**CÁC QUAN ĐỂM VỀ THÁI ĐỘ HOÀI NGHI NGHỀ NGHIỆP TRONG KIỂM TOÁN**

*Thái độ hoài nghi nghề nghiệp là một đặc điểm đóng vai trò quan trọng về cả lý thuyết và thực tiễn. Thực tế, mặc dù được đề cập rất nhiều trong hầu hết các văn bản pháp luật trên thế giới, song, một định nghĩa chung thống nhất vẫn chưa được sự đồng thuận chung từ các nhà nghiên cứu cũng như các nhà làm luật. Mặc dù luôn được coi là một trong những yếu tố tạo nên chất lượng cuộc kiểm toán, song, để có thể khẳng định chính xác yếu tố này tác động như thế nào, những khía cạnh nào trong cuộc kiểm toán, mức độ ảnh hưởng như thế nào, vẫn còn gây nhiều tranh luận. Phạm vi bài viết muốn tổng hợp các quan điểm khác nhau về thuật ngữ thái độ hoài nghi nghề nghiệp trong lĩnh vực kiểm toán hiện nay.*

**1.Một số khái niệm trong các văn bản pháp luật**

Theo ISA 200 và VSA 200, “Thái độ hoài nghi nghề nghiệp: Là thái độ luôn nghi vấn, cảnh giác đối với những tình huống cụ thể có thể là dấu hiệu của sai sót do nhầm lẫn hay do gian lận, và đánh giá cẩn trọng đối với các bằng chứng kiểm toán”. Thái độ hoài nghi nghề nghiệp được xem là một phương pháp tư duy nền tảng làm nên chất lượng của một cuộc kiểm toán. Một tư duy luôn đặt ở trạng thái nghi ngờ sẽ hướng kiểm toán viên luôn phải thận trọng trong việc cân nhắc xem một sai sót là kết quả của nhầm lẫn hay gian lận. Ví dụ, luôn phải giữ một tinh thần cảnh giác khi phát hiện ra một bằng chứng kiểm toán khác với các bằng chứng đã thu nhận được từ trước, hoặc khi tiếp cận được một thông tin mang dấu hiệu nghi ngờ đối với mức độ tin cậy của các tài liệu trước đó, hoặc cảnh giác đối với mức độ tin cậy của các phản hồi cho các nghi vấn của kiểm toán viên được phía khách hàng đưa ra. Có thể nói, thái độ hoài nghi nghề nghiệp là một đặc điểm không thể tách rời khỏi đạo đức nghề nghiệp cũng như tính độc lập của kiểm toán viên. Ngay cả khi không được quy định cụ thể và rõ ràng trong từng bước tiến hành một cuộc kiểm toán, thì kiểm toán viên vẫn luôn phải vận dụng thái độ hoài nghi nghề nghiệp. “Đánh giá cẩn trọng đối với các bằng chứng kiểm toán” được hiểu là bao gồm các bằng chứng ủng hộ và mâu thuẫn với các quyết định của ban giám đốc; “đánh giá cẩn trọng” yêu cầu kiểm toán viên phải nghi vấn và xem xét tính thích hợp và đầy đủ của mỗi bằng chứng kiểm toán thu thập được khi phải đưa ra xét đoán trong từng tình huống kiểm toán. Ngay cả đối với các khách hàng có uy tín mà kiểm toán viên từng làm việc, thì kiểm toán viên cũng không được giảm mức độ hoài nghi nghề nghiệp đối với các khách hàng mà bản thân họ xem là đáng tin tưởng, nói cách khác, dù là đối với khách hàng cũ hay mới, kiểm toán viên phải luôn duy trì thái độ hoài nghi nghề nghiệp.

Theo SAS No.01 cho phép kiểm toán viên quyền được sử dụng hoài nghi nghề nghiệp như sau: “Sự quan tâm nghề nghiệp đúng lúc (từ gốc “due professional care”) yêu cầu kiểm toán viên phải vận dụng thái độ hoài nghi nghề nghiệp”, trong đó, nhấn mạnh tính “trung lập” của thái độ hoài nghi, đồng thời, chỉ ra rằng thái độ hoài nghi nghề nghiệp là “một thái độ bao gồm thái độ nghi vấn và đánh giá cẩn trọng bằng chứng kiểm toán. kiểm toán viên sử dụng kiến thức, kỹ năng và năng lực được yêu cầu vận dụng trong tính chuyên nghiệp của kế toán công để thực hiện một cách kỹ càng, trung thực và hợp lý, khi tập hợp và đánh giá khách quan bằng chứng… kiểm toán viên không đặt giả định cho rằng cấp quản lý thiếu trung thực cũng như không giả định sự trung thực khi không có căn cứ.” (AU 230.07 – 09). SAS No.09 cũng nhấn mạnh rằng “kiểm toán viên cần lập kế hoạch và thực hiện kiểm toán với một thái độ hoài nghi nghề nghiệp”. (SAS No.109.19)

**2. Khái niệm trong các nghiên cứu trên thế giới**

Cũng như các văn bản pháp luật, định nghĩa về hoài nghi nghề nghiệp được trình bày trong các nghiên cứu cũng rất khác nhau và có sự khác biệt đáng kể so với các khái niệm được trình bày ở trên. Một số nghiên cứu tập trung vào khía cạnh tính độc lập.

Theo nghiên cứu của Hurtt (2007) hoài nghi nghề nghiệp được chia thành các đặc điểm hoài nghi khác nhau (ví dụ như thái độ nghi vấn, trì hoãn xét đoán, tự tin). Người có thái độ hoài nghi tập trung nhiều vào việc có tính nghi ngờ và theo đuổi các mối nghi ngờ đó hơn là chỉ tập trung vào một hướng nghi ngờ cụ thể.

Cushing (2013) thì định nghĩa người có thái độ hoài nghi thường có xu hướng đạt được sự chính xác một cách tương đối khi đánh giá rủi ro, trái với những kiểm toán viên “quá tin tưởng” hoặc “luôn ngờ vực”, họ là những người ngay từ đầu đã ở một trạng thái thiên vị.

Một số các nghiên cứu khác hướng về khả năng nghi ngờ có cơ sở (từ gốc “presumptive doubt”), cho rằng kiểm toán viên cần phải giữ thái độ hoài nghi nghề nghiệp khi họ kiểm toán báo cáo tài chính hoặc thu thập thêm bằng chứng để kết luận không có sai sót trọng yếu.

Shaub (1996) cho rằng thái độ hoài nghi tương đương với thái độ ngờ vực (đối lập với sự tin tưởng). Hogarth và Einhorn (1992,40) định nghĩa một người hoài nghi là một người “cực kỳ nhạy cảm với các bằng chứng tiêu cực và bỏ qua các bằng chứng tích cực”.

McMillan và White (1993) cho rằng một kiểm toán viên được xem là có thái độ hoài nghi nghề nghiệp nếu kiểm toán viên nhạy cảm hơn với các bằng chứng làm giảm rủi ro thất bại trong việc phát hiện các sai sót trên báo cáo tài chính. Các nghiên cứu thực nghiệm khác thì chỉ ra rằng thái độ hoài nghi tăng cùng với kỹ năng thu thập đầy đủ bằng chứng trước khi chấp nhận các lời giải thích từ phía khách hàng. (ví dụ Peecher 1996, Turner 2001).

Nelson (2009). cung cấp mô hình mô tả cách thức bằng chứng kết hợp với kiến thức, đặc điểm và động cơ của KTV để đưa ra xét đoán của KTV. Tiếp theo, mô hình mô tả cách thức đưa ra xét đoán của KTV phản ảnh được mức độ hoài nghi nghề nghiệp, xét đoán của KTV kết hợp với kiến thức, đặc điểm và động cơ của KTV để tạo ra các hành động dựa trên thái độ hoài nghi nhằm phản ánh mức độ hoài nghi nghề nghiệp ở mức cao hay thấp

Nghiên cứu của Hurtt (2010). đã sử dụng một bộ lý thuyết về đặc điểm và hành vi của thái độ hoài nghi căn cứ vào các nghiên cứu liên quan và các chuẩn mực uy tín. Mặc dù hoài nghi nghề nghiệp không được mô tả một cách rõ ràng trong các chuẩn mực là đa chiều, tuy nhiên, sau khi xem xét kỹ lưỡng các chuẩn mực liên quan, đã chỉ ra rằng thực tế, thái độ hoài nghi nghề nghiệp bao gồm nhiều đặc điểm nhỏ. Ví dụ, thái độ hoài nghi nghề nghiệp được mô tả là một đặc điểm đa chiều khi được mô tả trong các chuẩn mực kiểm toán (ví dụ, “thái độ nghi vấn và xét đoán cẩn trọng các bằng chứng kiểm toán” (AU 203.07; PCAOB 2006a). Trong các văn bản không phải kiểm toán, thái độ hoài nghi cũng được nhận định rằng có tính đa chiều. Ví dụ, Ford et al. (1990) đề xuất thái độ hoài nghi của khách hàng với quảng cáo là một khái niệm đa chiều và cần được nghiên cứu thêm về tính đa chiều của quan điểm này. Về tính đa chiều của thái độ hoài nghi nghề nghiệp, Hurtt chia thái độ hoài nghi nghề nghiệp thành 2 quá trình hình thành, gồm hoài nghi thuộc về đặc điểm (một khía cạnh của mỗi cá nhân được cho là tương đối bền vững và không đổi) và hoài nghi thuộc về tình huống (một trạng thái tạm thời hình thành từ các tác động trong từng hoàn cảnh). Sau khi đi đến kết luận về tính đa chiều của thái độ hoài nghi nghề nghiệp, Hurtt đã nhận dạng 6 đặc điểm cấu thành thái độ hoài nghi nghề nghiệp, bao gồm: tính tìm tòi kiến thức, trì hoãn xét đoán, tự do ý chí, hiểu biết các cá nhân, tự tin và thái độ nghi vấn.

Đối với mỗi cuộc kiểm toán, các kiểm toán viên luôn phải vận dụng thái độ hoài nghi nghề nghiệp để đưa ra các xét đoán và kết luận, do đó, có thể nói, thái độ hoài nghi nghề nghiệp là một đặc điểm nền tảng làm nên chất lượng một cuộc kiểm toán. Do đó, cần nghiên cứu liệu có thể cải thiện thái độ hoài nghi nghề nghiệp thông qua giáo dục, đào tạo, huấn luyện và tích lũy kinh nghiệm hay không là một hướng nghiên cứu cần bổ sung thêm.

**Tài liệu tham khảo**

Bộ Tài chính. Hệ thống Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam. Chuẩn mực Kiểm toán số 200. 2012. Mục tiêu tổng thể của Kiểm toán viên và Doanh nghiệp kiểm toán khi thực hiện Kiểm toán theo Chuẩn mực Kiểm toán Việt Nam.

Nguyễn Thị Phước (2018). Thái độ hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên . Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, 2018 (03/2018).

Tống Thành Tiến (2018). Các nhân tố ảnh hưởng đến sự hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên độc lập trong kiểm toán báo cáo tài chính – nghiên cứu thực nghiệm tại các công ty kiểm toán tại địa bàn TPHCM. Luận văn Thạc sĩ Kinh tế, Đại học Kinh tế TPHCM.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997b. Statement on Auditing Standards No. 01. Due care in the Performance of Work.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. Statement on Auditing Standards No. 99. Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2006. Statement on Auditing Standards No. 109. Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.

Australian Government, Auditing and Assurance Standards Board (2012). Professional Skepticism in an Audit of Financial Report.

Cushing, A. B. (2013). Three solitudes and a DJ: A mashed-up study of counterpoint in a digital realm.

Hurtt, R. K. 2007. Professional skepticism: An audit specific model and measurement scale. Working paper, Baylor University

Hurtt, R.K., 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory,29,(1),149-171.

Mark W. Nelson. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. A Journal of Practice & Theory. American Accounting Association.

McMillan, J. J., and R. A. White. 1993. Auditors’ belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. The Accounting Review 68 (3): 443–465

Shaub, and J.E.Lawrence. 1996. Ethics, experience, and professional skepticism: A situational analysis. Behavioral Research in Accounting.

Shaub, M.K. 1996. Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors’ trust of clients. Behavioral Research in Accounting

The International Audit and Assurance Standards Board (IASSB). International Standard on Auditing 200. 2009. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing