

Phương pháp xác định và kế toán

Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

□ PHAN THỊ ANH ĐÀO

Liên quan đến thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN), có một thuật ngữ còn khá mới mẻ đó là Thuế TNDN hoãn lại. Tiếp theo bài viết "Kế toán các nghiệp vụ liên quan đến chi phí thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại của tác giả Thái Ninh (đăng trên số 65), Tạp chí Kế toán xin giới thiệu góc tiếp cận khác với nội dung, phương pháp kế toán thuế TNDN hoãn lại.

Thuế TNDN hoãn lại và phương pháp xác định các chỉ tiêu liên quan

Khi tiến hành hạch toán kế toán nói chung và hạch toán thuế thu nhập DN nói riêng, các DN phải tuân thủ và thực hiện theo chính sách kế toán (Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán...). Trong khi đó, cơ quan thuế lại tiến hành tính và thu thuế TNDN của các DN dựa trên chính sách thuế (Luật thuế) và kết quả của việc sử dụng đồng thời hai chính sách khác nhau khi thực hiện và giải quyết cùng một vấn đề về thuế TNDN đã làm phát sinh các **khoản chênh lệch**.

Ví dụ: Tại DN Hoà Phát

Tài liệu kế toán năm 2006 của một số chỉ tiêu: (đơn vị: triệu đồng)

- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ: 1.000
- Chi phí sản xuất kinh doanh: 800
- Lợi nhuận kế toán: 200
- Thuế TNDN phải nộp: $200 * 28\% = 56$

Trong khi đó cơ quan thuế lại tính được các chỉ tiêu tương ứng như sau:

- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ: 1.000
- Chi phí tính thuế: 750
- Thu nhập chịu thuế: 250
- Thuế TNDN phải nộp: $250 * 28\% = 70$

Từ hai nguồn tài liệu trên, dễ dàng xác định được khoản chênh lệch giữa chi phí kế toán và chi phí tính thuế: 50, khoản chênh lệch giữa thu nhập chịu thuế và lợi nhuận kế toán: 50 và khoản chênh lệch về Thuế TNDN phải nộp là 14.

Các khoản chênh lệch này có thể bao gồm phần mà khi quyết toán thuế, cơ quan thuế **không bao giờ chấp nhận** hay nói cách khác là sẽ loại bỏ hoàn toàn, đó chính là phần **chênh lệch vĩnh viễn**.

DN Hoà Phát tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ số tiền ăn ca của công nhân viên là 250 trong khi cơ quan thuế chỉ tính vào chi phí hợp lý (chi phí được trừ để tính thu nhập chịu thuế) là 235 vì theo quy định tính thuế thì chi phí tiền ăn giữa ca không được vượt quá mức lương tối thiểu nhà nước quy định đối với công chức nhà nước. Do vậy phần chênh lệch 15 này sẽ được loại hoàn toàn ra khỏi chi phí.

Tuy nhiên, khi nghiên cứu về

thuế TNDN hoãn lại thì phần chênh lệch vĩnh viễn không phải là vấn đề đáng quan tâm mà nguồn gốc hình thành nên loại thuế này lại chính là phần **chênh lệch tạm thời**.

Chênh lệch tạm thời là phần chênh lệch mà cơ quan thuế tạm thời **chưa chấp nhận ngay** trong kỳ tính thuế đối với các chỉ tiêu kế toán của DN và các khoản chênh lệch này sẽ được khấu trừ hoặc tính tiếp khi xác định thuế thu nhập của các kỳ tới.

Đầu năm 2006, DN Hoà Phát mua và đưa vào sử dụng một TSCĐ với nguyên giá là 100, thời gian sử dụng ước tính 5 năm và DN áp dụng phương pháp khấu hao nhanh. Như vậy, chi phí khấu hao TSCĐ được DN hạch toán vào chi phí kinh doanh trong kỳ là 40. Trong khi đó theo quy định tính thuế (Quyết Định 206) thì phương pháp khấu hao áp dụng là phương pháp đường thẳng và theo đó cơ quan thuế xác định chi phí khấu hao được tính vào chi phí tính thuế trong kỳ là 20 và phần chênh lệch phát sinh 20 sẽ tiếp tục được xử lý trong các kỳ tính thuế tiếp và kết thúc khi TSCĐ hết thời gian sử dụng. Và điều gì sẽ xảy ra khi phát sinh các khoản chênh lệch tạm thời trong kỳ? Rõ ràng, các khoản chênh lệch này sẽ làm ảnh hưởng (tăng hoặc giảm)

thuế thu nhập DN phải nộp trong kỳ. Tuy nhiên, đây chỉ là ảnh hưởng mang tính tạm thời đến kỳ hiện tại, còn khi xét toàn bộ thời gian liên quan đến nghiệp vụ kinh tế phát sinh thì không hề ảnh hưởng về mặt lượng giá trị của chỉ tiêu thuế TNDN phải nộp mà thực chất chỉ là việc di chuyển lượng giá trị giữa các kỳ bởi lẽ tổng chênh lệch tạm thời này sẽ bị triệt tiêu khi xét trong toàn bộ thời gian liên quan.

Năm 2006, chênh lệch tạm thời 20 tại DN Hoà Phát là phần chênh lệch giữa chi phí khấu hao kế toán và chi phí khấu hao tính thuế và phần chênh lệch này dẫn đến kết quả là thuế TNDN phải nộp trong kỳ lớn hơn số thuế mà DN tính toán dựa trên số liệu kế toán là 5,6 nhưng điều

đó không có nghĩa là họ sẽ mất một khoản 5,6 mà khoản này sẽ tiếp tục được khấu trừ trong các kỳ tới (nếu như DN vẫn có lãi). Tương tự, năm 2007 thuế TNDN phải nộp tăng so với số liệu kế toán là 1,12. Tuy nhiên, bắt đầu từ năm 2008, thuế TNDN giảm xuống 1,568 và trong các năm 2009, 2010, chỉ tiêu này đều giảm 2,576. Như vậy, nếu chỉ xét đến kỳ phát sinh đầu tiên thì khoản chênh lệch tạm thời chỉ có ảnh hưởng làm tăng thuế TNDN phải nộp trong kỳ nhưng nếu xét cả 5 kỳ sử dụng TSCĐ thì tổng số thuế TNDN phải nộp hoàn toàn không đổi do tổng chênh lệch tạm thời bằng 0. (Xem tính toán ở bảng 1)

Một khoản chênh lệch tạm thời phát sinh trong kỳ làm cho

số thuế TNDN trong kỳ đó tăng thêm nhưng thay vào đó nó lại làm giảm thuế TNDN trong các kỳ kế tiếp hay nói cách khác song song với việc ghi tăng một khoản thuế TNDN phải nộp trong kỳ này thì DN lại thu được một lợi ích kinh tế trong những kỳ tới. Khi đó, khoản chênh lệch tạm thời này gọi là chênh lệch tạm thời được khấu trừ và tạo ra một tài sản chính là **Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (xem bảng 2)**.

Khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ 20 phát sinh năm 2006 tạo ra tài sản thuế TNDN hoãn lại là 5,6. Năm 2007, khoản chênh lệch này là 4 và tạo ra một tài sản thuế thu nhập hoãn lại 1,12 và số dư tài sản thuế thu nhập hoãn lại cuối kỳ là 6,72. Nhưng bắt đầu từ năm 2008 thì thuế TNDN phải nộp thực tế giảm 1,568 và làm lợi ích sẽ thu trong tương lai giảm 1,568. Do vậy số dư tài sản thuế thu nhập hoãn lại cuối kỳ này chỉ còn 5,152, tương tự tài sản thuế giảm dần xuống còn 2,576 vào cuối năm 2009 và bằng 0 vào 2010.

Trong trường hợp ngược lại, khi một khoản chênh lệch tạm thời làm giảm thuế TNDN phải nộp trong kỳ này nhưng lại làm tăng thuế TNDN phải nộp trong tương lai thì phát sinh một khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế TNDN và tạo ra **Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**.

Cũng TSCĐ trên nhưng Hoà Phát áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng trong 5 năm và cơ quan thuế xác định TSCĐ được khấu hao trong 4 năm (xem bảng 3).

Bảng 1

Năm	Chi phí khấu hao (kế toán)	Chi phí khấu hao (thuế)	Chênh lệch tạm thời	Ảnh hưởng đến thuế TNDN phải nộp
2006	40	20	20	+5,6
2007	24	20	4	+1,12
2008	14,4	20	-5,6	-1,568
2009	10,8	20	-9,2	-2,576
2010	10,8	20	-9,2	-2,576
Cộng	100	100	0	0

Bảng 2

Năm	Chênh lệch tạm thời	Ảnh hưởng đến thuế TNDN phải nộp	Tài sản thuế TNDN hoãn lại
2006	20	+5,6	5,6
2007	4	+1,12	6,72
2008	-5,6	-1,568	5,152
2009	-9,2	-2,576	2,576
2010	-9,2	-2,576	0
Cộng	0	0	-

Khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế TNDN -5 phát sinh năm 2006 tạo ra thuế TNDN hoãn lại phải trả là 1,4; năm 2007, khoản chênh lệch này lại tạo ra thuế thu nhập hoãn lại phải trả là 1,4, do vậy, số dư thuế thu nhập hoãn lại phải trả cuối kỳ này là 2,8, tương tự là 4,2 và 5,6 vào các năm kế tiếp. Nhưng đến năm 2010, thì phát sinh khoản chênh lệch 20 và khoản chênh lệch này làm cho thuế TNDN phải nộp trong kỳ tăng so với số liệu kế toán là 5,6 và tính đến cuối năm này, thuế TNDN hoãn lại phải trả bằng 0.

Phương pháp kế toán thuế TNDN hoãn lại

Trước kia, mặc dù các khoản chênh lệch hình thành do có sự khác biệt giữa số liệu kế toán và số liệu thuế, gồm cả chênh lệch

vĩnh viễn và chênh lệch tạm thời, song trước đây, các DN đều tính chung vào khoản chênh lệch phát sinh để ghi tăng, giảm lợi nhuận chưa phân phối và từ đó ghi tăng, giảm thuế thu nhập DN phải nộp tương ứng chứ không xuất phát từ sự khác nhau căn bản của những khoản chênh lệch này. Do vậy, DN không hạch toán thuế thu nhập DN hoãn lại và điều đó đã làm sai lệch về chỉ tiêu tài sản, nguồn vốn cũng như kết quả kinh doanh của DN.

Khi vận dụng VAS 17 thực hiện kế toán thuế TNDN, đòi hỏi phải xác định bản chất của các khoản chênh lệch. Từ đó, tính ra các khoản chênh lệch tạm thời và khoản chênh lệch này sẽ không trừ trực tiếp vào lợi nhuận chưa phân phối như trước đây mà nó sẽ hình thành các tài sản thuế thu nhập hoãn

lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Các tài khoản chủ yếu sử dụng để kế toán thuế TNDN hoãn lại bao gồm:

TK 243- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại;

TK 347- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả;

TK 821- Chi phí thuế TNDN, TK 8212- Chi phí thuế TNDN hoãn lại.

Chi phí thuế TNDN là tổng chi phí thuế TNDN hiện hành và chi phí thuế thu nhập hoãn lại. Trong đó, chi phí thuế TNDN hiện hành là số thuế TNDN phải nộp hoặc thu hồi được tính trên thu nhập chịu thuế và thuế suất thuế TNDN của năm hiện hành, còn **chi phí (thu nhập) thuế TNDN hoãn lại** là số thuế TNDN sẽ phải nộp hoặc thu trong tương lai tính trên các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế TNDN trong năm hiện hành.

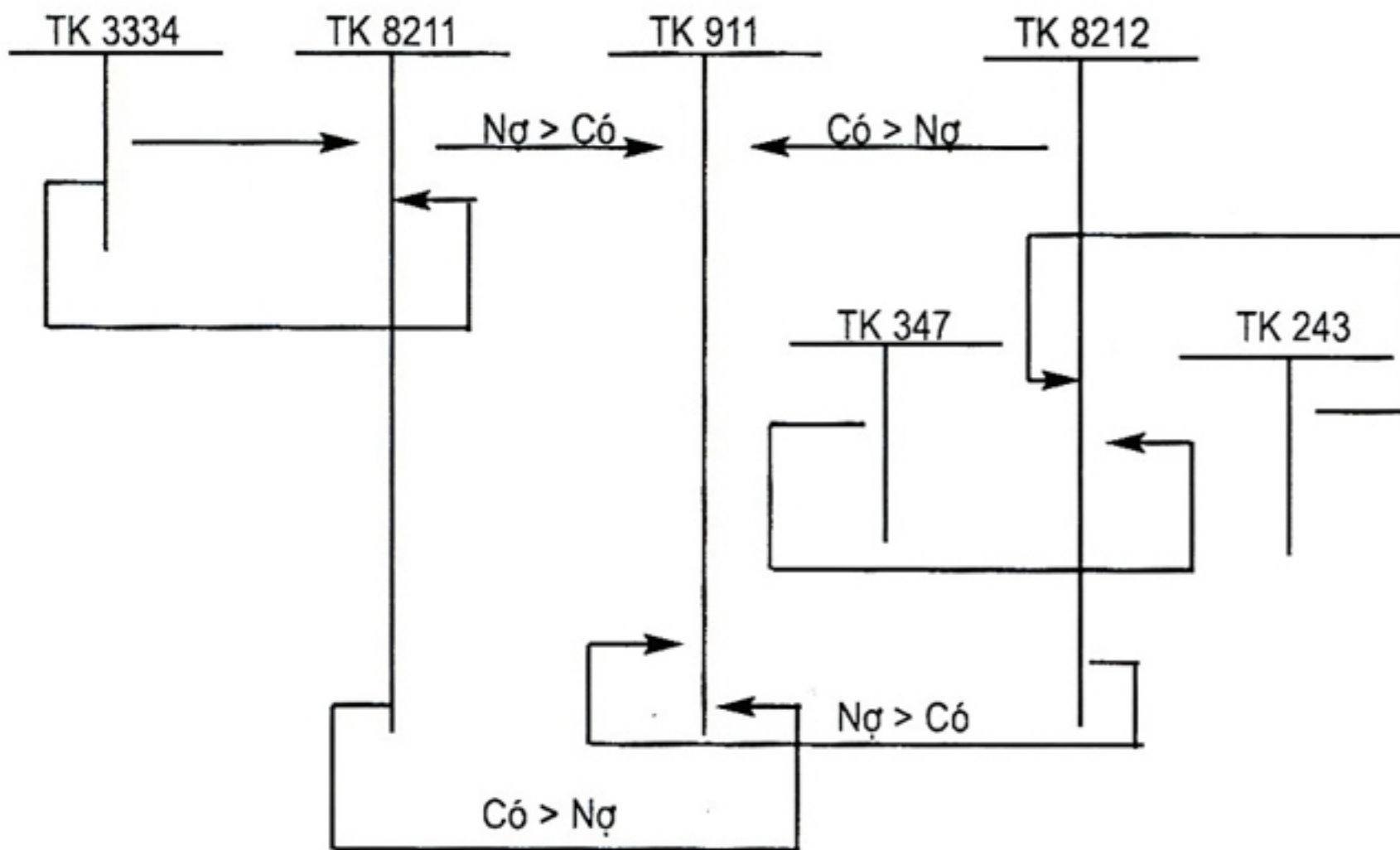
Cuối năm tài chính, kế toán phải xác định số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại để ghi nhận bên nguồn vốn và tài sản của bảng CĐKT và bên Nợ, bên Có của TK 8212. Như vậy, rõ ràng là thuế thu nhập hoãn lại làm cho quy mô vốn và cơ cấu vốn của DN thay đổi. Hơn nữa, TK 8212 cuối năm không còn số dư mà kết chuyển hết vào tài khoản xác định kết quả kinh doanh với số liệu là phân bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại với thuế thu nhập hoãn lại phải trả, do vậy, làm cho kết quả kinh doanh của DN thay đổi.

Với DN Hoà Phát, để đơn giản, chúng ta giả định trong các kỳ nghiên cứu chỉ có các

Bảng 3

Năm	Chi phí khấu hao (kế toán)	Chi phí khấu hao (thuế)	Chênh lệch tạm thời	Ảnh hưởng đến thuế TNDN phải nộp	Ảnh hưởng đến thuế TNDN phải nộp
2006	20	25	-5	-1,4	1,4
2007	20	25	-5	-1,4	2,8
2008	20	25	-5	-1,4	4,2
2009	20	25	-5	-1,4	5,6
2010	20	0	-20	-5,6	0
Cộng	100	100	0	0	-

Sơ đồ kế toán thuế thu nhập hiện hành và hoãn lại



khoản chênh lệch tạm thời phát sinh từ việc tính khấu hao 2 TSCĐ A và B.

Năm 2006: Tổng chênh lệch tạm thời là 15 (TSCĐ A: 20, TSCĐ B: -5) và khoản chênh lệch này tạo nên một tài sản thuế thu nhập hoãn lại 5,6 được ghi nhận bên tài sản và thuế thu nhập hoãn lại phải trả 1,4 được ghi nhận bên nguồn vốn của CĐKT và 4,2 là phần thu nhập thuế thu nhập hoãn lại được kết chuyển vào TK Xác định KQKD vào cuối năm tài chính và làm cho chỉ tiêu lợi nhuận tăng 4,2, kết quả là bảng CĐKT tăng lên 5,6.■