

GIAN LẬN TRONG NHỮNG GIAO DỊCH BÁN HÀNG VỚI CÁC BÊN LIÊN QUAN: THỦ THUẬT GIAN LẬN VÀ GIẢI PHÁP GIẢM THIỂU GIAN LẬN

FRAUDULENT SALES OF GOODS TO RELATED PARTY TRANSACTIONS: TRICKS OF FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING AND MEASURES FOR PREVENION

Nguyễn Thị Thu Hà

Trường Đại học Kinh tế, Đại học Huế; thuhanguyen262@gmail.com

Tóm tắt - Gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan đang lôi kéo sự chú ý và quan tâm của dư luận, nhưng hầu như rất ít các công trình nghiên cứu khoa học trong nước tập trung nghiên cứu vấn đề này. Bài viết này hệ thống hóa các kết quả nghiên cứu quan trọng về những hình thức gian lận trong những giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan của các tác giả trên thế giới, cũng như đưa ra một số ví dụ minh họa thực trạng gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan tại Việt Nam. Thông qua đó, sẽ đưa ra một số khuyến nghị nhằm ngăn ngừa và giảm thiểu gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan trong các doanh nghiệp tại Việt Nam. Điều này sẽ là nhân tố tích cực góp phần gia tăng tính minh bạch và củng cố niềm tin của nhà đầu tư về thông tin được công bố trên báo cáo tài chính.

Từ khóa - gian lận; các bên liên quan; minh bạch thông tin tài chính; đơn vị có mục đích đặc biệt; chuyển giá.

1. Đặt vấn đề

Gian lận báo cáo tài chính là vấn đề đã và đang được cả thế giới đặc biệt quan tâm trong những năm trở lại đây, bởi những thủ thuật làm đẹp báo cáo tài chính ngày càng tinh vi và khó phát hiện hơn. Vấn đề mang tính thời sự này càng thu hút sự chú ý của dư luận thế giới, hơn khi hàng loạt các tập đoàn lớn như Adelphia, Enron, Parmalat hay Tyco đã sụp đổ do dính líu tới gian lận báo cáo tài chính. Điểm đáng lưu ý ở đây đó là gian lận báo cáo tài chính của các công ty này đều liên quan đến giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan.

Mặc dù vấn đề rủi ro gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan đang lôi kéo sự chú ý và quan tâm của dư luận, hầu như rất ít các công trình nghiên cứu khoa học trong nước tập trung nghiên cứu vấn đề này. Hơn thế nữa, những quy định pháp lý về giao dịch giữa các bên liên quan tại Việt Nam vẫn đang còn nhiều vấn đề bất cập, như thiếu sự hướng dẫn cụ thể đối với chuẩn mực kế toán và kiểm toán cho giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan. Đề tài nghiên cứu khoa học được thực hiện nhằm hệ thống hóa các hình thức gian lận trong giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan thông qua kết quả nghiên cứu của một số tác giả trên thế giới, cũng như đưa ra một số ví dụ minh họa thực trạng gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan tại Việt Nam. Từ đó, sẽ kiến nghị một số giải pháp nhằm góp phần ngăn ngừa và giảm thiểu hành vi gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan. Điều này sẽ là nhân tố tích cực, góp phần gia tăng tính minh bạch và củng cố niềm tin của nhà đầu tư về thông tin được công bố trên báo cáo tài chính.

Abstract - Fraudulent sales of goods or services to related party transactions are attracting attention and interest of the public; however, few scientific studies in Vietnam have focused on these complicated issues. This paper aims at systematizing important findings of fraudulent sales of goods or services to related party transactions from authors in the world, as well as giving examples of fraudulent sale transactions between related parties in Vietnam. Then It suggests recommendations to prevent and reduce fraudulent sales of goods or services to related party transactions for enterprises in Vietnam. This will be a positive factor, contributing to increasing transparency and strengthening the confidence of investors in information represented in financial statements of several companies in Vietnam.

Key words - Fraud; related parties; special purpose entity; pricing transfer; transparency.

2. Kết quả nghiên cứu quan trọng của một số tác giả trên thế giới

2.1. Giao dịch bán hàng giữa các bên liên quan thiết lập giá không theo giá bán tương đương của các hàng hóa dịch vụ trên thị trường

Bao gồm việc ghi nhận cao hơn hay thấp hơn giá thị trường nhằm chuyển dịch lợi ích kinh tế giữa các bên liên quan với nhau. Chẳng hạn như: Chuyển dịch lợi nhuận từ nơi có thuế suất cao về nơi có thuế suất thấp nhằm hưởng lợi từ khoản chênh lệch thuế này. Trong công trình nghiên cứu của mình, nhóm tác giả Yan-Leung Cheunga, Yuehua Qi, P. Raghavendra Raub, Aris Stouraiti (2008) [14] đã đi đến kết luận rằng, các công ty niêm yết tại Trung Quốc đã thu được lợi ích từ việc bán tài sản với giá cao hơn giá trị hợp lý và mua tài sản với giá thấp hơn giá trị hợp lý của những tài sản đó đối với các bên liên quan của các công ty niêm yết này. Cơ sở xác định giá giữa các bên liên quan là các chủ thể hoàn toàn có quyền quyết định giá cả của các giao dịch kinh tế giữa các bên liên quan. Do đó, họ có toàn quyền quyết định mua bán hàng hóa dịch vụ với giá họ mong muốn. Điểm đặc biệt ở đây là giá chuyển giao nội bộ không hình thành từ mối quan hệ cung - cầu. Thật sự, có một số mặt hàng không có sản phẩm tương đương trên thị trường để có thể xác định giá bán tương đương.

Ming và Wong (2004) [11] đã cung cấp bằng chứng rằng nhiều công ty niêm yết tại Hong Kong đã ghi nhận cao hơn doanh thu bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan để điều chỉnh tăng lợi nhuận. Bên cạnh đó, Khanna và Yafeh (2000) [9] đã phát hiện ra rằng các tập đoàn tại nhiều nước trên thế giới như: Argentina, Brazil, Chile, Colombia, Ấn Độ, Indonesia, Israel, Mexico, Phi-lip-pin, Peru, Hàn Quốc, Triều Tiên, Thái Lan, Thổ

Nhĩ Kỳ và Venezuela đã thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận bằng cách điều chỉnh giá bán của các giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các đơn vị nội bộ.

2.2. Tham gia vào các giao dịch bán hàng phức tạp với các bên liên quan, như các đơn vị có mục đích đặc biệt, được lập ra để trình bày sai lệch tình hình tài chính hoặc kết quả hoạt động của đơn vị

Enron là ví dụ minh họa điển hình cho gian lận liên quan đến những giao dịch mua bán qua lại giữa các bên liên quan được thành lập với mục đích đặc biệt. Enron được thành lập năm 1985 và nhanh chóng trở thành một công ty đa quốc gia hùng mạnh trong lĩnh vực năng lượng, buôn bán xăng dầu và khí đốt, xây dựng các nhà máy điện và cung cấp điện. Từ năm 1985 đến cuối năm 2001, giá cổ phiếu của công ty liên tục tăng lên. Tháng 12/2001, công ty tuyên bố trạng có thể phá sản và cho nghỉ việc hàng ngàn nhân viên. Tháng 1/2002, Bộ Tư pháp Hoa Kỳ bắt đầu cuộc điều tra hình sự về công ty Enron. Điều tra về nguyên nhân của việc phá sản này liên quan đến những gian lận kế toán đối với các bên liên quan của công ty Enron. Cụ thể, đó là công ty này đã lập ra các đơn vị có mục đích đặc biệt (Special Purpose Entity – SPE), để thực hiện các giao dịch mua đi bán lại xăng dầu, khí đốt với các SPE nhằm thổi phồng doanh thu của Enron trong kỳ kế toán [12].

2.3. Tạo ra các điều khoản giao dịch giả mạo với các bên liên quan nhằm làm sai lệch tính hợp lý về mặt kinh tế của các giao dịch này:

Ban quản trị cổ tình ghi nhận doanh thu không có thật với các bên liên quan dựa trên chứng từ giả mạo. Nhóm tác giả Elaine Henry, Elizabeth Gordon, Brad Reed và Timothy Louwers (2012) [8] đã chỉ ra rằng, ban quản trị cổ tình gian lận báo cáo tài chính thông qua việc thổi phồng doanh thu với các bên liên quan. Kỹ thuật thường được sử dụng đó là tạo ra những khách hàng không có thật thông qua việc lập hóa đơn bán hàng giả mạo, ghi không số lượng hàng bán, giá cả hoặc ghi nhận doanh thu khi các điều kiện giao hàng chưa hoàn tất, chưa chuyển quyền sở hữu và chuyển rủi ro đối với hàng hoá, dịch vụ được bán. Ngoài ra, doanh thu bán hàng đối với các bên liên quan đã được ghi nhận, khi hàng hóa được trao đổi để lấy hàng hóa tương tự về bản chất và giá trị. Các nghiệp vụ bán hàng giữa các bên liên quan ít được kiểm soát hay phê duyệt thích hợp. Cụ thể sự phân chia quyền quản lý trong doanh nghiệp có sự tập trung quyền quản lý vào tay một cá nhân hay một nhóm người, mà không có kiểm soát nào làm giảm ảnh hưởng chi phối đó [10], [13].

3. Thực trạng gian lận trong các giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan tại Việt Nam

3.1. Dàn xếp giá nội bộ giữa các giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan

Câu chuyện dàn xếp lòng vòng giá giữa công ty mẹ và công ty con của nhiều doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài diễn ra khá phổ biến tại Việt Nam. Một số doanh nghiệp nước ngoài đã dựa vào các bên liên quan do doanh nghiệp gián tiếp thành lập để điều chỉnh lợi nhuận theo ý muốn của ban giám đốc. Cụ thể, doanh nghiệp đã áp dụng mức giá đặc biệt thấp hơn so với các khách hàng khác (khi giá bán thấp cùng với giá vốn hàng bán cao sẽ dẫn tới tỷ số lợi nhuận gộp càng thấp). Đây là dấu hiệu của thủ thuật

chuyển giá với hình thức bán sản phẩm cho đơn vị đối tác hoặc các công ty trong cùng tập đoàn với giá khác biệt với giá thị trường. Chuyển giá là một trong những thủ thuật gian lận điển hình trong các giao dịch với bên liên quan.

Chẳng hạn như, trường hợp của Công ty Daiwa Việt Nam - công ty con của Tập đoàn Daiwa Seiko, Nhật Bản được cấp giấy phép từ 9/2005 tại Đà Nẵng. Tháng 6/2008, Daiwa Việt Nam đã khánh thành giai đoạn 2 nhà máy sản xuất dụng cụ thể thao lớn nhất thế giới của Tập đoàn Daiwa tại khu công nghiệp Hòa Khánh, Đà Nẵng với vốn đầu tư 35 triệu USD. Nghi vấn chuyển giá của công ty này được đặt ra khi mà trong giai đoạn 3 năm 2007-2009, doanh nghiệp này đã có số lỗ lũy kế lên tới 319 tỷ đồng. Thông qua cuộc điều tra thi đoàn thanh tra đã phát hiện được chứng cứ quan trọng, đó là DaiWa Việt Nam đã từng chuyển một lô hàng cho công ty TNHH DaiWa Đà Loan và sau đó, lô hàng này lại bán cho một doanh nghiệp khác tại Thành phố Hồ Chí Minh với giá cao hơn rất nhiều lần. Cũng với thủ thuật gian lận tương tự, Công ty TNHH LesGans Việt Nam - một doanh nghiệp Nhật Bản sản xuất găng tay chơi golf và chơi bóng chày bị phát hiện chuyển giá, khi giá bán găng tay cho công ty mẹ thấp hơn từ 36 đến 44% so với giá bán cho các công ty khác. Một trường hợp khác, đó là Công ty TNHH Sung Shin Vina (Hàn Quốc) chuyên sản xuất, gia công mô tơ điện các loại đã bán sản phẩm cho công ty mẹ thấp hơn giá thị trường từ 10-15%. Trong suốt 3 năm 2007-2010, dù doanh thu tăng tới hàng trăm tỷ đồng mỗi năm, kết quả doanh nghiệp vẫn lỗ liên tục [1].

3.2. Thành lập các đơn vị có mục đích đặc biệt (Special Purpose Entity-SPE) để thực hiện hành vi điều chỉnh lợi nhuận

Special Purpose Entity-SPE là những công ty con được thành lập để thực hiện một nhiệm vụ nào đó, thường là giúp làm sạch báo cáo tài chính của công ty mẹ, chứ không phải phục vụ mục đích sản xuất kinh doanh. Các SPE này thường chịu trách nhiệm phân phối sản phẩm bằng cách mua lại trực tiếp và sử dụng nhiều cách thức khác nhau để mua giá thấp, bán nguyên liệu giá cao hoặc nâng cao chi phí quản lý. Mục đích là làm cho liên doanh đó lỗ hoặc giảm lợi nhuận. Chẳng hạn như một công ty sản xuất thức ăn hỗn hợp và phụ gia cho thức ăn gia súc, thuốc thú y và cung cấp dịch vụ tư vấn chăn nuôi có trụ sở tại khu công nghiệp thuộc tỉnh Bình Dương, giấy phép đầu tư số 1613/GP ngày 23/7/1999 do UBND tỉnh Bình Dương cấp. Trong năm kiểm toán báo cáo tài chính của công ty này thì Công ty Kiểm toán Deloitte Việt Nam đã phát hiện công ty này có giao dịch lớn bất thường với một công ty khác cũng tại Bình Dương. Theo như điều tra của Công ty Kiểm toán Deloitte Việt Nam thì công ty này có bản chất giống như SPE và được thành lập để thực hiện nhập khẩu và bán các nguyên liệu, thức ăn chăn nuôi. Tuy nhiên, công ty này không được liệt kê vào danh sách các bên liên quan. Kiểm toán viên đã đánh giá khả năng xảy ra gian lận trong các giao dịch bán hàng cho SPE này. Vì theo chính sách của doanh nghiệp thì tiền thưởng cho Ban Giám đốc dựa trên doanh thu hoạt động thuần, Ban Giám đốc có thể điều chỉnh mức lợi nhuận của họ thông qua các giao dịch với SPE để tăng doanh thu, hưởng tiền thưởng từ Công ty mẹ. Qua điều tra cho thấy tỷ số lợi nhuận gộp của SPE này thấp hơn rất

nhiều so với khách hàng khác (55-60%).

Tại Việt Nam, việc lập ra các SPV để xử lý nợ xấu và làm sạch báo cáo tài chính của công ty mẹ diễn ra khá phổ biến gần đây. Trường hợp của Công ty Chứng khoán Sacombank (SBS) là một ví dụ. Vào quý II/2011, SBS báo lỗ 163 tỉ đồng. Đến cuối năm, con số này được nâng lên 610 tỉ đồng và sau kiểm toán, Công ty báo lỗ 788 tỉ đồng. Đến quý I/2012, SBS báo lỗ thêm 660 tỉ đồng nữa. Nghi vấn SBS gánh lỗ thay công ty mẹ là Ngân hàng Sacombank đã được đặt ra lúc đó [7].

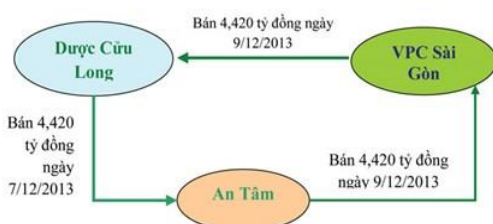
3.3. Ghi không doanh thu bán hàng với các bên liên quan

Một số áp lực về tình hình doanh thu bị sụt giảm mạnh đã khiến ban giám đốc lạm dụng quyền hạn của mình để ghi nhận những nghiệp vụ kinh tế không tồn tại trên thực tế với các bên liên quan nhằm mục đích thổi phồng doanh thu, tránh tình trạng báo cáo lỗ trên báo cáo tài chính. Chẳng hạn như trong thời gian gần đây dư luận đang rất quan tâm về nghi án doanh thu ảo của các công ty bất động sản trong nước. Theo nhận định của các nhà phân tích chứng khoán thì các doanh nghiệp bất động sản đã ghi nhận doanh thu ảo với các bên liên quan, nên mặc dù doanh thu tăng mạnh nhưng dòng tiền lại âm. Ví dụ, Công ty Vạn Phát Hưng có doanh thu tăng mạnh 140,7%, nhưng dòng tiền âm 23,2 tỉ đồng. Dòng tiền hoạt động kinh doanh của công ty Vạn Phát Hưng âm 23,2 tỉ đồng chủ yếu do khoản mục hàng tồn kho tăng thêm 58 tỉ đồng trong kỳ. Một trường hợp khác, đó là Công ty Cổ phần Phát triển Đô Thị Từ Liêm tăng trưởng mạnh 51,5%, nhưng lợi nhuận lại giảm 42,9% và dòng tiền hoạt động kinh doanh âm 197,1 tỉ đồng [4].

3.4. Ghi nhận doanh thu nội bộ đối với các hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị

Các đơn vị có nhiều giao dịch kinh tế với các bên liên quan đã thực hiện việc mua đi, bán lại cùng một mặt hàng lòng vòng giữa các bên liên quan nhằm mục đích thổi phồng doanh thu nội bộ, để cải thiện tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Cụ thể, một số doanh nghiệp đã thực hiện các giao dịch mua đi bán lại lòng vòng cho cùng một mặt hàng nhằm thổi phồng doanh thu cho các giao dịch này, nhưng thực chất thì giá trị hàng hóa này vẫn không thay đổi. Đây là một trong những thủ thuật làm đẹp báo cáo tài chính bằng cách dùng hình thức lần át bản chất của nghiệp vụ.

Chẳng hạn như Công ty Cổ phần Dược phẩm Cửu Long đã thực hiện các giao dịch lòng vòng khép kín với công ty con (Công ty TNHH MTV Dược phẩm VPC-Sài Gòn) và một khách hàng có nợ với Công ty Cổ phần Dược phẩm Cửu Long (Công ty An Tâm). Trong đó, Dược Cửu Long dường như chỉ đóng vai trò trung chuyển trong ngày cho các giao dịch mua đi bán lại giữa các công ty này. Giao dịch lòng vòng này được mô phỏng thông qua sơ đồ sau:



Cụ thể, trong ngày 9/12/2013, nhóm giao dịch mua vào từ Công ty TNHH MTV Dược phẩm VPC-Sài Gòn được Dược Cửu Long thực hiện liên tiếp, có tổng trị giá hơn 4,42 tỷ đồng. Một lượng doanh thu tương tự, chính xác con số đến từng đồng cũng được Dược Cửu Long thực hiện trong ngày 9/12/2013 thông qua nhóm giao dịch bán hàng cho Công ty VPC Sài Gòn. Theo điều tra của Đầu tư chứng khoán, mục đích của các giao dịch bán hàng bất thường, giao dịch lòng vòng (do không có luân chuyển hàng hóa đi kèm) là vì số tiền nợ của các khách hàng này đã bị quá hạn thanh toán và việc tạo một giao dịch không là để đảo tuổi nợ của khách hàng. Với giao dịch này, khách thanh toán nợ cũ và chuyển thành nợ mới chỉ trong một bút toán, trong khi số tiền công ty thu được về bản chất là bằng 0. Như vậy, nếu công ty không thực hiện các nhóm giao dịch bất thường nói trên và hạch toán trích lập dự phòng nghiêm túc theo quy định tại Thông tư 228/TT-BTC của Bộ Tài chính thì lợi nhuận của công ty cũng đồng thời tăng lên một khoản tương ứng với khoản trích lập dự phòng cho các nhóm khách hàng này [5].

4. Giải pháp giảm thiểu rủi ro gian lận giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan

4.1. Đối với người sử dụng báo cáo tài chính

Người sử dụng báo cáo tài chính cần được trang bị kiến thức liên quan đến rủi ro gian lận phát sinh từ những giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan. Thật sự, giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan được nhà quản lý sử dụng phổ biến nhằm thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận – tức là nhà quản lý ghi nhận sai các nghiệp vụ kinh tế này, nhằm làm sai lệch số liệu lợi nhuận công bố, mà đã và đang gây nguy hại đến chất lượng thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính. Do đó, việc nhận thức rõ hơn rủi ro gian lận phát sinh từ giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan sẽ giúp người sử dụng thông tin trên báo cáo tài chính thận trọng hơn khi đưa ra quyết định kinh tế của mình.

Từ thực tế cho thấy, nội dung vấn đề nghiên cứu không được chú trọng trong chương trình đào tạo chuyên ngành kế toán, kiểm toán. Do đó, một trong những giải pháp cần thiết đó là cung cấp kiến thức cho các nhà đầu tư về rủi ro gian lận từ những giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ với các bên liên quan trong nội dung đào tạo chuyên ngành kế toán, kiểm toán hay tài chính ngân hàng ở bậc đại học hay cao học tại các trường đại học.

4.2. Đối với các công ty đại chúng

4.2.1. Tăng cường chất lượng hệ thống kiểm soát nội bộ

Các công ty đại chúng cần xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu hơn trong việc xác định các giao dịch với các bên liên quan, phát hiện cũng như ngăn chặn các hành vi lạm dụng quyền hạn của ban giám đốc đối với các giao dịch giữa các bên liên quan. Đặc biệt, các doanh nghiệp cần xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ gắn liền với quản lý rủi ro gian lận với các bên liên quan của mình. Cụ thể, các doanh nghiệp cần có chính sách quản lý rủi ro cụ thể đối với giao dịch với các bên liên quan và đồng thời phải có người chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc đánh giá và quản lý rủi ro đó.

4.2.2. *Gia tăng tính độc lập của hội đồng quản trị và ban kiểm soát*

Sự độc lập của hội đồng quản trị và ban kiểm soát sẽ làm giảm thiểu cơ hội cho nhà quản lý thực hiện hành vi gian lận trong giao dịch với các bên liên quan. Bởi lẽ, khi tính độc lập của hội đồng quản trị và ban giám sát được gia tăng sẽ góp phần nâng cao được hiệu quả giám sát hoạt động điều hành của ban giám đốc và báo cáo tài chính. Để nâng cao tính độc lập này, các công ty nên quy định hội đồng quản trị và ủy ban kiểm soát phải có đa số các thành viên độc lập, không liên quan đến việc điều hành công ty hoặc đa số các thành viên độc lập từ bên ngoài công ty.

4.3. *Đối với các công ty kiểm toán*

- Các công ty kiểm toán cần tổ chức các khóa học để nâng cao năng lực chuyên môn và kiến thức về các dạng gian lận trong các giao dịch với bên liên quan, đặc biệt là các vấn đề chuyển giá và các thủ thuật làm đẹp báo cáo tài chính, để kiểm toán viên có thể xác định được rủi ro gian lận trong các giao dịch này và thiết kế được những thủ tục kiểm toán hiệu quả. Ngoài ra, các công ty kiểm toán nên tài trợ cho một số nhân viên học các khóa thâm định giá để có kiến thức sâu hơn về lĩnh vực này nhằm hỗ trợ cho công việc hiệu quả hơn.

- Cung cấp thêm dịch vụ điều tra gian lận bao gồm gian lận báo cáo tài chính.

- Nâng cao chất lượng của bằng chứng kiểm toán thu thập được từ những giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan [6].

4.4. *Đối với các cơ quan chức năng*

4.4.1. *Hoàn thiện chuẩn mực kế toán liên quan đến giao dịch với các bên liên quan*

Hiện tại, ở Việt Nam chuẩn mực kế toán liên quan đến giao dịch với các bên liên quan được quy định trong chuẩn mực kế toán số 26: Thông tin về các bên liên quan [3]. Tuy nhiên, chuẩn mực kế toán số 26 chưa quy định rõ ràng về một số vấn đề như:

- Phương pháp xác định giá trong giao dịch với các bên liên quan: Chuẩn mực chỉ dừng lại ở việc nêu lên những phương pháp xác định giá như: Phương pháp giá không bị kiểm soát có thể so sánh được, phương pháp giá bán lại, phương pháp giá vốn cộng lãi.

- Những hướng dẫn cụ thể giúp cho người đọc vận dụng những phương pháp này trong các giao dịch thực tế. Hơn thế nữa, một số vấn đề chuẩn mực chưa đề cập như: Các doanh nghiệp được thành lập với mục đích đặc biệt (Special purpose entity). Đây là vấn đề còn khá mới mẻ với người sử dụng thông tin báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Tuy nhiên, các doanh nghiệp đã và đang tận dụng kẽ hở của luật pháp và thành lập những doanh nghiệp với mục đích đặc biệt để làm đẹp báo cáo tài chính, che giấu các khoản nợ xấu. Do đó, thiết nghĩ chuẩn mực kế toán Việt Nam cần quy định rõ hơn trách nhiệm trong việc trình bày và ghi nhận các nghiệp vụ giao dịch của doanh nghiệp với các doanh nghiệp được thành lập với mục đích đặc biệt này.

4.4.2. *Hoàn thiện chuẩn mực kiểm toán Việt Nam*

Hiện nay, nền kinh tế nước ta đang phát triển nhanh với sự đầu tư mạnh của các tập đoàn đa quốc gia, hoạt động giao dịch

phức tạp và động cơ gian lận ngày càng tinh vi thì chuẩn mực kiểm toán số 550 “Các bên liên quan” do Bộ Tài chính ban hành năm 2012 theo TT 214/2012-BTC vẫn còn bộc lộ nhiều thiếu sót [2]. Do vậy cần thiết phải có văn bản hướng dẫn mới, kỹ lưỡng hơn và phù hợp với đặc điểm của các doanh nghiệp tại Việt Nam để giúp kiểm toán viên giải quyết các vấn đề về các bên liên quan hiệu quả hơn trong quá trình kiểm toán. Cụ thể: Chuẩn mực cần đề cập đến cách thức để áp dụng những phương pháp tính giá giữa các giao dịch giữa các bên liên quan, nhằm tạo cơ sở pháp lý giúp kiểm toán viên có thể đối chiếu với chính sách giá cả giao dịch mà các bên liên quan đang áp dụng. Hơn nữa, một số vấn đề lưu ý như các doanh nghiệp được thành lập với mục đích đặc biệt (Special Purpose Entity) nên được đề cập chuẩn mực kiểm toán để hướng dẫn cho kiểm toán viên có sự hiểu biết sâu sắc hơn về những gian lận xoay quanh các doanh nghiệp với mục đích đặc biệt được thành lập này. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính cần triển khai các chương trình đào tạo để giúp các công ty kiểm toán có thể áp dụng được chuẩn mực kiểm toán mới vào quá trình kiểm toán báo cáo tài chính.

4.4.3. *Bộ Tài Chính và Bộ Tư pháp tiến hành nghiên cứu, đề xuất ban hành văn bản pháp luật liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ tại các doanh nghiệp*

Quy định trách nhiệm của hội đồng quản trị, ban giám đốc của các doanh nghiệp niêm yết phải tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ tại doanh nghiệp. Đặc biệt, các doanh nghiệp này phải có ý thức trách nhiệm đối với thủ tục kiểm soát nhằm giảm thiểu rủi ro gian lận trong các giao dịch với các bên liên quan của mình.

Bắt buộc các doanh nghiệp phải được kiểm toán độc lập hàng năm và cơ quan kiểm toán phải đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp.

Quy định biện pháp chế tài (trách nhiệm hoàn trả, trách nhiệm đền bù vật chất và phạt tù) đối với các đơn vị không có hệ thống kiểm soát nội bộ hoặc làm tê liệt hệ thống kiểm soát nội bộ dẫn đến sai lệch thông tin trên báo cáo tài chính, gây tổn hại đến tài sản và tài chính của các nhà đầu tư và Nhà nước.

4.4.4. *Hoàn thiện các văn bản pháp luật liên quan đến vấn đề chuyển giá, một trong những thủ thuật được sử dụng phổ biến trong giao dịch giữa các bên liên quan*

Những quy định về chống chuyển giá đối với các doanh nghiệp hoạt động tại Việt Nam còn gặp hạn chế trong quá trình thực hiện, bởi nhiều yếu tố như thủ đoạn gian lận tinh vi, năng lực các cán bộ chuyên môn chưa đáp ứng đủ, các quy định về chống chuyển giá còn dừng lại ở mức tổng quát gây khó khăn cho việc thực hiện. Mặc dù Bộ Tài chính có ban hành thông tư 66/2010 hướng dẫn các cách so sánh, xác định giá bán thị trường và giá bán nội bộ trong các công ty đa quốc gia, nhưng do có quá nhiều phương pháp tính giá khác nhau nên cơ quan thuế rất khó phát hiện hành vi chuyển giá và không thể áp dụng các biện pháp trực tiếp vì phải đảm bảo quyền tự do và bí mật kinh doanh của doanh nghiệp. Các biện pháp gián tiếp như so sánh, đối chiếu giá nguyên liệu đầu vào, sản phẩm đầu ra tại các quốc gia có cùng sản phẩm là những biện pháp chính, nhưng tốn rất nhiều thời gian và công sức.

Quy định về chống chuyển giá: Kỹ thuật được các công

ty đa quốc gia thực hiện chủ yếu nhằm trốn thuế thu nhập doanh nghiệp tại Việt Nam là nhập các nguyên liệu từ các công ty trong tập đoàn hoặc các đối tác liên doanh với giá cao, làm cho giá vốn hàng bán cao dẫn tới số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp giảm; Hoặc bán hàng cho các đối tác và công ty trong tập đoàn với giá thấp cũng dẫn tới thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp giảm. Để ngăn chặn được những thủ thuật đó, nước ta cần có quy định chặt chẽ về chống chuyển giá, đặc biệt là phải thỏa thuận về cơ chế thỏa thuận giá trước “Advance Pricing Agreement” giữa cơ quan thuế và doanh nghiệp để tránh những bất đồng về việc xác định giá trong giao dịch giữa các bên liên quan trong tương lai. Cơ chế thỏa thuận giá trước thường có hiệu lực trong 5 năm tài chính, doanh nghiệp phải đề xuất mức giá và phương pháp tính giá giữa các thành viên trong cùng tập đoàn trong từng giao dịch xác định cụ thể. Vào tháng 5/2011, nước ta đã ban hành các quy định liên quan đến cơ chế thỏa thuận giá trước và hiện nay đã có một số doanh nghiệp tiên phong thực hiện. Với việc áp dụng đại trà cơ chế này đối với các công ty đa quốc gia hoạt động tại nước ta, nhà nước sẽ quản lý, kiểm soát hiệu quả hơn việc gian lận trốn thuế do chuyển giá nhờ giảm thời gian điều tra về chuyển giá và tìm giải pháp cho những bất đồng giữa cơ quan thuế và doanh nghiệp.

4.4.5. Tăng cường giám sát hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty đại chúng

Bên cạnh việc hoàn thiện cơ sở pháp lý như chuẩn mực kế toán, kiểm toán các cơ quan chức năng cần phải nâng cao hoạt động giám sát và kiểm tra chất lượng kiểm toán báo cáo tài chính của các doanh nghiệp kiểm toán. Tại Hoa Kỳ, năm 2002, đạo luật Sarbane-Oxley đã ra đời sau hàng loạt vụ bê bối tài chính của các công ty lớn như Enron, Tyco hay Worldcom. Một trong những nội dung quan trọng nhất của đạo luật này đó là thành lập Ủy ban Giám sát hoạt động kiểm toán (PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board). Ủy ban này là tổ chức phi lợi nhuận nhưng có chức năng như: Quản lý nhà nước, chịu trách nhiệm giám sát, thanh tra các công ty kiểm toán nhằm mục đích giám sát chất lượng hoạt động kiểm toán. Hoạt động của PCAOB hoàn toàn độc lập và đã đóng góp lớn trong việc nâng cao chất lượng của hoạt động kiểm toán báo cáo tài chính của các công ty đại chúng tại Hoa Kỳ. Ở nước ta, cần nghiên cứu mô hình hoạt động của Ủy ban Giám sát Hoạt động Kiểm toán (PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board) để thành lập cơ quan có vai trò tương tự nhằm nâng cao chất lượng báo cáo tài chính của các công ty đại chúng.

5. Kết luận

Bài viết này đã hệ thống hóa các hình thức gian lận phổ biến trong các giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan của một số tác giả trên thế giới như việc ghi nhận cao hơn hay thấp hơn giá thị trường trong các giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ nhằm chuyển dịch

lợi ích kinh tế giữa các bên liên quan với nhau; thiết lập các đơn vị có mục đích đặc biệt để thực hiện các giao dịch bán hàng gian lận với các đơn vị này; hay tạo ra các điều khoản giao dịch bán hàng giả mạo với các bên liên quan. Đồng thời, đưa ra một số ví dụ minh họa thực trạng gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan tại Việt Nam. Từ đó, tác giả đã đề xuất một số giải pháp đối với người sử dụng thông tin được trình bày trên báo cáo tài chính, công ty đại chúng, công ty kiểm toán độc lập hay các cơ quan chức năng trong việc ngăn ngừa và giảm thiểu hành vi gian lận đối với giao dịch bán hàng hay cung cấp dịch vụ giữa các bên liên quan. Những giải pháp này sẽ là nhân tố tích cực, góp phần gia tăng tính minh bạch và củng cố niềm tin của nhà đầu tư về thông tin được công bố trên báo cáo tài chính.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Áo thuật kiểm toán quốc tế tiếp tay chuyển giá, <http://vietnamnet.vn/vn/kinh-te/147016/-ao-thuat--kiem-toan-quoc-te-tiep-tay-chuyen-gia-.html>, 2013.
- [2] Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam số 550: Các bên liên quan, Thông tin số 214/2012/TT-BTC ngày 06 tháng 12 năm 2012 của Bộ Tài chính.
- [3] Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 26: Thông tin về các bên liên quan, Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.
- [4] Doanh nghiệp bất động sản: Nghi vấn doanh thu ảo, <http://vics.vn/TinTuc/TinKinhTe/191316/dn-bat-dong-san-nghi-van-doanh-thu-ao.aspx>, 2012.
- [5] Hai câu hỏi lớn về Được Cứu Long, <http://tinnhanhchungkhoan.vn/doanh-nghiep/hai-cau-hoi-lon-ve-duoc-cuu-long-98628.html>, 2014.
- [6] Hà Thị Ngọc Hà, Giao dịch với các bên liên quan trong kiểm toán báo cáo tài chính – Trách nhiệm của kiểm toán viên và doanh nghiệp kiểm toán, VACPA, 2014.
- [7] Những cỗ máy tài chính ngấm lợi hại, <http://cafef.vn/KDC-102715/nhung-co-may-tai-chinh-ngam-loi-hai.chn>, 2013.
- [8] Elaine Henry, Elizabeth Gordon, Brad Reed, Timothy Louwers, The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting, *Journal of Forensic & Investigative Accounting* Vol. 4, 2012.
- [9] Khanna, T. and Y.Yafeh, *Business groups and risk sharing around the world*, Harvard Business School Competition and Strategy, Working Paper series, 2000.
- [10] Kohlbeck and Mayhew, *Related Party Transactions*, Working Paper, Rutgers University, 2004.
- [11] Ming Jian and T.J.Wong, Earning management and tunneling through related party transactions: Earnings Management and Tunneling through Related Party Transactions: Evidence from Chinese Corporate Groups, Nanyang Business School, 2004.
- [12] Scott Eichar, Will it Be Effective in Preventing Another Enron Scandal?, Liberty University, 2009.
- [13] Timothy J. Louwers, Elaine Henry, Brad J. Reed và Elizabeth A. Gordon, Deficiencies in auditing related party transactions: Insight from AAERs, American Accounting Associate, 2008.
- [14] Yan-Leung Cheunga, Yuehua Qia, P. Raghavendra Raub, Aris Stouraitisa, Buy high, sell low: How listed firms price asset transfers in related party transactions, City University of Hong Kong and Purdue University, 2008.

(BBT nhận bài: 16/01/2015, phản biện xong: 13/04/2015)