**Tầm quan trọng của xét đoán chuyên nghiệp trong thành công của một cuộc kiểm toán**

**The importance of professional judgment in the success of an audit**

**Bài báo đăng trên tạp chí kế toán kiểm toán tháng 5/2021(212)**

**Ths.Nguyễn Thị Khánh Vân**

**Khoa Kế toán – Đại học Duy Tân Đà Nẵng**

**254 Nguyễn Văn Linh – TP Đà Nẵng**

**Tóm tắt**

ISA và VSA 200 đã nhấn mạnh tầm quan trọng của việc thực hiện xét đoán chuyên nghiệp trong giai đoạn lập kế hoạch và trong công việc kiểm toán của kiểm toán viên. Việc xét đoán được thực hiện bởi một kiểm toán viên được đào tạo, kiến ​​thức và kinh nghiệm đã giúp phát triển các kỹ năng cần thiết để đạt được các xét đoán hợp lý. Bài báo là một bài lý thuyết, mục tiêu chính của bài báo này là nghiên cứu xét đoán chuyên nghiệp trong kiểm toán. Xét đoán chuyên nghiệp được phân tích bằng phương pháp nghiên cứu định tính, xem xét các định nghĩa cân nhắc từ các chuẩn mực kiểm toán và các nghiên cứu trước đồng thời nhấn mạnh các tình huống cụ thể mà xét đoán được sử dụng. Trọng tâm của nghiên cứu này là tầm quan trọng của xét đoán chuyên nghiệp trong quá trình kiểm toán và nghĩa vụ của mỗi kiểm toán viên trong việc sử dụng xét đoán một cách thích hợp

**Abtract**

The ISA and VSA 200 emphasized the importance of performing professional judgment in the planning stage and in the audit work of the auditor. Judgment is performed by a trained, knowledgeable and experienced auditor that helps to develop the skills necessary to achieve sound judgment. The paper is a theoretical paper, the main objective of this paper is the professional judgment research in audits. Professional judgment is analyzed using qualitative research methods, examining consideration definitions from audit standards and prior studies and emphasizing specific situations in which judgment is used. The focus of this research is the importance of professional judgment in the audit process and each auditor's obligation to use judgment appropriately.

**Từ khóa:** Xét đoán, xét đoán chuyên nghiệp, xét đoán kiểm toán, xét đoán hoài nghi

**1.Giới thiệu**

Xét đoán chuyên nghiệp là vấn đề chính của kiểm toán. Trên thế giới, xét đoán chuyên nghiệp đã thu hút sự chú ý của các nhà nghiên cứu hàn lâm và thực hành kiểm toán. Thông thường, ở hầu hết các quốc gia, mọi công ty đều bị pháp luật bắt buộc phải lập báo cáo tài chính hàng năm cũng như kiểm toán bởi một kiểm toán viên theo luật định.

Theo chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA), trách nhiệm của một kiểm toán viên theo luật định là thu thập tất cả thông tin liên quan từ ban quản lý và những người chịu trách nhiệm quản trị công ty, phân tích và đánh giá thông tin rồi báo cáo một cách nghiêm túc. Báo cáo của kiểm toán viên này bao gồm ý kiến ​​của kiểm toán viên liệu các báo cáo tài chính do ban quản lý đưa ra có quan điểm đúng đắn và công bằng về công ty hay không, có được chuẩn bị theo khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành hay không.

Để đảm bảo kiểm toán được thực hiện chính xác, một bộ quy tắc cho mọi kiểm toán viên bên ngoài khi thực hiện kiểm toán báo cáo tài chính phải tuân thủ là các chuẩn mực kiểm toán quốc tế (ISA). Xét đoán chuyên nghiệp của kiểm toán viên được đề cập trong nhiều chuẩn mưc kiểm toán quốc tế và chuẩn mực kiểm toán Việt Nam như ISA và VSA số 200, 310, 315, 320, 500. Đặc biệt theo ISA và VSA 200 bắt buộc kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên nghiệp trong tất cả các giai đoạn của cuộc kiểm toán cho thấy vai trò thiết yếu của xét đoán chuyên nghiệp trong quá trình kiểm toán. Mục tiêu của bài viết này là để hiểu xét đoán chuyên nghiệp, các đặc điểm của nó và khi nào kiểm toán nên áp dụng xét đoán chuyên nghiệp trong thực tiễn kiểm toán.

**2.Định nghĩa xét đoán chuyên nghiệp**

Thuật ngữ "xét đoán chuyên nghiệp" được sử dụng rộng rãi trong cuộc kiểm toán tài chính. Trong thời gian qua, nhiều định nghĩa xét đoán chuyên nghiệp đã được xây dựng và công bố.

Theo ISA và VSA 200, *Xét đoán chuyên nghiệp trong kiểm toán l*à sự vận dụng các kỹ năng, kiến thức và kinh nghiệm phù hợp về tài chính, kế toán, kiểm toán, chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp để đưa ra quyết định về các hành động phù hợp trong hoàn cảnh cụ thể của cuộc kiểm toán;

*Hiệp hội Kế toán chính thức Canada định nghĩa X*ét đoán chuyên nghiệp trong kiểm toán có nghĩa là áp dụng kiến ​​thức và kinh nghiệm trong khuôn khổ của chuẩn mực kế toán và kiểm toán, và quy trình ứng xử chuyên nghiệp để lựa chọn một trong số các lựa chọn khác nhau (Kadeh và Salari, 2011).

Grout *và cộng sự* (1994) định nghĩa xét đoán chuyên nghiệp như là điều kiện để thực hiện quyết định, để đánh giá chính xác các nhân tố.

Theo Bonner (1999), xét đoán đề cập đến quá trình hình thành một ý tưởng, quan điểm hoặc ước tính về một đối tượng, sự kiện, trạng thái hoặc bất kỳ hiện tượng nào khác. Xét đoán liên quan đến việc đánh giá các sự kiện hiện tại hoặc dự đoán về tương lai.

Hatherly (1999) định nghĩa xét đoán là sự tương tác giữa xét đoán, kinh nghiệm, đặc điểm cá nhân của kiểm toán viên và môi trường kiểm toán, có thể được thể hiện dưới dạng trách nhiệm của kiểm toán viên cả trong và ngoài công ty nơi họ làm việc.

Theo Boureanu (2006), nhận định xét đoán chuyên nghiệp bao gồm áp dụng đào tạo liên quan, kiến ​​thức và kinh nghiệm trong bối cảnh kiểm toán, kế toán và các tiêu chuẩn đạo đức, để đưa ra các quyết định sáng suốt về thủ tục thích hợp trong bối cảnh của tham gia.

Từ những quan niệm khác nhau trên, có thể rút ra xét đoán chuyên nghiệp là hành vi đòi hỏi kiểm toán viên phải đưa ra quyết định, phân tích hoặc đánh giá trên cơ sở kiến ​​thức, kỹ năng, đào tạo hoặc kinh nghiệm kiểm toán viên có, với tư cách là kiểm toán viên, theo các tiêu chuẩn, luật pháp, quy định hoặc nguyên tắc của báo cáo tài chính áp dụng theo khuôn khổ pháp luật kế toán của mỗi quốc gia.

**3. Tầm quan trọng của xét đoán chuyên nghiệp trong đảm bảo hiệu quả của một cuộc kiểm toán**

Xét đoán chuyên nghiệp là điều cần thiết để tiến hành một cuộc kiểm toán. Trong quá trình kiểm toán, việc giải thích các yêu cầu đạo đức liên quan, chuẩn mực và quyết định kiểm toán không thể đạt được nếu không áp dụng kinh nghiệm và xét đoán chuyên nghiệp của kiểm toán viên. Theo ISA 200, Xét đoán chuyên nghiệp là rất quan trọng trong việc đưa ra quyết định vì những lý do sau đây:

***• Thứ nhất, trước khi bắt đầu kiểm toán, kiểm toán viên cần áp dụng xét đoán chuyên nghiệp trong việc quyết định tính trọng yếu và rủi ro của kiểm toán***

Rủi ro kiểm toán là rủi ro mà kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp, trong khi báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu. Rủi ro kiểm toán là một hàm của rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát và rủi ro phát hiện và đòi hỏi mức độ xét đoán cao của kiểm toán viên.

Trọng yếu là mức độ sai sót trong thông tin kế toán của báo cáo tài chính được kiểm toán, có thể thay đổi hoặc ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Để xác định tính trọng yếu, kiểm toán viên cần xem xét các chuẩn mực kiểm toán quốc tế, tiêu chuẩn cụ thể của từng đơn vị kinh doanh và kinh nghiệm của những năm trước, nếu có.

***• Thứ hai, kiểm toán viên cần áp áp dụng xét đoán chuyên nghiệp để đưa ra kế hoạch kiểm toán phù hợp theo hoàn cảnh. Mức độ, thời gian và bản chất của các thủ tục kiểm toán được xác định bởi việc áp dụng cả sự hoài nghi và xét đoán chuyên nghiệp.***

Việc xác định bản chất, thời gian và mức độ của các thủ tục kiểm toán được sử dụng cần đáp ứng các tiêu chuẩn quốc tế về kiểm toán và thu thập bằng chứng kiểm toán. Để đạt được điều này, kế hoạch kiểm toán cần được xây dựng phù hợp với từng đối tượng kiểm toán cũng như hoàn cảnh kiểm toán cụ thể nhằm thu thập bằng chứng kiểm toán phù hợp. Mức độ của các thủ tục được thực hiện trong cuộc kiểm toán báo cáo tài chính phụ thuộc vào một số yếu tố, bao gồm kiến ​​thức của kiểm toán viên về bản chất và khối lượng hoạt động kinh doanh của đơn vị và những thay đổi đáng kể trong thực hành kế toán. Nếu kiểm toán viên có lý do để tin rằng báo cáo tài chính có thể có sai sót trọng yếu, thì kiểm toán viên nên mở rộng phạm vi kiểm toán hoặc thực hiện các thủ tục kiểm toán bổ sung để đảm bảo chất lượng kiểm toán.

• **Thứ ba,** để đ**o lường chất lượng, mức độ phù hợp và độ tin cậy của bằng chứng kiểm toán, để đưa ra kết luận cho ý kiến kiểm toán**

Số lượng bằng chứng kiểm toán bị ảnh hưởng bởi đánh giá của kiểm toán viên về rủi ro có sai sót trọng yếu và chất lượng của bằng chứng kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán là thông tin được kiểm toán viên sử dụng để đưa ra kết luận về báo cáo ý kiến ​​kiểm toán. Bằng chứng kiểm toán bao gồm thông tin có trong hồ sơ kế toán, báo cáo tài chính cơ bản và các thông tin khác thu được từ giải trình của Ban Giám đốc.

Để đánh giá xem đã thu thập được đầy đủ bằng chứng kiểm toán thích hợp chưa và liệu có cần phải thực hiện nhiều thủ tục kiểm toán hơn nữa để đạt được các mục tiêu của chuẩn mực kiểm toán quốc tế và mục tiêu tổng thể hay không, kiểm toán viên phải sử dụng xét đoán chuyên nghiệp của mình.

**• Thứ tư, đánh giá các xét đoán của Ban Giám đốc trong việc áp dụng khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính của đơn vị**

Trong kế toán, có một vài nghiệp vụ như tính toán khoản dự phòng cho các khoản nợ xấu đòi hỏi phải có sự xét đoán từ ban quản lý. Trong trường hợp này xét đoán chuyên nghiệp cho phép kiểm toán viên đánh giá xem các xét đoán đó có ngụ ý gian lận hay sai sót hay không và liệu họ có tuân theo khuôn khổ lập và trình bày báo cáo tài chính hiện hành hay không.

Khuôn khổ về lập và trình bày báo cáo tài chính được Ban Giám đốc và Ban quản trị áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính dựa trên bản chất của đơn vị và mục tiêu của báo cáo tài chính, pháp luật và các quy định.

**• Thứ năm, đưa ra kết luận sai dựa trên bằng chứng kiểm toán thu được**

Việc thực hiện xét đoán chuyên nghiệp trong bất kỳ trường hợp cụ thể nào đều dựa trên các sự kiện và hoàn cảnh mà kiểm toán viên đã biết. Việc tham khảo ý kiến ​​về các vấn đề khó khăn hoặc gây tranh cãi trong quá trình kiểm toán, cả trong nhóm kiểm toán và giữa nhóm kiểm toán và các chuyên gia khác ở cấp độ thích hợp trong hoặc ngoài công ty, giúp kiểm toán viên đưa ra các xét đoán và kết luận đầy đủ và thích hợp.

Một khía cạnh quan trọng là một vấn đề hoặc phát hiện, quan trọng đối với các thủ tục được thực hiện, bằng chứng thu được và kết luận đạt được. Các khía cạnh quan trọng hoặc có thể quan trọng đối với ý kiến ​​kiểm toán hoặc hỗ trợ cho ý kiến ​​của kiểm toán viên. Những vấn đề này cần được các nhà quản lý quan tâm hơn, những người xem xét công việc của nhóm đánh giá và thường yêu cầu tham vấn thích hợp. Các vấn đề quan trọng được phát hiện cần có tài liệu và cách giải quyết thích hợp và được giám đốc kiểm toán xem xét kịp thời. Các vấn đề trọng yếu được xác định trong quá trình thực hiện nhiệm vụ kiểm toán cần sử dụng xét đoán, những vấn đề này thường là một phần của ý kiến ​​kiểm toán, thu hút sự chú ý của người sử dụng thông tin kế toán về các vấn đề đã xác định.

**4. Kết luận**

Xét đoán chuyên nghiệp là chìa khóa để thực hiện một cuộc kiểm toán thành công. Nó có thể được đánh giá dựa trên các kết luận đạt được. Những điều này phải phản ánh việc áp dụng phù hợp các chuẩn mực kiểm toán, các nguyên tắc kế toán và trên cơ sở phù hợp với các sự kiện và hoàn cảnh từng cuộc kiểm toán. Tóm lại, về cơ bản quá trình kiểm toán bao gồm nhiều xét đoán chuyên nghiệp của kiểm toán viên.

Trước khi đồng ý cung cấp dịch vụ cho khách hàng mới hoặc khách hàng hiện tại, kiểm toán viên phải thực hiện đánh giá rủi ro nghề nghiệp liên quan, vì vậy ngay từ đầu kiểm toán viên nên sử dụng xét đoán chuyên nghiệp của mình. Điều này liên quan đến việc đánh giá khả năng chấp nhận của khách hàng kiểm toán và rủi ro nghề nghiệp liên quan đến dịch vụ.

Xét đoán chuyên nghiệp cần được thực hiện trong quá trình kiểm toán. Quá trình này cần được phản ánh lại trong giấy tờ làm việc của kiểm toán viên. Nguồn tài liệu kiểm toán này cần có để tạo kinh nghiệm xét đoán cho kiểm toán viên, giúp người không liên quan đến hợp đồng kiểm toán, hiểu được các quyết định chuyên nghiệp quan trọng được đưa ra để hình thành kết luận về những vấn đề quan trọng phát sinh trong quá trình kiểm toán. Theo ISA 200, xét đoán không nên được sử dụng để biện minh cho các quyết định không được hỗ trợ bởi các sự kiện và hoàn cảnh hoặc bằng chứng kiểm toán thích hợp đầy đủ. Kiểm toán viên cần lập kế hoạch và thực hiện cuộc kiểm toán với thái độ hoài nghi nghề nghiệp, nhận thức rằng có thể tồn tại các trường hợp khiến báo cáo tài chính có sai sót trọng yếu. Theo quan điểm của tác giả hoài nghi nghề nghiệp là một khía cạnh của xét đoán. Kiểm toán viên phải thực hiện xét đoán chuyên nghiệp một cách cẩn thận, thận trọng.

Các quy tắc và quy định về kế toán và kiểm toán ngày càng tăng lên, trong khi áp lực bên trong và bên ngoài đơn vị có thể ảnh hưởng đến cách thức tiến hành kiểm toán. Đối với kiểm toán viên, xét đoán nghề nghiệp trở thành bắt buộc. Có những tình huống mà các công ty khách hng đã nhận được ý kiến ​​kiểm toán chấp nhận toàn phần trong khi báo cáo tài chính vẫn tồn tại sai sót. Chẳng hạn kết quả kiểm toán năm 2005, 2006 đối với Công ty Cổ Phần Bông Bạch Tuyết của Công ty TNHH Kiểm toán và Tư vấn (A&C) và Công ty TNHH Kiểm toán và Dịch vụ Tin học (AISC), hay kết quả kiểm toán với báo cáo “sạch” từ năm 2016 đến 2018 cho công ty Wirecard của hãng kiểm toán Big 4 Ernst & Young (E&Y). Đưa ra ý kiến ​​sai về báo cáo tài chính có thể dẫn đến mất uy tín, kiện tụng và tổn thất tài chính cho công ty kiểm toán. Việc sử dụng xét đoán chuyên nghiệp trở thành bắt buộc, để giảm thiểu rủi ro của việc đưa ra ý kiến ​​không phù hợp.

**Tài liệu tham khảo**

1. Bộ Tài chính, (2012). “CMKiT VSA 200, 310, 315, 320, 500.”

2. Nguyễn Thị Thu Hiền, (2019), *Gần nửa thế kỷ nghiên cứu thực nghiệm các yếu tố xác định JDM trong kiểm toán*, Hội thảo Việt Nam về kế toán, kiểm toán – VCAA 2019 , 57-58

3. Ashton, R. H., (1995), *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, Cambridge Series on Judgment and Decision Making

4. Bonner, S. E., (1999), *Judgment and decision-making research in accountin*g, Accounting Horizons Vol 13 số 4;, 385-398.

5.Boureanu, M. (2006), *Rationamentulprofesional in investigatiaauditorului*, TribunaEconomica Review, No 45:23;

6. Grout,P., Jewitt, I., Pong,C., Whittington,G., Dewatripont, M., Laroque, G. (1994), *Auditor`s professional judgement:implications for regulation and the law*, Economic Policy, Vol. 9, No. 19:307-351;

7. IAASB, (2016), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, New York: IFAC.

8. Hatherly, D. (1999), *The future of auditing: the debate in the UK*, The European Accounting Review, No 2: pp. 51–65;

9. Hurtt, R.K., Brown-Liburd, H., Earley, C.E. and Krishnamoorthy, G., (2013). *Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research*. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 32, (Supplement 1), 45-97.

10. Kadeh, Maryam; Salari, Ali. (2011). The Effects of Qualitative Characteristics of Judgment on the Auditors’ Professional Judgments, The Auditor, no.54, August 2011

11. Johnson, V.E. and Kaplan, S.E., (1991). *Experimental-evidence on the effects of accountability on auditor judgments*. Auditing-A Journal of Practice & Theory,10,96-107.

12.The Canadian Institute of Chartered Accountants. (1995*). Professional Judgment and the Auditor*. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants.