

THÚC ĐẨY PHÁT TRIỂN KẾ TOÁN ĐIỀU TRA TẠI VIỆT NAM

NGUYỄN THỊ SƯƠNG

Kế toán điều tra là một lĩnh vực cụ thể trong kế toán thực tế, cung cấp các báo cáo xuất phát từ các yêu cầu pháp lý hoặc từ một tranh chấp về vấn đề tài chính có liên quan. Tình trạng gia tăng gian lận trong báo cáo tài chính trong thời gian gần đây đã đặt ra yêu cầu về việc tăng cường cải cách nội dung kế toán, kiểm toán trên phạm vi toàn cầu, từ đó làm xuất hiện dịch vụ kế toán điều tra. Tuy nhiên, tại Việt Nam, kế toán điều tra vẫn ít được nhắc tới. Bài viết trao đổi về các vấn đề liên quan đến kế toán điều tra như các quan điểm, vai trò, nhiệm vụ, từ đó đưa ra một số kiến nghị nhằm thúc đẩy kế toán điều tra phát triển ở Việt Nam.

Từ khóa: Kế toán điều tra, báo cáo tài chính, gian lận kế toán

PROMOTING THE FORENSIC ACCOUNTING IN VIETNAM

Nguyen Thi Suong

Forensic accounting is a specific area of practical accounting that provides reports arising from legal requirements or from a dispute over a related financial matter. The recent increase in fraud in financial statements has made it essential to strengthen the reform of accounting and auditing content on a global scale, thereby giving a rise to forensic accounting services. However, in Vietnam, forensic accounting is still rarely mentioned. The article discusses issues related to forensic accounting such as views, roles and tasks, thereby making recommendations to promote the development of forensic accounting in Vietnam.

Keywords: Investigative accounting, financial reporting, accounting fraud

Ngày nhận bài: 10/5/2022

Ngày hoàn thiện biên tập: 27/5/2022

Ngày duyệt đăng: 3/6/2022

Đặt vấn đề

Năm 1946, khái niệm kế toán điều tra (Forensic Accounting) lần đầu tiên xuất hiện trong một bài báo của Maurice E. Peloubet. Khi đó, Peloubet (1946) cho rằng, kế toán điều tra bao gồm điều tra thu thập bằng chứng về gian lận, xác định thiệt hại do gian lận gây ra, cuối cùng là giải trình kết quả tại tòa án.

Trong những năm 1980, dịch vụ kế toán điều tra

bắt đầu xuất hiện nhiều hơn ở các nước phát triển, để đáp ứng nhu cầu phát triển của nền kinh tế thị trường và hoàn thiện hệ thống pháp luật. Đặc biệt, việc phát sinh gian lận trên báo cáo tài chính (BCTC) ở những tập đoàn, công ty hàng đầu đã làm phát sinh sự quan tâm ngày càng nhiều về tính trung thực, hợp lý của BCTC cũng như những lo ngại về chất lượng công việc kiểm toán, kế toán. Trong bối cảnh đó, kế toán điều tra ngày càng thể được vai trò khi kết nối được ngành Kế toán, Kiểm toán và các cơ quan pháp luật nhằm mục đích phát hiện và ngăn ngừa gian lận trong kế toán của doanh nghiệp (DN).

Tuy khá phổ biến trên thế giới, nhưng ở Việt Nam, kế toán điều tra lại ít được nhắc tới. Với sự hội nhập và phát triển ngày càng mạnh mẽ của thị trường vốn đã đến lúc cần có các giải pháp để thúc đẩy kế toán điều tra phát triển tại Việt Nam.

Các quan điểm về kế toán điều tra

Theo Viện Kế toán viên Công chứng Hoa Kỳ (AICPA), kế toán điều tra có thể liên quan đến việc áp dụng các kỹ năng đặc biệt trong kế toán, kiểm toán, tài chính, phương pháp định lượng, luật và nghiên cứu. Do đó, kế toán điều tra áp dụng các kỹ năng điều tra trong việc phân tích BCTC và các tài liệu khác có liên quan để hình thành bằng chứng có thể được chấp thuận trước tòa.

Trong những năm qua, kế toán điều tra luôn nhận được sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu. Theo Wallace (1991), kế toán điều tra là một loại hình kế toán đặc biệt, cung cấp báo cáo làm cơ sở giải quyết các tranh luận trước tòa án. Kế toán điều tra không thực hiện hoạt động hạch toán nợ - có truyền thống, mà cung cấp thông tin phân tích về dữ liệu kế toán, phù hợp để giải quyết các tranh chấp.

BẢNG 1: MỘT SỐ KỸ NĂNG CĂN CỐ CỦA KẾ TOÁN ĐIỀU TRA	
Kỹ năng	Nội dung
Phân tích suy luận	Kỹ năng này giúp kế toán điều tra đạt được mục tiêu phát hiện các gian lận tiềm ẩn. Phân tích suy luận sẽ giúp kế toán điều tra giải quyết được các vấn đề tài chính.
Tư duy phản biện và sáng tạo	Khả năng này giúp kế toán điều tra có thể phân biệt giữa thực tế từ viễn cảnh để duy trì lời khai đáng tin cậy. Kỹ năng này cho phép kế toán loại bỏ tất cả ý kiến không được chứng thực từ báo cáo và lời khai của chuyên gia.
Giải quyết vấn đề không theo cấu trúc	Luôn luôn phải giải quyết vấn đề sử dụng cách tiếp cận không theo cấu trúc nhất định và đó chính là sự đối lập với kỹ năng của kế toán truyền thống.
Điều tra linh hoạt	Là khả năng loại bỏ các thủ tục chuẩn mực kiểm toán, bằng cách kiểm tra kỹ lưỡng các tình huống cho bất kỳ dấu hiệu cảnh báo điển hình.
Phân tích thành thạo	Là khả năng kiểm tra những gì nên được cung cấp hơn là những gì được cung cấp.
Giao tiếp	Kỹ năng này quan trọng đặc biệt khi thu thập bằng chứng từ những người có thể không hiểu về tài chính và kế toán. Đặc biệt, với vai trò cung cấp lời khai chuyên gia, kế toán điều tra giải thích những phát hiện cho thẩm phán hoặc hội đồng thẩm phán.
KPháp lý	Là khả năng hiểu các quy trình pháp lý cơ bản và các vấn đề pháp lý bao gồm quy tắc về bằng chứng. Sự hiểu biết này giúp họ xác định các loại bằng chứng có liên quan và cách bảo vệ bằng chứng theo cách mà tòa án yêu cầu.
Kinh nghiệm	Kinh nghiệm từ những tình huống thực tế sẽ giúp kế toán điều tra trong vai trò nhân chứng giám định và điều tra kế toán.

Nguồn: Bhasin (2013)

Theo Bolgna and Linguist (1995), kế toán điều tra là công việc kết hợp kỹ năng của kế toán, kiểm toán và điều tra để giải quyết các vấn đề tài chính còn tồn tại dựa trên các bằng chứng. Apostolou, Hassell và Webber (2000) cho rằng, kế toán điều tra là sự kết hợp chuyên môn kế toán, kiểm toán và các kỹ năng điều tra để hỗ trợ các vấn đề pháp lý. Đây là một lĩnh vực chuyên ngành kế toán nhằm xác định kết quả các vụ tranh chấp, kiện tụng thực tế hoặc dự kiến. Kế toán điều tra được xem như là một lĩnh vực của kế toán, kết hợp với mục đích pháp lý và cung cấp mức độ đảm bảo cao nhất.

Theo Hopwood (2008), kế toán điều tra là việc vận dụng kỹ năng điều tra và phân tích để giải quyết các vấn đề tài chính theo yêu cầu của tòa án; là dịch vụ kết hợp công việc của kế toán viên, kiểm toán viên truyền thống và đại diện ủy quyền trước pháp luật. Trong khi đó, Singleton (2010) đưa ra quan điểm, kế toán điều tra là kế toán phục vụ cho việc cung cấp thông tin kế toán phục vụ điều tra. Mục tiêu cốt lõi của kế toán điều tra là phát hiện, khai thác, tài liệu hóa và đưa ra kết luận về dữ liệu kế toán thu thập được, cung cấp cho các đối tượng sử dụng thông tin là tòa án hoặc các đối tượng khác.

Oyedokun (2013) cho rằng, kế toán điều tra là vận dụng nguyên tắc và phương pháp kế toán để

điều tra gian lận, cung cấp các kết quả có thể sử dụng cho tòa án. Theo Crumbley và cộng sự (2015), kế toán điều tra là hành động xác định, ghi chép, giải quyết, trích xuất, sắp xếp, báo cáo và xác nhận dữ liệu tài chính hoặc các hoạt động khác trong quá khứ để giải quyết các tranh chấp pháp lý hiện tại hoặc sử dụng dữ liệu tài chính trong quá khứ để giải quyết tranh chấp pháp lý trong tương lai.

Năm 2018, Oyedokun thay đổi khái niệm của chính mình thông qua mở rộng phạm vi của kế toán điều tra. Theo đó, kế toán điều tra là việc sử dụng nguyên tắc, phương pháp kế toán, thủ tục kiểm toán để phát hiện, ngăn ngừa gian lận và tội phạm kinh tế, có thể được sử dụng làm bằng chứng trước tòa án.

Nhiệm vụ của kế toán điều tra

Kế toán điều tra là dịch vụ được thực hiện theo yêu cầu từ khách hàng. Khách hàng của kế toán điều tra có thể là các cá nhân, DN hoặc các cơ quan pháp luật. Tùy theo yêu cầu của khách hàng, kế toán điều tra sẽ thực hiện các nhiệm vụ khác nhau. Nhìn chung, kế toán điều tra thực hiện các nhiệm vụ sau:

Một là, thực hiện điều tra về vấn đề kế toán theo yêu cầu của khách hàng, phục vụ cho việc giải quyết các tranh chấp của cá nhân, tổ chức hay hỗ trợ pháp lý trước tòa. Điều tra được thực hiện thông qua việc lập kế hoạch điều tra, tổ chức điều tra và đưa ra báo cáo điều tra dựa trên các bằng chứng thu thập được.

Hai là, phân tích dữ liệu điều tra, hỗ trợ xử lý hậu quả, tư vấn điều chỉnh các vấn đề về kế toán trong phạm vi của mình.

Ba là, nhận diện, dự đoán các rủi ro, gian lận có thể xảy ra và tư vấn hỗ trợ cách phòng ngừa rủi ro, gian lận đó.

Vai trò của kế toán điều tra

Các nghiên cứu có sự thống nhất về vai trò của kế toán điều tra, thể hiện qua chức năng hỗ trợ pháp lý và điều tra kế toán.

- Hỗ trợ pháp lý: Là sự hỗ trợ chuyên môn kế toán trong các vấn đề liên quan đến pháp lý, chủ yếu liên quan đến việc định lượng giá trị thiệt hại và tư vấn các vấn đề kế toán, làm bằng chứng trước Tòa án.

- Điều tra kế toán: Là việc tìm kiếm bằng chứng



xác định thủ phạm như điều tra biến thủ tài sản của nhân viên, hoặc tìm kiếm bằng chứng làm cơ sở bồi thường thiệt hại như bồi thường bảo hiểm, bồi thường tai nạn lao động...

Bên cạnh đó, một số ý kiến cho rằng, kế toán điều tra còn có vai trò điều tra về rủi ro hoạt động của DN. Qua đó có thể đưa ra được các khuyến nghị hữu ích cho khách hàng. Kế toán điều tra còn giúp khách hàng thẩm định kỹ lưỡng các rủi ro trước khi thâm nhập hoặc mở rộng thị trường nước ngoài; cấp phép sản phẩm hoặc dịch vụ của họ cho một DN khác; đầu tư vào một DN; mua lại hoặc hợp nhất với một DN khác... Ngoài ra, kế toán điều tra còn có vai trò to lớn trong việc truy tìm và xác định các tài sản của khách hàng nằm trong quyền sở hữu hoặc kiểm soát bất hợp pháp của bên thứ ba.

Thúc đẩy dịch vụ kế toán điều tra phát triển ở Việt Nam

Tại Việt Nam, khái niệm kế toán điều tra ít được nhắc đến. Thực tế cũng cho thấy, dịch vụ này hiện chưa được ghi nhận trong bất kỳ văn bản hướng dẫn về hoạt động kế toán, kiểm toán, giám định tư pháp và điều tra. Đồng thời, cũng chưa có đơn vị nào thông báo cung cấp về dịch vụ kế toán điều tra. Thậm chí, ngay cả trong hệ đào tạo đại học, khái niệm kế toán điều tra còn rất xa lạ, chương trình đào tạo bậc đại học hầu như không có môn học này, chỉ có chương trình cao học có đề cập đến. Tuy nhiên, một số dịch vụ tư vấn trên thị trường về bản chất có thể coi là các biểu hiện của kế toán điều tra như: Hỗ trợ pháp lý được triển khai bởi giám định tư pháp tài chính và chuyên gia tư vấn kế toán, kiểm toán; Dịch vụ hỗ trợ pháp lý trong quá trình tranh tụng về kế toán tài chính...

Dự báo, với xu thế ngày càng phát triển của thị trường vốn, sẽ làm phát sinh những gian lận trên BCTC ở không ít DN, từ đó nhu cầu về dịch vụ kế toán điều tra cũng sẽ nhiều hơn. Trong bối cảnh đó, để thúc đẩy kế toán điều tra phát triển trong thời gian tới, cần chú ý một số vấn đề sau:

- Cần thay đổi nhận thức về kế toán điều tra. Thông thường, khi đề cập đến thuật ngữ điều tra, nhiều người thường ngại sử dụng, thậm chí kéo theo cả việc e ngại trong việc cung cấp và sử dụng dịch vụ liên quan đến điều tra. Tuy nhiên, cùng với sự phát triển của kinh tế thị trường, gian lận trong công tác hạch toán và lập báo cáo kế toán nhằm trục lợi cho các cá nhân, tổ chức ngày càng gia tăng. Do vậy, cần phát triển kế toán điều tra để tăng cường phát hiện và kiến nghị xử lý gian lận trong kế toán.

- Cơ quan quản lý cần chấp nhận kế toán điều tra như là một dịch vụ phổ biến trong hoạt động của thị trường dịch vụ kế toán. Từ đó, có giải pháp thúc đẩy, hỗ trợ DN để phát triển dịch vụ kế toán mới mẻ này.

- Các DN cung cấp dịch vụ kế toán cần nghiên cứu về dịch vụ kế toán điều tra như: Quy trình làm việc, đội ngũ nhân lực... để có thể cung cấp được dịch vụ, phù hợp về giá cả và điều kiện thực tế tại Việt Nam. Thực tế cũng cho thấy, nội dung nghiệp vụ kế toán ngày càng phức tạp, do đó việc rà soát, tìm kiếm và phân tích các hành vi vi phạm đòi hỏi người thực hiện phải có am hiểu về kế toán, kiểm toán đồng thời biết vận dụng các phương pháp, kỹ thuật điều tra...

- Các trường đào tạo cần đưa các kiến thức, giáo trình liên quan đến kế toán điều tra trong chương trình giảng dạy. Kế thừa các kinh nghiệm và thực tiễn áp dụng kế toán điều tra trên thế giới để tăng cường cả về lý thuyết lẫn thực hành.

Kết luận

Một trong những mục tiêu của Chiến lược Kế toán - Kiểm toán đến năm 2030 theo Quyết định số 633/QĐ-TTg ngày 23/5/2022 là nâng cao chất lượng dịch vụ, đáp ứng yêu cầu tăng cường hội nhập quốc tế. Chủ trương này phần nào cho thấy đã đến lúc cần có các giải pháp để thúc đẩy kế toán điều tra phát triển không chỉ những lợi ích của dịch vụ này mang lại mà còn góp phần đa dạng hóa dịch vụ trên thị trường kế toán, kiểm toán. Do đó, trong thời gian tới, cần nghiên cứu và phát triển kế toán điều tra để hoàn thiện và đa dạng hóa các chuyên ngành kế toán, đáp ứng được bối cảnh mới.

Tài liệu tham khảo:

1. Nguyễn Thị Hải Vân (2015), Định hướng phát triển kế toán điều tra tại Việt Nam, Luận văn Thạc sĩ Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh;
2. Lâm Thị Trúc Linh, Nguyễn Hồng Nga, Nguyễn Ngọc Thọ (2021), Tổng quan về kế toán điều tra, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán số 211, Tháng 4/2021;
3. Trần Ngọc Diệp (2020), Một số vấn đề lý luận về kế toán điều tra tại Việt Nam, Tạp chí Tài chính, Kỳ 2 - Tháng 9/2020;
4. Crumbley, D.L (2015), Forensic and Investigative Accounting;
5. Oyedokun, G. (2016), Forensic Accounting Investigation Techniques: Any Rationalization?. Available at SSRN 2910318;
6. Peloubet, M. E. (1946), Forensic Accounting its Place in Today's Economy. Journal of Accountancy, 81(6), 458-462.

Thông tin tác giả:

ThS. Nguyễn Thị Sương

Khoa kế toán, Trường Cao đẳng Kinh tế - Kế hoạch Đà Nẵng

Email: nguyenthisuongkh@gmail.com