

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP.HỒ CHÍ MINH
— Σ  Σ —

NGUYỄN LÊ ĐIỂM THUY

**KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP -
THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN**

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN
MÃ SỐ: 5.02.11

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:
PGS.TS VÕ VĂN NHỊ**

THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH – NĂM 2006

MỤC LỤC

LỜI MỞ ĐẦU	1
1. CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP VÀ KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP	5
1.1. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP	5
1.1.1. Bản chất của thuế TNDN.....	5
1.1.2. Một số nội dung cơ bản của Luật thuế TNDN.....	5
1.2. MỘT SỐ KHÁC BIỆT CƠ BẢN CỦA LỢI NHUẬN CHỊU THUẾ VÀ LỢI NHUẬN KẾ TOÁN.....	9
1.2.1. Lợi nhuận chịu thuế	9
1.2.2. Lợi nhuận kế toán	11
1.2.3. Sự khác biệt giữa lợi nhuận chịu thuế và lợi nhuận kế toán.....	13
1.3. KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP	15
1.3.1. Các vấn đề có tính chất pháp lý có liên quan đến kế toán thuế TNDN	15
1.3.2. Phương pháp hạch toán kế toán theo Chuẩn mực số 17 và Thông tư hướng dẫn.....	19
1.3.3. Phương pháp kế toán	21
1.4. KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI 25	
1.4.1. Mỹ.....	25
1.4.2. Pháp	26
1.4.3. Singapore:	27
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1.....	29
2. CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM.....	30
2.1. TÌNH HÌNH THỰC HIỆN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM HIỆN NAY	30

2.2. THỰC TRẠNG CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VIỆT NAM VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP.....	31
2.2.1. Kế toán thuế TNDN trước khi có Luật thuế TNDN	31
2.2.2. Kế toán thuế TNDN khi có Luật thuế TNDN.....	33
2.2.3. Kế toán thuế TNDN từ khi có Chuẩn mực số 17 và Thông tư hướng dẫn	35
2.3. TÌNH HÌNH THỰC HIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TẠI CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM:.....	37
2.3.1. Kế toán thuế TNDN đối với Doanh nghiệp Nhà nước	37
2.3.2. Kế toán thuế TNDN đối với Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài	38
2.3.3. Kế toán thuế TNDN đối với Công ty cổ phần	39
2.3.4. Kế toán thuế TNDN đối với Doanh nghiệp tư nhân.....	40
2.4. NHỮNG VƯỚNG MẮC KHÓ KHĂN KHI THỰC HIỆN KẾ TOÁN THUẾ TNDN HIỆN HÀNH	42
2.4.1. Liên quan đến Luật thuế TNDN	42
2.4.2. Liên quan đến chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán	46
2.4.3. Liên quan đến thực tế ở các doanh nghiệp.....	50
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	52
3. CHƯƠNG 3: MỘT SỐ Ý KIẾN HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TRONG CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM	53
3.1. NHỮNG YÊU CẦU CÓ TÍNH NGUYÊN TẮC CỦA VIỆC HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP	53
3.1.1. Phải đảm bảo tuân thủ các quy định của Pháp luật về thuế TNDN	53
3.1.2. Phải phù hợp với yêu cầu của Chuẩn mực kế toán Việt Nam và thông lệ quốc tế.....	54
3.1.3. Phù hợp với chế độ kế toán hiện hành và thực hiện đồng bộ với các quy định quản lý kinh tế khác.....	54

3.1.4. Phải đảm bảo cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin có tính so sánh cao để phục vụ cho yêu cầu quản lý	55
3.2. NỘI DUNG HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TRONG CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM	56
3.2.1. Hoàn thiện Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17	56
3.2.2. Hoàn thiện chế độ kế toán về thuế TNDN	60
3.3. MỘT SỐ KIẾN NGHỊ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬT THUẾ TNDN.....	63
3.3.1. Về nội dung Luật thuế TNDN	63
3.3.2. Về Báo cáo thuế TNDN.....	67
3.4. NHỮNG ĐIỀU KIỆN VÀ BIỆN PHÁP CẦN THIẾT ĐỂ ÁP DỤNG CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM HIỆN NAY	74
3.4.1. Đối với Nhà nước	74
3.4.2. Đối với Doanh nghiệp.....	77
3.4.3. Về phía các tổ chức giáo dục, các hiệp hội nghề nghiệp:.....	78
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	79
KẾT LUẬN.....	80

LỜI MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài nghiên cứu

Thông tin kế toán là nguồn thông tin quan trọng, cần thiết và hữu ích, cho nhiều đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp. Để thông tin kế toán có được chất lượng phù hợp với mục tiêu và yêu cầu quản lý thì quá trình thu thập, xử lý, tổng hợp và cung cấp thông tin cần phải được nghiên cứu và cải tiến thường xuyên cả về nội dung, phương pháp lẫn công cụ hỗ trợ. Việc định khoản kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thường xuyên, kịp thời và có khoa học sẽ góp một phần nâng cao năng lực cung cấp thông tin kế toán của công tác kế toán.

Trong thực tế nhiều nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở nhiều tình huống khác nhau kế toán chưa tìm ra cách định khoản hợp lý và phù hợp với chế độ quy định nên khi lập báo cáo tài chính và báo cáo thuế gặp rất nhiều khó khăn.

Hệ thống kế toán Việt Nam trong nền kinh tế thị trường được thiết kế và phát triển với nhận thức mới về đối tượng sử dụng thông tin. Thông tin trên BCTC là căn cứ quan trọng của các quyết định quản lý, đầu tư, vay nợ, vì thế các BCTC cần cung cấp các thông tin cần thiết và phù hợp với nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng đã được thiết lập. Tuy nhiên, các quy định về lập và trình bày thông tin trên BCTC trong hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay vẫn còn chịu ràng buộc bởi các quy định theo hướng đối tượng sử dụng thông tin chủ yếu là Nhà nước với mục tiêu kiểm soát, một số các quy định vẫn chưa được xác lập một cách rõ ràng, cụ thể để có thể đáp ứng một cách đầy đủ yêu cầu thông tin của các đối tượng trong nền kinh tế thị trường cũng như sự phù hợp với các chuẩn mực kế toán quốc tế.

Cụ thể, việc xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp hiện nay vẫn chịu sự chi phối trực tiếp của Luật thuế TNDN, các doanh nghiệp vẫn chưa phân biệt rõ ràng giữa việc xác định lợi nhuận theo mục tiêu tài chính và việc xác định lợi

nhuận theo mục tiêu tính thuế. Đa số các doanh nghiệp nhỏ và vừa đều cho rằng lợi nhuận theo mục tiêu tính thuế hay lợi nhuận chịu thuế mới chính là lợi nhuận được các đối tượng sử dụng thông tin kế toán bên ngoài doanh nghiệp chấp nhận, còn lợi nhuận theo mục tiêu tài chính hay lợi nhuận kế toán là thông tin chỉ sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp.

Việc nghiên cứu nhằm hoàn thiện các quy định hướng dẫn cho việc lập và trình bày BCTC liên quan đến việc phân biệt kết quả kinh doanh theo mục tiêu tài chính và mục tiêu tính thuế thực sự là một trong những nhu cầu cấp thiết nhằm hoàn thiện hơn hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay cũng như trong thời gian sắp tới. Hoàn thiện kế toán thuế TNDN là góp phần hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam để hướng tới một thị trường tài chính toàn cầu và là cơ sở để các doanh nghiệp hiểu và ứng xử phù hợp nhất đối với các chênh lệch phát sinh giữa số liệu ghi nhận theo chính sách kế toán do doanh nghiệp lựa chọn và số liệu theo quy định của các chính sách thuế hiện hành. Đó là lý do tôi chọn đề tài "***Kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp: Thực trạng và giải pháp hoàn thiện***" làm đề tài nghiên cứu của mình.

2. Mục đích nghiên cứu đề tài

Nghiên cứu những vấn đề lý luận để làm rõ bản chất của thuế Thu nhập doanh nghiệp; nghiên cứu các phương pháp kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp theo thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế.

Tìm hiểu kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp theo một số mô hình kế toán tiên tiến của các quốc gia nhằm rút ra bài học kinh nghiệm đối với việc hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam.

Xác định rõ sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán theo mục tiêu tài chính và lợi nhuận chịu thuế theo mục tiêu tính thuế

Khảo sát thực trạng kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp ở Việt Nam về chế độ kế toán do Nhà nước ban hành trong những năm qua cũng như sự vận dụng chế độ kế toán đó của các doanh nghiệp trong thực tế.

Đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng cho các doanh nghiệp tại Việt Nam trong điều kiện hiện nay.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Với mục đích nghiên cứu như trên, đề tài tập trung nghiên cứu lý luận về thuế TNDN và kế toán thuế TNDN; tìm hiểu thực trạng về chế độ kế toán thuế TNDN của hệ thống kế toán Việt Nam để đánh giá những thành tựu đạt được; những mặt còn tồn tại và tìm ra nguyên nhân; từ đó đề xuất phương hướng và giải pháp hoàn thiện phương pháp kế toán thuế TNDN áp dụng cho các doanh nghiệp tại Việt Nam.

Luận văn nghiên cứu các phương pháp xác định lợi nhuận trên các BCTC trong hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam để đáp ứng nhu cầu thông tin cần thiết cho các đối tượng sử dụng khác nhau trong nền kinh tế thị trường. Trong phạm vi nghiên cứu của luận văn này, chỉ tập trung vào việc đề xuất sửa đổi, bổ sung một số quy định kế toán tài chính hiện hành về kế toán thuế TNDN.

Trong phạm vi đề tài chỉ tập trung nghiên cứu lợi nhuận với 2 dữ liệu đầu ra là lợi nhuận theo mục tiêu tính thuế và lợi nhuận theo mục tiêu tài chính trên Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

4. Những đóng góp mới của luận văn

Hệ thống hóa các vấn đề cơ bản về kế toán thuế TNDN, góp phần làm rõ cơ sở xác định lợi nhuận theo mục tiêu tài chính và mục tiêu tính thuế.

Tìm hiểu về thực trạng kế toán thuế TNDN của hệ thống kế toán Việt Nam qua từng giai đoạn, chỉ ra những nguyên nhân tồn tại trong lĩnh vực kế toán này của Việt Nam. Tập trung tìm hiểu tình hình thực hiện kế toán thuế TNDN ở một số loại hình doanh nghiệp, nêu ra những vướng mắc khó khăn mà các doanh nghiệp gặp phải trong quá trình thực hiện do chế độ kế toán chưa có những hướng dẫn để xử lý.

Trên cơ sở nghiên cứu kế toán thuế TNDN một số quốc gia trên thế giới và thực tế kế toán thuế TNDN ở Việt Nam, luận văn đề xuất phương hướng và giải pháp cụ thể để hoàn thiện kế toán thuế TNDN áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay phù hợp theo Chuẩn mực kế toán số 17.

5. Kết cấu của luận văn

Ngoài phần mở đầu và kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, luận văn bao gồm ba chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận cơ bản về thuế TNDN và kế toán thuế TNDN

Chương 2: Thực trạng kế toán thuế TNDN ở Việt Nam

Chương 3: Hoàn thiện kế toán thuế TNDN trong các doanh nghiệp ở Việt Nam.

CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP VÀ KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

1.1. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

1.1.1. Bản chất của thuế TNDN

Thuế Thu nhập được sử dụng như là một công cụ phân phối lại thu nhập giữa các cá nhân và tổ chức kinh tế trong xã hội. Điều này đặc biệt cần thiết trong điều kiện kinh tế thị trường cạnh tranh vì thu nhập của một cá nhân hay tổ chức phụ thuộc vào việc cung cấp các yếu tố sản xuất.

Thuế thu nhập được sử dụng như một công cụ điều tiết, kích thích tiết kiệm và đầu tư theo hướng nâng cao năng lực hiệu quả xã hội. Một trong những lý thuyết căn bản của Kenyes là lý thuyết về tính hữu dụng giảm dần của thu nhập - mức thu nhập càng cao thì tính hữu dụng của nó càng thấp. Do vậy, để tăng phúc lợi xã hội, cần thiết phải điều tiết bớt thu nhập của những đối tượng có thu nhập cao và phân phối lại cho những đối tượng có thu nhập thấp.

Thuế TNDN là một loại thuế bổ sung hay được coi là một loại thuế thu trước hoặc thu gộp của thuế thu nhập cá nhân để tránh tình trạng thất thu và giảm bớt đầu mỗi thu. Bản chất của thuế TNDN đánh trên thu nhập của cơ sở kinh doanh nên nó gây tác động trực tiếp đến phần thu nhập còn lại mà nhà đầu tư được giữ lại, nó phản ánh trình độ và hiệu quả của nền kinh tế và của tổ chức, cá nhân kinh doanh.

1.1.2. Một số nội dung cơ bản của Luật thuế TNDN

Luật thuế TNDN đã được Quốc hội thông qua ngày 17 tháng 6 năm 2003 trên cơ sở sửa đổi, bổ sung nội dung quy định tại Luật thuế TNDN ban hành ngày 10 tháng 5 năm 1997. Trong quá trình thực hiện, Nhà nước ta đã bổ sung, điều chỉnh, sửa đổi một số quy định về doanh thu tính thuế, các khoản chi phí hợp lý,

thuế suất, ưu đãi, miễn giảm thuế... Luật thuế TNDN hiện nay có những nội dung cơ bản sau [7]:

❖ **Đối tượng nộp thuế TNDN:**

Về nguyên lý chung thì tất cả các tổ chức, cá nhân sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ có thu nhập chịu thuế đều thuộc đối tượng nộp thuế TNDN. Theo Luật thuế TNDN hiện hành, các tổ chức, cá nhân sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ (gọi chung là cơ sở kinh doanh) dưới đây có thu nhập chịu thuế phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp:

- Các tổ chức sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ được thành lập theo Luật pháp Việt Nam thực hiện sản xuất kinh doanh, dịch vụ (kể cả doanh nghiệp có vốn ĐTNN)
- Cá nhân trong nước sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ
- Cá nhân nước ngoài kinh doanh tại Việt Nam hoặc có thu nhập phát sinh tại Việt Nam, không phân biệt hoạt động kinh doanh được thực hiện tại Việt Nam hay tại nước ngoài như: cho thuê tài sản, cho vay vốn, chuyển giao công nghệ, hoạt động tư vấn, tiếp thị, quảng cáo...
- Công ty ở nước ngoài hoạt động kinh doanh thông qua cơ sở thường trú tại Việt Nam. Cơ sở thường trú là cơ sở kinh doanh mà thông qua cơ sở này công ty ở nước ngoài thực hiện một phần hay toàn bộ hoạt động kinh doanh của mình tại Việt Nam mang lại thu nhập.

Trong trường hợp Hiệp định tránh đánh thuế hai lần mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam ký kết có quy định khác về cơ sở thường trú thì thực hiện theo quy định của Hiệp định đó.

Như vậy, việc xác định đối tượng nộp thuế TNDN dựa trên 2 căn cứ:

- Tổ chức, cá nhân sản xuất kinh doanh phải đóng trên lãnh thổ Việt Nam (bao gồm cả các cơ sở thường trú của các công ty nước ngoài, các tổ chức

nước ngoài tại Việt Nam) và thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh hợp pháp.

- Phải có thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh đó.

❖ **Đối tượng không thuộc diện nộp thuế TNDN**

Nhằm hỗ trợ và khuyến khích phát triển sản xuất kinh doanh nông nghiệp, đặc biệt đối với loại hình kinh doanh vừa và nhỏ, thực hiện chính sách hỗ trợ và giảm bớt khó khăn cho nông dân, nên Nhà nước quy định một số trường hợp sau đây không thuộc diện nộp thuế thu nhập doanh nghiệp:

- Hợp tác xã, tổ hợp tác sản xuất nông nghiệp có thu nhập từ sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản.
- Hộ gia đình, cá nhân nông dân sản xuất nông nghiệp có thu nhập từ sản phẩm trồng trọt, chăn nuôi, nuôi trồng thủy sản.

❖ **Căn cứ tính thuế TNDN:**

Căn cứ tính thuế TNDN là thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế và thuế suất.

$$\text{Thuế TNDN phải nộp} = \text{Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế} \times \text{Thuế suất}$$

- Thu nhập chịu thuế: thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế của doanh nghiệp bao gồm thu nhập từ hoạt động kinh doanh và thu nhập khác, kể cả thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh từ nước ngoài. Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế được xác định theo công thức sau:

$$\text{Thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế} = \text{Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế} - \text{Chi phí hợp lý trong kỳ tính thuế} + \text{Thu nhập chịu thuế khác trong kỳ tính thuế}$$

• **Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế**

Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ tiền bán hàng, tiền cung cấp dịch vụ (không có thuế GTGT nếu cơ sở kinh doanh nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ; và có thuế GTGT nếu cơ sở kinh doanh nộp thuế theo phương

pháp trực tiếp) sau khi đã trừ chiết khấu giảm giá hàng bán, trị giá hàng bị trả lại... nhưng bao gồm các khoản trợ giá, phụ thu, phụ trội mà cơ sở kinh doanh được hưởng. Doanh thu tính thuế còn bao gồm trị giá của hàng hóa, dịch vụ dùng để trao đổi, biếu tặng, trả lương cho người lao động (tính theo giá của mặt hàng cùng loại hoặc tương đương trên thị trường tại thời điểm trao đổi, biếu tặng, thưởng cho người lao động) và sản phẩm tự dùng (tính theo chi phí để sản xuất ra sản phẩm đó).

Thời điểm để xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa, hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn bán hàng, cung ứng dịch vụ không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- **Các khoản chi phí hợp lý được trừ để tính thu nhập chịu thuế:**

Chi phí kinh doanh hợp lý là những khoản chi phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra để tiến hành sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ nhất định có liên quan đến doanh thu và thu nhập chịu thuế mà theo quy định của Luật thuế được phép trừ khỏi doanh thu tính thu nhập chịu thuế.

- **Các khoản không được tính vào chi phí hợp lý:**

- Các khoản trích trước vào chi phí mà thực tế không chi hết
- Các khoản chi không có hoá đơn, chứng từ theo chế độ quy định hoặc chứng từ không hợp pháp.
- Các khoản tiền phạt, các khoản chi không liên quan đến doanh thu và thu nhập chịu thuế .
- Các khoản chi do nguồn kinh phí khác đài thọ.

- **Các khoản thu nhập chịu thuế khác:**

Bao gồm thu nhập từ chênh lệch mua bán chứng khoán, quyền sở hữu, quyền sử dụng tài sản; thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất; lãi từ chuyển nhượng, cho thuê, thanh lý tài sản, tiền gửi cho vay vốn, bán ngoại tệ; kết

đur cuối năm các khoản dự phòng; thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xoá sổ nay đòi lại được; thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ; các khoản kinh doanh từ năm trước bị bỏ sót mới phát hiện ra và các khoản thu nhập khác.

➤ **Thuế suất thuế TNDN**

- Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp áp dụng đối với cơ sở kinh doanh là 28%. Hoạt động kinh doanh xỏ sổ kiến thiết nộp thuế thu nhập doanh nghiệp theo thuế suất 28%, phần thu nhập còn lại phải nộp vào ngân sách Nhà nước sau khi trừ đi số tiền được trích, lập vào các quỹ theo quy định của Bộ Tài chính.
- Thuế suất áp dụng đối với từng cơ sở kinh doanh tiến hành tìm kiếm, thăm dò, khai thác dầu khí và tài nguyên quý hiếm khác từ 28% đến 50% phù hợp với từng dự án đầu tư, từng cơ sở kinh doanh.

1.2. MỘT SỐ KHÁC BIỆT CƠ BẢN CỦA LỢI NHUẬN CHỊU THUẾ VÀ LỢI NHUẬN KẾ TOÁN

1.2.1. Lợi nhuận chịu thuế

Để tính thuế TNDN, các quốc gia cần xác định thu nhập chịu thuế. Với các hệ thống thuế khác biệt của mỗi quốc gia, khái niệm về thu nhập chịu thuế luôn có những quan điểm khác biệt. Sự khác biệt này xuất phát từ việc xác định các khoản thu nhập chịu thuế và các khoản giảm trừ.

Mặc dù có những quan điểm khác biệt về thu nhập chịu thuế và các quy định về thuế, tại các quốc gia thường đưa ra định nghĩa “thu nhập chịu thuế”, không đưa ra định nghĩa “Lợi nhuận chịu thuế” nhưng tại các quốc gia “lợi nhuận chịu thuế” thường được xác định là “phần chênh lệch giữa tổng thu nhập chịu thuế và các khoản giảm trừ theo quy định của luật thuế riêng biệt của mỗi quốc gia”.

Về nguyên tắc, lợi nhuận chịu thuế là bất cứ khoảng thu nhập phát sinh nào dù bằng tiền hay hiện vật, không phân biệt từ nguồn sản xuất kinh doanh hay lao

động, đầu tư sau khi loại bỏ những khoản được pháp luật quy định không phải chịu thuế thu nhập.

Thu nhập chịu thuế (lợi nhuận chịu thuế) phải là thu nhập ròng nghĩa là thu nhập sau khi đã trừ các chi phí đã tạo ra nó và các khoản được phép giảm trừ. Đối với thuế TNDN thì thu nhập chịu thuế là doanh thu đã trừ chi phí kinh doanh hợp lý. Trên thực tế việc trừ các chi phí cần thiết thường được thực hiện thông qua việc định ra mức khởi điểm chịu thuế hoặc suất miễn thu. Việc xác định thu nhập chịu thuế phải đảm bảo tính khả thi cho công tác quản lý. Một số nhà kinh tế đưa ra quan điểm cho rằng nên đánh thuế trên cơ sở thu nhập hoàn chỉnh: tức là thu nhập hiện hữu cộng lãi vốn dù lãi có thực hay mới chỉ là hứa hẹn. Tuy nhiên, đa số các nhà hoạch định chính sách thuế đều nhất trí cho rằng thu nhập chịu thuế thu nhập chỉ nên giới hạn trong phạm vi thu nhập hiện hữu mà thôi.

Phương pháp xác định lợi nhuận chịu thuế chi phối chủ yếu bởi hệ thống thuế và cơ sở tính thuế riêng biệt của từng quốc gia. Bên cạnh đó, mối quan hệ giữa hệ thống pháp luật về thuế và các luật lệ cũng như quy định trong hệ thống kế toán tại các quốc gia sẽ ảnh hưởng đến nội dung và phương pháp xác định lợi nhuận chịu thuế trình bày trên BCTC.

Theo Luật thuế TNDN của Việt Nam đã được Quốc hội Khóa IX thông qua ngày 10 tháng 5 năm 1997 và Luật thuế TNDN sửa đổi bổ sung ngày 17 tháng 6 năm 2003, “*thu nhập chịu thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ và thu nhập khác, kể cả thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh dịch vụ ở nước ngoài*”.

Thu nhập chịu thuế từ hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ hay kết quả kinh doanh theo mục tiêu tính thuế được xác định:

$$\begin{aligned} &= \text{Doanh thu} - \text{các chi phí hợp lý có liên quan đến thu nhập chịu thuế} \\ &+ \text{thu nhập khác} \end{aligned}$$

1.2.2. Lợi nhuận kế toán

Lợi nhuận kế toán là sự chênh lệch giữa doanh thu thực hiện và các chi phí phát sinh tương ứng với doanh thu đó. Khái niệm lợi nhuận kế toán có 5 đặc điểm:

- Lợi nhuận kế toán được xác định căn cứ vào nghiệp vụ thực sự xảy ra tại doanh nghiệp, là chênh lệch giữa doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ trừ chi phí cần thiết để thực hiện nghiệp vụ bán hàng.
- Lợi nhuận kế toán được xác định căn cứ vào thời kỳ quy định liên quan đến hoạt động trong một khoảng thời gian xác định.
- Lợi nhuận kế toán căn cứ vào nguyên tắc đo lường và ghi nhận doanh thu, phù hợp với khái niệm doanh thu.
- Lợi nhuận kế toán căn cứ vào nguyên tắc “tương xứng”, doanh thu thực hiện trong kỳ tương xứng với các chi phí phù hợp để tạo ra doanh thu.

Phương pháp xác định lợi nhuận kế toán: Dưới góc độ kế toán, việc đo lường lợi nhuận luôn đóng vai trò quan trọng trong cả kế toán tài chính và kế toán quản trị. Nhiều quan điểm khác nhau về đo lường lợi nhuận kế toán được hình thành trong quá trình phát triển của lý thuyết kế toán. Về cơ bản có 3 trường phái với các quan điểm khác nhau về đo lường lợi nhuận:

- *Trường phái cổ điển*: Theo trường phái này [12], lợi nhuận kế toán là sự khác biệt giữa doanh thu thực hiện từ các nghiệp vụ bán hàng hóa, dịch vụ trong kỳ và chi phí tương ứng bỏ ra để thực hiện nghiệp vụ theo nguyên tắc giá gốc.

$$\text{Lợi nhuận kinh doanh} = \text{Doanh thu thực hiện} - \text{Chi phí theo giá gốc}$$

- *Trường phái tân cổ điển*: trường phái này thừa nhận đơn vị đo lường theo nguyên tắc giá gốc có điều chỉnh theo sự thay đổi của mức giá chung. Theo trường phái này, lợi nhuận kế toán là lợi nhuận đã điều chỉnh theo mức giá chung.

Kế toán theo nguyên tắc giá gốc không ghi nhận sự thay đổi của mức giá chung của tiền tệ nên Bảng cân đối kế toán luôn bao gồm những loại tài sản, nợ phải trả khác biệt do phát sinh tại các thời điểm khác nhau, với các sức mua của đồng tiền khác nhau. Kế toán theo mức giá chung khắc phục tình trạng này bằng cách phản ánh sự thay đổi sức mua của tiền tệ vào các giá gốc.

- *Trường phái cấp tiến*: trường phái này có hai quan điểm:
 - Lợi nhuận kinh doanh là lợi nhuận hiện hành chưa điều chỉnh theo mức giá chung. Quan điểm này thừa nhận đơn vị đo lường theo nguyên tắc giá hiện hành chưa điều chỉnh theo mức giá chung.
 - Lợi nhuận kinh doanh là lợi nhuận hiện hành đã điều chỉnh theo mức giá chung. Quan điểm này thừa nhận đơn vị đo lường theo nguyên tắc giá hiện hành đã điều chỉnh theo mức giá chung

Tham chiếu chế độ BCTC doanh nghiệp ban hành ngày 25 tháng 10 năm 2000 theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC của Bộ Tài chính và các chuẩn mực kế toán của Việt Nam có liên quan, kết quả hoạt động kinh doanh thể hiện ở Phần I-Lãi, lỗ trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm 2 phần: Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh và lợi nhuận khác.

- Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh được tính trên cơ sở:

Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh =	
	Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ
Cộng (+)	Doanh thu hoạt động tài chính
Trừ (-)	Chi phí tài chính
Trừ (-)	Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp

Trong đó:

- ✓ Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ
= Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ – Giá vốn hàng bán

✓ Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ

= Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ – Các khoản giảm trừ.

Các khoản giảm trừ bao gồm: Chiết khấu thương mại; Giảm giá hàng bán; Hàng bán bị trả lại; Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp phải nộp.

- Lợi nhuận khác được tính trên cơ sở:

Lợi nhuận khác = Thu nhập khác – Chi phí khác

- Tổng lợi nhuận trước thuế

= Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh + Lợi nhuận khác

- Lợi nhuận sau thuế = Tổng thu nhập trước thuế – thuế TNDN phải nộp

1.2.3. Sự khác biệt giữa lợi nhuận chịu thuế và lợi nhuận kế toán

Số liệu chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán trên Bảng kết quả hoạt động kinh doanh và lợi nhuận chịu thuế trên báo cáo quyết toán thuế luôn có sự khác biệt là điều tất yếu do mục đích của hai hệ thống báo cáo: báo cáo tài chính theo mục tiêu tài chính được lập và trình bày trên cơ sở các chế độ và chuẩn mực kế toán nhằm phản ánh trung thực và hợp lý trên khía cạnh trọng yếu đáp ứng nhu cầu của người sử dụng báo cáo tài chính, trong khi đó báo cáo quyết toán thuế được lập và trình bày theo quy định của Luật thuế TNDN nhằm xác định số thuế phải nộp đúng theo Luật định.

Bảng 1: Sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế

Chỉ tiêu	Theo mục tiêu tài chính “Lợi nhuận kế toán”	Theo mục tiêu tính thuế “Thu nhập chịu thuế”
Nội dung: - Lợi nhuận	- Theo chuẩn mực chung, “lợi nhuận là thước đo kết quả kinh	- Theo Luật thuế TNDN: thu nhập chịu thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động sản

	<p>doanh của doanh nghiệp. Các yếu tố liên quan đến việc xác định lợi nhuận là doanh thu, thu nhập khác và chi phí”.</p> <p>- Theo Chuẩn mực kế toán số 17: lợi nhuận kế toán là lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ, trước khi trừ thuế TNDN, được xác định theo quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán</p>	<p>xuất, kinh doanh, dịch vụ và thu nhập khác, kể cả thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh dịch vụ ở nước ngoài”.</p> <p>- Theo Chuẩn mực kế toán số 17: thu nhập chịu thuế là thu nhập chịu thuế thu nhập của doanh nghiệp của một kỳ, được xác định theo quy định của Luật thuế TNDN hiện hành và là cơ sở để tính thuế TNDN phải nộp.</p>
Phương pháp xác định	<p>Lợi nhuận kế toán = Doanh thu – chi phí kinh doanh + Thu nhập khác</p>	<p>Thu nhập chịu thuế từ hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ được xác định:</p> <p>= Doanh thu – Các chi phí hợp lý có liên quan đến thu nhập chịu thuế + Thu nhập khác</p>
Thời điểm ghi nhận	<p>Việc ghi nhận và trình bày một khoản doanh thu hay chi phí của doanh nghiệp cần tuân thủ theo các quy định trong chế độ và chuẩn mực kế toán</p>	<p>Việc ghi nhận và trình bày một khoản doanh thu hay chi phí của doanh nghiệp căn cứ vào các quy định trong Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn thi hành.</p>

1.3. KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

1.3.1. Các vấn đề có tính chất pháp lý có liên quan đến kế toán thuế TNDN

Tại Việt Nam, việc soạn thảo các Chuẩn mực kế toán tham khảo chủ yếu vào các Chuẩn mực kế toán quốc tế. Phần lớn các nội dung trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam tương đồng với các nội dung trong Chuẩn mực kế toán quốc tế. Về cơ bản Chuẩn mực kế toán số 17 tuân thủ Chuẩn mực IAS 12, ngoại trừ những vấn đề phát sinh trong hợp nhất kinh doanh thì Chuẩn mực số 17 không bàn đến (tại thời điểm ban hành VAS 17, chuẩn mực về hợp nhất kinh doanh chưa được ban hành)

Sự khác biệt giữa chính sách thuế và chế độ kế toán tạo ra các khoản chênh lệch trong việc ghi nhận doanh thu và chi phí cho một kỳ kế toán nhất định, dẫn tới chênh lệch giữa số thuế thu nhập phải nộp trong kỳ với chi phí thuế thu nhập của doanh nghiệp theo chế độ kế toán áp dụng. Các khoản chênh lệch này được phân thành hai loại liên quan đến thời điểm khấu trừ/tính thuế thu nhập: ***Chênh lệch vĩnh viễn*** và ***Chênh lệch tạm thời***.

Chênh lệch vĩnh viễn là các khoản chênh lệch phát sinh khi thực hiện quyết toán thuế, cơ quan thuế loại hoàn toàn ra khỏi doanh thu/chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế trong kỳ căn cứ theo luật và các chính sách thuế hiện hành. Ví dụ Chênh lệch vĩnh viễn do: Khoản chi phí quảng cáo, tiếp thị vượt mức không chế 10% tổng chi phí trong kỳ; Khoản chi phí không có hoá đơn, chứng từ hợp lệ chứng minh; Các khoản tổn thất tài sản; ... Các khoản chênh lệch vĩnh viễn không thuộc đối tượng điều chỉnh của VAS 17.

Chênh lệch tạm thời là các khoản chênh lệch phát sinh do cơ quan thuế chưa chấp nhận ngay trong kỳ/năm các khoản doanh thu/chi phí đã ghi nhận theo chuẩn mực và chính sách kế toán doanh nghiệp áp dụng. Các khoản chênh lệch này sẽ được khấu trừ hoặc tính thuế thu nhập trong các kỳ/năm tiếp theo. Các khoản chênh lệch tạm thời thường bao gồm các khoản chênh lệch mang tính thời

điểm hay còn gọi là chênh lệch theo thời gian; và các khoản ưu đãi thuế có thể thực hiện.

Ví dụ: Chênh lệch về chi phí khấu hao do chính sách khấu hao nhanh của doanh nghiệp không phù hợp với quy định về khấu hao theo chính sách thuế (Quyết định 206); Chênh lệch phát sinh do chính sách ghi nhận doanh thu nhận trước của doanh nghiệp với quy định của chính sách thuế; Chênh lệch do các khoản chi phí chưa thực hiện như trích trước chi phí bảo hành nhưng chưa thực chi, trích trước tiền lương nghỉ phép nhưng chưa thực chi; ... Các khoản chênh lệch tạm thời là đối tượng điều chỉnh của VAS 17.

Lợi nhuận kế toán

Theo VAS 17, lợi nhuận kế toán là lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ, trước khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp, được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán. Lợi nhuận kế toán phụ thuộc rất nhiều vào các chính sách kế toán mà doanh nghiệp lựa chọn phù hợp với các quy định của Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán áp dụng như: chính sách khấu hao; chính sách phân bổ tài sản đã xuất dùng; chính sách ghi nhận doanh thu; chính sách và phương pháp tập hợp chi phí, tính giá thành;... Các chính sách này phải được thuyết minh chi tiết trong phần Thuyết minh Báo cáo tài chính.

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp) được xác định bằng lợi nhuận/lỗ kế toán (loại trừ Chênh lệch vĩnh viễn) nhân (\times) với thuế suất. Thông thường, theo Luật thuế của Việt Nam: Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp) = Lợi nhuận/Lỗ kế toán (loại trừ Chênh lệch vĩnh viễn) \times 28%. Khái niệm này rất quan trọng, sau khi ban hành VAS 17, nó đánh dấu bước tiến mới khi coi thuế thu nhập là một khoản chi phí, thể hiện một quan điểm “tài chính” rất rõ rệt. Quan niệm này sẽ càng trở nên quan trọng khi nền kinh tế và thị trường tài chính phát triển mạnh,

thuế là một yếu tố chi phí quan trọng và tất yếu khi xem xét và ra các quyết định đầu tư của các nhà đầu tư.

Thu nhập chịu thuế

Theo VAS 17, Thu nhập chịu thuế: Là thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp của một kỳ, được xác định theo qui định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và là cơ sở để tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (hoặc thu hồi được). Khoản chênh lệch giữa Thu nhập chịu thuế và Lợi nhuận kế toán chính là các khoản chênh lệch vĩnh viễn và chênh lệch tạm thời đã được đề cập.

VAS 17 đưa ra cách thức xử lý đối với các khoản chênh lệch tạm thời. Các khoản chênh lệch tạm thời này sẽ tạo ra các khoản chênh lệch về thuế thu nhập phải nộp/phải thu trong các kỳ tương lai. Từ đó tạo ra hai khái niệm: **Tài sản thuế thu nhập hoãn lại** và **Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**. Hai khái niệm này là hai khoản mục được trình bày như là một khoản mục tài sản và công nợ trên bảng cân đối kế toán.

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Chuẩn mực kế toán Chung - VAS 01 có định nghĩa “*Tài sản: Là nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai*”. Một số khoản chênh lệch tạm thời phát sinh sẽ khiến cho doanh nghiệp phải nộp thêm một khoản thuế thu nhập trong năm hiện hành so với số liệu kế toán ghi nhận theo các chuẩn mực và chế độ kế toán. Ví dụ: Chính sách khấu hao nhanh của doanh nghiệp khiến cho chi phí khấu hao cao hơn so với mức khấu hao quy định bởi chính sách thuế (Quyết định 206/2003/QĐ-BTC), dẫn tới theo cơ quan thuế, thuế thu nhập phải nộp của doanh nghiệp năm hiện hành sẽ cao hơn so với số liệu kế toán. Tuy nhiên, những chênh lệch tạm thời dạng này sẽ khiến cho doanh nghiệp phải nộp ít thuế thu nhập hơn trong những kỳ tương lai so với số liệu kế toán. Điều đó có nghĩa là doanh nghiệp sẽ thu được một lợi ích trong tương lai từ việc nộp một khoản thuế nhiều hơn trong năm hiện hành do các khoản chênh lệch tạm thời tạo ra. Như vậy, khoản thuế đã nộp nhiều hơn này, theo VAS 01,

thoả mãn điều kiện ghi nhận như một khoản mục tài sản trên bảng cân đối kế toán.

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được xác định theo công thức sau:

$$\text{Tài sản thuế thu nhập hoãn lại} = \left[\begin{array}{l} \text{Tổng chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm} \\ \text{Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng} \end{array} \right] \times \text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành}$$

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Tương tự như vậy, một số khoản chênh lệch tạm thời phát sinh sẽ khiến cho doanh nghiệp phải nộp một khoản thuế thu nhập ít hơn so với số liệu kế toán trong năm hiện hành. Khoản thuế thu nhập chưa phải nộp này sẽ phải trả trong các kỳ tương lai. Như vậy nó thoả mãn điều kiện ghi nhận như là một khoản công nợ trên bảng cân đối kế toán theo định nghĩa công nợ tại VAS 01.

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định trên cơ sở các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm và thuế suất thuế thu nhập hiện hành theo công thức sau:

$$\text{Thuế thu nhập hoãn lại phải trả} = \frac{\text{Tổng chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm}}{\text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành}}$$

Tại Thông tư 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006, Bộ Tài chính đã ban hành tài khoản 243 và tài khoản 347 để hạch toán Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và Thuế thu nhập hoãn lại phải trả tương ứng. Trong Thông tư này, Bộ Tài chính cũng đồng thời bổ sung thêm tài khoản 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, với 02 tài khoản cấp hai:

- Tài khoản 8211 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành
- Tài khoản 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Theo VAS 17, *Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành* là số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (hoặc thu hồi được) tính trên thu nhập chịu thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp của năm hiện hành.

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

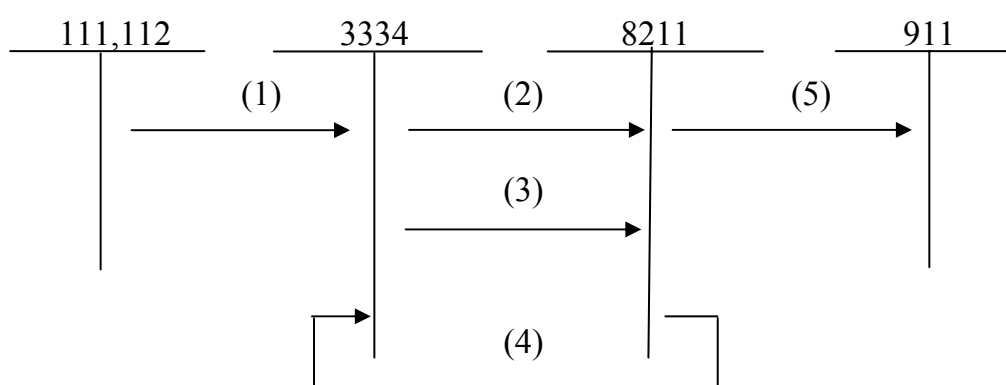
Chi phí Thuế thu nhập hoãn lại: Là thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ phải nộp/thu trong tương lai tính trên các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện hành. Chi phí thuế thu nhập hoãn lại được tính bằng Tài sản thuế thu nhập hoãn lại bù trừ với Công nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Chi phí/thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp): Là tổng chi phí thuế thu nhập hiện hành và chi phí thuế thu nhập hoãn lại (hoặc thu nhập thuế thu nhập hiện hành và thu nhập thuế thu nhập hoãn lại) khi xác định lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ.

1.3.2. Phương pháp hạch toán kế toán theo Chuẩn mực số 17 và Thông tư hướng dẫn

❖ *Phương pháp ghi chép các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành*

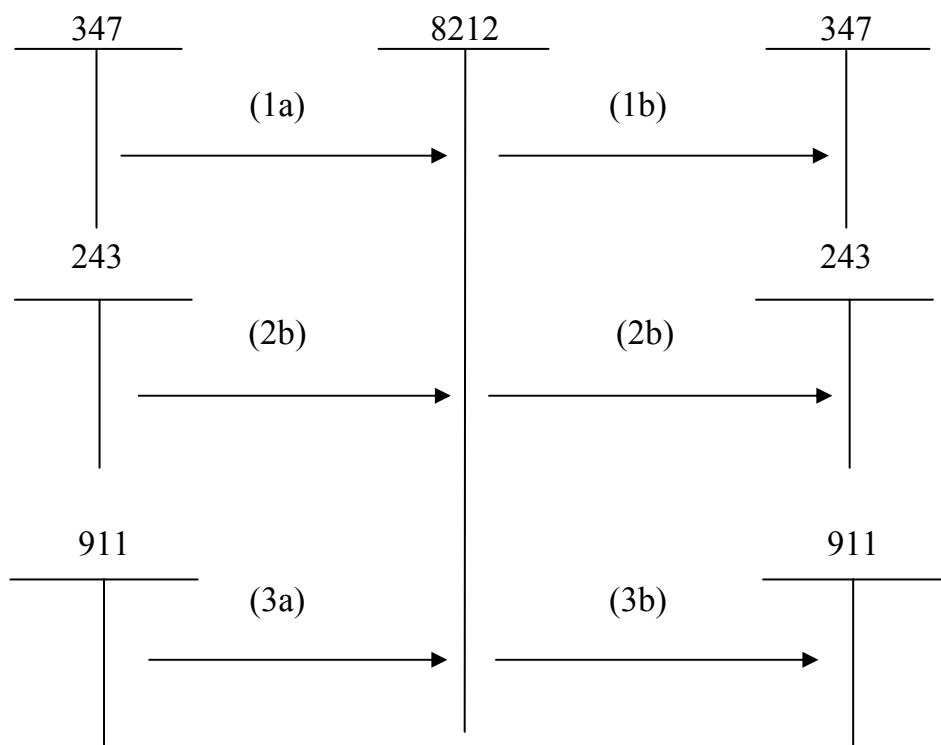


Chú thích:

- (1) Khi nộp thuế TNDN

- (2) Thuế TNDN tạm phải nộp theo kế hoạch hàng quý
- (3) Nếu số thuế TNDN thực tế phải nộp xác định cuối năm lớn số tạm nộp hàng quý trong năm
- (4) Chênh lệch giữa số thuế TNDN tạm nộp hàng quý trong năm lớn hơn số thuế TNDN thực tế phải nộp và số thuế TNDN được miễn giảm
- (5) Kết chuyển chi phí thuế TNDN hiện hành

❖ **Phương pháp kế toán chi phí thuế thu nhập hoãn lại**



Chú thích:

- (1a) Chênh lệch giữa số thuế TNDN hoãn lại phải trả phát sinh trong năm < số thuế TNDN hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm
- (1b) Chênh lệch giữa số thuế TNDN hoãn lại phải trả phát sinh trong năm > số thuế TNDN hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm
- (2a) Chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh < tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm

- (2b) Chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh > tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm
- (3a) Kết chuyển số phát sinh Có nhỏ hơn số phát sinh Nợ TK 8212
- (3b) Kết chuyển số phát sinh Có lớn hơn số phát sinh Nợ TK 8212

1.3.3. Phương pháp kế toán

1.3.3.1 Chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán là những giấy tờ phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành trong Đơn vị, làm căn cứ ghi chép vào sổ sách kế toán. Chứng từ kế toán gồm có chứng từ gốc và chứng từ ghi chép ban đầu. Chứng từ gốc thể hiện bản chất nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Chứng từ ghi chép ban đầu thể hiện thêm thông tin về nghiệp vụ và phân loại thông tin kế toán theo tiêu thức phân loại, theo đối tượng kế toán để ghi chép vào sổ sách kế toán.

Chứng từ kế toán là căn cứ pháp lý quan trọng giúp cho nhà quản lý trong tổ chức, cá nhân sản xuất kinh doanh (gọi chung là Đơn vị) và cơ quan Nhà nước kiểm tra kế toán. Chứng từ kế toán là cơ sở chứng minh việc chấp hành pháp luật của Đơn vị. Chứng từ là căn cứ xác định các hành vi gian lận, biển thủ tài sản, trốn thuế của cá nhân trong Đơn vị và của bản thân Đơn vị trước pháp luật.

Đối với thuế TNDN, thông qua chứng từ là hóa đơn (đầu vào, đầu ra); hợp đồng kinh tế cung cấp hàng hóa, dịch vụ (mua bán); tờ khai Hải quan xuất khẩu, nhập khẩu; hợp đồng lao động; bảng thanh toán lương; bảng tính khấu hao; biên lai thu phí, lệ phí; biên bản kiểm kê tài sản, hàng tồn kho và các chứng từ khác theo Luật định để xác định được chi phí hợp lý và doanh thu, thu nhập chịu thuế. Chứng từ kế toán là căn cứ pháp lý quan trọng để xác định các khoản chi phí hợp lý được tính trừ vào kết quả kinh doanh nhằm xác định đúng đắn thu nhập chịu thuế.

Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp đều lập chứng từ kế toán. Danh mục chứng từ kế toán được thể hiện ở (Phụ lục 1)

1.3.3.2 Tài khoản kế toán

Để phản ánh từng loại thuế theo quy định của Luật thuế cũng như phục vụ cho yêu cầu kiểm soát thuế theo quá trình phát sinh trong hoạt động của doanh nghiệp thì các tài khoản cũng được quy định một cách thích ứng. Các tài khoản dùng để phân loại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo từng loại thuế cụ thể bao gồm: số phải nộp, số đã nộp và số còn phải nộp cho Ngân sách Nhà nước. Các khoản thuế mà doanh nghiệp phải có nghĩa vụ nộp cho Ngân sách Nhà nước về bản chất là những khoản nợ phải trả ngắn hạn nên được thiết kế theo loại tài khoản nguồn vốn.

Tài khoản kế toán dùng để phân loại, hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, tài chính theo nội dung kinh tế. Hệ thống tài khoản bao gồm nhiều tài khoản nhất định được dùng trong đơn vị. Các tài khoản liên quan đến việc phản ánh kế toán thuế TNDN:

Số hiệu tài khoản		Tên tài khoản
Cấp 1	Cấp 2	
243		Tài sản thuế thu nhập hoãn lại
333		Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước
	3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp
347		Thuế thu nhập hoãn lại phải trả
821		Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp
	8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành
	8222	Chi phí thuế TNDN hoãn lại

1.3.3.3 Sổ sách kế toán

Sổ sách kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh có liên quan đến Đơn vị kế toán. Sổ kế toán gồm sổ

tổng hợp và chi tiết, được mở và ghi chép dựa trên hệ thống tài khoản kế toán. thích ứng với các tài khoản được quy định sử dụng sẽ mở các sổ tài khoản tổng hợp và chi tiết để ghi chép theo thứ tự thời gian và theo hệ thống quá trình phát sinh của các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến các loại thuế khác nhau nhằm phục vụ cho việc lập báo cáo cũng như yêu cầu kiểm soát của cơ quan thuế và các đối tượng khác có liên quan.

Sổ kế toán tương ứng tài khoản phản ánh các loại thuế ghi chép và tổng hợp các loại thuế phát sinh trong Đơn vị theo kỳ kế toán và kỳ tính thuế. Các sổ này cung cấp thông tin cụ thể cho việc lập và kiểm tra báo cáo thuế, báo cáo tài chính:

- Sổ thuế phát sinh trong kỳ, số thuế đã nộp, số thuế được miễn giảm, thuế phải nộp thêm do truy thu hay thu hồi. Nghĩa vụ còn phải thực hiện với Ngân sách Nhà nước.
- Thông tin về việc thanh toán qua Ngân hàng của hàng hóa xuất khẩu, căn cứ vào sổ doanh thu hàng hóa xuất khẩu, sổ tiền gửi Ngân hàng, sổ tiền mặt, sổ công nợ phải thu khách hàng.
- Số liệu về doanh thu và thu nhập chịu thuế TNDN; doanh thu và thu nhập không chịu thuế TNDN căn cứ vào sổ doanh thu và thu nhập khác.
- Chi phí hợp lý được trừ vào thu nhập chịu thuế TNDN: căn cứ vào sổ kế toán các tài khoản chi phí được mở và ghi chép theo từng đối tượng kế toán (phân xưởng sản xuất, bộ phận quản lý, bộ phận bán hàng...), theo khoản mục chi phí (Giá vốn, chi phí bán hàng, chi phí quản lý, chi phí tài chính, chi phí khác), theo yếu tố chi phí (chi phí nguyên vật liệu, tiền lương, tiền công, khấu hao tài sản, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác...)
- Các thông tin khác cần thiết cho việc tính thuế

1.3.3.4 Báo cáo

Báo cáo kế toán dùng để tổng hợp và thuyết minh về tình hình hoạt động, kinh tế, tài chính của Đơn vị theo yêu cầu của nhà quản lý Đơn vị, của đơn vị cấp trên và

theo yêu cầu của cơ quan quản lý Nhà nước có thẩm quyền. Báo cáo kế toán gồm: Báo cáo tài chính, báo cáo quản trị, báo cáo thuế, báo cáo tình hình thực hiện dự án, báo cáo thống kê...

Để cơ quan thuế có thể quản lý, đánh giá được tình hình hoạt động, tài chính và đánh giá việc chấp hành Pháp luật của Đơn vị nộp thuế, Nhà nước quy định các Đơn vị nộp thuế có nghĩa vụ cung cấp cho cơ quan thuế các báo cáo thuế định kỳ theo quy định của Luật thuế và báo cáo tài chính theo quy định của Luật kế toán.

- **Báo cáo thuế:**

Báo cáo thuế được lập theo quy định của Luật thuế và được gửi cho cơ quan thuế định kỳ hàng tháng, quý và năm. Trên cơ sở những báo cáo này, cơ quan thuế cập nhật thông tin về số thuế phát sinh, doanh thu bán hàng, tình hình sử dụng hoá đơn, tình hình thực hiện các hợp đồng mua bán... của đơn vị vào hồ sơ quản lý thuế.

- **Báo cáo tài chính:**

Đơn vị phải lập BCTC theo quy định của chế độ kế toán hiện hành. Mục tiêu của BCTC là thể hiện những tác động về mặt kinh tế của những nghiệp vụ cũng như các sự kiện xảy ra đối với tình trạng tài chính và quá trình hoạt động kinh doanh của Đơn vị. Các loại BCTC thường được sử dụng là:

- Báo cáo về tình trạng tài chính: Bảng cân đối kế toán.
- Những báo cáo về sự thay đổi liên quan đến 1 thời kỳ: Bảng kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- Những BCTC này được bổ sung với nhiều thông tin chi tiết trên các bảng thuyết minh BCTC. Những thông tin bổ sung trên thuyết minh BCTC là một phần không thể tách rời của các BCTC.

1.4. KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

Phương pháp xác định lợi nhuận chịu thuế chịu chi phối bởi chủ yếu bởi hệ thống thuế và cơ sở tính thuế riêng biệt của từng quốc gia. Bên cạnh đó, mối quan hệ giữa hệ thống pháp luật về thuế và các luật lệ cũng như quy định trong hệ thống kế toán tại các quốc gia sẽ ảnh hưởng đến nội dung và phương pháp xác định lợi nhuận chịu thuế trình bày trên các báo cáo thuế.

Qua nghiên cứu của Christopher Nobes và Robert Parker [13] về căn cứ tính thuế tại các quốc gia cho thấy:

1.4.1. Mỹ

Đối chiếu với kế toán về thuế của Hoa Kỳ cho ta thấy lợi tức chịu thuế theo cách tính của Liên bang, tiểu bang hoặc địa phương ít khi giống với lợi tức kế toán trên BCTC. Sự khác nhau này do chính quyền liên bang hoặc địa phương thường tính toán thu nhập chịu thuế dựa trên Luật thuế hiện hành, trong khi thu nhập kế toán trên BCTC được tính theo GAAP.

Tại Mỹ và các quốc gia như Anh, Hà Lan... các quy định về thuế và các quy định về kế toán được ban hành bởi các tổ chức hoàn toàn tách biệt. Các quy định khác biệt thường là các nội dung liên quan đến thu nhập từ việc bán tài sản, thu nhập từ cổ tức, các chi phí được khấu trừ, các khoản lỗ... Việc “trình bày hợp lý” BCTC phục vụ chủ yếu cho các cổ đông, không căn cứ vào quy định tính thuế. Vì vậy lợi nhuận kế toán hoàn toàn khác biệt với lợi nhuận chịu thuế. Việc xác định lợi nhuận chịu thuế sẽ xuất phát từ lợi nhuận kế toán với nhiều bút toán điều chỉnh theo quy định của Luật thuế.

Sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế: mục đích của việc xác định lợi nhuận kế toán đo kết quả hoạt động của doanh nghiệp càng chính xác càng tốt, dựa trên những nguyên tắc kế toán đã được chấp nhận. Còn lợi nhuận chịu thuế là một khái niệm pháp lý được thiết định theo luật thành văn và phụ thuộc vào những quyết định thay đổi thường lệ hay bất thường của Quốc hội.

Khi thiết lập các quy định dùng để xác định lợi nhuận chịu thuế, Quốc hội quan tâm không chỉ vấn đề thoả mãn nhu cầu thuế của Chính phủ mà còn đến vấn đề đạt được một số mục tiêu của chính sách công cộng. Vì lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế được xác định theo các mục tiêu ngầm định khác nhau, nên lượng của chúng sẽ khác nhau. Sự khác biệt giữa lợi nhuận chịu thuế và lợi nhuận kế toán có thể là hậu quả của những quy định đặc biệt về thuế mà không liên quan gì đến những nguyên tắc kế toán, ví dụ như:

- Một số mục cấu thành lợi nhuận kế toán không bị đánh thuế, như tiền lãi nhận được từ các trái phiếu Bang và trái phiếu đô thị được loại trừ khỏi thu nhập chịu thuế.
- Bên cạnh đó, việc xếp đặt thời điểm ghi nhận một khoản thu và chi nào đó thể theo các qui định thuế cũng khác so với khi tuân thủ các nguyên tắc kế toán. Một số mục của thu nhập được thu về dưới dạng tạm ứng có thể bị đánh thuế vào năm thu, trong khi đó các chi phí bỏ ra lại chưa được phép khấu trừ vì lý do thuế thu nhập, cho đến khi chúng được thanh toán thực sự bằng tiền mặt.
- Theo Luật thuế liên bang, các pháp nhân chịu thuế có thể lựa chọn hình thức khấu hao trực tuyến hay khấu hao nhanh.

1.4.2. Pháp

Tại Pháp và các quốc gia như Đức... cơ quan thuế ban hành các quy định chi tiết về việc xác định lợi nhuận chịu thuế và các quy định này không chỉ được sử dụng trong báo cáo thuế mà còn được sử dụng cho các BCTC theo mục tiêu tài chính. Tuy nhiên cũng có một vài quy định khác biệt như chi phí quà biếu, giải trí, khấu hao...

Lợi nhuận chịu thuế cũng được xác định từ lợi nhuận kế toán với một vài điều chỉnh theo quy định của Luật thuế và gần như không khác biệt nhiều với lợi nhuận kế toán. Tuy nhiên, thuế đánh trên lợi tức từ các hoạt động kinh doanh chính phải được trình bày tách bạch trên báo cáo thu nhập, cũng như thuế đánh trên các khoản lợi tức bất thường. Khi số thuế được tính trong niên độ và trong

các năm trước khác biệt một cách trọng yếu so với thuế phải trả cho những năm đó thì sự khác biệt này phải được khai báo cụ thể. Sự khai báo có thể dưới hình thức ghi chú vào BCTC.

1.4.3. Singapore:

Ở Singapore, lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế cũng có sự khác biệt, mà chủ yếu là do khấu hao theo kế toán thường khác với khấu hao theo mục đích tính thuế, do đó làm gia tăng việc tính toán thuế hoãn lại. Phương pháp trích khấu hao theo đường thẳng, tuy nhiên đối với những thiết bị kỹ thuật cao hoặc thiết bị kiểm soát ô nhiễm được tính hết vào chi phí trong năm phát sinh. Theo kế toán, phương pháp xử lý thuế hoãn lại dựa trên chênh lệch tài sản và nợ phải trả.

❖ **Về cơ bản**, ở Việt Nam có những nét giống Mỹ, đó là lợi nhuận kế toán có sự khác biệt với lợi nhuận chịu thuế. Do đó, để có thể thiết lập các phương pháp hạch toán phù hợp, cần dựa vào kinh nghiệm giải quyết của chuẩn mực kế toán Mỹ. Việc hạch toán và trình bày chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp của kế toán Mỹ được tiến hành qua các bước sau:

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

- 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.
- 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

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

Theo 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 Mỹ sử dụng tài khoản chênh lệch thuế thu nhập “Deferred income tax”. 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. 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:

- Khi thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của kế toán thấp hơn thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của thuế

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

- Khi thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của kế toán lớn hơn thuế thu nhập doanh nghiệp theo cách tính của thuế.

Nợ TK chi phí thuế	Thuế TNDN phải nộp theo cách tính của kế toán
Có TK Thuế phải nộp Nhà nước	Thuế TNDN phải nộp theo cách tính của thuế
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 Mỹ có một khoản mục riêng để trình bày khoản chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp. Cụ thể:

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

- Chênh lệch thuế phải trả (Deferred tax liabilities): 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 Mỹ 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.

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.

KẾT LUẬN CHƯƠNG I

Với xu hướng toàn cầu hóa kinh tế, nhu cầu tiêu chuẩn hóa và hài hòa các nội dung, nguyên tắc kế toán giữa các quốc gia, đặc biệt là hài hòa và thống nhất trong trình bày BCTC ngày càng cao. Mục tiêu chủ yếu của BCTC là nhằm cung cấp các thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng. Nhìn từ góc độ này, BCTC cần cung cấp các thông tin về quá khứ, hiện tại và tương lai.

Việc phân biệt lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế gắn với mối quan hệ giữa hệ thống pháp luật về kế toán và thuế tại mỗi quốc gia. Tại Việt Nam, không thể tách biệt hoàn toàn các quy định về kế toán và thuế. Tuy nhiên, một số các quy định xác định lợi nhuận kế toán có lợi cho chính sách thuế quốc gia cần được chấp nhận để xác định lợi nhuận chịu thuế.

Từ sự nguyên cứu về sự khác biệt về lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế tại Việt Nam cũng như một số hệ thống kế toán trên thế giới, đối chiếu với thực tiễn kế toán thuế TNDN ở Việt Nam, có thể rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong việc hoàn thiện kế toán thuế TNDN.

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

1.5. TÌNH HÌNH THỰC HIỆN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

Năm 1997, Quốc hội Khoá IX đã thông qua Luật thuế TNDN để thay thế Luật thuế lợi tức và có hiệu lực thi hành từ ngày 01 tháng 01 năm 1999. Thuế TNDN ban hành đã khắc phục được cơ bản những điểm yếu của thuế lợi tức. Phạm vi điều chỉnh của Luật thuế TNDN đã được mở rộng áp dụng chung cho tất cả các tổ chức, cá nhân kinh doanh trong và ngoài nước... Các khoản chi phí hợp lý được quy định một cách rõ ràng và phù hợp hơn với những điều kiện của nền kinh tế thị trường theo thông lệ quốc tế. Một số khoản thu nhập có phát sinh trong nền kinh tế thị trường được bổ sung vào đối tượng chịu thuế; xoá bỏ sự phân biệt thuế suất không phù hợp giữa các lĩnh vực ngành nghề, thống nhất áp dụng một mức thuế suất và điều chỉnh sát với mặt bằng thuế suất chung của thuế thu nhập công ty trên thế giới; quy định chi tiết và áp dụng nhiều hình thức ưu đãi về thuế suất, miễn thuế, giảm thuế; từng bước thu hẹp sự phân biệt giữa doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài với doanh nghiệp trong nước, giữa doanh nghiệp nhà nước và doanh nghiệp tư nhân.

Thuế TNDN đã điều tiết được hầu hết các khoản thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh; Số thu về thuế TNDN tăng trưởng hàng năm và chiếm tỷ trọng khoảng 15% trong tổng thu thuế và phí, từ đó tạo nguồn thu lớn, tập trung và ngày càng ổn định cho NSNN. Kết quả thu ở các năm qua khi triển khai Luật thuế TNDN cho thấy số thuế TNDN không thấp hơn thuế lợi tức trước đây, điều này được thể hiện ở các chỉ tiêu sau: tỷ trọng thuế TNDN trên tổng số thu về thuế và phí bình quân giai đoạn 1999-2003 là 13,42% cao hơn bình quân giai đoạn 1994-1998 là 12,09%; tỷ trọng thuế TNDN trong GDP bình quân giai đoạn 1999-2003 là 2,7% cũng cao hơn bình quân giai đoạn 1994-1998 là 2,5%. Thông qua Luật thuế TNDN, Nhà nước đã nắm và điều tiết được hầu hết các khoản thu nhập

từ hoạt động sản xuất kinh doanh. Do đó, nguồn thu của NSNN về thuế TNDN tương đối ổn định và ngày càng tăng về số tuyệt đối cũng như về tỷ trọng trong tổng số thu thuế và phí của NSNN.

Bảng 4: Kết quả thu thuế TNDN qua các năm 1999-2004

Đơn vị tính %

Chỉ tiêu	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Tổng thu thuế và phí (tỉ lệ so với năm trước)	107,6	116,7	114	116,2	114,8	110,9
Trong đó: thuế TNDN	102	130,8	117	118,3	115,7	109,9
Tỷ trọng thuế TNDN/tổng thu thuế và phí	11,89	13,38	13,74	13,98	13,42	13,97
Tỷ trọng thuế TNDN/GDP	2,2	2,6	2,8	3	3,1	3

Nguồn: Tổng Cục thuế

Việc tính đúng thuế TNDN trên nguyên tắc phải có hoá đơn, chứng từ từ đó thúc đẩy các doanh nghiệp, người kinh doanh phải chú trọng tổ chức thực hiện tốt hơn công tác mở sổ sách kế toán, ghi chép quản lý và sử dụng hoá đơn chứng từ. Do làm tốt hơn công tác kế toán, hoá đơn chứng từ, các đối tượng nộp thuế theo kê khai đã lập và nộp tờ khai thuế tương đối đúng hạn và đầy đủ. Theo Báo cáo của Tổng Cục thuế, cả nước nếu như trong Quý I/1999 chỉ có 75% số doanh nghiệp nộp tờ khai thuế TNDN thì đến đầu năm 2005 đã tăng lên khoảng 97% - 98% số doanh nghiệp nộp tờ khai thuế, chỉ có 2% đến 3% là chưa lập hoặc nộp chậm tờ khai, cơ quan thuế phải ấn định số thuế nộp hàng quý.

1.6. THỰC TRẠNG CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VIỆT NAM VỀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

1.6.1. Kế toán thuế TNDN trước khi có Luật thuế TNDN

Trong phạm vi nghiên cứu, luận văn chỉ khảo sát thực trạng chế độ kế toán Việt Nam có đề cập đến nguyên tắc hạch toán thuế TNDN, đó là hệ thống kế toán ban hành năm 1995 và những hướng dẫn sửa đổi bổ sung.

Trong giai đoạn này, các Chuẩn mực kế toán chưa được ban hành. Doanh nghiệp xác định lợi nhuận và tính thuế lợi tức phải nộp chủ yếu dựa vào Quyết định

1141-TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và Luật thuế Lợi tức. Lợi tức (hoặc kết quả lãi lỗ) là chênh lệch giữa các khoản doanh thu, thu nhập và các chi phí liên quan phù hợp với doanh thu tạo ra trong kỳ.

Giữa lợi tức tính theo các quy định của Luật thuế (gọi là lợi tức chịu thuế) có sự khác biệt với lợi tức tính theo các quy định của kế toán (gọi là lợi tức kế toán). Sự khác nhau này là do ngành thuế thường tính lợi tức chịu thuế dựa trên Luật thuế hiện hành, trong khi lợi tức kế toán trên báo cáo tài chính lại được tính theo chế độ kế toán.

Theo Thông tư 75A-TC/TCT ngày 31/8/1993 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 57/CP ngày 28/8/1993 của Chính, quy định công thức tính tổng lợi tức chịu thuế cả năm như sau:

Lợi tức chịu thuế	=	Doanh thu	-	Chi phí hợp lý, hợp lệ	-	Các loại thuế ngoài lợi tức	+	Lợi tức khác
-------------------	---	-----------	---	------------------------	---	-----------------------------	---	--------------

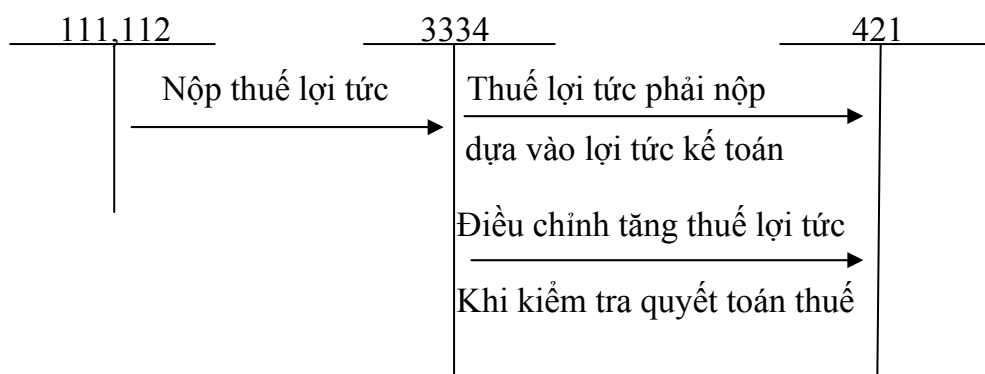
Như vậy, trong Luật thuế chỉ cho phép doanh nghiệp cộng phần lợi tức khác vào lợi tức của hoạt động sản xuất kinh doanh khi tính tổng lợi tức chịu thuế, và không được tính trừ vào tổng lợi tức chịu thuế các khoản lỗ ngoài khoản lỗ do thiên tai, địch họa, tai nạn, rủi ro bất ngờ mà kết quả kinh doanh bị lỗ vốn, thì được chuyển số lỗ của năm kinh doanh sang năm kế tiếp để trừ vào lợi tức chịu thuế trước khi tính thuế lợi tức.

Ngoài ra, theo quy định của Luật thuế lợi tức thì không được tính vào chi phí kinh doanh để xác định lợi tức chịu thuế các khoản như: khoản trả lãi nợ Ngân hàng quá hạn, các khoản thiệt hại, các khoản tiền phạt, các khoản chi do nguồn vốn khác đài thọ, các khoản chi mang tính chất tiền thưởng...

Lợi tức khác theo Luật thuế này quy định bao gồm: lãi tiền gửi ngân hàng, lãi cho vay, lợi tức về thuê tài sản, lợi tức thu được từ thanh lý tài sản, chuyển nhượng tài sản, chuyển nhượng cổ phần, lợi tức về góp cổ phần, về hoạt động tài chính, lợi tức về các hoạt động liên doanh liên kết; nghĩa là bao gồm lợi tức hoạt động tài chính và lợi tức bất thường.

Tuy nhiên, trong chế độ kế toán Việt Nam, việc xác định kết quả tài chính của doanh nghiệp cho phép lấy lại bù lỗ từ các hoạt động kinh doanh, tài chính và bất thường để xác định tổng lợi tức kế toán.

Như vậy, cách xác định tổng lợi tức kế toán và tổng lợi tức chịu thuế là không giống nhau.



Doanh nghiệp xác định thuế lợi tức phải nộp căn cứ vào lợi tức kế toán, sau khi có kết quả kiểm tra quyết toán thuế của Ngành thuế sẽ điều chỉnh tăng thêm khoản thuế lợi tức phải nộp này.

Thuế lợi tức phải nộp tăng thêm:

$$= (\text{Lợi tức chịu thuế} - \text{lợi tức kế toán}) \times \text{Thuế suất thuế lợi tức}$$

1.6.2. Kế toán thuế TNDN khi có Luật thuế TNDN

Kế toán Việt Nam một phần phục vụ cho mục đích thuế. Vì vậy chế độ kế toán liên kết chặt chẽ với các quy định thuế. Tổng cục trưởng Tổng cục Thuế chịu trách nhiệm ban hành các quy định thuế trong khi Bộ Tài chính chịu trách nhiệm ban hành hướng dẫn cách hạch toán thuế trên BCTC.

Luật thuế TNDN sửa đổi được Quốc hội khóa XI thông qua ngày 17/6/2003 và bắt đầu có hiệu lực từ ngày 01 tháng 01 năm 2004 cùng hàng loạt các văn bản hướng dẫn thực hiện kèm theo để điều chỉnh thuế TNDN. Thuế thu nhập ở Việt Nam không được ghi nhận là “chi phí” mà được coi là “lợi nhuận được chia”. Vì vậy thuế TNDN được hạch toán như là một khoản phải trả, chứ không phải một

khoản “phân bổ thuế”. Theo cách hạch toán “thuế phải trả”, doanh nghiệp phải mở trong hệ thống tài khoản của mình, tài khoản thuế thu nhập để hạch toán thuế phải trả (Tài khoản 3334) và cách hạch toán thuế thu nhập theo Thông tư số 100/1998/TT-BTC ngày 15/7/1998 cụ thể như sau:

Nợ TK 421 Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 3334 Thuế TNDN phải trả

Theo phương pháp thuế phải trả, thuế TNDN phải trả chỉ bao gồm chi phí thuế trong kỳ mà không bao gồm chi phí thuế giữ lại. Khoản thuế phải trả được tính dựa trên lợi nhuận trên sổ sách kế toán sau khi đã được điều chỉnh theo quy định của Luật thuế và kế toán. Tại Thông tư số 55/2002/TT-BTC ngày 26/6/2003 hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng cho doanh nghiệp, tổ chức có vốn đầu tư nước ngoài hoạt động tại Việt Nam, thuật ngữ “thuế hoãn lại” lần đầu tiên được nhắc đến trong biểu mẫu BCTC. Tuy nhiên, Thông tư lại không đưa ra định nghĩa cho thuật ngữ này. Như vậy, khái niệm “thuế hoãn lại” là hoàn toàn mới trong hệ thống kế toán và thuế Việt Nam.

Căn cứ trên các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh được phản ánh ghi chép kịp thời, chính xác, việc hạch toán đúng quy định kết hợp thực hiện nghiêm các chuẩn mực kế toán đã ban hành và các quy định về thuế TNDN. Kế toán thực hiện việc lập báo cáo tình hình lãi, lỗ của doanh nghiệp và tờ khai thuế TNDN. Trên cơ sở đó các định thuế TNDN phải nộp trong kỳ và hạch toán vào tài khoản 3334 “Thuế TNDN phải nộp”. Trên cơ sở số dư có tài khoản 3334 “Thuế TNDN phải nộp” kế toán xác định số thuế TNDN còn phải nộp.

Năm 2003 trở về trước, doanh nghiệp cũng như cơ quan quản lý Nhà nước chưa có sự phân biệt rõ ràng sự sai biệt giữa thuế và kế toán do chưa có quy định cụ thể. Từ năm 2004 đến nay, Nhà nước đã cụ thể hóa sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế, đảm bảo phản ánh các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh tuân thủ đúng quy định của chế độ kế toán và quy định của Luật thuế. Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 128/2003/TT-BTC ngày 22/12/2003

hướng dẫn thực hiện Nghị định số 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật thuế TNDN, trong Thông tư đã ban hành “Tờ khai tự quyết toán thuế TNDN” hướng dẫn cụ thể việc điều chỉnh từ lợi nhuận kế toán sang thu nhập chịu thuế TNDN. Khi lập báo cáo quyết toán thuế, doanh nghiệp sẽ tự điều chỉnh các khoản mục theo quy định của Luật thuế để tính ra thu nhập chịu thuế TNDN. Cơ quan thuế sẽ căn cứ vào “Tờ khai tự quyết toán thuế TNDN” để thanh kiểm tra cũng như quản lý thuế TNDN. Hiện nay, mẫu “tờ khai tự quyết toán thuế TNDN” đã được sửa đổi theo Thông tư số 88/2004/TT-BTC ngày 1/9/2004; Thông tư số 128/2004/TT-BTC ngày 27/12/2004 của Bộ Tài chính (**Phụ lục 2**)

Tuy nhiên, cho đến cuối năm 2005 sau khi thực hiện quyết toán thuế TNDN, số liệu chênh lệch giữa chỉ tiêu “lợi nhuận kế toán” trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và chỉ tiêu “thu nhập chịu thuế” trong quyết toán thuế TNDN vẫn chưa có những hướng dẫn xử lý cụ thể.

Nhìn chung phương pháp kế toán thuế TNDN tuân thủ theo các nguyên tắc chung được quy định trong kế toán Việt Nam và đáp ứng được yêu cầu kiểm soát của Nhà nước và yêu cầu quản lý kinh tế của Doanh nghiệp. Tuy nhiên, do có sự khác biệt giữa chính sách thuế và chế độ kế toán tạo ra các khoản chênh lệch trong việc ghi nhận doanh thu và chi phí cho một kỳ kế toán nhất định, dẫn tới chênh lệch giữa số thuế thu nhập phải nộp trong kỳ với chi phí thuế thu nhập của doanh nghiệp theo chế độ kế toán áp dụng, thì các quy định về kế toán thuế TNDN đã ban hành theo Quyết định 1141-TC/QĐ/CĐKT và các Thông tư sửa đổi bổ sung trở nên chưa phù hợp, chưa đồng bộ và chưa thực sự hòa nhập với các nguyên tắc và thông lệ kế toán quốc tế.

1.6.3. Kế toán thuế TNDN từ khi có Chuẩn mực số 17 và Thông tư hướng dẫn

Trước khi ban hành VAS 17, các khoản chênh lệch vĩnh viễn và chênh lệch tạm thời, khi phát sinh, được ghi nhận giảm/tăng lợi nhuận chưa phân phối và ghi

tăng/giảm thuế thu nhập phải nộp một cách tương ứng. Như vậy, trong kỳ kế toán các chênh lệch tạm thời được đánh đồng với các chênh lệch vĩnh viễn, điều này chưa phản ánh đúng bản chất của các khoản chênh lệch và làm sai lệch tình hình tài chính và kết quả kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp được Bộ Tài chính ban hành theo Quyết định 20/2006/TT-BTC ngày 15/02/2005 và Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006 hướng dẫn chi tiết Chuẩn mực này là cơ sở để các doanh nghiệp hiểu và ứng xử phù hợp nhất đối với các chênh lệch phát sinh giữa số liệu ghi nhận theo chính sách kế toán do doanh nghiệp lựa chọn và số liệu theo quy định của các chính sách thuế hiện hành.

Tuy nhiên trong khi hệ thống Chuẩn mực mới đang được soạn thảo và đưa vào thực thi thì hệ thống cũ vẫn còn hiệu lực. Điều này khiến cho hệ thống kế toán trở nên lẫn lộn. Hầu hết các doanh nghiệp đã quá quen thuộc với hệ thống kế toán cũ, một hệ thống quy định và hướng dẫn chi tiết từng bút toán vào các tài khoản cho các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Mặc dù Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp” đã được ban hành kèm theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán thuế TNDN; nhưng Bộ Tài chính chưa ban hành Thông tư hướng dẫn đi kèm để các doanh nghiệp có thể áp dụng Chuẩn mực này vào từng giao dịch, nên Chuẩn mực kế toán 17 “Thuế Thu nhập doanh nghiệp” coi như chưa có hiệu lực mặc dù Quyết định 12 có hiệu lực thi hành sau 15 ngày kể từ ngày ban hành. Kết quả là, cho đến cuối năm 2005 khi tiến hành lập BCTC và báo cáo thuế năm cả cơ quan lập pháp, cơ quan thi hành vẫn tiếp tục vận dụng chế độ kế toán cũ để hạch toán các nghiệp vụ kinh tế khi có phát sinh sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế.

Cho đến tháng 6/2006 Bộ Tài chính mới ban hành Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/6/2006 hướng dẫn kế toán thực hiện sáu chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC là cơ sở để các doanh nghiệp hiểu và ứng

xử phù hợp nhất đối với các chênh lệch phát sinh giữa số liệu ghi nhận theo chính sách kế toán do doanh nghiệp lựa chọn và số liệu theo quy định của các chính sách thuế hiện hành. Lần đầu tiên, kế toán Việt Nam xuất hiện các tài khoản 243-“Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”, 347-“Thuế thu nhập hoãn lại phải trả” và 821-“Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp”. Đây sẽ là chìa khóa để giải quyết căn bản bài toán hạch toán chênh lệch giữa kế toán và thuế, vốn đã từng làm đau đầu không ít nhà kế toán Việt Nam bao năm qua.

1.7. TÌNH HÌNH THỰC HIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TẠI CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM:

Qua khảo sát các cơ sở kinh doanh trên địa bàn tỉnh Phú Yên, tình hình thực hiện kế toán thuế TNDN đối với một số loại hình doanh nghiệp như sau:

1.7.1. Kế toán thuế TNDN đối với Doanh nghiệp Nhà nước

Công ty vật tư tổng hợp Phú Yên là DNNN hoạt động trong lĩnh vực sản xuất chế biến hàng nông sản xuất khẩu. Qua khảo sát tình hình kế toán thuế TNDN tại Công ty cho thấy:

Trong công tác kế toán thuế TNDN, Doanh nghiệp tuân thủ đầy đủ theo các quy định về kế toán và Luật thuế. Năm 2004, do giá của hạt điều trên thế giới giảm nên doanh nghiệp có khoản lỗ là 1.842.562.767 đồng, Kế toán ghi:

Nợ TK 421 Lợi nhuận (lỗ) chưa phân phối 1.842.562.767

Có TK 911 Xác định kết quả kinh doanh 1.842.562.767

Lúc này tài khoản tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng trong năm 2004 là 515.917.576 đồng [$1.842.562.767 \times 28\% = 515.917.576$ đồng]

Doanh nghiệp đăng ký với cơ quan thuế để chuyển khoản lỗ này trong 2 năm:

- Năm 2005: 950.000.000 đồng
- Năm 2006 là 892.562.767 đồng.

Trong năm 2005 doanh nghiệp hoạt động có lãi với lợi nhuận trước thuế là 4.072.112.840 đồng, sau khi đã kết chuyển số lỗ của năm 2004 chuyển sang để khấu trừ vào thu nhập chịu thuế TNDN năm 2005. Tổng thu nhập trước thuế TNDN là 3.122.112.840 đồng $[4.072.112.840 - 950.000.000 = 3.122.112.840$ đồng].

Lợi nhuận tính thuế trong năm 2005 sẽ lớn hơn lợi nhuận kế toán do doanh nghiệp xác định 950.000.000 đồng, chính là khoản lỗ năm 2004 chuyển sang. Do đó, tài sản thuế thu nhập hoãn lại sẽ giảm 266.000.000 đồng $[950.000.000 \times 28\% = 266.000.000$ đồng].

Tuy nhiên, đối với những khoản lỗ từ năm trước chuyển sang, do Chuẩn mực số 17 và chế độ kế toán chưa có hướng dẫn để xử lý, vì vậy doanh nghiệp không theo dõi trên tài khoản tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

1.7.2. Kế toán thuế TNDN đối với Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài

Công ty TNHH Thai Nakorn Patana Việt Nam là doanh nghiệp 100% vốn đầu tư nước ngoài, hạch toán kinh tế độc lập. Ngành nghề kinh doanh: Sản xuất thuốc chữa bệnh cho người.

Qua tìm hiểu công tác kế toán, Công ty thực hiện chế độ kế toán theo Thông tư số 55/2002/TT- BTC ngày 26 tháng 06 năm 2002 Hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam áp dụng cho doanh nghiệp, tổ chức có vốn nước ngoài hoạt động tại Việt Nam. Đối với kế toán thuế TNDN, Công ty trình bày tách biệt lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế. Tuy nhiên, Công ty cho biết Công ty chỉ điều chỉnh những khoản chênh lệch vĩnh viễn khi có sự khác biệt giữa chế độ kế toán và Luật thuế như: các khoản chi khuyến mãi bị không chế, chi phí không có hóa đơn Bộ Tài chính, các khoản chi tiền phạt vi phạm an toàn giao thông...;

Khi xác định lợi nhuận chịu thuế TNDN, Công ty thực hiện:

Lợi nhuận chịu thuế TNDN = Lợi nhuận kế toán theo Báo cáo xác định kết quả sản xuất kinh doanh + Các khoản mục chi phí không được Luật thuế chấp nhận.

Thuế TNDN phải nộp = Lợi nhuận chịu thuế TNDN × Thuế suất thuế TNDN

Khi phản ánh số thuế TNDN phải nộp trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 4211 Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 3334 Thuế TNDN phải nộp

Còn đối với khoản chênh lệch tạm thời, do Chế độ kế toán Việt Nam chưa có những hướng dẫn cụ thể nên Công ty tuân thủ theo những quy định của Luật thuế như:

- Trích khấu hao tài sản cố định theo đúng hướng dẫn về khung thời gian được phép trích của Quyết định 206, mặc dù Công ty có yêu cầu được thực hiện việc khấu hao nhanh tài sản cố định để có thể đầu tư thiết bị mới phục vụ cho việc sản xuất.
- Không hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh các khoản trích trước chi phí như trích trước chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định, trích trước chi phí bảo hành, trích trước tiền điện, nước tháng 12 vì hóa đơn của Công ty điện và Bưu điện phải đến tháng 1 năm sau mới phát hành...

1.7.3. Kế toán thuế TNDN đối với Công ty cổ phần

Qua khảo sát hoạt động kế toán thuế TNDN tại Công ty cổ phần Vật liệu xây dựng Phú Yên tiền thân là Công ty vật liệu xây dựng Phú Yên, là Doanh nghiệp Nhà nước được chuyển đổi thành Công ty cổ phần. Doanh nghiệp trình bày và tính thuế TNDN theo lợi nhuận kế toán và sẽ điều chỉnh khi được duyệt quyết toán của cơ quan thuế.

Trong năm 2005, tại Doanh nghiệp có khoản chi phí phải trả về trích trước chi phí sản xuất với giá trị ghi sổ là 337.737.625đ. Doanh nghiệp phản ánh toàn bộ khoản trích trước này vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 627 (6272) Chi phí sản xuất 337.737.625đ

Có TK 335 Chi phí trích trước 337.737.625đ

Chi phí phải trả tương ứng không được khấu trừ ngay trong năm 2005 mà chỉ được khấu trừ toàn bộ cho mục đích tính thuế TNDN trong các năm sau trên cơ sở thực chi. Cơ sở tính thuế của khoản thu nhập của khoản nợ phải trả đó bằng không (=0) và làm phát sinh khoản chênh lệch tạm thời có giá trị là 337.737.625đ. Tuy nhiên, Doanh nghiệp đã không xác định khoản chênh lệch tạm thời này khi xác định thu nhập chịu thuế.

Sau khi kiểm tra quyết toán thuế năm 2005, Cơ quan thuế không chấp nhận khoản chi phí trích trước về sửa chữa TSCĐ khi xác định thu nhập chịu thuế và đã tính truy thu số thuế TNDN phải nộp tăng thêm là: 94.566.535 đồng [$337.737.625đ \times 28\% = 94.566.535$ đồng]. Kế toán ghi bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ TK 421 (4212) Lợi nhuận chưa phân phối 94.566.535đ

Có TK 3334 Thuế TNDN phải nộp 94.566.535đ

Tuy nhiên, Doanh nghiệp cũng không theo dõi khoản thuế trả trước này trên Báo cáo tài chính.

1.7.4. Kế toán thuế TNDN đối với Doanh nghiệp tư nhân

Khảo sát tình hình thực hiện kế toán thuế TNDN tại Doanh nghiệp tư nhân vận tải và thương mại Thuận Thảo cho thấy doanh nghiệp thực hiện kế toán tuân thủ theo đúng quy định của Luật thuế, làm thế nào để cơ quan thuế chấp nhận là được.

- Doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực kinh doanh vận tải, doanh nghiệp bán hàng và xuất hóa đơn, kê khai tính thuế giá trị gia tăng căn cứ vào số tiền mà khách hàng thanh toán, mặc dù dịch vụ vận chuyển được thực hiện vào năm sau. Khi khách hàng thanh toán tiền vận chuyển, kế toán ghi:

Nợ TK 111 Tiền mặt

Có TK 5113 Doanh thu cung cấp dịch vụ

Đối với những hoá đơn khách hàng đăng ký trước nhưng chưa thực hiện dịch vụ vận chuyển mà doanh nghiệp ghi nhận doanh thu trong kỳ là không đúng theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 14 (doanh nghiệp chỉ ghi nhận doanh thu khi khoản doanh thu đó đã được xác định tương đối chắc chắn). Tuy nhiên, về doanh thu tính thuế TNDN, khi doanh nghiệp đã lập hóa đơn bán hàng, cung ứng dịch vụ thì khoản doanh thu này phải được đưa vào để tính thu nhập chịu thuế. Như vậy, đến năm sau khi doanh nghiệp thực hiện dịch vụ vận chuyển và đủ điều kiện ghi nhận doanh thu cung ứng dịch vụ theo Chuẩn mực kế toán, thì khoản doanh thu cung ứng dịch vụ này đã được đưa vào thu nhập chịu thuế của năm trước. Lúc này sẽ có một khoản chênh lệch về doanh thu chưa thực hiện dịch vụ do cách xác định theo mục đích kế toán và theo mục đích tính thuế khác nhau. Tuy nhiên, doanh nghiệp không theo dõi sự chênh lệch này, trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, khoản doanh thu chưa thực hiện này doanh nghiệp đã ghi nhận trong kỳ.

- Đối với các khoản chi phí không có đầy đủ hoá đơn chứng từ theo quy định của Luật thuế, doanh nghiệp cũng không ghi nhận trên BCTC. Doanh nghiệp cho rằng nếu có hạch toán thì cơ quan thuế cũng không chấp nhận do đó doanh nghiệp chỉ hạch toán những khoản chi phí hợp lệ có đầy đủ hoá đơn chứng từ theo quy định của Luật thuế TNDN.

Tuy nhiên, khi kiểm tra quyết toán thuế năm 2005 cơ quan thuế đã tính tăng khoản chi phí trả lãi vay cho các đối tượng khác vượt quá 1,2 lần mức lãi suất cho vay cùng thời điểm của ngân hàng thương mại có quan hệ giao dịch của cơ sở kinh doanh khi xác định tổng thu nhập xác định thuế TNDN. Khoản chi phí lãi vay tăng thêm là 109.876.564 đồng. Do đó, lợi nhuận chịu thuế trong năm lớn hơn lợi nhuận kế toán là 109.876.564 đồng, và số thuế TNDN phải nộp tăng thêm là 30.765.438 đồng [$109.876.564đ \times 28\% = 30.765.438$ đồng]

Kế toán ghi bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ TK 421 (4212) Lợi nhuận chưa phân phối 30.765.438 đồng

❖ Nhận xét:

Qua theo dõi tình hình thực hiện kế toán thuế TNDN của các doanh nghiệp cho thấy khái niệm “lợi nhuận kế toán” và “lợi nhuận chịu thuế” chưa được hiểu một cách đúng đắn. Doanh nghiệp chỉ có khái niệm “lợi nhuận theo thuế”, có nghĩa là khi cơ quan thuế kiểm tra BCTC của doanh nghiệp, đề nghị xuất toán những chi phí mà cơ quan thuế cho rằng không được tính vào “thu nhập chịu thuế” của doanh nghiệp đó. Với kết quả này, một số doanh nghiệp tự loại chi phí đó ra khỏi “lợi nhuận kế toán”. Chính quan điểm này đã làm cho số liệu trên sổ kế toán của doanh nghiệp bị lệch lạc.

Đối với việc ghi nhận doanh thu không đúng theo hướng dẫn của Chuẩn mực mà ghi nhận khi xuất hóa đơn, chưa thể hiện đúng điều kiện ghi nhận của việc xuất bán và chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa, do đó trên BCTC thể hiện một khoản doanh thu chưa đủ điều kiện ghi nhận cho kỳ kế toán hiện tại, không thể hiện đúng bản chất của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Đối với một số doanh nghiệp trình bày lợi nhuận chịu thuế đúng bằng lợi nhuận kế toán khi quyết toán thuế TNDN và không điều chỉnh những khác biệt về doanh thu, chi phí không được ghi nhận theo quy định của Luật thuế, do đó sẽ không phản ánh đúng số thuế TNDN phải nộp trên BCTC, chỉ khi nào được cơ quan thuế duyệt quyết toán mới thực hiện điều chỉnh số thuế TNDN phải nộp tăng thêm.

1.8. NHỮNG VƯỚNG MẮC KHÓ KHĂN KHI THỰC HIỆN KẾ TOÁN THUẾ TNDN HIỆN HÀNH

1.8.1. Liên quan đến Luật thuế TNDN

Các yêu cầu lập “tờ khai tự quyết toán thuế TNDN” với 60 chỉ tiêu còn quá phức tạp và khó thực hiện, không linh hoạt và thường xuyên thay đổi gây nhiều khó khăn cho các doanh nghiệp trong cách hiểu cũng như áp dụng.

Khi kế toán được xem là công cụ để phục vụ cho việc tính và kiểm tra của Ngành thuế thì doanh nghiệp đã gặp một số khó khăn, đó là một số quy định của Ngành thuế không phản ánh đúng với tình hình thực tế phát sinh tại Đơn vị, ảnh hưởng đến tổ chức công tác kế toán, cung cấp thông tin cho việc điều hành quản lý doanh nghiệp.

Những hạn chế liên quan đến việc xác định doanh thu và chi phí theo mục tiêu tính thuế TNDN:

- Về doanh thu tính thuế:

Theo Luật thuế TNDN hiện hành và các văn bản hướng dẫn có liên quan: “Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế đối với hàng hoá, cung ứng dịch vụ là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hoá, hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm xuất hoá đơn bán hàng, cung ứng dịch vụ” [7]

Điều này có thể gây nhầm lẫn cho các doanh nghiệp là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hoá luôn khác với thời điểm lập hoá đơn bán hàng, cung ứng dịch vụ và các doanh nghiệp có thể xuất hoá đơn bán hàng hoá, dịch vụ trước hoặc sau khi chuyển giao quyền sở hữu.

Sự khác biệt giữa doanh thu theo mục tiêu tài chính và theo mục tiêu tính thuế sẽ được trình bày trong Bảng 2. Phần khác nhau cơ bản nhất là điều kiện ghi nhận, các diễn giải trong Chuẩn mực chung hay trong Chuẩn mực “doanh thu và thu nhập khác” đều không đề cập đến việc ghi nhận doanh thu tại thời điểm lập hoá đơn bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Bảng 2: Sự khác biệt giữa doanh thu kế toán và doanh thu tính thuế

Doanh thu	Theo mục tiêu tài chính “Lợi nhuận kế toán”	Theo mục tiêu tính thuế “Thu nhập chịu thuế”
Định nghĩa	Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông	Là toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền cung ứng dịch vụ, kể cả trợ giá, phụ thu phụ trội mà cơ sở kinh doanh được

	thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu	hưởng
Điều kiện ghi nhận	Khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc sự giảm bớt nợ phải trả; Và giá trị xác định được một cách đáng tin cậy	Thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa, hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền.

- **Về chi phí tính thuế:**

Để thuận lợi cho việc so sánh, sự trình bày trong Bảng 3 sẽ dựa trên những chi phí hợp lý được quy định;

Bảng 3: Sự khác biệt giữa chi phí kế toán và chi phí tính thuế

Nội dung	Theo mục tiêu tài chính “Lợi nhuận kế toán”	Theo mục tiêu tính thuế “Thu nhập chịu thuế”
Định nghĩa chi phí	Là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế doanh nghiệp trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu	Là các khoản chi phí hợp lý được tính trừ theo quy định theo Luật thuế TNDN.

Điều kiện ghi nhận	Khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này được xác định một cách đáng tin cậy.	Khi các khoản chi phí này thực sự phát sinh và có đầy đủ hoá đơn, chứng từ theo quy định của Luật thuế
Một số khác biệt cụ thể		
Chi phí khấu hao	Mức trích khấu hao theo chuẩn mực “TSCĐ hữu hình” và chuẩn mực “TSCĐ vô hình”, doanh nghiệp chọn 1 trong 3 phương pháp: -Khấu hao theo đường thẳng -Khấu hao theo số dư giảm dần -Khấu hao theo sản lượng Doanh nghiệp trích khấu hao theo tình hình thực tế của TSCĐ	Mức trích khấu hao theo Quyết định 206/2003/QĐ-BTC “Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ”. Các phương pháp trích khấu hao: -Khấu hao theo đường thẳng -Khấu hao theo số dư giảm dần -Khấu hao theo sản lượng
Chi phí nguyên vật liệu, nhiên liệu...	Chi phí thực tế của doanh nghiệp	Định mức tiêu hao hợp lý và giá thực tế xuất kho (Tổng thất vật tư hàng hóa không được tính)
Chi phí tiền lương, tiền công, phụ cấp ăn giữa ca	Chi phí thực tế của doanh nghiệp	Theo quy định của Bộ luật lao động. Nhưng tiền ăn giữa ca không vượt quá mức lương tối thiểu do Nhà nước quy định

Chi bảo hộ lao động	Chi phí thực tế của doanh nghiệp	Không quá 500.000đ/người/năm
Chi phí lãi tiền vay	Chi phí thực tế của doanh nghiệp	Chi trả lãi tiền vay cho các đối tượng khác theo lãi suất thực tế của hợp đồng vay nhưng tối đa không quá 1,2 lần mức lãi suất cho vay cùng thời điểm của ngân hàng thương mại có quan hệ giao dịch.
Trích các khoản dự phòng	Theo quy định lập dự phòng của doanh nghiệp	Theo hướng dẫn của Bộ Tài chính
Chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mãi...	Chi phí thực tế của doanh nghiệp	Không quá 10% tổng số các khoản chi phí hợp lý
Chi phí quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ	Theo quy định của Doanh nghiệp	Theo tỷ lệ quy định
Các khoản chi phí khác	Chi phí thực tế của doanh nghiệp	Có hóa đơn, chứng từ hợp lệ theo chế độ quy định

1.8.2. Liên quan đến chế độ kế toán, chuẩn mực kế toán

Trong quá trình phát triển, từ việc chỉ chú trọng phát triển kế toán phục vụ cho mục đích thu thuế, Việt Nam đang cố gắng chuyển đổi, phát triển một hệ thống toàn diện hơn, được cộng đồng thế giới áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế chấp nhận. Việc soạn thảo các Chuẩn mực kế toán tham khảo chủ yếu vào các Chuẩn mực kế toán quốc tế, phần lớn các nội dung trong các Chuẩn mực kế toán Việt Nam tương đồng với các nội dung trong các Chuẩn mực kế toán quốc tế. Sự tương đồng này không chỉ đơn giản là việc chấp nhận một số các nội dung liên

quan đến phương pháp xử lý kế toán mà có thể ngầm hiểu là việc chấp nhận các quan điểm về các thông tin trình bày trên BCTC. Tuy nhiên, cũng còn những hạn chế liên quan đến chế độ và chuẩn mực kế toán:

- **Về hệ thống chứng từ kế toán:**

- Hệ thống chứng từ kế toán được thiết kế như hiện nay chưa thật sự giải quyết được mối quan hệ: vừa phải tuân thủ theo những quy định thống nhất của Nhà nước, nhưng lại phải phù hợp với đặc điểm về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Chính vì lý do này nên hệ thống chứng từ kế toán hiện nay chưa thật sự đáp ứng yêu cầu hạch toán của doanh nghiệp, đồng thời cũng chưa phục vụ tốt cho công tác quản lý và hành thu thuế.
- Chưa có quy định thống nhất về chứng từ giữa Luật thuế và Luật kế toán: theo Luật kế toán, căn cứ để ghi chép vào sổ sách là các chứng từ kế toán. Luật thuế không đặt trọng tâm vào chứng từ kế toán mà chỉ chú trọng và quy định rất cụ thể về những chứng từ và điều kiện kèm theo. Sự khác biệt trên sẽ dẫn đến cùng một hành vi nhưng sẽ có những ghi nhận khác nhau giữa Luật thuế và Luật kế toán.

Khi xuất khẩu hàng hóa, kế toán căn cứ vào tờ khai Hải quan để lập chứng từ kế toán là Hóa đơn bán hàng, từ đó hạch toán ghi nhận doanh thu với thuế suất thuế giá trị gia tăng là 0%; nhưng Luật thuế lại quy định 4 yếu tố để xác định thuế suất 0% đối với hàng xuất khẩu là: hợp đồng, hóa đơn BTC, tờ khai Hải quan và chứng từ đã thanh toán tiền hàng qua Ngân hàng, nếu không đủ 4 yếu tố trên sẽ không được hưởng thuế suất 0%. Như vậy, chứng từ mệnh lệnh làm căn cứ cho việc lập các chứng từ kế toán trong trường hợp này không phù hợp với yêu cầu của Ngành thuế.

Ví dụ: Giả sử trong điều kiện doanh nghiệp áp dụng tính thuế giá trị gia tăng phải nộp theo phương pháp khấu trừ. Doanh nghiệp xuất khẩu một lô hàng hóa có giá trị là 110 triệu đồng, căn cứ vào tờ khai Hải quan và Hóa đơn bán

- Doanh thu và thu nhập khác: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.
- Chi phí: Là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Định nghĩa doanh thu và chi phí theo Đoạn 31 của Chuẩn mực chung thể hiện sự không chính xác và thiếu nhất quán:

- Định nghĩa doanh thu và thu nhập khác sử dụng từ “lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được” là chưa chính xác. Ví dụ trong trường hợp nhận vốn và lãi các khoản đầu tư chứng khoán đến hạn, lợi ích kinh tế thu được sẽ khác với lợi ích kinh tế tăng thêm, và nghiệp vụ này cũng góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu. Vậy thu nhập hoạt động tài chính trong trường hợp này là tổng giá trị các lợi ích kinh tế tăng thêm hay tổng các giá trị các lợi ích kinh tế thu được. Rõ ràng là tổng giá trị các lợi ích kinh tế tăng thêm tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ.
- Định nghĩa chi phí trình bày các hình thức làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán, trong khi định nghĩa doanh thu không trình bày các hình thức làm tăng lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán.
- Bên cạnh đó, định nghĩa sử dụng từ “cổ đông hoặc chủ sở hữu” là thừa vì cổ đông chính là chủ sở hữu đối với công ty cổ phần.
- Trên BCTC chưa có thông tin về các khoản doanh thu, chi phí bị loại trừ theo Quyết toán thuế TNDN và các thuyết minh cụ thể về các khoản chênh lệch này.

1.8.3. Liên quan đến thực tế ở các doanh nghiệp

Lợi nhuận trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh (đã được kiểm toán hay chưa được kiểm toán) luôn chênh lệch với số liệu lợi nhuận chịu thuế và phần lớn các doanh nghiệp vẫn chưa hiểu đúng nguyên nhân của sự chênh lệch giữa lợi nhuận trình bày trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp và lợi nhuận chịu thuế theo quyết toán thuế cũng như cách xử lý các chênh lệch. Rất nhiều doanh nghiệp đã đặt câu hỏi nếu như họ bị thuế xuất toán thì các chi phí đó được ghi vào đâu trong BCTC.

Thực tế cho thấy, các cơ sở kinh doanh thường căn cứ vào các số liệu liên quan đến doanh thu và chi phí trên BCTC (hay tạm gọi là BCTC theo mục tiêu tài chính) và sử dụng số liệu này để điền vào các chỉ tiêu theo quyết toán thuế TNDN. Theo quy định, trong quá trình kiểm tra quyết toán thuế, các thanh tra thuế sẽ căn cứ vào các số liệu trên BCTC thực hiện quyết toán thuế TNDN bằng cách xác định giá mua, giá bán theo giá thị trường, thu nhập chịu thuế và chi phí hợp lý sau đó điều chỉnh các khoản thu nhập và loại trừ các khoản chi phí không hợp lý.

Kết quả khảo sát (**Phụ lục 3**) tại 100 doanh nghiệp tại Phú Yên theo phương pháp lấy mẫu thống kê cho thấy phần lớn các doanh nghiệp nhỏ và vừa hiểu sai về lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

Có 78% doanh nghiệp cho rằng nếu doanh nghiệp trình bày lợi nhuận chịu thuế khác với lợi nhuận kế toán thì cơ quan thuế sẽ không chấp nhận; 38% doanh nghiệp cho rằng thu nhập chịu thuế là lợi nhuận “hợp pháp” được công nhận và nên trình bày trên báo cáo tài chính, còn lợi nhuận kế toán là lợi nhuận “thật” nhưng “không hợp pháp” và không nên công bố ra ngoài.

Khi quyết toán hoàn tất, chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế thường được các doanh nghiệp xử lý trong thực tế theo khảo sát như sau:

- 61% các doanh nghiệp thực hiện các bút toán điều chỉnh sao cho thu nhập chịu thuế phù hợp với số dư của tài khoản 421 “lợi nhuận chưa phân phối” trên sổ sách kế toán;
- 39% các doanh nghiệp còn lại không thực hiện các bút toán điều chỉnh và chỉ theo dõi riêng khi phát sinh các khoản lỗ được phân bổ cho các năm sau.

Kết quả này cho thấy có 61% các doanh nghiệp chỉ quan tâm đến thu nhập chịu thuế và trình bày lợi nhuận kế toán trên sổ sách hoàn toàn khớp với thu nhập chịu thuế sau khi quyết toán thuế được duyệt, trong khi đó 39% các doanh nghiệp trình bày tách biệt lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế nhưng lại không theo dõi các khoản thuế trả trước hay thuế hoãn lại.

Phần lớn các doanh nghiệp không thực hiện điều chỉnh và chấp nhận sự khác biệt giữa báo cáo quyết toán thuế tạm nộp và “Biên bản quyết toán thuế điều chỉnh”. Mặt khác, trong trường hợp doanh nghiệp lỗ, thì tùy theo phương pháp phân phối lỗ đã đăng ký, số liệu lỗ của những năm trước sẽ là một trong những căn cứ để tính số thuế TNDN phải nộp cho các năm tài chính tiếp theo. Và trong trường hợp này cũng rất ít doanh nghiệp lưu trữ số liệu đã quyết toán thuế của các năm trước.

Năm 2005 Bộ Tài chính chỉ ban hành Chuẩn mực kế toán và chưa có Thông tư và các hướng dẫn có liên quan đến việc xử lý chênh lệch giữa kết quả kinh doanh của BCTC theo mục tiêu tài chính và BCTC theo mục tiêu tính thuế, nên phần lớn các doanh nghiệp hiện nay đều không thực hiện theo tinh thần của Chuẩn mực kế toán số 17 khi phát sinh các chênh lệch.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 khảo sát thực trạng về chế độ kế toán thuế TNDN của hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam và thực trạng vận dụng chế độ kế toán trong các doanh nghiệp Việt Nam. Trên cơ sở đó đưa ra những nhận xét, đánh giá những mặt còn hạn chế, nêu ra những tồn tại cơ bản của chế độ kế toán, pháp luật thuế hiện hành về kế toán thuế TNDN, như:

- Chưa phân biệt rõ mối quan hệ giữa lợi nhuận theo mục tiêu tài chính và theo mục tiêu tính thuế. Điều này dẫn đến cách hiểu sai lệch của những người chịu trách nhiệm trong việc lập và trình bày BCTC, cũng như các đối tượng sử dụng thông tin kế toán bên ngoài doanh nghiệp.
- Các mẫu biểu quyết toán thuế TNDN phức tạp, không linh hoạt và thường xuyên thay đổi gây nhiều khó khăn cho các doanh nghiệp trong cách hiểu cũng như áp dụng.

Những hạn chế và những vướng mắc khó khăn khi thực hiện kế toán thuế TNDN như trình bày ở trên đã làm cơ sở đưa ra các giải pháp hoàn thiện ở Chương 3.

CHƯƠNG 3: MỘT SỐ Ý KIẾN HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TRONG CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

1.9. NHỮNG YÊU CẦU CÓ TÍNH NGUYÊN TẮC CỦA VIỆC HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

1.9.1. Phải đảm bảo tuân thủ các quy định của Pháp luật về thuế TNDN

Hệ thống chính sách thuế của nước ta trong những năm qua đã được sửa đổi bổ sung ngày càng hoàn thiện, nhưng như vậy không phải không còn những bất cập cần nghiên cứu hoàn thiện tiếp. Có thể nói Luật thuế TNDN đã quy định rõ trách nhiệm của doanh nghiệp phải kê khai đúng, đủ doanh thu, chi phí và tự xác định số thuế phải nộp. Mua bán phải có đầy đủ hoá đơn, chứng từ hợp pháp và doanh nghiệp phải tự chịu trách nhiệm về số thuế kê khai của mình, nhưng nhiều doanh nghiệp chưa thực hiện đúng. Nguyên nhân là hệ thống pháp luật của nước ta chưa đồng bộ, từ chế độ thanh toán chủ yếu vẫn dùng tiền mặt, không qua ngân hàng và không thực hiện đầy đủ chế độ hoá đơn chứng từ. Công tác kiểm tra, xử lý đối với các đối tượng này chưa được tăng cường... Trong tình hình kiểm tra, giám sát và xử lý các vi phạm của các cơ quan chức năng lại chưa phối hợp và làm quyết liệt, nên nhiều doanh nghiệp còn có đất lợi dụng để khai man trốn thuế.

Để thực hiện được tốt các luật thuế TNDN, yếu tố quyết định vẫn là những người kinh doanh; mỗi người kinh doanh phải có ý thức tự giác trong việc chấp hành pháp luật và chính sách thuế của Nhà nước, lấy thước đo từ việc tuân thủ pháp luật thuế và số thuế nộp cho Nhà nước làm niềm tự hào của mình trong kinh doanh. Doanh nghiệp cần phải nhận thức được rằng việc chấp hành tốt pháp luật là một chính sách để doanh nghiệp tồn tại và phát triển lâu bền, tạo môi trường kinh doanh bình đẳng minh bạch đặc biệt việc chấp hành đúng pháp luật là một yêu cầu hàng đầu khi đất nước ta gia nhập vào tổ chức thương mại thế giới.

1.9.2. Phải phù hợp với yêu cầu của Chuẩn mực kế toán Việt Nam và thông lệ quốc tế

Trong những năm qua, cùng với quá trình phát triển kinh tế, công cuộc cải cách và đổi mới hệ thống kế toán ở Việt Nam đã có những thay đổi nhanh chóng và mạnh mẽ. Trong tiến trình cải cách kinh tế và hội nhập kinh tế, định hướng và những giải pháp cơ bản tiếp tục đổi mới công tác kế toán cần phát triển theo hướng tạo dựng một hành lang pháp lý cho hoạt động kế toán phù hợp với điều kiện phát triển của nền kinh tế thị trường Việt Nam, đồng thời hòa hợp với các Chuẩn mực kế toán của Việt Nam và thông lệ quốc tế về kế toán.

Kế toán thuế TNDN được xây dựng trên cơ sở Chuẩn mực kế toán quốc gia và chuẩn mực kế toán quốc tế sẽ vừa phù hợp với điều kiện Việt Nam, vừa thiết lập hệ thống thông tin trên báo cáo tài chính có độ tin cậy cao, có giá trị pháp lý và có tính so sánh được với Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp khác trên thế giới. Điều này tạo ra sự thừa nhận của các tổ chức quốc tế đối với hệ thống kế toán Việt Nam

1.9.3. Phù hợp với chế độ kế toán hiện hành và thực hiện đồng bộ với các quy định quản lý kinh tế khác

Chế độ kế toán Việt Nam theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 thay thế Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995 đã được xây dựng dựa trên chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế đã có những cải tiến theo hướng tạo ra sự minh bạch hơn trong công tác quản lý tài chính của doanh nghiệp. Để việc hoàn thiện hệ thống kế toán nói chung và kế toán thuế TNDN nói riêng mang tính khả thi cao đòi hỏi các giải pháp hoàn thiện phải xuất phát từ thực tiễn kinh tế tại Việt Nam, phù hợp với hệ thống luật pháp của Việt Nam và không tạo ra sự mâu thuẫn pháp lý giữa các văn bản có liên quan. Vì vậy việc hoàn thiện kế toán thuế TNDN phải dựa trên nền tảng chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành và phải thực hiện đồng bộ với các quy định quản lý khác.

1.9.4. Phải đảm bảo cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin có tính so sánh cao để phục vụ cho yêu cầu quản lý

Trước đây, chúng ta đã có những chính sách tài chính riêng biệt, quy định đối với các doanh nghiệp Nhà nước mà không quy định đối với doanh nghiệp cổ phần và TNHH, còn kế toán chỉ là công cụ để ghi chép các hoạt động tài chính theo quy định của Nhà nước, mà chủ yếu để quyết toán thuế, do vậy, các báo cáo tài chính được ghi chép trên số liệu của kế toán rất khác nhau giữa doanh nghiệp Nhà nước và doanh nghiệp thuộc các thành phần khác, không tạo ra môi trường bình đẳng và sự đồng nhất, có thể so sánh được.

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường phát triển, đòi hỏi các thông tin do kế toán cung cấp phải kịp thời, đầy đủ và trung thực nhằm giúp cho các nhà quản lý ra quyết định. Các thông tin do kế toán cung cấp của các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế, thuộc các lĩnh vực và quy mô hoạt động khác nhau nên cần phải đảm bảo tính có thể so sánh thì mới thực sự có ích đối với người sử dụng thông tin.

Các thông tin tài chính tổng hợp thể hiện trên các BCTC theo mục tiêu kế toán, các thông tin kế toán thuế được lập và trình bày căn cứ vào Luật thuế và các văn bản hướng dẫn thi hành Luật có liên quan, sẽ được trình bày trên “Tờ khai tự quyết toán thuế TNDN”. Việc tách biệt này nhằm mục đích cung cấp tách biệt thông tin về lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế trên cùng một cơ sở dữ liệu đầu vào hỗ trợ cho các nhà quản lý, các chủ sở hữu doanh nghiệp trong việc đánh giá sự tương đồng và khác biệt giữa các doanh thu, chi phí kế toán và doanh thu, chi phí làm cơ sở để tính thuế từ đó xác định được tác động của thuế đến lợi nhuận kinh doanh cũng như mức độ chấp hành các quy định về thuế có liên quan đến yếu tố doanh thu và chi phí của doanh nghiệp.

1.10. NỘI DUNG HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TRONG CÁC DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM

1.10.1. Hoàn thiện Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17

Chuẩn mực kế toán 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp” và Thông tư hướng dẫn thực hiện được ban hành là cơ sở để các doanh nghiệp hiểu và ứng xử phù hợp nhất đối với các chênh lệch phát sinh giữa số liệu ghi nhận theo chính sách kế toán do doanh nghiệp lựa chọn và số liệu theo quy định của các chính sách thuế hiện hành. Tuy nhiên, qua nghiên cứu việc thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 còn gặp nhiều khó khăn trong quá trình nhận diện, ghi nhận và hạch toán các khoản chênh lệch. Trong giới hạn của phạm vi nghiên cứu, để hoàn thiện Chuẩn mực số 17 chúng tôi xin đề xuất những nội dung sau:

- Việc doanh nghiệp nhận diện các trường hợp làm phát sinh chênh lệch tạm thời rất khó khăn, đồng thời việc ghi nhận khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên cơ sở các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm, theo dõi số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm với số thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã ghi nhận từ các năm trước vào tài khoản 347; hoặc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại dựa trên các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng và việc theo dõi giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm với tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp đã ghi nhận từ các năm trước tài khoản 243 sẽ gây cho doanh nghiệp nhiều khó khăn trong việc ghi nhận và theo dõi trên BCTC. Do đó, để thuận tiện cho các doanh nghiệp trong việc hạch toán kế toán, chúng tôi đề xuất như sau:
 - Chỉ cần ghi nhận vào tài khoản 243 và tài khoản 347 những khoản chênh lệch có tính trọng yếu và thường xuyên.
 - Còn đối với các khoản chênh lệch không thường xuyên, nhỏ thì có thể chấp nhận cho điều chỉnh trực tiếp khi lập Báo cáo quyết toán thuế.

Do đó, việc quan trọng đối với các doanh nghiệp là nhận diện các khoản chênh lệch tạm thời: đâu là chênh lệch trọng yếu thường xuyên xảy ra, đâu là chênh lệch nhỏ, chênh lệch không thường xuyên. Chênh lệch tạm thời có thể được nhận diện như sau:

- Các khoản chênh lệch tạm thời có tính trọng yếu, thường xuyên xảy ra: liên quan đến khấu hao TSCĐ; khấu hao Bất động sản đầu tư chờ tăng giá để bán;
- Các khoản chênh lệch tạm thời nhỏ, không thường xuyên: 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”; chi phí phải trả về trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ; trích trước lãi vay; các khoản dự phòng; doanh thu nhận trước của tiền cho thuê nhà, cơ sở hạ tầng trong nhiều năm; các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng.

Việc nhận diện các khoản chênh lệch này là thường xuyên hay không thường xuyên; trọng yếu hay không trọng yếu tùy thuộc vào số lần nghiệp vụ kinh tế phát sinh và giá trị của các khoản chênh lệch này trên BCTC.

- Phương pháp xử lý các khoản chênh lệch thường xuyên: Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp” chỉ đề cập đến chênh lệch tạm thời, không đề cập đến chênh lệch vĩnh viễn đối với các khoản thu nhập không phải chịu thuế TNDN và các khoản chi phí không được khấu trừ.

Các khoản chênh lệch vĩnh viễn sẽ không ảnh hưởng đến căn cứ tính thuế TNDN trong tương lai, do đó các khoản này không cần phải điều chỉnh các doanh thu chi phí loại trừ hay tính thêm mà chỉ cần điều chỉnh số thuế thu nhập doanh nghiệp có liên quan. Việc thực hiện các bút toán xử lý các khoản chênh lệch như sau:

- Điều chỉnh tăng thuế TNDN phải nộp:

Nợ TK 8211 Chi phí thuế thu nhập hiện hành

Có TK 3334 Thuế TNDN phải nộp

➤ Điều chỉnh giảm thuế TNDN phải nộp:

Nợ TK 3334 Thuế TNDN phải nộp

Có TK 8211 Chi phí thuế thu nhập hiện hành

- Tại thời điểm ban hành Chuẩn mực VAS 17 kèm theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC, Chuẩn mực về hợp nhất kinh doanh chưa được ban hành, do đó trong nội dung của Chuẩn mực 17 không đề cập đến chênh lệch tạm thời chịu thuế thu nhập trong hợp nhất kinh doanh. Hiện nay, Chuẩn mực số về hợp nhất kinh doanh đã được ban hành và có Thông tư hướng dẫn thực hiện, vì vậy yêu cầu phải có hướng dẫn xử lý chênh lệch về vấn đề này.

Theo chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 3, trong sáp nhập kinh doanh, tài sản và nợ phải trả được xác định theo giá thực tế. Khi đó sẽ phát sinh chênh lệch giữa giá thực tế và cơ sở tính thuế của tài sản theo nguyên giá. Lúc này sẽ phát sinh chênh lệch tạm thời hay khả năng nợ phải trả thuế thu nhập.

- Nội dung của Chuẩn mực 17 chưa hướng dẫn cụ thể cách xử lý đối với các khoản chênh lệch do lỗ tính thuế và các ưu đãi thuế chưa dùng.

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần được ghi nhận cho giá trị được khấu trừ chuyển sang các kỳ sau của các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng trong phạm vi chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai để sử dụng các khoản lỗ tính thuế và các ưu đãi thuế chưa sử dụng đó.

- Phương pháp xử lý chênh lệch Bất động sản đầu tư chờ tăng giá để bán:

Trong khi Chuẩn mực và chế độ kế toán cho phép doanh nghiệp trích khấu hao đối với bất động sản đầu tư đang chờ tăng giá để bán thì theo quy định của Luật thuế chỉ cho phép trích khấu hao đối với những tài sản phục vụ cho hoạt động sản

xuất kinh doanh, do đó sẽ không chấp nhận khoản chi phí khấu hao Bất động sản đầu tư này khi xác định lợi nhuận chịu thuế. Lúc này sẽ làm phát sinh một khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, tuy nhiên trong nội dung của Chuẩn mực 17 chưa đề cập đến cách xử lý chênh lệch này. Phương pháp xử lý được đề xuất như sau:

- Sau khi ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ Bất động sản đầu tư nhằm mục đích thu lợi từ việc chờ tăng giá, Bất động sản đầu tư được xác định theo nguyên giá, hao mòn lũy kế và giá trị còn lại. Khi trích khấu hao Bất động sản đầu tư chờ tăng giá để bán, do quy định của Luật thuế chưa cho phép chi phí khấu hao của Bất động sản này được tính trừ khi xác định lợi nhuận chịu thuế nên kế toán phải xác định khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong từng năm tương ứng với việc ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại và ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Trên cơ sở là mức trích khấu hao \times thuế suất thuế TNDN 28%), Kế toán ghi:

Nợ TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có TK 8212 – Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Việc ghi nhận này được thực hiện liên tục cho đến khi Bất động sản đầu tư được bán.

- Khi bán Bất động sản đầu tư, theo kế toán giá trị Bất động sản đầu tư được xác định theo giá trị, còn theo Thuế là toàn bộ giá trị của Bất động sản đầu tư chờ tăng giá, vì vậy khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh giảm (hoàn nhập) liên quan đến các khoản trích khấu hao qua các năm, do đó phải hoàn nhập toàn bộ tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi tăng chi phí thuế TNDN hoãn lại trên cơ sở bên Nợ TK 243 và bên có TK 8212, Kế toán ghi:

Nợ TK 8212 – Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

- Đối với những trường hợp các doanh nghiệp được Ngành thuế cho phép ổn định mức thu thuế trong thời gian dài, hoặc ổn định trong thời hạn 3-5 năm (được đề cập ở phần 3.3.1), do số thuế TNDN phải nộp trong năm được chọn sẽ sử dụng cho các năm tiếp theo, lúc này việc theo dõi các khoản chênh lệch giữa mục tiêu tài chính và mục tiêu tính thuế trên tài khoản 234 và tài khoản 347 sẽ không còn tác dụng. Vì vậy, đối với các doanh nghiệp này, nên cho phép không sử dụng các tài khoản 234 và tài khoản 347 trong hệ thống BCTC mà chỉ căn cứ vào lợi nhuận kế toán trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để xác định chi phí thuế TNDN hiện hành và chấp nhận số thuế TNDN đã ổn định cho các năm.

Tùy theo tình hình đặc điểm của từng doanh nghiệp mà nghiên cứu xử lý tài khoản 234 và tài khoản 347 cho phù hợp, trường hợp nào cần sử dụng, trường hợp nào không cần sử dụng để tạo điều kiện thuận lợi khi lập BCTC và quyết toán thuế TNDN.

1.10.2. Hoàn thiện chế độ kế toán về thuế TNDN

- Nhằm thể hiện sự chính xác và nhất quán trong nội dung cũng như việc sử dụng thuật ngữ, định nghĩa về doanh thu và chi phí trình bày trong Đoạn 31 cần được sửa đổi và bổ sung như sau:
 - Doanh thu và thu nhập khác là tổng giá trị các khoản thu được hoặc tăng thêm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền thu vào, các khoản làm tăng tài sản hoặc làm giảm nợ phải trả, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của chủ sở hữu.
 - Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ hoặc các khoản nợ phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường và các hoạt

động khác của doanh nghiệp dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu không bao gồm các khoản phân phối cho chủ sở hữu.

- Về mức trích khấu hao tài sản cố định:

Bộ Tài chính ban hành Quyết định 206/2003/QĐ-BTC ngày 12 tháng 12 năm 2003 về chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ áp dụng cho các Công ty Nhà nước; Công ty trách nhiệm hữu hạn Nhà nước một thành viên; Công ty trách nhiệm hữu hạn Nhà nước có 2 thành viên; Doanh nghiệp có cổ phần, vốn góp chi phối của Nhà nước; đối với các doanh nghiệp khác chỉ bắt buộc áp dụng các quy định có liên quan tới việc xác định chi phí khấu hao tài sản cố định để tính thuế TNDN. Còn Luật thuế lại quy định mức trích khấu hao tài sản cố định theo Quyết định 206/2003/QĐ-BTC mới được tính vào chi phí hợp lý.

Như vậy đối với các doanh nghiệp Công ty Nhà nước; Công ty trách nhiệm hữu hạn Nhà nước một thành viên; Công ty trách nhiệm hữu hạn Nhà nước có 2 thành viên; Doanh nghiệp có cổ phần, vốn góp chi phối của Nhà nước được quy định phải áp dụng Quyết định 206/2003/QĐ-BTC phù hợp với quy định của Luật thuế còn các doanh nghiệp khác có thể trích khấu hao theo tình hình thực tế của doanh nghiệp phù hợp với quy định của Chuẩn mực, chỉ sử dụng Quyết định 206/2003/QĐ-BTC khi tính thuế TNDN.

Do đó, việc Bộ Tài chính ban hành Quyết định 206 chỉ phục vụ cho mục đích tính thuế TNDN, vì vậy chúng tôi cho rằng chế độ kế toán không cần ban hành những hướng dẫn cụ thể như hiện nay, doanh nghiệp chỉ cần dựa vào chuẩn mực kế toán để hành xử cho phù hợp. Chúng tôi xin đề xuất nội dung chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ được ban hành theo Quyết định 206/2003/QĐ-BTC phải được bổ sung trong nội dung của Luật thuế TNDN.

- Về theo dõi và hạch toán các khoản chi phí không hợp lý:

Trong khi Luật thuế TNDN hiện hành chưa có thay đổi về những khoản chi phí không được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thu nhập chịu thuế như hiện nay như: chi phí không có hoá đơn chứng từ, các khoản chi quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại... vượt mức không chế 10%, các khoản tiền phạt, tiền vi phạm hợp đồng... thì việc cuối năm quyết toán doanh nghiệp phải loại trừ những khoản chi phí này để xác định số thuế TNDN phải nộp gây rất nhiều khó khăn khi phải rà soát lại những khoản mục chi phí nào không phù hợp với quy định của Ngành thuế. Để cung cấp thông tin liên quan đến các khoản chi không hợp lệ theo quy định của Ngành thuế nhằm cung cấp thông tin phục vụ cho yêu cầu theo dõi, giám sát thường xuyên và định kỳ các khoản chi phí này đối với doanh nghiệp, giúp cho kế toán doanh nghiệp lập báo cáo được dễ dàng, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho công tác kiểm tra, giám sát chúng tôi đề nghị bổ sung vào hệ thống tài khoản các tài khoản để theo dõi các khoản chênh lệch vĩnh viễn – các tài khoản chi phí khác không hợp lệ theo quy định của Ngành thuế (bị không chế) – được thiết kế cụ thể thành các tài khoản cấp 2 như sau:

- TK 6359 “Chi phí lãi vay bị bị không chế”
- TK 6419 “Chi phí khác bị bị không chế ”
- TK 6429 “Chi phí khác bị bị không chế”

Các chi phí khác bị bị không chế bao gồm: chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mãi, chi phí hoa hồng môi giới...; các khoản chi không có hoá đơn chứng từ; các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng, phạt thuế, phạt khác; các khoản chi khác không được phép tính vào chi phí hợp lệ Các khoản chi phí này không được hạch toán vào các TK 6418 hay 6428 nữa.

Các tài khoản trên phản ánh 2 nội dung: phần trong mức không và phần vượt mức không chế. Phần vượt mức không chế được điều chỉnh tăng thêm vào lợi nhuận kế toán để xác định lợi nhuận chịu thuế và tính chi phí thuế TNDN hiện hành

- Về nội dung của Chuẩn mực kế toán số 05 ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 và theo Chế độ kế toán ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC thì “Bất động sản đầu tư trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá phải tiến hành trích khấu hao Bất động sản đầu tư, khấu hao Bất động sản đầu tư được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ”.

Tuy nhiên, Bất động sản đầu tư chưa được đề cập trong các quy định của chế độ kế toán (Đến tháng 3/2006 Bất động sản đầu tư mới được bổ sung vào Chế độ kế toán doanh nghiệp được ban hành kèm theo Quyết định số 15/2006 với tài khoản 217- Bất động sản đầu tư) ví dụ trong Quyết định 206, do đó doanh nghiệp sẽ gặp nhiều khó khăn khi xác định khung thời gian trích khấu hao tính vào chi phí hợp lý để xác định lợi nhuận chịu thuế.

1.11. MỘT SỐ KIẾN NGHỊ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬT THUẾ TNDN

1.11.1. Về nội dung Luật thuế TNDN

Mối quan hệ giữa thuế và chuẩn mực kế toán là mối quan hệ độc lập, ngoại trừ những vấn đề mang tính khái niệm, nguyên tắc đánh giá liên quan đến doanh thu, chi phí, lợi nhuận. Kế toán là công cụ phục vụ cho các mục đích kinh tế trong đó có mục tiêu tính thuế. Chính vì vậy, khi phản ánh số thuế phải nộp, số thuế đã nộp và còn phải nộp trên sổ sách kế toán muốn rõ ràng đầy đủ thì Luật thuế phải đảm bảo các nguyên tắc kế toán được thừa nhận.

Việc ban hành và thực thi Luật thuế TNDN cần phải có sự tôn trọng các nguyên tắc và các Chuẩn mực kế toán để đảm bảo cho việc thực hành kế toán nằm trong một hành lang pháp lý mà ở đó trách nhiệm và quyền lợi của người làm kế toán và của doanh nghiệp được xác định một cách cụ thể, rõ ràng, minh bạch và có tính công bằng.

- Về doanh thu để tính thu nhập chịu thuế:

Bộ Tài chính cần có văn bản hướng dẫn việc xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế của Ngành thuế. Căn cứ để xác định doanh thu tính thu nhập chịu thuế của Ngành thuế nên quy định thống nhất với các điều kiện để xác định doanh thu đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán 14. Các điều kiện trong Chuẩn mực 14 được quy định là nhằm đảm bảo việc ghi nhận doanh thu theo thực tế phát sinh, hoàn toàn phù hợp với nguyên tắc tính thuế của Ngành thuế.

Đối với thời điểm ghi nhận doanh thu chịu thuế, nhằm mục đích dễ quản lý, kiểm soát, phù hợp với các chứng từ báo cáo, cần điều chỉnh thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là: *“Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế đối với hoạt động bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa, hoàn thành dịch vụ và lập hóa đơn bán hàng, dịch vụ”*. Điều này xác định doanh nghiệp cần lập hóa đơn bán hàng ngay sau thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa.

- Về xác định các khoản chi phí hợp lý:

Đây là nội dung quan trọng nhất trong việc xác định thu nhập chịu thuế, qua đó xác định chính xác thuế TNDN phải nộp và có tác dụng thúc đẩy doanh nghiệp tăng cường các biện pháp quản lý nhằm hạ thấp chi phí thực tế phát sinh, thực hành tiết kiệm và hạ giá thành sản phẩm. Ở đây, chúng tôi xin kiến nghị các chi phí hợp lý phải thỏa mãn những tiêu thức: các chi phí liên quan đến các hoạt động tạo ra thu nhập của doanh nghiệp; các chi phí này phải thực sự chi ra và có thể thẩm định được; mức chi phí phải ở mức hợp lý; chi phí phải có tính chất “tạo thu nhập” hơn là “tạo vốn”. Cụ thể:

- Việc cho phép thực hiện phương pháp khấu hao nhanh dành cho một số Ngành có công nghệ tiên tiến, hiện đại. Điều này thực sự có hiệu quả nhằm khuyến khích các doanh nghiệp tăng cường đầu tư, đổi mới công nghệ, đưa và chuyển giao công nghệ để nâng cao khả năng cạnh tranh. Đây được coi là đòn bẩy khuyến khích đầu tư quan trọng mà các nước

phát triển đã thực hiện từ lâu, ngay cả Trung Quốc, Indonesia... cũng đã triển khai biện pháp này thu được kết quả tích cực. Riêng đối với Việt Nam, trước yêu cầu thu hút những ngành có công nghệ tiên tiến, sản phẩm sản xuất ra đòi hỏi đổi mới liên tục thì phương pháp khấu hao nhanh là điều cần thiết.

- Với quy định nâng mức khống chế chi phí quảng cáo, tiếp thị... lên 10% so với tổng chi phí cho phù hợp với yêu cầu thực tế. Và để tương đồng với thông lệ quốc tế là không khống chế tối đa khoản chi phí này, đề nghị: trong trường hợp khoản chi này vượt trên mức 10% tổng chi phí, thì chênh lệch trên 10% được phép đưa vào chi phí chờ phân bổ và thời gian phân bổ tối đa là 3 năm để nhằm giúp doanh nghiệp trong việc quảng bá thương hiệu và chiếm lĩnh thị trường. Ngoài ra, việc loại bỏ chi phí hợp lý các khoản chi mang tính chất xã hội từ thiện như: xây dựng nhà tình nghĩa, tài trợ người khuyết tật, người bị nhiễm chất độc da cam... rất hợp lý, điều này vừa làm cho các khoản chi từ thiện mang ý nghĩa cao quý, nhân đạo thực sự vừa minh bạch hóa các khoản chi phí.
- Cần tiếp tục mở rộng hơn nữa phạm vi các khoản chi phí thực tế hợp lý được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, ví dụ như bổ sung thêm các khoản: Chi phí cho việc tham gia giải quyết tranh chấp kinh tế, thương mại mà điển hình là vụ tranh chấp cá tra, cá basa; vụ tranh chấp để mua lại thương hiệu cà phê Trung Nguyên với chi phí rất lớn; chi phí trích trước theo kế hoạch của nhiều năm có bằng chứng chứng minh cho việc trích trước nguồn vốn đó như: trích trước chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định, khoản ước tính tiền điện, nước tháng 12, các khoản tiền phạt do nguyên nhân khách quan gây ra... Luật thuế TNDN nên coi đó là các chi phí hợp lý được tính khấu trừ khi tính thuế TNDN.
- Căn cứ tính thuế TNDN là thu nhập chịu thuế và thuế suất. Thu nhập chịu thuế thông thường theo Luật các nước trên thế giới phân chia thu nhập từ kinh

doanh và thu nhập từ đầu tư. Thu nhập từ kinh doanh được xác định là khoản thu nhập sau khi trừ mọi chi phí liên quan đến kinh doanh. Thu nhập từ đầu tư là tiền lãi cho vay, lợi tức cổ phần, chứng khoán, chuyển nhượng Bất động sản, chuyển nhượng quyền sử dụng đất... Trên cơ sở phân loại đó mà phân biệt thuế suất giữa thu nhập từ kinh doanh và thu nhập từ đầu tư.

Luật thuế TNDN hiện hành chưa có quy định tách riêng phần thu nhập từ đầu tư khỏi thu nhập chịu thuế khác và có chính sách khuyến khích riêng đối với từng loại thu nhập. Chế độ này có thể tỏ ra phù hợp trong điều kiện kinh tế hiện hành song sẽ là bất cập khi các khoản thu nhập từ đầu tư trong xã hội ngày càng tăng và chiếm tỷ trọng đáng kể trong cơ cấu thu nhập, đặc biệt trong điều kiện có sự hoạt động của thị trường chứng khoán và sự hình thành ngày càng nhiều các công ty cổ phần. Do vậy, trong tương lai, Luật thuế TNDN phải được bổ sung các quy định về các khoản thu nhập từ lợi tức cổ phần, lãi tiền vay, thu nhập môi giới chứng khoán, thu nhập phát sinh từ các giao dịch tiền tệ và các công cụ tài chính phát sinh như quyền chọn mua hoặc bán ngoại tệ, hợp đồng trao sau, hợp đồng tương lai... để áp dụng chế độ thu thuế phân biệt đối với các khoản thu nhập này. Lúc này sẽ không có phát sinh chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế như hiện nay.

- Bổ sung quy định liên quan đến Chuẩn mực số 05 “Bất động sản đầu tư”

Từ khi Chuẩn mực kế toán số 05 được Bộ Tài chính ban hành năm 2003 và gần đây nhất là Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định 15 thì Luật thuế vẫn chưa có sự thay đổi cho phù hợp. Trong khi Chuẩn mực và chế độ kế toán cho phép trích khấu hao đối với Bất động sản đầu tư chờ tăng giá để bán, thì Bất động sản đầu tư là một thuật ngữ hoàn toàn mới trong Luật thuế TNDN và vẫn chưa có những hướng dẫn cụ thể cho trường hợp này. Do đó, kiến nghị Luật thuế nên có những sửa đổi, bổ sung liên quan đến Chuẩn mực số 05 nói trên.

Tóm lại, để Luật thuế TNDN thực thi có hiệu quả, Nhà nước cần có sự phối hợp giữa các Bộ, Ngành có liên quan về thuế và kế toán ở cùng một thời điểm hoặc nếu có điều chỉnh bổ sung thì phải đảm bảo tính kịp thời để các doanh nghiệp không phải lúng túng vướng mắc trong khâu xử lý kế toán và cũng hạn chế được những tiêu cực về kế toán.

- Ngoài những kiến nghị liên quan đến Luật thuế TNDN, chúng tôi nhận thấy Ngành thuế cần phải có cơ chế thông toán hơn: cho phép doanh nghiệp kinh doanh có hiệu quả được ổn định mức thuế TNDN trong thời hạn 3-5 năm. Việc ổn định này có nhiều tác dụng:
 - Tiết kiệm được chi phí khi duyệt quyết toán thuế.
 - Hạn chế các hiện tượng tiêu cực của cán bộ thuế cũng như của doanh nghiệp;
 - Khuyến khích doanh nghiệp nâng cao hiệu quả hoạt động, để tăng cường khả năng mở rộng và phát triển sản xuất trên cơ sở lợi nhuận tăng được do đã ổn định mức thu;
 - Đảm bảo sự ổn định cho nguồn thu của ngân sách và tăng cường khả năng tăng thu về lâu dài trên cơ sở sự tăng trưởng và phát triển của các doanh nghiệp làm ăn có hiệu quả.

1.11.2. Về Báo cáo thuế TNDN

Mối quan hệ giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế cần được nhìn nhận một cách chính thức, dễ hiểu và thể hiện trên sổ sách kế toán cũng như Bảng kết quả hoạt động kinh doanh.

Tờ khai quyết toán thuế TNDN là báo cáo chuyên dùng chỉ phục vụ cho mục đích tính thuế và sẽ được nộp cho cơ quan thuế quản lý đính kèm với các BCTC khi kết thúc năm tài chính. Căn cứ để kê khai là dựa vào kết quả sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ trên báo cáo tài chính theo mục tiêu tài chính và các

điều chỉnh tăng giảm doanh thu, chi phí theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp do cơ sở kinh doanh tự xác định.

Nhằm đơn giản hoá, tăng cường tính linh hoạt và không thường xuyên thay đổi khi có các quy định mới, mẫu “Tờ khai quyết toán thuế TNDN” đề xuất được trình bày trong Bảng 5

Bảng 5: Tờ khai quyết toán thuế TNDN

STT	Chi tiêu	Mã số	Thực hiện năm	Thuế TNDN điều chỉnh
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1	Doanh thu bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ	01		
2	Các khoản giảm trừ doanh thu	02		
3	Doanh thu bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ	10		
4	Giá vốn hàng bán	11		
5	Lợi nhuận gộp về bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ	20		
6	Doanh thu hoạt động tài chính	21		
7	Chi phí tài chính	22		
	<i>Trong đó: Chi phí lãi vay</i>	23		
8	Chi phí bán hàng	24		
9	Chi phí quản lý doanh nghiệp	25		
10	Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh theo mục	30		

	tiêu tài chính			
	Điều chỉnh tăng lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh			
11	Các khoản thu nhập không thể hiện trên BCTC nhưng là thu nhập chịu thuế	30.1		
12	Các khoản chi phí không được khấu trừ cho mục tiêu tính thuế	30.2		
	Điều chỉnh giảm lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh			
13	Các khoản thu nhập thể hiện trên BCTC nhưng không là thu nhập chịu thuế	30.3		
14	Các khoản chi phí không thể hiện trên BCTC nhưng là chi phí hợp lý được khấu trừ thuế	30.4		
15	Lợi nhuận chịu thuế (Lỗ) từ hoạt động kinh doanh	30.0		
16	Thu nhập khác	31		
17	Chi phí khác	32		
18	Lợi nhuận khác theo mục tiêu tài chính	40		
	Điều chỉnh tăng lợi nhuận khác			
19	Các khoản thu nhập không thể hiện trên BCTC nhưng là thu nhập chịu thuế	40.1		
20	Các khoản chi phí không được khấu trừ cho mục tiêu tính thuế	40.2		
	Điều chỉnh giảm lợi nhuận khác			
21	Các khoản thu nhập thể hiện trên BCTC nhưng không là thu nhập chịu thuế	40.3		
22	Các khoản chi phí không thể hiện trên BCTC nhưng là chi phí hợp lý được khấu trừ thuế	40.4		
23	Lợi nhuận chịu thuế (Lỗ) từ hoạt động khác	40.0		
24	Tổng lợi nhuận (Lỗ) trước thuế thu nhập doanh nghiệp	50		
30	Lỗ từ năm trước chuyển sang	60		
31	Tổng thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (đã trừ chuyển lỗ)	70		
32	Thuế TNDN phải nộp trong kỳ tính thuế			
33	Chi phí thuế TNDN hiện hành	80.1		
34	Chi phí thuế TNDN hoãn lại	80.2		
35	Thuế TNDN đã nộp ở nước ngoài được trừ trong kỳ tính thuế	80.3		
36	Tổng số thuế TNDN tạm nộp trong năm	80.4		
37	Thuế TNDN còn lại phải nộp trong kỳ tính thuế	80.5		
38	Lợi nhuận (lỗ) sau thuế	90		

D	Ngoài các Phụ lục số 01 đến Phụ lục số 13 ban hành kèm theo tờ khai này, chúng tôi gửi kèm theo các tài liệu sau:
1	<input type="checkbox"/> Biên lai hoặc chứng từ chứng minh đã nộp thuế thu nhập tại nước ngoài
2	<input type="checkbox"/> Bản đăng ký thời gian miễn thuế, giảm thuế theo hướng dẫn tại điểm 3.4, mục II, phần E Thông tư này
3	<input type="checkbox"/> Văn bản phân bổ chi phí quản lý kinh doanh của Công ty ở nước ngoài cho cơ sở thường trú tại VN
4	<input type="checkbox"/> Văn bản thoả thuận của Bộ Tài chính về khoản chi phí trích trước tính vào chi phí hợp lý.
5	<input type="checkbox"/> Văn bản của Chính phủ cho tính vào chi phí hợp lý các khoản chi từ thiện, tài trợ cho các đoàn thể, tổ chức xã hội và ủng hộ các địa phương.
6	<input type="checkbox"/> Các văn bản khác liên quan đến việc xác định doanh thu, chi phí và thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế.
<p>Chúng tôi xin cam đoan là các số liệu điền vào tờ khai thuế này là chính xác, đầy đủ và rõ ràng và xin chịu hoàn toàn trách nhiệm trước pháp luật về số liệu đã kê khai./.</p> <p style="text-align: right;">----- ngày----- tháng-----năm 200----</p> <p style="text-align: right;">Đại diện theo pháp luật của cơ sở kinh doanh</p>	

- ❖ Các khoản điều chỉnh tăng, giảm thuế thu nhập doanh nghiệp trên Tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp đề xuất bao gồm cả chênh lệch thường xuyên và chênh lệch tạm thời

Phân giải thích mẫu biểu tờ khai quyết toán thuế TNDN

• Về nội dung báo cáo:

Trình bày sự khác biệt giữa kết quả kinh doanh theo mục tiêu tài chính và kết quả kinh doanh theo mục tiêu tính thuế với các chỉ tiêu lợi nhuận hoạt động kinh doanh, lợi nhuận khác và tổng lợi nhuận kinh doanh.

Tất cả các chỉ tiêu trong phần này đều trình bày theo tổng số phát sinh trong kỳ báo cáo.

• Nguồn gốc số liệu để lập báo cáo:

- Căn cứ vào số liệu của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo mục tiêu tài chính.
- Căn cứ vào số liệu trên sổ kế toán trong kỳ từ tài khoản loại 5 đến loại 9.

- **Nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu:**

- **Cột thực hiện năm:**

- Số liệu để ghi vào các chỉ tiêu 01, 02, 10, 11, 20, 21, 22, 23, 24 là số liệu của cột lũy kế từ đầu năm của chỉ tiêu tương ứng trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

- Lợi nhuận (lỗ) thuần từ hoạt động kinh doanh (Mã số 30)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số liệu của cột lũy kế từ đầu năm của chỉ tiêu cột “lợi nhuận (lỗ) thuần từ hoạt động kinh doanh” (Mã số 30) của Báo cáo kết quả kinh doanh theo mục tiêu tài chính.

- Các khoản điều chỉnh tăng, giảm về thu nhập và chi phí:

(Mã số 30.1, 30.2, 30.3, 30.4, 40.1, 40.2, 40.3, 40.4)

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số liệu trên “Báo cáo chi tiết các khoản điều chỉnh thu nhập chịu thuế” với Mã số tương ứng.

- Lợi nhuận chịu thuế (lỗ) từ hoạt động kinh doanh (Mã số 30.0)

Chỉ tiêu này phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo sau khi điều chỉnh các khoản doanh thu, chi phí theo Luật thuế TNDN.

$Mã số 30.0 = Mã số 30 + (Mã số 30.1 + Mã số 30.2) - (Mã số 30.3 + Mã số 30.4)$

- Lợi nhuận chịu thuế (lỗ) khác (Mã số 40.4)

Chỉ tiêu này phản ánh lợi nhuận (lỗ) khác của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo sau khi điều chỉnh các khoản thu nhập, chi phí theo Luật thuế TNDN.

$Mã số 40.0 = Mã số 40 + (Mã số 40.1 + Mã số 40.2) - (Mã số 40.3 + Mã số 40.4)$

- Tổng lợi nhuận chịu thuế (lỗ):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận (lỗ) thực hiện trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp sau khi điều chỉnh các khoản thu nhập, chi phí theo Luật thuế TNDN.

$$\text{Mã số 50} = \text{Mã số 30.0} + \text{Mã số 40.0}$$

- Lỗ năm trước chuyển sang:

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lỗ của năm trước (nếu có) chuyển sang được xác định theo kế hoạch chuyển lỗ của cơ sở kinh doanh.

- Tổng lợi nhuận chịu thuế sau khi chuyển lỗ:

$$\text{Mã số 70} = \text{Mã số 50} + \text{Mã số 60}$$

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành:

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số thuế TNDN phải nộp trong kỳ báo cáo:

$$\text{Mã số 80.1} = \text{Mã số 70} \times \text{Thuế suất thuế TNDN}$$

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: Mã số 80.2

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số liệu của cột lũy kế từ đầu năm của chỉ tiêu cột “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” (Mã số 52) của Báo cáo kết quả kinh doanh theo mục tiêu tài chính.

- Thuế TNDN đã nộp ở nước ngoài được khấu trừ: Mã số 80.3

Chỉ tiêu này phản ánh số thuế TNDN đã nộp ở nước ngoài được phép trừ vào thu nhập chịu thuế trong kỳ.

- Số thuế đã tạm nộp trong năm: Mã số 80.3

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số thuế đã nộp theo các giấy nộp tiền hoặc biên lai nộp thuế TNDN trong kỳ tính thuế.

- Số thuế còn phải nộp:

$$\text{Mã số 80.5} = \text{Mã số 80.1} - \text{Mã số 80.2} - \text{Mã số 80.3} - \text{Mã số 80.4}$$

- Lợi nhuận sau thuế (lỗ):

Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận (lỗ) thuần từ các hoạt động của doanh nghiệp sau khi điều chỉnh các khoản thu nhập, chi phí theo Luật thuế TNDN và trừ thuế TNDN phải nộp (nếu có) phát sinh trong kỳ báo cáo:

Mã số 90 = Mã số 70 – Mã số 80.1

➤ **Cột thuế thu nhập điều chỉnh:**

Số liệu của cột này được lập căn cứ vào cột thực hiện năm của dòng tương ứng nhân với thuế suất thuế TNDN của khoản mục.

Dòng 33, Mã số 80.1 cột thực hiện năm và cột thuế TNDN điều chỉnh phải trùng khớp và cột này cũng là cơ sở để kiểm tra lại việc tính toán.

Tùy theo đặc điểm của từng doanh nghiệp, các khoản điều chỉnh tăng giảm có thể trình bày chi tiết theo bảng 6:

Bảng 6: Báo cáo chi tiết các khoản điều chỉnh thu nhập chịu thuế

Báo cáo chi tiết các khoản điều chỉnh thu nhập chịu thuế

Năm Đơn vị tính:

STT	Chỉ tiêu	Mã số	Số tiền
01	Các khoản điều chỉnh tăng		
	Các khoản chi phí không được khấu trừ cho mục đích tính thuế		
	Từ hoạt động kinh doanh - Chênh lệch tạm thời được khấu trừ - Chênh lệch vĩnh viễn -	30.1	
	Từ hoạt động khác - Chênh lệch tạm thời được khấu trừ - Chênh lệch vĩnh viễn -	40.1	
	Các khoản thu nhập không thể hiện trên BCTC nhưng là thu nhập chịu thuế		
	Từ hoạt động kinh doanh - Chênh lệch tạm thời được khấu trừ -	30.2	
	Từ hoạt động khác - Chênh lệch tạm thời được khấu trừ	40.2	

	-		
02	Các khoản điều chỉnh giảm		
	Các khoản chi phí không thể hiện trên BCTC nhưng là chi phí hợp lý khấu trừ thuế		
	Từ hoạt động kinh doanh - Chênh lệch tạm thời chịu thuế -	30.3	
	Từ hoạt động khác - Chênh lệch tạm thời chịu thuế -	40.3	
	Các khoản thu nhập thể hiện trên BCTC nhưng không là thu nhập chịu thuế		
	Từ hoạt động kinh doanh -	30.4	
	Từ hoạt động khác -	40.4	
3	Điều chỉnh tăng giảm thuần		

Mẫu báo cáo chi tiết không cần quy định cụ thể mà tùy theo đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp và thực tế phát sinh nghiệp vụ, doanh nghiệp sẽ kê khai chi tiết. Căn cứ vào Luật thuế TNDN, doanh nghiệp sẽ tự kê khai các khoản cần điều chỉnh nhằm diễn giải chi tiết các mã số 30.1, 30.2, 30.3, 30.4, 40.1, 40.2, 40.3, 40.4 trên Tờ khai quyết toán thuế TNDN.

Các cơ sở kinh doanh cần nộp đính kèm theo “Tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp” bằng “Báo cáo chi tiết các điều chỉnh thu nhập chịu thuế” nhằm giải trình các căn cứ điều chỉnh và xác định số thuế thu nhập phải nộp trong năm.

1.12. NHỮNG ĐIỀU KIỆN VÀ BIỆN PHÁP CẦN THIẾT ĐỂ ÁP DỤNG CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP Ở VIỆT NAM HIỆN NAY

1.12.1. Đối với Nhà nước

- **Về lĩnh vực thuế:**

Nhằm mục tiêu thực hiện cải cách hành chính thuế, hiện đại hóa công tác quản lý thuế, và phát huy tính tự chủ, ý thức tự giác thực hiện pháp luật về thuế, Bộ Tài

chính cùng với Tổng Cục thuế cần thực hiện và phát triển cơ chế cơ sở sản xuất kinh doanh tự khai và tự nộp thuế.

Cơ sở kinh doanh cần tự kê khai thuế, tự xác định số thuế phải nộp và nộp Bảng kết quả kinh doanh theo mục tiêu tính thuế cho cơ quan thuế. Cơ sở kinh doanh chịu trách nhiệm trước pháp luật về tính trung thực và chính xác của các số liệu trên tờ khai tự quyết toán thuế TNDN.

Để thực hiện cơ chế này, Bộ Tài chính cần tiếp tục thay đổi các thủ tục hành chính một cách đồng bộ, áp dụng các thủ tục kê khai, nộp thuế đơn giản, thuận tiện hơn. Đồng thời mở các lớp tập huấn hay phát triển các dịch vụ tư vấn thuế hướng dẫn những thay đổi về thủ tục kê khai thuế và quyết toán thuế TNDN nhằm tạo thuận lợi hơn cho các cơ sở kinh doanh hiểu rõ quyền hạn và trách nhiệm, tự giác tuân thủ các nghĩa vụ thuế theo quy định.

Tóm lại, để các Luật thuế được ban hành và thực thi có hiệu quả, Nhà nước cần có sự phối hợp giữa các Bộ, Ngành có liên quan về thuế và kế toán cùng một thời điểm hoặc nếu có điều chỉnh bổ sung thì phải đảm bảo tính kịp thời để các doanh nghiệp không phải lúng túng vướng mắc trong khâu xử lý kế toán và cũng hạn chế được những tiêu cực về thuế và kế toán.

- **Về lĩnh vực kế toán – kiểm toán:** trong thời gian trước mắt, Bộ Tài chính cần xem xét, thực hiện các nội dung:
 - Xác định khung pháp lý của các văn bản pháp quy về kế toán – kiểm toán. Tiếp tục hoàn thiện các văn bản hướng dẫn Luật kế toán để tạo hành lang pháp lý vững chắc cho sự phát triển của hệ thống kế toán Việt Nam.
 - Hoàn thiện hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam, đồng thời ban hành những quy định bổ sung phù hợp với các nội dung đã ban hành trong các Bộ luật khác như Luật Kế toán, Luật chứng khoán, Luật thuế... Các thông tư, văn bản hướng dẫn chỉ nên dừng lại ở mức giải thích nhằm cụ thể hóa các yêu cầu của các Chuẩn mực, không nên đưa ra các nội dung mới, mâu thuẫn với Chuẩn mực đã ban hành.

- Về mối quan hệ giữa kế toán – thuế, cần ban hành văn bản chỉ dẫn rõ ràng cho các doanh nghiệp sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế một cách đồng bộ giữa các văn bản hướng dẫn về thuế và kế toán.

Về mối quan hệ giữa kiểm toán – thuế, theo Nghị định 105/2004/NĐ-CP ban hành ngày 30/3/2004 về kiểm toán độc lập, một trong những lĩnh vực hoạt động mà các công ty kiểm toán độc lập có thể thực hiện là “kiểm toán báo cáo tài chính với mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế”. Tuy nhiên, cũng theo Nghị định trên, giá trị của kết quả kiểm toán cũng chỉ là “căn cứ tin cậy để cơ quan Nhà nước, đơn vị cấp trên quản lý, điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao” và không đề cập đến giá trị của kiểm toán báo cáo tài chính với mục đích thuế đối với cơ quan thuế. Bên cạnh đó, Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn có liên quan cũng chưa đề cập đến giá trị của kết quả kiểm toán BCTC với mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế có được cơ quan thuế chấp nhận hay không. Để thực hiện cơ chế kinh doanh tự kê khai thuế, Bộ Tài chính nên ban hành các hướng dẫn về giá trị của kết quả kiểm toán BCTC với mục đích tính thuế đối với cơ quan Thuế. Trước mắt, nên bắt buộc các cơ sở kinh doanh được chọn thí điểm tự kê khai, tự nộp thuế thực hiện kiểm toán BCTC theo mục tiêu tính thuế và cơ quan Thuế sẽ chấp nhận kết quả này như một căn cứ tính thuế.

- Về mối liên quan giữa kiểm toán - thuế:

Theo Nghị định 105/2004/NĐ-CP ban hành ngày 30/03/2004 về kiểm toán độc lập, một trong những lĩnh vực hoạt động mà các công ty kiểm toán độc lập có thể thực hiện là “kiểm toán BCTC với mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế”. Tuy nhiên, cũng theo Nghị định trên, giá trị của kết quả kiểm toán chỉ là “căn cứ tin cậy để cơ quan Nhà nước, đơn vị cấp trên quản lý, điều hành theo chức năng, nhiệm vụ được giao”, và không đề cập đến giá trị của kết quả kiểm toán BCTC với mục đích thuế đối với cơ quan thuế. Bên cạnh đó, Luật thuế TNDN và các văn bản hướng dẫn có liên quan cũng chưa đề cập đến giá

trị của kết quả kiểm toán BCTC với mục đích thuế và dịch vụ quyết toán thuế có được cơ quan thuế chấp nhận hay không. Để thực hiện cơ chế cơ sở kinh doanh tự kê khai thuế, Bộ Tài chính nên ban hành các hướng dẫn về giá trị của kết quả kiểm toán BCTC với mục đích thuế đối với cơ quan Thuế. Trước mắt, nên bắt buộc các cơ sở kinh doanh được chọn thí điểm theo cơ chế tự kê khai, tự nộp thuế thực hiện kiểm toán BCTC theo mục tiêu tính thuế và cơ quan thuế sẽ chấp nhận kết quả này như một căn cứ tính thuế.

1.12.2.Đối với Doanh nghiệp

Các nhà quản lý doanh nghiệp cần thay đổi nhận thức về lợi nhuận, lợi nhuận kế toán và cả lợi nhuận chịu thuế đều là lợi nhuận “hợp pháp”. Các doanh nghiệp không nên mở 2 hệ thống sổ sách kế toán mà chỉ nên sử dụng 01 hệ thống sổ sách kế toán với 2 báo cáo kết quả kinh doanh theo mục tiêu tài chính và theo mục tiêu tính thuế. Cần nhận thức rằng, cơ quan thuế chỉ căn cứ vào lợi nhuận kế toán thực hiện các điều chỉnh để xác định lợi nhuận chịu thuế chứ không phải nghiêm cấm các doanh nghiệp không được phép đưa các nghiệp vụ không có “chứng từ hợp lệ” vào sổ sách kế toán. Bên cạnh đó, thực tế hiện nay, phần lớn các nhân viên kế toán tại doanh nghiệp đều không có điều kiện nghiên cứu, tiếp cận với các văn bản pháp quy mới về tài chính kế toán nên thường hiểu sai hay không áp dụng các quy định mới về kế toán, thuế. Do đó, nhằm tuân thủ các chuẩn mực kế toán, các chế độ kế toán, các văn bản quy định về thuế trong việc lập và trình bày các báo cáo tài chính, các doanh nghiệp cần tạo điều kiện huấn luyện các nhân viên kế toán hiểu biết các chuẩn mực kế toán, các chế độ kế toán mới, các quy định về thuế hiện hành và đóng góp các ý kiến về sự ảnh hưởng của việc áp dụng các văn bản pháp quy về kế toán trong thực tế tại doanh nghiệp.

Việc tổ chức công tác kế toán thuế phải phù hợp và góp phần hoàn thiện các chính sách tài chính và chính sách thuế. Sự tác động của kế toán với chính sách tài chính và thuế ở hai mặt:

- Kế toán phải đảm bảo các chính sách thuế và tài chính được thực hiện đầy đủ, để các chính sách đó thực sự là những công cụ quản lý vĩ mô quan trọng nhất của nền kinh tế.
- Qua công tác kế toán, sẽ phát hiện ra những kẽ hở, những bất hợp lý của chính sách kinh tế, từ đó làm căn cứ để Nhà nước điều chỉnh lại các chính sách của mình. Sự tác động của chính sách thuế với chế độ kế toán là sự tác động biện chứng qua lại, chính vì vậy sự tác động này sẽ kết hợp được chính sách thuế và chế độ kế toán.

1.12.3. Về phía các tổ chức giáo dục, các hiệp hội nghề nghiệp:

Hiện nay, số nguồn lực chuyên gia chuyên ngành kế toán tại các Trường Đại học, cao đẳng, các Viện nghiên cứu vẫn chưa được sử dụng một cách đúng mức trong việc hỗ trợ xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam, trong khi Quyết định số 489/QĐ-BTC ban hành ngày 10 tháng 05 năm 2000 về “Quy trình xây dựng, ban hành và công bố chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam” quy định bước 2 trong trình tự trao đổi, xin ý kiến 1: *“Tổ chức các cuộc trao đổi rộng rãi, xin ý kiến tham gia của các chuyên gia kế toán, kiểm toán, chuyên gia tài chính ở các cơ quan quản lý Nhà nước, các Trường Đại học, cao đẳng...”*. Vì vậy, quy trình xây dựng, ban hành và công bố các Chuẩn mực kế toán, kiểm toán Việt Nam rất cần sự hỗ trợ của các chuyên gia am hiểu chuẩn mực kế toán quốc tế và điều kiện nền kinh tế Việt Nam và các tổ chức giáo dục, các hiệp hội nghề nghiệp cần phải trở thành trung tâm hỗ trợ cho việc nghiên cứu và soạn thảo các chuẩn mực kế toán cũng như các văn bản pháp quy về kế toán. Vì vậy, cần mở rộng phạm vi và chức năng của các tổ chức giáo dục, các hiệp hội nghề nghiệp trong việc giám sát và đóng góp ý kiến liên quan đến việc ban hành cũng như thực hiện các quy định về tài chính, kế toán và thuế.

Bên cạnh đó, các tổ chức giáo dục cần thiết kế lại chương trình giảng dạy, biên soạn tài liệu giảng dạy kế toán phù hợp và cập nhật thường xuyên với các chuẩn mực kế toán ban hành. Các trường đại học, cao đẳng, các trung tâm chuyên

ngành... cần trở thành một cầu nối giữa các doanh nghiệp và việc áp dụng các văn bản pháp quy mới về kế toán trong vai trò hướng dẫn và thu thập các ý kiến đóng góp từ phía các doanh nghiệp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Việc xác lập và làm rõ mối quan hệ giữa lợi nhuận kế toán theo mục tiêu tài chính và lợi nhuận chịu thuế theo mục tiêu tính thuế nhằm xây dựng một thay đổi nhận thức sai lệch của đa số người lập, trình bày cũng như sử dụng các thông tin trên BCTC nhằm hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán theo phương pháp minh bạch và công khai.

Bên cạnh đó, các vấn đề hoàn thiện cần phải được giải quyết thông qua các quy định sửa đổi cần thiết trên các BCTC theo mục tiêu tài chính cũng như các quy định về thuế có liên quan. Vấn đề thực hiện hoàn thiện là cả một quá trình và không chỉ là trách nhiệm riêng của Nhà nước mà còn là trách nhiệm từ phía các doanh nghiệp. Việc giải quyết một cách đồng bộ các vấn đề sẽ tạo động lực phát triển cho hệ thống kế toán Việt Nam theo đúng định hướng với hệ thống thông tin kế toán cung cấp dễ hiểu, minh bạch, công khai và đầy đủ.

KẾT LUẬN

Trong nền kinh tế thị trường, với yêu cầu đòi hỏi ngày càng cao về sự trung thực và độ tin cậy của các thông tin do kế toán cung cấp nhằm làm cơ sở cho các quyết định kinh tế. Nhà nước đã không can thiệp và điều hành hoạt động của các doanh nghiệp bằng biện pháp hành chính mà qua các chính sách và công cụ kinh tế. Trong thời gian qua, môi trường pháp lý về thuế, kế toán và kiểm toán đã được củng cố với sự ra đời của các Luật thuế mới, Luật kế toán và các Chuẩn mực kế toán, kiểm toán tạo điều kiện đóng góp quan trọng trong việc nâng cao khả năng quản lý, giám sát, tăng cường tính công khai, minh bạch của nền kinh tế.

Tuy nhiên, quá trình thực hiện cho thấy các quy định về mặt pháp lý hiện nay vẫn chưa đủ để hướng dẫn các hoạt động về thuế và kế toán mang lại hiệu quả cao nhất. Những hành vi thiếu minh bạch trong tiến trình cung cấp thông tin tài chính tại các doanh nghiệp Nhà nước, các Công ty cổ phần hay việc kinh doanh không hợp pháp, trốn thuế tại các doanh nghiệp ngoài quốc doanh đã gây ra những tổn hại lớn cho nền kinh tế quốc gia.

Nguyên nhân là còn không ít các doanh nghiệp hiểu sai về khái niệm lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế, tâm lý e ngại khi xác định lợi nhuận kế toán không giống với lợi nhuận chịu thuế. 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 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 là một nhu cầu bức thiết hiện nay.

Do đó, việc Nhà nước ban hành Chuẩn mực kế toán số 17 thuế thu nhập doanh nghiệp và gần đây nhất là việc ban hành 2 Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp và Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa đã giúp cho người sử dụng các báo cáo tài chính của doanh nghiệp đánh giá tình hình tài chính của doanh nghiệp một cách thuận lợi hơn.

PHỤ LỤC 1

DANH MỤC CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

TT	TÊN CHỨNG TỪ	SỐ HIỆU	TÍNH CHẤT	
			BB (*)	HD (*)
A/CHỨNG TỪ KẾ TOÁN BAN HÀNH THEO QUYẾT ĐỊNH NÀY				
I/ Lao động tiền lương				
1	Bảng chấm công	01a-LĐTL		x
2	Bảng chấm công làm thêm giờ	01b-LĐTL		x
3	Bảng thanh toán tiền lương	02-LĐTL		x
4	Bảng thanh toán tiền thưởng	03-LĐTL		x
5	Giấy đi đường	04-LĐTL		x
6	Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành	05-LĐTL		x
7	Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ	06-LĐTL		x
8	Bảng thanh toán tiền thuê ngoài	07-LĐTL		x
9	Hợp đồng giao khoán	08-LĐTL		x
10	Biên bản thanh lý (nghiệm thu) hợp đồng giao khoán	09-LĐTL		x
11	Bảng kê trích nộp các khoản theo lương	10-LĐTL		x
12	Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội	11-LĐTL		x
II/ Hàng tồn kho				
1	Phiếu nhập kho	01-VT		x
2	Phiếu xuất kho	02-VT		x
3	Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	03-VT		x
4	Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ	04-VT		x
5	Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	05-VT		x
6	Bảng kê mua hàng	06-VT		x
7	Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ	07-VT		x
III/ Bán hàng				
1	Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi	01-BH		x
2	Thẻ quây hàng	02-BH		x
IV/ Tiền tệ				
1	Phiếu thu	01-TT	x	
2	Phiếu chi	02-TT	x	
3	Giấy đề nghị tạm ứng	03-TT		x
4	Giấy thanh toán tiền tạm ứng	04-TT		x

5	Giấy đề nghị thanh toán	05-TT		x
6	Biên lai thu tiền	06-TT	x	
7	Bảng kê vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	07-TT		x
8	Bảng kiểm kê quỹ (dùng cho VND)	08a-TT		x
9	Bảng kiểm kê quỹ (dùng cho ngoại tệ, vàng bạc...)	08b-TT		x
10	Bảng kê chi tiền	09-TT		x
	V/ Tài sản cố định			
1	Biên bản giao nhận TSCĐ	01-TSCĐ		x
2	Biên bản thanh lý TSCĐ	02-TSCĐ		x
3	Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành	03-TSCĐ		x
4	Biên bản đánh giá lại TSCĐ	04-TSCĐ		x
5	Biên bản kiểm kê TSCĐ	05-TSCĐ		x
6	Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ	06-TSCĐ		x
	B/ CHỨNG TỬ BAN HÀNH THEO CÁC VĂN BẢN PHÁP LUẬT KHÁC			
1	Giấy chứng nhận nghỉ ốm hưởng BHXH			x
2	Danh sách người nghỉ hưởng trợ cấp ốm đau, thai sản			x
3	Hoá đơn Giá trị gia tăng	01GTKT-3LL	x	
4	Hoá đơn bán hàng thông thường	02GTGT-3LL	x	
5	Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ	03 P XK-3LL	x	
6	Phiếu xuất kho hàng gửi đại lý	04 HDL-3LL	x	
7	Hoá đơn dịch vụ cho thuê tài chính	05 TTC-LL	x	
8	Bảng kê thu mua hàng hoá mua vào không có hoá đơn	04/GTGT	x	
9			

Ghi chú: (*) BB: Mẫu bắt buộc

(*) HD: Mẫu hướng dẫn

PHỤ LỤC 2: Tờ khai tự quyết toán thuế TNDN ban hành theo Thông tư 128/2004/TT-BTC ngày 27/12/2004 của Bộ Tài chính

STT	Chỉ tiêu	Mã số	Số tiền
(1)	(2)	(3)	(4)
Cộng hoà xã hội chủ nghĩa Việt Nam			
<u>Độc lập- Tự do- Hạnh phúc</u>			
TỜ KHAI QUYẾT TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP			
[01] Kỳ tính thuế:.....			
[02]	Mã số thuế: <input style="width: 150px; height: 15px;" type="text"/>		
[03]	Tên cơ sở kinh doanh:		
[04]	Địa chỉ trụ sở:		
[05]	Quận/Huyện:	[06]	Tỉnh/Thành phố:
[07]	Điện thoại	[08]	Fax:
[10]	Ngành nghề kinh doanh chính :	[09]	E-mail:
Đơn vị tính: đồng Việt Nam			
A	Kết quả kinh doanh ghi nhận theo báo cáo tài chính		
1	Doanh thu bán hàng hoá và cung cấp dịch vụ	A1	
	Trong đó:- Doanh thu bán hàng hoá, dịch vụ xuất khẩu	A2	
2	Các khoản giảm trừ doanh thu (A3=A4+A5+A6+A7)	A3	
a	Chiết khấu thương mại	A4	
b	Giảm giá hàng bán	A5	
c	Giá trị hàng bán bị trả lại	A6	
d	Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp phải nộp	A7	
3	Doanh thu hoạt động tài chính	A8	
4	Chi phí sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ	A9	
a	Giá vốn hàng bán	A10	
b	Chi phí bán hàng	A11	
c	Chi phí quản lý doanh nghiệp	A12	
5	Chi phí tài chính	A13	
	Trong đó: - Chi phí lãi tiền vay dùng cho sản xuất, kinh doanh	A14	
6	Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (A15=A1-A3+A8-A9-A13)	A15	
7	Thu nhập khác	A16	
8	Chi phí khác	A17	
9	Lợi nhuận khác (A18=A16-A17)	A18	

10	Tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp (A19=A15+A18)	A19
B	Xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp	
1	Điều chỉnh tăng tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp (B1=B2+B3+...+B18)	B1
a	Các khoản điều chỉnh tăng doanh thu	B2
b	Chi phí của phần doanh thu điều chỉnh giảm	B3
c	Thuế thu nhập đã nộp cho phần thu nhập ở nước ngoài	B4
d	Chi phí khấu hao TSCĐ không đúng quy định	B5
e	Chi phí lãi tiền vay vượt mức khống chế theo quy định	B6
g	Chi phí không có hoá đơn, chứng từ theo chế độ quy định	B7
h	Các khoản thuế bị truy thu và tiền phạt về vi phạm hành chính đã tính vào chi phí	B8
i	Chi phí không liên quan đến doanh thu, thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp	B9
k	Chi tiền lương, tiền công của chủ doanh nghiệp tư nhân, thành viên hợp danh chủ hộ cá thể, cá nhân kinh doanh và tiền thu lao trả cho sáng lập viên, thành viên hội đồng quản trị của công ty cổ phần, công ty TNHH không trực tiếp tham gia điều hành sản xuất kinh doanh	B10
l	Tiền lương, tiền công không được tính vào chi phí hợp lý do tốc độ tăng tiền lương, tiền công vượt tốc độ tăng thu nhập chịu thuế	B11
m	Chi phí tiền ăn giữa ca vượt mức quy định	B12
n	Chi trang phục vượt mức quy định	B13
o	Chi cho lao động nữ vượt mức quy định	B14
p	Chi quản lý kinh doanh do công ty ở nước ngoài phân bổ vượt mức quy định	B15
q	Lỗi chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản nợ phải thu, nợ phải trả mà thời gian nợ từ 12 tháng trở xuống có nguồn gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối năm tài chính	B16
r	Chi quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại... vượt mức theo quy định	B17
s	Các khoản điều chỉnh làm tăng lợi nhuận trước thuế khác	B18
2	Điều chỉnh giảm tổng lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp (B19=B20+B21+B22+B23+B24)	B19
a	Lợi nhuận thuần từ hoạt động không thuộc diện chịu thuế thu nhập doanh nghiệp	B20
b	Giảm trừ các khoản doanh thu đã tính thuế năm trước	B21
c	Chi phí của phần doanh thu điều chỉnh tăng	B22
d	Lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản nợ phải thu, nợ phải trả mà thời gian nợ từ 12 tháng trở xuống có nguồn gốc ngoại tệ tại thời điểm cuối năm tài chính	B23
e	Các khoản điều chỉnh làm giảm lợi nhuận trước thuế khác	B24
3	Tổng thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp chưa trừ chuyển lỗ (B25=A19+B1-B19)	B25

3.1	Thu nhập từ hoạt động SXKD (trừ thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất)	B26	
3.2	Thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất	B27	
4	Lỗ từ năm trước chuyển sang (B28=B29+B30)	B28	
4.1	Lỗ từ hoạt động SXKD (trừ thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất)	B29	
4.2	Lỗ từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất	B30	
5	Tổng thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (đã trừ chuyển lỗ) (B31=B32+B33)	B31	
5.1	Thu nhập từ hoạt động SXKD (trừ thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất) (B32=B26-B29)	B32	
5.2	Thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất (B33=B27-B30)	B33	
C	Xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trong kỳ tính thuế		
1	Thuế thu nhập doanh nghiệp tính theo thuế suất phổ thông (=B31 ×28%)	C1	
	Trong đó: thuế thu nhập doanh nghiệp đối với thu nhập từ chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất (C2=B33 ×28%)	C2	
2	Thuế thu nhập bổ sung từ thu nhập chuyển quyền sử dụng đất, chuyển quyền thuê đất	C3	
3	Thuế TNDN chênh lệch do hưởng thuế suất khác mức thuế suất 28%	C4	
4	Thuế thu nhập doanh nghiệp được miễn giảm trong kỳ tính thuế	C5	
5	Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp ở nước ngoài được trừ trong kỳ tính thuế	C6	
6	Thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh phải nộp trong kỳ tính thuế (C7=C1+C3-C4-C5-C6)	C7	
D	Ngoài các Phụ lục số 01 đến Phụ lục số 13 ban hành kèm theo tờ khai này, chúng tôi gửi kèm theo các tài liệu sau:		
1	<input type="checkbox"/> Biên lai hoặc chứng từ chứng minh đã nộp thuế thu nhập tại nước ngoài		
2	<input type="checkbox"/> Bản đăng ký thời gian miễn thuế, giảm thuế theo hướng dẫn tại điểm 3.4, mục II, phần E Thông tư này		
3	<input type="checkbox"/> Văn bản phân bổ chi phí quản lý kinh doanh của Công ty ở nước ngoài cho cơ sở thường trú tại VN		
4	<input type="checkbox"/> Văn bản thoả thuận của Bộ Tài chính về khoản chi phí trích trước tính vào chi phí hợp lý.		
5	<input type="checkbox"/> Văn bản của Chính phủ cho tính vào chi phí hợp lý các khoản chi từ thiện, tài trợ cho các đoàn thể, tổ chức xã hội và ủng hộ các địa phương.		
6	<input type="checkbox"/> Các văn bản khác liên quan đến việc xác định doanh thu, chi phí và thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế.		
<p>Chúng tôi xin cam đoan là các số liệu điền vào tờ khai thuế này là chính xác, đầy đủ và rõ ràng và xin chịu hoàn toàn trách nhiệm trước pháp luật về số liệu đã kê khai./.</p> <p style="text-align: right;">----- ngày----- tháng-----năm 200----</p> <p style="text-align: right;">Đại diện theo pháp luật của cơ sở kinh doanh</p> <p style="text-align: right;"><i>(Ký tên, đóng dấu, ghi rõ họ tên và chức vụ)</i></p>			

PHỤ LỤC 3

BẢNG KHẢO SÁT

Ngày

Thông tin Công ty

	DN Nhà nước	DN 100% vốn ĐTNN	Công ty liên doanh	Công ty TNHH	DN tư nhân
Loại hình Doanh nghiệp	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	Sản xuất	Thương mại	Dịch vụ	Xây dựng	Khác
Lĩnh vực hoạt động	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Tổng giá trị tài sản của Đơn vị _____ triệu đồng

Tổng vốn chủ Sở hữu Dưới 5 tỷ đồng Trên 5 tỷ đồng

Số lượng Nhân viên Dưới 200 nhân viên Trên 200 nhân viên

Thông tin về hệ thống sổ sách và lợi nhuận

	1 hệ thống sổ sách kế toán	2 hệ thống sổ sách kế toán	Hơn 2 hệ thống
1. Tại doanh nghiệp anh (chị)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Lý do mở 2 hệ thống sổ sách			
3. Một DN chỉ mở 1 hệ thống sổ sách kế toán, nhưng có 2 báo cáo kết quả kinh doanh với lợi nhuận kế toán khác biệt với thu nhập chịu thuế, thì...	<input type="checkbox"/> Được cơ quan thuế chấp nhận <input type="checkbox"/> Không được cơ quan thuế chấp nhận		
4. Nếu có sự khác biệt giữa lợi nhuận trên sổ sách kế toán và quyết toán thuế, DN các anh (chị) sẽ...	<input type="checkbox"/> Thực hiện điều chỉnh trên BCTC <input type="checkbox"/> Không thực hiện điều chỉnh trên BCTC		
5. Theo các anh (chị), lý do khác biệt giữa lợi nhuận trên sổ sách kế toán và lợi nhuận chịu thuế theo cơ quan thuế là:			

Phương pháp khảo sát: phương pháp chọn mẫu ngẫu nhiên

Số lượng mẫu: 100 doanh nghiệp, trong đó:

- Doanh nghiệp nhà nước: 11
- Công ty 100% vốn ĐTNN: 6
- Công ty cổ phần: 14
- Công ty trách nhiệm hữu hạn: 22
- Doanh nghiệp tư nhân: 53

Kết quả khảo sát:

	DNNN	ĐTNN	Cổ phần	TNHH	DNTN	Tổng cộng
Số DN cho rằng nếu trình bày LNCT khác LNKT thì cơ quan thuế không chấp nhận	7	2	5	17	47	78
Số DN thực hiện điều chỉnh khi có sự khác biệt giữa LNKT và LNCT	7	3	6	8	37	61

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Tài Chính (2001-2005), Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam
2. Chế độ kế toán Việt Nam ban hành kèm theo Quyết định 1141/TC-QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995
3. Hội nhập các nguyên tắc kế toán và kiểm toán quốc tế (2005), NXB Chính trị quốc gia
4. Lâm Bình Lễ, Phạm Huyền, Lâm Bình Kiệt (1991), Kế toán Pháp, Quyển 1,2,3, Bộ Tài chính
5. Meighs, Water B., Robert F. (1994), Kế toán – cơ sở của các quyết định kinh doanh, NXB Chính trị quốc gia
6. Ronald J.Thacker (1994), Nguyên lý kế toán Mỹ, NXB Thống kê
7. Tổng Cục thuế (2003), Hệ thống các văn bản pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp (sửa đổi), NXB Thống kê.
8. Trường Đại học Kinh tế TP.HCM (2000), Kế toán Mỹ Đối chiếu kế toán Việt Nam, NXB Thống kê
9. Trường Đại học tài chính kế toán (2001), Đặc điểm kế toán Pháp, NXB Thống kê
10. Trần Thị Giang Tân, Phạm Quốc Thuận (2004), xử lý chênh lệch thuế thu nhập – chuẩn mực kế toán cần được ban hành, Tạp chí kế toán 8-2004
11. Võ Văn Nhi, Mai Hoàng Minh (2001), Kế toán và thuế trong doanh nghiệp, NXB Thống kê.

Tiếng Anh

12. Ahmed Riahi Belkaoui (1993), Accounting Theory, Harcourt Brace, 3rd Edition.
13. Chrietopher Notes, Robert Parker (1995), Comparative International Accounting, Prentice Hall, 4th Edition.