

CHÍNH SÁCH CHUYỂN GIÁ VÀ CHIẾN LƯỢC BÁN PHÁ GIÁ TẠI CÁC CÔNG TY CÓ QUAN HỆ LIÊN KẾT

Phan Đức Dũng⁽¹⁾, Nguyễn Thị Điện⁽²⁾, Nguyễn Thị Bạch Dung⁽²⁾

⁽¹⁾Trường Đại học Kinh tế Luật (VNU-HCM), ⁽²⁾Trường Đại học Thủ Dầu Một

Ngày nhận 29/12/2016; Chấp nhận đăng 29/01/2017; Email: pddungvnuhcm@icloud.com

Tóm tắt

Chuyển giá là một hành vi trái phép nhằm làm giảm đi số thu nhập mà các công ty con hoặc những doanh nghiệp liên kết khác thực tế phải kê khai với cơ quan thuế của nước sở tại để trốn và tránh thuế. Khi các bên có mối quan hệ liên kết thì hành vi chuyển giá có thể áp dụng, hoặc làm tăng giá trị đầu vào để giảm thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc làm giảm giá trị đầu vào để hạ thấp giá thành sản phẩm. Khi giá thành giảm thấp thì công ty có thể tiến hành bán phá giá tại thị trường mục tiêu. Trong trường hợp này sản phẩm từ công ty mẹ nhập vào thị trường mục tiêu chỉ tính biến phí mà không phân bổ định phí, lúc này yếu tố nhập lượng của công ty con chỉ là biến phí, trong khi đó, định phí chiếm tỷ trọng rất cao vì sản phẩm thông dụng kỹ thuật, chi phí đầu vào thấp sẽ làm cho giá thành thấp. Dựa trên các phương pháp định giá sản phẩm như phương pháp Absorption (chi phí sản xuất) hay phương pháp Variable (biến phí) để xác định giá bán. Giá bán này thấp hơn rất nhiều giá bán trên thị trường nhưng không có cơ sở để xem các doanh nghiệp này bán phá giá vì không vi phạm luật pháp Việt Nam (không bán thấp hơn giá vốn) do họ bán với giá mà đạt được mức lãi kỳ vọng.

Từ khóa: chuyển giá, quan hệ, liên kết, lợi nhuận

Abstract

PRICING TRANSFER POLICIES AND DEVALUATION SALES STRATEGIES IN THE ASSOCIATED COMPANIES

Transfer pricing is an illegal act that reduces the income that the subsidiary or other affiliate businesses must be declared with the tax authorities of the host country to evade and avoid tax. When the parties have a relationship linking the act of transfer pricing may apply, or increase the input value to reduce the corporate income tax or reduce the input values to lower product costs. When the price is lower, the company may carry out dumping in target markets. In this case the product from its parent company to enter the market only concerning variable costs without allocating fix costs, while the accounting cost very high importance for technical products, lower input costs will make low cost. Based on the valuation methodology as Absorption method (production costs) or the method Variable (variable costs) to determine the selling price. This sale price is much lower price on the market but there is no basis to see these businesses dumping because the law does not violate Vietnam (not sell below cost) because they sell at a price gain interest rate expectations.

1. Chính sách chuyển giá và chiến lược bán phá giá của công ty

Chuyển giá là một hành vi trái phép nhằm làm giảm đi số thu nhập mà các công ty con thực tế phải kê khai với cơ quan thuế của nước sở tại để trốn và tránh thuế. Thực chất của chuyển giá là một hoạt động chủ quan của các công ty đa quốc gia nhằm tối thiểu hóa số thuế phải nộp thông qua việc xác định giá trị các nghiệp vụ chuyển giao trong nội bộ công ty đa quốc gia không đúng với giá thị trường. Thực ra, chuyển giá không chỉ làm giảm số thuế thu nhập mà các công ty con phải nộp mà còn là hành vi nhằm làm giảm chi phí sản xuất thực tế tại các công ty con để làm giảm giá thành sản phẩm với mục tiêu cuối cùng là làm giảm giá bán để tiêu diệt các đối thủ cạnh tranh, chiếm lĩnh thị trường là chiến lược về giá của công ty.

1.1. Các dấu hiệu nhận biết hiện tượng chuyển giá

Khi thực hiện các phương pháp chống chuyển giá, điều mà cơ quan thuế quan tâm trước hết là làm sao nhận biết được tại một doanh nghiệp có quan hệ liên kết nào đó có tồn tại hiện tượng chuyển giá hay không? Đây là một vấn đề vô cùng khó khăn, phức tạp trong thực tế và thậm chí đôi khi nó chịu tác động chủ quan bởi cán bộ quản lý thuế. Do đó, đứng trên quan điểm khách quan, một số dấu hiệu cho thấy có thể tồn tại hiện tượng chuyển giá trong một doanh nghiệp có quan hệ liên kết thường gặp là:

- Doanh nghiệp bị lỗ trong 2 năm liên tiếp trở lên, sau giai đoạn mới thành lập doanh nghiệp và tiến hành hoạt động kinh doanh; Kết quả thua lỗ của doanh nghiệp chưa có dấu hiệu dừng lại sau 2 năm kinh doanh tại thị trường.

- Doanh nghiệp có các nghiệp vụ chuyển giao từ các doanh nghiệp liên kết ở những quốc gia có thuế suất thấp hơn thuế suất của Việt Nam thông qua việc mua các yếu tố đầu vào.

- Doanh nghiệp có biểu hiện về tình hình lãi và lỗ luân phiên hoặc tình hình lãi lỗ phát sinh không bình thường trong thời gian kinh doanh; Dấu hiệu không bình thường thể hiện ở những thời điểm kết thúc kỳ kế toán doanh thu hoặc chi phí có biến động lớn hơn bình thường.

- Doanh nghiệp có tỷ suất lợi nhuận nhỏ hơn nhiều (chênh lệch khá lớn) so với các doanh nghiệp khác trong cùng ngành, khi so sánh các doanh nghiệp cùng ngành trong cùng một thời gian; Hoặc các doanh nghiệp mà tỷ suất lợi nhuận của chúng thấp hơn tỷ suất lợi nhuận của các doanh nghiệp khác trong cùng một tập đoàn.

- Các doanh nghiệp mà có chi phí sản xuất thực tế khá thấp, hoặc các doanh nghiệp tạo ra giao dịch độc lập giả mạo hoặc sắp đặt lại giao dịch liên kết thành giao dịch độc lập để so sánh nhằm đánh lừa các chỉ tiêu cần phân tích.

Những dấu hiệu nêu trên chỉ mang tính chất tham khảo chứ không phải là chắc chắn sẽ có chuyển giá trong những doanh nghiệp có những dấu hiệu đó. Tuy nhiên, khi một trong những dấu hiệu trên xuất hiện tại một doanh nghiệp kèm theo những trường hợp như: Thiết bị sản xuất của doanh nghiệp đó được mua từ công ty mẹ ở nước ngoài; Nguyên liệu hoặc các bộ phận của sản phẩm được cung cấp bởi các công ty mẹ hoặc các công ty liên kết trong cùng 1 tập đoàn. Sản phẩm của doanh nghiệp được bán cho công ty mẹ hoặc những doanh nghiệp liên kết khác, thì khả năng xảy ra hiện tượng chuyển giá là rất cao.

1.2. Những dấu hiệu vi phạm về kế toán

Các doanh nghiệp có dấu hiệu vi phạm các nguyên tắc về tổ chức kế toán, bao gồm cả tổ chức bộ máy và tổ chức công tác kế toán nhất là về phân cấp hạch toán. Vi phạm khâu hạch

toán ban đầu, đặc biệt là sử dụng, lưu hành các chứng từ kế toán bất hợp pháp, không hợp lệ. Vi phạm chế độ tài khoản, làm rối loạn khâu hạch toán. Đặc biệt nghiêm trọng là chủ tâm gây nhiều khi thiết kế sơ đồ hạch toán và vi phạm các quy tắc ghi sổ, che dấu các quan hệ tài chính bất minh.

Các doanh nghiệp vi phạm nguyên tắc định giá, nguyên tắc bảo toàn vốn, nguyên tắc phản ánh trung thực khách quan các tài sản của đơn vị. Cố ý sử dụng tỷ giá hối đoái để vụ lợi bất chính, có thể thông qua hình thức hạch toán sai doanh thu, chi phí, thu nhập. Xuyên tạc kết quả sản xuất kinh doanh: Biến lãi thành lỗ, hoặc ngược lại, hoặc chế biến mức lãi lỗ theo những động cơ sai trái, đặc biệt để trốn thuế.

Các doanh nghiệp khi lập báo cáo tài chính có thể thực hiện sai quy tắc kế toán. Gian lận khi lên các chỉ tiêu tổng hợp, xuyên tạc thực trạng tài chính của đơn vị. Không duy trì, hoặc có ý không duy trì sự hạch toán liên tục, đúng kỳ, vi phạm quy định về lập báo cáo kế toán.

Các doanh nghiệp có khả năng vi phạm quy định bảo quản, lưu giữ hồ sơ kế toán. Cố tình che dấu, làm thất lạc hoặc hủy hoại tài liệu, hồ sơ kế toán. Không điều chỉnh sổ sách theo Quyết định kiểm kê, theo Quyết định của các đoàn kiểm tra, thanh tra, kiểm toán có thẩm quyền. Để đảm bảo việc thực hiện các phương pháp chống bán phá giá một cách hữu hiệu, vấn đề cần thiết là phải xác định thế nào là các doanh nghiệp liên kết, từ đó mới có thể lựa chọn và sử dụng những phương pháp thích hợp trong quá trình chuyển giá để nhằm mục tiêu bán phá giá.

2. Quan hệ liên kết và chiến lược bán phá giá

Quan hệ liên kết là quan hệ mà bên này trực tiếp hoặc gián tiếp điều hành, kiểm soát, góp vốn, hoặc đầu tư vào bên kia (Robert S. Kaplan, 1991). Hoặc trực tiếp, gián tiếp cùng chịu sự điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư của một bên khác, hoặc cùng tham gia trực tiếp, gián tiếp vào điều hành, kiểm soát, góp vốn hoặc đầu tư vào một bên khác.

Các bên được xem như có mối quan hệ liên kết khi nó có một trong các yếu tố sau thể hiện các giao dịch của các bên có quan hệ liên kết như:

- Một bên nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 20% vốn cổ phần so với tổng tài sản của bên kia. Hoặc cả 2 đều có ít nhất 20% vốn cổ phần so với tổng tài sản do một bên thứ 3 nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp.

- Một bên là cổ đông lớn nhất nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp ít nhất 10% vốn cổ phần so tổng tài sản của bên kia. Hoặc một bên cung cấp bảo lãnh hoặc cho vay vốn chiếm trên 50% tổng giá trị các khoản nợ trung và dài hạn.

- Được quyền chỉ định >50% thành viên Ban lãnh đạo. Chỉ định thành viên Ban lãnh đạo. Người có quyền quyết định các chính sách tài chính hoặc kinh doanh. Cùng được điều hành bởi các cá nhân là thành viên trong cùng một gia đình. Quan hệ giữa vợ và chồng, cha, mẹ, con cái, những người có cùng dòng máu.

- Nhà cung cấp và khách hàng, công ty nước ngoài và nhà sản xuất Việt Nam, là các bên liên kết nếu cung cấp $\geq 50\%$ tổng giá trị đầu vào. Là các bên liên kết nếu kiểm soát $\geq 50\%$ tổng giá trị tiêu thụ. Hoặc nhà cung cấp, nhà nhập khẩu và khách hàng: Là các bên liên kết nếu kiểm soát $\geq 50\%$ giá trị đầu ra hoặc $\geq 50\%$ giá trị mua vào.

- Giá chuyển nhượng có thể được đề cập đến giao dịch từ nước ngoài vào và từ trong nước ra nước ngoài.

Một số phương pháp định giá chuyển giao:

Phương pháp giá tự do có thể so sánh được (Comparable Uncontrolled Price Method-CUP). Phương pháp này được sử dụng thay cho phương pháp so sánh giá thị trường tự do. Thực ra “so sánh giá thị trường tự do” chỉ là một nguyên tắc hàng đầu trong định giá chuyển giao chứ không thể xem là một phương pháp thực thụ (Haskins, Mark E., Ferris, Kenneth R. and Selling, Thomas I., 1996). Nội dung của phương pháp CUP là so sánh giá cả phải trả cho các hàng hoá hoặc dịch vụ được chuyển giao trong một nghiệp vụ được chuyển giao có kiểm soát với giá cả phải trả cho các hàng hoá và dịch vụ chuyển giao trong một nghiệp vụ chuyển giao tự do có thể so sánh được.

Phương pháp này được thực hiện thông qua việc thực hiện so sánh: Doanh số bán của một công ty X cho bên không liên kết; Hoặc doanh số bán của một bên không liên kết cho một thành viên của công ty X; Hoặc doanh số bán giữa các bên không có liên hệ với nhau. Việc so sánh trên nhằm thực hiện nguyên tắc giá thị trường (tức là dựa trên quan hệ không quen biết) trong các nghiệp vụ chuyển giao. Khi thực hiện phương pháp này cần lưu ý: Nếu không có sự khác biệt giữa các nghiệp vụ chuyển giao so sánh được, việc so sánh có thể diễn ra đơn giản và thuận lợi. Nếu có sự khác biệt không lớn lắm giữa các nghiệp vụ chuyển giao của bên có liên kết với bên không liên kết, có thể làm ảnh hưởng đến giá cả giao dịch như: chất lượng hàng hoá, nhãn hiệu hàng hoá, điều kiện giao hàng, thời hạn chuyển giao, quan hệ thanh toán, có thể thực hiện phương pháp “CUP được điều chỉnh”. Có thể minh họa phương pháp này như sau:

Một công ty Nhật sản xuất thép dưới dạng thỏi và vận chuyển chúng bằng tàu cho một nhà máy liên doanh đúc (có liên kết) và một công ty đúc khác không liên kết ở Việt Nam. Các thỏi thép của công ty Nhật cung cấp cho các khách hàng có hay không có liên kết đều giống nhau về mọi phương diện ngoại trừ thời gian thanh toán. Khách hàng là doanh nghiệp có liên kết sẽ được gia hạn thời gian thanh toán là 90 ngày nhưng ngược lại thời hạn thanh toán chỉ có 45 ngày đối với các khách hàng không có quan hệ liên kết.

Áp dụng phương pháp CUP được điều chỉnh để định giá chuyển giao trong nội bộ tập đoàn thông qua việc xác định doanh thu bán sản phẩm cho công ty không liên kết và chú ý sự khác biệt về thời hạn thanh toán khi xác định giá thị trường.

Cụ thể: Trong năm công ty Nhật cung cấp 5.000.000 thỏi thép cho công ty con (liên doanh) là 7.000.000 thỏi thép cho công ty không liên kết. Giá bán cho công ty không liên kết là 6 USD/1 thỏi thép. Lãi suất hiện hành là 1%/tháng.

Doanh thu nếu bán sản phẩm cho một công ty không liên kết:

$$7.000.000 \times 6 \text{ USD} = 42.000.000 \text{ USD}$$

Sự khác biệt về thời hạn thanh toán dẫn đến sự khác biệt trong doanh thu:

$$\text{Lãi suất} = \frac{1\% \times 45}{30} = 1,5\%$$

Giá thị trường có thể dùng so sánh trong nghiệp vụ chuyển giao nội bộ:

$$\text{Giá thị trường để so sánh} = \frac{42.000.000 (1 + 1,5\%)}{7.000.000} \times 5.000.000 = 30.450.000 \text{ USD}$$

Cơ quan thuế sẽ căn cứ vào giá trị này để xác định giá mua vào đối với nguyên, vật liệu của liên doanh là công ty con.

Phương pháp CUP có điều chỉnh sẽ không thực hiện được khi có những sự khác biệt trong các nghiệp vụ chuyển giao giữa các bên có liên kết và không liên kết mà việc điều chỉnh rất khó thực hiện, hoặc không thực hiện được. Những sự khác biệt đó bao gồm: Khác biệt về chất lượng sản phẩm; Khác biệt thị trường về mặt địa lý; Khác biệt về cấp độ thị trường; Khác biệt về số lượng và loại TSVH liên quan đến việc bán hàng.

Xem lại ví dụ trên trong trường hợp các thỏi thép do công ty Nhật cung cấp cho liên doanh tại Việt Nam là loại thép đặc biệt, chất lượng cao hơn dù cùng một kích cỡ với loại thỏi thép cung cấp cho công ty không liên kết thì không thể sử dụng giá bán cho bên không liên kết làm cơ sở cho việc định giá chuyển giao giữa công ty Nhật và liên doanh là công ty con ở Việt Nam.

Khi sử dụng phương pháp này, chúng ta có thể phát hiện được những chi phí phát sinh bất hợp lý thông qua việc so sánh với các doanh nghiệp tương tự trong những nghiệp vụ chuyển giao có thể so sánh được. Cụ thể, khi xem xét giá vốn hàng bán và chi phí về nguyên, vật liệu của liên doanh Coca Cola Chương Dương, chúng ta thấy: giá vốn hàng hóa bán ra chiếm tỷ lệ 64,72% trên doanh thu và chi phí về nguyên, vật liệu chiếm tỷ lệ 52,42% trên doanh thu. Nếu so sánh với công ty nước giải khát I.B.C, một đơn vị cùng ngành nghề và qui mô sản xuất thì tỷ lệ giá vốn hàng hóa trên doanh thu là 51,1% và tỷ lệ về chi phí nguyên, vật liệu là 46,93% trên doanh thu thì rõ ràng các khoản chi phí của Coca Cola Chương Dương đã có vấn đề cần phải kiểm tra lại.

Tương tự, chi phí về quảng cáo của công ty Coca Cola Chương Dương là 7,94% trên giá bán thì tại công ty IBC, chi phí quảng cáo là 4,94%. Điều này cho thấy, Coca Cola Chương Dương đã sử dụng chiến thuật giành thị trường tiêu thụ nên sẵn sàng nâng khoản phí quảng cáo tiếp thị lên và làm lỗ thêm cho liên doanh. Nếu cơ quan thuế sử dụng phương pháp so sánh với công ty IBC thì có thể ngăn chặn những khoản chi làm “nghèo” liên doanh này.

Phương pháp giá bán lại (Resale Price Method). Đây là một phương pháp để xác định giá thị trường của nghiệp vụ chuyển giao bằng cách lấy giá bán thực tế trừ bớt đi một khoản chiết khấu thích ứng cho người bán lại (Charles T. Horngren, 1991). Về thực chất phương pháp này xây dựng trên cơ sở phương pháp tỷ suất lợi nhuận của Mỹ và nó có một vài nét tương đồng với phương pháp sử dụng giá bán ra để xác định giá mua vào. Như vậy, khi sử dụng phương pháp giá bán lại, chúng ta không thể lấy tỷ lệ lãi gộp bình quân ngành thương nghiệp để xác định khoản khấu trừ này vì mỗi một nghiệp vụ chuyển giao lại có một đặc điểm riêng biệt, không thể tính bình quân cho toàn ngành. Phương pháp này sử dụng thích hợp đối với ngành thương nghiệp, nơi tồn tại các nghiệp vụ mua đi bán lại các sản phẩm hàng hóa.

Để thực hiện phương pháp này, chúng ta phân biệt hai chủ thể một bên là các công ty sản xuất (A) và bán sản phẩm của mình, một bên là các công ty thương mại (B) chuyên mua những sản phẩm đó và bán lại trên thị trường. Khoản chiết khấu thích ứng này chính là tổng số lợi nhuận được biểu hiện dưới dạng tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu mà công ty thương mại (B) nhận được khi thực hiện một nghiệp vụ chuyển giao tự do trong một thị trường thích ứng.

Khi thực hiện phương pháp này cần lưu ý phải đáp ứng những điều kiện sau: Các công ty hoặc người mua sản phẩm của công ty (B) không có quan hệ liên kết với công ty (A). Nếu tồn tại mối quan hệ liên kết ở đây thì việc xác định doanh số sẽ không mang tính khách quan. Nghiệp vụ của công ty (B) phải có liên quan với nghiệp vụ chuyển giao cần xác định giá thị trường (nghiệp vụ chuyển giao trong nội bộ công ty).

Trường hợp không tồn tại nghiệp vụ này, có thể dựa trên khoản chiết khấu có nguồn gốc từ doanh thu của công ty (B) trong một thị trường tương tự. Giữa nghiệp vụ chuyển giao được xem xét trong nội bộ công ty và nghiệp vụ chuyển giao có thể so sánh được có thể có nhiều sai biệt do sự

vận động của nền kinh tế như: sự biến đổi lãi suất, tình trạng kinh tế suy thoái hay phát triển bùng phát... Nếu có sự khác biệt xảy ra giữa nghiệp vụ chuyển giao có liên kết và nghiệp vụ chuyển giao không liên kết có thể so sánh được thì cần phải có những biện pháp điều chỉnh khoản chiết khấu này.

Một công ty của Pháp chuyên sản xuất và bán quần áo thời trang. Công ty trên mở một số chi nhánh tại một số thành phố tại Việt Nam nhằm bán lại những sản phẩm do công ty mẹ cung cấp. Để xác định giá chuyển giao giữa công ty mẹ và các chi nhánh, chúng ta có thể sử dụng phương pháp giá bán lại như sau:

Qua nghiên cứu những nhà phân phối độc lập mua hàng có thể so sánh được về mặt hàng quần áo thời trang cho thấy những cửa hàng này có tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu khoảng 30%. Tuy nhiên giữa các cửa hàng là chi nhánh của công ty với các cửa hàng độc lập có một sự khác biệt là: Các cửa hàng phân phối độc lập có quyền thiết kế mẫu và may những mẫu thời trang do họ thiết kế. Khi xem xét bảng báo cáo kết quả kinh doanh của một số cửa hàng phân phối độc lập ta nhận thấy: tỷ suất lợi nhuận từ việc bán các sản phẩm mua lại của công ty Pháp là 20% trên tổng doanh thu và việc thiết kế, may mặc các sản phẩm khác là 10% trên tổng doanh thu. Qua đó, có thể xác định tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của các chi nhánh thuộc công ty mẹ chỉ là 20% do họ không được phép thực hiện việc thiết kế và may sản phẩm thời trang. Tỷ suất lợi nhuận này sẽ được làm cơ sở để tính mức chiết khấu thích ứng trên giá bán ra:

$$\text{Giá mua vào} = \text{Giá bán cho doanh nghiệp độc lập} \times \left(1 - \text{Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu} \right)$$

Giá bán ra ở đây sẽ được tính trừ thuế nhập khẩu, nếu có. Phương pháp sử dụng giá bán ra để xác định giá mua vào sẽ không áp dụng được nếu: Hàng hoá trước khi bán lại đã gia công chế biến, lắp ráp, thay hình đổi dạng. Việc gia công chế biến này đã làm gia tăng giá trị sử dụng (có nghĩa là làm phát sinh giá trị gia tăng), dẫn đến sự gia tăng giá vốn hàng hoá và sự biến đổi của giá bán lại, do đó không thể xác định một cách hợp lý khoản chiết khấu; Hàng hoá trước khi bán lại được gắn với nhãn hiệu thương mại có uy tín cao trên thị trường (Delaney, Patrick R., 1994). Điều này sẽ làm cho sản phẩm có thể bán được với giá trị cao hơn; Khoảng cách giữa thời điểm mua hàng và bán hàng kéo dài trên một năm, khoảng cách thời gian càng dài thì sự biến động về thời gian và giá cả càng lớn. Điểm chốt của phương pháp này là việc xác định tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu để tính khoản khấu trừ hợp lý. Do hoạt động kinh doanh bao gồm rất nhiều loại hình phong phú và đa dạng, ngay cả đối với một loại sản phẩm cũng có thể có những qui cách và phẩm chất khác nhau, do đó, khi xác định tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu, chúng ta cần lưu ý: Xây dựng một tỷ suất lợi nhuận bình quân cho từng mặt hàng hoặc từng ngành kinh doanh. Điều chỉnh tỷ suất lợi nhuận bình quân cho phù hợp với từng trường hợp cụ thể.

Chẳng hạn, một công ty Mỹ chuyên sản xuất dụng cụ y tế. Công ty này tiến hành bán sản phẩm của mình cho một số đại lý tại Việt Nam. Để xác định giá mua vào đối với những sản phẩm mà các đại lý Việt Nam đã nhận của công ty mẹ, cơ quan thuế Việt Nam sẽ xác định: Giá bán các dụng cụ y tế cho những cửa hàng độc lập với công ty (đặt tại Việt Nam). Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu bình quân của các cửa hàng độc lập đó: Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu bình quân của ngành kinh doanh dụng cụ y tế là 18%. Tuy nhiên, do những dụng cụ y tế mà công ty trên cung cấp là loại đặc biệt, tác dụng điều trị đặc thù nên tỷ suất lợi nhuận dự kiến sẽ tăng thêm 3% so với các

dụng cụ y tế thông thường. Do đó có thể xác định tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của các cửa hàng độc lập là 21% để làm cơ sở xác định giá mua vào.

Phương pháp giá phí cộng thêm (Cost Plus Method). Phương pháp này được sử dụng để xác định giá thị trường trên cơ sở cộng thêm một khoản nâng giá (mark - up) thích hợp vào chi phí sản xuất. Phương pháp này thường được áp dụng đối với cơ sở sản xuất theo hợp đồng gia công hoặc các cơ sở dịch vụ (Charles T. Horngren, 1991). Các khoản phí cộng thêm có thể bao gồm: chi phí giao hàng trong kỳ, các chi phí quản lý chung trong kỳ. Một điểm thuận lợi của phương pháp này là khi xác định khoản nâng giá áp dụng trong trường hợp sản xuất theo hợp đồng thì điều quan trọng cần nhấn mạnh là hình thức chuyển giao theo các hợp đồng chuyển giao có thể so sánh được không cần phải có sự tương tự như các hàng hoá chuyển giao trong nội bộ công ty (Anthony A. Atkinson, 1991).

Một công ty chuyên sản xuất mặt hàng trang trí nội thất (HG) điều hành toàn bộ hoạt động nghiên cứu và triển khai sản xuất tại Đài Loan. Sau khi sản xuất và qua khâu chế biến thành gỗ ôcan, sẽ được chuyển giao đến một chi nhánh tại Việt Nam. Tại đây, gỗ ôcan sẽ được gia công thành các sản phẩm trang trí nội thất như bàn, ghế, giường, tủ... và được chuyển ngược về Đài Loan để bán trên thị trường Đài Loan. Trong trường hợp này, công ty ở Việt Nam là một công ty chuyên sản xuất theo hợp đồng, thực hiện các hoạt động sản xuất có tính chất giới hạn, không làm công việc điều độ sản xuất, không mua nguyên vật liệu và cũng không chịu rủi ro về vật liệu cung ứng và thị trường tiêu thụ. Sản phẩm trang trí nội thất sẽ mang nhãn hiệu của công ty Đài Loan HG, hoàn toàn không có tên của công ty Việt Nam. Do công ty Đài Loan chỉ thực hiện hợp đồng sản xuất với một công ty ở Việt Nam nên không thể sử dụng phương pháp CUP để xác định giá chuyển giao trong nội bộ công ty này. Tuy nhiên, do công ty con ở Việt Nam không chỉ thực hiện nhiệm vụ gia công cho Công ty mẹ ở Đài Loan mà còn có thể gia công sản xuất cho các công ty không liên kết, do khác những mặt hàng trang trí nội thất tương tự, do đó, khoản nâng giá mà công ty Việt Nam khi làm dịch vụ cho các công ty không liên kết khác sẽ là những thông tin có thể so sánh được dùng để áp dụng phương pháp giá phí cộng thêm khi định giá cho các nghiệp vụ chuyển giao của công ty Đài Loan có liên kết.

Khi sử dụng phương pháp này cần lưu ý đến ba vấn đề sau: Nếu công ty con chỉ thực hiện hợp đồng cho công ty mẹ ở chính quốc mà không gia công cho một công ty khác không liên kết, lúc đó khoản nâng giá sẽ dựa trên cơ sở loại hình hoạt động gia công tương tự của một công ty khác trên thị trường; Nếu công ty con vừa thực hiện hợp đồng cho công ty mẹ, vừa gia công với những công ty khác không liên kết thì chi phí quản lý và những chi phí chung khác sẽ phải được phân bổ theo giá trị của những hợp đồng gia công.

Trở lại thí dụ trên, nếu công ty con ở Việt Nam thực hiện 70% doanh số là từ việc thực hiện hợp đồng với công ty mẹ và 30% từ hoạt động gia công với các công ty không liên kết khác thì chi phí quản lý sẽ được phân bổ 30% cho các khoản nâng giá đối với các công ty không liên kết. Điều này trong thực tế rất quan trọng bởi vì doanh nghiệp thường hạch toán các khoản chi phí quản lý và chi phí chung một cách tổng hợp, do đó rất khó phân tích khoản chi phí chung nào được phân bổ vào hợp đồng của công ty nào. Việc phân bổ chi phí theo mức độ doanh số như trên sẽ đảm bảo tương đối tính khả thi của phương pháp này. Cần phải quan tâm đến năng lực sản xuất, công nghệ, khối lượng sản xuất... trong khi xác định khoản chi phí tăng thêm, đặc biệt là yếu tố năng lực sản xuất (công suất hoạt động). Ví dụ: nếu một công ty con vận hành chỉ 50% công suất thì chi phí gián tiếp sẽ được tính vào căn bản giá phí trong việc xác định chi phí cộng thêm như thế nào? Nếu chỉ tính trên 50% công suất thì 50% chi phí gián tiếp còn lại sẽ xử lý thế nào và nếu tính toàn bộ chi phí gián tiếp vào khoản giá phí cộng thêm thì khoản phí phải trả có thể vượt lên trên giá thị trường. Khi giải quyết vấn đề này, cần phải xem xét ở hai trường hợp cụ

thể: Nếu công ty con không dành hết toàn bộ công suất hoạt động cho một khách hàng duy nhất (ở đây là công ty mẹ) thì vấn đề không sử dụng hết công suất không phải thuộc trách nhiệm của công ty mẹ, do đó không thể đưa hết toàn bộ chi phí gián tiếp vào khoản nâng giá. Nếu công ty con sản xuất theo hợp đồng dành hết toàn bộ công suất cho việc gia công sản phẩm của công ty mẹ (hoặc công ty có liên kết) thì tại thời điểm không sử dụng hết công suất thì công ty mẹ vẫn phải chấp nhận toàn bộ chi phí này dù họ có sử dụng hay không.

Trên đây là một số các phương pháp cụ thể để thực hiện “chống chuyển giá” ở Việt Nam. Qua những phân tích trên, chúng ta nhận thấy ba phương pháp đã nêu có thể sẽ không áp dụng được trong một số tình huống cụ thể. Vì vậy, chúng ta có thể sử dụng thêm một số phương pháp bổ sung dựa trên nguyên tắc giá thị trường (không quen biết).

Các phương pháp bổ sung:

Phương pháp tỷ suất lợi nhuận: (Rate of Return Method). Thước đo của tỷ suất lợi nhuận trong một doanh nghiệp khi xác định giá trị của doanh nghiệp đó chính là lợi tức cổ phần (Anthony A. Atkinson, 1991). Tỷ lệ lợi tức phân phối cho mỗi cổ phiếu (Earning per share –EPS) được xem như là giá trị thu nhập thuần mang lại từ khoản chênh lệch giữa đầu vào và đầu ra của một doanh nghiệp. Tuy nhiên, không thể sử dụng lợi tức cổ phần để xác định giá trị các nghiệp vụ chuyển giao trong nội bộ một công ty. Điều này xuất phát từ nguyên nhân: các nguồn tài trợ của một công ty con thường được cung ứng bởi công ty mẹ mà không cần phải tuân thủ giá thị trường (Anthony A. Atkinson, 1991). Do đó, để xác định nghiệp vụ chuyển giao, chúng ta có thể sử dụng chỉ tiêu tỷ suất lợi nhuận trên các tích sản (Delaney, Patrick R., 1994). Khi sử dụng phương pháp này cần lưu ý: Phải xem xét sự khác biệt khi các tỷ suất lợi nhuận được tính toán đối với những công ty độc lập khác. Điều này thực sự cần thiết vì thông thường, các tích sản tài chính như tiền mặt, nguồn tài chính ngắn hạn, các khoản phải thu... của các công ty con trong một tập đoàn rất khác biệt với những công ty khác độc lập. Vì vậy cần phải có một sự điều chỉnh phù hợp. Cần phải xem xét về tình trạng kỹ thuật của máy móc thiết bị khi so sánh các tỷ suất lợi tức giữa một bên có quan hệ liên kết với các doanh nghiệp độc lập. Ví dụ, nếu một MNC cung cấp cho công ty con ở Việt Nam một hệ thống thiết bị mới và hiện đại thì đương nhiên, tỷ suất lợi tức của nó sẽ khác với những công ty độc lập khác mà thiết bị đã cũ, có thể đã khấu hao hết hoặc gần hết.

Phương pháp chiết tách lợi nhuận (Profit Split Method). Phương pháp này xác định giá chuyển giao trong nội bộ tập đoàn bằng cách phân tích việc phân chia lợi tức của các công ty có liên kết tham gia trong hoạt động chuyển giao này. Để tính toán giá thị trường, phương pháp này yêu cầu phải nghiên cứu sự phân chia lợi tức giữa các bên có quan hệ liên kết và không có quan hệ liên kết. Một công ty chuyên sản xuất được phẩm của Canada thành lập một công ty con chuyên sản xuất và bán sản phẩm tại Việt Nam. Công ty mẹ ở Canada có thể cung cấp nguyên vật liệu để công ty con ở Việt Nam sản xuất hoặc có thể cung cấp sản phẩm đã hoàn chỉnh để công ty con ở Việt Nam bán trên thị trường Việt Nam. Trong trường hợp không đủ các cơ sở để áp dụng ba phương pháp CUP, giá bán lại hoặc phương pháp giá phí cộng thêm, cơ quan thuế có thể sử dụng phương pháp chiết tách lợi nhuận để kiểm tra độ tin cậy của giá chuyển giao giữa công ty mẹ ở Canada và công ty con ở Việt Nam. Điều cần thiết khi thực hiện phương pháp này là phải xác định được doanh thu và chi phí của những công ty có liên quan đến hoạt động chuyển giao. Cơ quan thuế có thể yêu cầu công ty con cung cấp những tài liệu có liên quan của công ty mẹ để chứng minh tính hợp lý của giá nghiệp vụ chuyển giao (Charles T. Horngren, 1991).

Phương pháp lợi nhuận chuyển giao ròng (Transaction Net Margin Method – TNMM). Về thực chất, phương pháp này tương tự với phương pháp CPM của Mỹ. Phương pháp này ra

đòi do kết quả của một quá trình thay đổi nhận thức về các phương pháp định giá chuyển giao của Mỹ.

Như vậy, khi các bên có mối quan hệ liên kết thì hành vi chuyển giá có thể áp dụng, hoặc làm tăng giá trị đầu vào để giảm thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc làm giảm giá trị đầu vào để hạ thấp giá thành sản phẩm. Khi giá thành giảm thấp thì công ty có thể tiến hành bán phá giá tại thị trường mục tiêu. Trong trường hợp này sản phẩm từ công ty mẹ nhập vào thị trường mục tiêu chỉ tính biến phí mà không phân bổ định phí, lúc này yếu tố nhập lượng của công ty con chỉ là biến phí, trong khi đó, định phí chiếm tỷ trọng rất cao vì sản phẩm thông dụng kỹ thuật, chi phí đầu vào thấp sẽ làm cho giá thành thấp. Dựa trên các phương pháp định giá sản phẩm như phương pháp Absorption (chi phí sản xuất) hay phương pháp Variable (biến phí) để xác định giá bán (Charles T. Horngren, 1991). Giá bán này thấp hơn rất nhiều giá bán trên thị trường nhưng không có cơ sở để xem các doanh nghiệp này bán phá giá vì không vi phạm luật pháp Việt Nam (không bán thấp hơn giá vốn) do họ bán với giá mà đạt được mức lãi kỳ vọng (Anthony A. Atkinson, 1991).

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Belkaoui, Ahmed Riahi (1993), *Accounting Theory*, Third Edition, International Edition by Harcourt Brace & Company.
- [2] Delaney, Patrick R. (1994), *CPA Examination Review-outlines and study guides*, Twenty first Edition.
- [3] Haskins, Mark E., Ferris, Kenneth R. and Selling, Thomas I. (1996), *International Financial Reporting and Analysis*, Times mirror higher Education Group, 1996
- [4] Mills , John R. and Jeanne H. Yamamura (1998), “*The power of cash flow ratios*”, Journal of Accountancy.
- [5] Nobes, Christopher and Parker, Robert (1995), *Comparative International Accounting*, Fourth Edition, Prentice Hall International 1995
- [6] Schiff M., Lewin A.Y. (1970), *The impact of people on budgets*, The accounting review, april, pp. 259-268.
- [7] Stevens D.E. (2002), *The effects of reputation and ethics on budgetary slack*, Journal of management accounting research, vol. 14, pp. 153-171.
- [8] Tsui J. (2001), *The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: an analysis of Chinese and Western managers*, The international Journal of accounting, 36, pp. 125-146.
- [9] Robert S. Kaplan, Anthony A. Atkinson, *Advanced Management Accounting* (3rd Edition), Prentice Hall. Inc, 1991
- [10] Charles T. Horngren, George Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (7th Edition), Prentice Hall. Inc, 1991
- [11] Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, S. Mark Young, *Management Accounting* (3rd Edition), Prentice Hall. Inc, 1991