

HỆ THỐNG CHUẨN MỤC KIỂM TOÁN VIỆT NAM

Chuẩn mục kiểm toán số 520: Thủ tục phân tích

(Ban hành kèm theo Thông tư số 214/2012/TT-BTC

ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính)

I/ QUY ĐỊNH CHUNG

Phạm vi áp dụng

01. Chuẩn mục kiểm toán này quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán (sau đây gọi là “kiểm toán viên”) trong việc sử dụng thủ tục phân tích như các thử nghiệm cơ bản (“thủ tục phân tích cơ bản”). Chuẩn mục này cũng quy định và hướng dẫn trách nhiệm của kiểm toán viên trong việc thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp kiểm toán viên hình thành kết luận tổng thể về báo cáo tài chính. Đoạn 06(b) Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 315 quy định kiểm toán viên sử dụng thủ tục phân tích để đánh giá rủi ro. Đoạn 06 và 18 Chuẩn mục kiểm toán Việt Nam số 330 quy định và hướng dẫn nội dung, lịch trình và phạm vi các thủ tục kiểm toán để xử lý các rủi ro đã đánh giá; các thủ tục kiểm toán này có thể bao gồm các thủ tục phân tích cơ bản.

02. Kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán phải tuân thủ các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này trong quá trình thực hiện kiểm toán và cung cấp dịch vụ liên quan.

Đơn vị được kiểm toán (khách hàng) và các bên sử dụng kết quả kiểm toán phải có những hiểu biết cần thiết về các quy định và hướng dẫn của Chuẩn mục này để phối hợp với kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán trong việc cung cấp các thông tin và tài liệu cần thiết liên quan đến cuộc kiểm toán.

Mục tiêu

03. Mục tiêu của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán là:

- (a) Thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp và đáng tin cậy khi sử dụng các thủ tục phân tích cơ bản;
- (b) Thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp kiểm toán viên hình thành kết luận tổng thể về việc liệu báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không.

Giải thích thuật ngữ

04. Trong các chuẩn mục kiểm toán Việt Nam, thuật ngữ “Thủ tục phân tích” 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 (xem hướng dẫn tại đoạn A1 - A3 Chuẩn mục này).

II/ NỘI DUNG CHUẨN MỤC

Yêu cầu

Thủ tục phân tích cơ bản

05. Khi thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản một cách độc lập hoặc kết hợp với kiểm tra chi tiết như là các thử nghiệm cơ bản theo đoạn 18 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330, kiểm toán viên phải (xem hướng dẫn tại đoạn A4 - A5 Chuẩn mực này):
- (a) Xác định sự phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định, trong đó có tính đến rủi ro có sai sót trọng yếu đã được đánh giá và các kiểm tra chi tiết (nếu có) đối với các cơ sở dẫn liệu này (xem hướng dẫn tại đoạn A6 - A11 Chuẩn mực này);
 - (b) Đánh giá độ tin cậy của dữ liệu mà kiểm toán viên sử dụng để dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận, trong đó có xem xét đến nguồn gốc, tính có thể so sánh được, nội dung và sự phù hợp của thông tin sẵn có, và các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin (xem hướng dẫn tại đoạn A12 - A14 Chuẩn mực này);
 - (c) Dự tính về các số liệu, tỷ suất đã ghi nhận và đánh giá liệu dự tính này có đủ chính xác để xác định một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A15 Chuẩn mực này);
 - (d) Xác định giá trị của bất kỳ chênh lệch nào có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính mà không cần điều tra thêm như quy định tại đoạn 07 (xem hướng dẫn tại đoạn A16 Chuẩn mực này).

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể

06. Kiểm toán viên phải thiết kế và thực hiện các thủ tục phân tích vào giai đoạn gần kết thúc cuộc kiểm toán để giúp hình thành kết luận tổng thể về việc liệu báo cáo tài chính có nhất quán với hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán hay không (xem hướng dẫn tại đoạn A17 - A19 Chuẩn mực này).

Điều tra kết quả của các thủ tục phân tích

07. Nếu việc thực hiện các thủ tục phân tích theo quy định của Chuẩn mực này giúp kiểm toán viên phát hiện được các biến động hoặc các mối quan hệ không nhất quán với các thông tin liên quan khác hoặc có chênh lệch đáng kể so với các giá trị dự tính, kiểm toán viên phải điều tra những khác biệt này bằng cách:
- (a) Phỏng vấn Ban Giám đốc và thu thập bằng chứng kiểm toán thích hợp liên quan đến các câu trả lời của Ban Giám đốc;
 - (b) Thực hiện các thủ tục kiểm toán khác nếu thấy cần thiết, tùy theo từng trường hợp cụ thể (xem hướng dẫn tại đoạn A20 - A21 Chuẩn mực này).

III/ HƯỚNG DẪN ÁP DỤNG

Khi thực hiện Chuẩn mực này cần tham khảo Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 200.

Giải thích thuật ngữ thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 04 Chuẩn mực này)

- A1. Các thủ tục phân tích bao gồm việc so sánh các thông tin tài chính của đơn vị với:
- (1) Thông tin có thể so sánh của các kỳ trước;

- (2) Các kết quả dự tính của đơn vị, như kế hoạch hoặc dự toán, hoặc các ước tính của kiểm toán viên, như ước tính chi phí khấu hao ;
- (3) Các thông tin tương tự của ngành, như so sánh tỷ suất doanh thu bán hàng trên các khoản phải thu của đơn vị được kiểm toán với số liệu trung bình của ngành, hoặc với các đơn vị khác trong cùng ngành có cùng quy mô hoạt động.

A2. Các thủ tục phân tích cũng bao gồm việc xem xét các mối quan hệ như:

- (1) Mối quan hệ giữa các yếu tố của thông tin tài chính được kỳ vọng theo một chiều hướng có thể dự đoán được dựa trên kinh nghiệm của đơn vị được kiểm toán, như tỷ lệ lãi gộp;
- (2) Mối quan hệ giữa thông tin tài chính và thông tin phi tài chính có liên quan như chi phí nhân công với số lượng nhân viên.

A3. Kiểm toán viên có thể sử dụng nhiều phương pháp khác nhau để thực hiện các thủ tục phân tích, từ việc so sánh đơn giản đến các phân tích phức tạp đòi hỏi phải sử dụng các kỹ thuật thống kê tiên tiến. Các thủ tục phân tích có thể được áp dụng cho báo cáo tài chính hợp nhất, các bộ phận cấu thành hoặc các yếu tố riêng lẻ của thông tin.

Thủ tục phân tích cơ bản (hướng dẫn đoạn 05 Chuẩn mực này)

A4. Các thử nghiệm cơ bản mà kiểm toán viên thực hiện ở cấp độ cơ sở dẫn liệu có thể là kiểm tra chi tiết, thủ tục phân tích cơ bản, hoặc kết hợp cả hai. Việc quyết định thực hiện thủ tục kiểm toán nào, kể cả quyết định có sử dụng thủ tục phân tích cơ bản hay không, tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên về hiệu quả và hiệu suất của các thủ tục kiểm toán có thể áp dụng để giảm rủi ro kiểm toán ở cấp độ cơ sở dẫn liệu xuống một mức thấp có thể chấp nhận được.

A5. Kiểm toán viên có thể phỏng vấn Ban Giám đốc đơn vị được kiểm toán về mức độ sẵn có và độ tin cậy của các thông tin cần thiết cho việc áp dụng các thủ tục phân tích cơ bản, và kết quả của bất kỳ thủ tục phân tích nào mà đơn vị đã thực hiện. Việc sử dụng dữ liệu phân tích do Ban Giám đốc đơn vị lập có thể có hiệu quả nếu kiểm toán viên thỏa mãn rằng các dữ liệu này được lập một cách đúng đắn.

Sự phù hợp của các thủ tục phân tích cụ thể đối với các cơ sở dẫn liệu nhất định (hướng dẫn đoạn 05(a) Chuẩn mực này)

A6. Các thủ tục phân tích cơ bản thường dễ áp dụng hơn đối với các khối lượng giao dịch lớn có thể dự đoán được theo thời gian. Việc áp dụng các thủ tục phân tích đã dự kiến dựa trên kỳ vọng có mối quan hệ giữa các dữ liệu và không có thông tin trái ngược liên quan đến mối quan hệ đó. Tuy nhiên, sự phù hợp của một thủ tục phân tích cụ thể sẽ phụ thuộc vào đánh giá của kiểm toán viên về hiệu quả của việc phát hiện một sai sót, mà khi xét riêng lẻ hay kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu.

A7. Trong một số trường hợp, một mô hình dự đoán không phức tạp có thể cũng hiệu quả như một thủ tục phân tích. Ví dụ, khi đơn vị được kiểm toán có một số lượng nhân viên nhất định được trả một mức lương cố định trong suốt kỳ báo cáo, kiểm toán viên có thể sử dụng dữ liệu này để ước tính tổng chi phí nhân công cho kỳ đó với độ chính xác cao, từ đó cung cấp bằng chứng kiểm toán cho một khoản mục quan trọng trên báo cáo tài chính và giảm sự cần thiết phải thực hiện kiểm tra chi tiết trên bảng lương. Các tỷ suất thương mại được chấp nhận rộng rãi (ví dụ *tỷ lệ lãi gộp*

cho các loại hình doanh nghiệp bán lẻ khác nhau) có thể được sử dụng hiệu quả trong các thủ tục phân tích cơ bản để cung cấp bằng chứng chứng minh tính hợp lý của các số liệu được ghi nhận.

- A8. Các loại thủ tục phân tích khác nhau có các mức độ đảm bảo khác nhau. Các thủ tục phân tích, ví dụ dự đoán tổng thu nhập từ việc cho thuê một tòa nhà chung cư, trong đó có tính đến giá cho thuê, số lượng căn hộ và tỷ lệ các căn hộ trống, có thể cung cấp bằng chứng thuyết phục và có thể loại bỏ sự cần thiết phải xác minh thêm bằng các kiểm tra chi tiết, với điều kiện là các yếu tố được xác minh một cách phù hợp. Trái lại, việc tính toán và so sánh các tỷ lệ lãi gộp để xác nhận số liệu về doanh thu có thể cung cấp bằng chứng ít thuyết phục hơn, nhưng lại cung cấp bằng chứng chứng thực hữu ích nếu được sử dụng kết hợp với các thủ tục kiểm toán khác.
- A9. Đặc điểm của các cơ sở dẫn liệu và đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu có ảnh hưởng đến việc xác định tính phù hợp của các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể. Ví dụ, nếu có khiếm khuyết trong các kiểm soát đối với quy trình xử lý đơn đặt hàng, kiểm toán viên có thể tập trung nhiều hơn vào kiểm tra chi tiết thay vì thủ tục phân tích cơ bản đối với các cơ sở dẫn liệu liên quan đến các khoản phải thu.
- A10. Các thủ tục phân tích cơ bản cụ thể cũng có thể được coi là phù hợp khi kiểm toán viên thực hiện kiểm tra chi tiết cho cùng một cơ sở dẫn liệu. Ví dụ, khi thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến cơ sở dẫn liệu là “tính đánh giá” của số dư các khoản phải thu, kiểm toán viên có thể áp dụng thủ tục phân tích tuổi nợ của các khoản phải thu ngoài việc kiểm tra chi tiết các khoản thu tiền sau ngày khoá sổ để xác định khả năng thu hồi các khoản phải thu.

Lưu ý khi kiểm toán các đơn vị trong lĩnh vực công

- A11. Khi kiểm toán các đơn vị kinh doanh, kiểm toán viên thường xem xét mối quan hệ giữa các khoản mục riêng lẻ của báo cáo tài chính. Tuy nhiên, việc xem xét này có thể không phù hợp khi kiểm toán các đơn vị trực thuộc Chính phủ hoặc các đơn vị trong lĩnh vực công không kinh doanh, ví dụ các đơn vị trong lĩnh vực công ít khi có mối quan hệ trực tiếp giữa doanh thu và chi phí. Hơn nữa, do các khoản chi mua tài sản không được vốn hóa, có thể không có mối liên hệ giữa các chi phí như chi phí hàng tồn kho và tài sản cố định với giá trị của các tài sản đó được báo cáo trên báo cáo tài chính. Ngoài ra, trong lĩnh vực công có thể không có số liệu của ngành hoặc các số liệu thống kê cho mục đích so sánh. Tuy nhiên, các mối quan hệ khác có thể phù hợp để xem xét, ví dụ biến động trong chi phí trên mỗi kilomet đường xây dựng hoặc số lượng xe mua mới so với số lượng xe ngừng sử dụng.

Độ tin cậy của dữ liệu (hướng dẫn đoạn 05(b) Chuẩn mực này)

- A12. Độ tin cậy của dữ liệu chịu ảnh hưởng của nguồn gốc, nội dung của dữ liệu và phụ thuộc vào hoàn cảnh mà dữ liệu được thu thập. Do vậy, để xác định liệu dữ liệu có đáng tin cậy cho việc thiết kế các thủ tục phân tích cơ bản hay không, kiểm toán viên cần xem xét những yếu tố sau đây:
- Nguồn gốc của thông tin thu thập được. Ví dụ, theo đoạn A31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500, thông tin có thể đáng tin cậy hơn nếu được thu thập từ các nguồn độc lập bên ngoài đơn vị;
 - Khả năng so sánh của thông tin thu thập được. Ví dụ, dữ liệu chung cho ngành có thể cần được bổ sung để so sánh được với dữ liệu của một đơn vị sản xuất và bán các sản phẩm đặc thù;

- (c) Nội dung và sự phù hợp của thông tin thu thập được. Ví dụ, liệu dự toán có được lập dựa trên kết quả ước tính thay vì được lập trên cơ sở các mục tiêu phải đạt được hay không;
- (d) Các kiểm soát đối với việc tạo lập thông tin được thiết kế để đảm bảo tính đầy đủ, tính chính xác và tính hợp lệ của thông tin. Ví dụ, các kiểm soát đối với việc lập, soát xét và duy trì dự toán.

A13. Kiểm toán viên có thể cân nhắc việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát, nếu có, đối với việc tạo lập thông tin mà kiểm toán viên sử dụng để thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản để xử lý các rủi ro đã đánh giá. Khi các kiểm soát đó hoạt động hữu hiệu, kiểm toán viên thường tin tưởng hơn vào độ tin cậy của thông tin và do đó cũng tin tưởng hơn vào kết quả của các thủ tục phân tích. Việc kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với thông tin phi tài chính thường được thực hiện kết hợp với các thử nghiệm kiểm soát khác. Ví dụ, khi thiết lập các kiểm soát đối với việc lập hóa đơn bán hàng, đơn vị có thể thiết lập các kiểm soát đối với việc ghi chép số lượng hàng bán. Trong trường hợp này, kiểm toán viên có thể kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với việc ghi chép số lượng hàng bán kết hợp với kiểm tra tính hữu hiệu của hoạt động kiểm soát đối với việc lập hóa đơn bán hàng. Hoặc kiểm toán viên có thể xem xét sự cần thiết phải kiểm tra các thông tin sử dụng. Đoạn 10 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 500 quy định và hướng dẫn việc xác định các thủ tục kiểm toán cần thực hiện đối với thông tin được sử dụng cho các thủ tục phân tích cơ bản.

A14. Các hướng dẫn tại đoạn A12(a) - A12(d) Chuẩn mực này phù hợp cho cả trường hợp kiểm toán viên thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản đối với báo cáo tài chính cuối kỳ của đơn vị hay tại thời điểm giữa kỳ và có kế hoạch thực hiện các thủ tục phân tích cơ bản cho giai đoạn còn lại. Đoạn 22 - 23 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định về các thử nghiệm cơ bản được thực hiện tại thời điểm giữa kỳ.

Đánh giá tính chính xác của dự tính (hướng dẫn đoạn 05(c) Chuẩn mực này)

A15. Khi đánh giá về việc liệu dự tính được đưa ra có đủ chính xác để xác định một sai sót mà khi kết hợp với các sai sót khác có thể làm cho báo cáo tài chính bị sai sót trọng yếu hay không, các vấn đề liên quan đến đánh giá của kiểm toán viên bao gồm:

- (1) Độ chính xác trong việc dự đoán về các kết quả dự tính của thủ tục phân tích cơ bản. Ví dụ, việc so sánh lãi gộp giữa kỳ này với kỳ khác có thể đạt được độ nhất quán cao hơn so với việc so sánh các chi phí bất kỳ, như chi phí nghiên cứu hoặc chi phí quảng cáo;
- (2) Mức độ thông tin có thể được phân tích. Ví dụ, áp dụng thủ tục phân tích cơ bản đối với thông tin tài chính về các phần riêng lẻ của một hoạt động hoặc đối với báo cáo tài chính của các bộ phận trong một đơn vị đa ngành nghề có thể sẽ hiệu quả hơn so với áp dụng cho báo cáo tài chính tổng thể của đơn vị;
- (3) Mức độ sẵn có của thông tin tài chính và phi tài chính. Ví dụ, kiểm toán viên có thể xem xét liệu có sẵn các thông tin tài chính như kế hoạch hoặc dự toán, và các thông tin phi tài chính như số lượng thành phẩm được sản xuất hoặc bán, để phục vụ cho việc thiết kế các thủ tục phân tích cơ bản hay không. Nếu

có sẵn các thông tin này, kiểm toán viên cũng có thể xem xét độ tin cậy của thông tin như đã nêu trong đoạn A12-A13 ở trên.

Giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được giữa số liệu đơn vị đã ghi nhận và giá trị dự tính (hướng dẫn đoạn 05(d) Chuẩn mực này)

A16. Việc kiểm toán viên xác định giá trị chênh lệch có thể chấp nhận được so với dự tính mà không cần điều tra thêm bị ảnh hưởng bởi mức trọng yếu (đoạn A13 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 320) và tính nhất quán với mức độ đảm bảo mong muốn, trong đó có tính đến khả năng một sai sót, khi xét riêng lẻ hoặc kết hợp với các sai sót khác, có thể làm cho báo cáo tài chính chứa đựng sai sót trọng yếu. Đoạn 07(b) Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330 quy định mức độ rủi ro được kiểm toán viên đánh giá càng cao thì càng phải thu thập bằng chứng kiểm toán thuyết phục hơn. Theo đó, khi mức độ rủi ro được đánh giá tăng lên, giá trị chênh lệch có thể coi là chấp nhận được mà không cần điều tra thêm sẽ giảm xuống nhằm thu được bằng chứng có mức độ thuyết phục mong muốn (xem thêm đoạn A19 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 330).

Các thủ tục phân tích hỗ trợ khi hình thành kết luận tổng thể (hướng dẫn đoạn 06 Chuẩn mực này)

A17. Kiểm toán viên sử dụng các kết luận rút ra từ kết quả của các thủ tục phân tích đã thiết kế và thực hiện theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này để chứng thực cho các kết luận đã hình thành trong quá trình kiểm toán các bộ phận hoặc yếu tố riêng lẻ của báo cáo tài chính. Việc này giúp kiểm toán viên rút ra các kết luận hợp lý làm cơ sở hình thành ý kiến kiểm toán.

A18. Kết quả của các thủ tục phân tích đó có thể giúp kiểm toán viên xác định được rủi ro có sai sót trọng yếu chưa được phát hiện trước đó. Trong trường hợp này, đoạn 31 Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 315 quy định kiểm toán viên phải xem xét lại đánh giá của mình về rủi ro có sai sót trọng yếu và từ đó sửa đổi các thủ tục kiểm toán tiếp theo đã đề ra.

A19. Các thủ tục phân tích được thực hiện theo quy định tại đoạn 06 Chuẩn mực này có thể tương tự với các thủ tục phân tích được sử dụng để đánh giá rủi ro.

Điều tra kết quả của các thủ tục phân tích (hướng dẫn đoạn 07 Chuẩn mực này)

A20. Kiểm toán viên có thể thu thập bằng chứng kiểm toán liên quan đến các câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc bằng cách đánh giá các câu trả lời đó, trong đó vận dụng hiểu biết của kiểm toán viên về đơn vị được kiểm toán và môi trường của đơn vị, và kết hợp với các bằng chứng kiểm toán khác đã thu thập được trong quá trình kiểm toán.

A21. Kiểm toán viên có thể cần thực hiện các thủ tục kiểm toán khác trong trường hợp Ban Giám đốc không thể giải thích được, hoặc giải thích đó khi kết hợp với những bằng chứng kiểm toán khác liên quan đến câu trả lời phỏng vấn của Ban Giám đốc, được coi là không thỏa đáng./.
