**CHI PHÍ ẢO TRONG KIỂM TOÁN BCTC VÀ CÁCH THỨC PHÁT HIỆN CHI PHÍ ẢO KHI KIỂM TOÁN BẰNG CÔNG CỤ TRA CỨU HÓA ĐƠN BỎ TRỐN TRONG KIỂM TOÁN BCTC**

**Nguyễn Lê Nhân – Khoa Kế Toán**

1. **Khái quát về Chi phí ảo với vấn đề kiểm toán:**

Khi tiến hành kiểm toán phần hành chi phí, một trong những rủi ro kiểm toán mà Kiểm toán viên (KTV) lo ngại nhất là sự xuất hiện của các chi phí “ảo” (fake). Đây là các chi phí không có thật (không phát sinh thực tế) nhưng vẫn được hạch toán trên khoản mục chi phí.

*Chi phí “ảo” hay “fake” là các chi phí không phát sinh trên thực tế nhưng được kế toán hạch toán bình thường trên sổ sách kế toán.*

1. **Nguyên nhân phát sinh các chi phí ảo trong Doanh nghiệp**

**Nguyên nhân phát sinh các chi phí ảo thì có nhiều, chúng ta có thể điểm qua như sau:**

*i- Doanh nghiệp phát sinh nhiều khoản chi bất hợp pháp như: chi phí “đút lót”, chi phí “chạy chọt” các Dự án..*

Thông thường, chẳng có doanh nghiệp nào hạch toán là chi phí trên sổ sách kế toán dưới tên “chi phí đút lót” hay “chi phí chạy dự án”, vì đây là các hành vi phạm tội “hình sự”.

Vì vậy, doanh nghiệp sẽ “thay thế” khoản chi phí này thành một khoản chi phí có tên gọi “nhẹ nhàng” hơn như “chi phí tiếp khách”, “chi phí phát triển khách hàng”..

*ii- Doanh nghiệp muốn giảm số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.*

Như ví dụ trên, nếu để là “chi phí đút lót” thì tất nhiên cơ quan thuế sẽ không đời nào chấp nhận là chi phí hợp lý hợp lệ nên mặc dù doanh nghiệp có bỏ ra một số tiền để chi thật nhưng vẫn phải chịu một khoản thuế thu nhập doanh nghiệp trên số chi này vì vẫn bị coi là “lãi”, thông thường mức thuế suất hiện nay là 20%. Vì vậy, nếu doanh nghiệp có thể *“mua” một hóa đơn tiếp khách* với chi phí khoảng 5% – 7% thì sẽ tiết kiệm được ở đây số tiền từ 13% – 15% tổng số chi phí phát sinh.

*iii- Doanh nghiệp muốn xử lý khoản góp vốn “ảo” vào doanh nghiệp.*

Ví dụ, doanh nghiệp muốn tăng vốn điều lệ lên 10 tỷ đồng để kinh doanh ngành nghề bất động sản chẳng hạn, nhưng chủ sở hữu không muốn góp thật số này thì có thể hạch toán lòng vòng để tăng số vốn “ảo” lên 10 tỷ, đồng nghĩa với việc tăng một tài sản “ảo”, ví dụ tạm ứng, phải thu khác. Sau này, không thể treo mãi tài sản “ảo” vì “lộ” quá, doanh nghiệp sẽ phải kiếm các khoản chi phí “ảo” để hạch toán giảm dần số tài sản “ảo” này.

**Để đưa một khoản chi phí “ảo” vào sổ sách kế toán sẽ có nhiều cách,**

Ví dụ như: chi phí nhân viên ảo (mượn chứng minh thư người quen đưa vào danh sách nhân viên), chi phí thông qua các công ty cảnh ngoại (offshore) đặt tại các thiên đường thuế ... Và một trong những cách phổ biến và đơn giản nhất thường được các công ty Việt Nam áp dụng là: “mua hóa đơn”.

 Ai là người bán hóa đơn?

Thông thường, khi một doanh nghiệp bán hàng hóa hoặc dịch vụ, họ sẽ xuất hóa đơn Giá trị gia tăng (GTGT) cho bên mua.

Bên mua sẽ sử dụng Hóa đơn này cùng các chứng từ khác như Hợp đồng, Thanh lý hay Đề nghị thanh toán để làm chứng từ cho khoản chi ra này.

Bên bán lúc này sẽ phải nộp thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) và thuế GTGT.

Bên mua tương ứng sẽ được tính vào chi phí để trừ khi nộp thuế TNDN và khấu trừ thuế GTGT.

Vì vậy, nếu bạn không mua hàng hóa từ người bán thật mà chỉ muốn lấy Hóa đơn, về mặt lý thuyết, người bán sẽ vẫn phải chịu toàn bộ thuế TNDN và thuế GTGT. Do đó, bạn sẽ phải bỏ ra một số chi phí ít nhất bằng toàn bộ số thuế TNDN và số thuế GTGT cho người bán thì người ta mới có cơ sở để bán cho bạn, chưa kể còn phát sinh các rủi ro hay chi phí khác như chi phí chuyển tiền/rút tiền, chi phí hành chính v.v..

Như vậy, trường hợp trên chỉ áp dụng đối với việc xử lý các khoản chi phí “bất hợp pháp” như ví dụ ở đầu bài viết vì đây đơn giản chỉ là thủ thuật giống như “rửa tiền”, gọi chính xác hơn là “rửa chi phí”. Còn đối với việc giảm thuế TNDN phải nộp, việc thanh toán đủ thuế TNDN và thuế GTGT thì cách trên là vô ích.

*Tuy nhiên, trên thị trường luôn tồn tại “một nguồn cung hóa đơn” với chi phí “rẻ hơn” thuế suất thật.*

Ví dụ, DN muốn mua 1 hóa đơn GTGT với số tiền là 110 triệu đồng (trong đó có 10 triệu thuế GTGT), thay vì theo lý thuyết DN phải trả 20 triệu tiền thuế TNDN và 10 triệu thuế GTGT, người bán lúc này có khi chỉ lấy 15% hoặc 16% (tức là DN chỉ phải trả 5 triệu tiền thuế TNDN và 10 triệu thuế GTGT). Thậm chí, có người bán lấy chỉ 7% – 8% tức là thấp hơn cả số thuế GTGT phải nộp.

*Một số trường hợp có thể dẫn tới việc trên như sau:*

***i,Doanh nghiệp bán đang có khoản lỗ lớn.***

Vì vậy, việc xuất thêm Hóa đơn GTGT cũng *không làm tăng số thuế TNDN phải nộp*. Nên họ chỉ cần lấy đủ số thuế GTGT 10% và cộng thêm vài phần trăm là đủ “chia nhau” số này.

Một số doanh nghiệp bán hàng cho các đại lý lẻ, họ nhất quyết không lấy hóa đơn.

Ví dụ DN bán mấy đồ văn phòng phẩm cho mấy đại lý nhỏ, hộ KD , Thay vì bán cho họ 100 triệu tiền hàng cộng 10 triệu tiền thuế GTGT. Nhưng các đại lý này theo thông lệ họ không lấy hóa đơn và chỉ trả 100 triệu tiền hàng theo thỏa thuận. Nếu DN này không bán thì cũng sẽ có nhiều nhà cung cấp khác bán cho họ. Vì vậy, để bán được hàng, đành phải bán với giá 100 triệu và không xuất hóa đơn. Sau một thời gian, số hàng tồn kho “ảo” của DN sẽ tăng lên và dễ bị phát hiện (đặc biệt chuẩn bị thanh tra thuế).

Trong trường hợp này, nếu có người “mua”, người bán sẽ “bán” ngay số hàng tồn “ảo” này thông qua việc xuất hóa đơn GTGT. Lúc này, người bán chỉ thu vài phần trăm thuế, thậm chí thấp hơn cả thuế suất thuế GTGT 10% là vì vậy. Vớt vát được đồng nào hay đồng ấy.

***ii,Một số doanh nghiệp “ma” được lập ra chỉ nhằm mục tiêu “bán hóa đơn”.***

Các doanh nghiệp này thông thường do một số đối tượng thuê những người kém hiểu biết làm “giám đốc” để thành lập.

Các doanh nghiệp này không hoạt động kinh doanh gì cả, chỉ nhằm mục tiêu xuất hóa đơn GTGT để bán.

Mặc dù về mặt lý thuyết, khi doanh nghiệp “ma” xuất hóa đơn họ sẽ phải nộp đầy đủ thuế TNDN và số thuế GTGT cho Nhà nước. Vì vậy, hoạt động một thời gian, các doanh nghiệp này sẽ “bốc hơi” và “quịt” luôn số tiền thuế phải nộp cho Nhà nước.

*Các đối tượng này được gọi chung là “doanh nghiệp bỏ trốn khỏi địa điểm kinh doanh” hoặc gọi ngắn gọn là “doanh nghiệp bỏ trốn”.*

Trong các trường hợp ở trên, các doanh nghiệp “ma” bỏ trốn là trường hợp bị cơ quan thuế và cơ quan công an đưa vào tầm ngắm nhiều nhất và những doanh nghiệp mua hóa đơn GTGT từ các doanh nghiệp “ma” sẽ gặp rủi ro cực lớn do liên quan đến khoản thuế “thất thu” từ các đối tượng này.

1. **Công cụ tra cứu hóa đơn bỏ trốn trong Kiểm toán BCTC**

**Hướng dẫn tra cứu hóa đơn doanh nghiệp bỏ trốn**

<https://tracuuhoadon.kreston.vn>

<https://tracuuhoadon.kreston.vn/>

Nguồn: [KIEMTOAN.INFO](https://kiemtoan.info/)

**Bước 1 – Thu thập Bảng kê Hóa đơn GTGT hàng hóa, dịch vụ mua vào**

Khi tiến hành kiểm toán tại khách hàng, để có thể *kiểm tra hóa đơn doanh nghiệp bỏ trốn*, chúng ta cần xin khách hàng ***Bảng kê Hóa đơn GTGT hàng hóa, dịch vụ mua vào***.

Bảng kê này sẽ do khách hàng xuất từ phần mềm ra trong đó quan trọng nhất là các chỉ tiêu về Mã số thuế, mặt hàng, số tiền và số thuế.

Ngoài việc kiểm tra chi phí “ảo”, chúng ta cũng có thể sử dụng thủ tục kiểm toán này để *kiểm toán luôn phần hành thuế GTGT.*

Vì vậy, các bạn cần xin Bảng kê Hóa đơn GTGT bắt đầu từ giai đoạn chưa bị thanh tra thuế cho đến hết kỳ hiện tại.

Ví dụ, KTV kiểm toán khách hàng cho năm 2020.

Năm gần nhất khách hàng bị thanh tra thuế là năm 2016.

KTV sẽ xin Bảng kê Hóa đơn GTGT cho kỳ từ năm 2017 đến hết năm 2020.

Một nguyên nhân nữa cần xin cả các kỳ trước là vì đối với các doanh nghiệp ma chuyên bán hóa đơn, nó sẽ tồn tại một thời gian trước khi đóng cửa (có thể là 1 hoặc 2 năm). Vì vậy, các Hóa đơn gần nhất khi các đối tượng “chưa bỏ trốn” sẽ không phát hiện được qua thủ tục này (mà bạn sẽ chỉ phát hiện được ở các năm sau).

**Bước 2 – Sử dụng công cụ Tra cứu Hóa đơn Doanh nghiệp bỏ trốn**

Để xem xét các Hóa đơn trong Bảng kê Hóa đơn có nằm trong danh sách Doanh nghiệp bỏ trốn hay không, chúng ta sẽ sử dụng công cụ Tra cứu Hóa đơn Doanh nghiệp bỏ trốn tại địa chỉ:

<https://tracuuhoadon.kreston.vn>

Công cụ này cho phép kiểm tra hàng nghìn hóa đơn GTGT một lần với cơ sở dữ liệu được cập nhật thường xuyên nên phù hợp cho việc kiểm tra số lượng lớn Hóa đơn từ Bảng kê.

**Công cụ này cho phép tra cứu không cần đăng ký thành viên**, tuy nhiên số lượng hạn chế (500 hóa đơn mỗi lần) nên cần đăng ký thành viên (miễn phí) để tra cứu được 10.000 hóa đơn mỗi lần.

Sau khi đăng ký thành viên thành công, các bạn download File mẫu Template về máy tính và copy các cột dữ liệu từ Bảng kê Hóa đơn tương ứng vào.

Sau khi làm xong, bạn chỉ cần upload file đã điền thông tin lên để phần mềm kiểm tra.

Rủi ro kiểm toán khi phát hiện ra Hóa đơn doanh nghiệp bỏ trốn Sau khi thực hiện bước kiểm tra Hóa đơn bỏ trốn như trên, nếu phát hiện ra có trường hợp Hóa đơn bỏ trốn thì chúng ta cần *đánh giá ảnh hưởng đến rủi ro kiểm toán*. Việc đánh giá này tùy thuộc vào xét đoán của kiểm toán viên, tùy thuộc vào mức độ và số lượng Hóa đơn bỏ trốn phát hiện ra.

1. **Một số rủi ro kiểm toán gợi ý khi phát hiện ra Hóa đơn bỏ trốn như sau:**

Về mặt định lượng, khi phát sinh Hóa đơn bỏ trốn thì sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến số thuế GTGT sẽ không được khấu trừ (thông thường là 10%), số chi phí không được khấu trừ (thông thường là 20%), chưa kể số tiền chậm nộp phạt.

Nếu số lượng Hóa đơn bỏ trốn nhiều, hoàn toàn có thể phát sinh rủi ro kiểm toán là bạn đang kiểm toán một khách hàng sử dụng “2 sổ kế toán”. Đây là rủi ro cực kỳ lớn đối với kiểm toán viên mà thông thường sẽ dẫn đến ý kiến “từ chối đưa ra ý kiến”.

Như vậy, với một thủ tục đơn giản như đã trình bày bằng cách sử dụng công cụ tự động, chúng ta có thể phát hiện nhanh chóng các chi phí “ảo” và đánh giá được rủi ro kiểm toán từ kết quả trên.

Mặc dù việc kiểm toán phần hành chi phí thường được phân công cho các trợ lý kiểm toán mới vào nghề (dưới 1 năm) hoặc thậm chí cả sinh viên thực tập, nhưng với thủ tục trên, KTV hoàn toàn có thể “tạo uy tín” với khách hàng vì bạn phát hiện ra các vấn đề như một cán bộ thuế.

Kể cả trường hợp số lượng hóa đơn bỏ trốn phát hiện ít thì KTV vẫn có thể đưa vấn đề lên Thư quản lý/Biên bản họp và được khách hàng đánh giá rất cao (trong khi công sức bạn bỏ ra không nhiều).

Thủ tục này tất nhiên không chỉ phát hiện mỗi chi phí “ảo” mà bạn có thể phát hiện hàng tồn kho “ảo”, tài sản “ảo” cũng như thuế GTGT đầu vào “ảo” luôn.

**Tài liệu tham khảo**

1. <https://kiemtoan.info/thu-thuat-phat-hien-chi-phi-ao-hoa-don-bo-tron/>
2. Chương trình kiểm toán mẫu 2016 – VACPA.