

# Điểm khác biệt giữa *thu nhập chịu thuế và lợi nhuận doanh nghiệp*

▣ ĐOÀN NGỌC LƯU\*

Trong thực tế, hầu hết các doanh nghiệp đều không hài lòng khi cơ quan thuế không chấp nhận ngay kết quả ghi nhận thu nhập chịu thuế (TNCT) và lợi nhuận doanh nghiệp (LNDN), kể cả kết quả kiểm tra của cơ quan tài chính hay cơ quan kiểm toán độc lập. Tại sao lại có mâu thuẫn này và giải pháp nào cho sự khác biệt?

## Nguồn gốc pháp lý

Luật Thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN) được luật hoá sớm hơn Luật Kế toán. Luật Thuế TNDN được ban hành từ thập kỷ 90 của thế kỷ XX và đã thường xuyên được sửa đổi, bổ sung theo từng giai đoạn phát triển của nền kinh tế thị trường ở nước ta. TNCT gắn liền với trách nhiệm giám sát và quyền phản biện của cơ quan thuế. Trong khi đó, LNDN ở khía cạnh giám sát không rõ ràng, ngày 17/06/2003, Quốc hội thông qua Luật Kế toán và có hiệu lực thi hành kể từ ngày 01/01/2004, thay thế Pháp lệnh Kế toán Thống kê năm 1988. Các nghị định, chế độ, thông tư hướng dẫn nhiều nhưng đôi khi lại vừa thiếu vừa không đồng bộ dẫn đến việc lập BCTC, xác định LNDN thiếu hẳn tính tiêu chuẩn hoá.

## Đặc điểm bản chất

**TNCT:** Doanh thu, chi phí được ghi nhận và xác định không hoàn toàn dựa trên bản chất kế toán mà thường xét trên hiện tượng biểu hiện bề ngoài

thông qua chứng từ kế toán thoả mãn “tính hợp lý- hợp lệ- hợp pháp”. Doanh thu và chi phí là hai nhân tố tác động lớn nhất đến mức độ khác biệt giữa TNCT và LNDN. Một khoản chi phí được kế toán ghi nhận để xác định lợi nhuận kế toán nhưng không phải là chi phí được khấu trừ vào TNCT (được loại khỏi TNCT), ví dụ, chi phí phát sinh hóa đơn không hợp lệ, chi phí được kế toán ghi nhận ở năm hiện hành nhưng chưa được khấu trừ vào TNCT thu nhập doanh nghiệp ở năm hiện hành mà được khấu trừ vào TNCT thu nhập doanh nghiệp trong tương lai.

**LNDN:** Doanh thu, chi phí được ghi nhận dựa vào bản chất nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hoàn thành, thể hiện qua chứng từ kế toán theo các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận (kể cả chứng từ kế toán không hợp lệ). Một khoản doanh thu và thu nhập khác được kế toán ghi nhận để xác định lợi nhuận

kế toán nhưng không phải là TNCT (được loại khỏi TNCT), chẳng hạn những khoản doanh thu tài chính nhận được do được chia từ đơn vị liên doanh. Doanh thu và thu nhập khác được kế toán ghi nhận ở năm hiện hành nhưng chưa phải chịu thuế TNDN ở năm hiện hành mà làm phát sinh TNCT TNDN trong tương lai hoặc doanh thu chưa được kế toán ghi nhận nhưng đã xác định là doanh thu chịu thuế TNDN.

## Hạch toán, quyết toán và trình bày BCTC

TNCT trên BCTC để quyết toán thuế chịu sự điều chỉnh của Luật Thuế TNDN ( $TNCT = \text{Doanh thu} (-) \text{Chi phí hợp lý, hợp lệ}$ ).

Trong khi đó, LNDN được hình thành qua báo cáo tài chính ( $LNDN = \text{Doanh thu} (-) \text{Chi phí kinh doanh} (+) \text{Thu nhập khác} (-) \text{Chi phí khác}$ ).

Khoảng cách chênh lệch giữa TNCT và LNDN chủ yếu do sự khác nhau giữa chi phí

\*Tổng Công ty Tài chính Cổ phần Dầu khí Việt Nam (PVFC)

hợp lý, hợp lệ theo Luật định. Trong khi chi phí kinh doanh lại theo thực tế phát sinh của doanh nghiệp.

Sự khác biệt qua từng nội dung, yếu tố, cụ thể như sau:

**Khái niệm doanh thu:** Theo Luật Thuế TNDN, doanh thu là toàn bộ tiền bán hàng, tiền gia công, tiền cung ứng dịch vụ, bao gồm cả trợ giá và phụ thu, phụ trội mà cơ sở kinh doanh được hưởng. Trong khi, theo CMKT số 14, doanh thu là tổng thể giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, góp phần làm tăng vốn sở hữu, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp.

**Thời điểm ghi nhận doanh thu và tính chắc chắn giao dịch:**

**TNCT:** Doanh thu chủ yếu xác định theo tiêu thức hợp lệ thông qua hoá đơn bán hàng và có thể bao gồm cả yếu tố ấn định của cơ quan thuế (không phụ thuộc vào thời điểm xuất hoá đơn). Doanh thu được xác định dựa vào mốc thời gian

chuyển giao quyền sở hữu, khối lượng công việc đã hoàn thành hoặc xuất hoá đơn bán hàng mà không phân biệt đã thu hay chưa thu được tiền.

**LNDN:** Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của khoản thu, là giá trị tài sản có thể trao đổi hoặc giá trị khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên trong sự trao đổi ngang giá. Doanh thu được ghi nhận cả giá trị tương lai (*giá trị sẽ thu được*) trên cơ sở đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó.

**Sự chuyển hoá hiện vật, tiền tệ và lợi ích kinh tế**

**TNCT:** Đối với hàng hoá dịch vụ do cơ sở kinh doanh làm ra dùng để trao đổi, được xác định theo giá bán của hàng hoá, dịch vụ cùng loại hoặc tương đương trên thị trường tại thời điểm trao đổi. Các khoản trợ giá, phụ cấp, phụ trội đều được xem là doanh thu.

**LNDN:** Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hoá hoặc dịch vụ khác tương tự về bản chất và giá trị

thì việc trao đổi đó không được coi là giao dịch tạo ra doanh thu. Xem các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu, không phải là doanh thu.

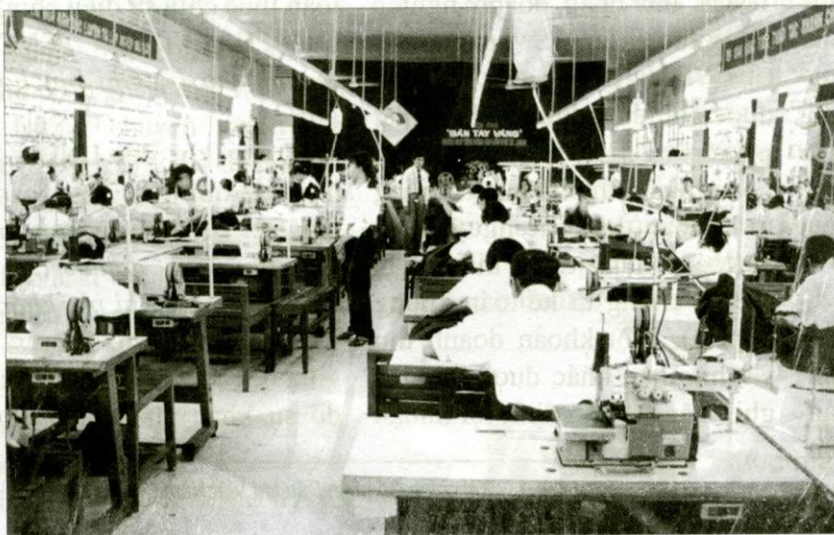
**Ghi nhận chi phí**

**TNCT:** Tôn trọng nguyên tắc phù hợp nhưng xem xét đến tính hợp lý, hợp lệ của chi phí (*qua hoá đơn chứng từ hợp lệ*) và khả năng khống chế tỷ lệ một số loại chi phí để bảo vệ phần lợi ích của Nhà nước khi phân phối thu nhập, ổn định nguồn thu cho NSNN. Cơ quan thuế thường kiểm tra chứng từ chi phí phát sinh theo thời gian nên các chi phí phân bổ, kết chuyển cho kỳ sau được điều chỉnh dẫn đến TNCT cho kỳ tính thuế khác với LNDN.

**LNDN:** Tôn trọng nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí, ghi nhận theo chi phí thực tế và xét đến tính hiệu quả trong các quyết định chi phí kinh doanh. Khi lập báo cáo tài chính, xác định kết quả kinh doanh chỉ kết chuyển các chi phí phát sinh tương ứng theo doanh thu và giá thành.

**Nhóm chi phí không có hoá đơn hoặc hoá đơn không hợp lệ:**

**TNCT:** Các khoản chi phí này được loại ra khi xác định chi phí hợp lý hợp lệ để tính TNCT, ví dụ: Để có được hợp đồng kinh tế, ngoài những điều khoản được thảo thuận trong hợp đồng, doanh nghiệp còn phải phát sinh những khoản chi phí ngầm dưới hình thức phong bì, quà tặng, tài trợ... cho đối tác, khoản chi phí này không



được ghi nhận là chi phí hợp lệ để xác định TNCT.

*LNDN:* Mọi khoản chi phí thực tế phát sinh của doanh nghiệp liên quan đến việc tạo ra doanh thu và LNDN cho dù không có hoá đơn chứng từ hợp lệ, hợp pháp thì cũng được ghi nhận là chi phí để xác định LNDN.

*Nhóm chi phí hợp lệ nhưng áp dụng các chính sách kế toán không nhất quán và rõ ràng.*

*TNCT:* Các chi phí như chi phí hàng tồn kho, chi phí quản lý doanh nghiệp trong thời gian xây dựng cơ bản, chi phí chờ phân bổ,... nếu không hạch toán theo quy định, nguyên tắc nhất quán cũng sẽ dẫn đến khác nhau giữa TNCT và LNDN trong kỳ tính thuế.

*LNDN:* Trong khi đó, trường hợp chính sách kế toán thay đổi thì phải ước tính chênh lệch về sự thay đổi chính sách tài chính, kế toán và cần được trình bày rõ thông tin trên Thuyết minh báo cáo tài chính.

*Nhóm chi phí khống chế tỷ lệ (%):* Đối với mức khấu hao cơ bản, định mức, mức chi khánh tiết giao dịch, hoa hồng môi giới, chi phí quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại, lãi vay phải trả vượt quá mức lãi suất cùng thời điểm do Ngân hàng NN công bố, các khoản chi cho lao động nữ, chi bảo hộ lao động hoặc trang phục, chi ăn ca, đóng góp quỹ hưu trí... (hiện tại đang khống chế 10% trên tổng các loại chi phí hợp lệ khác, Theo Luật sửa đổi Thuế TNDN được Quốc hội thông qua tháng 6/2008 tỷ lệ này sẽ được điều

chỉnh, tuy nhiên, đến thời điểm hiện tại chưa có văn bản hướng dẫn cụ thể áp dụng). Theo CMKT Việt Nam, các khoản chi phí này được ghi nhận theo chi phí thực tế phát sinh của doanh nghiệp gắn với mục đích và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

*Chi phí khác:* Không được hạch toán vào chi phí để xác định TNCT, gồm: Phạt vi phạm chế độ đăng ký kinh doanh, phạt hành chính về thuế, kế toán, các khoản nộp phạt khác. Các chi phí không dự kiến trước, không có nguồn kinh phí đài thọ, chi phí có hoá đơn nhưng sai tên, địa chỉ, mã số thuế của đơn vị không được xem xét là chi phí hợp lệ khi xác định TNCT. Giá trị hàng hoá tổn thất sau khi trừ đi các khoản giá trị bồi thường (của các tổ chức, cá nhân gây tổn thất và các tổ chức theo hợp đồng), bù đắp bằng quỹ dự phòng tài chính, giá trị tổn thất còn lại được đưa vào lỗ và trừ vào TNCT theo luật định. Tổng mức chi phí lập dự phòng các khoản nợ phải thu khó đòi tối đa bằng 20% tổng số dư nợ phải thu của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo tài chính năm. Trong khi theo CMKT Việt Nam, các khoản chi phí thực tế của doanh nghiệp đều được hạch toán vào chi phí hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ,...vv.

Từ những phân biệt trên cho thấy TNCT và LNDN là hai đại lượng khác nhau cả trong chính sách tài chính, thuế, chuẩn mực kế toán và thực tiễn vận dụng. Nguyên nhân chủ

yếu dẫn đến kết quả trên là do quan điểm, mục đích và lợi ích gắn liền với việc xây dựng và ban hành luật định, cơ chế tài chính, các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán khác nhau.

Thời gian qua, Nhà nước đã từng bước thay đổi, hoàn thiện cơ chế tài chính, chế độ hạch toán và chính sách thuế TNDN với việc ban hành các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán nhằm thu hẹp dần khoảng cách giữa chế độ kế toán, tài chính và thuế. Tuy nhiên, trong thời gian tới, Nhà nước cần đẩy mạnh hơn nữa việc thu hẹp khoảng cách, tiến tới thống nhất về quan điểm, nội dung giữa các chính sách tài chính, thuế và chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán; Bổ sung và hoàn chỉnh các sắc thuế để có thể bao quát hết các nguồn thu, tạo tiền đề cho việc kiểm soát mọi chi phí và thu nhập; Tiếp tục khuyến khích tất cả các đối tượng trong xã hội, các doanh nghiệp, đơn vị, cá nhân tham gia giao dịch kinh tế sử dụng hoá đơn, chứng từ; Tăng cường giao dịch thương mại điện tử, mở rộng diện tích thanh toán, giao dịch qua ngân hàng, hạn chế dần thanh toán tiền mặt và xử phạt đối với trường hợp vi phạm. ■

#### Tài liệu tham khảo

- Luật Kế toán
- Luật Thuế TNDN
- Chuẩn mực kế toán VN
- Chế độ kế toán VN
- Các thông tư hướng dẫn về quy chế tài chính, kế toán.