

# Các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế đối với hoạt động Kiểm toán báo cáo trách nhiệm xã hội tại Việt Nam: Tổng quan nghiên cứu

 Th.S. Lê Thị Thanh Nhật\*

Nhận: 28/02/2022

Biên tập: 01/03/2022

Duyệt đăng: 13/03/2022

## Tóm tắt

Việt Nam đang phát triển mạnh mẽ trong giai đoạn hội nhập kinh tế quốc tế, thể hiện rõ rệt ở sự hội nhập vào thị trường vốn nước ngoài của các công ty cổ phần và việc hội nhập sâu rộng của nền kế toán, kiểm toán. Việc công bố báo cáo trách nhiệm xã hội (TNXH) thể hiện nỗ lực của doanh nghiệp (DN) trong việc minh bạch các thông tin liên quan đến xã hội, môi trường bên cạnh mục tiêu chính là phát triển hoạt động kinh doanh. Kiểm toán báo cáo (KTBC) TNXH, giúp nâng cao lòng tin từ nhà đầu tư và gia tăng giá trị của báo cáo này. Trong khi, các DN trên thế giới đã áp dụng các chuẩn mực quốc tế cho hoạt động KTBC TNXH thì vấn đề này ở Việt Nam hầu như chưa được quan tâm. Bài viết tổng quan nghiên cứu, để xem xét về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng vận dụng chuẩn mực quốc tế đến hoạt động KTBC TNXH, tại Việt Nam.

**Từ khoá:** chuẩn mực kiểm toán, KTBC TNXH.

## Abstract

In recent years, Vietnam has experienced a rapid growth rate in the context of international economic integration, which can be seen through the participation in the foreign capital market and the integration of accounting and auditing. The publication of sustainability report (CSR) shows the company's efforts in making the information related to social and environment transparent, in addition to the main goal of business development. The auditing or assurance services of sustainability report helps to improve investors' trust and increase report's value. While business around the world have applied international standards for the auditing of sustainability report, it has received almost no attention in Vietnam. This article presents a literature review on the factors affecting the application of international standards to the auditing of sustainability reports in Vietnam.

**Key words:** international standard, sustainability report, auditing of sustainability report.

## 1. Giới thiệu

Thời gian gần đây, các DN Việt Nam ngày càng quan tâm nhiều hơn đến việc thực hiện TNXH và công bố thông tin này ra công chúng, bên cạnh mục tiêu chính là phát triển hoạt động kinh doanh. Mặc dù Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 155/2015/TT-BTC về hướng dẫn các công ty niêm yết trên sàn chứng khoán công bố thông tin về môi trường và xã hội. Mặc dù vậy, mức độ công bố ở các công ty là rất khác nhau, chủ yếu phụ thuộc vào nhà quản lý. Việc công bố thông tin TNXH hiện nay tại Việt Nam, vẫn còn mang tính chất tự nguyện và hầu như thông

tin chưa được kiểm chứng, bởi một bên thứ ba. Điều này tạo nên lo ngại ở các chuyên gia rằng, DN có thể sử dụng việc công bố thông tin xã hội này như một công cụ để quảng bá hình ảnh, thu hút nhà đầu tư trong khi thực tế lại không đúng như những gì đã trình bày.

Trên thế giới, số lượng các công ty sử dụng kiểm toán hoặc dịch vụ bảo đảm cho báo cáo TNXH ngày càng tăng. Tỷ lệ các quốc gia trong nhóm G250 sử dụng dịch vụ này năm 2020 là 71%, tỷ lệ này ở nhóm N100 là 51% (KPMG, 2020). Mặc dù có

nhiều cách tiếp cận khác nhau, từ chủ thể kiểm toán, quy trình kiểm toán (Deegan & cộng sự, 2006) nhưng hầu hết, dịch vụ này đều dựa trên chuẩn mực được công nhận. Ngoài ra, cũng bắt đầu xuất hiện các nghiên cứu về vấn đề này, xem xét ở các quốc gia về sự phù hợp khi áp dụng các chuẩn mực và ý nghĩa của kết quả mà cuộc kiểm toán mang lại. Một điều rõ ràng rằng, nhà đầu tư và công chúng sẽ hứng thú và tin tưởng hơn các DN mà báo cáo TNXH được kiểm toán. Một số công ty lớn tại Việt Nam cũng đã bắt đầu sử dụng dịch

\*Khoa Kinh tế & Kế toán, Trường Đại học Quy Nhơn

vụ kiểm toán cho báo cáo TNXH và báo cáo này cũng đã được kiểm toán, bởi các chuẩn mực quốc tế như Tập đoàn Bảo Việt, Vinamilk, Novaland. Tỷ lệ này là rất thấp, trong tổng số các DN đã công bố. Đứng trước cơ hội và thách thức của quá trình đổi mới nền kinh tế quốc gia và hội nhập với kinh tế thế giới, việc áp dụng các chuẩn mực quốc tế trong hoạt động kế toán, kiểm toán là rất cần thiết, bởi nó cung cấp thông tin trung thực, hợp lý, kịp thời, dễ hiểu và có tính so sánh, được cho các nhà đầu tư nước ngoài. Chính vì vậy, nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế đối với hoạt động KTBC TNXH tại Việt Nam, có ý nghĩa về mặt lý luận và thực tiễn.

## 2. Tổng quan về KTBC TNXH

Trong xã hội hiện đại, cùng với việc đề cao giá trị nhân văn, các DN không thể tổ chức sản xuất kinh doanh chỉ đơn thuần vì lợi ích của mình mà phải có trách nhiệm đối với cộng đồng, với xã hội. Mối quan hệ giữa DN và xã hội, trách nhiệm của DN đối với xã hội được thể hiện trong khái niệm “TNXH” của DN. Khái niệm này được sử dụng rất phổ biến ở các nước trên thế giới, nhất là trong hai thập niên gần đây.

Ngày nay có rất nhiều khái niệm về TNXH của DN. Theo (Carroll, 1979) TNXH của DN bao gồm sự mong đợi của xã hội về kinh tế, pháp luật, đạo đức và từ thiện đối với các tổ chức, tại một thời điểm nhất định. Theo quan điểm của *Hội đồng kinh doanh thế giới vì sự phát triển bền vững - World Business Council for sustainable de-*

*velopment* về TNXH DN thì “TNXH của DN là cam kết của DN đóng góp cho sự phát triển kinh tế bền vững, thông qua việc tuân thủ chuẩn mực về bảo vệ môi trường, bình đẳng giới, an toàn lao động, trả lương công bằng, đào tạo và phát triển nhân viên, phát triển cộng đồng, bảo đảm chất lượng sản phẩm... theo cách có lợi cho DN cũng như phát triển chung của xã hội”. Báo cáo TNXH của DN được các nhà nghiên cứu, nhà quản lý, nhà tư vấn... với tên gọi khác là *Báo cáo phát triển bền vững - Sustainability Report*. Báo cáo phát triển bền vững xuất hiện lần đầu tiên vào cuối năm 1980, với tên gọi là báo cáo môi trường trong các công ty thuộc ngành hóa chất của các nước công nghiệp phát triển, mà hoạt động của các công ty này ảnh hưởng nghiêm trọng đến môi trường sinh thái và sức khỏe cộng đồng. (Schaltegger, S.; Bennett, M. & Burritt, R., 2006).

KTBC TNXH là việc các báo cáo TNXH của các DN được kiểm toán hoặc được thực hiện dịch vụ bảo đảm, bởi một bên độc lập thứ ba. Trong kinh doanh, việc áp dụng KTBC TNXH đề cập đến việc đánh giá chính thức (kiểm toán hoặc dịch vụ bảo đảm) các nỗ lực liên quan đến TNXH của DN và nỗ lực công bố các thông tin đó. Nhiều công ty xây dựng các mục tiêu, trình bày các đóng góp, thành tựu đạt được liên quan đến các mảng xã hội, môi trường; và KTBC TNXH được sử dụng để xem xét họ đã đạt được mục tiêu ở mức độ nào, cũng như mức độ trung thực, hợp lý của thông tin TNXH mà DN cung cấp.

Theo kết luận của KPMG từ cuộc khảo sát về TNXH và báo cáo

TNXH của họ, tỷ lệ các báo cáo TNXH trong tất cả các khu vực, cho thấy thực tế các quốc gia dần tuân thủ theo các tiêu chuẩn trên toàn thế giới. Báo cáo cũng nêu rằng, số lượng các công ty lớn tự nguyện tìm kiếm sự đảm bảo hay dịch vụ kiểm toán ngày càng tăng, với 75% các DN trong nhóm G250 và 54% các DN trong nhóm N100 hiện đang sử dụng dịch vụ này. Tất cả những yếu tố xác thực thông tin được cung cấp bởi bên thứ ba này, có thể tạo thành một bản báo cáo TNXH hoàn chỉnh, toàn diện và có tính thuyết phục cao hơn.

## 3. Tổng quan nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế đối với hoạt động KTBC TNXH tại Việt Nam

### 3.1. Tổng quan nghiên cứu nước ngoài

KTBC TNXH đóng vai trò quan trọng, đối với nhiều đối tượng khác nhau. Khi bàn về lợi ích của việc sử dụng hoạt động kiểm toán hoặc dịch vụ bảo đảm cho báo cáo TNXH, tác giả (Gay và Simnett, 2015) đã chỉ ra rằng, hoạt động này giúp nâng cao chất lượng, sự hữu ích của báo cáo, đồng thời cải thiện độ tin cậy, trung thực và hợp lý của thông tin, đối với người sử dụng báo cáo TNXH. Kết luận này cũng được (Mock và cộng sự, 2007) củng cố rất nhiều tác giả khác nhấn mạnh trong nghiên cứu của mình.

Tác giả Marx và van Dyk trong nghiên cứu của mình về hoạt động KTBC TNXH tại Nam Phi, đã nhấn mạnh về vai trò của hoạt động này. Nghiên cứu này đã dựa trên phương pháp tổng quan các nghiên cứu trước đó và xem xét tình hình thực tế tại quốc gia này, vào năm 2007. Mặc dù chỉ có một tỷ lệ thấp các DN tại nước

này tìm kiếm dịch vụ KTBC TNXH, ý nghĩa của hoạt động này khá nổi bật khi nó nâng cao lòng tin và mức đóng góp từ các nhà đầu tư một cách đáng kể. Hoạt động này cũng nâng cao giá trị và tính hữu ích của báo cáo TNXH, so với báo cáo không có sự xác thực thông tin từ bên thứ ba độc lập. Tác giả cũng nhấn mạnh rằng, hoạt động KTBC TNXH cải thiện vấn đề thông tin bất cân xứng đối với thông tin xã hội mà DN cung cấp.

Hoạt động KTBC TNXH đang ở giai đoạn sơ khai của nó và được khẳng định chắc chắn sẽ là dịch vụ phát triển mạnh trong tương lai (Ghandar và Simnett, 2014; Federation of European Accountants FEE, 2006). Phục vụ nhu cầu này, hai bộ chuẩn mực ra đời đầu tiên và được sử dụng rộng rãi nhất là AA1000AS ra đời vào năm 2003 và ISAE 3000 ra đời vào năm 2005. AA1000AS được thiết lập bởi AccountAbility (tổ chức toàn cầu cung cấp dịch vụ mảng TNXH DN và phát triển bền vững) và ISAE 3000 (các cam kết đảm bảo ngoài dịch vụ kiểm toán và xem xét dữ liệu tài chính) bởi IAASB (Ủy ban chuẩn mực kiểm toán và dịch vụ bảo đảm quốc tế). Sự kết hợp hai bộ chuẩn mực này được khẳng định là sẽ đem lại kết quả phù hợp, chất lượng và gia tăng sự tin cậy đối với người sử dụng báo cáo (ODwyer và Owen, 2005; Iansen-Roger và cộng sự, 2012). Tuy nhiên, việc áp dụng hai bộ chuẩn mực này vào tình hình thực tế Việt Nam liệu có phù hợp không và áp dụng theo lộ trình như thế nào thì hầu như chưa được nghiên cứu.

Trong nghiên cứu của (Tamoi và cộng sự, 2013) về hoạt động KTBC TNXH tại Malaysia, các tác giả đã tiến hành so sánh các quy định của ISAE 3000 vào tình hình của các DN,

tại quốc gia này. Nghiên cứu đã chỉ ra rằng, ISAE 3000 cung cấp các tiêu chuẩn tổng quát cho hoạt động này, đồng thời sử dụng các ngôn ngữ theo chiều hướng tích cực trong công tác thực hiện và lập báo cáo kiểm toán. Khi nghiên cứu tại quốc gia này, tác giả cũng cho thấy các công ty đa quốc gia hoặc các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán nước ngoài có xu hướng áp dụng chuẩn mực ISAE 3000 vào hoạt động KTBC TNXH từ rất sớm, điều này cho thấy yếu tố thị trường vốn có tác động tích cực đến quá trình này. (Deegan và cộng sự, 2006) trước đó cũng đã gợi ý rằng, xét ở một khía cạnh nào đó, chuẩn mực ISAE 3000 phù hợp cho các quốc gia mà việc công bố báo cáo bền vững còn sơ khai và mang tính chất tự nguyện, bởi các tiêu chuẩn tổng quát mà chuẩn mực này đưa ra, sẽ giúp định hướng các nội dung cụ thể tùy vào điều kiện của mỗi quốc gia (principle-based) hơn là các luật lệ mang tính áp đặt.

Trong nghiên cứu của tác giả (Simnett và cộng sự, 2009) về xem xét việc sử dụng chuẩn mực ISAE 3000 vào hoạt động KTBC TNXH, tác giả này cũng cho rằng ISAE 3000 như một chuẩn mực chung cho tất cả các vấn đề ngoài kiểm toán thông tin tài chính và vì vậy, nó cung cấp tiêu chuẩn tổng quát giúp định hướng hoạt động KTBC TNXH. Theo tác giả, một ví dụ về khó khăn dễ nhận thấy nhất của hoạt động KTBC TNXH này là xác định mức trọng yếu, bởi rất khó định lượng được mức trọng yếu cho hoạt động này. Quan điểm này trùng với nghiên cứu của tác giả Hasan và cộng sự, trong việc cho rằng ISAE 3000 cung cấp các gợi ý tổng quát về các mức độ của báo cáo kiểm toán, thủ tục kiểm toán, hướng tiếp cận với người

sử dụng báo cáo kiểm toán. Từ các gợi ý tổng quát, sẽ định hướng hoạt động mới mẻ này ở các quốc gia được đề xuất hơn là các chuẩn mực chi tiết.

Áp dụng lý thuyết sử dụng các khía cạnh của văn hoá (Hofstede, 1980; Gray, 1988) để lý giải cho sự phát triển của báo cáo TNXH, ở các nhóm quốc gia trên thế giới (Hahn và Kuhnen, 2013; Vormedal và Ruud, 2009) hoạt động kiểm toán cho báo cáo này cũng có thể được áp dụng tương tự. Tác giả (Hodge và cộng sự, 2009) chỉ ra rằng, ở các quốc gia phát triển và theo định hướng dài hạn (khía cạnh văn hoá dài hạn - long-term theo mô hình của Hofstede) hoạt động kiểm toán thông tin phi tài chính nên được nhấn mạnh ở tính hoàn chỉnh, trung thực, hợp lý ở các ý kiến kiểm toán được nêu ra, đặc biệt là tính toàn diện của báo cáo TNXH theo các tiêu chuẩn của GRI. Bởi vậy, Chuẩn mực AA1000AS được thiết lập bởi AccountAbility hoặc các chuẩn mực tương đương sẽ phù hợp hơn, để sử dụng ở các quốc gia này. Với những quốc gia đang phát triển hoặc hoạt động báo cáo TNXH còn chưa mang tính bắt buộc, việc áp dụng ngay Chuẩn mực AA1000AS có vẻ là quá sức (Junior và cộng sự, 2014). Bằng phương pháp nghiên cứu tình huống tại DN, tác giả này cũng nhận thấy rằng, ở các DN đa quốc gia, với tâm lý ít sự e ngại rủi ro thì sẽ dễ dàng áp dụng hoạt động kiểm toán cho báo cáo TNXH.

Khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc sử dụng hoạt động KTBC TNXH, tác giả (Kolk và Perego, 2010), (Liao và Zhang, 2018) đưa ra các nhân tố gồm: yêu cầu thông tin của các bên liên quan, môi trường pháp lý, yếu tố văn hoá trong hoạt động kinh doanh, quyền lực ban

quản trị. Tác giả cũng nhấn mạnh thêm rằng, ở các quốc gia có khoảng cách quyền lực gần (khía cạnh văn hoá “Power Distance” của Hofstede) và định hướng các bên liên quan, sẽ dễ dàng chủ động áp dụng hoạt động KTBC TNXH. Tác giả này khuyến khích các quốc gia có khoảng cách quyền lực xã hội lớn hay phần lớn quốc gia ở các nền kinh tế đang phát triển, sử dụng hoạt động kiểm toán hoặc dịch vụ bảo đảm cho báo cáo TNXH, bởi nó giúp nâng cao năng lực cạnh tranh của DN và phù hợp xu hướng quốc tế. Đồng thời, tác giả này gợi ý bước tiếp cận đầu tiên ở các quốc gia này, là từ các tiêu chuẩn chung của ISAE 3000 và tham khảo các quy định của AA1000AS, để xây dựng bộ chuẩn mực riêng.

Vì vậy, khi báo cáo TNXH là một điều tất yếu của các DN thì hoạt động kiểm toán hoặc dịch vụ bảo đảm cho báo cáo này là điều chắc chắn, trong tương lai gần. Liệu DN Việt Nam có nên áp dụng ngay các chuẩn mực kiểm toán quốc tế hay không, điều này cần được xem xét ở khía cạnh các nhân tố tác động đến khả năng này, từ đó đưa ra định hướng áp dụng. Nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực kiểm toán quốc tế, trong hoạt động KTBC TNXH hầu như chưa được thực hiện trước đây. Vì vậy, tác giả tiến hành xem xét các nghiên cứu tương tự, liên quan đến việc áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế. Khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng IFRS vào Việt Nam, tác giả (Dung-Thi Doan và cộng sự) đã kết luận gồm các nhân tố sau: hệ thống pháp luật, đặc điểm DN, trình độ chuyên môn của kế toán viên và hỗ trợ của nhà quản trị DN. Trong các yếu tố đã kể trên, yếu

tố năng lực đội ngũ kế toán, đặc điểm DN và hai yếu tố tác động mạnh nhất, đến khả năng áp dụng IFRS tại Việt Nam.

Tác giả (Ikahaimo & cộng sự, 2008) khi nghiên cứu về các chuẩn mực BCTC quốc tế theo quan điểm của IASB đã kết luận rằng, áp lực hội nhập quốc tế, đặc biệt là sự xuất hiện của những hoạt động kinh tế quốc tế và yêu cầu khi tham gia vào thị trường tài chính nước ngoài, đã thúc đẩy DN áp dụng chuẩn mực này. Tác giả cho rằng, việc áp dụng chuẩn mực quốc tế làm cho chất lượng BCTC của DN được nâng cao, cải thiện tính dễ hiểu và so sánh được cho nhà đầu tư nước ngoài, cũng như đem lại nhiều lợi ích dài hạn khác.

Theo nghiên cứu của (Halper, 2010) trình độ nhân lực của đội ngũ kế toán, kiểm toán có ảnh hưởng rõ ràng đến việc áp dụng các chuẩn mực BCTC quốc tế trong DN. Tác giả (Uyar & Güngörmüş) đưa ra kết luận, tương tự khi tìm thấy được các bằng chứng chứng minh rằng sự sẵn lòng học hỏi của nhân viên kế toán, kiểm toán và trình độ ứng dụng của họ là yếu tố then chốt cho việc áp dụng các chuẩn mực quốc tế. Zakari khẳng định chắc chắn rằng, nếu nhân viên kế toán không chuyên nghiệp thì đó là thách thức rất lớn của DN khi hội nhập quốc tế. Tác động của nhà quản lý DN, bao gồm sự sẵn lòng hỗ trợ của nhà quản lý về nhân lực, tài chính nhằm nâng cao trình độ chuyên môn và kỹ năng của nhân viên cũng là một yếu tố quan trọng tác động đến khả năng áp dụng các chuẩn mực quốc tế trong hoạt động kế toán, kiểm toán.

Việc lựa chọn áp dụng các chuẩn mực quốc tế, ở các quốc gia có sự khác biệt đáng kể. Điều này xuất phát

từ nhiều yếu tố, trong đó các yếu tố quan trọng bao gồm kinh tế, pháp lý, chính trị và văn hoá đã có tác động mạnh mẽ đến tiến trình này. Tác giả Francesca khẳng định sự phát triển của nền kinh tế có quan hệ với kế toán. Một nền kinh tế phát triển và hội nhập sẽ đòi hỏi công cụ kế toán, kiểm toán hữu hiệu và phù hợp, hệ thống chuẩn mực cũng sẽ phát triển theo định hướng phù hợp với xu thế phát triển của nền kinh tế quốc gia. Nobes và Parker đã kết luận rằng, nguồn cung cấp tài chính sẽ tác động đến mức độ cung cấp thông tin kế toán. Vì vậy, khi nguồn tài chính cho DN chủ yếu từ thị trường vốn, đặc biệt hơn là từ thị trường vốn nước ngoài thì kế toán và kiểm toán, cũng cần đáp ứng nhu cầu gia tăng đó. Như vậy, có thể thấy rằng, yếu tố hội nhập quốc tế ảnh hưởng đến chiến lược áp dụng chuẩn mực quốc tế về kế toán và kiểm toán. Một nền kinh tế phát triển, ngày càng hội nhập quốc tế sâu và rộng sẽ dễ dàng áp dụng các chuẩn mực quốc tế về kế toán và kiểm toán.

Yếu tố pháp lý cũng ảnh hưởng mạnh mẽ đến hệ thống kế toán và kiểm toán của mỗi quốc gia. Cũng theo Nobes và Parker, các quốc gia thuộc nhóm thông luật (common law) thường ít ban hành những quy định chi tiết hơn các quốc gia thuộc nhóm điển luật (code law). Yếu tố pháp lý đã ảnh hưởng đến việc áp dụng các chuẩn mực quốc tế về kế toán và kiểm toán, bởi các chuẩn mực này mang tính xét đoán nhiều hơn. Được xem xét trên cơ sở nguyên tắc (principles) hơn là các quy định (rules). Điều này sẽ tạo thuận lợi, cho việc áp dụng đối với các quốc gia thông luật (common law) bởi tính linh hoạt, hơn là các quốc gia điển luật (code law) với hệ thống luật ràng buộc và khắt khe.

Tóm lại, nghiên cứu trên thế giới về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế trong hoạt động kế toán, kiểm toán nói chung khá phong phú, xem xét cả yếu tố bên trong và bên ngoài DN. Điều này sẽ là nền tảng, để tác giả có định hướng nghiên cứu về các nhân tố có ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế đối với hoạt động KTBC TNXH, tại Việt Nam.

### 3.2. Tổng quan nghiên cứu trong nước

Tại Việt Nam, trong những năm gần đây, rất nhiều DN đã ý thức việc công bố báo cáo TNXH cùng với BCTC thường niên ra công chúng. Tuy nhiên, vì hoạt động công bố báo cáo trên là tự nguyện, vì vậy dịch vụ KTBC này rất ít được chú trọng. Ngoài ra, số lượng nghiên cứu về vấn đề này còn hạn chế. Tác giả (Nguyễn Vĩnh Khương và Trần Thị Thanh Huyền, 2017) đã nhấn mạnh đến cơ hội phát triển của dịch vụ kiểm toán cho TNXH tại Việt Nam. Tuy nhiên, tác giả chưa nêu được cơ sở hay chuẩn mực được sử dụng cho dịch vụ này. Tác giả (Giang Thị Xuyên, 2011) đưa ra các gợi ý cho hoạt động kiểm toán này cũng như đề xuất các chủ thể kiểm toán phù hợp, tuy nhiên cũng chưa nêu được chủ thể kiểm toán sẽ dựa trên tiêu chuẩn gì, để thu thập bằng chứng kiểm toán và đưa ra ý kiến.

Mặc dù hoạt động này còn chưa được quan tâm tại Việt Nam, bởi nhiều khó khăn. Tuy vậy, Tập đoàn Bảo Việt là DN tiên phong, trong việc sử dụng dịch vụ bảo đảm cho báo cáo TNXH, từ năm 2015. Các DN lớn như Vinamilk, Novaland cũng có những bước đi tương tự, vào các năm sau đó. Chủ thể kiểm toán cho các khách hàng này trong các năm đều là PwC và dựa trên Chuẩn mực quốc tế

ISAE 3000, để thực hiện dịch vụ. Mặc dù số lượng các DN sử dụng dịch vụ này còn khá hạn chế, bước đi này được khẳng định là sáng suốt bởi dịch vụ bảo đảm, giúp nâng cao giá trị của báo cáo, lòng tin của nhà đầu tư và tính hiệu quả của hoạt động kinh doanh (Mai Thuy, 2015). Vì vậy, nên chăng cần xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng các chuẩn mực này, từ đó khuyến khích các DN kiểm toán tại Việt Nam từng bước áp dụng chuẩn mực quốc tế đối với hoạt động KTBC TNXH.

Hiện nay, tại Việt Nam, mảng nghiên cứu về vấn đề báo cáo TNXH còn khá non trẻ và hầu như chưa có bất kỳ nghiên cứu nào xem xét đến các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế, trong việc kiểm toán các báo cáo này. Vì tính chất của nghiên cứu trên là khá tương đồng với việc xem xét đến các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế trong hoạt động kế toán, nên nhóm tác giả đã tiến hành tổng quan các nghiên cứu liên quan đến hoạt động kế toán này.

Khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng Chuẩn mực IFRS 10 và IFRS 12, tại các DN niêm yết trên Sở Giao dịch Chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh. Tác giả Nguyễn Thị Kim Phụng đã kết luận các yếu tố gồm: nhu cầu cung cấp thông tin của DN, tính bắt buộc áp dụng, mức độ phức tạp của chuẩn mực, lợi ích đem lại và tính minh bạch được cải thiện, là những yếu tố tác động mạnh mẽ.

Trong nghiên cứu của mình về các nhân tố tác động đến quyết định áp dụng IFRS của các DN tại tỉnh Đồng Nai, nhóm tác giả Nguyễn Văn Hải và cộng sự đã sử dụng hai cơ sở lý thuyết nền, để tìm ra các nhóm nhân tố. Hai

lý thuyết được sử dụng trong nghiên cứu gồm lý thuyết nền hành vi và thuyết định chế cổ điển được sử dụng, để đặt ra các giả thuyết về các nhân tố ảnh hưởng gồm: nhân tố tăng trưởng kinh tế, văn hoá, hệ thống pháp luật, trình độ của nhân viên và nhân tố thị trường vốn. Kết quả nghiên cứu cho kết quả cả 5 nhân tố trên đều ảnh hưởng đến khả năng áp dụng IFRS tại DN, trong đó nhân tố thị trường vốn, hệ thống pháp luật và trình độ nguồn nhân lực đóng vai trò tác động mạnh mẽ, đến yêu cầu áp dụng các chuẩn mực này.

Tác giả (Nguyễn Thị Thu Phương, 2014) khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng chuẩn mực IFRS cho BCTC tại Việt Nam cũng đã kết luận rằng, các yếu tố văn hoá, tăng trưởng kinh tế, hội nhập kinh tế thế giới, yêu cầu của thị trường vốn là các nhân tố tác động mạnh. Khi xác định được các nhân tố, việc kiến nghị các cơ quan thẩm quyền và đưa ra các định hướng vận dụng chuẩn mực quốc tế tại Việt Nam, sẽ rõ ràng và hợp lý hơn.

Hoạt động KTBC TNXH có đặc thù khác biệt so với các loại hình kiểm toán khác, bởi đây là hoạt động mới nổi tại Việt Nam. Hơn nữa, báo cáo TNXH tại Việt Nam hiện nay còn chưa mang tính chất bắt buộc cho toàn bộ DN, vậy nên việc áp dụng ngay hoạt động kiểm toán bằng chuẩn mực quốc tế là hơi quá sức. Ngoài ra, với tình hình vẫn còn khá nhiều vấn đề về môi trường, xã hội gắn liền với hoạt động kinh doanh của các DN tại Việt Nam, việc áp dụng kiểm toán cho các thông tin “nhạy cảm” này dễ gây khó khăn cho DN. Tuy nhiên, trong xu thế toàn cầu hoá nền kinh tế, việc hội nhập của nền kế toán và kiểm toán là điều cần thiết, giúp DN nâng

cao năng lực cạnh tranh và PTBV. Việc tìm ra các nhân tố tác động và đưa ra định hướng áp dụng tại Việt Nam, là nghiên cứu mang tính ý nghĩa về mặt lý luận và thực tiễn. ■

**Nghiên cứu này được thực hiện trong khuôn khổ đề tài khoa học công nghệ cấp cơ sở của Trường Đại học Quy Nhơn, với mã số T2021.742.45**

#### **Tài liệu tham khảo**

1. Giang Thị Xuyên, (2011), trao đổi ý kiến về kiểm toán TNXH, trích từ <https://www.sav.gov.vn/Pages/chitiettin.aspx?It emID=1675&l=Nghiencuutraodoi>.
2. Nguyễn Văn Hải, Lê Kim Uyên, Hà Nguyễn Thủy Dung, (2021), Các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định áp dụng IFRS của các DN Đồng Nai, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 208 + 209.
3. Nguyễn Vinh Khương và Trần Thị Thanh Huyền, (2017), Xu hướng phát triển kiểm toán và dịch vụ bảo đảm cho TNXH của DN tại Việt Nam, *Nghiên cứu Khoa học Kiểm toán*, số 112.
4. Carroll, A. B., (1979), *A three-dimensional conceptual model of corporate social performance*, *Academy of Management Review*, 4, 497-505.
5. Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M, (2006), *An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence*, *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329-371. doi:10.1108/02686900610661388.
6. Fédération des Experts Comptables Européens (FEE), (2006), *Key Issues in Sustainability Assurance: an Overview*. FEE: Brussels.
7. Gay, G. and R. Simnett, (2015), *Auditing and Assurance Services in Australia*. 6th edition. McGraw-Hill Australia Pty Ltd, New Sales Wales.
8. Gray, S. J, (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally*. *Abacus*, 24(1), 1-15. doi:10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x.
9. Hahn, R., & Kühnen, M, (2013), *Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>.
10. Halyer, (2010), *Waiting for Direction*, *The Accountant*.
11. Hofstede, G. (1980). *Culture and Organizations*. *International Studies of Management & Organization*, 10(4), 15-41doi:10.1080/00208825.1980.11656300.
12. Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J, (2009), *Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility*, *Australian Accounting Review*, 19(3), 178-194. doi:10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x.
13. Ikaheimo, S., Ojala, H., Riistama, V. & Staning, E. M., (2008), *IFRS for SMEs - Do we need it? Expert bases study in Finland*. *The 4th Annual Workshop on Accounting in Europe*. 10-11 September 2008, Lund University, Sweden.
14. Junior, R. M., Best, P.J. and Cotter J, (2014), *Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon*. *Journal of Business Ethics*, 120, 1-11. doi:10.1007/s10551-013-1637-y.
15. Kolk, A., & Perego, P, (2010), *Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation*. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182-198.
16. KPMG Global Sustainability Services, (2020), *The times has come –The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2020*.
17. Liao, L., Lin, T., & Zhang, Y, (2018), *Corporate Board and Corporate Social Responsibility Assurance: Evidence from China*. *Journal of Business Ethics*, 150 (1), 211-225. doi:10.1007/s10551-016-3176-9.
18. Mai Thuy, (2015), *First independence assurance for Vietnamese sustainability report*. Retrieved from <http://www.vir.com.vn/first-independent-assurance-for-vietnamese-sustainability-report-38695.html>.
19. Mock, T.J., Strohm, C. & Swartz, K.M, (2007), *An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting*. *Australian Accounting Review*, 17: 6777. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2007.tb00455.x>.
20. ODwyer B, Owen DL, (2005), *Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation*. *The British Accounting Review* 37: 205-229.
21. Iansen-Rogers J, Oelschlaegel A, (2005), *Assurance Standards Briefing*. AA1000 Assurance Standards and ISAE3000, AccountaAbility-KPMG Sustainability: Amsterdam.
22. Schaltegger, S., Bennett, M., & Burritt, R, (2006), *Sustainability accounting and reporting: development, linkages and reflection. An introduction*. In *Sustainability accounting and reporting* (pp. 1-33). Springer, Dordrecht.
23. Simnett, Roger; Vanstraelen, Ann; Chua, Wai Fong, (2009), *Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison*, *The Accounting Review*. 84 (3), 937-967.
24. Tamoi, Janggu; Faizah, Darusi; Yussri, Sawani; Mustafa, Mohamed Zain, (2013), *Assurance of CSR and Sustainability Reports: Empirical Evidence from an Emerging Economy*. *Journal of Energy Technologies and Policy*, 3 (11), 390 – 396.
25. Vormedal, I., & Ruud, A, (2009), *Sustainability reporting in Norway – an assessment of performance in the context of legal demands and socio-political drivers*, *Business Strategy and the Environment*, 18(4), 207-222. doi:doi:10.1002/bse.560.