MÔ HÌNH PHÁT TRIỂN MỐI LIÊN HỆ GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ Ở VIỆT NAM: NGHIÊN CỨU TRONG GIAI ĐOẠN TỪ 1995 ĐẾN 2015

Trương Thùy Vân
Trường Đại học Quảng Bình

Tóm tắt. *Mối liên hệ*[1] *giữa kế toán và thuế khác nhau theo từng giai đoạn và khác nhau giữa các quốc gia trên thế giới, nghiên cứu tiến hành phân chia giai đoạn 1995 – 2015 theo 3 điểm mốc để đánh giá mối liên hệ này. Bằng cách so sánh giữa các giai đoạn với nhau, so sánh với các nước khác trên thế giới, kết quả chỉ ra rằng hiện tại mối liên hệ này ở Việt Nam vẫn theo mô hình phụ thuộc, đang trong quá trình chuyển sang giai đoạn 4B và hướng phát triển của mối liên hệ này là độc lập hơn theo thời gian.*

Từ khóa: Mối liên hệ giữa kế toán và thuế, thuế thu nhập doanh nghiệp, đo lường lợi nhuận kế toán, đo lường thu nhập chịu thuế;

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Kế toán và thuế là hai hệ thống chính sách quan trọng của một quốc gia. Hai hệ thống này liên quan trực tiếp đến doanh nghiệp trong việc xác định lợi nhuận từ hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Thuế xác định thu nhập chịu thuế nhằm mục đích tính ra số thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) phải nộp trong kỳ của doanh nghiệp; kế toán xác định lợi nhuận kế toán trước thuế trừ đi thuế phải nộp để ra được lợi nhuận sau thuế TNDN. Như vậy, về cơ bản thuế và kế toán đều cùng xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nhưng lại theo những tiêu chí khác nhau do mục đích của hai hệ thống này khác nhau.

Đã có nhiều nghiên cứu về vấn đề hài hòa giữa kế toán và thuế với mục tiêu giúp kế toán và thuế một quốc gia phát triển và vận dụng những hệ thống phù hợp với điều kiện phát triển của mình nhưng cũng phải định hướng theo xu hướng phát triển quốc tế (vận dụng IAS – chuẩn mực kế toán quốc tế hay IFRS – chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế). Một trong những nghiên cứu tìm ra được phương pháp hiệu quả đánh giá mối liên hệ này là của Lamb và các cộng sự [10]. Sau đó Nobes và Schwencke phát triển phương pháp này để đánh giá mối liên hệ theo thời gian, đồng thời so sánh giữa các quốc gia với nhau [12].

Ở Việt Nam, Nguyễn Công Phương cũng đã có những nghiên cứu cụ thể về vấn đề này và đưa ra kết luận mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam theo mô hình phụ thuộc [1]. Đến năm 2014, chế độ kế toán và thuế ở Việt Nam lại có những bước phát triển mới khi càng ngày càng tách biệt rõ hai hệ thống và thể hiện rõ định hướng hội nhập quốc tế khiến cho mối liên hệ giữa kế toán và thuế bị thay đổi. Vậy, mối liên hệ này trong hiện tại như thế nào? Từ 1995[2] cho đến nay, mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam phát triển ra sao? Để trả lời những câu hỏi đó chúng tôi đã tiếp nối phương

[1] Mối liên hệ này được xác định chủ yếu bằng việc xác định lợi nhuận kế toán trên báo cáo tài chính và thu nhập chịu thuế của thuế.
[2] Thời điểm được lựa chọn do chế độ kế toán lần đầu tiên được ban hành.

pháp nghiên cứu của Nguyễn Công Phương đưa ra được những đánh giá bước đầu về sự phát triển của mối liên hệ trên theo hướng càng ngày càng độc lập hơn [2]. Tuy nhiên, công trình [2] vẫn chưa đưa ra được cơ sở cho việc đánh giá mối liên hệ này để có thể so sánh với các nước khác trên thế giới, đồng thời chưa đánh giá được mối liên hệ đó đang ở giai đoạn nào của tiến trình phát triển.

Từ những khoảng trống ở các nghiên cứu trước đây, nghiên cứu này tiếp tục giải quyết những vấn đề sau: Tổng hợp những cơ sở lý thuyết có liên quan; tổng hợp những nghiên cứu trước đó để lựa chọn hướng nghiên cứu phù hợp; đánh giá mối liên hệ giữa kế toán và thuế từ năm 1995 đến năm 2015 ở Việt Nam; nhận diện mô hình phát triển Việt Nam đang đi theo; trên cơ sở đó đưa ra một số kết luận.

2. MỘT SỐ LÝ THUYẾT LIÊN QUAN VỀ MỐI LIÊN HỆ GIỮA THUẾ VÀ KẾ TOÁN

Kế toán đại diện cho nguồn gốc của thông tin phục vụ cơ quan thuế. Vì vậy, càng ngày mối liên hệ giữa chính sách thuế và chính sách kế toán càng được thiết lập thể hiện việc ảnh hưởng của chúng lên nhau. Mối liên hệ này có thể được xác lập theo các hướng [14]: Kế toán bị ảnh hưởng bởi thuế theo những mức độ khác nhau; kế toán độc lập với thuế (không có liên hệ); thuế bị ảnh hưởng bởi kế toán. Đồng thời, trong bất cứ trường hợp nào kể trên thì chắc chắn rằng luôn có sự phụ thuộc lẫn nhau giữa thuế và kế toán.

Để xác định được mối liên hệ giữa kế toán và thuế, Lamb, Nobes và Roberts căn cứ vào thuyết nhân quả (Causality) để đề xuất mô hình nghiên cứu mối liên hệ giữa kế toán và thuế. Mô hình sử dụng 15 yếu tố cơ bản liên quan đến việc xác định lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế để đánh giá theo 5 mức độ liên hệ giữa kế toán và thuế:

- Trường hợp I - *Disconnection (Độc lập):* Nguyên tắc thuế và nguyên tắc kế toán là khác nhau hoặc có tùy chọn khác nhau cho mục đích khác nhau.

- Trường hợp II - *Identity (giống nhau hoàn toàn):* Giống nhau của các nguyên tắc hoặc các tùy chọn riêng rẽ giữa kế toán và thuế.

- Trường hợp III - *Accounting leads (Kế toán chiếm ưu thế):* Nguyên tắc kế toán được sử dụng cho cả mục đích kế toán và mục đích thuế. Điều này có thể do không có quy định chi tiết hoặc tùy chọn trong thuế.

- Trường hợp IV - *Tax leads (Thuế chiếm ưu thế):* Nguyên tắc thuế hoặc tùy chọn của thuế được sử dụng cho cả mục đích thuế và mục đích kế toán. Điều này có thể do không có hoặc nguyên tắc kế toán không chi tiết.

- Trường hợp V - *Tax dominates (chế ngự của thuế):* Nguyên tắc thuế hoặc tùy chọn được lựa chọn cho cả mục đích thuế và mục đích kế toán mặc dù có tồn tại nguyên tắc kế toán liên quan [10].

Mô hình nghiên cứu của Lamb và các cộng sự được sử dụng rất nhiều cho các nghiên cứu về mối liên hệ. Tuy nhiên, mối liên hệ giữa kế toán và thuế là khác nhau theo từng giai đoạn, từng thời kỳ của cùng một quốc gia và khác nhau giữa các quốc gia với nhau, điều này do những xu hướng phát triển khác nhau của mỗi nước gây nên [3].

Từ đó Nobes và Schwencke đã đề xuất mô hình nghiên cứu mối liên hệ này theo thời gian ở cùng một quốc gia và giữa các quốc gia với nhau dựa trên mô hình của Lamb và các cộng sự [12]. Đến nay phương pháp này được sử dụng phổ biến trong các nghiên cứu về mối liên hệ giữa kế toán và thuế trên phương diện đánh giá nguyên tắc đo lường.

Về mối liên hệ giữa kế toán và thuế cùng với xu hướng phát triển của nó trong tương lai cho thấy vấn đề này liên quan trực tiếp đến đặc thù thể chế kinh tế chính trị của một quốc gia [4]. Do đó, việc ủng hộ hay không ủng hộ mối liên hệ giữa kế toán và thuế được đưa ra để bàn luận, phân tích những lợi ích - bất lợi của sự liên kết giữa kế toán và thuế nhằm tìm ra giải pháp phát triển trong tương lai [14, 15].

Vì vậy, để hiểu được khái niệm về mối liên hệ giữa kế toán và thuế cần dựa trên cơ sở thẩm định lý thuyết, nghiên cứu mối liên hệ này trên thực tiễn hoạt động của cả hai lĩnh vực thuế và kế toán. Nhiều chuyên gia đã cố gắng nghiên cứu mối liên hệ bằng việc phân tích và tiến hành các nghiên cứu thực nghiệm ở những quốc gia khác nhau.

3. MÔ HÌNH PHÁT TRIỂN MỐI LIÊN HỆ GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ TRÊN THẾ GIỚI

3.1. Các nghiên cứu có liên quan

Trên thế giới có rất nhiều nghiên cứu về mối liên hệ giữa kế toán và thuế. Các nghiên cứu diễn ra ở nhiều nước trên thế giới. Các nghiên cứu diễn ra ở các nước riêng lẻ chủ yếu là Na uy, Úc, Romania, Italy, Tunisia, Đức, Mỹ, Anh..., chủ yếu tiến hành ở các quốc gia EU.

Để xem xét mô hình phát triển mối liên hệ giữa kế toán và thuế, chúng tôi tổng hợp các nghiên cứu trên phương diện đánh giá nguyên tắc đo lường trong kế toán và thuế để xem xét mô hình phát triển mối liên hệ giữa kế toán và thuế, kết quả được thể hiện qua Bảng 1:

Bảng 1. Tổng hợp các hướng nghiên cứu về mối liên hệ giữa kế toán và thuế

TT	Phương pháp nghiên cứu	Nghiên cứu tại											
		Nhiều nước					1 nước						
		EU					Na Uy	Öc	Romani		Italia		Tunisia
	Số thứ tự nghiên cứu *	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Đánh giá thực tiễn mối liên hệ dựa trên CLVV, CLTT	X											
2	Dựa và sự giống nhau khác nhau của các chính sách		X	X							X		X
3	Phân tích xu hướng phát triển của MLH theo thời gian				X		X				X		X
4	Phân tích và đề xuất việc áp							X					

	dụng luật chung												
5	Mối liên hệ KT và thuế qua luật thuế GTGT								X				
6	Sự hài hòa của Kế toán với ảnh hưởng của thị trường					X							
7	Ảnh hưởng của quy định kế toán quốc tế đến MLH									X			
8	Xem xét MLH thông qua chi phí nợ xấu											X	

*Ghi chú: *: Số thứ tự của các nghiên cứu được sắp xếp theo quốc gia và theo trình tự thời gian. Số thứ tự nghiên cứu ứng với các tác giả trong danh mục tài liệu tham khảo, cụ thể như sau:* 1-[4]; 2-[9]; 3-[10]; 4-[3]; 5-[8]; 6-[12]; 7-[15]; 8-[11]; 9-[5]; 10-[7]; 11-[13]; 12-[6].

Qua Bảng 1, ta thấy 12 nghiên cứu về mối liên hệ giữa kế toán và thuế được tập trung vào 8 hướng nghiên cứu chính, trong đó hướng nghiên cứu về việc đánh giá dựa vào sự giống và khác nhau của các chính sách, phân tích xu hướng phát triển của mối liên hệ theo thời gian được nhiều tác giả lựa chọn. Cụ thể:

- Có 4/12 nghiên cứu tiến hành ở các quốc gia EU, Italy, Tunisia về việc nhận diện mối liên hệ thông qua sự giống và khác nhau giữa các chính sách. Các nghiên cứu này sử dụng nghiên cứu nền là nghiên cứu số 2 (số thứ tự các nghiên cứu đã nêu trong Bảng 1) của Hoogendoorn [9] và nghiên cứu số 3 của Lamb và các cộng sự [10].

- Có 4/12 nghiên cứu về sự phát triển của mối liên hệ theo thời gian được tiến hành ở các quốc gia EU, Na uy, Italy và Tunisia. Các nghiên cứu này sử dụng lý thuyết từ các nghiên cứu nền tảng số 2, 3 và giai đoạn từ 2006 trở đi thì sử dụng thêm nghiên cứu số 6 của Nobes và Schwencke. Điều đó cho thấy phương pháp nghiên cứu và xác lập mô hình của các tác giả này là phương pháp phát triển sau[3], đã được kiểm chứng là phù hợp cho việc nghiên cứu mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở nhiều nước trên thế giới. Việc vận dụng phương pháp trên vào nghiên cứu ở Việt Nam có thể sẽ so sánh được với các nước khác trên thế giới.

- Các hướng nghiên cứu còn lại tiến hành khá đơn lẻ theo những cách tiếp cận khác nhau, tuy nhiên cùng có điểm chung là sử dụng phương pháp nghiên cứu của các tác giả theo thứ tự số 2, 3 và 6 làm cơ sở cho các nghiên cứu có tính so sánh giữa các quốc gia và theo thời gian.

Nghiên cứu số 2, 3 và 6 là những nghiên cứu được sử dụng làm nền tảng cho nhiều nghiên cứu vận dụng khác nhau vào thực tiễn các nước trên thế giới nhằm đánh giá mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở các quốc gia. Trong đó nghiên cứu số 6 được sử dụng khá phổ biến và có cơ sở từ nghiên cứu số 3 để phát triển lên thành một mô hình có thể so sánh được sự phát triển của mối liên hệ giữa kế toán và thuế. Bản thân nghiên cứu số 6 của Nobes và Schwencle cũng dựa trên nền tảng những nghiên cứu trước và là nghiên cứu nền tảng gần thời điểm hiện tại nhất. Điều này khẳng định thêm cho những lý thuyết về mối liên hệ giữa kế toán và thuế đã nêu ở mục 2 được kiểm chứng ở các quốc gia khác nhau. Vì vậy, trong nghiên cứu này phương pháp của Nobes và

[3] Phương pháp này được phát triển từ những cơ sở lý thuyết trước đó về mối liên hệ giữa kế toán và thuế.

Schwencke sẽ được sử dụng để đánh giá mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở từng giai đoạn và nhận diện mô hình phát triển mối liên hệ ở Việt Nam trong 20 năm, từ năm 1995 đến 2015.

3.2. Các giai đoạn phát triển của mối liên hệ giữa kế toán và thuế

Nobes and Schwencke [12] đã đề xuất một mô hình gồm 5 giai đoạn phát triển mối liên hệ giữa kế toán và thuế dựa trên cơ sở đánh giá mối liên hệ thông qua phương pháp của Lamb và các cộng sự [10] (đánh giá mối liên hệ dựa vào 5 mức độ liên kết giữa kế toán và thuế và 17 yếu tố cơ bản trong việc xác định lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế). Mô hình này được trình bày qua Bảng 2:

Bảng 2. Các giai đoạn phát triển của mối liên hệ giữa kế toán và thuế

<table>
<tr><td colspan="2">Giai đoạn 1:
Thiếu những quy định chi tiết trong kế toán. Mục đích chính của báo cáo tài chính là bảo vệ chủ nợ.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Giai đoạn 2:
Thuế thu nhập doanh nghiệp ra đời. Việc tính toán dựa trên cơ sở xử lý những giao dịch hoặc đàm phán trong thực tiễn kế toán doanh nghiệp (thương mại) (Kế toán chiếm ưu thế: trường hợp III và III^{+4})</td></tr>
<tr><td colspan="2">Giai đoạn 3:
Càng ngày những nguyên tắc thuế được ban hành chuyên biệt cho những vấn đề mà nguyên tắc kế toán còn mơ hồ, đồng tình hay không đồng tình theo kế toán</td></tr>
<tr><td>Giai đoạn 3A
Phát sinh yêu cầu công bố thông tin cho nhà đầu tư của kế toán còn thuế thì không, gây ra mâu thuẫn về mục tiêu. Điều này dẫn đến việc tiếp tục và thúc đẩy sự tiếp diễn mối liên hệ với đặc điểm là nguyên tắc kế toán và nguyên tắc thuế độc lập với nhau (trường hợp I ngày càng nhiều)</td><td>Giai đoạn 3B
Không có mâu thuẫn trong mục tiêu chính, vì vậy nguyên tắc thuế được thúc đẩy bởi những ảnh hưởng đáng kể từ kế toán. (ví dụ: thuế chiếm ưu thế hoặc chế ngự của thuế, trường hợp IV, V)</td></tr>
<tr><td></td><td>Giai đoạn 4B
Một mục đích được nảy sinh từ yêu cầu của nhà đầu tư đối với báo cáo tài chính. Dẫn đến những nguyên tắc kế toán mới được ra đời độc lập với thuế (ví dụ như trường hợp I)</td></tr>
<tr><td></td><td>Giai đoạn 5B
Trừ khi báo cáo tài chính được tạo nên theo yêu cầu của nhà đầu tư bị giới hạn trong báo cáo tài chính hợp nhất, nếu không thì thuế sẽ phát triển theo hướng tránh những ước lượng (lựa chọn) trong nguyên tắc kế toán và sẽ theo hướng phù hợp hơn cho thuế (trường hợp I là điển hình).</td></tr>
</table>

Nguồn: Theo Nobes và Schwencke [12]

Ghi chú: Giai đoạn 3 chia làm hai nhánh nhỏ: nếu phát triển theo nhánh A thì đến giai đoạn 3A là dừng lại và nếu phát triển theo hướng B thì còn có giai đoạn 3B, 4B và 5B. Tuy nhiên, 2 hướng phát triển A và B đều có kết quả tương tự.

Với mô hình trên, Nobes and Schwencke một mặt đề xuất mô hình phát triển, vận dụng để nghiên cứu trường hợp ở Na Uy trong 30 năm. Việc vận dụng mô hình này đối với các nước đang phát triển cần phải tiếp tục nghiên cứu để đưa ra kết luận chính xác hơn [12]. Đối với Việt Nam, sự phát triển của mối liên hệ giữa kế toán và thuế có tuân theo các giai đoạn phát triển trong Bảng 2 hay không? nếu có thì theo mô hình này, Việt Nam đang ở giai đoạn nào của mối liên hệ giữa kế toán và thuế? đó là những vấn đề sẽ được tìm hiểu trong nội dung tiếp theo.

[4] Kế toán chiếm ưu thế nhưng với hiệu ứng trái ngược.

4. MỐI LIÊN HỆ GIỮA KẾ TOÁN VÀ THUẾ Ở VIỆT NAM TỪ NĂM 1995 ĐẾN NĂM 2015

Nền kinh tế Việt Nam trước năm 1986 là nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung, thuế và kế toán theo mô hình Liên Xô, cùng phục vụ cho mục đích chung của Nhà nước. Từ năm 1986 trở đi, kinh tế Việt Nam chuyển đổi sang kinh tế thị trường, từ đó Việt Nam có những bước chuyển biến nhất định trong hệ thống quản lý kinh tế. Năm 1990, cuộc cải cách thuế với sự trợ giúp của Cộng đồng Châu Âu đánh dấu bằng việc ra đời của thuế *doanh thu* và *thuế lợi tức*, tiền thân của thuế thu nhập doanh nghiệp. Từ năm 1995, chế độ kế toán ban hành đánh dấu bước ngoặt cho nguyên tắc kế toán Việt Nam phát triển thành một hệ thống độc lập. Sự biến đổi của mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam trong giai đoạn 1995-2015 như sau:

Bảng 3. Mối liên hệ giữa thuế và kế toán theo các đối tượng chủ yếu

TT[5]	***Nội dung***	***Giai đoạn 1 (1995 - 2002***[6]***)***	***Giai đoạn 2 (2002 – 2010***[7]***)***	***Giai đoạn 3 (2010 - 2015***[8]***)***
(1)	Đo lường giá trị của TSCĐ	II	II	II
(2)	Suy giảm giá trị tài sản cố định	I	I	I
(3)	Khấu hao tài sản cố định	-	-	-
	a. Khấu hao đường thẳng	V	V	V
	b. Khấu hao nhanh	V	V	V
(4)	Phân loại thuê tài sản	III	III	III
(5)	Trợ cấp và hỗ trợ	II	II	I
(6)	Nghiên cứu và triển khai	III	III	III
(7)	Giá trị hàng tồn kho	-	-	-
	a. Kê khai thường xuyên	II	II	II
	b. Kiểm kê định kỳ	I	I	I
(8)	Hợp đồng dài hạn	n/a	n/a	n/a
(9)	Chi phí lãi vay	-	-	-
	a. Được vốn hóa	II	II	II
	b. Tính vào chi phí SXKD	I	I	I
(10)	Tài sản tài chính	II	II	II
(11)	Các giao dịch bằng ngoại tệ	III	II	II
(12)	Lợi thế thương mại không do hợp nhất	I	I	I
(13)	Chi phí trích trước, chi phí phân bổ, tỷ lệ trích các khoản dự phòng	IV	IV	IV
(14)	Trợ cấp trợ giá của chính phủ	II	I	I
(15)	Thay đổi chính sách kế toán và sai sót trọng yếu	III	III	III
(16)	Phạm vi của thực thể kế toán và đối tượng nộp thuế	I	I	I
(17)	Tiền phạt, bồi thường, ủng hộ từ thiện, chi phí giải trí	I	I	I

[5] Tương ứng với số thứ tự trong phần chú thích.

[6] Giai đoạn trước khi ban hành chuẩn mực kế toán, lúc này kế toán tuân theo chế độ kế toán năm 1995 ban hành theo quyết định số 1141/1995/QĐ-BTC ngày 01/11/1995 khởi đầu cho thời kỳ cải cách kế toán Việt Nam. Luật thuế TNDN ban hành lần đầu tiên vào năm 1997 bộ luật số 03/1997/QH9 thay thế cho thuế lợi tức, Bộ Tài chính (2002). Thông tư số 18/2002/TT-BTC ngày 20/02/2002 về việc hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

[7] Giai đoạn này đánh dấu bằng việc ban hành Chuẩn mực kế toán Việt Nam, Luật kế toán 2003, chế độ kế toán 2006 theo quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006.

[8] Giai đoạn này có sự thay đổi chế độ kế toán theo thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014.

Ghi chú: n/a là không có quy định về đối tượng này hoặc không thuộc nhóm phân loại đã nêu.
Nguồn: Bổ sung từ nghiên cứu [1], [2][9] theo 17 nhân tố cơ bản được nêu trong nghiên cứu của Nobes và Schwencke [12] để đánh giá mối liên hệ giữa kế toán và thuế trên phương diện nguyên tắc đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

Việc sắp xếp các đối tượng theo những mức độ liên hệ giữa kế toán và thuế dựa trên cơ sở so sánh những quy định hiện hành của kế toán và thuế trong từng giai đoạn khác nhau, xem xét xem những quy định này có giống nhau, quy định nào chi tiết hơn và cụ thể hơn... Những đánh giá này không bao hàm hoạt động thực hành kế toán và thực hành thuế trên thực tiễn mà chỉ dừng lại ở các nguyên tắc đo lường của hai hệ thống.

Kết quả từ Bảng 3 được tổng hợp trong Bảng 4 thành 3 cột, những nước khác được đưa vào (trích từ nghiên cứu của Nobes và Schwencke là Đức, Pháp, Na uy, Mỹ, Anh). Trong đó Đức và Pháp là hai đại diện cho các nước có mối liên hệ mật thiết giữa kế toán và thuế (liên kết đóng) do vậy các trường hợp III, IV, V chiếm ưu thế hơn so với trường hợp I dẫn đến chỉ số tối thiểu và chỉ số tối đa đều dương (+); Anh và Mỹ là hai trong số các nước đại diện cho trường phái các quốc gia có mối liên hệ lỏng lẻo giữa kế toán và thuế, đối với các nước này, trường hợp I chiếm ưu thế hơn so với các trường hợp còn lại làm cho chỉ số tối thiểu và tối đa nhận giá trị âm (-).

Bảng 4. So sánh mối liên hệ giữa kế toán và thuế với các nước trên thế giới

Trường hợp	*Đức 1996*	*Pháp 1996*	***Việt Nam 1995***	***Việt Nam 2006***	***Việt Nam 2014***	*Na uy 1995*	*Mỹ 1996*	*Anh 1996*
Độc lập: I	2	4,5	**6**	**7**	**8**	13	13,5	14
Tương đồng: II	0	5	**6**	**6**	**5**	1	2,5	2
Kế toán chiếm ưu thế: III	5,5	3,5	**4**	**3**	**3**	2,5	1	1
Kế toán chiếm ưu thế: III[+10]	2	1	**0**	**0**	**0**	2,5	1	2
Thuế chiếm ưu thế: IV	7,5	5	**1**	**1**	**1**	0	1	0
Chế ngự của thuế: V	3	1	**2**	**2**	**2**	0	0	0
Không có (n/a)	0	0	**1**	**1**	**1**	1	1	1
Tổng	20	20	**20**	**20**	**20**	20	20	20
Chỉ số tối thiểu (trường hợp IV/V-trường hợp I)	+8,5	+1,5	**-3**	**-4**	**-5**	-13	-12,5	-14
Chỉ số tối đa (trường hợp III/IV/V – trường hợp I)	+10,5	+2,5	**+1**	**-1**	**-2**	-10,5	-11,5	-12

Nguồn: Bổ sung từ nghiên cứu của Nobes và Schwencke [12]

Đối với Việt Nam, giai đoạn đầu của thời kỳ đổi mới 1995, ứng với giai đoạn 2 trong tiến trình phát triển mối liên hệ gồm 5 giai đoạn [12]. Lúc này chỉ số tối đa vẫn giữ giá trị dương (+) chứng tỏ sự phụ thuộc vẫn còn tồn tại trong mối liên hệ này. Năm 2006, chỉ số tối đa và chỉ số tối thiểu đều chuyển dịch sang giá trị âm (-) chứng tỏ mối liên hệ này đã dần độc lập hơn, sang năm 2014 số trường hợp I gia tăng và sự độc lập gia tăng dần.

[9] Nghiên cứu của Nguyễn Công Phương [1] và Trương Thùy Vân [2] đều sử dụng phương pháp của Lamb và cộng sự [10] để đánh giá mối liên hệ, tuy nhiên các nghiên cứu không dựa hoàn toàn theo 17 nội dung như Nobes và Schwencke [12] do vậy không thể so sánh với các nước khác được.
[10] Kế toán chiếm ưu thế nhưng tạo ra những hiệu ứng mạnh hơn hoặc hiệu ứng ngược so với thuế.

Nếu xét theo giai đoạn phát triển thì trong 20 năm từ 1995 đến 2015, mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam dịch chuyển dần dần từ sự phụ thuộc lẫn nhau giữa kế toán và thuế sang độc lập hơn bằng việc gia tăng các trường hợp I (điều này là phù hợp với các kết quả nghiên cứu trước đây về mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam). Đặt sự phát triển của kế toán và thuế ở Việt Nam vào mô hình phát triển thì có thể nói mô hình mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam đang dần dịch chuyển sang giai đoạn 4B, một mục đích được nảy sinh từ yêu cầu của nhà đầu tư đối với báo cáo tài chính, dẫn đến những nguyên tắc kế toán mới được ra đời độc lập với thuế ví dụ như trường hợp I.

5. KẾT LUẬN

Phân tích mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam từ năm 1995 đến 2015 được thực hiện theo phương pháp của Nobes và Schwencke, kết quả cho thấy mối liên hệ này đang dừng lại ở việc chuyển từ giai đoạn 3B sang giai đoạn 4B, thể hiện bằng việc số trường hợp I (disconnection) gia tăng dần. Đặt sự phát triển này trong sự so sánh với các nước đặc thù trên thế giới, cụ thể là Đức, Pháp, Anh và Mỹ, nhận thấy sự biến đổi của mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam trong 20 năm dịch chuyển từ chỗ có mối liên hệ chặt chẽ sang độc lập hơn. Nguyên nhân của bước phát triển này ở Việt Nam chính là việc mở cửa thị trường, mục đích của báo cáo tài chính cung cấp cho những đối tượng quan tâm rộng hơn so với việc chỉ cung cấp thông tin cho cơ quan Nhà nước, nhà đầu tư yêu cầu thông tin một cách trung thực và khách quan hơn được lập theo những nguyên tắc kế toán. Việc tham gia của nhà đầu tư nước ngoài cũng là một nguyên nhân hướng những quy định của kế toán gần hơn với thông lệ quốc tế như là IAS (chuẩn mực kế toán quốc tế) hay IFRS (chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế).

Bằng việc nhận diện vị trí và sự phát triển của mối liên hệ giữa kế toán và thuế, các nhà hoạch định chính sách có thể có được cái nhìn đúng đắn hơn về mối liên hệ giữa kế toán và thuế cũng như vị trí mối liên hệ này ở Việt Nam so với các nước khác trên thế giới. Tuy nhiên, nghiên cứu chỉ dừng lại ở việc đánh giá mối liên hệ thông qua các quy định, nguyên tắc đo lường chứ chưa thể đánh giá việc vận dụng những quy định vào thực hành cũng như thực tiễn mối liên hệ này như thế nào ở Việt Nam. Trong tương lai, cần có một nghiên cứu khảo sát mối liên hệ này trên thực tiễn thực hành kế toán và thuế để có cách nhìn trọn vẹn hơn về sự phát triển mối liên hệ giữa kế toán và thuế ở Việt Nam.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

[1] Nguyễn Công Phương (2010), *Mối liên hệ giữa Kế toán và thuế ở Việt Nam,* Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Đại học Đà Nẵng.

[2] Trương Thùy Vân (2015), ―Tiến triển của mối liên hệ giữa đo lường lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế ở Việt Nam‖, *Tạp chí Phát triển kinh tế*, Đại học Kinh tế - Đại học Đà Nẵng, Số. 3(04), tr. 96 – 105.

Tiếng Anh

[3] Aisbitt, S. (2002), ―Tax and accounting rules: some recent developments‖, *European Business Review*, 14(2), pp. 92-97.

[4] Blake, J., Amat, O., & Fortes, H. (1993), ―The relationship between Tax regulations and Financial Accounting: a comparison of Germany, Spain and the United Kingdom‖, *Economics working papers series*, Retrieved from http://www.econ.upf.edu/docs/papers/downloads/46.pdf

[5] Cuzdriorean, D. D & Matis, D. (2012), ―The relationship between accounting and taxation insight the European Union: The influence of the international accounting regulation‖, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Vol. 14(1), pp. 28 – 43.

[6] Dridi, W & Boubaker, A. (2015), ―An Assessment of the Linkage between Financial Reporting and Taxation in Tunisia‖, *International business Research*, Vol. 8(4), pp. 168 – 179.

[7] Gavana, G., Guggiola, G. & Marenzi, A. (2013), ―Evolving Connections between Tax and Financial Reporting in Italy‖, *Acounting in Europe*, Vol. 10(1), 43-70, DOL: 10.1080/17449480.2013.774733

[8] Guggiola, G. (2010), ―IFRS Adoption in the E.U, Accounting harmonization and markets efficiency: A review*"*, *International Business & Economics Reaserch Journal*, Vol. 9(12), pp. 99 – 112.

[9] Hoogendoorn, M. N. (1996), ―Accounting and taxation in Europe – a comparation overview‖, *European Accounting Review*, Vol. 5, pp. 783-794.

[10] Lamb, M., Nobes, C., & Robert, A. (1998), ―Internatinal variations in the connections between tax and financial reporting‖, *Accounting and Business Research*, vol. 28, pp. 173 - 188.

[11] Lucia, P.P & Nicolae, E. (2008), ―Accounting Impications of Taxation*"*, *Munich Personal RePEc Archive*, MPRA paper No. 12186, posted. 16.

[12] Nobes, C. And Schwencke,H. R. (2006), ―Modelling the links between tax and financial reporting: a longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption‖, *European Accounting Review*, Vol. 15(1), pp. 63-87.

[13] Poli, S. (2015), ―The links between Accounting and tax reporting: The case of Bad debt expense in the Italian context‖, *International Business research*, Vol. 8(5), pp. 93 – 100.

[14] Tran, A. (1999), Relationship of tax and financial accounting rules an empirical study of the alignment issue, the Australian national university. Ph.D., C.P.A.

[15] Zilva, A. D (2005), ―The alignment of Tax and Financial Accounting rules: the case for a new set of common rules*"*, *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, Vol. 1(1), pp. 66 – 78.

MODELLING THE LINKS BETWEEN TAX AND FINANCIAL REPORTING IN VIETNAM: A LONGITUDINAL EXAMINATION OVER 20 YEARS FROM 1995 TO 2015

Abstract. *The operational links between tax and financial reporting vary on a continuum from country to country and from period to period (Nobes and Schwencke, 2006). To verify that statement, the article summarizes many relevant researches and select the most efficient method proposed by Nobes and Schwencke (2006) as a guide for research in Vietnam. Posts conduct splitting Stage 1995 - 2015 into 3 milestones to assess the relationship, then the comparison between the periods together and compare with other countries in the world to see the current location as well as the development of this relationship how to change over time.*

Keywords: The link between accounting and taxation, corporate income tax, accounting profit measurement, taxable income measurement