

TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU ẢNH HƯỞNG CỦA COVID-19 ĐẾN CHẤT LƯỢNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH VÀ KIỂM TOÁN

● LÊ THỊ THANH XUÂN

TÓM TẮT:

Bài nghiên cứu tổng quan lại các nghiên cứu về sự ảnh hưởng của Covid-19 đến chất lượng báo cáo tài chính và kiểm toán, nhằm có cái nhìn rõ hơn về sự ảnh hưởng của Covid-19 đến hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính và dòng tiền của các doanh nghiệp.

Từ khóa: Covid-19, báo cáo tài chính, kiểm toán.

1. Đặt vấn đề

Đại dịch Covid-19 đã làm gián đoạn cuộc sống, cũng như hoạt động kinh doanh khắp nơi trên thế giới. Các doanh nghiệp sẽ phải báo cáo về hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính và dòng tiền. Điều này có khả năng sẽ tác động đến báo cáo tài chính (BCTC) của các doanh nghiệp và hoạt động kiểm toán. Các nhà nghiên cứu hậu Covid-19 quan tâm liệu đại dịch có ảnh hưởng đến chất lượng thông tin của BCTC và những thay đổi về phương pháp kiểm toán hay không.

Do đó, bài viết nghiên cứu “Tổng quan nghiên cứu ảnh hưởng của Covid-19 đến chất lượng báo cáo tài chính và kiểm toán”, nhằm có cái nhìn tổng quan về ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 đến chất lượng báo cáo tài chính và phương pháp kiểm toán.

2. Nghiên cứu ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 đến chất lượng báo cáo tài chính

Sau đại dịch Covid-19, nhiều nhà nghiên cứu đã tìm kiếm và phân tích sức ảnh hưởng của đại dịch đến chất lượng BCTC của các doanh nghiệp, cũng như mức ảnh hưởng đối với các ngành nghề kinh doanh. Các nghiên cứu tiêu biểu như sau: Efimova et. al. (2020), Honko et. al. (2020), İrak (2020), Anisere-Hameed (2021), Nurcahyono et. al. (2021), Sultana et. al. (2021), Tibiletti et. al. (2021). Mục đích chính của các nghiên cứu này là đánh giá ảnh hưởng của đại dịch đến chất lượng BCTC của các doanh nghiệp niêm yết ở các nước trên thế giới và xác định sự khác biệt giữa chất lượng BCTC trước và sau đại dịch.

Efimova et. al. (2020) đã thu thập dữ liệu thông qua phân tích BCTC của các công ty thuộc các

lĩnh vực khác nhau trong quý I/2020 nhằm xác định các mục chính chịu ảnh hưởng trong BCTC như tình hình tài chính công ty, hiệu suất và việc công bố các thông tin quan trọng. Trong đó, nghiên cứu đã xác định các lĩnh vực bị ảnh hưởng nặng nề bởi đại dịch, gồm: vận tải hàng không, du lịch trực tuyến và các dịch vụ liên quan, bán lẻ, luyện kim. Dựa trên kết quả phân tích đã thực hiện, nghiên cứu của các chuyên gia đã đưa ra khuyến nghị về việc trình bày các thông tin trọng yếu trên BCTC. Những thông tin được công bố này phải tương quan với báo cáo trách nhiệm xã hội và môi trường của công ty.

Honko et. al. (2020) đã sử dụng phương pháp đánh giá các tài liệu phê bình và phương pháp chuyên khảo để phân tích nội dung các BCTC từ các báo cáo thường niên năm tài chính 2019 và báo cáo giữa niên độ năm 2020. Kết quả nghiên cứu cho thấy các chi phí phát sinh sau khi lập bảng cân đối kế toán sẽ không có tác dụng trong việc đánh giá rủi ro liên quan đến các tác động của Covid-19. Một số công ty hoàn toàn phớt lờ rủi ro liên quan đến đại dịch trong BCTC của họ, một số trường hợp phạm vi công bố chỉ mang tính tượng trưng. Ngoài ra, kết quả nghiên cứu còn cho thấy sức ảnh hưởng của việc công bố thông tin không đầy đủ sự tác động của đại dịch đối với tình hình tài chính và hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp, qua các nhân tố, như: thiếu các phân tích bằng số về tác động của Covid-19 đối với khả năng tiếp tục hoạt động của đơn vị, định giá tài sản, trách nhiệm pháp lý.

Šušak (2020) đã sử dụng mẫu của các công ty niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán ở Croatia trong giai đoạn 2015-2019 và sử dụng mô hình hồi quy OLS gộp được ước tính với dữ liệu bảng. Tính kịp thời của BCTC được đo lường bằng sự chậm trễ BCTC, trong khi mức độ quản lý thu nhập được thể hiện bằng các khoản dồn tích tùy ý. Kết quả nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng thống kê ủng hộ giả thuyết rằng những thay đổi khung pháp lý trong các trường hợp đặc biệt trong đại dịch có tác

động tích cực đáng kể đối với mối quan hệ giữa quản lý thu nhập và chậm trễ BCTC, cho thấy sự chậm trễ BCTC sau những thay đổi quy định trong đại dịch có thể là do các hoạt động quản lý thu nhập. Hơn nữa, sau khi tách riêng các khoản dồn tích tăng thu nhập và giảm thu nhập, tác động điều tiết của những thay đổi về quy định là đáng kể và chỉ tiêu cực trong trường hợp thu nhập giảm các khoản dồn tích, đã cho thấy các công ty đang điều chỉnh thông tin tài chính của họ theo các dự báo kinh tế bị quan đễ giảm thiểu khả năng sinh lời có thể suy giảm trong năm và các năm tiếp theo trong tương lai.

Nghiên cứu của Anisere-Hameed (2021) sử dụng phương pháp cắt ngang, trong đó dữ liệu được thu thập tại một thời điểm cụ thể từ các công ty khác nhau tại Nigeria. Dữ liệu tài chính thứ cấp được thu thập từ nhiều nguồn để đảm bảo tính đại diện hợp lý, cụ thể là: lĩnh vực sản xuất, lĩnh vực tài chính và các tập đoàn của nền kinh tế Nigeria. Kết quả nghiên cứu cho thấy có sự khác biệt giữa BCTC được công bố trước và trong thời kỳ Covid-19 của các công ty ở Nigeria, trong đó BCTC giữa niên độ và Covid-19 có ảnh hưởng đáng kể đến những thay đổi về tổn thất tín dụng dự kiến đối với các tài sản tài chính. Từ đó, các tác giả khuyến nghị ban quản lý các ngành nên áp dụng tất cả các biện pháp phòng ngừa Covid-19 và Chính phủ nên hỗ trợ về tài chính cho các ngành bị ảnh hưởng bởi đại dịch.

Nghiên cứu của Nurcahyono et. al. (2021) đã cho thấy đại dịch Covid-19 sẽ ảnh hưởng đến chất lượng BCTC và các yếu tố tác động đến chất lượng của BCTC. Các biến được sử dụng trong nghiên cứu là năng lực, tuân thủ các tiêu chuẩn kế toán của Chính phủ, áp lực bên ngoài, sự không chắc chắn của môi trường, hệ thống kiểm soát nội bộ và chất lượng BCTC. Đối tượng khảo sát của nghiên cứu là nhân viên kế toán hoặc tài chính đã phục vụ trong chính quyền tỉnh Java. Kết quả cho thấy, các yếu tố năng lực, tuân thủ các chuẩn mực kế toán của chính phủ có tác động tích cực đến

chất lượng BCTC, trong khi áp lực bên ngoài không có tác động và sự không chắc chắn của môi trường có tác động tiêu cực đến chất lượng BCTC. Kiểm soát nội bộ có khả năng củng cố mối quan hệ giữa biến năng lực và biến tuân thủ với chất lượng BCTC và làm suy yếu mối quan hệ giữa biến áp lực nội bộ và biến bất ổn môi trường đối với chất lượng BCTC của chính quyền địa phương. Ngoài ra, theo nghiên cứu, chất lượng của BCTC có thể đạt được khi nhân viên kế toán có năng lực tốt, tuân thủ các chuẩn mực kế toán của Chính phủ, có khả năng dự đoán sự không chắc chắn và áp dụng kiểm soát nội bộ đúng cách.

Sultana et. al. (2021) điều tra hậu quả của đại dịch Covid-19 đối với các thông cáo báo cáo và công bố thông tin tài chính (FRD). Đồng thời nhấn mạnh tầm quan trọng của các hoạt động FRD trong bất kỳ giai đoạn khẩn cấp nào và sự liên quan của nó với lý thuyết về tính hợp pháp ở quan điểm của Bangladesh. Bên cạnh đó, nghiên cứu đã thông qua mô hình cấu trúc (SEM) để kiểm tra mối quan hệ giả thuyết giữa biến phụ thuộc và biến độc lập. Từ đó chỉ ra các yếu tố tài chính, hợp đồng kinh doanh và các bên liên quan có mối quan hệ đáng kể với các thông cáo báo chí và BCTC trong thời kỳ đại dịch Covid-19. Tuy nhiên, hoạt động kinh doanh và giá trị doanh nghiệp không có mối quan hệ đáng kể với thông cáo BCTC và công bố thông tin.

Mặt khác, nghiên cứu của Tibiletti et. al. (2021) vào tháng 3/2020 cho rằng, đại dịch Covid-19 diễn biến phức tạp, chính phủ Ý đã ban hành các biện pháp nhằm ngăn chặn tác động của đại dịch, và xác định lãnh thổ quốc gia là khu vực được bảo vệ, cũng như hạn chế việc di chuyển của người dân. Điều này đã gây ảnh hưởng lớn đến hoạt động sản xuất của các doanh nghiệp, buộc một số doanh nghiệp phải tạm dừng sản xuất. Tác động của Covid-19 ở cả cấp độ vi mô và vĩ mô đã khiến việc dự báo kết quả tương lai trong ngắn hạn trở nên vô cùng khó khăn, đặc biệt là về các giả định liên quan đến hoạt động trong tương lai

của các công ty. Sau khi xem xét các biện pháp chính được chính phủ Ý áp dụng và sau khi phân tích các tài liệu hiện có về mức độ liên quan của thông tin kế toán, một cuộc điều tra được thực hiện để phân tích xem các công ty có chứng minh được tính nhất quán trong báo cáo về hiệu suất trong tương lai. Bằng cách so sánh BCTC cho năm tài chính kết thúc vào ngày 31/12/2019 và kết quả thực tế đạt được tính đến ngày 30/6/2020, kết quả chỉ ra rằng các dự đoán tiêu cực thường xuyên xuất hiện trong các dự báo về tính hiệu quả của hoạt động trong tương lai và không có vấn đề nghiêm trọng xuất hiện trong hoạt động hiện tại.

3. Nghiên cứu ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 đến hoạt động kiểm toán

Mục đích của nghiên cứu theo hướng này nhằm xem xét mức độ ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 đến phạm vi và các phương pháp kiểm toán được áp dụng hay không. Các nghiên cứu đại diện như: Levy (2020), Student (2021), Ritonga & Suyanto (2021).

Levy (2020) đã cho rằng, đại dịch Covid-19 sẽ có nhiều tác động đến hoạt động kiểm toán và BCTC, cũng như tác động của Covid-19 đối với hoạt động kinh tế. Do đó, Levy đã tiến hành nghiên cứu xác định và đánh giá các giới hạn phạm vi kiểm toán có thể có và các vấn đề khác. Kết quả nghiên cứu cho thấy trong hầu hết các trường hợp, kiểm toán viên không đưa ra các giải pháp đáng tin cậy để giải quyết các vấn đề cho phù hợp với các tình huống thực tế.

Còn theo Student (2021), đại dịch Covid-19 đã tác động đáng kể đến mọi khía cạnh của cuộc sống, cũng như đến BCTC của các công ty và hoạt động của kiểm toán viên. Kết quả cho thấy những tác động do đại dịch Covid-19 tạo ra là đáng kể đến hầu hết các ngành được nghiên cứu, bởi các lệnh đóng cửa biên giới của các quốc gia, làm cho các hoạt động kinh doanh bị giảm sút hoặc ngừng lại, thậm chí làm cản trở sự kết nối giữa các nhà cung cấp, khách hàng hoặc nhà đầu tư, giảm doanh thu kinh doanh, trả chậm hoặc nhu cầu

quản lý tối ưu chi phí và nguồn lực sẵn có; các nhân viên phải làm việc tại nhà, nhiều kỹ sư thất nghiệp hoặc giảm lương; ngoài ra còn ảnh hưởng đến mối quan hệ giữa khách hàng và kiểm toán viên. Hầu hết các tác động ước tính của đại dịch đã được trình bày trong báo cáo của quản trị, một số tác động được đề cập trong phần thuyết minh BCTC. Kết quả nghiên cứu đã cung cấp bằng chứng tác động của đại dịch có tương quan với quy mô của kiểm toán viên, ý kiến kiểm toán và số lượng nhân viên trung bình.

Nghiên cứu của Ritonga & Suyanto (2021) đã điều tra những tác động của đại dịch Covid-19 đối với việc kiểm toán BCTC của chính quyền địa phương ở Indonesia. Đồng thời chỉ ra trong giai đoạn Covid-19, các kiểm toán viên chỉ có thể thực hiện các thủ tục kiểm toán đơn giản và gặp nhiều hạn chế, do các lệnh cấm ra đường trên quy mô rộng. Do vậy, các kiểm toán viên chỉ có thể hoàn thành cuộc kiểm toán và chấp nhận mức độ rủi ro kiểm toán cao hơn, cũng như khoan dung hơn đối với các sai sót trọng yếu và đưa ra ý kiến theo họ là chấp nhận được.

Các nghiên cứu sau giai đoạn Covid-19 không còn nguy hiểm nhằm xác định các yếu tố tác động đến sự thay đổi hành vi kiểm toán khi thực hiện cuộc kiểm toán từ xa diễn ra trong bối cảnh dịch bệnh Covid-19, gồm: bỏ qua các thủ tục kiểm toán ban đầu, thu thập bằng chứng kiểm toán không đầy đủ và thích hợp, giảm số lượng mẫu hay lấy mẫu kiểm toán không đúng cách,...

Trong đó, điển hình là nghiên cứu của Sugeng et. al. (2023). Nghiên cứu này đã xác định các yếu tố tác động đến hành vi kiểm toán khác thường (DAB - dysfunctional audit behaviour) ở các công ty kiểm toán ở Indonesia trong thời kỳ dịch bệnh Covid-19. Theo đó, DAB ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán bằng những ý kiến thiên vị, có khả năng khiến cuộc kiểm toán gặp rủi ro cao, do kiểm toán viên chịu áp lực phải tiến hành DAB. Đồng thời, nghiên cứu xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến DAB, như: năng lực của nhân viên

(EP- employee performance), tiêu điểm kiểm soát (LOC - locus of control), ý định luân chuyển (TI - turnover intention), cam kết với tổ chức (OC - organisational commitment), vị trí kiểm toán viên (AP - auditor position) và áp lực thời gian (TBP - time budget pressure). Kết quả cho thấy, LOC nội bộ có mối quan hệ tích cực với OC và EP nhưng lại có mối quan hệ tiêu cực với TI và DAB, LOC bên ngoài có mối quan hệ tích cực không đáng kể với TI nhưng có mối quan hệ tích cực đáng kể với DAB, EP có mối quan hệ tích cực với OC nhưng lại có mối quan hệ tiêu cực với TI và DAB. Tuy nhiên, TBP có mối liên hệ tích cực với DAB, trong khi AP có liên quan tích cực đến OC nhưng lại liên quan tiêu cực đến DAB.

Trong bối cảnh dịch bệnh Covid-19, việc áp dụng hình thức làm việc từ xa đã nhằm thúc đẩy một môi trường làm việc thay đổi theo hướng sáng tạo và đổi mới hơn trước. Điển hình như nghiên cứu của Farcane et. al. (2023) nhằm xác định nhận thức của kiểm toán viên về các yếu tố khác nhau ảnh hưởng đến khả năng thích ứng công việc trong hoạt động kiểm toán từ xa. Nghiên cứu đã nhấn mạnh nhận thức của kiểm toán viên về hiệu quả công việc bị ảnh hưởng đáng kể bởi mức độ số hóa của các hoạt động kiểm toán và chỉ ra những mối đe dọa, cơ hội của việc kiểm toán từ xa. Khi kiểm toán viên nhận thức được lợi ích của việc kiểm toán từ xa, họ đánh giá tích cực về mức độ thích ứng và hiệu quả công việc khi làm việc từ xa. Từ đó dẫn đến kết quả hoạt động kiểm toán được nâng cao nếu các công ty kiểm toán nắm bắt được các công nghệ mới trong môi trường làm việc kỹ thuật số thời cách mạng công nghiệp 4.0. Tuy nhiên, việc chuyển đổi từ kiểm toán truyền thống sang kiểm toán từ xa cũng sẽ làm tăng trách nhiệm pháp lý của kiểm toán viên và rủi ro kiểm toán. Do đó, kiểm toán viên sẽ thận trọng hơn và đôi khi dễ dàng thỏa hiệp với các tình huống rủi ro cho cuộc kiểm toán trong tương lai, nếu như các công nghệ kiểm toán mới không được sử dụng hoặc triển khai không đúng cách. Nghiên cứu đã

kết luận: số hóa có thể tạo ra sự khác biệt giữa các kiểm toán viên và cho thấy xu hướng các kiểm toán viên trẻ thích sử dụng các công nghệ mới trong việc thực hiện kiểm toán.

Ở một hướng khác, nghiên cứu của Alharasis et. al. (2024) đã điều tra tác động điều tiết của đại dịch Covid-19 đối với mối quan hệ giữa các vấn đề kiểm toán quan trọng (KAM - key audit matter) và chất lượng kiểm toán. Các phát hiện của nghiên cứu đã nêu bật tầm quan trọng của việc công bố KAM trong việc đạt được chất lượng kiểm toán phù hợp với chuẩn mực kiểm toán số 701 (ISA-701). Đồng thời cho thấy Covid-19 có mối quan hệ với chất lượng kiểm toán, khẳng định tác động khó lường của đại dịch đối với sự phức tạp và rủi ro của kiểm toán, cũng như cung cấp bằng chứng cho thấy nhu cầu về các dịch vụ kiểm toán bổ sung, chất lượng cao.

4. Kết luận

Qua nghiên cứu cho thấy, đại dịch Covid-19 đã tác động tiêu cực đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của các doanh nghiệp trên toàn thế giới, dẫn đến ảnh hưởng đến BCTC và chất lượng thông tin BCTC. Mặt khác, môi trường hoạt động kiểm toán độc lập cũng chịu nhiều tác động từ đại dịch. Đại dịch đã làm thay đổi đáng kể các điều kiện và kỹ thuật kiểm toán. Những điều này đã tạo ra hướng nghiên cứu về tác động của đại dịch đến BCTC và hoạt động kiểm toán BCTC. Hậu Covid-19 nghiên cứu theo hướng này được thực hiện ở khá nhiều các quốc gia trên thế giới. Với các cách tiếp cận khác nhau, cùng với các phương pháp nghiên cứu đa dạng, các nghiên cứu đã cung cấp các bằng chứng có ý nghĩa khoa học và thực tiễn. Qua đó, mở ra các xu hướng nghiên cứu mới về lĩnh vực BCTC và kiểm toán trong tương lai ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Alharasis, E. E., Alkhwalidi, A. F., & Hussainey, K. (2024). Key audit matters and auditing quality in the era of Covid-19 pandemic: the case of Jordan. [Online] Available at <https://doi.org/10.1108/IJLMA-11-2023-0248>
2. Anisere-Hameed, R. A. (2021). Effects of Covid-19 Pandemic on Accounting and Financial Reporting in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 9(6), 50-63.
3. Efimova, O., & Rozhnova, O. (2020). Covid-19: Financial impact and disclosure. In *International Conference on Comprehensible Science* (pp. 205-213). Springer, Cham.
4. Farcane, N., Bunget, O. C., Blidisel, R., Dumitrescu, A. C., Deliu, D., Bogdan, O., & Burca, V. (2023). Auditors' perceptions on work adaptability in remote audit: a Covid-19 perspective. *Economic Research-Ekonomska Istraivanja*, 36(1), 422-459
5. Honko, S., Remlein, M., Rowinska-Kral, M., & Swietla, K. (2020). Effects of Covid-19 in the financial statements of selected companies listed in Warsaw stock exchange.
6. Levy, H. B. (2020). Financial reporting and auditing implications of the Covid-19 pandemic. *The CPA Journal*, 90(5), 26-33.
7. Nurcahyono, N., Sukesti, F., & Alwiyah, A. (2021). Covid-19 Outbreak and Financial Statement Quality: Evidence from Central Java. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 12(2), 193-203.
8. Ritonga, I. T., & Suyanto, S. (2021). Impacts of the Covid-19 pandemic on the audit of local government financial statements: experience from Indonesia. *Public Money & Management*, 1-8.
9. Student, A. C. C. P. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic estimated in the financial statements and the auditor's report. *Audit Financiar*, 19(1), 105-118

10. Sugeng Wiyantoro, L., Yan, C., & Yuanyuan, L. (2023). Evaluating the performance of external auditor during Covid-19: The case of dysfunctional audit behaviour in Indonesia. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2246744
11. Sultana, R., Ghosh, R., & Sen, K. K. (2021). Impact of Covid-19 pandemic on financial reporting and disclosure practices: empirical evidence from Bangladesh. *Asian Journal of Economics and Banking*, 6(1), 122-139.
12. Šušak T. (2020). The effect of regulatory changes on relationship between earnings management and financial reporting timeliness: The case of Covid-19 pandemic . *Zbornik Radova Ekonomski Fakultet u Rijeka*, 38(2), 453-473.
13. Tibiletti, V., Marchini, P. L., Gamba, V., & Todaro, D. L. (2021). The impact of Covid-19 on financial statements results and disclosure: First insights from Italian listed companies. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(1), 54-64.

Ngày nhận bài: 28/3/2024

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 17/4/2024

Ngày chấp nhận đăng bài: 28/4/2024

Thông tin tác giả:

TS. LÊ THỊ THANH XUÂN

Trường Đại học Mở Thành phố Hồ Chí Minh

AN OVERVIEW OF THE COVID-19 PANDEMIC'S IMPACTS ON THE QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS AND AUDITS

● Ph.D **LE THI THANH XUAN**

Ho Chi Minh City Open University

ABSTRACT:

This paper presented an overview of studies on the impact of the COVID-19 pandemic on the quality of financial statements and audits. This paper is expected to provide a clearer view of the COVID-19 pandemic's impacts on business activities, financial situations, and cash flows.

Keywords: COVID-19, financial statements, audit.