

Vận dụng chuẩn mực kế toán số 29

VÀO ĐIỀU CHỈNH SỐ LIỆU KẾ TOÁN SAU QUYẾT TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

THS. BÙI THỊ THU HƯƠNG*

Trên thực tế, kế toán viên ghi nhận doanh thu, thu nhập khác và chi phí trên cơ sở Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán, còn cơ quan thuế thực hiện quyết toán thuế Thu nhập DN (TNDN) của DN trên cơ sở Luật thuế TNDN hiện hành. Vì vậy, thông thường, số liệu về thuế TNDN do kế toán tại các doanh nghiệp (DN) tự kê khai quyết toán thuế không đồng nhất với số liệu cơ quan thuế tính toán yêu cầu DN nộp khi thực hiện quyết toán thuế TNDN cho DN.

Sự chênh lệch này thường có nguyên nhân chủ yếu như: do sai sót của cán bộ kế toán trong quá trình tính toán, hạch toán số liệu hoặc hiểu không đúng và vận dụng sai, hoặc đôi khi cố tình vận dụng sai các quy định hạch toán của các văn bản có liên quan; do có những khoản chi phí cho quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh không có đầy đủ chứng từ hợp pháp theo quy định của luật thuế; do DN đã áp dụng phương pháp khấu hao TSCĐ theo phương pháp khác với phương pháp khấu hao TSCĐ mà luật thuế cho phép và khi kê khai thuế TNDN, không tính toán loại trừ theo quy định của luật thuế; do xác định các ước tính kế toán trên cơ sở thực tế DN nhưng không có cơ sở theo quy định của cơ chế tài chính...; do những khoản chi phí trả trước DN đã chi

nhưng phân bổ dần vào chi phí song cơ quan thuế cho phép DN tính khấu trừ hết để xác định thu nhập chịu thuế của năm quyết toán thuế; do có những khoản doanh thu và thu nhập khác theo quy định của cơ quan thuế không phải chịu thuế TNDN nhưng khi lập tờ khai quyết toán thuế TNDN, kế toán đã không loại ra hoặc trường hợp hàng đã bán, đã xuất hoá đơn nhưng kế toán DN không phản ánh doanh thu... Vấn đề đặt ra là sau khi thực hiện quyết toán thuế thu nhập, DN sẽ tiến hành điều chỉnh các chênh lệch này vào các sổ sách kế toán thế nào? Để giải quyết được vấn đề này, kế toán các DN phải nghiên cứu và vận dụng CMKT Việt Nam số 29 (VAS 29)- “Thay đổi chính sách kế toán, các ước tính kế toán và các sai sót”

và Thông tư 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính.

Theo Thông tư 20 và VAS 29, trên cơ sở xem xét các sai sót có mang tính trọng yếu hay không để sửa chữa theo phương pháp điều chỉnh hồi tố hay sửa chữa bằng cách điều chỉnh phi hồi tố vào sổ sách kế toán và báo cáo tài chính. Để hiểu rõ hơn hướng dẫn của Thông tư 20 và VAS 29, xem xét tình huống sau:

Trích Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và Bảng cân đối kế toán của công ty HM năm 2007 (như bảng 1 trang 42)

Ngày 15/4/2008, cơ quan thuế phê duyệt quyết toán thuế TNDN năm 2007. Ngày 20/4/2008, cơ quan thuế xác định số thu nhập chịu thuế TNDN là 1.300 triệu đồng, số thuế DN phải nộp là 364

* Học viện Tài chính

Đơn vị tính: VND

Chỉ tiêu	Năm 2007	Năm 2006
Báo cáo kết quả kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	10.000.000.000	...
Giá vốn hàng bán	7.700.000.000	
Chi phí bán hàng	700.000.000	
Chi phí quản lý DN	600.000.000	
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN	1.000.000.000	
Chi phí thuế TNDN hiện hành	280.000.000	
Lợi nhuận sau thuế TNDN	720.000.000	
Bảng cân đối kế toán		
31/12/2007 31/12/2006		
Hàng tồn kho		
Hàng tồn kho	2.500.000.000
Tài sản dài hạn		
Tài sản thuế hoãn lại	-	
Nợ phải trả		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước	250.000.000	...
Vốn chủ sở hữu		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	10.000.000.000	...
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	500.000.000	

triệu đồng, tăng lên so với DN tự kê khai tính thuế là 84 triệu đồng. Lý do của sự tăng thêm này là: (1). Khoản chi phí hạch toán vào chi phí quản lý DN

trong năm không có chứng từ hợp lệ là 50 triệu đồng; (2). DN tính nhầm giá vốn của thành phẩm xuất bán của năm 2007 là 50 triệu đồng; (3). Chi phí khấu

hao TSCĐ phục vụ sản xuất công ty tính theo phương pháp khấu hao nhanh là 200 triệu đồng, cơ quan thuế chỉ cho khấu trừ vào chi phí hợp lý theo phương pháp bình quân là 100 triệu đồng; (4). DN trích lập dự phòng phải thu khó đòi là 100 triệu đồng không dựa trên cơ sở căn cứ mà cơ chế tài chính để ra (không có đối chiếu xác định công nợ với khách hàng và không có các chứng từ chứng minh có tồn tại khoản nợ phải thu đó). Với tình huống này, kế toán DN sẽ điều chỉnh lại số sách kế toán như thế nào?

Theo Thông tư 20 hướng dẫn VAS 29 thì các khoản cơ quan thuế loại ra trong tình huống trên thuộc về các sai sót kế toán và các sai sót này đã được phát hiện sau khi phát hành BCTC cho các đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Do vậy, kế toán DN

Bảng 2

Báo cáo kết quả kinh doanh năm 2007	Số dư nợ đầu năm 2008 (31/12/2007)
1. Do hạch toán và kê khai quyết toán thuế TNDN có khoản 50trđ chi phí quản lý DN không có chứng từ hợp pháp, hợp lệ dẫn đến không được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế từ đó chi phí thuế TNDN hiện hành tăng lên 14trđ (50trđ x 28%), Lợi nhuận sau thuế TNDN giảm thêm 14trđ.	1. Trường hợp này kế toán cần điều chỉnh số dư đầu năm 2008 như sau: Số dư Có đầu năm của TK4211 giảm 14 tr đ Số dư Có đầu năm của TK333 tăng 14 tr đ
2. Do kế toán DN tính nhầm giá vốn thành phẩm xuất kho tăng lên 50trđ, cơ quan thuế tính lại giá vốn thành phẩm xuất kho và không khấu trừ vào thu nhập chịu thuế 50tr đ, kế toán công ty MH điều chỉnh giảm giá vốn xuống 50trđ, do đó điều chỉnh lại số thuế TNDN hiện hành tăng lên 14 trđ và tăng lợi nhuận sau thuế TNDN lên 36trđ.	2. Trường hợp này kế toán cần điều chỉnh số dư đầu năm 2008 như sau: Số dư Nợ đầu năm của TK 155 tăng 50trđ Số dư Có đầu năm của TK4211 tăng 36trđ Số dư Có đầu năm của TK333 tăng 14trđ
3. Số khấu hao TSCĐ phục vụ sản xuất, công ty tính theo phương pháp khấu hao nhanh tăng lên 100trđ so với quy định của cơ quan thuế, do đó khoản này cơ quan thuế không cho khấu trừ vào thu nhập chịu thuế năm hiện hành nhưng khoản 100trđ này sẽ được cơ quan thuế khấu trừ vào thu nhập chịu thuế của những năm tiếp theo, vì vậy năm 2007 công ty MH sẽ phải nộp thêm số thuế TNDN là 28trđ (100trđ X 28%) nhưng trong các năm tiếp theo khi khoản chi phí khấu hao TSCĐ 100trđ được khấu trừ thì công ty MH sẽ thu về khoản thuế đã nộp (hoặc sẽ được khấu trừ vào số thuế TNDN phải nộp của các năm tiếp theo), nên đồng thời với việc nộp thêm thuế TNDN 28trđ thì kế toán phản ánh tài sản thuế TNDN hoãn lại là 28trđ.	3. Trường hợp này kế toán cần điều chỉnh số dư đầu năm 2008 như sau: Số dư Có đầu năm của TK333 tăng 28trđ Số dư nợ đầu năm của TK243 tăng 28trđ
4. Do công ty MH trích lập dự phòng phải thu khó đòi không đúng quy định 100trđ nên cơ quan thuế không cho phép khấu trừ vào thu nhập chịu thuế năm 2007, vì vậy kế toán công ty MH phải điều chỉnh tăng thuế TNDN phải nộp hiện hành lên 28trđ (100 trđ x 28%) và điều chỉnh lợi nhuận sau thuế giảm xuống 28trđ.	4. Trường hợp này kế toán cần điều chỉnh số dư đầu năm 2008 như sau: Số dư Có đầu năm của TK 4211 giảm 28 tr đ Số dư Có đầu năm của TK333 tăng 28 tr đ

Bảng 3:

Chỉ tiêu	Năm 2008	Năm 2007
Báo cáo kết quả kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ		10.000.000.000
Giá vốn hàng bán		7.650.000.000
Chi phí bán hàng		700.000.000
Chi phí quản lý DN		600.000.000
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN		1.050.000.000
Chi phí thuế TNDN hiện hành		364.000.000
Chi phí thuế TNDN hoãn lại		(28.000.000)
Lợi nhuận sau thuế TNDN		714.000.000
Bảng cân đối kế toán		31/12/2007
Hàng tồn kho		
Hàng tồn kho		2.550.000.000
Tài sản dài hạn		
Tài sản thuế hoãn lại		28.000.000
Nợ phải trả		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước		334.000.000
Vốn chủ sở hữu		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu		10.000.000.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		494.000.000

căn cứ vào hướng dẫn của VAS 29 để điều chỉnh hồi tố hoặc phi hồi tố số liệu kế toán.

Trong tình huống này, DN xác định đây là các sai sót trọng yếu, kế toán DN sẽ thực hiện sửa chữa theo phương pháp điều chỉnh hồi tố số liệu kế toán như sau:

- Nếu công ty MH áp dụng chế độ kế toán theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 thì thực hiện điều chỉnh số liệu như sau:

Lập bảng kê các trường hợp phải điều chỉnh và mức điều chỉnh, trên cơ sở đó vào lại số dư đầu năm của các TK phản ánh tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu và phản ánh vào cột số liệu so sánh trên BCTC của năm hiện tại (xem bảng 2 trang 42).

Bảng 04:

Chỉ tiêu	Số dư tại ngày 31/12/07	Số dư tại ngày 31/12/08
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	10.000.000.000	10.000.000.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	494.000.000
.....		
Cộng

Trên cơ sở bảng điều chỉnh, kế toán công ty MH sẽ trình bày thông tin điều chỉnh trên BCTC năm 2008 cột số liệu so sánh (năm 2007) như bảng 3.

Trong thuyết minh BCTC năm 2008, liên quan đến các điều chỉnh trên, cần trình bày các phần chủ yếu sau:

(1)- Biến động của vốn chủ sở hữu (như bảng 4).

Số liệu báo cáo trước điều chỉnh số liệu quyết toán thuế năm 2007 và sau điều chỉnh quyết toán thuế năm 2007 (Bảng 01 và 03)

(3) Thuyết minh kèm theo:

Do sau khi quyết toán thuế TNDN năm 2007, cơ quan thuế không cho phép khấu trừ vào thu nhập chịu thuế năm 2007 một số khoản chi phí: Chi phí quản lý

DN 50 trđ do không đủ chứng từ hợp pháp; chi phí KH TSCĐ phục vụ sản xuất 100 trđ do khấu hao nhanh; chi phí dự phòng phải thu khó đòi là: 100 trđ do không đủ cơ sở pháp lý và do DN tính sai giá vốn thành phẩm xuất bán năm 2007 là 50 trđ nên BCTC năm 2007 bị ảnh hưởng như bảng 5:

Nếu công ty MH áp dụng chế độ kế toán theo Quyết định 48 ngày 14/09/2006 thì thực hiện điều chỉnh số liệu như sau:

Trong trường hợp này, các sai sót 1,2, và 4 sẽ thực hiện điều chỉnh như trên, riêng trường hợp Công ty thực hiện khấu hao nhanh TSCĐ phục vụ sản xuất dẫn đến mức khấu hao năm 2007 tăng 100trđ so với quy định của luật thuế TNDN thì kế toán phải điều chỉnh tăng thuế TNDN phải nộp 28trđ và điều chỉnh giảm lợi nhuận sau thuế TNDN 28 trđ mà không được hạch toán tài sản thuế hoãn lại vì chế độ kế toán theo QĐ 48 không áp dụng phần thuế thu nhập hoãn lại của chuẩn mực 17- Thuế TNDN. Theo đó, kế toán công ty điều chỉnh số dư Có đầu năm của TK 333 tăng 28 trđ và Số dư Có đầu năm của TK 421(1) giảm 28 trđ. Các bảng 03, 04, 05 sẽ được lập lại như trang sau.

Trên đây là một tình huống phát sinh khoản chênh lệch giữa chi phí thuế TNDN do kế toán DN tự kê khai quyết toán và chi phí thuế TNDN do cơ quan thuế quyết toán và hướng dẫn cách điều chỉnh. Hy vọng đây là một tình huống tham khảo để kế toán các DN khi gặp phải các tình huống tương tự có thể vận dụng để xử lý sửa chữa sổ sách, báo

Hướng dẫn nghiệp vụ

Bảng 05:

Khoản mục báo cáo	Ảnh hưởng của sai sót kế toán đến	
	Báo cáo kết quả kinh doanh	
- Giá vốn hàng bán giảm		50.000.000
- Lợi nhuận kinh doanh trước thuế tăng		50.000.000
- Chi phí thuế TNDN hiện hành tăng		84.000.000
- Chi phí thuế thu nhập hoãn lại (tài sản thuế thu nhập hoãn lại tăng)		(28.000.000)
- Lợi nhuận sau thuế TNDN giảm		6.000.000
Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/2007		
- Hàng tồn kho tăng		50.000.000
- Tài sản thuế TNDN hoãn lại tăng		28.000.000
- Thuế và các khoản phải trả Nhà nước tăng		84.000.000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối giảm		6.000.000

Bảng 03:

Chỉ tiêu	Năm 2008	Năm 2007
Báo cáo kết quả kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ		10.000.000.000
Giá vốn hàng bán		7.650.000.000
Chi phí bán hàng		700.000.000
Chi phí quản lý DN		600.000.000
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN		1.050.000.000
Chi phí thuế TNDN hiện hành		364.000.000
Lợi nhuận sau thuế TNDN		686.000.000
Bảng cân đối kế toán		
Hàng tồn kho		
Hàng tồn kho		2.550.000.000
Nợ phải trả		
Thuế và các khoản phải trả Nhà nước		334.000.000
Vốn chủ sở hữu		
Vốn đầu tư của chủ sở hữu		10.000.000.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối		466.000.000

Bảng 04:

Chỉ tiêu	Số dư tại ngày 31/12/07	Số dư tại ngày 31/12/08
Vốn đầu tư của chủ sở hữu	10.000.000.000	10.000.000.000
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	466.000.000
.....		
Cộng

Bảng 05:

Khoản mục báo cáo	Ảnh hưởng của sai sót kế toán đến	
	Báo cáo kết quả kinh doanh	
- Giá vốn hàng bán giảm		50.000.000
- Lợi nhuận kinh doanh trước thuế tăng		50.000.000
- Chi phí thuế TNDN hiện hành tăng		84.000.000
- Lợi nhuận sau thuế TNDN giảm		34.000.000
Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/2007		
- Hàng tồn kho tăng		50.000.000
- Thuế và các khoản phải trả Nhà nước tăng		84.000.000
- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối giảm		34.000.000