

PHÂN TÍCH CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN HÀNH VI TRÁNH THUẾ CỦA CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT TẠI VIỆT NAM

● NGUYỄN HOÀNG PHƯƠNG¹ - ĐOÀN THANH HÀ²

¹ Ngân hàng TMCP Bản Việt, Chi nhánh Hà Nội

² Trường Đại học Ngân hàng Thành phố Hồ Chí Minh

TÓM TẮT:

Nghiên cứu nhằm xác định các yếu tố ảnh hưởng đến hành vi tránh thuế của các công ty sản xuất tại Việt Nam, sử dụng dữ liệu thứ cấp từ báo cáo tài chính giai đoạn 2016 - 2023. Biến phụ thuộc là thuế suất hiệu dụng (ETR), trong khi các biến độc lập bao gồm: quy mô công ty, hệ số nợ, khả năng sinh lợi, số năm hoạt động và chất lượng kiểm toán. Kết quả hồi quy FGLS cho thấy, ROA, SIZE, AGE và AUDIT có ảnh hưởng đáng kể đến ETR, trong khi LEV không có ý nghĩa thống kê. Nghiên cứu đóng góp vào việc hoàn thiện chính sách thuế và nâng cao mức độ tuân thủ thuế trong doanh nghiệp.

Từ khóa: hành vi tránh thuế, công ty sản xuất, thuế thu nhập doanh nghiệp, quy mô công ty, chất lượng kiểm toán.

1. Đặt vấn đề

Thuế đóng vai trò then chốt trong việc đảm bảo ngân sách, điều tiết kinh tế và giảm bất bình đẳng xã hội. Trong bối cảnh hội nhập, hệ thống thuế Việt Nam không chỉ là nguồn thu chủ yếu mà còn hỗ trợ phát triển các thành phần kinh tế (Nguyễn Thị Như Hà, 2024). Tuy nhiên, việc thực thi và tuân thủ thuế vẫn gặp nhiều thách thức, đặc biệt với các công ty sản xuất - lĩnh vực chiếm 16% GDP và hơn 80% giá trị xuất khẩu (Tổng cục Thống kê, 2022; World Bank, 2021).

Hành vi tránh thuế vẫn phổ biến do chính sách thuế phức tạp, chi phí tuân thủ cao và năng lực quản lý còn hạn chế (James & Alley, 2002; PwC Việt Nam, 2023). Bên cạnh đó, các yếu tố nội tại như: quy mô, khả năng sinh lợi, cấu trúc vốn, tài sản cố

định và kiểm toán cũng ảnh hưởng đến hành vi này (Allingham & Sandmo, 1972; Đỗ Bé Thảo & Bùi Văn Trinh, 2024). Nghiên cứu các yếu tố trên sẽ góp phần hoàn thiện chính sách thuế và thúc đẩy tuân thủ tự nguyện, hướng đến môi trường kinh doanh công bằng và bền vững (Torgler, 2007).

2. Cơ sở lý thuyết và các nghiên cứu thực nghiệm

2.1. Cơ sở lý thuyết

Hành vi tránh thuế của doanh nghiệp thường được lý giải dựa trên nền tảng lý thuyết kinh tế hành vi và lý thuyết lựa chọn hợp lý. Theo mô hình của Allingham & Sandmo (1972), doanh nghiệp ra quyết định tránh thuế dựa trên so sánh giữa lợi ích kỳ vọng từ việc tránh thuế và rủi ro bị phát hiện, xử phạt. Mô hình này cho thấy, các yếu tố như lợi

nhuận, khả năng bị kiểm tra và mức phạt có thể ảnh hưởng đáng kể đến quyết định của doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, lý thuyết đại diện (Agency Theory) cũng được sử dụng để giải thích hành vi tránh thuế, đặc biệt trong bối cảnh có sự tách biệt giữa chủ sở hữu và người điều hành doanh nghiệp. Khi thông tin không đối xứng và mục tiêu giữa 2 bên khác biệt, nhà quản lý có thể thực hiện các chiến lược thuế nhằm tối đa hóa lợi ích cá nhân, dẫn đến hành vi né tránh thuế (Desai & Dharmapala, 2006).

Đồng thời, lý thuyết tuân thủ thuế (Tax Compliance Theory) mở rộng góc nhìn bằng cách đưa vào các yếu tố phi tài chính như sự hiện diện của kiểm toán độc lập hoặc ý kiến kiểm toán, vốn có thể ảnh hưởng đến mức độ minh bạch và động lực tuân thủ (Nguyễn Thị Như Hà, 2024; Torgler, 2007).

2.2. Các nghiên cứu thực nghiệm

Carrie & Susanty (2024) nghiên cứu 62 công ty sản xuất niêm yết trên Sở Giao dịch Chứng khoán Indonesia giai đoạn 2019 - 2021, sử dụng hồi quy tuyến tính đa biến. Kết quả cho thấy, ủy ban kiểm toán, quy mô công ty, đòn bẩy tài chính và khả năng sinh lời ảnh hưởng đến hành vi tránh thuế, trong khi các yếu tố như sở hữu tổ chức, ủy viên độc lập, tăng trưởng doanh thu, cường độ vốn và công bố CSR không có tác động. Nghiên cứu đưa ra hàm ý cho cả doanh nghiệp và cơ quan thuế trong việc lập kế hoạch và giám sát tuân thủ thuế.

Rahma, Eltivia & Riwijanti (2024) phân tích dữ liệu từ các công ty chăm sóc sức khỏe niêm yết trên IDX giai đoạn 2018 - 2022 bằng hồi quy tuyến tính đa biến. Kết quả cho thấy, quy mô công ty ảnh hưởng riêng lẻ đến hành vi tránh thuế, trong khi đòn bẩy tài chính, thanh khoản và tăng trưởng doanh thu thì không.

Bùi Thị Mến & Phạm Thị Hải Yến (2024) nghiên cứu các yếu tố tài chính và phi tài chính ảnh hưởng đến hành vi tránh thuế của doanh nghiệp sản xuất niêm yết trên HOSE. Sử dụng phương pháp GLS, kết quả cho thấy, quy mô và đòn bẩy tài chính có tác động ngược chiều đến hành vi tránh thuế,

trong khi ý kiến kiểm toán và các yếu tố tài chính khác cũng có ảnh hưởng đáng kể.

Huỳnh Thị Ngọc Nữ (2023) phân tích dữ liệu từ 290 doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam giai đoạn 2015 - 2021 bằng mô hình ảnh hưởng cố định, ngẫu nhiên và dữ liệu bảng động. Kết quả cho thấy, hành vi tránh thuế chịu ảnh hưởng bởi tỷ suất lợi nhuận sau thuế, tỷ lệ tài sản hữu hình, tỷ lệ nợ và quy mô doanh nghiệp. Nghiên cứu góp phần hoàn thiện cơ sở lý thuyết và đề xuất khuyến nghị nhằm nâng cao tuân thủ thuế.

3. Mô hình và phương pháp nghiên cứu

3.1. Mô hình nghiên cứu

Mô hình hồi quy tuyến tính được đề xuất như sau:

$$ETR = \beta_0 + \beta_1 SIZE + \beta_2 LEV + \beta_3 ROA + \beta_4 AGE + \beta_5 AUDIT + \varepsilon$$

Trong đó: ETR (Thuế suất hiệu dụng): là biến phụ thuộc dùng để đo lường hành vi tránh thuế, phản ánh tỷ lệ thuế thực tế mà doanh nghiệp phải nộp so với lợi nhuận tạo ra. ETR thấp có thể cho thấy, doanh nghiệp đang áp dụng các chiến lược tránh thuế, trong khi ETR cao phản ánh mức độ tuân thủ thuế tốt hơn.

Các biến độc lập: SIZE: Quy mô công ty, đo lường bằng logarit tự nhiên của tổng tài sản; LEV: Hệ số nợ, đo lường bằng tỷ lệ tổng nợ trên tổng tài sản; ROA: Lợi nhuận, đo lường bằng tỷ lệ lợi nhuận sau thuế trên tổng tài sản; AGE: Số năm hoạt động, đo lường bằng logarit số năm từ khi công ty được thành lập đến thời điểm nghiên cứu; AUDIT: Chất lượng kiểm toán, biến giả (Dummy variable), nhận giá trị 1 nếu công ty được kiểm toán bởi Big Four, và 0 nếu không phải Big Four.

3.2. Mô tả biến

Biến phụ thuộc

Thuế suất hiệu dụng (ETR): được sử dụng để đo lường hành vi tránh thuế, được tính bằng tỷ lệ giữa chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và lợi nhuận trước thuế. ETR càng thấp có thể phản ánh mức độ tránh thuế cao hơn. Cách tiếp cận này được sử dụng phổ biến trong các nghiên cứu như của Carrie & Susanty (2024) và Huỳnh Thị Ngọc Nữ (2023).

$ETR = \text{Chi phí thuế TNDN} / \text{Lợi nhuận trước thuế}$

Biến độc lập

Quy mô công ty (SIZE): Được đo bằng log tự nhiên của tổng tài sản. Các công ty lớn hơn có thể dễ dàng tiếp cận tư vấn thuế và áp dụng các chiến lược tối ưu thuế phức tạp hơn. Nhiều nghiên cứu ghi nhận SIZE ảnh hưởng đáng kể đến hành vi tránh thuế (Rahma và cộng sự, 2024; Bùi Thị Mến & Phạm Thị Hải Yến, 2024).

$$SIZE = \ln(\text{Tổng tài sản})$$

Hệ số nợ (LEV): Tính bằng tổng nợ chia cho tổng tài sản. Do chi phí lãi vay được khấu trừ thuế, doanh nghiệp có hệ số nợ cao có thể giảm nghĩa vụ thuế thực tế. Kết quả nghiên cứu từ Huỳnh Thị Ngọc Nữ (2023) và Bùi Thị Mến & Phạm Thị Hải Yến (2024) cho thấy, LEV có mối quan hệ đáng kể với hành vi tránh thuế.

$$LEV = \text{Tổng nợ} / \text{Tổng tài sản}$$

Khả năng sinh lợi (ROA): Đo bằng lợi nhuận sau thuế chia cho tổng tài sản. ROA cao phản ánh hiệu quả hoạt động, có thể ảnh hưởng đến mức độ và cách thức thực hiện các chiến lược thuế (Carrie & Susanty, 2024; Huỳnh Thị Ngọc Nữ, 2023).

$$ROA = \text{Lợi nhuận sau thuế} / \text{Tổng tài sản}$$

Tuổi đời công ty (AGE): Được đo bằng log tự nhiên của số năm hoạt động. Các công ty có kinh nghiệm lâu năm có thể xây dựng được chiến lược tuân thủ hoặc tránh thuế hiệu quả hơn theo thời gian.

$$AGE = \log(\text{Năm hiện tại} - \text{Năm thành lập})$$

Chất lượng kiểm toán (AUDIT): Biến giả với $AUDIT = 1$ nếu công ty được kiểm toán bởi Big Four (PwC, Deloitte, EY, KPMG), và $= 0$ nếu

không. Kiểm toán chất lượng cao được xem là yếu tố góp phần hạn chế hành vi tránh thuế thông qua việc nâng cao tính minh bạch và tuân thủ (Bùi Thị Mến & Phạm Thị Hải Yến, 2024).

3.3. Phương pháp nghiên cứu

Tác giả thu thập dữ liệu thứ cấp từ báo cáo tài chính của các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam giai đoạn 2016 - 2023 và thực hiện hồi quy đa biến với các mô hình FEM, REM, FGLS, kèm theo kiểm định phương sai sai số thay đổi và tự tương quan để đảm bảo độ tin cậy.

4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

Tác giả bắt đầu bằng các kiểm định sơ bộ gồm thống kê mô tả, ma trận tương quan và kiểm định đa cộng tuyến để đánh giá tính phù hợp của dữ liệu. Sau đó, mô hình hồi quy FEM và REM được ước lượng, và kết quả kiểm định Hausman cho thấy, FEM là mô hình phù hợp. Tiếp theo, kiểm định phương sai sai số thay đổi và tự tương quan được thực hiện nhằm kiểm tra khuyết tật của mô hình. Để khắc phục các vấn đề này, tác giả sử dụng phương pháp hồi quy FGLS. Kết quả FGLS là kết quả cuối cùng của nghiên cứu như sau: (Bảng 1)

Kết quả hồi quy cho thấy, một số biến độc lập có ảnh hưởng đến thuế suất hiệu dụng (ETR) của các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam. ROA (lợi nhuận trên tài sản) và SIZE (quy mô doanh nghiệp) đều có hệ số âm (-0,0277 và -0,0071), đạt mức ý nghĩa thống kê tại mức 10%, cho thấy doanh nghiệp có khả năng sinh lời cao và quy mô lớn có xu hướng giảm ETR, phản ánh khả năng tận dụng các chiến lược tối ưu hóa thuế hiệu quả hơn.

Bảng 1. Kết quả hồi quy FGLS

Biến	Hệ số (Coef.)	Sai số chuẩn (Std. Err.)	z	Giá trị p (P > z)	Khoảng tin cậy 95%	
ROA	-0,0277	0,0161	-1,7200	0,0850	-0,0593	0,0039
SIZE	-0,0071	0,0039	-1,8000	0,0720	-0,0148	0,0006
LEV	0,0000	0,0000	1,1000	0,2710	0,0000	0,0000
AGE	0,0005	0,0001	4,7700	0,0000	0,0003	0,0007
AUDIT	0,0175	0,0041	4,2800	0,0000	0,0095	0,0255
Hằng số	0,2136	0,0224	9,5400	0,0000	0,1697	0,2575

Nguồn: Trích xuất từ kết quả chạy phần mềm Stata

AGE (số năm hoạt động) có hệ số dương và ý nghĩa thống kê cao ($p < 0,0001$), cho thấy các doanh nghiệp hoạt động lâu năm thường tuân thủ nghĩa vụ thuế đầy đủ hơn nhờ kinh nghiệm tích lũy và hệ thống quản trị ổn định. Tương tự, AUDIT (chất lượng kiểm toán) cũng có tác động dương và ý nghĩa cao ($p < 0,0001$), gợi ý rằng các doanh nghiệp được kiểm toán bởi các công ty Big Four thường có báo cáo tài chính minh bạch hơn và giảm thiểu hành vi tránh thuế.

Trong khi đó, LEV (hệ số nợ) không có ý nghĩa thống kê ($p = 0,2710$), cho thấy đòn bẩy tài chính không ảnh hưởng rõ rệt đến hành vi thuế trong bối cảnh nghiên cứu.

5. Kết luận và khuyến nghị

Từ những phát hiện trên, nghiên cứu đề xuất một số giải pháp cụ thể như sau:

Tăng cường kiểm tra và thanh tra đối với nhóm doanh nghiệp có rủi ro cao: Cơ quan thuế nên ưu tiên kiểm tra các doanh nghiệp có ROA và SIZE cao vì nhóm này có khả năng áp dụng các chiến lược tối ưu thuế phức tạp. Xây dựng hệ thống cảnh báo sớm để phát hiện các hành vi bất thường trong báo cáo thuế.

Khuyến khích và hỗ trợ việc sử dụng dịch vụ kiểm toán độc lập có uy tín: Áp dụng các ưu đãi

thuế nhỏ cho doanh nghiệp sử dụng kiểm toán của Big Four hoặc các tổ chức kiểm toán có chứng chỉ quốc tế. Tổ chức các chương trình nâng cao nhận thức cho doanh nghiệp nhỏ về vai trò của kiểm toán trong việc cải thiện minh bạch tài chính và tuân thủ thuế.

Đơn giản hóa chính sách thuế và giảm chi phí tuân thủ: Rút gọn thủ tục khai báo và hoàn thuế, đặc biệt cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Xây dựng các cổng thông tin điện tử thân thiện để hỗ trợ doanh nghiệp tra cứu chính sách và thực hiện nghĩa vụ thuế dễ dàng hơn.

Tăng cường đào tạo và tư vấn tuân thủ thuế cho doanh nghiệp mới thành lập và doanh nghiệp nhỏ: Cung cấp các buổi tập huấn định kỳ về chính sách thuế, cách thức lập báo cáo tài chính đúng chuẩn. Phối hợp với các hiệp hội doanh nghiệp để phổ biến tài liệu hướng dẫn và giải đáp chính sách một cách kịp thời.

Nâng cao hiệu quả hệ thống dữ liệu và phân tích rủi ro của cơ quan thuế: Ứng dụng trí tuệ nhân tạo và dữ liệu lớn trong phân tích hành vi thuế của doanh nghiệp để tăng độ chính xác trong thanh tra, kiểm tra. Xây dựng cơ sở dữ liệu liên thông giữa cơ quan thuế, kiểm toán và các tổ chức tín dụng nhằm phát hiện sớm các hành vi bất thường ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

Tiếng Việt

Bùi Thị Mến, Phạm Thị Hải Yến (2024). Nhân tố ảnh hưởng đến hành vi tránh thuế: Nghiên cứu thực nghiệm tại các doanh nghiệp niêm yết trên HOSE. Tạp chí Kế toán & Kiểm toán, số tháng 6/2024, 95-104.

Đỗ Bé Thảo, Bùi Văn Trịnh (2024). Các nhân tố ảnh hưởng đến việc tuân thủ thuế thu nhập doanh nghiệp của các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại tỉnh Vĩnh Long. Tạp chí Kinh tế và Dự báo, số 14, tháng 7/2024.

Huỳnh Thị Ngọc Nữ (2023). Các yếu tố ảnh hưởng đến việc né tránh thuế của các doanh nghiệp niêm yết tại Việt Nam. Luận văn Thạc sĩ, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.

Nguyễn Thị Như Hà (2024). Quan hệ nhà nước - thị trường trong huy động, phân bổ và sử dụng các nguồn lực để phát triển nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Truy cập tại: <https://kinhtevadubao.vn/quan-he-nha-nuoc-thi-truong-trong-huy-dong-phan-bo-va-su-dung-cac-nguon-luc-de-phat-trien-nen-kinh-te-thi-truong-dinh-huong-xa-hoi-chu-nghia-30385.html>.

Tiếng Anh

- Allingham M. G., & Sandmo A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of public economics*, 1(3-4), 323-338.
- Carrie M. Y., & Susanty M. (2024). What Factors Affect Tax Avoidance? *Jurnal Akuntansi*, 16(2), 327 - 342.
- Desai M. A., & Dharmapala D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of financial Economics*, 79(1), 145-179.
- James S., & Alley C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Rahma M. H., Eltivia N., & Riawjanti N. I. (2024). Exploration of Factors Affecting Tax Avoidance Practices: The Case of Healthcare Companies on the Indonesia Stock Exchange 2018-2022. *eCo-Fin*, 6(1), 39 - 47.
- Torgler B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. UK: Edward Elgar Publishing.

Ngày nhận bài: 3/2/2025

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 17/2/2025

Ngày chấp nhận đăng bài: 27/2/2025

ANALYSIS OF FACTORS AFFECTING THE TAX EVASION BEHAVIOR OF MANUFACTURING ENTERPRISES IN VIETNAM

● **NGUYEN HOANG PHUONG¹**

● **DOAN THANH HA²**

¹ Viet Capital Bank, Hanoi Branch

² University of Banking Ho Chi Minh City

ABSTRACT:

This study aims to identify the factors influencing tax evasion behavior of manufacturing companies in Vietnam, using secondary data from financial reports for the period 2016-2023. The dependent variable is the effective tax rate (ETR), while the independent variables include company size, debt ratio, profitability, years of operation, and audit quality. The FGLS regression results indicate that ROA (Return on Assets), SIZE, AGE, and AUDIT have a significant impact on ETR, while LEV is not statistically significant. The study contributes to the improvement of tax policy and the enhancement of tax compliance levels among enterprises.

Keywords: tax evasion behavior, manufacturing companies, corporate income tax, company size, audit quality.