

# Kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại tại doanh nghiệp Việt Nam

 Nguyễn Thị Hồng Hạnh\*

Nhận: 25/6/2020

Biên tập: 05/7/2020

Duyệt đăng: 15/7/2020

Kế toán thuế thu nhập và tác động của thuế thu nhập doanh nghiệp đối với báo cáo tài chính là mối quan tâm của các doanh nghiệp trong việc đưa ra các chiến lược, chính sách, kiểm tra các tài khoản thuế trong quản lý thu nhập và đặc biệt là các quyết định quản trị doanh nghiệp để nâng cao giá trị doanh nghiệp (Visvanathan, 1998).

Thuế Thu nhập doanh nghiệp được xem xét ở hai khía cạnh, đó là thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. Tuy nhiên, các doanh nghiệp chỉ đặc biệt quan tâm đến thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, vì nó được xem là thước đo thu nhập còn lại của doanh nghiệp mà không chú trọng, hoặc bỏ qua việc xem xét thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. Mục tiêu của bài viết, nhằm làm sáng tỏ thêm việc thực hiện kế toán thuế thu nhập hoãn lại, giúp các doanh nghiệp hoạch định thuế, xem xét lại vấn đề nộp thuế, lập báo cáo tài chính.

## 1. Nội dung kế toán thuế thu nhập hoãn lại

Kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) là kế toán những nghiệp vụ do ảnh hưởng của thuế TNDN trong năm hiện hành và trong tương lai của: (i) Việc thu hồi hoặc thanh toán trong tương lai giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả đã được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán (CĐKT) của doanh nghiệp (DN) và (ii) Các giao dịch và sự kiện khác trong năm hiện tại đã được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh.

Để xác định thuế TNDN hoãn lại, kế toán cần xác định các khoản chênh lệch tạm thời. Như vậy, chênh lệch tạm thời được hiểu là chênh lệch số liệu từ lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, xuất phát từ quy định của Luật Thuế TNDN và quy định trong lĩnh vực kế toán. Ví dụ, doanh thu theo kế toán và theo thuế đều là 1.000 tr.đ, chi phí theo kế toán là 800 tr.đ, chi phí theo thuế là 760 tr.đ thì lợi nhuận kế toán là 200 tr.đ, thu nhập chịu thuế là 240 tr.đ. Thuế TNDN

phải nộp sẽ tính trên thu nhập chịu thuế là 240 tr.đ, với các chi phí đều có đầy đủ hóa đơn, chứng từ hợp pháp. Như vậy, DN sẽ xuất hiện một khoản chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế là 40 tr.đ.

Chênh lệch tạm thời dựa trên Bảng CĐKT, là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế thu nhập của các khoản mục tài sản hay nợ phải trả: Với (i) Giá trị ghi sổ của tài sản hay nợ phải trả là giá trị trình bày trên Bảng CĐKT, đã trừ đi các khoản giảm trừ như dự phòng, hao mòn lũy kế; (ii) Cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản là giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập, và phải chịu thuế thu nhập khi giá trị ghi sổ của tài sản đó được thu hồi. Ví dụ như một khoản phải thu là 110, khoản phải thu có khả năng xảy ra tổn thất khó thu hồi là 10 nên kế toán trích lập dự phòng là 10. Như vậy, khoản phải thu thuần là 100, do đó, cơ sở ghi sổ là 100. Tuy nhiên, nếu theo quy định thì khoản dự phòng này được cơ quan thuế chấp nhận là 6, do đó cơ sở tính thuế là 104.

\* Trường Đại học Mở TP.Hồ Chí Minh

Với chênh lệch tạm thời dựa trên Báo cáo kết quả kinh doanh (KQKD) là khoản chênh lệch về thời điểm ghi nhận doanh thu hay chi phí giữa kế toán và thuế. Ví dụ, chênh lệch về chi phí như sau: Công ty K, năm 20x1 có lợi nhuận kế toán trước thuế là 1.000 tr.đ, trong đó một khoản chi phí trích trước để sửa chữa tài sản cố định (TSCĐ) là 50 tr.đ. Với quy định của thuế thì khoản trích trước chưa được tính vào chi phí được trừ cho năm 20x1, nên khi tính thu nhập chịu thuế TNDN phải loại khoản chi phí này. Năm 20x2, lợi nhuận kế toán trước thuế là 1.500 tr.đ, và sử dụng khoản chi phí trích trước của năm 20x1 là 25 tr.đ thực tế đã phát sinh có đầy đủ hóa đơn chứng từ hợp pháp, hợp lệ. Với kế toán thì năm 20x2 không phát sinh chi phí sửa chữa TSCĐ, nhưng với thuế thì chi phí được trừ sẽ được tính thêm vào với chi phí của kế toán là 25 tr.đ để xác định thu nhập chịu thuế TNDN.

Chênh lệch tạm thời có 2 dạng hoặc chênh lệch tạm thời được khấu trừ, hoặc chênh lệch tạm thời phải chịu thuế.

Đứng ở góc độ của Bảng CĐKT thì chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế thu nhập của các khoản mục Tài sản hay Nợ phải trả. Ví dụ như, đầu năm 20x0, DN X đưa một TSCĐ có nguyên giá 180 triệu đồng, sử dụng ở bộ phận quản lý. Kế toán khấu hao trong 4 năm, thuế khấu hao theo quy định là 6 năm, phương pháp khấu hao theo đường thẳng: Giá trị khấu hao của kế toán từ năm thứ

nhất đến năm thứ tư, mỗi năm đều là 45 tr.đ. Có thể hiểu là, cuối năm thứ nhất, giá trị còn lại của tài sản là 135 tr.đ, cũng được hiểu giá trị ghi sổ là 135 tr.đ; Giá trị khấu hao của thuế từ năm thứ nhất đến năm thứ sáu, mỗi năm đều là 30 tr.đ. Có thể hiểu là, cuối năm thứ nhất giá trị còn lại của tài sản là 150 tr.đ., cũng được hiểu là cơ sở tính thuế là 150 tr.đ. Như vậy, giá trị ghi sổ là 135 tr.đ, nhỏ hơn cơ sở tính thuế là 150 tr.đ, 15 tr.đ chính là chênh lệch tạm thời được khấu trừ (phát sinh). Tại năm thứ 5 và thứ 6, giá trị khấu hao của kế toán đối với tài sản này đều bằng 0, nhưng giá trị khấu hao của thuế đối với tài sản này đều là 30 tr.đ, đây là giai đoạn hoàn nhập chênh lệch tạm thời được khấu trừ.

Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh nếu là tài sản thì giá trị ghi sổ < cơ sở tính thuế. Ngược lại, nếu là nợ phải trả thì giá trị ghi sổ > cơ sở tính thuế. Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế nếu là tài sản thì giá trị ghi sổ > cơ sở tính thuế. Ngược lại, nếu là nợ phải trả thì giá trị ghi sổ < cơ sở tính thuế. Ví dụ như năm 20X1, DN chi mua bảo hộ lao động là 2 tr.đ/người cho 200 nhân viên, tất cả là 400 triệu đồng. Khi quyết toán thuế, DN được quyết toán thuế theo số thực chi, về phương diện kế toán, DN phân bổ chi phí này trong 2 năm vì 2 năm DN mới mua bảo hộ lao động một lần. Năm 20x2, DN phân bổ số tiền này vào chi phí kế toán nhưng không được trừ vào chi phí được trừ. Có thể hiểu là, cuối năm 20x1, chi phí trả trước còn lại là 200 triệu đồng, có nghĩa là giá trị ghi sổ là 200 tr.đ.

Chi phí của thuế năm 20x1 là 400 tr.đ, vì một năm DN chi trang phục bằng hiện vật không bị giới hạn nếu có đầy đủ hóa đơn, chứng từ hợp lệ, cũng được hiểu là cơ sở tính thuế là 0 tr.đ. Như vậy, giá trị ghi sổ là 200 tr.đ lớn hơn cơ sở tính thuế là 0 triệu đồng, 200 triệu đồng chính là chênh lệch tạm thời phải chịu thuế (phát sinh). Tại năm 20x2, chi phí trả trước của kế toán bằng 200, nhưng chi phí của thuế cho khoản này là 0 tr.đ, đây là giai đoạn hoàn nhập chênh lệch tạm thời phải chịu thuế.

Đứng ở góc độ của Báo cáo KQKD, chỉ xét chênh lệch tạm thời thông qua doanh thu và chi phí.

#### **Đối với chi phí:**

+ Khi phát sinh nếu chi phí kế toán > chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế TNDN, thì đây là chênh lệch tạm thời được khấu trừ.

+ Khi phát sinh nếu chi phí kế toán < chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế TNDN, thì đây là chênh lệch tạm thời phải chịu thuế.

#### **Đối với doanh thu:**

+ Nếu doanh thu kế toán < doanh thu tính thuế, thì khi xác định thuế TNDN phải nộp tính trên doanh thu của thuế dẫn đến chênh lệch tạm thời được khấu trừ (phát sinh). Khi đó, DN phải nộp thuế nhiều hơn ở hiện tại, dẫn đến tương lai là những năm sau DN sẽ được khấu trừ (thu hồi lại).

+ Nếu doanh thu kế toán > doanh thu tính thuế, thì khi xác định thuế TNDN phải nộp tính trên

doanh thu của thuế dẫn đến chênh lệch tạm thời phải chịu thuế (phát sinh), khi đó DN nộp thuế ít đi ở hiện tại, dẫn đến tương lai là những năm sau DN sẽ phải nộp nhiều hơn (phải trả).

## 2. Thực trạng công tác kế toán thuế thu nhập hoãn lại

Việc hạch toán kế toán thuế thu nhập hoãn lại của các DN Việt Nam hiện nay rất khó thực hiện, bởi các lý do:

- DN Việt Nam hiện nay chủ yếu là các DN nhỏ và vừa (DNNVV) (chiếm 98,5% tổng số DN) nên công tác kế toán của những DNNVV này phải sử dụng chế độ kế toán theo Thông tư 133/2016/TT-BTC, do Bộ Tài chính ban hành ngày 26/8/2016. Do đó, dễ nhận thấy các DN này không thể áp dụng kế toán thuế thu nhập hoãn lại vì không có tài khoản để sử dụng cũng như không thể trình bày về thuế hoãn lại, do không có các chỉ tiêu liên quan đến thuế trên báo cáo tài chính (BCTC). Vì vậy, kế toán viên hạch toán kế toán thuế hầu hết theo quy định của thuế hơn là theo kế toán.

- Chủ DN không biết, hoặc không hiểu hoặc hiểu chưa thấu đáo về các quy định của kế toán và của thuế, cộng với tâm lý lo sợ khi cơ quan thuế kiểm tra, ảnh hưởng đến uy tín DN, mất thời gian và chi phí làm ảnh hưởng xấu đến hoạt động kinh doanh nên chứng từ, sổ kế toán thường được tổ chức và lưu trữ cho thuận lợi khi cơ quan thuế kiểm tra hơn là lưu trữ theo cách tìm kiếm, sắp xếp của kế toán.

- Nhân viên kế toán vẫn còn nhập nhằng giữa quy định của thuế với quy định kế toán, đồng thời, còn chịu áp lực từ phía nhà quản trị DN khi mà đối tượng này yêu cầu kế toán hạch toán theo thuế. Ngoài ra, cũng phải nhắc đến một vấn đề khác là công tác kế toán hiện nay bị hiểu sai là chủ yếu phục vụ cho thuế.

- Cơ quan thuế khi kiểm tra, thanh tra thuế phát hiện DN có sai sót (do chủ quan của thuế hơn là sai sót nghiệp vụ) thường yêu cầu DN điều chỉnh sổ kế toán theo ý của cơ quan thuế, khiến cho kế toán phải làm theo quy định của thuế. Điều này vô tình tạo ra tiền lệ xấu, là kế toán mỗi khi hạch toán thường làm theo quy định của thuế.

- Các thay đổi thường xuyên, liên tục trong các chính sách thuế lại có nguy cơ khiến cho hệ thống thuế kém ổn định và kém bình đẳng hơn. Thêm vào đó, cơ quan thuế còn thường xuyên tổ chức các khóa tập huấn chính sách thuế cho DN, yêu cầu DN thực hiện đúng quy định thuế, dẫn đến dần dần hạch toán kế toán nghiêng về thuế, xa rời quy định kế toán.

- Kiểm toán viên bị hạn chế trong vai trò của mình, do quá trình kiểm toán phải làm hài lòng khách hàng, dẫn đến kết quả kiểm toán không được độc lập, khách quan. Bên cạnh đó, còn có một bộ phận kiểm toán viên không đủ phẩm chất đạo đức, vì lợi ích của bản thân nên mặc dù biết nhưng vẫn nhắm mắt làm ngơ khi thấy những sai sót trong việc kiểm toán thuế thu nhập.

## 3. Kiến nghị

Từ thực trạng trên, tác giả kiến nghị một số giải pháp đối với nghiệp vụ kế toán thuế thu nhập hoãn lại như sau:

*Về phía DN:* Việc thực hiện kế toán thuế thu nhập hoãn lại tùy thuộc vào các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh. Thuế thu nhập hoãn lại chỉ thực hiện vào ngày cuối năm tài chính, do đó người làm kế toán cần phân biệt, xác định rõ các nguyên tắc, quy định của chính sách thuế, chính sách kế toán để có thể nhận diện được các khoản chênh lệch tạm thời, từ đó thực hiện tốt công tác kế toán thuế hoãn lại.

*Về phía Nhà nước:* Để DN thực hiện đúng chế độ kế toán, cần xem xét sửa đổi Thông tư 133/2016/TT-BTC, vì thông tư này không có quy định cụ thể về các tài khoản để ghi sổ kế toán cũng như các chỉ tiêu trình bày trên BCTC. ■

### Tài liệu tham khảo

1. Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 17: Thuế TNDN.
2. Thông tư 133/2016/TT-BTC ngày 26/08/2016.
3. Thông tư 200/2015/TT-BTC ngày 22/12/2014.
4. Visvanathan, G., 1998. Deferred tax valuation allowances and earnings management. *Journal of Financial Statement Analysis*, 3(4), 6.