

KẾ TOÁN THUẾ CHO TRƯỜNG HỢP THAY ĐỔI CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN LIÊN QUAN ĐẾN TÍNH GIÁ HÀNG TỒN KHO

ThS. PHẠM QUỐC THUẦN*

Bài viết hướng đến việc tóm lược những quy định hiện hành có liên quan đến hướng dẫn xử lý của kế toán và thuế khi doanh nghiệp thay đổi chính sách kế toán, từ đó áp dụng vào thực tiễn cho trường hợp áp dụng hồi tố khi doanh nghiệp thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho. Đồng thời tác giả cũng nêu lên những vướng mắc hiện nay từ phía các doanh nghiệp, công ty kiểm toán khi xử lý vấn đề này, từ đó đưa ra những giải pháp kiến nghị nhằm hợp lý hoá việc xử lý của kế toán và thuế đối với trường hợp áp dụng hồi tố khi thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho.

1. Quy định hiện hành

1.1 Về khía cạnh kế toán

Quy định hiện hành có liên quan đến xử lý kế toán cho trường hợp thay đổi chính sách kế toán được quy định tại VAS 29 -Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót;

VAS 17 -Thuế thu nhập doanh nghiệp. Theo đó:

Theo VAS 29, thay đổi chính sách kế toán là việc thay đổi các nguyên tắc, cơ sở và phương pháp kế toán cụ thể mà doanh nghiệp đã áp dụng trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Trường hợp doanh nghiệp tự nguyện thay đổi chính sách kế toán; doanh nghiệp phải thực hiện việc thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các quy định của pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán mà đã có các hướng dẫn chuyển đổi cụ thể cho phép hồi tố thì doanh nghiệp phải áp dụng hồi tố đối với sự thay đổi về chính sách kế toán. Theo đó, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của sự thay đổi này đến báo cáo tài chính của từng năm, kể từ ngày phát sinh giao dịch lần đầu tiên; ảnh hưởng lũy kế của các năm trước cho đến năm hiện tại, căn cứ vào số liệu xác định được doanh nghiệp phải điều chỉnh lại số dư đầu năm của các tài khoản bị ảnh hưởng thuộc vốn chủ sở hữu và các tài khoản có liên

quan thuộc nợ phải trả hoặc tài sản năm hiện tại, điều chỉnh lại số liệu so sánh của báo cáo tài chính của từng năm trước bị ảnh hưởng và trình bày lại số liệu so sánh sau khi đã điều chỉnh của từng năm trước vào bản thuyết minh báo cáo tài chính của năm hiện tại. Việc điều chỉnh được thực hiện theo nguyên tắc:

+ Nếu thay đổi chính sách kế toán làm ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong các năm trước, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của sự thay đổi tới từng năm và điều chỉnh vào các khoản mục thuộc cột thông tin so sánh (cột "Năm trước") của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các năm bị ảnh hưởng; đồng thời xác định ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi và điều chỉnh vào số dư đầu năm tài khoản 421- lợi nhuận chưa phân phối trên sổ kế toán và bảng cân đối kế toán của năm hiện tại.

+ Nếu thay đổi chính sách kế toán làm ảnh hưởng đến các khoản mục tài sản, nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp trong các năm trước, doanh nghiệp phải xác định ảnh hưởng của sự thay đổi tới từng năm và điều chỉnh vào các khoản mục tương ứng thuộc cột thông tin so sánh (cột "Số đầu năm") của bảng cân đối kế toán của các năm bị ảnh hưởng; đồng thời xác định ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi và điều

chỉnh vào số dư đầu năm của các tài khoản tài sản, nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu tương ứng của năm hiện tại.

Theo VAS 17, chênh lệch tạm thời được khấu trừ, chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh từ việc điều chỉnh giảm các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu: Khi áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố sai sót trong các năm trước theo quy định của chuẩn mực kế toán số 29 “thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”, trường hợp số dư đầu năm của khoản mục lợi nhuận chưa phân phối được điều chỉnh, làm phát sinh khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, chênh lệch tạm thời chịu thuế, doanh nghiệp phải điều chỉnh số dư đầu năm của khoản mục tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Minh họa phương pháp hồi tố theo hướng dẫn của VAS 29:

Công ty BASA có năm tài chính đầu tiên từ ngày 1/1/2004 đến ngày 31/12/2004. Đầu năm 2004, công ty BASA đã áp dụng phương pháp tính giá xuất của hàng tồn kho (tài khoản 156-hàng hóa) cho mặt hàng A theo phương pháp nhập trước, xuất trước. Đầu năm 2005 công ty A thay đổi chính sách kế toán và áp dụng phương pháp tính giá xuất kho cho mặt hàng A theo phương pháp bình quân gia quyền. Như vậy công ty BASA phải áp dụng hồi tố đối với hàng hóa A đã xuất kho trong năm 2004 theo phương pháp bình quân gia quyền. Giả sử việc áp dụng hồi tố làm cho giá vốn hàng bán trong năm 2004 tăng lên 14.000.000đ và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%. Việc điều chỉnh hồi tố đối với số liệu trên báo cáo tài chính và trên sổ kế toán được tiến hành như sau:

Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán, số liệu báo cáo năm 2004 điều chỉnh như sau:

Giá vốn hàng bán tăng lên và hàng tồn kho giảm đi một khoản 14.000.000đ; lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN giảm đi 14.000.000đ; chi phí thuế TNDN hiện hành giảm xuống $14.000.000 \times 28\%$;

Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán nên số dư đầu năm 2005 các TK 156, 333, 421 được điều chỉnh như sau:

Số dư Có đầu năm TK 333 giảm: 3.920.000đ $(14.000.000 \times 28\%)$.

Số dư Có đầu năm TK 421 giảm: 10.080.000đ $(14.000.000 - 3.920.000)$.

Số dư Nợ đầu năm TK 156 giảm: 14.000.000đ.

Khi lập báo cáo tài chính năm 2005, công ty BASA phải điều chỉnh lại thông tin so sánh của năm 2005, như sau:

Giá trị khoản mục hàng tồn kho vào ngày 31/12/2004 giảm 14.000.000đ.

Giá trị khoản mục thuế và các khoản phải nộp Nhà nước ngày 31/12/2004 giảm 3.920.000đ.

Giá trị khoản mục Lợi nhuận chưa phân phối ngày 31/12/2004 giảm 10.080.000đ.

1.2 Về khía cạnh thuế

Quy định hiện hành về hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp theo Thông tư 18/2011/TT-BTC cũng như hướng dẫn thi hành Luật quản lý thuế theo Thông tư 28/2011/TT-BTC cũng như những quy định có hiệu lực trước đó đều không đề cập đến việc hồi tố đối với số liệu thuế đã kê khai trong trường hợp kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị bị thay đổi do tác động từ việc thay đổi phương pháp kế toán của doanh nghiệp.

2. Vướng mắc

Như vậy theo như hướng dẫn của VAS 29, trong trường hợp thay đổi chính sách kế toán liên quan đến tính giá hàng tồn kho, doanh nghiệp phải tiến hành điều chỉnh vào các khoản mục có liên quan đến giá vốn hàng bán; lợi nhuận; thuế thu nhập doanh nghiệp thuộc cột thông tin so sánh (cột "Năm trước") của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của các năm bị ảnh hưởng. Đối với bảng cân đối kế toán, doanh nghiệp phải điều chỉnh vào các khoản mục hàng tồn kho, thuế phải nộp, lợi nhuận chưa phân phối thuộc cột thông tin so sánh (cột "Số đầu năm") của các năm bị ảnh hưởng. Bên cạnh đó, doanh nghiệp còn phải xác định ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi và điều chỉnh vào số dư đầu năm của các tài khoản hàng tồn kho, thuế phải nộp Nhà

nước và lợi nhuận chưa phân phối của năm hiện tại. Tuy nhiên phương pháp xử lý về khía cạnh kế toán và thuế như trên của VAS 29 đã gây ra nhiều thắc mắc và tranh luận, cụ thể:

- Quy định của thuế hiện hành không đề cập đến việc hồi tố đối với thuế thu nhập doanh nghiệp trong trường hợp số thuế đã kê khai những năm trước đó bị thay đổi do doanh nghiệp áp dụng hồi tố từ thay đổi chính sách kế toán. Như vậy, việc doanh nghiệp điều chỉnh giảm chỉ tiêu chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; giảm chỉ tiêu thuế và các khoản phải nộp Nhà nước trên bảng cân đối kế toán sẽ làm cho thông tin liên quan đến chi phí và công nợ phản ánh trên báo cáo tài chính không được trung thực và hợp lý bởi lẽ việc điều chỉnh giá xuất của hàng tồn kho trong trường hợp này chỉ ảnh hưởng đến số liệu kế toán chứ không ảnh hưởng đến số liệu khai báo thuế.

- Hướng dẫn xử lý của VAS 29 chưa cho thấy được ảnh hưởng của thuế thu nhập hoãn lại đối với việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán.

3. Hướng giải quyết

- Giải pháp 1: Cần ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập hoãn lại

Việc áp dụng hồi tố cho trường hợp thay đổi phương pháp kế toán liên quan đến tính giá hàng tồn kho đã ảnh hưởng đến kết quả hoạt động kinh doanh và từ đó tác động đến chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của những năm trước. Để thông tin kế toán được trung thực và hợp lý, kế toán cần phải ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp từ những thay đổi này. Tuy nhiên, kế toán cần phải làm rõ rằng việc ghi nhận ảnh hưởng của thuế thu nhập doanh nghiệp trong trường hợp này chỉ có ý nghĩa từ số liệu kế toán và hoàn toàn không ảnh hưởng đến số liệu khi khai báo thuế. Cụ thể hơn, trong trường hợp doanh nghiệp thay đổi phương pháp tính giá, việc áp dụng hồi tố chỉ làm thay đổi chỉ tiêu chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp chứ không làm thay đổi chỉ tiêu chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành; làm thay đổi chỉ tiêu thuế thu

nhập hoãn lại chứ không làm thay đổi chỉ tiêu thuế và các khoản phải nộp Nhà nước trên báo cáo tài chính.

Ví dụ: Công ty thương mại Ánh Trăng bắt đầu hoạt động kinh doanh từ năm 2010. Từ năm 2010, công ty áp dụng phương pháp tính giá hàng tồn kho theo giá FIFO. Đến đầu năm 2011, công ty thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho sang bình quân gia quyền (BQGQ). Trong năm 2010, công ty đã mua một lượng hàng hoá có tổng trị giá 1.000.000. Trong năm 2010, công ty đã xuất một lượng hàng hoá đem bán có giá xuất kho theo giá FIFO là 400.000, theo giá BQGQ là 450.000. Giả sử rằng trong năm 2011, công ty không mua thêm hàng và đã tiêu thụ hết phần còn lại của lượng hàng tồn từ năm 2010; lợi nhuận kế toán trước thuế năm 2010 là 100.000; năm 2011 là 150.000.

Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán, số liệu báo cáo năm 2010 điều chỉnh như sau:

- Trên bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2011, số liệu của cột so sánh (năm 2010) sẽ được điều chỉnh như sau: giá vốn hàng bán tăng lên và hàng tồn kho giảm đi một khoản 50.000; lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN giảm đi 50.000; chi phí thuế TNDN hiện hành không thay đổi; chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại được ghi nhận là $-50.000 \times 25\%$ (âm 12.500, số liệu này sẽ được giải trình ở Bảng 1),

- Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán nên số dư đầu năm 2011 các TK 156, 243, 421 được điều chỉnh như sau:

Số dư Nợ đầu năm TK 243 tăng 12.500đ.

Số dư Nợ đầu năm của tài khoản 156 giảm 50.000đ còn 550.000đ.

Số dư đầu năm của tài khoản 421 giảm đi $50.000đ - 12.500đ = 37.500đ$.

- Khi lập bảng cân đối kế toán năm 2011, công ty Ánh Trăng phải điều chỉnh lại thông tin so sánh của năm 2010, như sau:

Giá trị khoản mục hàng tồn kho vào ngày 31/12/2010 giảm 50.000đ còn 550.000đ.

Giá trị khoản mục tài sản thuế thu nhập hoãn lại ngày 31/12/2010 tăng 12.500đ.

Giá trị khoản mục lợi nhuận chưa phân phối ngày 31/12/2010 giảm 37.500đ.

- Bảng tính thuế hoãn lại và khai báo thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh trong trường hợp này được lập minh họa qua Bảng 1, Bảng 2.

Việc xử lý của kế toán theo phương pháp trên có ưu điểm là làm cho số liệu kế toán cung cấp đảm bảo phản ánh hợp lý và trung thực tình hình tài sản, nguồn vốn và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Bên cạnh đó, xử lý

Bảng 1. Tính thuế thu nhập hoãn lại

Các chỉ tiêu	2010	2011
- Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (1)	550.000	-
- Cơ sở tính thuế (2)	600.000	-
- Chênh lệch tạm thời được khấu trừ (3) = (1) – (2)	(50.000)	-
- Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh (-); hoàn nhập (+) (4) = chênh lệch năm sau – chênh lệch năm trước	(50.000)	50.000
- Chi phí thuế TNDN hoãn lại (5) = (4) x 25%	(12.500)	12.500
- Tài sản TNDN hoãn lại (phát sinh)	12.500	
- Tài sản thuế TNDN hoãn lại phải trả (hoàn nhập)		12.500
- Định khoản	N 243/C 8212: 12.500	N 8212/C 243: 12.500

Bảng 2. Tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2011

STT	Chỉ tiêu	Mã số	Số tiền
(1)	(2)	(3)	(4)
A	Kết quả kinh doanh ghi nhận theo báo cáo tài chính		
1	Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế thu nhập doanh nghiệp	A1	150.000
B	Xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế TNDN		
2	Điều chỉnh giảm tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp (B7=B8+B9+B10+B11)	B7	50.000
2.4	Các khoản điều chỉnh làm giảm lợi nhuận trước thuế khác	B11	-
3	Tổng thu nhập chịu thuế (B12=A1+B1-B7)	B12	100.000
C	Xác định thuế TNDN phải nộp từ hoạt động sản xuất kinh doanh		
1	Thu nhập chịu thuế (C1 = B13)	C1	100.000
4	Thu nhập tính thuế (C4=C1-C2-C3)	C4	100.000
5	Trích lập quỹ khoa học công nghệ (nếu có)	C5	-
6	Thu nhập tính thuế sau khi đã trích lập quỹ khoa học công nghệ (C6=C4-C5)	C6	-
7	Thuế TNDN từ hoạt động SXKD tính theo thuế suất phổ thông (C7=C6 x 25%)	C7	25.000
E	Tổng số thuế TNDN phải nộp trong kỳ	E	
1	Thuế thu nhập doanh nghiệp của hoạt động sản xuất kinh doanh	E1	25.000
2	Thuế TNDN từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản	E2	-

Ghi chú: Khoản điều chỉnh ở chỉ tiêu MS B7 được lý giải là giá trị hàng tồn kho cuối kỳ của năm 2010 khi lập tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2010 là 600.000 (giá FIFO). Sang năm 2011, khi đơn vị chuyển đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho theo giá BQGQ, VAS 29 quy định đơn vị phải áp dụng hồi tố nên số dư đầu kỳ trên sổ kế toán của hàng tồn kho năm 2011 sẽ được điều chỉnh từ 600.000 xuống còn 550.000. Khi lô hàng này được tiêu thụ hết vào năm 2011, kế toán đã ghi nhận một khoản chi phí giá vốn hàng bán là 550.000, vì vậy để xác định thu nhập tính thuế cho năm 2011, doanh nghiệp phải khai báo bổ sung một khoản giá vốn hàng tồn kho là 50.000, điều này sẽ làm cho thu nhập tính thuế sẽ thấp hơn lợi nhuận kế toán là 50.000.

theo phương pháp này còn đảm bảo sự hợp lý về khía cạnh khai báo thuế: khoản thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp “lố” vào năm 2010 khi áp dụng hồi tố là 12.500đ ($50.000 \times 25\%$) sẽ được trừ khi khai báo thuế năm 2011. Tuy nhiên cũng dễ thấy rằng việc thuyết phục cơ quan thuế chấp nhận cho đơn vị điều chỉnh giảm tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp khi khai báo thuế năm 2011 là việc khó bởi lẽ theo quan điểm của thuế thì không có khái niệm điều chỉnh tăng hoặc giảm các khoản thu nhập phát sinh từ áp dụng hồi tố do thay đổi các chính sách kế toán; hơn nữa, việc nhập xuất hàng tồn kho trong doanh nghiệp được diễn ra thường xuyên, liên tục nên xác định ảnh hưởng của việc thay đổi phương pháp tính giá đến thu nhập chịu thuế cho những năm sau là rất khó. Nếu cơ quan thuế không chấp nhận việc khai báo điều chỉnh giảm tổng lợi nhuận cho năm 2011 thì việc ghi nhận một khoản thuế thu nhập hoãn lại khi áp dụng hồi tố là không xảy ra vì khoản chênh lệch này sẽ không bị triệt tiêu vào những năm sau.

- Giải pháp 2: Việc thay đổi chính sách kế toán không làm ảnh hưởng đến các chỉ tiêu liên quan đến thuế.

Theo phương pháp này, việc áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán về phương pháp tính giá chỉ ảnh hưởng đến chỉ tiêu giá vốn hàng bán, hàng tồn kho, lợi nhuận kế toán trước thuế nhưng không ảnh hưởng đến việc khai báo và ghi nhận các chỉ tiêu liên quan đến thuế. Lấy lại ví dụ 1, việc điều chỉnh số liệu kế toán được trình bày như sau:

Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán, số liệu báo cáo năm 2010 điều chỉnh như sau:

- Trên bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2011, số liệu của cột so sánh (năm 2010) sẽ được điều chỉnh như sau: giá vốn hàng bán tăng lên và hàng tồn kho giảm đi một khoản 50.000đ; lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN giảm đi 50.000đ; chi phí thuế TNDN hiện hành không thay đổi;

- Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán nên số dư đầu năm 2011 các TK 156, TK 421 được điều chỉnh như sau:

Số dư Nợ đầu năm của tài khoản 156 giảm 50.000đ còn 550.000đ.

Số dư đầu năm của tài khoản 421 giảm đi 50.000đ.

- Khi lập bảng cân đối kế toán năm 2011, công ty Ánh Trăng phải điều chỉnh lại thông tin so sánh của năm 2010, như sau:

Giá trị khoản mục hàng tồn kho vào ngày 31/12/2010 giảm 50.000đ.

Giá trị khoản mục lợi nhuận chưa phân phối ngày 31/12/2010 giảm 50.000đ.

Xử lý theo phương pháp này sẽ dung hoà được quy định giữa thuế và kế toán, tuy nhiên dễ dàng thấy rằng giải pháp này đã làm cho doanh nghiệp bị lỗ về thuế trong trường hợp áp dụng hồi tố làm cho giá trị hàng tồn kho đầu kỳ của năm hiện tại giảm. Câu hỏi đặt ra là nếu áp dụng hồi tố làm cho giá trị hàng tồn kho đầu kỳ của năm hiện tại tăng lên thì doanh nghiệp có được lợi khi khai báo thuế thu nhập doanh nghiệp hay không? Điều này là khó xảy ra vì khi khai báo thuế cho năm hiện tại, cơ quan thuế sẽ khó chấp nhận giá trị hàng tồn kho đầu kỳ sau khi điều chỉnh của năm hiện tại. Điều này được minh họa qua ví dụ sau.

Ví dụ: Công ty thương mại Ánh Trăng bắt đầu hoạt động kinh doanh từ năm 2010. Từ năm 2010, công ty áp dụng phương pháp tính giá hàng tồn kho theo giá FIFO. Đến đầu năm 2011, công ty thay đổi phương pháp tính giá hàng tồn kho sang BQGQ. Trong năm 2010, công ty đã mua một lượng hàng hoá có tổng trị giá 1.000.000. Trong năm 2010, công ty đã xuất một lượng hàng hoá đem bán có giá xuất kho theo giá FIFO là 450.000, theo giá BQGQ là 400.000. Giả sử rằng trong năm 2011, công ty không mua thêm hàng và đã tiêu thụ hết phần còn lại của lượng hàng tồn từ năm 2010; lợi nhuận kế toán trước thuế năm 2010 là 100.000; năm 2011 là 150.000.

- Do ảnh hưởng của việc thay đổi chính sách kế toán nên số dư đầu năm 2011 các TK 156, TK 421 được điều chỉnh như sau:

Số dư Nợ đầu năm của tài khoản 156 tăng 50.000 thành 600.000.

Số dư đầu năm của tài khoản 421 tăng 50.000.

- Khi lập bảng cân đối kế toán năm 2011, công ty Ánh Trăng phải điều chỉnh lại thông tin so sánh của năm 2010, như sau:

Giá trị khoản mục hàng tồn kho vào ngày 31/12/2010 tăng 50.000 thành 600.000.

Giá trị khoản mục lợi nhuận chưa phân phối ngày 31/12/2010 tăng 50.000.

- Khi khai báo thuế thu nhập doanh nghiệp

cho năm 2011, có thể cơ quan thuế sẽ yêu cầu doanh nghiệp điều chỉnh giảm giá vốn hàng tồn kho xuống 50.000 (cơ quan thuế chỉ chấp nhận giá trị hàng tồn kho đầu kỳ của năm 2011 là 550.000 so với số liệu là 600.000 trên sổ kế toán). Vì vậy, khi lập tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp cho năm 2011, doanh nghiệp phải điều chỉnh lợi nhuận kế toán trước thuế như Bảng 3:

Bảng 3. Tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp năm 2011

STT	Chỉ tiêu	Mã số	Số tiền
(1)	(2)	(3)	(4)
A	Kết quả kinh doanh ghi nhận theo báo cáo tài chính		
1	Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế thu nhập doanh nghiệp	A1	150.000
B	Xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế TNDN		
1	Điều chỉnh tăng tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp (B1= B2+B3+B4+B5+B6)	B1	50.000
1.5	Các khoản điều chỉnh làm tăng lợi nhuận trước thuế khác	B6	50.000
3	Tổng thu nhập chịu thuế (B12=A1+B1-B7)	B12	200.000
C	Xác định thuế TNDN phải nộp từ hoạt động sản xuất kinh doanh		
1	Thu nhập chịu thuế (C1 = B13)	C1	200.000
4	Thu nhập tính thuế (C4=C1-C2-C3)	C4	200.000
5	Trích lập quỹ khoa học công nghệ (nếu có)	C5	-
6	Thu nhập tính thuế sau khi đã trích lập quỹ khoa học công nghệ (C6=C4-C5)	C6	-
7	Thuế TNDN từ hoạt động SXKD tính theo thuế suất phổ thông (C7=C6 x 25%)	C7	50.000
E	Tổng số thuế TNDN phải nộp trong kỳ	E	
1	Thuế thu nhập doanh nghiệp của hoạt động sản xuất kinh doanh	E1	50.000
2	Thuế TNDN từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản	E2	-

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. VAS 29- Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót.
2. VAS 17- Thuế thu nhập doanh nghiệp.
3. Thông tư 20/2006/TT-BTC do Bộ Tài chính ban hành ngày 20/3/2006 hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.
4. Thông tư 18/2011/TT-BTC do Bộ Tài chính ban hành ngày 10/2/2011 sửa đổi, bổ sung, hướng dẫn chi tiết thi hành Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.
5. Thông tư 28/2011/TT-BTC do Bộ Tài chính ban hành ngày 28/2/2011 hướng dẫn chi tiết thi hành Luật quản lý thuế.
6. *Kế toán thuế*, Khoa Kinh tế Luật - Đại học Quốc gia TP.HCM, NXB Đại học Quốc gia TP.HCM 2009.