

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VỚI VẤN ĐỀ GIAN LẬN CHUYỂN GIÁ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP FDI Ở VIỆT NAM

Đào Minh Hằng
Khoa Kế toán Tài chính
Email: hangdm@dhhp.edu.vn

Ngày nhận bài: 06/12/2021

Ngày PB đánh giá: 26/12/2021

Ngày duyệt đăng: 06/01/2022

TÓM TẮT: Chính phủ đã ban hành nhiều chính sách ưu đãi trong thu hút vốn đầu tư trực tiếp nước ngoài (FDI) cho phát triển kinh tế, tuy nhiên đây lại là điều kiện khiến nhiều doanh nghiệp (DN) thực hiện gian lận chuyển giá, gây ảnh hưởng tiêu cực đến các nước này và cần có sự kiểm soát của nhà nước. Ở Việt Nam, Kiểm toán nhà nước (KTNN) là một trong các chủ thể tham gia kiểm soát về chuyển giá, mặc dù đã có nhiều khoản kiến nghị tăng thu từ hoạt động chuyển giá, KTNN vẫn cần có các giải pháp để đẩy mạnh công tác này và nâng cao chất lượng kiểm toán, nhất là trong giai đoạn dịch bệnh Covid-19 lan rộng, diễn biến phức tạp như hiện nay.

Từ khóa: Doanh nghiệp FDI, gian lận chuyển giá, giao dịch liên kết, kiểm toán nhà nước

STATE AUDIT WITH TRANSFER PRICING FRAUD ISSUE OF FDI FIRMS IN VIETNAM

ABSTRACT: The Government has provided many attractive investment incentives to absorb foreign direct investment (FDI) in order to accelerate economic growth; however, abuse of transfer pricing by foreign companies in Vietnam is rising, transfer pricing frauds have negative effects on these countries and requires state control. The State Audit of Vietnam (SAV) has gradually played its important role in the process of transfer pricing control, although SAV has been giving decisions for those issues related to budget, financial from transfer pricing activities, it still needs solutions to promote the work and improve audit quality, especially during the current period of the COVID-19 pandemic.

Keywords: FDI firms, transfer pricing fraud, related party transaction, state audit

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Đến cuối tháng 10/2021, Việt Nam có hơn 34.000 dự án FDI còn hiệu lực, vốn thực hiện lũy kế đạt 242,36 tỷ USD/400 tỷ USD tổng vốn đăng ký; tổng vốn đăng ký cấp mới, điều chỉnh, góp vốn: 23,7 tỷ USD vào 18 ngành lĩnh vực: công nghiệp chế biến, chế tạo, sản xuất, phân phối điện, bất động sản, bán buôn, bán lẻ,... Dịch Covid diễn biến phức tạp khiến các nhà máy bị ngưng, giảm công suất nhưng 8 tháng đầu năm, vốn thực hiện vẫn tăng nhẹ [2], Việt Nam vẫn được đánh giá là điểm

đến FDI triển vọng. Tuy nhiên nhiều DN FDI là thành viên công ty đa quốc gia gia tăng báo lỗ dù doanh thu tăng mạnh, theo báo cáo PCI 2020, 47% DN FDI được khảo sát báo lỗ do nhiều nguyên nhân trong đó có gian lận chuyển giá [11], tập trung ở lĩnh vực tài chính, bảo hiểm (90%), dệt may (70%), lĩnh vực ô tô (51%),...[7]. Hầu hết DN nội địa cùng ngành có lãi (may mặc, giày da,...) thì DN FDI thua lỗ liên tục nhưng vẫn mở rộng quy mô (Adidas, Coca-Cola, Lotteria, KFC, Metro,...). Gian lận chuyển giá gây thất thu ngân sách nhà

nước (NSNN) quy mô không nhỏ khi DN FDI chiếm 20% GDP, 25% tổng vốn đầu tư toàn xã hội, 40% giá trị sản xuất công nghiệp, 50% tổng kim ngạch xuất khẩu, nhập khẩu, 30% tổng thu [2]. Công tác kiểm toán chống chuyển giá được bàn thảo và triển khai chính thức, hệ thống, đúng bản chất mới vài năm trở lại đây; các quy định pháp luật, vai trò của cơ quan quản lý nhà nước về chuyển giá (gồm KTNN) đã được đề cập. Tuy nhiên chuyển giá là vấn đề rất phức tạp, bên cạnh đó khó khăn, thách thức Việt Nam phải đối mặt là “lỗ hổng kiến thức” trong kiểm toán, nghiên cứu chuyển giá. Trong bài viết, tác giả sẽ làm rõ về kiểm toán gian lận chuyển giá do KTNN thực hiện, nhằm trả lời các câu hỏi: (1) Thực tế tổ chức công tác kiểm toán chuyển giá của KTNN ở Việt Nam hiện nay được thực hiện như thế nào; (2) Các hạn chế, khó khăn trong hoạt động kiểm toán chuyển giá của KTNN. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, tác giả tổng hợp, phân tích, đánh giá và đề xuất một số khuyến nghị đối với công tác này.

2. TỔNG QUAN VỀ KIỂM TOÁN HOẠT ĐỘNG CHUYỂN GIÁ TẠI DOANH NGHIỆP

Đối tượng và khách thể kiểm toán

Chuyển giá/ định giá chuyển giao được đánh giá là vấn đề phức tạp với tác động tiêu cực. Theo Tổ chức Hợp tác và Phát triển Kinh tế OECD: “Chuyển giá là việc thực hiện chính sách giá đối với sản phẩm; tài sản hữu hình, vô hình; dịch vụ; lãi tiền vay được chuyển dịch giữa các bên liên kết không theo giá giao dịch thông thường trên thị trường, nhằm tối thiểu hóa tổng số thuế phải nộp của tất cả các bên liên kết trên toàn cầu” [6]. Nhiều nhà nghiên cứu cho rằng đây là hoạt động chủ quan, có

ý, thông đồng của các tập đoàn, công ty đa quốc gia, nhóm công ty nội địa/ độc lập mà chủ sở hữu có liên kết với nhau cũng như tận dụng khác biệt chính sách, ưu đãi thuế suất giữa các quốc gia để xây dựng chính sách giá giao dịch nội bộ [3]. Chuyển giá ở DN FDI gắn với giao dịch liên kết (GDLK) đa dạng giữa công ty mẹ (nước đầu tư) và công ty con (nước tiếp nhận đầu tư). Các chuyên gia nhận định DN FDI đang thực hiện *gian lận* giá, lạm dụng chuyển giá để trốn thuế, thôn tính, chiếm lĩnh thị trường với thủ thuật: hạch toán sai các loại chi phí, chuyển lỗ, đưa tiền thu từ sản xuất, phân phối vào chi phí lãi vay trả cho công ty mẹ nước ngoài;... Do đó, thực chất *kiểm toán hoạt động chuyển giá* là việc KTV đánh giá GDLK có dấu hiệu chuyển giá và *thực hiện gian lận chuyển giá* từ đó phát hiện, góp phần giảm thiểu tác động tiêu cực từ hành vi này. Khách thể kiểm toán là DN có quan hệ liên kết: bên tham gia trực tiếp/ gián tiếp điều hành, kiểm soát, góp vốn, đầu tư vào bên kia; bên trực tiếp/ gián tiếp chịu sự điều hành, kiểm soát, góp vốn, đầu tư của bên khác.

Tổ chức công tác kiểm toán: Kiểm toán chuyển giá có thể thực hiện dạng kiểm toán chuyên đề và lồng ghép trong kiểm toán BCTC. Với cách thứ nhất: Kiểm toán hoạt động, chủ thể là Kiểm toán nhà nước thực hiện riêng cuộc kiểm toán với hoạt động có dấu hiệu chuyển giá, nhằm phát hiện gian lận chuyển giá, góp phần giải quyết bất bình đẳng thuế giữa DN FDI và DN nội địa, chống thất thu NSNN,... Với cách thứ hai, chủ thể là KTNN, Kiểm toán độc lập thực hiện kiểm toán giao dịch phát sinh với bên có quan hệ liên kết của DN FDI khi kiểm toán BCTC nhằm đưa ý kiến về giá trị GDLK có trung thực, hợp lý

trên cơ sở chuẩn mực, tuân thủ pháp luật, tuy nhiên các phát hiện về gian lận chuyển giá trong cuộc kiểm toán theo cách này thường khá ít.

Phương pháp kiểm toán: Dưới góc độ quản trị, chuyển giá không bất hợp pháp bởi DN có quyền tự xác định giá cả trên thị trường, tạo điều kiện thuận lợi cho hoạt

động của công ty mẹ - con, tuy nhiên việc lựa chọn giá chuyển giao nội bộ có thể bị lợi dụng để gian lận. Tính chất của GDLK là không được phản ánh toàn bộ trên các tài liệu kế toán, KTV sẽ kết hợp *kiểm toán chứng từ* (cân đối, đối chiếu) và *ngoài chứng từ* (kiểm kê, thực nghiệm, điều tra) nhằm thu thập bằng chứng trên cơ sở văn bản pháp lý để quy kết giá trị giao dịch.

Bảng 1: Tổng hợp các phương pháp kiểm toán áp dụng

Phương pháp	Cách thức tiến hành	Ví dụ
Cân đối	Kiểm tra cân đối giữa số liệu khoản mục liên quan GDLK	Xem xét các quan hệ cân đối tổng quát và cân đối cụ thể của các số liệu liên quan GDLK, khoản mục
Đối chiếu trực tiếp	So sánh trị số của cùng một GDLK trên các chứng từ khác nhau	Khi kiểm toán các khoản chi mua vật liệu từ công ty mẹ/ liên kết, KTV đối chiếu chi phí thu mua ghi sổ với chứng từ mua; giữa sổ kho và sổ cái
Đối chiếu logic	Xem xét mức biến động tương ứng về trị số các chỉ tiêu liên quan đến các GDLK	DN FDI mua vật tư từ công ty mẹ ở nước ngoài: tồn kho tăng, tiền giảm/phải trả tăng. KTV căn cứ vào xu hướng, mức biến động giữa của các khoản mục trên để đánh giá
Kiểm kê	Kiểm tra tại chỗ tài sản nhằm xác định sự tồn tại của tài sản	KTV kiểm kê hàng tồn kho, đối chiếu sổ kiểm kê và sổ sách, xem xét GDLK mua/ bán vật tư,.. liệu có GDLK ảo
Thực nghiệm	Diễn lại, nghiên cứu, phân tích yếu tố cấu thành tài sản nhằm phát hiện hành vi làm sai giá trị GDLK	DN FDI bán sản phẩm cho công ty mẹ với giá thấp hơn giá trị thực. Thông qua thực nghiệm, KTV xác minh giá trị thực tế của sản phẩm sản xuất để từ đó làm cơ sở kết luận.
Điều tra	Phòng vấn, quan sát, gửi thư xác nhận nhằm tiếp cận, tìm hiểu đối tượng liên quan GDLK	KTV phỏng vấn, quan sát nhà xưởng, kho bãi, hoạt động của DN FDI, lấy xác nhận về các khoản nợ phải thu, phải trả, tiền... nhằm đánh giá sự tồn tại của GDLK

Nguồn: Tác giả tổng hợp

Để xác định giá trị chuyển giao thực tế của GDLK theo thông lệ quốc tế, có 5 phương pháp phổ biến khi xem xét xác định giá thị trường trong giao dịch giữa các bên có quan hệ liên kết và các DN tự xác định sẽ áp dụng phương pháp nào để

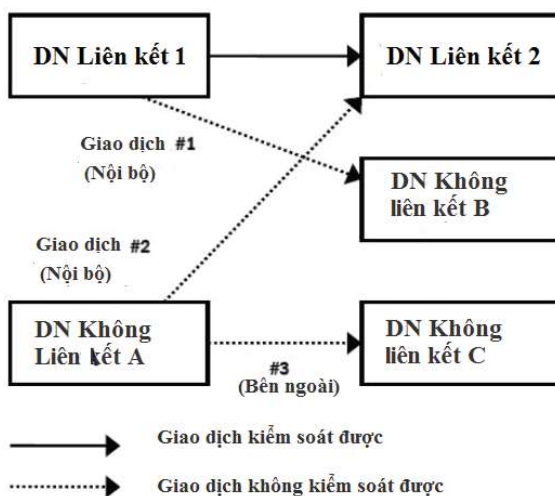
xác định giá chuyển giao, với điều kiện phải có đầy đủ cơ sở chứng minh phương pháp phù hợp. KTV sẽ đánh giá phương pháp DN áp dụng có phù hợp, tuân thủ các chuẩn mực, quy định hiện hành không:



Hình 1: Các phương pháp định giá chuyển giao phổ biến

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

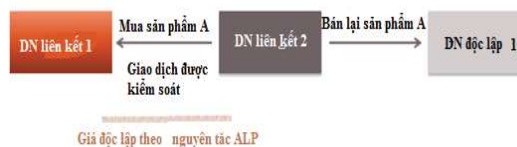
So sánh giá độc lập (Comparable Uncontrolled Price Method): Dựa vào đơn giá sản phẩm của giao dịch độc lập để xác định đơn giá sản phẩm GDLK với điều kiện giao dịch tương đương. Đây là phương pháp có nhiều ưu điểm nhất, áp dụng cho tất cả các loại GDLK, nhưng thực tế rất khó tìm được giao dịch độc lập có khả năng so sánh phù hợp với các chuẩn mực về so sánh, nhất là các sản phẩm dịch vụ, quyền sở hữu tri tuệ.



Hình 2: Phương pháp so sánh giá độc lập

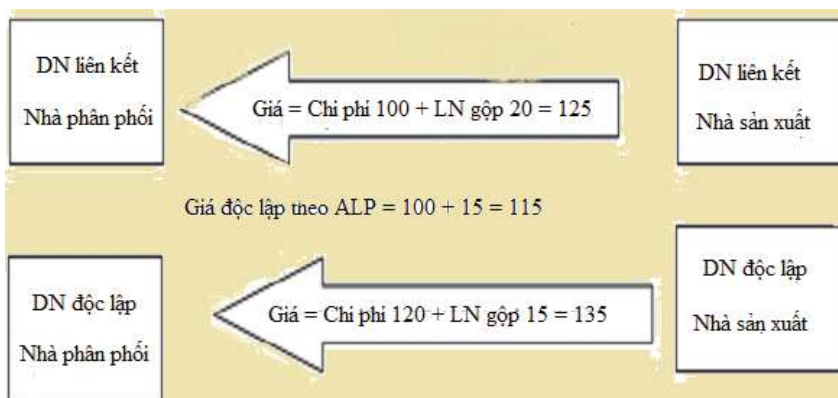
Giá bán lại (Resale Price Method): Dựa vào giá bán lại sản phẩm cho bên

độc lập để xác định giá mua vào từ bên liên kết, tuy nhiên hạn chế là phạm vi đối tượng áp dụng hẹp, thích hợp với ngành thương mại (mặt hàng có tính thời vụ, thời gian giữa thời điểm mua vào - bán ra ngắn hạn, hàng hóa trước khi bán không qua gia công, chế biến, lắp ráp, thay đổi tính chất hoặc gắn với nhãn hiệu thương mại để tăng giá trị hàng hóa).



Hình 3: Phương pháp giá bán lại

Cộng thêm chi phí (Cost Plus Method): Xác định giá bán sản phẩm cho bên liên kết dựa trên cơ sở giá vốn/giá thành của sản phẩm do DN mua vào từ bên độc lập và lợi nhuận gộp (được tính sao cho giá chuyển giao có thể so sánh với giá thị trường). Khó khăn lớn nhất khi áp dụng là yêu cầu sự hoàn thiện của hệ thống kế toán cũng như khắc phục sự khác biệt giữa các chuẩn mực kế toán, kiểm toán giữa các quốc gia.



Hình 4: Phương pháp cộng thêm chi phí

Tách lợi nhuận (Profit Split Method):

Dựa vào lợi nhuận từ GDLK tổng hợp của nhiều thành viên tập đoàn và tính lợi nhuận cho từng thành viên như các bên độc lập phân chia lợi nhuận ở điều kiện tương đương. Để áp dụng cần phân tích chi phí liên quan chức năng chính của DN khi điều chỉnh về cùng điều kiện giao dịch, khác biệt về hạch toán GDLK- độc lập; khác biệt khi tính toán/ qui đổi giá trị bằng tiền và giá trị tài sản vô hình mỗi bên đóng góp, thời gian sử dụng của tài sản trong GDLK.

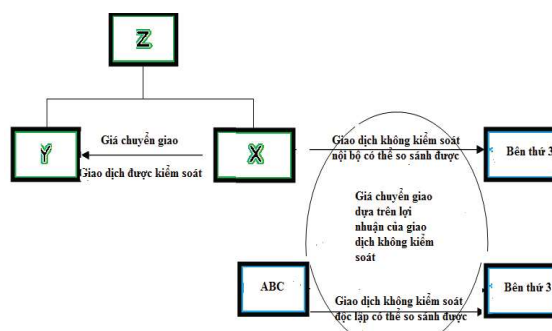


Hình 5: Phương pháp tách lợi nhuận

So sánh lợi nhuận chuyển giao (Transactional Net Margin Method):

Dựa vào tỷ suất sinh lời của sản phẩm trong giao dịch độc lập để so sánh làm cơ sở xác định tỷ suất sinh lời trong GDLK ở điều kiện giao dịch tương đương. Phương

pháp này áp dụng rộng rãi cho cả GDLK phức tạp, liên kết chặt chẽ giữa các bên và không có thông tin chi tiết về điều kiện giao dịch; cũng có thể sử dụng để xác định lại giá trị doanh thu, chi phí, tài sản tương ứng. Tương tự phương pháp cộng thêm chi phí, phương pháp này cần hệ thống kế toán kiểm toán đầy đủ, tuân thủ pháp luật, phù hợp với thông lệ, chuẩn mực quốc tế.



Hình 6: Phương pháp so sánh lợi nhuận chuyển giao

Các phương pháp xác định lại giá chuyển nhượng theo nguyên tắc thị trường sẽ sử dụng các cơ sở lựa chọn phù hợp. Ngoài trừ phương pháp so sánh giá độc lập dựa vào giá bán, các phương pháp còn lại đều dựa trên cơ sở lợi nhuận như lợi nhuận gộp (phương pháp giá bán lại, giá vốn cộng lãi), lợi nhuận thuần (tách lợi nhuận, so sánh lợi nhuận).

3. KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC VỚI GIAN LẬN CHUYÊN GIÁ CỦA DN FDI Ở VIỆT NAM

Việc kiểm tra riêng về chuyên giá ở nước ta chỉ được thực hiện bởi cơ quan thuế thông qua thanh tra giá chuyên giao còn KTNN, công ty kiểm toán độc lập thực hiện trong kiểm toán BCTC của DN FDI nhằm kiểm soát GDLK có dấu hiệu chuyên giá. Phó Tổng KTNN, GS.TS Đoàn Xuân Tiên khẳng định KTNN mới kiểm toán một số mắt xích rất nhỏ trong hoạt động của khối FDI mà chưa có chuyên đề kiểm toán riêng cho loại hình đặc biệt [11]. Để khảo sát thực trạng kiểm toán của KTNN tại DN FDI, tác giả đã thu thập dữ liệu thứ cấp từ Tổng cục thuế, Bộ Kế hoạch và Đầu tư, Kiểm toán Nhà nước, Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam và phỏng vấn phi cấu trúc, gửi bảng hỏi về kiểm toán chuyên giá cho KTV Nhà nước có kinh nghiệm kiểm toán DN FDI, kiểm toán chuyên giá.

Đối tượng và khách thể kiểm toán

Theo điều 4 Luật KTNN:” Đối tượng kiểm toán của KTNN là việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công và các hoạt động có liên quan đến việc quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công của đơn vị được kiểm toán” [5]. Thuật ngữ về đối tượng kiểm toán chưa được hiểu thống nhất, nhiều ý kiến cho rằng DN FDI không thuộc đối tượng kiểm toán của KTNN nên chưa thể kiểm toán riêng biệt hành vi chuyên giá của DN FDI mà chỉ đối chiếu nghĩa vụ với NSNN qua cơ quan thuế dẫn tới khó khăn khi kiểm tra, đối chiếu với đơn vị, tổ chức liên quan, phải tác nghiệp qua cơ quan thuế, tài chính, môi trường..., ngoại trừ kiểm toán BCTC của DN FDI có

phần vốn nhà nước. Cụ thể, chức năng của KTNN: kiểm toán việc quản lý và sử dụng tài chính công, bao gồm hoạt động quản lý thuế với DN FDI của cơ quan thuế. Cơ quan thuế có nhiệm vụ kiểm soát giá trị chuyên giao khi quản lý thuế do đó KTNN sẽ kiểm toán việc quản lý giá trị chuyên giao hàng hóa dịch vụ giữa các DN liên kết nhằm đánh giá công tác quản lý thuế, phát hiện gian lận chuyên giá.

Phương thức tổ chức hoạt động kiểm toán

Việc kiểm toán quản lý giá trị chuyên giao tổ chức dưới hình thức cuộc kiểm toán ngân sách địa phương, trong đó có cuộc kiểm toán thành phần là công tác quản lý thuế (quản lý thu, việc thực hiện nghĩa vụ thuế của DN FDI có GDLK); DN FDI là khách thể gián tiếp chỉ có trách nhiệm “cung cấp thông tin, tài liệu” hướng tới mục tiêu đánh giá:

- Việc tổ chức thực hiện công tác chống thất thu NSNN của địa phương (ủy ban nhân dân; cơ quan thuế và các đơn vị chức năng liên quan) đối với quản lý giá GDLK của DN.

- Sự tuân thủ pháp luật, quy trình nghiệp vụ trong quản lý thuế với DN của cơ quan thuế.

- Tính hiệu lực, hiệu quả trong thực hiện chính sách quản lý thuế, trọng tâm là đánh giá quản lý kê khai, thanh tra, kiểm tra.

- Việc tuân thủ pháp luật về kê khai, xác định giá GDLK, kê khai hồ sơ giá chuyên giao của DN FDI có GDLK, kê khai và thực hiện nghĩa vụ với NSNN (Việt Nam có khoảng 16.500 DN có quan hệ liên kết, hơn 8.000 DN có GDLK (DN

FDI chiếm hơn 83%) nên còn nhiều gian lận chuyển giá qua các GDLK chưa được phát hiện [8]).

Khu vực FDI được hưởng ưu đãi cao về thuế suất thấp, miễn thuế, giảm 50% thuế nên có tình trạng khi hết thời gian ưu đãi báo lỗ, đây là vấn đề đã được cơ quan thuế, KTNN đưa ra bàn thảo tại nhiều hội nghị. Thông qua kiểm toán NSNN ở địa phương, khi đối chiếu đối tượng nộp thuế tại cơ quan thuế, KTNN phát hiện gian lận chuyển giá và trốn thuế với số tiền lớn của DN FDI bằng nhiều hình thức chuyển giá khác nhau như Adidas, Coca-Cola, Pepsi,... bán hàng hóa, nguyên liệu cho bên liên kết thấp hơn giá bán cho bên độc lập do lợi thế nắm giữ phần vốn lớn ở Việt Nam, bên liên kết nước ngoài có quyền định đoạt giá chuyển giao để chuyển nhiều lợi nhuận. Keangnam Vina, Trà Kinh Lộ, Trà Đài Loan,... bao tiêu sản phẩm qua công ty mẹ với giá bán/gia công thấp hơn giá vốn và công ty mẹ cho vay không tính lãi nhằm chuyển giá qua chi phí lãi vay hoặc ép giá bán sản phẩm xuất khẩu xuống mức tối thiểu [7]. Tuy nhiên, cách thức tổ chức kiểm toán quản lý thuế này có rủi ro kiểm toán cao, không đáp ứng yêu cầu về phương thức tổ chức, thời gian, nhân sự. Nhiều trường hợp do nhận thức và việc áp dụng pháp luật của một bộ phận (DN, cơ quan liên quan) chưa thống nhất nên không hợp tác cung cấp tài liệu đầy đủ để KTNN làm nhiệm vụ. Hơn nữa, do ảnh hưởng của Covid, việc tổ chức kiểm toán trực tiếp tại địa phương không thể thực hiện hoặc không liên tục, ảnh hưởng chất lượng kiểm toán.

Phương pháp kiểm toán áp dụng

Từ năm 2019, KTNN đã đẩy mạnh

thực hiện tiếp cận kiểm toán theo xu thế hoạt động tất yếu của các cơ quan kiểm toán tối cao thế giới: dựa trên xác định trọng yếu và đánh giá rủi ro. Tuy nhiên, việc áp dụng còn gặp khó khăn do đòi hỏi kinh nghiệm, chuyên môn của KTV và chịu tác động xấu của Covid như khó tiếp cận tài liệu, thông tin từ khách thể, KTV phải hạn chế tiếp xúc để tránh nguy cơ lây nhiễm dịch bệnh, ảnh hưởng lớn đến việc thu thập bằng chứng kiểm toán, xác định rủi ro, trọng yếu khi kiểm toán.

KTNN áp dụng phương thức khá đơn giản là đối chiếu thuế (kiểm tra, đối chiếu việc chấp hành nghĩa vụ thuế) của DN FDI bằng cách đối chiếu số liệu kê khai và thực hiện nghĩa vụ thuế do cơ quan thuế với những thông tin, tài liệu do DN cung cấp. Việc chuyển giá được KTNN xác định qua tìm hiểu hoạt động liên kết giữa công ty mẹ - con, bán hàng cùng hệ thống với giá thấp, bán qua nhiều vòng, bán hàng công ty mẹ ở chính quốc thấp hơn giá thành khiến nghĩa vụ thuế, nhất là thuế tiêu thụ đặc biệt giảm. Cụ thể, KTV kiểm tra giá cả, số lượng, chất lượng, nguồn gốc xuất xứ của thiết bị, vật tư nhập khẩu dựa trên invoice, tờ khai hải quan, packing list,.. ; năm, công nghệ sản xuất, từ đó xác định gian lận chuyển giá từ nhập khẩu vật tư, thiết bị, công nghệ: nâng chi phí đầu vào (giá thiết bị, vật tư, định mức tiêu hao, chi phí phân bổ từ công ty mẹ nước ngoài) hoặc nhận chuyển giao máy móc lạc hậu, khó định giá trị thực của DN FDI. KTV đối chiếu Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh, Giấy phép đầu tư, Biên bản họp hội đồng quản trị, hội đồng thành viên, các khoản phải thu, phải trả, góp vốn liên doanh, vay ngắn hạn, vay dài hạn,... để

xác định được tổ chức, cá nhân có quan hệ liên kết với DN FDI theo quy định.

Việc áp dụng các phương pháp xác định lại giá thị trường để làm căn cứ đánh giá liệu DN có gian lận chuyển giá không cũng gặp nhiều khó khăn do chưa có bộ tiêu chí chính thức để nhận diện dấu hiệu chuyển giá; việc tiếp cận thông tin, hệ thống cơ sở dữ liệu để tính toán theo các phương pháp hạn chế, quy định quản lý thuế với DN có GDLK chưa hoàn thiện. Chính phủ đã ban hành và triển khai Nghị định 20/2017/NĐ-CP với mục tiêu ngăn chặn hành vi chuyển giá, trốn thuế của các DN FDI, tuy nhiên do có nhiều bất cập nên Tuy Nghị định 68/2020/NĐ-CP và 132/2020/NĐ-CP đã được ban hành, sửa đổi, thay thế, bổ sung nội dung cần thiết, luật hoá một số nguyên tắc cơ bản nhằm tăng cường quản lý thuế với DN có GDLK, các phương pháp xác định giá trị chuyển giao nhưng chưa thể đánh giá được tính hiệu quả trong việc tạo hành lang pháp lý vững chắc cho công tác chống chuyển giá. Hơn nữa không ít trường hợp DN FDI không hợp tác, không cung cấp tài liệu, KTV không thể thu thập đầy đủ bằng chứng kiểm toán cần thiết. Mặt khác, do gian lận chuyển giá phức tạp, quy trình, chuẩn mực và văn bản hướng dẫn kiểm toán chuyển giá còn thiếu mà chủ yếu đối chiếu thuế một số DN FDI trên địa bàn khi kiểm toán ngân sách địa phương nên một trong các khó khăn lớn nhất của công tác chống gian lận chuyển giá hiện nay chính là nhiều KTV vẫn còn hiểu một cách khá sơ sài vấn đề này.

Qua kiểm toán, KTNN chỉ ra thiếu sót, sai phạm trong thực hiện luật và chính sách thuế với DN FDI có GDLK; xác định

trách nhiệm và kiến nghị xử lý vi phạm theo quy định pháp luật; chỉ ra bất cập cơ chế, chính sách với việc quản lý thu, thực hiện nghĩa vụ thuế để kiến nghị với cơ quan thẩm quyền sửa đổi, bổ sung quy định ngăn chặn lỗ hổng chính sách. Cuối năm 2019, Coca-Cola Việt Nam- DN FDI đứng đầu danh sách nghi án chuyển giá, báo lỗ hơn 20 năm liên tiếp đã bị truy thu, xử phạt thuế 821 tỉ đồng còn Heineken Việt Nam bị truy thu 916 tỉ đồng tiền thuế và chậm nộp. Trước đó Big C, Metro, Sabecco, HaBeCo bị truy thu hàng nghìn tỉ đồng [9]. Năm 2020, KTNN đã chuyển Cơ quan Cảnh sát điều tra làm rõ và xử lý 2 vụ việc có dấu hiệu vi phạm pháp luật được phát hiện thông qua kiểm toán công tác quản lý thu NSNN tại Cục Thuế Bà Rịa - Vũng Tàu: hành vi chuyển giá, trốn thuế của Công ty Nhôm Toàn Cầu [10]. Tuy nhiên, còn nhiều vướng mắc khiến vai trò KTNN trong kiểm toán chính sách và thực thi chính sách thu hút FDI còn hạn chế; hệ thống văn bản pháp lý về KTNN, hướng dẫn về đối tượng kiểm toán chưa rõ ràng; kiến thức và kinh nghiệm của KTV về gian lận chuyển giá chưa đầy đủ; tổ chức kiểm toán độc lập còn tư vấn giúp DN chuyển giá... Vì vậy công tác kiểm toán cần được nghiên cứu hệ thống, làm rõ vấn đề pháp lý, mục tiêu, nội dung, phạm vi, phương pháp và tổ chức thực hiện.

4. MỘT SỐ KHUYẾN NGHỊ

Để có cơ sở pháp lý thực hiện kiểm toán chuyển giá, Luật KTNN cần quy định rõ chức năng kiểm toán của KTNN với thu ngân sách tại các đối tượng nộp thuế (DN tư nhân, DN FDI) để chống thất thu NSNN, đảm bảo tuân thủ kết luận kiến nghị trong báo cáo kiểm toán của KTNN

và xác định chuyển giá, đối tượng và chủ thể chuyển giá.

Tổ chức kiểm toán theo dạng chuyên đề độc lập chống chuyển giá nhằm đánh giá tính hợp lý, đầy đủ, khả thi, hiệu lực, hiệu quả của quá trình xây dựng, thực hiện các chương trình; chỉ ra thiếu sót, bất cập trong văn bản pháp luật chống gian lận, trốn thuế và quản lý kiểm soát giá. Kiểm toán chuyển giá cần rất nhiều thông tin yêu cầu DN phải chuẩn bị nên có thể kéo dài trong nhiều năm, cuộc kiểm toán có thể tổ chức định kỳ theo quy trình phù hợp như 3-5 năm/lần, tiến tới thực hiện hàng năm chuyên đề kiểm toán chuyển giá (kiểm toán quản lý giá trị chuyển giao tại DN); kiểm toán chuyên đề thuế tại DN FDI (bao gồm nội dung quản lý giá trị chuyển giao). Bên cạnh đó, trong bối cảnh dịch bệnh Covid 19, việc tổ chức kiểm toán có thể cần định hướng tổ chức tại cơ quan KTNN, thay vì chỉ kiểm toán tại trụ sở của khách thể kiểm toán. KTV thu thập, trao đổi thông tin qua mạng để tránh tiếp xúc gần; xét duyệt dự thảo kế hoạch và báo cáo kiểm toán theo hình thức trực tuyến hoặc gửi dự thảo báo cáo kiểm toán qua mạng cho đơn vị được kiểm toán.

Xác định rõ đối tượng và khách thể kiểm toán hoạt động chuyển giá

Khách thể kiểm toán là các DN FDI có quan hệ liên kết: các bên tham gia trực tiếp/ gián tiếp vào việc điều hành, góp vốn hoặc đầu tư dưới mọi hình thức vào bên kia; các bên chịu sự điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư dưới mọi hình thức của bên khác; các bên cùng tham gia vào việc điều hành, kiểm soát hoặc góp vốn đầu tư...

Đối tượng kiểm toán là giao dịch giữa các DN FDI có quan hệ liên kết nhằm thực hiện mục tiêu, chiến lược kinh doanh và tính hiệu quả, hiệu năng của hoạt động kiểm soát đối với chuyển giá ở Việt Nam; trách nhiệm trong phê duyệt, quản lý dự án đầu tư, quản lý và giám định chất lượng thiết bị, công nghệ, dịch vụ, trách nhiệm ban hành và quản lý giá chuyển giao, chế tài xử phạt gian lận, quản lý sự chuyển dịch luồng vốn đầu tư... của các cơ quan chức năng như Bộ Kế hoạch và Đầu tư, Bộ Tài chính, Ngân hàng nhà nước.

KTV đánh giá và xác nhận sự tuân thủ luật pháp trong định giá giao dịch vốn, tài sản, hàng hóa giữa các thành viên liên kết, đánh giá tác động của chính sách giá giao dịch nội bộ đến nghĩa vụ nộp thuế của DN FDI. Mặc dù gắn kết chặt chẽ nhưng kiểm toán chuyển giá không phải kiểm toán BCTC mà hướng tới đánh giá và xác nhận độ tin cậy của GDLK giữa các thành viên tập đoàn, giữa các quốc gia, vùng miền, ngành nghề có chính sách và ưu đãi thuế khác nhau. Do đó, KTV cần chú trọng kiểm toán tuân thủ trên tất cả các khía cạnh chuyển giá: đăng ký, thực hiện GDLK mua bán; trao đổi; thuê, cho thuê; chuyển giao, chuyển nhượng hàng hóa, dịch vụ; định giá, giám sát và thẩm định chất lượng tài sản, hàng hóa, dịch vụ chuyển giao và kiểm toán hoạt động nhằm đánh giá tính kinh tế, hiệu quả và hữu hiệu của hoạt động chuyển giao giữa các thành viên của DN FDI.

Hoàn chỉnh các tiêu chí nhận diện hình thức gian lận chuyển giá của DN FDI

Gian lận chuyển giá có phạm vi khá rộng, không chỉ qua giao dịch chuyển nhượng tài sản, mua bán hàng hóa, tư vấn

giữa các bên liên kết mà còn thông qua vay nợ giữa các bên liên kết. Do đó, KTV cần nhận dạng hình thức và phạm vi gian lận chuyển giá phổ biến gắn với từng loại hình DN qua các hiện tượng bất thường của DN FDI như sau:

(1) Báo lỗ nhiều năm nhưng quy mô hoạt động, doanh số vẫn ổn định, tăng trưởng.

(2) Có lãi trong thời gian miễn thuế, lỗ khi hết thời hạn (kết quả lãi lỗ có tính chu kỳ).

(3) Mức lợi nhuận/tỷ suất lợi nhuận của DN thấp hơn mức trung bình ngành.

(4) DN mua dịch vụ nội bộ tập đoàn/ cùng hệ thống chiếm tỉ trọng lớn và kéo dài qua nhiều năm, phát sinh chi phí lớn về dịch vụ đào tạo, dịch vụ tư vấn quản trị.

(5) Chi mua máy móc, dây chuyền sản xuất, nguyên liệu... từ bên liên kết với tỷ trọng lớn/ mức giá cao hơn so với bên độc lập dù có thể mua thuận lợi ngay tại địa phương.

(6) Thiết bị, vật tư, công nghệ,... được chuyển giao mang tính đặc thù, không có giá trị tham chiếu và căn cứ đánh giá giá chuyển giao.

(7) DN giao dịch với bên liên kết có trụ sở ở các quốc gia có ưu đãi về thuế hoặc giá trị trên 50% tổng giá trị thương mại toàn DN.

(8) Giá bán/ giá gia công hàng hóa, dịch vụ cho công ty mẹ/ liên kết với mức giá thấp hơn giá bán/ giá gia công cho các bên giao dịch độc lập.

(9) Vay nợ công ty mẹ/ liên kết với chi phí lãi vay lớn, vay nợ kéo dài vượt quá khả năng trả nợ hoặc lãi suất vay cao hơn nhiều lãi suất thị trường

(10) DN không thể cung cấp hoặc chậm trễ trong cung cấp minh chứng phục vụ định giá chuyển giao của các GDLK với cơ quan thuế.

Để nhận diện đúng, KTV cần phân tích quan hệ vốn giữa DN FDI (đối tượng đối chiếu) và bên liên kết; nội dung, lịch sử hoạt động, chiến lược kinh doanh của DN FDI; điều chỉnh bên góp vốn, cổ đông lớn; hàng hóa chính và có giá trị lớn trong GDLK; đặc điểm và kết quả hoạt động kinh doanh trong mối quan hệ với đặc điểm, quy mô thị trường.

Phương pháp tiếp cận kiểm toán theo định hướng rủi ro

KTV cần tập trung vào GDLK có rủi ro cao về khả năng sai phạm của các DN FDI, nhất là có các dấu hiệu chuyển giá đã đề cập ở trên sẽ là nhóm có rủi ro cao cần kiểm toán.

Loại rủi ro cần chú ý trước hết là rủi ro kinh doanh: rủi ro chiến lược, thị trường do thực hiện thâm nhập, mở rộng, duy trì thị trường; rủi ro cơ sở hạ tầng, hàng tồn kho; rủi ro tài chính (về tín dụng, tỷ giá hối đoái); rủi ro giao dịch (yếu tố giá và điều khoản thanh toán của giao dịch thương mại): DN FDI sử dụng phương thức thanh toán đặc biệt: thanh toán lãi vay nợ, chi phí bảo hiểm, quảng cáo, tư vấn, bản quyền sở hữu trí tuệ, thương hiệu với công ty mẹ ở nước ngoài; *rủi ro sản phẩm* (thiết kế, sản xuất, quản lý chất lượng, dịch vụ sau bán);... KTV phân tích rủi ro kinh doanh của DN FDI trong toàn bộ chuỗi giá trị của tập đoàn nhằm xác định rủi ro trọng yếu với chuỗi giá trị ngành, khả năng kiểm soát rủi ro (quyết định quản lý và xử lý thực tế), trên cơ sở đó tính toán lại mức giá, tỷ suất lợi nhuận,

xem xét khả năng chuyển giá. Bên cạnh đó, KTV cần nhận dạng và đánh giá đầy đủ các rủi ro gian lận chuyển giá có sai sót trọng yếu (rủi ro tiềm tàng, rủi ro kiểm soát). Rủi ro tiềm tàng về chuyển giá tiềm ẩn trong hoạt động chuyển giao, GDLK gắn với chi phí kinh doanh và thu nhập. Mỗi loại hoạt động chuyển giao, mỗi thành viên liên kết có rủi ro tiềm tàng khác nhau (rủi ro trong giao dịch chuyển nhượng tài sản hữu hình khác rủi ro chuyển nhượng tài sản vô hình, dịch vụ), KTV cần đánh giá rủi ro và khả năng xảy ra gian lận, sai sót trong đánh giá chất lượng vật tư, thiết bị định giá chuyển giao. Bằng chứng kiểm toán không chỉ thu thập trong DN mà cần dựa vào kinh nghiệm nhận biết và xem xét từ bên ngoài, xác định bất hợp lý trong quan hệ kinh tế, trong GDLK từ tình trạng lãi, lỗ, giao dịch bất thường trong kinh doanh. KTV cần tập trung phân tích GDLK quan trọng với bên liên quan diễn ra ở nơi có thuế suất thấp; tái cấu trúc DN có GDLK với nước ngoài. KTV cần lưu ý khác biệt đáng kể giữa thuế suất hiệu dụng được công ty cùng tập đoàn báo cáo (tỷ lệ giữa thuế thực trả và thu nhập) và lãi suất danh nghĩa, bởi đó có thể là kết quả của chuyển giá khi phân bổ quá nhiều lợi nhuận cho khu vực thuế suất thấp...

Trong tình hình Covid hiện nay, KTV cũng cần chú ý rủi ro liên quan: (1) Xem xét ảnh hưởng của đại dịch Covid-19 ở Việt Nam, quốc gia đầu tư và đánh giá rủi ro; (2) Đánh giá chính sách giá nội bộ; (3) Phân tích GDLK với đầy đủ thông tin. Ví dụ: KTV đánh giá dưới tác động của đại dịch, DN FDI có phải chi trả các khoản phí cho công ty mẹ ở nước ngoài cao hơn trước thời điểm đại dịch hay không,...

Việc phân tích nhằm khoanh vùng khả năng rủi ro chuyển giá xảy ra ở DN FDI rất quan trọng, bao gồm cả đánh giá môi trường kiểm toán, xem xét sự hiện hữu, tính hiệu lực của quy trình nghiệp vụ, thủ tục kiểm soát GDLK, đảm bảo minh bạch các hoạt động kinh tế, tài chính nhằm xác định hợp lý phạm vi, nội dung kiểm toán chuyển giá, thời gian cần thiết khảo sát, thu thập, đánh giá bằng chứng kiểm toán.

Phương pháp kiểm toán và xác định giá trị chuyển giao

Phương pháp kiểm toán cần được điều chỉnh từ đối chiếu thuế thành kiểm tra, thu thập bằng chứng chấp hành pháp luật thuế tại DN (gồm kiểm toán giá trị chuyển giao của DN liên kết để phát hiện chuyển giá) với phương thức thu thập tài liệu phù hợp từ nguồn thông tin, tài liệu kiểm toán do cơ quan thuế, DN FDI cung cấp, thông tin thị trường trong và ngoài nước. Kiểm toán ngoài chứng từ là phương pháp cốt lõi để phát hiện gian lận này thông qua điều tra, vận dụng các kỹ thuật khác nhau để xác định giá trị GDLK có bị nâng giá, có phù hợp với giá thị trường, tài sản góp vốn có tồn tại. Kiểm toán chuyển giá cần sử dụng linh hoạt, hiệu quả các phương pháp tính giá trị chuyển giao hợp lý trên cơ sở xem xét, phân tích để xác định, lựa chọn đối tượng so sánh độc lập, nguyên tắc xác định giá trị chuyển giao hợp lý và đánh giá giao dịch giữa các thành viên trong mối quan hệ kinh doanh, tác động của các yếu tố liên quan từng giao dịch cụ thể, thấy được bản chất giao dịch, đặc biệt liên quan chi phí, thu nhập từng DN và cả tập đoàn:

Bảng 2: Các trường hợp và điều kiện áp dụng các phương pháp định giá chuyển giao

Phương pháp	Trường hợp định giá	Đặc điểm của DN FDI	Nguyên tắc áp dụng
So sánh giá giao dịch độc lập	Chuyển giao TSCĐ, hàng hóa, khoản vay, hỗ trợ tài chính	Sản phẩm, điều kiện hợp đồng có yếu tố đặc tính tác động trọng yếu đến giá cả: đặc tính, chất lượng, thương hiệu, nhãn hiệu thương mại, quy mô, khối lượng giao dịch; điều kiện hợp đồng; quyền phân phối, tiêu thụ ảnh hưởng đến giá trị kinh tế và thị trường diễn ra giao dịch; yếu tố khác tác động đến giá	Không khác biệt đặc tính sản phẩm, điều kiện hợp đồng khi so sánh giá GDLK-độc lập ảnh hưởng trọng yếu giá sản phẩm.
Tách lợi nhuận (LN)	Chuyển giao dịch vụ tạo ra bởi nhiều nhà cung cấp	-Thực hiện GDLK đặc thù, nội bộ tập đoàn; phát triển sản phẩm mới, công nghệ độc quyền, tham gia chuỗi giá trị giao dịch độc quyền tập đoàn; phát triển, gia tăng, duy trì, bảo vệ, khai thác tài sản vô hình độc quyền; không có căn cứ định giá giữa các bên liên kết; có giao dịch tài chính phức tạp liên quan nhiều thị trường tài chính trên thế giới. -DN tham gia giao dịch kinh tế số, không có căn cứ để xác định giá giữa các bên liên kết; - DN tự chủ toàn bộ quá trình sản xuất, kinh doanh	- Phân bổ tổng LN để xác định LN của DN FDI trong chuỗi giao dịch - Tổng LN thực tế và tiềm năng xác định bằng số liệu tài chính hợp lý, hợp lệ; giá trị và LN tính theo cùng phương pháp kế toán
Phương pháp so sánh tỷ suất lợi nhuận của DN FDI với đối tượng so sánh độc lập		DN FDI không có cơ sở dữ liệu và thông tin để áp dụng phương pháp so sánh giá giao dịch độc lập, không thể so sánh giao dịch theo sản phẩm trên cơ sở từng giao dịch đối với từng sản phẩm tương đồng	
So sánh tỷ suất LN gộp /doanh thu (giá bán lại)	Chuyển giao cung cấp dịch vụ; vật liệu, bán thành phẩm; hợp đồng mua bán dài hạn	Bán hàng, phân phối lại sản phẩm mua từ bên liên kết cho khách hàng độc lập Không tạo ra / tham gia phát triển, gia tăng, duy trì, bảo vệ tài sản vô hình do bên liên kết sở hữu gắn với sản phẩm bán ra gắn liền với sản phẩm bán ra	Không có khác biệt chức năng hoạt động, tài sản, rủi ro; điều kiện kinh tế và phương pháp kế toán khi so sánh DN FDI với DN so sánh độc lập có ảnh hưởng trọng yếu đến tỷ suất LN
So sánh tỷ suất LN gộp/ giá vốn (giá vốn cộng lãi)	Chuyển giao trong phân phối sản phẩm	DN không sở hữu tài sản vô hình, ít rủi ro kinh doanh DN sản xuất theo hợp đồng, đơn đặt hàng hoặc gia công,... theo hợp đồng cho bên liên kết	
So sánh tỷ suất LN thuần (so sánh lợi nhuận)	Chuyển giao cung cấp dịch vụ; bán thành phẩm; phân phối (không thể áp dụng giá bán lại)	Không có thông tin về so sánh giá giao dịch độc lập, phương pháp kế toán của đối tượng so sánh độc lập; không tìm được đối tượng so sánh có chức năng và sản phẩm tương đồng DN phân phối, sản xuất không sở hữu/ phát triển, gia tăng, duy trì, bảo vệ, khai thác tài sản vô hình	

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Dù áp dụng phương pháp nào KTNN cũng cần sự hỗ trợ của hệ thống cơ sở dữ liệu, thông tin quốc gia đồng bộ, thông suốt về dự án đầu tư; giá cả cho các loại sản phẩm được giao dịch giữa DN độc lập và DN có quan hệ liên kết; tỷ suất lợi nhuận bình quân ngành góp phần phục vụ kiểm toán quản lý giá trị chuyển giao của DN FDI nói riêng và DN nói chung. Các thông tin cần cho kiểm toán: chi phí, giá cả hàng hóa, dịch vụ chuyển giao của tập đoàn đa quốc gia; giá cả hàng hóa, dịch vụ tương tự của giao dịch độc lập trong nước, quốc tế; phương pháp xác định giá trị chuyển giao của DN liên kết... KTNN có thể xây dựng hệ cơ sở dữ liệu độc lập, lưu trữ lịch sử kiểm toán và liên kết dữ liệu DN FDI với cơ quan thuế, tài chính, hải quan, ngân hàng, môi trường... Số liệu cần tập hợp ở nhiều thời điểm, loại giao dịch khác nhau, khai thác từ ngân hàng, mua dữ liệu giao dịch từ hệ thống cơ sở dữ liệu quốc tế, các công ty kiểm toán thế giới nhằm đa dạng hóa cơ sở số liệu, phục vụ đấu tranh với hoạt động chuyển giá. Khi đã có hệ thống cơ sở dữ liệu, KTNN và các cơ quan chức năng có thể truy cập, khai thác các thông tin, số liệu liên quan đến DN FDI nhằm kiểm soát, quản lý, phục vụ công tác đánh giá, giám sát hiệu quả, kịp thời và ngăn chặn gian lận chuyển giá ngay từ khi thành lập và trong quá trình hoạt động của DN FDI.

Để tạo niềm tin và động lực thu hút các nhà đầu tư nước ngoài và đảm bảo hiệu quả hoạt động chống chuyển giá, Chính phủ cần hoàn thiện hành lang pháp lý về FDI: thủ tục hành chính về đầu tư nước ngoài, điều chỉnh chính sách FDI

hướng tới tái cấu trúc nền kinh tế, đổi mới mô hình tăng trưởng và khuôn khổ pháp lý về chống chuyển giá, xây dựng Luật Chống chuyển giá, sửa đổi một số quy định về quản lý thuế với DN có GDLK, hướng đến phù hợp với thông lệ quốc tế, đảm bảo công bằng quyền lợi và nghĩa vụ thuế giữa các thành phần kinh tế, khu vực và địa bàn; thu hẹp khoảng cách ưu đãi thuế các ngành, lĩnh vực, địa phương. Bên cạnh đó cần hoàn thiện và đồng bộ hóa các quy định liên quan (hải quan, khoa học công nghệ, đất đai, môi trường,...), tránh chồng chéo, xâm lấn lẫn nhau, gây khó khăn, tạo tâm lý e dè cho DN FDI khi đầu tư và có chế tài xử phạt theo hướng tăng mức phạt và hình thức phạt DN chuyển giá, công ty kiểm toán tư vấn giúp DN FDI chuyển giá,...

5. KẾT LUẬN

Nhiều năm qua, các nghi án chuyển giá, trốn thuế của DN FDI và nội địa đã nhiều lần được đề cập. Để phát hiện gian lận chuyển giá không đơn giản, đòi hỏi có sự phối hợp, hỗ trợ lẫn nhau của cơ quan nhà nước và KTV, đồng thời xác định ứng phó chuyển giá là cuộc đấu tranh lâu dài, bền bỉ, cần lộ trình thích hợp để quản lý nhà nước về chuyển giá. Đội ngũ KTV Nhà nước cần có trình độ cao nhằm nghiên cứu phát triển, đào tạo và tổ chức chỉ đạo nghiệp vụ về kiểm toán giá trị chuyển giao, ưu tiên khu vực có nhiều DN FDI; có bộ phận chuyên trách kiểm toán quản lý giá trị chuyển giao nhằm khẳng định vai trò của KTNN trong ngăn ngừa và chống gian lận chuyển giá. Trong bối cảnh yêu cầu phải đổi mới mạnh mẽ hơn nữa để nâng cao chất lượng, hiệu quả

kiểm toán, những thách thức, tác động của dịch bệnh cũng là động lực để KTNN quyết tâm đổi mới.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2020), *Nghị định 132/2020/NĐ-CP về quản lý thuế với DN có giao dịch liên kết*, Hà Nội.

2. Cục Đầu tư nước ngoài, Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2015-2021), *Báo cáo Tình hình đầu tư trực tiếp nước ngoài tại Việt Nam*, Hà Nội.

3. Lê Thanh Hà (2017), *Kiểm soát hoạt động chuyển giá trong các chi nhánh công ty đa quốc gia tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính, Hà Nội.

4. PGS,TS. Đinh Trọng Hanh (2018), “Chuyển giá và những vấn đề đặt ra đối với KTNN”, *Tạp chí Nghiên cứu khoa học kiểm toán*, số 132 - tháng 10/2018, Hà Nội.

5. Quốc hội (2015), *Luật Kiểm toán nhà nước số 81/2015/QH13*, Hà Nội.

6. OECD (2017), *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Ad-*

ministrations

7. Tổng cục Thuế (2014), *Báo cáo thực trạng các thỏa thuận trước về giá chuyển nhượng*, Hội thảo quốc tế Thực tiễn quản lý các thỏa thuận trước về giá tính thuế.

8. Tổng cục Thuế (2014-2019), *Các báo cáo tổng kết công tác thanh tra, kiểm tra của ngành Thuế*

11. D.A (2020), “Tăng cường trách nhiệm kiểm toán trong chống chuyển giá”, *Thời báo tài chính*, (09/6/2020), <https://thoibaotaichinhvietnam.vn/tang-cuong-trach-nhiem-kiem-toan-trong-chong-chuyen-gia-53523.html>

12. Bảo Ngọc (2020), Kiểm toán Nhà nước chuyển cơ quan công an 5 vụ việc có dấu hiệu vi phạm pháp luật, *Tuổi trẻ online*, <https://tuoitre.vn/kiem-toan-nha-nuoc-chuyen-co-quan-cong-an-5-vu-viec-co-dau-hieu-vi-pham-phap-luat-20201013120455557.htm>

13. Minh Anh (2021), “Một số lưu ý khi kiểm toán doanh nghiệp có liên kết”, *Kiểm toán nhà nước*, (08/4/2021), <http://www.baokiemtoannhanuoc.vn/kiem-toan-trong-nuoc/mot-so-luu-y-khi-kiem-toan-doanh-nghiep-co-giao-dich-lien-ket-147318>