

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG

NGUYỄN THỊ THÙY LINH

**NGHIÊN CỨU MỐI QUAN HỆ GIỮA ĐO LƯỜNG
LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ:
TRƯỜNG HỢP CÁC CÔNG TY VIỄN THÔNG NIÊM
YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN
VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 60.34.03.01

TÓM TẮT LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

Đà Nẵng – Năm 2016

Công trình được hoàn thành tại

ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG

Người hướng dẫn KH: PGS. TS. NGUYỄN CÔNG PHƯƠNG

Phản biện 1: TS. ĐUỜNG NGUYỄN HƯNG

Phản biện 2: PGS. TS. VÕ VĂN NHỊ

Luận văn đã được bảo vệ trước Hội đồng chấm Luận văn tốt nghiệp Thạc sĩ Kế toán học tại Đại học Đà Nẵng vào ngày 27 tháng 8 năm 2016

Có thể tìm hiểu luận văn tại:

- Trung tâm Thông tin - Học liệu, Đại học Đà Nẵng
- Thư viện trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Lợi nhuận luôn là mục tiêu được đặt lên hàng đầu đối với mọi doanh nghiệp, và công tác kế toán của doanh nghiệp sẽ giúp nhà quản trị biết được các thông tin kinh tế tài chính trong doanh nghiệp, trong đó có lợi nhuận kế toán. Quản trị thuế cũng là một mục tiêu khác của doanh nghiệp. Trong khi đó thuế lại có mục tiêu và định hướng khác biệt so với kế toán, thể hiện là lợi nhuận kế toán và thu nhập tính thuế được đo lường bởi các chỉ tiêu khác nhau từ thông tin kinh tế tài chính của doanh nghiệp. Điều này tạo nên khoảng cách giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

Nhằm cung cấp bằng chứng thực nghiệm cả về lý luận và thực tiễn, em lựa chọn chủ đề “**Nghiên cứu mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế: trường hợp các công ty viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán**” làm đề tài nghiên cứu luận văn của mình.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu của đề tài là đánh giá mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế ở các công ty thuộc nhóm ngành viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam; qua đó đưa ra những gợi ý về vận dụng nguyên tắc kế toán và nguyên tắc thuế trong kế toán thuế của doanh nghiệp.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

- Đối tượng nghiên cứu được xác định trong đề tài là mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Cụ thể, đề tài xem xét mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trên phương diện lý thuyết thông qua phân tích chênh lệch

tạm thời; và trên phương diện thực tế thông qua đánh giá tỷ suất thuế thực tế và thực tiễn công bố thông tin về thuế thu nhập doanh nghiệp tại các công ty viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

- Phạm vi nghiên cứu: Luận văn phân tích các thông tin về thuế thu nhập doanh nghiệp thông qua báo cáo tài chính năm và năm 2015 đã được kiểm toán của các công ty viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

4. Phương pháp nghiên cứu

- Phân tích định lượng được vận dụng dựa vào cơ sở tính toán tỷ suất thuế thực tế dựa vào số liệu báo cáo về lợi nhuận và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Số liệu thu thập từ báo cáo tài chính của các công ty mẫu.

- Phân tích định tính được sử dụng để phân tích nguyên tắc đo lường lợi nhuận kế toán, thu nhập chịu thuế; và phân tích thông tin cung cấp trong thuyết minh về chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty nghiên cứu.

5. Kết cấu của luận văn

Nội dung kết cấu của luận văn gồm bốn chương:

Chương 1: Cơ sở lý thuyết về mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế

Chương 2: Đánh giá mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế của các công ty viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Chương 3: Hàm ý và kết luận

6. Tổng quan tài liệu nghiên cứu

CHƯƠNG 1

CƠ SỞ LÝ THUYẾT VỀ MỐI LIÊN HỆ GIỮA ĐO LƯỜNG LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ

1.1. MỤC TIÊU, YÊU CẦU CỦA KẾ TOÁN VÀ THUẾ

1.1.1. Mục tiêu của kế toán

Mục tiêu của kế toán là cung cấp thông tin về tình hình tài chính của doanh nghiệp một cách trung thực, hợp lý cho các đối tượng có quan tâm đến tình hình tài chính của doanh nghiệp và là cơ sở để họ ra các quyết định kinh tế có liên quan đến doanh nghiệp.

1.1.2. Yêu cầu thông tin kế toán

Theo chuẩn mực chung – chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, thông tin kế toán đòi hỏi:

- Tính chính xác, trung thực và khách quan
- Tính so sánh được
- Tính kịp thời
- Tính dễ hiểu

1.1.3. Mục tiêu của thuế

Mục tiêu ưu tiên của thuế là tạo nguồn thu cho quốc gia và điều tiết hoạt động sản xuất, kinh doanh theo định hướng của nhà nước. Việc hạch toán chi tiêu doanh thu, chi phí và lợi nhuận của doanh nghiệp sao cho đảm bảo nhà nước thu đủ, thu đúng số thuế để nhà nước có đủ nguồn thu trang trải cho các hoạt động thường xuyên của nhà nước

1.1.4. Yêu cầu của thuế

Nhà nước sử dụng hệ thống thuế để kiểm soát toàn bộ nền kinh tế, đạt được mục tiêu xã hội và trong một số trường hợp, khích lệ hay hạn chế một số hoạt động kinh doanh trong nền kinh tế. Để cân bằng các mục tiêu đó, hệ thống thuế cần đảm bảo yêu cầu thông

tin kế toán về tính công bằng, hiệu quả, lâu dài, đáng tin cậy, thuận lợi và kinh tế (James and Nobes, 1978).

- Tính công bằng
- Tính hiệu quả
- Tính trung lập
- Tính thuận lợi và kinh tế

1.2. ĐO LƯỜNG LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ

1.2.1. Đo lường lợi nhuận kế toán

Lợi nhuận kế toán là lợi nhuận (hoặc lỗ) của một kỳ, trước khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp, được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán (theo VAS 17).

1.2.2. Các nguyên tắc kế toán chi phối đo lường lợi nhuận kế toán

a. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu

Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán. Doanh thu được ghi nhận (trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh) khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và nợ gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy (VAS 01). Điều kiện ghi nhận doanh thu được trình bày đầy đủ tại đoạn 10 chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 (Bộ Tài chính, [2005, VAS 01, đoạn 10]).

b. Nguyên tắc ghi nhận chi phí

Chi phí là giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán của doanh nghiệp, bao gồm các chi phí tạo ra doanh thu và các chi phí không tạo ra doanh thu nhưng làm giảm lợi ích kinh tế của doanh nghiệp trong kỳ (như tiền phạt). Chi phí được ghi nhận

(trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh) khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy (Bộ Tài chính, [2002, VAS 01]). Chi phí được ghi nhận phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

- Nguyên tắc phù hợp
- Nguyên tắc thận trọng

1.2.3. Đo lường thu nhập chịu thuế

Thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp của một kỳ được xác định theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, là cơ sở để tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (Bộ Tài chính, [2005, VAS 17, đoạn 03])

Thu nhập chịu thuế = (Doanh thu – Chi phí được trừ) + Các khoản thu nhập khác.

a. Đo lường doanh thu tính thuế

Theo pháp luật hiện hành về thuế thì thời điểm xác định doanh thu để tính thuế thu nhập doanh nghiệp được thực hiện theo điều 5 thông tư 78/2014/TT-BTC. Cụ thể là:

- Đối với hàng hoá là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hoá hoặc xuất hoá đơn bán hàng.
- Đối với dịch vụ là thời điểm dịch vụ hoàn thành hoặc xuất hoá đơn bán hàng.

Doanh thu tính thuế vẫn dựa vào cơ sở dồn tích nhưng chịu sự chi phối mạnh mẽ của bằng chứng pháp lý (hóa đơn, chứng từ) để minh chứng cho doanh thu phát sinh. Theo nghị định số 12/2015/NĐ-CP và thông tư số 96/2015/TT-BTC hướng dẫn thuế thu nhập doanh nghiệp đều ghi rõ thời điểm xác định doanh thu tính thuế

thu nhập đối với hàng hóa bán ra là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu, quyền sử dụng hàng hóa cho người mua (khi đã lập hóa đơn bán hàng). Tương tự như vậy, thời điểm xác định doanh thu tính thuế đối với dịch vụ là thời điểm hoàn thành cung ứng dịch vụ cho người mua hoặc hoàn thành từng phần việc cung ứng dịch vụ cho người mua. Đối với hoạt động vận tải hàng không là thời điểm hoàn thành việc cung ứng dịch vụ vận chuyển cho người mua [3].

b. Đo lường chi phí được khấu trừ thuế

Chi phí được khấu trừ thuế là các khoản chi thực tế phát sinh liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, các khoản chi có đủ hóa đơn, chứng từ theo quy định của pháp luật (nếu có hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần từ 20 triệu đồng trở lên (đã bao gồm VAT) khi thanh toán phải có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt) [4].

1.3. MỐI LIÊN HỆ GIỮA ĐO LƯỜNG LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ

1.3.1. Mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế thông qua phân tích nguyên tắc, phương pháp đo lường

a. Khuôn khổ lý thuyết của mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế

Nghiên cứu của Hilton (1991) cho thấy, ở Mỹ và Canada, lợi nhuận kế toán khác biệt đáng kể so với lợi nhuận chịu thuế đối với hầu hết các doanh nghiệp. Ở Châu Âu, nguyên tắc thuế có ảnh hưởng đáng kể đối với việc tính toán lợi nhuận kế toán.

Theo Hoogendoor (1996) nghiên cứu mối quan hệ giữa kế toán và thuế ở 13 nước Châu Âu và ông phân làm hai loại quan hệ độc lập và phụ thuộc.

Dẫn theo nghiên cứu của Lamb và cộng sự (1998), Nguyễn Công Phương (2010) phân loại thành 5 hướng liên kết:

- Nguyên tắc của kế toán và thuế độc lập nhau.
- Nguyên tắc của kế toán và thuế tương đồng nhau.
- Nguyên tắc kế toán phục vụ cho cả mục đích kế toán lẫn thuế.
- Nguyên tắc thuế phục vụ cho cả mục đích kế toán lẫn thuế.
- Nguyên tắc kế toán không được quan tâm đến.

Nghiên cứu của Clinton Alley và Simon James (2005) cho thấy tồn tại xu hướng độc lập hơn giữa kế toán và thuế. Theo các tác giả này, các nguyên nhân dẫn đến sự không hài hòa giữa kế toán và thuế là:

b. Phân tích mối liên hệ giữa nguyên tắc đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế ở Việt Nam

Dựa vào nghiên cứu Nguyễn Công Phương (2010) và cập nhật, phân tích của chính tác giả, mối liên hệ giữa nguyên tắc đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế được nhận diện và hệ thống hóa qua các đối tượng được trình bày tóm tắt ở Bảng 1.1. (trong luận văn toàn cuốn)

1.3.2. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả

a. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành: Là số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (hoặc được hoàn lại) tính trên thu nhập chịu thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp của năm hiện hành.

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: Là phần thuế thu nhập doanh nghiệp mà doanh nghiệp sẽ phải nộp trong tương lai hoặc

khoản thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp trong tương lai hoặc khoản thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp trước tính trên các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện hành.

Kế toán ghi nhận các khoản thu nhập, chi phí theo các chuẩn mực và sự lựa chọn các chính sách kế toán phù hợp với doanh nghiệp. Còn cơ quan thuế xác định thu nhập tính thuế, chi phí hợp lệ dựa trên cơ sở các luật thuế.

Mô hình chuyển đổi giữa thu nhập trên cơ sở kế toán và cơ sở thuế được trình bày ở Bảng 1.2:

Bảng 1.2. Mô hình chuyển đổi giữa thu nhập thuế và lợi nhuận kế toán trên cơ sở kế toán và cơ sở thuế

	<i>Khoản mục trên BCKQHĐKD kế toán</i>		<i>Khoản mục trên tờ khai quyết toán thuế TNDN</i>	
+	Tổng doanh thu thuần, doanh thu tài chính và thu nhập khác	↗	Lợi nhuận kế toán tính thuế	+
-	Tổng giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và chi phí khác		Điều chỉnh tăng/giảm thu nhập	+/-
=	Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế		Điều chỉnh tăng/giảm chi phí	-/+
-	Chi phí thuế TNDN hiện hành	↘	LN tính thuế theo cơ sở thuế	=
-	Chi phí thuế TNDN hoãn lại		Thuế suất thuế TNDN	x
=	Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp		Chi phí (thu nhập) thuế TNDN	=

Thuế và kế toán khi đo lường lợi nhuận của doanh nghiệp đều dựa vào một công thức chung (Lợi nhuận = Doanh thu – chi phí). Tuy nhiên, đo lường doanh thu, chi phí của kế toán và thuế không giống nhau dẫn đến lợi nhuận của kế toán và của thuế không giống nhau. Giải thích cho sự khác biệt đó chính là động cơ đo lường và cách thức đo lường khác nhau, mục tiêu của thuế và mục tiêu kế toán khác nhau.

b. Thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả (thuế hiện hành)

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả được xác định bằng lợi nhuận/lỗ kế toán loại trừ chênh lệch vĩnh viễn và chênh lệch tạm thời. Thông thường, theo luật thuế của Việt Nam:

Thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả = Thu nhập tính thuế x thuế suất

c. Chênh lệch tạm thời

Do mục tiêu khác nhau, một bên hướng đến thông tin tài chính trung thực, hợp lý còn một bên hướng đến thu ngân sách nên việc xây dựng chính sách của hai hệ thống thuế và kế toán có những khác biệt. Những khác biệt này tạo nên chênh lệch giữa số liệu ghi chép theo kế toán và ghi chép theo thuế, cụ thể là chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Có hai loại chênh lệch là chênh lệch tạm thời và chênh lệch vĩnh viễn

Sự khác biệt giữa đo lường thu nhập chịu thuế và đo lường lợi nhuận kế toán tạo ra các khoản chênh lệch trong việc ghi nhận doanh thu và chi phí cho một kỳ kế toán nhất định, dẫn đến chênh lệch giữa số thuế thu nhập phải nộp trong kỳ với chi phí thuế thu nhập của doanh nghiệp theo chế độ kế toán áp dụng.

CHƯƠNG 2

ĐÁNH GIÁ MỐI LIÊN HỆ GIỮA ĐO LƯỜNG LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ CỦA CÁC CÔNG TY VIỄN THÔNG NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

2.1. KHÁI QUÁT VỀ CÁC CÔNG TY VIỄN THÔNG NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

Trước đây ngành viễn thông nước ta còn lạc hậu, tỷ trọng doanh thu trong tổng sản phẩm quốc nội không nhiều, khoảng 0,52% vào năm 2001. Trong những năm gần đây, ngành viễn thông đã có những tiến bộ rất đáng khích lệ, đóng góp rất quan trọng vào sự tăng trưởng GDP của nước ta. Đóng góp của doanh thu viễn thông trong tổng sản phẩm quốc nội năm 2011 là 1,9%; năm 2012 là 2,3% và năm 2014 là 4,5%. Trong năm 2012, tổng doanh thu của ngành đạt khoảng 25.000 tỷ đồng, tổng vốn đầu tư vào viễn thông hàng năm trên 8.000 tỷ đồng, tổng giá trị tài sản lĩnh vực viễn thông ước tính khoảng 40.000 tỷ đồng, nộp ngân sách Nhà nước hơn 3.300 tỷ đồng. Năm 2014, tổng doanh thu viễn thông là 32.500 tỷ đồng, năm 2015 là 39.300 tỷ đồng. Trong giai đoạn 2005-2015, ngành viễn thông đã có những đóng góp đáng kể cho nền kinh tế, tỷ lệ đóng góp ngân sách của ngành viễn thông trong giai đoạn này là 16% trên tổng vốn đầu tư, đây là tỷ lệ cao thứ hai chỉ sau ngành dầu khí. Tỷ lệ đóng góp vào tăng trưởng GDP của ngành viễn thông hàng năm trong giai đoạn 2005 - 2015 là 2,6%, đứng thứ ba trong cả nước sau ngành dầu khí và điện lực.

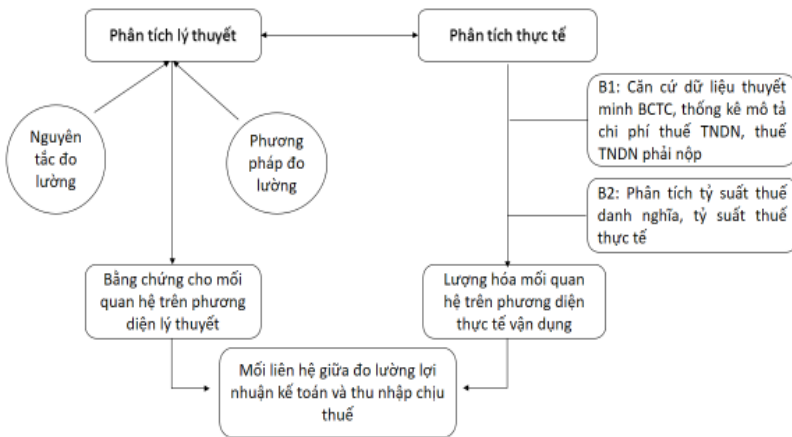
Bảng 2.1. Mã chứng khoán các công ty viễn thông niêm yết

TT	Các công ty	Mã CK
1	Công ty Cổ phần COKYVINA	CKV
2	Công ty Cổ phần Mĩ thuật và Truyền thông	ADC
3	Công ty cổ phần tập đoàn công nghệ CMC	CMG
4	Công ty Cổ phần Công nghệ Mạng và Truyền thông	CMT
5	Công ty Cổ phần Đầu tư Phát triển công nghệ Điện tử Viễn thông	ELC
6	Công ty Cổ phần FPT	FPT
7	Công ty Cổ phần Công nghệ Tiên Phong	ITD
8	Công ty cổ phần KASATI	KST
9	Công ty cổ phần Điện nhẹ Viễn thông	LTC
10	Công ty Cổ phần Truyền thông số 1	ONE
11	Công ty Cổ phần Thiết bị Bưu điện	POT
12	Công ty Cổ phần Đầu tư và Phát triển Sacom	SAM
13	Công ty Cổ phần Công nghệ Viễn thông Sài Gòn	SGT
14	Công ty cổ phần Vật liệu Điện và Viễn thông Sam Cường	SMT
15	Công ty Cổ phần Sara Việt Nam	SRA
16	Công ty Cổ phần Tập đoàn Sara	SRB
17	Công ty Cổ phần Siêu Thanh	ST8
18	Công ty Cổ phần Công nghệ Sài Gòn Viễn Đông	SVT
19	Công ty Cổ phần Dịch vụ Kỹ thuật Viễn thông	TST
20	Công ty Cổ phần Viễn Liên	UNI
21	Công ty Cổ phần Viễn thông Vạn Xuân	VAT
22	Công ty Cổ phần Công nghệ Viễn thông VITECO	VIE
23	Công ty Cổ phần Đầu tư và Phát triển Công nghệ Văn Lang	VLA
24	Công ty Cổ phần Viễn thông VTC	VTC

2.2. PHÂN TÍCH MỐI LIÊN HỆ GIỮA ĐO LƯỜNG LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ CỦA CÁC CÔNG TY VIỄN THÔNG NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

2.2.1. Quy trình nghiên cứu

Đề tài tập trung vào nhận diện mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế theo hai phương pháp: phân tích lý thuyết thông qua các nguyên tắc và phương pháp đo lường, đồng thời phân tích thực tế vận dụng các nguyên tắc đo lường thông qua phân tích chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, nhận diện chênh lệch thông qua thuyết minh báo cáo tài chính.



Sơ đồ 2.1. Quy trình phân tích, nghiên cứu

Dữ liệu được thu thập: tổng hợp và phân tích số liệu dựa trên thuyết minh báo cáo tài chính của 24 công ty viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Các chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế, các khoản điều chỉnh tăng, giảm, thu nhập chịu thuế, chi phí hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại trên

thuyết minh báo cáo tài chính và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Kỹ thuật phân tích: phân tích thông kê mô tả dựa trên dữ liệu thông tin thuyết minh báo cáo tài chính, tính toán và so sánh dữ liệu thực tế lượng hóa chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế thu nhập doanh nghiệp, tỷ suất thuế thực tế, tỷ suất thuế danh nghĩa tại các công ty niêm yết.

2.2.2. Phân tích tỷ suất thuế thực tế

Theo nghiên cứu của Tran (1999) về việc vận dụng tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế (ETR) và tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp danh nghĩa (STR) để đánh giá mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

Tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế (ETR) là tỷ số % giữa chi phí thuế thuế thu nhập doanh nghiệp và lợi nhuận kế toán trước thuế [7].

$$\text{Tỷ suất thuế TNDN thực tế} = \frac{\text{Chi phí thuế TNDN}}{\text{Lợi nhuận kế toán trước thuế}} \times 100\%$$

Chi phí thuế TNDN = Thuế TNDN hiện hành + Thuế TNDN hoãn lại

Theo nghiên cứu của James S. Serocki (2011), giá trị thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và giá trị thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại thông qua tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp luật định là:

Thuế TNDN hiện hành = Thu nhập chịu thuế x STR (Tỷ suất thuế TNDN danh nghĩa)

Thuế TNDN hoãn lại phải trả = Chênh lệch tạm thời chịu thuế x STR (Tỷ suất thuế TNDN danh nghĩa)

Dựa trên ba mối tương quan trên, ta có thể khái quát mối liên hệ giữa tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế và tỷ suất thuế thu

nhập doanh nghiệp theo luật định thông qua ba chỉ tiêu thu nhập chịu thuế, chênh lệch tạm thời chịu thuế và lợi nhuận kế toán trước thuế như sau:

$$ETR = \frac{(\text{Thu nhập chịu thuế} + \text{Chênh lệch tạm thời chịu thuế}) \times STR}{\text{Lợi nhuận kế toán trước thuế}}$$

Bảng 2.3. ETR và STR các công ty viễn thông niêm yết TTCK năm 2014 - 2015

TT	MÃ CK	NĂM 2014		NĂM 2015	
		ETR	STR	ETR	STR
1	CKV	16.81	22.00	25.58	22.00
2	ADC	25.58	22.00	6.00	2.53
3	CMG	0.00	0.00	21.20	20.74
4	CMT	23.84	22.00	2.74	8.16
5	ELC	2.74	5.16	0.00	0.00
6	FPT	0.00	0.00	0.00	0.00
7	ITD	0.00	0.00	21.3	22.00
8	KST	19.05	22.00	21.22	22.00
9	LTC	55.45	22.00	53.68	22.00
10	ONE	28.11	22.00	23.24	18.00
11	POT	23.24	22.00	24.00	22.00
12	SAM	22.00	22.00	22.00	21.00
13	SGT	5.00	7.93	7.93	15.00
14	SMT	15.91	15.00	23.11	22.00
15	SRA	154.86	22.00	152.25	22.28
16	SRB	0.00	0.00	21.18	22.00
17	ST8	21.18	22.00	26.33	22.00
18	SVT	18.88	22.00	0.00	0.00
19	TST	0.00	0.00	0.00	0.00
20	UNI	0.00	0.00	21.38	22.00
21	VAT	22.00	22.00	0.00	0.00
22	VIE	0.00	0.00	7.64	12.79
23	VLA	7.64	12.79	0.00	0.00
24	VTC	0.00	0.00	16.81	22.00

Bảng 2.4. Phân tích thống kê mô tả ETR – STR năm 2014

	NĂM 2014	
	ETR	STR
Mean	19.26208333	12.70333333
Standard Error	6.520193826	2.090828113
Median	16.36	18.5
Mode	0	22
Standard Deviation	31.9422958	10.24292403
Sample Variance	1020.310261	104.9174928
Kurtosis	15.0624653	-1.8871662
Skewness	3.602743111	-0.32148075
Range	154.86	22
Minimum	0	0
Maximum	154.86	22
Sum	462.29	304.88
Count	24	24

Bảng 2.4 trên cho thấy các phân tích mô tả giữa mức thuế suất có hiệu lực (ETR) so với mức thuế suất theo luật định (STR) trong số các công ty được chọn vào. Theo kết quả này, mức trung bình của mức thuế suất có hiệu lực (ETR) là 0,146 hay 14,6%. Điều này là do mức độ thực tế của chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp trả tiền bởi các công ty này là thấp hơn so với mức thuế suất theo luật định mà là khoảng 0,268 hay 26,8%. Ngoài ra, Bảng 2.4 nêu trên cũng cho thấy rõ ETR thấp nhất được báo cáo, nghĩa là 0,113 hay 11,3%. Con số này được so sánh với mức thuế theo luật định tối thiểu, nghĩa là 0,250 hoặc 25%.

Bảng 2.5. Phân tích thống kê mô tả ETR – STR năm 2015

	NĂM 2015	
	ETR	STR
Mean	20.73291667	14.1875
Standard Error	6.303515998	1.979182
Median	21.19	20.87
Mode	0	22
Standard Deviation	30.88079556	9.695971
Sample Variance	953.6235346	94.01186
Kurtosis	15.29615385	-1.46326
Skewness	3.614311601	-0.67585
Range	152.25	22.28
Minimum	0	0
Maximum	152.25	22.28
Sum	497.59	340.5
Count	24	24

Bảng 2.3 trên mô tả tổng quan tỷ suất thuế thực tế (ETR) so với tỷ suất thuế theo luật định (STR) của các công ty có sự khác biệt đáng kể. Theo đó, giá trị trung bình của tỷ suất thuế thực tế (ETR) là 19.26% trong khi tỷ suất thuế theo luật định STR là 12.7%, mức thuế suất theo luật định cao hơn mức thuế suất thực tế tương đương 6.56%. Giá trị tỷ suất thuế thực tế (ETR) cao nhất là 154.86, gấp 7 lần so với giá trị cao nhất của tỷ suất thuế danh nghĩa (STR), giá trị nhỏ nhất của hai tỷ suất là tương đương nhau và bằng không.

2.2.3. Phân tích thuế thu nhập hoãn lại

Thuế thu nhập hoãn lại được xác định cho các khoản chênh lệch tạm thời tại ngày kết thúc niên độ kế toán giữa cơ sở tính thuế thu nhập của các tài sản và nợ phải trả và giá trị ghi sổ của chúng cho mục đích báo cáo tài chính. Các trường hợp phát sinh chi phí thuế thu nhập hoãn lại (hoặc thu nhập thuế hoãn lại) được nhận diện và hệ thống hóa tóm tắt tại bảng 2.6. (trình bày trong luận văn toàn cuốn)

Ta có thể lượng hóa mối quan hệ giữa các chỉ tiêu phân tích chi phí thuế và thu nhập thuế trên báo cáo tài chính bằng bảng công thức như sau:

	Cộng	Trừ	Nhân	
Lợi nhuận kế toán				
Chênh lệch tạm thời	+	-		
Thu nhập chịu thuế				=
Thu nhập miễn thuế		-		
Lỗi năm trước chuyển sang		-		
Thu nhập tính thuế				=
Thuế suất thuế TNDN			x	
Số thuế phải nộp				=
Miễn giảm thuế		-		
Số thuế ròng phải nộp				=

Bảng 2.7. Thu nhập tính thuế, chi phí thuế, thuế TNDN phải nộp năm 2014

DVT: 1.000.000 đồng

TT	Mã CT	LNKT trước thuế	CP Thuế TNDN HH	CP Thuế TNDN hoãn lại	Thu nhập chịu thuế	Tài sản thuế TNDN hoãn lại	Thu nhập miễn thuế	Lỗ năm trước	Thu nhập tính thuế	Thuế suất	Thuế TNDN
1	CKV	4.469	883	65	3.415	-	-	-	3.415	22%	751.30
2	ADC	8.059	1.996	1.392	9.074	222	-	-	8.852	22%	1.947.44
3	CMG	37.005	-	-	37.295	-	34.457	2.538	300	22%	66.00
4	CMT	11.117	2.649	-	12.044	-	-	-	12.044	22%	2.649.68
5	ELC	75.451	-2.065	-	40.021	-	-	-	40.021	22%	8.804.62
6	FPT	1.782.333	52	-	23.446	-	-	-	23.446	22%	5.158.12
7	ITD	3.502	-	-	6.969	-	15.402	23.446	-31.879	22%	-
8	KST	4.683	892	-	4.055	-	-	-	4.055	22%	892.10
9	LTC	967	536	-	2.438	-	-	-	2.438	22%	536.36
10	ONE	8.439	-	-	10.783	-	-	-	10.783	22%	2.372.26
11	POT	12.594	-	-	13.304	-	-	-	13.304	22%	2.926.88
12	SAM	69.412	-	-	1.008	-	-	-	1.008	22%	221.76
13	SGT	18.178	-	-	-	-	-	-	-	22%	-
14	SMT	5.629	-	-	5.343	-	-	-	5.343	22%	1.175.46
15	SRA	17	-	-	-	-	-	-	-	22%	-
16	SRB	-5.550	-	-	-	-	-	-	-	22%	-
17	ST8	66.808	14.152	-	-	-	-	-	-	22%	-
18	SVT	5.526	1.043	-	-	-	-	-	-	22%	-
19	TST	2.835	-	-	3.212	-	-	3.212	0	22%	0
20	UNI	923	-	-	1.108	-	-	1,108	0	22%	0
21	VAT	2.587	569	-	-	-	-	-	-	22%	-
22	VIE	193	104	-	556	-	-	556	0	22%	0
23	VLA	2.102	117	-	-	-	-	-	-	22%	-
24	VTC	2.362	-	-	-	137	-	-	-	22%	-

Bảng 2.7. Thu nhập tính thuế, chi phí thuế, thuế TNDN phải nộp năm 2015

ĐVT: 1.000.000 đồng

TT	Mã CT	LNKT trước thuế	CP Thuế TNDN HH	CP Thuế TNDN hoãn lại	Thu nhập chịu thuế	Tài sản thuế TNDN hoãn lại	Thu nhập miễn thuế	Lỗ năm trước	Thu nhập tính thuế	Thuế suất	Thuế TNDN
1	CKV	5,278	871	-	3,958	-	-	-	3,958	22%	870.76
2	ADC	8,884	2,228	99	9,769	123	-	-	9,646	22%	2,122.12
3	CMG	76,992	-	64	77,363	-	52,123	25,240	0	22%	0
4	CMT	12,078	4,066	-	18,483	-	-	-	18,483	22%	4,066.26
5	ELC	97,580	-13,217	-	101,182	-	-	-	101,182	22%	22,260.04
6	FPT	1,779,646	2,539	-	43,759	-	-	32,219	11,540	22%	2,538.80
7	ITD	45,845	-	-	46,484	-	-	29,904	-699	22%	-
8	KST	5,363	1,113	-	5,059	-	-	-	5,059	22%	1,112.98
9	LTC	1,078	286	-	1,299	-	-	-	1,299	22%	285.78
10	ONE	12,219	-	-	12,321	-	-	-	12,321	22%	2,710.62
11	POT	33,317	-	-	34,351	-	-	-	34,351	22%	7,557.22
12	SAM	33,732	-	-	-	-	-	-	-	22%	-
13	SGT	30,696	-	-	32,807	-	-	-	32,807	22%	7,217.54
14	SMT	3,422	-	-	3,643	-	-	-	3,643	22%	801.46
15	SRA	521	-	-	-	-	-	-	-	22%	-
16	SRB	-2,496	-	-	-	-	-	-	-	22%	-
17	ST8	52,573	2,396	-	-	-	-	-	-	22%	-
18	SVT	11,037	2,278	-	-	-	-	-	-	22%	-
19	TST	2,857	-	-	2,924	-	-	2,924	0	22%	0
20	UNI	17,227	3,459	-	16,736	-	15,725	1,011	0	22%	0
21	VAT	7,171	1,578	-	-	-	-	-	-	22%	-
22	VIE	324	-	-	-262	-	-	-	-	22%	-
23	VLA	1,854	57	-	-	-	-	-	-	22%	-
24	VTC	2,509	-	-	-	137	-	-	-	22%	-

CHƯƠNG 3

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

3.1. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

3.1.1. Về đánh giá môi liên hệ thông qua chi phí thuế thu nhập hoãn lại

Qua bảng số liệu 2.7, chỉ ra rằng trong tổng số 24 doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam, chỉ có Công ty Cổ phần Mỹ thuật và Truyền thông; công ty cổ phần tập đoàn công nghệ CMC phát sinh chi phí thuế thu nhập hoãn lại; và cũng chỉ có Công ty cổ phần Mỹ thuật và truyền thông; Công ty cổ phần viễn thông VTC phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại; tất cả các công ty khác không có phát sinh chi phí thuế thu nhập hoãn lại. Điều đó có nghĩa là có phát sinh chênh lệch tạm thời ở Công ty Cổ phần Mỹ thuật và truyền thông (với mức chênh lệch là 24.000.000 đồng); công ty viên cổ phần viễn thông VTC (với mức chênh lệch là 64.000.000 đồng); công ty cổ phần viễn thông VTC (với mức chênh lệch là 137.000.000 đồng).

3.1.2. Về mối liên hệ giữa tỷ suất thuế thực tế và tỷ suất thuế danh nghĩa

Qua phân tích kết quả, chỉ ra rằng lợi nhuận kế toán khác với thu nhập chịu thuế dẫn đến ETR (tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế) khác biệt so với STR (tỷ suất thuế thu nhập doanh nghiệp danh nghĩa). Cụ thể là, giai đoạn từ năm 2014 đến năm 2015, STR phổ thông là 28% nhưng ETR của các doanh nghiệp có thể lớn hơn hoặc nhỏ hơn STR. Tương tự như vậy, từ năm 2014 đến 2015, STR phổ thông là 25% nhưng ETR của các doanh nghiệp lớn hơn, bằng hoặc nhỏ hơn STR.

3.2. HẠN CHẾ CỦA NGHIÊN CỨU

Trong quá trình nghiên cứu, bằng sự kết hợp giữa hai phương pháp phân tích định lượng và phân tích định tính để nghiên cứu mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Tuy nhiên, đề tài vẫn còn tồn tại một số hạn chế nghiên cứu như sau:

Thứ nhất, nghiên cứu chỉ đánh giá ảnh hưởng thông qua việc khảo sát báo cáo tài chính, xem có phát sinh chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế hay không, trong khi phạm vi ảnh hưởng lại rộng hơn, ảnh hưởng đến cả quy trình kế toán từ khâu chứng từ, phương pháp ước tính kế toán.

Thứ hai, các nhân tố được lựa chọn để nghiên cứu phần lớn dựa vào giả định doanh nghiệp không áp dụng thuế hoãn lại khi nào, trong khi đó có thể có các nhân tố có ý nghĩa tác động khác chưa được xem xét như trình độ kế toán trưởng, trình độ chủ doanh nghiệp, nhà quản lý, loại hình kinh doanh...

Thứ ba, mẫu nghiên cứu là 24 doanh nghiệp niêm yết nên kết quả phân tích chưa mang được tính khái quát tổng thể.

3.3. ĐỀ XUẤT HƯỚNG NGHIÊN CỨU TIẾP THEO

Để nâng cao hiệu quả nghiên cứu, một số đề xuất hướng nghiên cứu tiếp theo như sau:

Một là mở rộng mẫu, nghiên cứu chung cho các công ty niêm yết thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam, không giới hạn ở nhóm ngành viễn thông. Việc nghiên cứu cũng có thể mở rộng ra cho các Doanh nghiệp không niêm yết.

Hai là, thu thập các bằng chứng thực nghiệm để phân tích các nhân tố tác động đến chênh lệch vĩnh viễn giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

Ba là, nghiên cứu thực nghiệm cho nhiều năm để đánh giá ảnh hưởng qua các năm.

Bốn là, nghiên cứu thực nghiệm cho từng lĩnh vực chuyên biệt để đánh giá cụ thể cho từng lĩnh vực, ngành nghề. Việc nghiên cứu cũng có thể mở rộng ra cho các doanh nghiệp không niêm yết.

Năm là, có thể sử dụng các phương pháp khác như thực hiện kiểm định hệ số tương quan Pearson, Spearman và mô hình hồi quy tuyến tính bội với biến phụ thuộc dạng định lượng. Cũng có thể thêm hoặc thay thế bằng các phương pháp như khảo sát ý kiến chuyên gia, lập bảng điều tra câu hỏi.

CHƯƠNG 4

HÀM Ý, KIẾN NGHỊ ĐỊNH HƯỚNG

4.1. HÀM Ý

Qua những nghiên cứu đó, chúng ta có thể khẳng định giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế có sự khác biệt. Sự khác biệt này do quy định về đo lường, ghi nhận doanh thu, thu nhập và chi phí trong kế toán và thuế khác nhau. Theo PGS. TS Nguyễn Công Phương [13, tr.289] Ở nước ta, tồn tại một mối liên hệ chặt chẽ giữa kế toán và thuế, luật thuế can thiệp mạnh mẽ vào lĩnh vực kế toán để quy định các nguyên tắc đánh giá, nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Để nghiên cứu mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, nghiên cứu đã sử dụng phương pháp phân tích định lượng trên cơ sở tính toán tỷ suất thuế thực tế dựa vào số liệu báo cáo lợi nhuận và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và phân tích định tính dựa trên các nguyên tắc đo lường, các thông tin cung cấp trong thuyết minh về chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các công ty nghiên cứu.

4.2. ĐỀ XUẤT ĐỊNH HƯỚNG THU NHỎ KHOẢNG CÁCH ĐO LƯỜNG LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ ĐỐI VỚI CÁC CÔNG TY VIỄN THÔNG NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN

4.2.1. Về chính sách kế toán, nguyên tắc thuế

- Xây dựng chính sách kế toán, nguyên tắc thuế phù hợp để giảm thiểu khoảng cách giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế

+ Thứ nhất, hiện nay vấn đề hài hòa một cách hợp lý giữa chính sách thuế và chuẩn mực kế toán được đặt ra.

+ Thứ hai, cơ quan thuế để đảm bảo mục tiêu thu đúng, thu đủ thuế thì cần thực hiện các biện pháp ngăn ngừa hành vi vi phạm thuế khoa học.

+ Thứ ba, hiện tại việc vi phạm pháp luật về thuế bị phạt rất nặng trong khi vấn đề vi phạm chế độ, chuẩn mực chưa được đưa ra xem xét cụ thể.

+ Thứ tư, Chuẩn mực kế toán Việt Nam được xây dựng dựa theo chuẩn mực kế toán quốc tế nên văn phong khá khó hiểu.

4.2.2. Việc vận dụng luật thuế thu nhập doanh nghiệp và các thông tư hướng dẫn

Chuẩn mực kế toán 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp” và Thông tư hướng dẫn thực hiện được ban hành là cơ sở để các doanh nghiệp hiểu và ứng xử phù hợp nhất đối với các chênh lệch phát sinh giữa số liệu ghi nhận theo chính sách kế toán do doanh nghiệp lựa chọn và số liệu theo quy định của các chính sách thuế hiện hành.

KẾT LUẬN

Nhận diện mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế có một ý nghĩa quan trọng không chỉ đối với các nhà hoạch định chính sách, các cơ quan thi hành mà cả những người làm công tác kế toán, thuế ở doanh nghiệp. Nghiên cứu xác lập một khuôn khổ lý thuyết về mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế thông qua nhận diện tỷ suất thuế thực tế, tỷ suất thuế danh nghĩa và thu nhập hoãn lại. Kết quả phân tích lý thuyết cho thấy tồn tại mối quan hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế tại các công ty viễn thông niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Nghiên cứu phân tích thực tế giữa các chỉ tiêu trên thuyết minh báo cáo tài chính cũng đưa ra kết quả tương tự. Cả hai hướng phân tích đều phản ánh mối quan hệ đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế cả về góc độ lý thuyết và góc độ phân tích, luôn tồn tại sự chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế do sự đo lường thu nhập chi phí khác nhau.

Xuất phát từ thực tế và kết quả nghiên cứu về sự khác biệt về lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế tại Việt Nam cũng như một số hệ thống kế toán trên thế giới, đối chiếu với thực tiễn kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam, đề tài đã đề xuất những hướng để phát triển để hoàn thiện kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp trong các năm tới.