

XU HƯỚNG TRÁNH THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở CÁC DOANH NGHIỆP VỪA VÀ NHỎ: MỘT SỐ BẰNG CHỨNG BAN ĐẦU

TRENDS IN CORPORATE INCOME TAX AVOIDANCE IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES: AN EARLY EVIDENCE

Ngày nhận bài: 29/04/2021

Ngày chấp nhận đăng: 24/06/2021

Nguyễn Công Phương, Huỳnh Nhã Thi

TÓM TẮT

Mục tiêu của nghiên cứu này là tìm kiếm bằng chứng ban đầu về hành vi tránh thuế ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Sử dụng mẫu nghiên cứu trên một địa bàn quận, vận dụng hai tham số đo lường dấu hiệu tránh thuế là BTĐ và ETR, kết quả cho thấy các doanh nghiệp nghiên cứu có xu hướng tránh thuế và hành vi này không có sự khác biệt giữa các nhóm doanh nghiệp khác biệt về ngành nghề và quy mô. Kết quả nghiên cứu cung cấp bằng chứng ban đầu cho các nghiên cứu trong tương lai về tránh thuế của loại hình doanh nghiệp này.

Từ khóa: Tránh thuế; mối liên hệ giữa kế toán và thuế; doanh nghiệp vừa và nhỏ; tỷ suất thuế thực tế; chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

ABSTRACT

The paper's aim is to seek early evidence of SMEs' corporate tax avoidance. Based on a sample of the SMEs placed in a district, using two proxies to measure SME's corporate tax avoidance, namely BTĐ and ETR, the result shows that the SMEs have tend to avoid corporate taxes and this behavior is no different between business groups in terms of industry and sizes. The result provides an early evidence for future research on corporate tax avoidance of this SMEs.

Keywords: corporate tax avoidance; relationship between accounting and tax; SMEs; effective tax rate; Book-Tax difference.

1. Giới thiệu

Tránh thuế/giảm thuế là chiến lược của công ty nhằm mục tiêu giảm tiền thuế thu nhập doanh nghiệp nộp cho nhà nước. Tránh thuế/giảm thuế được thực hiện khi công ty vận dụng các nguyên tắc của thuế để báo cáo thu nhập chịu thuế thấp hơn trong cả ngắn và dài hạn. Hành vi này được thực hiện thuận lợi hơn ở những nước có mối liên hệ chặt chẽ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và xác định thu nhập chịu thuế; vì kế toán thường đưa ra nhiều nguyên tắc linh hoạt hơn cho việc lựa chọn áp dụng các chính sách kế toán để báo cáo lợi nhuận theo mục tiêu.

Về mối liên hệ giữa kế toán và thuế, tồn tại hai mô hình trên thế giới: Độc lập giữa kế toán và thuế, phụ thuộc lẫn nhau giữa kế toán và thuế (Hoogendoorn, 1996; Lamb và cộng

sự, 1998; Manzon Jr và cộng sự, 2001). Trong mô hình độc lập, thuế và kế toán ít có sự giao thoa về mặt đo lường. Hay nói cách khác, xác định lợi nhuận kế toán ít chịu ảnh hưởng của các quy định thuế, và ngược lại. Tuy nhiên, sự độc lập này có tính tương đối, vì trong thực tế khi mà một số chính sách kế toán áp dụng chịu ảnh hưởng nhất định của các nguyên tắc thuế nhằm mục tiêu lập báo cáo tài chính, nhất là trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Đặc điểm cơ bản của mô hình này thể hiện mức độ linh hoạt của doanh nghiệp trong việc vận dụng các chính sách kế

Nguyễn Công Phương, Trường Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng
Huỳnh Nhã Thi, Chi cục thuế khu vực Sơn Trà - Ngũ Hành Sơn, Đà Nẵng

toán khác nhau cho mục tiêu kế toán và mục tiêu thuế.

Ngược lại, trong một mô hình phụ thuộc, xác định lợi nhuận kế toán chịu ảnh hưởng lớn của thuế. Hay nói cách khác, các quy định đo lường thu nhập chịu thuế được vận dụng để xác định lợi nhuận kế toán, và ngược lại nhập chịu thuế được xác định thông qua áp dụng các nguyên tắc kế toán. Đặc điểm cơ bản của mô hình này là doanh nghiệp thường vận dụng chung chính sách kế toán cho báo cáo lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Với đặc điểm này, không có sự khác biệt lớn giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Trong hệ mô hình này, các doanh nghiệp thường báo cáo lợi nhuận thấp, thông qua việc vận dụng các nguyên tắc thận trọng, để tối thiểu hóa tiền thuế.

Trong khi tồn tại nhiều nghiên cứu liên quan trên thế giới (xem nội dung thứ hai), các nghiên cứu về chủ đề này ở Việt Nam còn rất ít, nhất là nghiên cứu về tránh thuế của doanh nghiệp vừa và nhỏ. Có thể tìm thấy một số nghiên cứu tránh thuế ở doanh nghiệp niêm yết như nghiên cứu của Nguyễn Tấn Lượng (2020), nghiên cứu của Phan Gia Quyền (2017), nghiên cứu của Trương Thùy Vân (2017), hay nghiên cứu tuân thủ thuế của doanh nghiệp vừa và nhỏ của Nguyễn Thị Ngọc Diệp và Nguyễn Huy Hoàng (2021; Phạm Minh Tiến và cộng sự, 2016). Các nghiên cứu này hoặc là nghiên cứu ở công ty niêm yết hoặc nghiên cứu tuân thủ thuế thông qua điều tra chính người nộp thuế. Nghiên cứu này tiếp cận khác biệt so với các nghiên cứu trong nước trước đây theo hai hướng. Thứ nhất, nhằm đến các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Thứ hai, đánh giá tránh thuế thông qua hai đại lượng đo lường là chênh lệch lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế và tỷ suất thuế thực tế. Mục tiêu của nghiên cứu này là tìm kiếm bằng chứng ban đầu về hành vi tránh thuế/giảm thuế của các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Khác với công

ty niêm yết có nhiều động cơ khác nhau trong báo cáo lợi nhuận, doanh nghiệp vừa và nhỏ có động cơ thuế mạnh mẽ. Kết quả ban đầu của nghiên cứu cho thấy các doanh nghiệp vừa và nhỏ có xu hướng tránh thuế rõ rệt. Mục tiêu tránh thuế không có sự khác biệt giữa các doanh nghiệp khác về nhóm ngành nghề hoạt động, quy mô vốn. Kết quả này cung cấp thêm bằng chứng để khẳng định những lập luận trước đây về hành vi tránh thuế của các doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Bài viết được tổ chức như sau. Nội dung thứ hai trình bày khuôn khổ lý thuyết. Phương pháp nghiên cứu được trình bày ở nội dung thứ ba. Nội dung thứ tư trình bày kết quả nghiên cứu. Cuối cùng là bàn luận và hàm ý

2. Khuôn khổ lý thuyết

Tránh thuế (tax avoidance), giảm thuế hay báo cáo lợi nhuận kế toán giảm do động cơ thuế (tax aggressiveness) là những khái niệm được sử dụng đan xen trong nghiên cứu về chủ đề này trên thế giới nhưng chưa có định nghĩa thống nhất. Slemrod (2004) định nghĩa tránh thuế là chiến lược của các công ty làm để giảm tiền thuế phải nộp. Hanlon và Heitzman (2010) giải thích rằng việc tránh thuế có thể được xem như một sự thực hiện liên tục của các chiến lược lập kế hoạch thuế chịu sự ràng buộc của pháp lý và động cơ trốn thuế. Trong nghiên cứu này, tránh thuế hay chiến lược giảm thuế khi công ty thực hiện các chiến lược nhằm mục tiêu giảm thuế phải nộp.

Người quản lý doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp vừa và nhỏ nói riêng thường cố gắng giảm thiểu các khoản chi thuế; điều này có ảnh hưởng đáng kể đến kết quả hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Người quản lý có thể sử dụng nhiều chiến lược thuế khác nhau, từ những hành vi tôn trọng pháp luật đến những hành vi khác được coi là tìm cách tránh hoặc trốn thuế và từ đó chấp nhận rủi ro về thuế (Deslandes và cộng sự, 2019).

Chiến lược giảm thuế của một công ty chịu sự ảnh hưởng của mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế của một quốc gia. Một khi tồn tại mối liên hệ chặt chẽ giữa hai đo lường này, doanh nghiệp có cơ hội thực hiện chiến lược báo cáo thuế lần án mục tiêu báo cáo lợi nhuận kế toán. Doanh nghiệp vừa và nhỏ có động cơ thuế mạnh mẽ, lần át mục tiêu báo cáo lợi nhuận kế toán. Mục tiêu tránh thuế/giảm thuế của doanh nghiệp vừa và nhỏ ngụ ý rằng, các doanh nghiệp này có xu hướng báo cáo lợi nhuận kế toán thấp để giảm tiền thuế thu nhập doanh nghiệp. Hành vi này xuất phát từ động cơ của chủ doanh nghiệp và cơ hội thực hiện đến từ mối liên hệ chặt chẽ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam (Nguyễn Công Phương, 2010; Trương Thùy Vân, 2017).

Hành vi tránh thuế/giảm thuế được đo lường theo nhiều cách khác nhau dựa vào dữ liệu kế toán. Tổng hợp từ chủ đề tránh thuế có thể rút ra một số cách đo lường sau đây.

Tỷ suất thuế thực tế (ETR): Tham số đo lường tránh thuế được sử dụng phổ biến trong nghiên cứu là tỷ suất thuế thực tế. Tham số này được sử dụng vì giúp ước tính hữu hiệu hoạt động kế hoạch thuế của doanh nghiệp (Mills và cộng sự, 1998; Phillips, 2003). ETR được đo lường bằng tỷ lệ thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả trên lợi nhuận kế toán trước thuế. Bên cạnh đó, tồn tại một số biến thể khác của ETR chung này được một số nhà nghiên cứu sử dụng, như *ETR kế toán* (chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp trên lợi nhuận kế toán trước thuế) (Armstrong và cộng sự, 2012; Chen và cộng sự, 2010; Dyreng và cộng sự, 2010); *ETR hiện hành* (chi phí thuế hiện hành trên lợi nhuận kế toán trước thuế) (Hope và cộng sự, 2013; Lanis và cộng sự, 2012); *ETR bằng tiền* (tiền thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp trên lợi nhuận kế toán trước thuế) (Dyreng và cộng sự, 2008); *phần chi phí thuế trên*

dòng tiền hoạt động kinh doanh được sử dụng để đo lường gánh nặng về thuế của công ty (Lanis, 2012; Zimmerman, 1983); *Tiền thuế đã trả trên dòng tiền hoạt động kinh doanh* (Hanlon, 2010).

Chênh lệch lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế (book-tax gap): Đo lường này nhấn mạnh đến phạm vi chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Mặc dù nguyên nhân gây ra chênh lệch này là rất nhiều và thường được phân thành hai loại là chênh lệch tạm thời và “chênh lệch vĩnh viễn”, độ lớn của chênh lệch này gợi ý sự hiện diện của thực tiễn tránh thuế (Chen, 2010; Kim và cộng sự, 2011; Manzon Jr, 2001).

Các tham số đo lường tránh thuế/giảm thuế chỉ là tương đối, và không thể nói cách đo nào là tốt hơn. Tùy tình huống nghiên cứu, mục tiêu nghiên cứu và dữ liệu sẵn có mà người nghiên cứu sử dụng một hoặc một số cách đo lường thích hợp nhất. Trong nghiên cứu này, hai cách đo lường được sử dụng là *Chênh lệch lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế* và *ETR kế toán*. Hai tham số này được người quản lý giám sát chặt chẽ (Graham và cộng sự, 2014) và được sử dụng để đánh giá hiệu quả của bộ phận thuế của công ty (Armstrong và cộng sự, 2015; Armstrong, 2012; Robinson và cộng sự, 2010).

3. Phương pháp nghiên cứu

Dấu hiệu tránh thuế hiện hữu khi tồn tại mối liên hệ chặt chẽ giữa cách đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Ở Việt Nam, thu nhập chịu thuế được xác định dựa vào lợi nhuận kế toán, điều chỉnh cho những khác biệt về ghi nhận doanh thu, chi phí giữa kế toán và thuế. Hay nói cách khác, thu nhập chịu thuế được xác định dựa vào các nguyên tắc đo lường trong kế toán (xem phân tích của Nguyễn Công Phương, 2010; Trương

Thùy Vân, 2017). Doanh nghiệp báo cáo thu nhập chịu thuế thấp là một dấu hiệu tránh, trốn thuế. Do tồn tại mối liên hệ chặt chẽ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và xác định thu nhập chịu thuế ở Việt Nam, để báo cáo thu nhập chịu thuế thấp, một mặt doanh nghiệp phải báo cáo lợi nhuận kế toán thấp, và mặt khác, ghi nhận (điều chỉnh) những khác biệt về bản chất giữa kế toán và thuế trong đo lường và ghi nhận doanh thu, chi phí. Với hành động thứ nhất, sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế sẽ không lớn. Như vậy, những chỉ tiêu đo lường sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế được sử dụng để nhận diện dấu hiệu tránh thuế.

Như đã đề cập ở nội dung “khuôn khổ lý thuyết”, tồn tại nhiều cách đo lường tránh thuế/giảm thuế thu nhập doanh nghiệp. Trong nghiên cứu này, hai cách đo lường được sử dụng là *Chênh lệch lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế* và *ETR kế toán*. Hai tham số này có ưu điểm là được người quản lý giám sát chặt chẽ chi phí thuế của doanh nghiệp (Graham, 2014) và được sử dụng để đánh giá hiệu quả của bộ phận thuế của công ty (Armstrong, 2015; Armstrong, 2012; Robinson, 2010).

Chênh lệch lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế (BTD): Tham số này được đo lường bằng Chênh lệch lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế chia cho lợi nhuận kế toán trước thuế. Đo lường tương đối nhằm mục đích đảm bảo tính so sánh. Nếu chỉ tiêu có giá trị càng nhỏ thì lợi nhuận kế toán chịu ảnh hưởng lớn của mục tiêu thuế, hay nói cách khác, doanh nghiệp có hành vi tránh thuế/giảm thuế thu nhập doanh nghiệp. Tham số này được Desai và Dharmapala (2008) thiết lập để đo lường hành vi tránh thuế. BTD càng nhỏ, có dấu hiệu tránh thuế.

Tỷ suất thuế thực tế (ETR): Được đo lường bằng thuế thu nhập doanh nghiệp phải

nộp chia cho lợi nhuận kế toán trước thuế. Giá trị của ETR càng gần với tỷ suất thuế theo luật (STR: 20%), công ty báo cáo lợi nhuận kế toán có sự khác biệt nhỏ so với thu nhập chịu thuế. Do mối liên hệ giữa kế toán và thuế, dấu hiệu tránh thuế hiện hữu khi ETR lợi nhuận kế toán có sự khác biệt không lớn so với thu nhập chịu thuế. Từ đó, ETR không có sự khác biệt lớn so với STR. ETR kế toán nhỏ hơn STR, dấu hiệu tránh thuế càng rõ hơn.

Để tiến tìm kiếm bằng chứng về tránh thuế, các doanh nghiệp vừa và nhỏ để nghiên cứu. Như đã đề cập ở trên, doanh nghiệp vừa và nhỏ có động cơ thuế mạnh mẽ. Loại hình doanh nghiệp này không có động cơ vốn trên thị trường chứng khoán như các công ty niêm yết. Mặt khác, tồn tại một số ít các nghiên cứu trước đây về chủ đề này đều nghiên cứu ở công ty niêm yết. Do báo cáo tài chính của doanh nghiệp vừa và nhỏ không sẵn có để thu thập, việc thu thập khó khăn đã cản trở kích thước mẫu nghiên cứu. Từ đó chỉ các doanh nghiệp vừa và nhỏ trên địa bàn một quận của thành phố Đà Nẵng được chọn để nghiên cứu, đó là Quận Sơn Trà. Địa bàn này được chọn thử nghiệm do phần lớn là các doanh nghiệp du lịch, dịch vụ, loại ngành có thiên hướng thất thu thuế lớn.

Để đảm bảo tính toán hai tham số đo lường tránh thuế ở trên, chỉ các doanh nghiệp có phát sinh lợi nhuận kế toán, thu nhập chịu thuế và thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được chọn. Theo dữ liệu của cơ quan thuế Sơn Trà- Ngũ Hành Sơn trong ba năm 2016-2018, có 500 doanh nghiệp có phát sinh lợi nhuận trong ba năm¹. Áp dụng phương pháp chọn mẫu ngẫu nhiên phân tầng không đồng nhất,

¹ Số liệu từ Chi cục thuế khu vực Sơn Trà-Ngũ Hành Sơn.

nghiên cứu chọn ra 150 doanh nghiệp trong ba năm liên tục (450 quan sát) có phát sinh lợi nhuận kế toán trước thuế, thu nhập chịu thuế và thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.

4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Các thuộc tính của mẫu nghiên cứu

Bảng 4.1. *Số lượng công ty mẫu theo từng thuộc tính*

STT	Thuộc tính của doanh nghiệp mẫu	Số lượng
I.	Loại hình doanh nghiệp	
1	Công ty TNHH 1 thành viên	43
2	Công ty TNHH 2 thành viên trở lên	64
3	Công ty cổ phần	32
4	Doanh nghiệp tư nhân	11
II.	Quy mô vốn	
1	Dưới 3 tỷ đồng	95
2	Từ 3 tỷ đồng đến dưới 50 tỷ đồng	49
3	Từ 50 tỷ đồng đến dưới 100 tỷ đồng	04
4	Từ 100 tỷ đồng trở lên	02
III.	Ngành nghề kinh doanh	
1	Dịch vụ	31
2	Thương mại	57
3	Sản xuất	13
4	Vận tải	14
5	Xây dựng	35

Dữ liệu thu thập từ báo cáo tài chính và tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp của 150 doanh nghiệp nói trên tại Chi cục thuế khu vực Sơn Trà-Ngũ Hành Sơn, Đà Nẵng trong thời gian ba năm, từ năm 2016 đến năm 2018. Bảng 4.2 trình bày thống kê mô tả các giá trị doanh thu, lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế của mẫu nghiên cứu.

Nghiên cứu này chọn 150 doanh nghiệp vừa và nhỏ trong ba năm liên tục. Các doanh nghiệp được chọn trên địa bàn Quận Sơn Trà, thành phố Đà Nẵng thuộc các loại hình khác nhau, có quy mô vốn khác nhau, và ngành nghề kinh doanh khác nhau. Bảng 4.1 trình bày các công ty trong mẫu nghiên cứu theo các thuộc tính khác nhau.

Phân tích thông kê mô tả nhằm có cái nhìn sơ bộ về các chỉ tiêu thể hiện thuộc tính của mẫu nghiên cứu. Các chỉ tiêu này là giá trị lớn nhất, giá trị nhỏ nhất, giá trị trung bình, độ lệch chuẩn của doanh thu, lợi nhuận kế toán trước thuế, thu nhập chịu thuế, thuế thu nhập doanh nghiệp bình quân ba năm.

Bảng 4.2. Phân tích thống kê mô tả các giá trị của mẫu nghiên cứu

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Giá trị lớn nhất	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
Doanh thu ba năm	436.218	21	6.918,54	2.456,56
Lợi nhuận kế toán trước thuế ba năm	2.264	1	42,01	15,38
Thu nhập chịu thuế ba năm	2.264	1	45,80	15,54
Thu nhập tính thuế ba năm	2.264	1	45,82	15,56
Thuế TNDN ba năm	453	0	9,16	3,11

Nguồn: Tính toán từ tờ khai quyết toán thuế TNDN từ năm 2016-2018 của các doanh nghiệp mẫu

Bảng 4.2 cho thấy ở các doanh nghiệp nghiên cứu, thu nhập chịu thuế và thu nhập tính thuế bằng nhau. Điều này cho thấy các doanh nghiệp nghiên cứu không có thu nhập miễn thuế. Mặt khác, lợi nhuận kế toán trung bình ba năm luôn thấp hơn thu nhập chịu thuế và khoảng chênh lệch này là không đáng kể (giá trị tương ứng là 42,01 tỷ đồng và 45,8 tỷ đồng). Số liệu sơ bộ này cho thấy kế toán và thuế có sự tương đồng cao ở các doanh nghiệp này và cá doanh nghiệp có thiên hướng báo cáo lợi nhuận kế toán thấp (từ đó thu nhập chịu thuế thấp). Hay nói cách khác, đây là dấu hiệu ban đầu gợi ý các doanh nghiệp có thiên hướng tránh thuế. Phân tích ở các nội dung tiếp theo sẽ khẳng định thêm lập luận này.

4.2. Tránh thuế của các doanh nghiệp vừa và nhỏ

Để xem xét hành vi tránh thuế của các doanh nghiệp vừa và nhỏ, hai tham số được sử dụng là chênh lệch lợi nhuận kế toán với thu nhập chịu thuế và tỷ suất thuế thực tế. Đầu tiên, hai tham số này được phân tích cho toàn bộ doanh nghiệp trong mẫu, và sau đó là phân tích so sánh các tham số này theo các nhóm khác nhau.

4.2.1. Phân tích chung cho tất cả doanh nghiệp

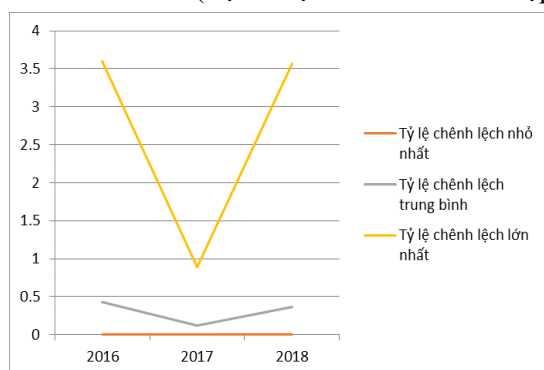
Bảng 4.3 và hình 4.1 trình bày kết quả tính toán tham số BTĐ qua ba năm. Giá trị BTĐ càng nhỏ thì có dấu hiệu tránh thuế: công ty báo cáo lợi nhuận kế toán thấp và từ đó thu nhập chịu thuế thấp. Kết quả phân tích ba năm cho thấy giá trị BTĐ thấp nhất là 0,12 (năm 2017) và cao nhất là 0,42 (năm 2016). Năm 2017 có giá trị BTĐ nhỏ thể hiện có dấu hiệu tránh thuế ?. Bên cạnh đó, hai năm còn lại thì giá trị BTĐ khá cao, đặc biệt là năm 2016. Điều này có phải là các công ty không có tránh thuế ?. Đi sâu phân tích số liệu thuế (không được trình bày trong bài viết) cho thấy, thu nhập chịu thuế của các công ty trong năm 2016 và năm 2017 giảm xuống so với số liệu ban đầu nộp cho cơ quan thuế, do cơ quan thuế kiểm tra và yêu cầu điều chỉnh giảm thu nhập chịu thuế đến từ các chi phí không được trừ phát hiện khi kiểm tra hồ sơ nộp thuế. Mặt khác, phân tích chi tiết số liệu (không được trình bày trong bài viết) cho thấy chưa tới 50% các doanh nghiệp có chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Kết quả này cho thấy xu hướng chung là doanh nghiệp có thiên hướng tránh thuế. Phân tích tham số ETR ở bên dưới sẽ củng cố thêm lập luận này

Bảng 4.3. *Thống kê mô tả chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán trước thuế và thu nhập chịu thuế của các doanh nghiệp*

Đơn vị tính: triệu đồng

Các biến nghiên cứu	Số lượng	Giá trị nhỏ nhất	Giá trị lớn nhất	Giá trị trung bình	Độ lệch chuẩn
BTD năm 2016	61	0,00	3,60	0,4267	0,7662
BTD năm 2017	50	0,00	0,89	0,1224	0,1871
BTD năm 2018	54	0,00	3,57	0,3639	0,7432

Ghi chú: BTD: (Lợi nhuận kế toán - Thu nhập chịu thuế)/Lợi nhuận kế toán trước thuế

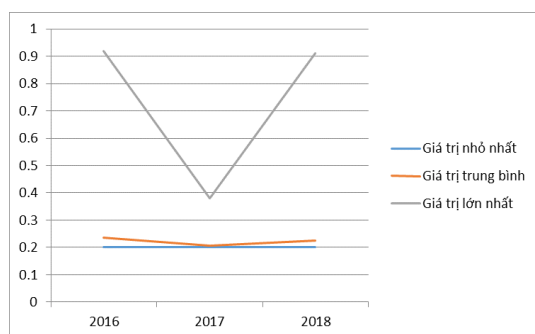


Hình 4.1. TDB qua 3 năm, từ 2016 đến 2018

Tỷ suất thuế thực tế (ETR) là dấu hiệu cho thấy có hiện tượng tránh thuế. Nếu giá trị của ETR gần với tỷ suất thuế danh nghĩa (STR: 20%) thì có dấu hiệu tránh thuế; đặc biệt ETR nhỏ hơn STR thì dấu hiệu tránh thuế càng hiện hữu. Bảng 4.4 và hình 4.3 trình bày kết quả tính toán tham số ETR. Kết quả ở bảng 4.4 cho thấy ETR cao nhất vào năm 2016 (20,7%) và thấp nhất vào năm 2017 (23,5%). Kết quả này phù hợp với phân tích tham số BTD ở trên.

Bảng 4.4. *Phân tích thống kê mô tả STR và ETR qua các năm 2016 - 2018*

Chỉ tiêu	STR	ETR năm 2016	ETR năm 2017	ETR năm 2018
Giá trị trung bình	0,2	0,235	0,207	0,226
Sai số chuẩn	0	0,00868	0,00188	0,00777
Độ lệch chuẩn	0	0,10627	0,02305	0,09511
Giá trị nhỏ nhất	0,2	0,2	0,2	0,2
Giá trị lớn nhất	0,2	0,92	0,38	0,91



Hình 4.2. Tỷ suất thuế thực tế (ETR) qua các năm 2016-2018

Nhìn chung, ETR có sự khác biệt không lớn so với STR. Giá trị ETR lớn trong năm 2016 được giải thích như trường hợp tham số BTD ở trên. Giá trị ETR cao trong năm 2016 do một số doanh nghiệp bị cơ quan thuế loại trừ chi phí không được trừ ra khỏi số liệu báo cáo cho cơ quan thuế dẫn thuế phải nộp tăng lên trong khi lợi nhuận kế toán (không thay đổi). Điều này được thể hiện ở độ lệch chuẩn của ETR năm 2016 cũng cao nhất.

4.2.2. Phân tích so sánh theo nhóm ngành và theo quy mô

Phân tích tham số BTĐ và ETR cung cấp bằng chứng để có thể nói rằng các doanh nghiệp vừa và nhỏ có dấu hiệu tránh thuế thu nhập doanh nghiệp. Để đánh giá chi tiết hơn để xem liệu hành vi tránh thuế có sự khác biệt giữa các loại hình doanh nghiệp (sản xuất, vận tải, thương mại, xây dựng, dịch vụ) và quy mô các doanh nghiệp (nhỏ hơn 3 tỷ đồng, từ 3 đến 50 tỷ đồng, 50 tỷ đến 100 tỷ đồng), phân tích so sánh Anova được áp dụng.

Các nhóm ngành khác nhau có thể có cơ hội khác nhau để thực hiện hành vi tránh thuế. Cơ hội này phụ thuộc vào đặc điểm

Bảng 4.5. Kiểm định phương sai của tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm ngành qua các năm 2016 - 2018

	Kiểm định Levene	df1	df2	Sig.
ETR năm 2016	2,129	4	145	0,080
ETR năm 2017	1,577	4	145	0,183
ETR năm 2018	0,469	4	145	0,758

Bảng 4.6. Kiểm định sự khác biệt giữa các nhóm ngành với tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2016 - 2018

		Tổng bình phương	df	Trung bình bình phương	F	Sig.
ETR năm 2016	Between Groups	0,033	4	0,008	0,728	0,574
ETR năm 2017	Between Groups	0,001	4	0,000	0,456	0,768
ETR năm 2018	Between Groups	0,003	4	0,001	0,072	0,990

Kết quả kiểm định ở Bảng 4.6 cho kết quả mức ý nghĩa (Sig.) của tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2016, 2017 và 2018 đều lớn hơn 0,05. Từ đó có thể kết luận không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm ngành trong hai năm 2016 và 2018.

Để kiểm định so sánh giá trị ETR theo quy mô doanh nghiệp, kiểm định Anova được thực hiện theo các bước như trên. Kiểm định này nhằm so sánh có hay không sự khác biệt về giá trị ETR theo quy mô doanh

hoạt động của mỗi ngành. Chẳng hạn, doanh nghiệp dịch vụ có thiên hướng tránh và trốn thuế nhiều hơn loại hình doanh nghiệp còn lại do dịch vụ vô hình, khó kiểm soát (như du lịch và lữ hành).

Kết quả kiểm định Levene được trình bày ở Bảng 4.5 cho kết quả mức ý nghĩa (Sig.) của tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2016, năm 2017 và năm 2018 đều lớn hơn 0,05. Kết quả này đi đến kết luận rằng phương sai của tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm ngành là bằng nhau qua ba năm. Kiểm định ANOVA One - Way ở Bảng 4.6 để đánh giá có hay không sự khác biệt giữa tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm ngành theo mỗi năm.

Bảng 4.5. Kiểm định phương sai của tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm ngành qua các năm 2016 - 2018

ng nghiệp. Kết quả kiểm định được trình bày ở Bảng 4.7, 4.8 và 4.9.

Bảng 4.7 trình bày kiểm định Levene cho kết quả mức ý nghĩa (Sig.) của tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2017 và năm 2018 lớn hơn 0,05 trong khi mức ý nghĩa của ETR năm 2016 nhỏ hơn 0,05. Với trường hợp mức ý nghĩa năm 2017, 2018 lớn hơn 0,05, cần tham chiếu kiểm định Anova ở Bảng 4.8 để đánh giá có hay không sự khác biệt giữa tỷ suất thuế thực tế ETR với các nhóm quy mô vốn điều lệ năm 2017 và năm 2018. Kết quả

ở Bảng 4.8 cho thấy giá trị Sig. của tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2017 và 2017 đều lớn hơn 0,05. Như vậy không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê giá trị ETR giữa các nhóm công ty có quy mô vốn điều lệ khác nhau.

Trở lại Bảng 4.7, mức ý nghĩa của tham số ETR năm 2016 nhỏ hơn 0,05. Điều này có nghĩa phương sai của tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm công ty có quy mô vốn điều lệ khác nhau ở năm 2016 là khác nhau. Từ đó cần thực hiện tiếp kiểm định Welch để đánh giá có hay không sự khác biệt giữa tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm công ty có quy mô vốn điều lệ khác nhau ở năm 2016. Kết quả kiểm định Welch được trình bày ở

Bảng 4.7. Kiểm định phương sai của tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các nhóm vốn điều lệ qua các năm 2016 - 2018

	Kiểm định Levene	df1	df2	Sig.
ETR năm 2016	6,077	3	146	0,001
ETR năm 2017	1,781	3	146	0,153
ETR năm 2018	3,873	3	146	0,011

Bảng 4.8. Kiểm định sự khác biệt giữa các nhóm quy mô vốn điều lệ với tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2017 - 2018

		Tổng bình phương	df	Trung bình bình phương	F	Sig.
ETR năm 2017	Between Groups	0,003	3	0,001	1,899	0,132
ETR năm 2018	Between Groups	0,038	3	0,013	1,411	0,242

Bảng 4.9. Kiểm định sự khác biệt giữa các nhóm quy mô vốn điều lệ với tỷ suất thuế thực tế ETR năm 2016

		Thống kê a	df1	df2	Sig.
ETR năm 2016	Welch	2,045	3	3,733	0,258

Như vậy, phân tích so sánh hai tham số phản ánh tránh thuế theo các nhóm cho thấy không có sự khác biệt giữa các nhóm. Điều này ngụ ý rằng, có thể mục tiêu thuế là quan trọng nhất đối với doanh nghiệp vừa và nhỏ.

Bảng 4.8 cho thấy mức ý nghĩa (Sig.) của tỷ suất thuế thực tế năm 2016 lớn hơn 0,05. Giá trị thống kê này đi đến kết luận là không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về tỷ suất thuế thực tế ETR giữa các công ty quy mô vốn điều lệ trong năm 2016.

Như vậy, kiểm định so sánh có hay không sự khác biệt giữa ETR và từ đó là hành vi tránh thuế giữa các nhóm công ty theo ngành và theo quy mô cho thấy, hành vi tránh thuế là không có sự khác biệt. Điều này gợi ý rằng, tránh thuế là hành vi của quản trị doanh nghiệp, không phụ thuộc vào các thuộc tính hoạt động của doanh nghiệp.

5. Bàn luận và hàm ý

Từ những kết quả phân tích cho thấy, các doanh nghiệp vừa và nhỏ trên địa bàn quận Sơn Trà có xu hướng tránh thuế, thông qua báo cáo lợi nhuận kế toán có khác biệt nhỏ so

với thu nhập chịu thuế. Đặc biệt trên 50% các doanh nghiệp này không có sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán trước thuế và thu nhập chịu thuế. Kết quả này cho thấy ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ, lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế có mối liên hệ chặt chẽ với nhau. Nghiên cứu này cung cấp bằng chứng ban đầu về tránh thuế phù hợp với các nghiên cứu trước đây ở các công ty niêm yết ở nước ngoài (như nghiên cứu của Mills, 1998; Phillips, 2003) và nghiên cứu chưa công bố ở công ty niêm yết của Trương Thuỳ Vân (2017), nhưng hành vi tránh thuế ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ rõ ràng hơn. Điều này gợi ý rằng các doanh nghiệp vừa và nhỏ một mặt sử dụng các quy định của thuế thực hiện báo cáo lợi nhuận kế toán nhằm được mục tiêu kế toán và mục tiêu thuế. Mặt khác, các doanh nghiệp có thể lợi dụng cơ hội về mối liên hệ chặt chẽ giữa kế toán và thuế để báo cáo lợi nhuận kế toán thấp, từ đó thu nhập chịu thuế thấp hơn. Xu hướng tránh thuế này ngụ ý tầm

quan trọng của thuế trong công tác kế toán của doanh nghiệp vừa và nhỏ, và dữ liệu kế toán cung cấp cho các bên liên quan ngoài cơ quan thuế có thể không phản ánh sát lợi ích kinh tế thực sự doanh nghiệp tạo ra trong kỳ.

Kết quả này cũng ngụ ý rằng, cơ quan thuế cần xem xét thấu đáo việc áp dụng các nguyên tắc kế toán “thận trọng” (báo cáo lợi nhuận thấp) trong kế toán để kiểm tra thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp vừa và nhỏ. Kết quả của nghiên cứu này cung cấp bằng chứng ban đầu về dấu hiệu, xu hướng tránh thuế của các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Nghiên cứu trong tương lai một mặt cần mở rộng phạm vi các doanh nghiệp vừa và nhỏ, xem xét thêm các tham số đo lường khác để đánh giá dấu hiệu tránh thuế của các doanh nghiệp này. Mặt khác, những kết quả ban đầu này cung cấp cơ sở để thực hiện các nghiên cứu trong tương lai theo hướng đánh giá đầy đủ hơn hành vi tránh thuế của doanh nghiệp vừa và nhỏ.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Armstrong C.S., Blouin J.L., Jagolinzer A.D., Larcker D.F.J.J.o.A., Economics, "Corporate governance, incentives, and tax avoidance", 60(1), 2015, pp. 1-17.
- Armstrong C.S., Blouin J.L., Larcker D.F.J.J.o.a., economics, "The incentives for tax planning", 53(1-2), 2012, pp. 391-411.
- Chen S., Chen X., Cheng Q., Shevlin T.J.J.o.f.e., "Are family firms more tax aggressive than non-family firms?", 95(1), 2010, pp. 41-61.
- Desai M.A., Dharmapala D., "Tax and corporate governance: an economic approach"; *Tax and corporate governance*, Springer, 2008: 13-30.
- Deslandes M., Fortin A., Landry S.J.M.A.J., "Audit committee characteristics and tax aggressiveness", 2019, pp.
- Dyreng S.D., Hanlon M., Maydew E.L.J.T.a.r., "Long-run corporate tax avoidance", 83(1), 2008, pp. 61-82.
- Dyreng S.D., Hanlon M., Maydew E.L.J.T.a.r., "The effects of executives on corporate tax avoidance", 85(4), 2010, pp. 1163-1189.
- Graham J.R., Hanlon M., Shevlin T., Shroff N.J.T.A.R., "Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field", 89(3), 2014, pp. 991-1023.

- Hanlon M., Heitzman S.J.J.o.a., Economics, "A review of tax research", 50(2-3), 2010, pp. 127-178.
- Hoogendoorn M.N., "Accounting and taxation in Europe - A comparative overview", *European Accounting Review*, 5, 1996, pp. 783-794.
- Hope O.-K., Ma M.S., Thomas W.B.J.J.o.A., Economics, "Tax avoidance and geographic earnings disclosure", 56(2-3), 2013, pp. 170-189.
- Kim J.-B., Li Y., Zhang L.J.J.o.F.E., "Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis", 100(3), 2011, pp. 639-662.
- Lamb M., Nobes C., Roberts A., "International variations in the connections between tax and financial reporting", *Accounting and Business Research*, 28(3), 1998, pp. 173-188.
- Lanis R., Richardson G.J.J.o.A., Policy P., "Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis", 31(1), 2012, pp. 86-108.
- Manzon Jr G.B., Plesko G.A.J.T.L.R., "The relation between financial and tax reporting measures of income", 55, 2001, pp. 175.
- Mills L., Erickson M.M., Maydew E.L.J.T.J.o.t.A.T.A., "Investments in tax planning", 20(1), 1998, pp. 1.
- Nguyễn Công Phương, "Liên kết giữa kế toán và thuế ở Việt Nam", *Tạp chí Kinh tế và Phát triển*, 239, 2010, pp. 22-26.
- Nguyễn Tấn Lượng, "Các yếu tố ảnh hưởng đến việc né tránh thuế của các doanh nghiệp được niêm yết trên sàn HOSE", *Tạp chí Công Thương*, Tháng 1/2021, 2020, pp.
- Nguyễn Thị Ngọc Diệp, Nguyễn Huy Hoàng, "Các nhân tố ảnh hưởng tới hành vi tuân thủ thuế thu nhập doanh nghiệp tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa", *Tạp chí Công Thương*, Tháng 4/2021, 2021, pp.
- Phạm Minh Tiến, Phan Thị Thắng, Phạm Thị hồng Hà, "Hành vi tuân thủ thuế của doanh nghiệp: Nhìn từ phía các doanh nghiệp tại TP. HCM", *Tạp chí khoa học, Đại học Mở thành phố Hồ Chí Minh*, 11(2), 2016, pp. 3-18.
- Phan Gia Quyền, "Mối quan hệ giữa sở hữu nhà nước và sự né tránh thuế của các doanh nghiệp Việt Nam", *Tạp chí khoa học, Đại học Mở thành phố Hồ Chí Minh*, 12(2), 2017, pp.
- Phillips J.D., "Corporate tax-planning effectiveness: The role of compensation-based incentives", *The Accounting Review*, 78(3), 2003, pp. 847-874.
- Robinson J.R., Sikes S.A., Weaver C.D.J.T.A.R., "Performance measurement of corporate tax departments", 85(3), 2010, pp. 1035-1064.
- Slemrod J., The economics of corporate tax selfishness. 2004, National bureau of economic research.
- Trương Thùy Vân, "Chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế: Nghiên cứu tại các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam", *Kinh tế & Phát triển*, 239, 2017, pp. 65-74.
- Zimmerman J.L., "Taxes and firm size", 5, 1983, pp. 119-149.