

# Một số ý kiến về phương pháp hạch toán và trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp

TS. TRẦN THỊ GIANG TÂN  
& Thạc sĩ PHẠM QUỐC THUẬN

Tương tự như phần lớn các quốc gia trên thế giới, tại Việt Nam hiện nay, tồn tại sự khác biệt về phương pháp xác định doanh thu, thu nhập và chi phí giữa thuế và kế toán. Điều này dẫn đến lợi nhuận chịu thuế (được xác định dựa trên những quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp) và lợi nhuận kế toán (được xác định dựa trên những quy định của kế toán) có sự khác biệt. Và từ đó có sự chênh lệch về thuế thu nhập doanh nghiệp theo phương pháp tính của thuế và kế toán. Tuy nhiên, cho đến thời điểm hiện nay, vẫn chưa có các quy định hay hướng dẫn về phương pháp xử lý các chênh lệch này. Để có thể thiết lập các phương pháp hạch toán phù hợp, cần dựa vào kinh nghiệm giải quyết của quốc tế và của một số quốc gia trên thế giới. Trong hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế, chuẩn mực kế toán 12 (IAS 12) trình bày phương pháp hạch toán chênh lệch thuế thu nhập. Các quốc gia phát triển đều thiết lập phương pháp xử lý chênh lệch này. Việc hạch toán và trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp của quốc tế, kế toán Pháp và Mỹ được tiến hành qua các bước sau:

**Bước 1:** Phân loại các khoản chênh lệch. Thường có 2 loại chênh lệch chính:

1. Chênh lệch thường xuyên: Chênh lệch này phát sinh khi có các khoản doanh thu hay chi phí được kế toán ghi nhận nhưng bị loại trừ khi xác định lợi nhuận chịu thuế hoặc ngược lại. Khoản chênh lệch này có thể được phân thành:

- Chênh lệch thường xuyên làm lợi nhuận chịu thuế tăng lên: Phát sinh khi có những khoản chi phí được kế toán ghi nhận nhưng không được xem là chi phí hợp lý khi tính thuế hoặc có những khoản doanh thu được thuế yêu cầu ghi nhận nhưng kế toán không ghi nhận. Tại Việt Nam, chênh lệch thường xuyên làm lợi nhuận chịu thuế tăng lên thường bao gồm các khoản tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân, của chủ hộ cá thể sản xuất kinh doanh dịch vụ, của những thành viên hội đồng quản

trị không trực tiếp tham gia điều hành hoạt động tại đơn vị; tiền lương, tiền công của lao động thời vụ; tiền ăn giữa ca, chi phí trang phục, chi phí trả lãi vay, chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mãi, tiếp tân, khánh tiết ... vượt mức quy định của cơ quan thuế; các khoản chi không có chứng từ hoặc chứng từ không hợp lệ, ...

- Chênh lệch thường xuyên làm lợi nhuận chịu thuế giảm: Phát sinh khi có những khoản doanh thu được kế toán ghi nhận nhưng không được Thuế cho phép hay các khoản chi phí kế toán không ghi nhận nhưng lại được Thuế chấp nhận khấu trừ khi tính thu nhập chịu thuế. Tại Việt Nam, các khoản này thường bao gồm các khoản lãi được chia do góp vốn tham gia liên doanh; phần thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh dịch vụ ở nước ngoài không chịu thuế thu nhập doanh nghiệp theo quy định, ...

2. Chênh lệch lợi nhuận tạm thời: Chênh lệch này phát sinh khi kỳ ghi nhận cùng một khoản doanh thu, thu nhập và chi phí giữa thuế và kế toán có sự khác biệt. Các khoản chênh lệch này phát sinh ở kỳ kế toán này và được tiêu trừ ở các kỳ kế toán sau. Các khoản chênh lệch lợi nhuận tạm thời được phân loại:

- Chênh lệch tạm thời làm lợi nhuận chịu thuế tăng lên: Phát sinh khi có những khoản chi phí kế toán đã ghi nhận ở kỳ này nhưng thuế chỉ chấp nhận giảm trừ khi tính thu nhập chịu thuế vào những kỳ sau hoặc là có những khoản doanh thu, thu nhập thuế cho phép ghi nhận vào kỳ này nhưng chỉ được kế toán ghi nhận vào những kỳ sau. Tại Việt Nam, các khoản này thường bao gồm doanh thu của hàng bán trả chậm, trả góp phát sinh trong kỳ được ghi nhận theo quy định của thuế (do đã lập hoá đơn) nhưng kế toán không ghi nhận; mức khấu hao kế toán trích lập trong kỳ vượt mức quy định của thuế, ...

- Chênh lệch tạm thời làm lợi nhuận chịu thuế giảm: Phát sinh khi có những khoản chi phí thuế chấp nhận giảm trừ khi tính thu nhập chịu thuế cho kỳ này nhưng chỉ được kế toán ghi nhận vào những kỳ sau hoặc là có những khoản doanh thu, thu nhập kế toán đã ghi nhận cho kỳ này nhưng thuế lại ghi nhận cho những kỳ sau. Tại Việt Nam, các khoản này thường bao gồm doanh thu của hàng bán trả chậm, trả góp phát sinh trong kỳ nhưng thuế không cho phép ghi nhận; khấu hao kế toán trích lập trong kỳ thấp hơn mức quy định của thuế, ...

**Bước 2:** Hạch toán chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp.

Theo IAS 12, cũng như đối với kế toán Pháp, kế toán Mỹ, lợi nhuận trình bày trên bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là lợi nhuận của kế toán, lợi nhuận chịu thuế sẽ được trình bày trên các báo cáo thuế. Vì vậy để ghi nhận khoản chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp, kế toán Pháp và Mỹ đều sử dụng tài khoản chênh lệch thuế thu nhập. Tuy nhiên, tài khoản này chỉ ghi nhận chênh lệch thuế thu nhập có nguồn gốc từ các khoản chênh lệch tạm thời cụ thể, kế toán Pháp sử dụng tài khoản chênh lệch thuế thu nhập hoãn lại "Impôt différé", kế toán Mỹ sử dụng tài khoản "Deferred income tax". Kết cấu của tài khoản này như sau:

- Bên nợ ghi nhận khoản chênh lệch tạm thời tăng

thêm, gọi là chênh lệch thuế phải thu, phát sinh khi thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của kế toán thấp hơn thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của thuế.

- Bên có ghi nhận chênh lệch tạm thời giảm gọi là chênh lệch thuế phải trả, phát sinh khi thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của kế toán lớn hơn thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của thuế.

- Bút toán ghi nhận chênh lệch thuế thu nhập như sau:

|                                  |                                               |
|----------------------------------|-----------------------------------------------|
| Nợ TK chi phí thuế               | Thuế TNDN phải nộp theo cách tính của kế toán |
| Nợ TK chênh lệch thuế thu nhập   | Chênh lệch thuế TNDN phải thu                 |
| Có TK Thuế phải nộp Nhà nước:    | Thuế TNDN phải nộp theo cách tính của thuế    |
| Hoặc Có TK chênh lệch thuế TNDN: | Chênh lệch thuế TNDN phải trả                 |

**Bước 3:** Trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp.

Bảng cân đối kế toán của Pháp cũng như của Mỹ đều có một khoản mục riêng để trình bày khoản chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp. Cụ thể:

- Chênh lệch thuế phải thu (Actif Impôt différé- kế toán Pháp hoặc Deferred tax assets- kế toán Mỹ): khoản chênh lệch này được trình bày bên phần Tài sản của bảng cân đối kế toán.

- Chênh lệch thuế phải trả (Passif Impôt différé- kế toán Pháp hoặc Deferred tax liabilities- kế toán Mỹ): khoản chênh lệch này được trình bày bên phần Nguồn vốn của bảng cân đối kế toán.

Những nội dung trên cho thấy theo chuẩn mực kế toán quốc tế và của một số quốc gia trên thế giới đều có những quy định cụ thể cho việc hạch toán và trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp. Vì vậy cách xử lý của Việt Nam liên quan đến vấn đề này cần kế thừa kinh nghiệm của thế giới nhưng cần phải chú ý đến những đặc điểm riêng của nền kinh tế Việt Nam. Việc hạch toán và trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp ở các doanh nghiệp Việt Nam có thể được tiến hành như sau:

**Bước 1:** Phân loại các khoản chênh lệch.

Dựa trên các định nghĩa về chênh lệch trình bày ở mục 1, chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế trong các doanh nghiệp tại Việt Nam có thể được phân loại như trên tức bao gồm :

- Chênh lệch lợi nhuận thường xuyên
- Chênh lệch lợi nhuận tạm thời:

**Bước 2:** Hạch toán chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp.

Do hiện nay, trong hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam chưa có tài khoản riêng dùng để ghi nhận chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp. Vì vậy để phản ánh chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp có thể tạm thời sử dụng tài khoản:

- 138 (1388): Đối với chênh lệch thuế TNDN phải thu
- 338 (3388): đối với chênh lệch thuế TNDN phải trả

Phương pháp hạch toán có thể chia thành các trường hợp sau:

*Trường hợp 1:* Hạch toán chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp phải thu

|                                      |                                                  |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Nợ TK 421 - Lãi chưa phân phối:      | Thuế TNDN trình bày trên bảng kết quả kinh doanh |
| Nợ TK chênh lệch thuế TNDN phải thu: | Chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp            |
| Có TK 333 (3334)- Thuế TNDN :        | Thuế TNDN phải nộp trên báo cáo thuế             |

*Trường hợp 2:* Hạch toán chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả

|                                      |                                                  |
|--------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Nợ TK 421 - Lãi chưa phân phối:      | Thuế TNDN trình bày trên bảng kết quả kinh doanh |
| Có TK 333 (3334)- Thuế TNDN:         | Thuế TNDN phải nộp trên báo cáo thuế             |
| Có TK chênh lệch thuế TNDN phải trả: | Chênh lệch thuế TNDN                             |

- Bút toán cần trừ chênh lệch thuế TNDN phải thu và chênh lệch thuế TNDN phải trả giữa các kỳ kế toán:

|                                                      |  |
|------------------------------------------------------|--|
| Nợ TK chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp phải trả |  |
| Có TK chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp phải thu |  |

**Bước 3:** Trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp.

Tuỳ thuộc tính chất phải thu hay phải trả, khoản chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp được trình bày hoặc bên tài sản hoặc bên nguồn vốn của bảng cân đối kế toán, cụ thể:

- Chênh lệch thuế TNDN phải thu sẽ được trình bày ở khoản mục bên phần Tài sản của bảng cân đối kế toán.
- Chênh lệch thuế TNDN phải trả sẽ được trình bày ở khoản mục bên phần Nguồn vốn của bảng cân đối kế toán.

Tóm lại, tương tự như các quốc gia trên thế giới tại Việt Nam, giữa thuế và kế toán đã, đang và sẽ tồn tại nhiều khác biệt liên quan đến việc xác định doanh thu, thu nhập và chi phí. Từ đó đã dẫn đến có sự chênh lệch giữa thuế thu nhập doanh nghiệp được tính dựa trên số liệu kế toán với thuế thu nhập doanh nghiệp được xác định dựa trên các nguyên tắc, quy định của thuế. Vì vậy, việc thiết lập các nguyên tắc, quy định cho việc xử lý, ghi nhận và trình bày các khoản chênh lệch thuế thu nhập là một yêu cầu cấp thiết trong giai đoạn hiện nay. Để giải quyết rốt ráo vấn đề này, Bộ tài chính cần nhanh chóng ban hành Chuẩn mực kế toán "Hạch toán thuế thu nhập doanh nghiệp" làm nền tảng cho việc lập hạch toán và trình bày chênh lệch thuế TNDN các doanh nghiệp được thống nhất