tăng lên là do ABC đặt trước cho DEF. Qua việc xem xét và đối chiếu các hợp đồng mua và chủ trương phát triển sản xuất thì các khoản trả trước cho người bán là hợp lý. Công ty đang tiến hành phát triển sản phẩm đồ nhựa gia dụng mới, dòng sản phẩm an toàn cho sức khỏe vì vậy công ty ký kết hợp đồng nhập khẩu nguyên vật liệu của DEF

- Số dư TSNH khác là khoản ký quỹ, ký cược ngắn hạn 63.382.993. Đây là khoản đặt cọc cho Công ty nhựa M tại Ngân hàng công thương cho lô hàng mua nguyên vật liệu. Qua kiểm tra hợp đồng và chứng từ ngân hàng thì khoản ký cược trên đảm bảo các mục tiêu kiểm toán.

- Phải trả cho người bán: Qua kiểm tra hợp đồng, hóa đơn mua hàng và gửi thư xác nhận, thì các khoản phải trả trên đều hợp lý, tồn tại và đúng kỳ. Nhưng khoản phải trả tăng lên là do cuối năm đơn vị tiến hành mua một số lô hàng lớn chưa đến ngày thanh toán.

2.2.2. Áp dụng thủ tục phân tích trong giai đoạn thực hiện kiểm toán:

Trong giai đoạn này, các KTV của công ty ATAX thường vận dụng thủ tục phân tích đối với các khoản mục: Phải thu khách hàng, Hàng tồn kho, Tài sản cố định, doanh thu, giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

2.2.2.1. Áp dụng thủ tục phân tích đối với khoản mục hàng tồn kho và giá vốn hàng bán. (Ví dụ minh họa tại công ty XYZ - Phân tích theo sự hướng dẫn của công ty)

Bảng 2.4: Thủ tục phân tích đối với khoản mục HTK và GVHB

Trích lược một số thông tin về công ty XYZ và chính sách kế toán mà công ty XYZ áp dụng đối với khoản mục hàng tồn kho được KTV thu thập như sau:

- Công ty XYZ hoạt động trong lĩnh vực sản xuất
- Phương pháp tính giá hàng tồn kho: phương pháp bình quân gia quyền (thời gian là tháng).

Ước tính Giá vốn hàng bán theo tỷ lệ lãi gộp:

$$\text{GVHB ước tính} = \text{Doanh thu} * (1 - \text{tỷ lệ lãi gộp ước tính})$$

$$\text{HTK cuối kỳ ước tính} = \text{Tồn đầu kỳ} + \text{Mua trong kỳ} - \text{GVHB ước tính}$$

Theo hồ sơ kiểm toán của khách hàng:

Tỷ lệ lãi gộp ước tính = 15%

GVHB ước tính = 105,768,188,437*(1-15%) = 89,902,960,171

HTK cuối kỳ ƯT = 11,614,183,906 + 92,971,371,097 - 89,902,960,171
= 14,682,594,832

Ngoài ra, KTV còn kiểm tra sự hợp lý của khoản mục HTK và GVHB thông qua Bảng phân tích khoản mục HTK và GVHB:

Bảng 2.5: Bảng phân tích khoản mục hàng tồn kho và giá vốn hàng bán

BẢNG PHÂN TÍCH HÀNG TỒN KHO VÀ GIÁ VỐN HÀNG BÁN				
Diễn giải	Năm 2009	Năm 2008	Chênh lệch	%
Doanh thu thuần	105,768,188,437	34,142,780,030	71,625,408,407	209.78%
Giá vốn hàng bán	89,935,497,926	27,830,255,801	62,105,242,125	223.16%
Lãi gộp	15,832,690,511	6,312,524,229	9,520,166,282	150.81%
Tỷ lệ lãi gộp	14.97%	18.49%		
Số dư HTK vào 31/12	14,684,293,832	11,614,183,906	3,070,109,926	26.43%

Kết luận của KTV: Dựa vào bảng phân tích trên cho thấy GVHB tăng 223.16% trong khi Doanh thu thuần tăng 209.78%, tăng thấp hơn Giá vốn hàng bán làm cho tỷ lệ lãi gộp đã giảm đi từ 18.49% xuống còn 14.97%. Số dư hàng tồn kho tăng 26.43%, cần điều tra sự biến động trong từng loại hàng tồn kho để xem xét sự hợp lý giữa số dư Hàng tồn kho và Giá vốn hàng bán.

- KTV tiến hành phân tích chi tiết tình hình tăng giảm của từng loại hàng tồn kho.

Bảng 2.6: Phân tích chi tiết tình hình tăng giảm của từng loại hàng tồn kho

TÌNH HÌNH TĂNG GIẢM HÀNG TỒN KHO					
Tài khoản	Diễn giải	31/12/09	31/12/08	Tăng (giảm)	%
152					
1521	<i>Nguyên vật liệu chính</i>	4,976,851,928	2,401,252,854	2,575,599,074	107.26%
1522	<i>Vật liệu phụ</i>	4,873,290,360	4,899,400,880	(26,110,520)	-0.53%
1523	<i>Nhiên liệu</i>	353,938,852	262,415,908	91,522,944	34.88%
1524	<i>Phụ tùng thay thế</i>	37,184,000	25,001,698	12,182,302	48.73%
1525	<i>Vật liệu xây dựng</i>	0	1,806,000	(1,806,000)	-100.00%
1527	<i>Bao bì</i>	1,448,350,745	1,017,084,124	431,266,621	42.40%
Cộng 152	<i>Nguyên vật liệu</i>	11,689,615,885	8,606,961,464	3,082,654,421	35.82%
153	<i>Công cụ lao động</i>	54,259,950	76,878,751	(22,618,801)	-29.42%
154	<i>Chi phí SXKD dở dang</i>	276,696,606	695,554,905	(418,858,299)	-60.22%
155	<i>Thành phẩm</i>	2,663,721,391	2,234,788,786	428,932,605	19.19%

Kết luận của KTV:

Xem xét từng khoản mục trong Hàng tồn kho nhận thấy khoản mục Nguyên vật liệu tăng lên là đáng kể nhất, điều này là hợp lý vì trong năm DN có chính sách mở rộng sản xuất nên tăng cường nguyên vật liệu phục vụ cho sản xuất.

Thành phẩm cuối kỳ tăng 19.19%, KTV cần điều tra làm rõ vì Thành phẩm tăng trong khi Giá vốn hàng bán cũng tăng là bất thường.

Qua kiểm tra chi tiết đã giải thích được như sau: thành phẩm trong năm bao gồm hai loại là:

Thành phẩm của xí nghiệp: 2,603,230,552

Thành phẩm gia công: 54,490,839

Như vậy Hàng tồn kho mà chủ yếu là Thành phẩm tăng lên nhưng ở mức tương đối, chấp nhận được và phù hợp với khoản mục Giá vốn hàng bán.

2.2.2.2. Vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán khoản mục Phải thu khách hàng và doanh thu bán hàng

* Thủ tục phân tích đối với Nợ phải thu khách hàng – Doanh thu theo hướng dẫn của công ty

Ví dụ minh họa tại công ty XYZ

Bảng 2.7: Phân tích nợ phải thu - Doanh thu

BẢNG PHÂN TÍCH NỢ PHẢI THU - DOANH THU				
Diễn giải	31/12/2009	31/12/2008	chênh lệch	%
Doanh thu BH&CCDV	105,768,188,437	34,142,780,030		
Các khoản làm giảm doanh thu	0	0		
Doanh thu thuần	105,768,188,437	34,142,780,030	71,625,408,407	209.78%
Nợ phải thu khách hàng	18,394,797,659	7,532,201,266	10,862,596,629	144.22%
Số vòng quay khoản phải thu (vòng)	4.5	8.1	3.6	80.00%
Kỳ thu tiền bình quân (ngày)	81	45	-36	44.44%
<i>Kết luận của KTV:</i>				
Số dư cuối kỳ khoản phải thu khách hàng tăng 144% là do đơn vị mở rộng sản xuất và tiêu thụ sản phẩm trong năm.				

Để củng cố sự hiểu biết về chính sách bán hàng mới của DN, KTV cần lập Bảng số dư Nợ phải thu phân tích theo tuổi nợ. Đồng thời qua đó xem xét tình hình Nợ quá hạn cần lập dự phòng và KTV có thể ước tính khoản dự phòng nợ khó đòi để đối chiếu với số liệu lập dự phòng của khách hàng xem có hợp lý không.

Sau khi phân tích tuổi nợ các khoản phải thu khách hàng, KTV sẽ lập bảng so sánh số dư tuổi nợ qua 2 năm để thấy được sự biến động các khoản nợ quá hạn giữa năm nay so với năm trước. Đồng thời KTV tiến hành phân tích, đánh giá và tìm hiểu nguyên nhân của sự biến động này.

- Còn đối với khoản mục doanh thu bán hàng, KTV tiến hành phân tích sự biến động doanh thu bán hàng qua 12 tháng. Từ những biến động bất thường trong quá trình phân tích thì KTV sẽ tìm hiểu nguyên nhân.

2.2.2.3. Áp dụng thủ tục phân tích đối với khoản mục Tài sản cố định và Hao mòn tài sản cố định.

* Áp dụng thủ tục phân tích đối với khoản mục Tài sản cố định và Hao mòn tài sản cố định theo hướng dẫn của công ty

Ví dụ minh họa tại công ty THT

Bảng 2.11: Ước tính chi phí khấu hao

<p>Một số thông tin về chính sách kế toán áp dụng đối với khoản mục Tài sản cố định và Hao mòn Tài sản cố định tại công ty THT do KTV thu thập được:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Tài sản cố định được trình bày theo nguyên giá và giá trị hao mòn lũy kế - Tài sản cố định hữu hình được khấu hao theo phương pháp đường thẳng dựa trên thời gian hữu dụng ước tính của tài sản. <p style="text-align: center;">Ước tính chi phí khấu hao</p>				
Loại	Nguyên giá	Thời gian sử dụng	Số tháng khấu hao trong năm 2009	Trị giá khấu hao
A. TSCĐ hữu hình	7,264,978,426			1,978,624,677
1. Phương tiện vận tải	7,165,786,650			1,947,202,642
<i>- Tính KH theo nguyên giá đầu kỳ</i>				
+ Xe ô tô	5,035,219,600	3	12	1,678,406,533
+ Thùng chở đất	187,529,584	4	12	46,882,396
<i>- Tính KH TSCĐ tăng</i>				
+ Xe ô tô				
Tháng 3/2009	352,720,000	3	9	88,180,000
Tháng 7/2009	204,644,762	3	5	28,422,884
Tháng 8/2009	424,537,141	3	4	47,170,793
Tháng 9/2009	213,184,000	3	3	17,765,333
Tháng 10/2009	309,717,142	3	2	17,206,508
Tháng 11/2009	256,263,048	3	1	7,118,418
+ Thùng chở đất				

Tháng 3/2009	37,120,000	4	9	6,960,000
Tháng 7/2009	87,261,849	4	5	9,089,776
Tháng 12/2009	57,589,524	4	-	-
2. Nhà cửa vật kiến trúc	12,314,176	5	12	2,462,835
3. Máy móc thiết bị	27,208,500	3	12	9,069,500
4. TSCĐ khác	59,669,100	3	12	19,889,700
Tổng	7,264,978,426			1,978,624,677
B. TSCĐ vô hình				7,375,667
<i>1. Phần mềm vi tính</i>	<i>22,127,000</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>7,375,667</i>
Tổng (A+B)				1,986,000,343
Chi phí khấu hao ước tính: 1.986.000.343 (VNĐ)				
Số trên sổ sách của đơn vị: 1.986.000.348 (VNĐ)				
Chênh lệch: - 5 (VNĐ)				
<i>Kết luận của KTV: Đơn vị tính đúng giá trị hao mòn tài sản cố định được trích trong kì, chênh lệch nhỏ do việc làm tròn số.</i>				

2.2.2.4. Áp dụng thủ tục phân tích đối với các khoản mục chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

* Áp dụng thủ tục phân tích đối với các khoản mục chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp theo hướng dẫn của công ty

Ví dụ minh họa tại công ty XYZ

Bảng 2.12: Phân tích biến động chi phí với kỳ trước

PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ VỚI KỲ TRƯỚC				
Khoản mục chi phí	2009	2008	Chênh lệch	%
Doanh thu thuần	105,768,188,437	34,142,780,030	71,625,408,407	209.78%
GVHB	89,935,497,926	27,830,255,801	62,105,242,125	223.16%
Lợi tức gộp/Dthu	14.97%	18.49%	-3.52%	
Chi phí bán hàng	5,423,833,909	2,269,884,160	3,153,949,749	138.95%
Tỷ lệ CPBH/Dthu	5.13%	6.65%	-1.52%	

Chi phí quản lý DN	2,692,773,422	1,884,758,634	808,014,788	42.87%
Tỷ lệ CPQL/Dthu	2.55%	5.52%	-2.97%	

Kết luận của KTV: - Tỷ lệ Chi phí quản lý trên Doanh thu giảm 2.97% là do 6 tháng cuối năm kế toán hạch toán Chi phí tiền lương bộ phận quản lý vào Giá vốn hàng bán (632) và chênh lệch thừa vật tư kiểm kê tháng 12 giảm 1 tỷ.
- Tỷ lệ Chi phí bán hàng giảm 1.52% do có ảnh hưởng của 6 tháng cuối năm, kế toán hạch toán Chi phí bán hàng vào Giá vốn hàng bán.

Ngoài ra, KTV có thể lập bảng kê chi phí qua 12 tháng để phân tích xu hướng phát hiện những biến động bất thường.

2.2.3. Áp dụng thủ tục kiểm toán trong giai đoạn kết thúc kiểm toán.

Vào giai đoạn kết thúc kiểm toán, KTV tiến hành đánh giá lần cuối các thông tin trình bày trên BCTC một cách tổng thể và phát hiện những sai phạm chưa được phát hiện trong các giai đoạn trước khi tiến hành đưa ra ý kiến về sự trung thực và hợp lý của các thông tin trên BCTC của doanh nghiệp.

Nguồn dữ liệu được sử dụng là Bảng cân đối kế toán và BCKQKD sau khi điều chỉnh.

Trong giai đoạn kết thúc kiểm toán, điều quan trọng là phải xem xét sự hợp lý của số liệu trên Báo cáo tài chính sau khi đã điều chỉnh theo kết quả của cuộc kiểm toán. Như vậy, việc sử dụng các tỷ suất để đánh giá sự hợp lý sẽ mang lại nhiều hiệu quả. Tuy nhiên, KTV của ATAX vẫn chưa khai thác được các tỷ suất mà chỉ dừng lại ở việc xem xét các biến động bất thường đã được giải thích hợp lý hay chưa.

2.3. Đánh giá về công tác vận dụng TTPT trong kiểm toán BCTC tại Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX

2.3.1. Đánh giá về quá trình vận dụng TTPT trong giai đoạn lập KHKT

* Ưu điểm:

- + Đạt được sự hiểu biết về nội dung của BCTC.
- + Nắm bắt được các thông tin chung về ngành nghề kinh doanh của khách hàng.
- + Thấy được sự biến động trọng yếu trong hoạt động SXKD.
- + Đánh giá khả năng hoạt động liên tục của khách hàng.
- + Phân tích và tìm ra các biến động bất thường để tiến hành phân tích chi tiết trong giai đoạn thực hiện kiểm toán.

* Nhược điểm:

- Trong giai đoạn này các KTV chưa tiến hành phân tích các tỷ suất để phân tích rủi ro trong kinh doanh tại đơn vị.
- KTV chưa tiến hành phân tích Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- KTV chưa tiến hành thu thập các thông tin phi tài chính một cách chi tiết.
- KTV đã không sử dụng số liệu của trung bình ngành hoặc của các doanh nghiệp có cùng quy mô trong ngành.
- Tại công ty ATAX khi so sánh giữa giá trị của sổ sách với giá trị ước tính của KTV thì chưa thiết lập mức chênh lệch cho phép nên việc nhận định chênh lệch nào là chênh lệch bất thường là chưa có cơ sở, điều này thường phụ thuộc vào xét đoán của KTV.
- Các giấy tờ làm việc khi áp dụng thủ tục phân tích lại không có mẫu sẵn. Điều này làm cho mẫu giấy tờ làm việc khi áp dụng thủ tục phân tích của các KTV không thống nhất với nhau.

2.3.2. Đánh giá về quá trình vận dụng TTPT trong giai đoạn thực hiện kiểm toán

****Ưu điểm***

- KTV đã vận dụng kinh hoạt sáng tạo TTPT trên từng khoản mục đối với từng khách hàng nhằm đạt được hiệu quả cao nhất.

****Nhược điểm:***

- Trong giai đoạn này các KTV chủ yếu sử dụng kinh nghiệm và phán đoán của mình để thiết lập thủ tục phân tích đối với các khoản mục chứ không có quy trình cụ thể về thủ tục phân tích áp dụng trong giai đoạn này.
- Trong giai đoạn này KTV chưa so sánh với số kế hoạch và số trung bình ngành vì vậy KTV không thể đánh giá một cách chính xác tình hình SXKD của đơn vị.
- KTV không xem xét sự biến động qua từng tháng cũng như không lập các biểu đồ số liệu của đơn vị vì vậy KTV khó có thể nhận biết được các biến động bất thường trong năm.

2.3.3. Đánh giá về quá trình vận dụng TTPT trong giai đoạn kết thúc kiểm toán

Các KTV sử dụng TTPT để đánh giá khả năng tiếp tục hoạt động của công ty khách hàng một lần nữa trước khi đưa ra BCKT

Kết luận chương 2

Tại công ty ATAX việc áp dụng thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính chưa được chú trọng nhiều, chủ yếu dựa vào kinh nghiệm của kiểm toán viên. Do đó, việc áp dụng thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán tại công ty ATAX cũng bộc lộ một số hạn chế nhất định. Những hạn chế này xuất phát từ rất nhiều nguyên nhân, trong đó có cả nguyên nhân chủ quan và nguyên nhân khách quan. Xuất phát từ những nghiên cứu này em xin đưa ra một số kiến nghị và giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả của việc áp dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán báo cáo tài chính

CHƯƠNG 3

MỘT SỐ Ý KIẾN VỀ CÔNG TÁC VẬN DỤNG THỦ TỤC PHÂN TÍCH TRONG KIỂM TOÁN BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI CÔNG TY TNHH KIỂM TOÁN VÀ TƯ VẤN THUẾ ATAX

3.1. Sự cần thiết phải hoàn thiện công tác vận dụng thủ tục phân tích trong kiểm toán BCTC tại Công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX

Hiện tại, công ty ATAX chưa chú trọng đến việc vận dụng thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán báo cáo tài chính. Vì vậy công ty đã không tận dụng hết hiệu quả của thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán.

Hơn nữa, với số lượng khách hàng của công ty ngày càng tăng. Nên nếu công ty không áp dụng thủ tục phân tích để nhận dạng, khoanh vùng những khoản mục có rủi ro cao mà sa đà ngay vào các thủ tục kiểm tra chi tiết thì sẽ tốn nhiều thời gian, chi phí.

3.2. Một số ý kiến nhằm hoàn thiện công tác vận dụng TTPT trong kiểm toán BCTC tại Công ty ATAX

3.2.1. Giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

3.2.1.1 Bổ sung các chỉ tiêu phân tích trong giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán

Kiểm toán viên tại công ty ATAX nên tiến hành phân tích thêm các tỷ suất về thanh toán và hoạt động của doanh nghiệp :

❖ Tỷ suất thanh toán tức thời: giúp KTV kiểm tra được khoản mục tiền mà còn đánh giá được tình trạng tài chính của khách hàng

Tỷ suất thanh toán tức thời	=	$\frac{\text{Tiền và các khoản tương đương tiền}}{\text{Nợ ngắn hạn}}$
-----------------------------	---	--

❖ Các tỷ suất giúp KTV nhìn nhận rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp

Hệ số nợ ngắn hạn trên tổng tài sản ngắn hạn	=	$\frac{\text{Tổng số nợ ngắn hạn}}{\text{Tổng tài sản ngắn hạn}}$
--	---	---

Hệ số thu hồi nợ	=	$\frac{\text{Doanh thu thuần bán chịu + VAT đầu ra tương ứng}}{\text{Tổng số các khoản nợ phải thu}}$
------------------	---	---

Thời gian thu hồi nợ bình quân (ngày)	=	$\frac{\text{Thời gian của kỳ phân tích (ngày)}}{\text{Hệ số thu hồi nợ}}$
---------------------------------------	---	--

Hệ số quay vòng hàng tồn kho	=	$\frac{\text{Giá vốn hàng bán}}{\text{Trị giá hàng tồn kho bình quân}}$
Thời gian HTK bình quân (ngày)	=	$\frac{\text{Thời gian bình quân kỳ phân tích (ngày)}}{\text{Hệ số quay vòng HTK}}$

Hệ số thanh toán lãi vay	=	$\frac{\text{Lãi thuần từ HĐ SXKD (trước thuế) + chi phí lãi vay}}{\text{Lãi vay phải trả}}$
--------------------------	---	--

❖ Tỷ suất sinh lời trên doanh thu

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

3.2.1.2. Tổ chức, thu thập dữ liệu để tiến hành thực hiện thủ tục phân tích

KTV cần thu thập một cách đầy đủ, chi tiết các thông tin về môi trường kinh doanh cũng như các đối thủ cạnh tranh, lập biểu thông tin và đánh giá phân tích các thông tin đó (thu thập thông qua thông tin của ngành kinh doanh của khách hàng, qua phương tiện thông tin đại chúng và qua các bộ phận khác của khách hàng).

Từ những thông tin trên KTV đưa ra những đánh giá về vị trí của khách hàng trong môi trường kinh doanh và những thuận lợi khó khăn, những rủi ro mà khách hàng có thể gặp phải

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.

3.2.1.3. Phân tích các thông tin từ báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Kiểm toán viên nên tiến hành phân tích các thông tin từ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ để có thể trả lời được những vấn đề quan trọng liên quan đến tiền.

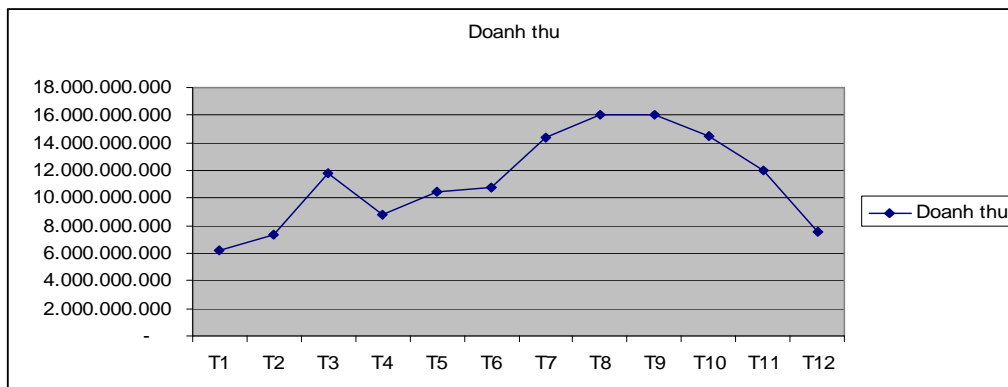
3.2.2. Giai đoạn thực hiện kiểm toán

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

KTV nên lập biểu đồ thể hiện mối liên hệ giữa 2 chỉ tiêu ví dụ giữa doanh thu bán hàng và chi phí bán hàng, giữa tổng mức tiền lương và số công nhân bình quân năm, giữa HTK và chi phí lưu kho... qua các tháng và qua các năm nhằm xem xét

tính hợp lý của các biến động. Mẫu biểu đồ có thể như sau:

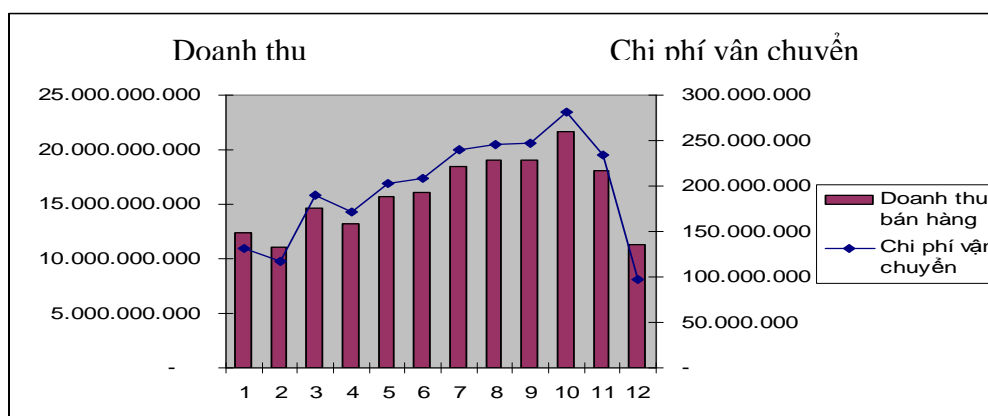
Ví dụ: Sử dụng Excel, ta vẽ được đồ thị biểu diễn biến động của doanh thu qua các tháng trong năm như sau:



Nhìn vào đồ thị ta thấy được doanh thu các tháng 7, 8, 9, 10, 11 tăng cao, trong khi doanh thu đầu năm và cuối năm lại rất thấp. Cần xem xét việc bán hàng hàng của đơn vị có theo mùa vụ hay không và nguyên nhân doanh thu của các tháng đầu năm, cuối năm rất thấp.

Sử dụng đồ thị trong phân tích xu hướng đặc biệt có hiệu quả khi phân tích biến động của các khoản mục có mối liên hệ với nhau hoặc phân tích sự biến động qua các tháng giữa các năm. KTV có thể biểu diễn trên cùng một đồ thị các đường cong, các cột biểu diễn sự biến động của các khoản mục có mối liên hệ với nhau hoặc qua các tháng trong các năm khác nhau. Nếu các đồ thị có dạng tương tự nhau, KTV có thể kết luận sự biến động là hợp lý; nếu các đồ thị có dạng khác biệt nhau, KTV cần lưu ý và tìm hiểu nguyên nhân.

Ví dụ minh họa sử dụng đồ thị để phân tích biến động của doanh thu bán hàng trong mối liên hệ với sự biến động của chi phí vận chuyển:



Đồ thị trên cho thấy sự tương đồng giữa chi phí vận chuyển và doanh thu bán hàng hóa. Điều này là hợp lý, vì sự biến thiên giữa doanh thu bán hàng hóa và chi phí vận chuyển không phù hợp với nhau sẽ thể hiện rủi ro về ghi khống chi phí hoặc ghi thiếu doanh thu...

3.2.2.2. Tách riêng các biến động tăng, biến động giảm của từng khoản mục

Ở ATAX, khi so sánh giá trị ước tính của KTV với giá trị ghi sổ, các biến động tăng, giảm (chênh lệch dương, âm) không được tách riêng mà được cộng dồn để đưa ra tổng chênh lệch. KTV dựa vào tổng chênh lệch này để đưa ra kết luận, điều này sẽ không phản ánh được sự bất hợp lý ở khoản mục mà KTV ước tính vì việc cộng dồn này sẽ gây ra sự bù trừ, làm tổng chênh lệch nhỏ. Do đó, KTV nên tách riêng các chênh lệch âm, dương để giúp cho KTV có cái nhìn đúng đắn hơn về sự hợp lý của khoản mục.

3.2.2.3. Tiến hành áp dụng thêm thủ tục phân tích ở một số khoản mục

* Khoản mục Nợ phải trả và Nguồn vốn chủ sở hữu

Thủ tục phân tích áp dụng cho khoản mục Nợ phải trả:

- KTV có thể tính một số chỉ tiêu như tỷ lệ Nợ phải trả người bán trên tổng giá trị hàng mua, hay tỷ lệ nợ phải trả quá hạn và so sánh với năm trước để phát hiện ra những biến động bất thường hoặc những biến động dự kiến xảy ra nhưng không xảy ra và tìm hiểu nguyên nhân.

- KTV cũng nên nghiên cứu số liệu chi tiết Nợ Phải Trả theo từng người bán để phát hiện những trường hợp bất thường.

- So sánh số ngày mua hàng bình quân trong tài khoản phải trả của năm nay so với năm trước.

- Lập bảng kê chi tiết các khoản Nợ phải trả và thực hiện phân tích trên cơ sở số liệu năm nay so với năm trước. (tương tự như đối với Nợ phải thu)

- Đối với kiểm toán các khoản phải trả, phải nộp cho ngân sách Nhà nước, KTV thực hiện thủ tục phân tích dựa trên giá trị tính thuế và thuế suất tương ứng. Cụ thể:

+ Đối với VAT đầu ra (hoặc thuế tiêu thụ đặc biệt đối với hàng bán ra) thì KTV ước tính:

$$\text{Tổng số thuế phải nộp} = \sum (\text{DTBH loại hàng chịu thuế suất } i\% * i\%)$$

+ Đối với VAT đầu vào được khấu trừ, thuế Nhập khẩu thì việc ước tính cũng được thực hiện tương tự : tùy theo loại hóa đơn bán hàng và tùy theo mặt hàng mua vào có quy định các loại thuế suất tương ứng.

+ Đối chiếu các kết quả ước tính trên với các tờ khai và trên sổ sách.

+ Đối với thuế Thu nhập doanh nghiệp, KTV có thể thực hiện so sánh số dư tài khoản với những kỳ trước để điều tra những yếu tố bất thường.

* Đối với kiểm toán khoản mục Nguồn vốn chủ sở hữu: KTV lập bảng kê chi tiết từng loại nguồn vốn của năm hiện tại và năm trước nhằm phát hiện ra những loại Nguồn vốn nào có biến động bất thường, hoặc những biến động dự đoán sẽ xảy ra nhưng không xảy ra và từ đó điều tra làm rõ nguyên nhân, giải thích.

* Đối với khoản mục 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 kỳ và lãi suất trung bình. Ví dụ khi kiểm toán khách hàng Z. KTV có thể tiến hành như sau:

Đối với các khoản nợ vay ngắn hạn, KTV thu thập các giấy báo Có, đối với các khoản vay trung dài hạn, KTV thu thập các hợp đồng tín dụng để xác định giá trị khoản vay, thời gian vay và thanh toán, lãi suất... Sau đó ước tính lại chi phí lãi vay mà doanh nghiệp phải gánh chịu trong kỳ. Nếu chênh lệch giữa số ước tính của KTV và số của đơn vị trọng yếu thì yêu cầu doanh nghiệp giải trình.

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

- So sánh chi phí lương với các năm trước, giải thích các biến động lớn.
- So sánh chi phí lương từng tháng trong năm trong mối tương quan với sản lượng sản phẩm sản xuất hay tiêu thụ và giải thích những biến động bất thường.
- Tính tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp trong tổng giá thành sản phẩm và so sánh với số liệu các năm trước, số kế hoạch và số bình quân ngành.
- Tính tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nhân công gián tiếp trong tổng chi phí tiền lương và so sánh với các số liệu tương ứng của kỳ trước để phát hiện các thay đổi trong cơ cấu lao động, chất lượng lao động cũng như những thay đổi khác có liên quan về tình hình lao động trong năm của đơn vị.
- Ước tính tốc độ tăng lương dựa trên tốc độ tăng bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế.
- Ước tính chi phí nhân công trực tiếp năm kiểm toán trên cơ sở tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp trong tổng giá thành sản phẩm năm trước và tổng giá thành sản phẩm năm nay hoặc đơn giá lương bình quân trên một sản phẩm năm trước với số lượng sản phẩm sản xuất năm nay, so sánh với chi phí thực tế của đơn vị và giải thích các chênh lệch đáng kể (nếu có).

3.2.3 Giai đoạn kết thúc kiểm toán

Trong giai đoạn này ngoài việc sử dụng phân tích xu hướng nhằm xem xét lại những biến động bất thường đã có lời giải thích thỏa đáng hay chưa, kiểm toán viên nên khai thác thêm các tỷ suất như ở giai đoạn lập kế hoạch kiểm toán (các tỷ suất khả năng thanh toán, các tỷ suất sinh lời, tỷ suất cơ cấu nguồn vốn...) nhằm tìm kiếm sự hợp lý của các số liệu sau kiểm toán.

3.2.4. Ý kiến khác

Tổ chức lưu trữ hồ sơ kiểm toán việc thực hiện thủ tục phân tích

Hồ sơ kiểm toán là bằng chứng quan trọng thể hiện toàn bộ quá trình làm việc của kiểm toán viên, hỗ trợ cho kiểm toán viên trong suốt quá trình làm việc và là cơ sở để kiểm toán viên đưa ra ý kiến và phát hành báo cáo thích hợp. Vì vậy các thủ tục phân tích cần được lưu lại cụ thể khi kiểm toán viên tiến hành kiểm toán đối với mỗi công ty khách hàng để làm tư liệu cần thiết cho công tác kiểm toán tại ATAX. Thực tế tại công ty, các giấy tờ làm việc áp dụng thủ tục

phân tích đã không được công ty lưu trong hồ sơ kiểm toán. Do đó để việc phân tích được chính xác và tiết kiệm thời gian thì công ty nên tiến hành thủ tục phân tích trên phần mềm excel. kiểm toán viên sẽ tiến hành lưu các dữ liệu của từng công ty khách hàng trên các file khác nhau.

Kết luận chương 3

Mục tiêu nâng cao hiệu quả áp dụng các thủ tục phân tích trong quá trình kiểm toán không chỉ đòi hỏi nỗ lực của công ty ATAX, từng KTV mà cần thiết phải có sự hỗ trợ tích cực của nhà nước trong việc tạo ra hành lang pháp lý vững chắc cho hoạt động kiểm toán cũng như kiểm soát chặt chẽ chất lượng công tác kiểm toán, một trong những mối quan tâm hàng đầu của xã hội khi nền kinh tế thị trường có sự quản lý của Nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa của Việt Nam có những bước chuyển mình để hòa nhập vào nền kinh tế thế giới.

KẾT LUẬN

Qua thời gian tìm hiểu về quá trình áp dụng thủ tục phân tích tại công ty TNHH kiểm toán và tư vấn thuế ATAX, tôi 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 buộc phải không ngừng nâng cao chất lượng phục vụ của mình cũng như đảm bảo 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.

Tôi 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.