

## **Thuế thu nhập doanh nghiệp – ghi sổ kế toán và trình bày báo cáo tài chính**

**Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp được ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính về cơ bản đã làm thay đổi bản chất của thuế Thu nhập doanh nghiệp (TNDN). Nếu như trước đây thuế TNDN là khoản nợ mà Doanh nghiệp có trách nhiệm phải trả cho Nhà nước được hạch toán khấu trừ vào phần Lợi nhuận chưa phân phối, thì hiện nay thuế TNDN lại được quy định là một khoản chi phí thuế. Điều này cũng dẫn đến cách phản ánh số liệu vào Sổ kế toán, trình bày Báo cáo tài chính cũng khác trước và đặc biệt là trình bày khoản chi phí thuế này trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Nhằm giúp người làm kế toán và những đối tượng quan tâm hiểu rõ hơn Tác giả sẽ tập trung vào giải quyết vấn đề này.**

### ***Thứ nhất, Liên quan đến các Bảng và Sổ kế toán***

Theo quy định hiện nay liên quan đến chi phí thuế, Doanh nghiệp phải mở các Bảng, Sổ kế toán sau đây để theo dõi:

- Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế, Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả; Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ, Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng, Bảng xác định Tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Mẫu các Bảng và cách ghi chép số liệu đã được hướng dẫn tại Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ tài chính.

- Sổ cái TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và Sổ chi tiết cho từng loại Tài sản, từng khoản Nợ phải trả, từng giao dịch

- Sổ cái TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả và Sổ chi tiết cho từng Tài sản, từng khoản Nợ phải trả, từng giao dịch.

- Sổ cái TK 821 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và Sổ chi tiết TK 8211 – Chi phí thuế TNDN hiện hành, TK 8212- Chi phí thuế TNDN hoãn lại

### ***Thứ hai, Trình bày Báo cáo tài chính riêng***

Trên Báo cáo tài chính riêng trình bày không bao gồm các khoản chênh lệch tạm thời phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, công ty liên doanh và việc chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài. Vì theo quy định tại Điều 8 Nghị định 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật Thuế TNDN “trường hợp cơ sở kinh doanh nhận được khoản thu nhập từ các hoạt động góp vốn cổ phần, góp vốn liên doanh, liên kết kinh tế mà khoản thu nhập đó

đã được cơ sở kinh doanh nhận vốn góp cổ phần, vốn liên doanh, liên kết kinh tế nộp thuế TNDN chia cho thì khoản thu nhập này không phải chịu thuế TNDN”

- Trình bày trong Bảng Cân đối kế toán

+ Chỉ tiêu Tài sản thuế thu nhập hoãn lại: được trình bày trong chỉ tiêu “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại” – mã số 262. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào số dư Nợ trên Sổ cái TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

+ Chỉ tiêu Thuế thu nhập hoãn lại phải trả: được trình bày trong chỉ tiêu “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả” – mã số 335. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ và số dư Có trên Sổ cái TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

- Trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Sửa chỉ tiêu “Thuế thu nhập doanh nghiệp” (Mã số 51) thành 2 chỉ tiêu: “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành – Mã số 51” và “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại – Mã số 52”

+ Chỉ tiêu Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành: phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong kỳ. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có Tài khoản 8211 “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành” đối ứng với bên Nợ TK 911 “Xác định kết quả kinh doanh” trên sổ kế toán chi tiết TK 8211, hoặc căn cứ vào số phát sinh bên Nợ TK 8211 đối ứng với bên Có TK 911 trong kỳ báo cáo trên sổ kế toán chi tiết TK 8211, (trường hợp này số liệu được ghi vào chỉ tiêu này bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...)).

+ Chỉ tiêu Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào tổng số phát sinh bên Có Tài khoản 8212 “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” đối ứng với bên Nợ TK 911 “Xác định kết quả kinh doanh” trên sổ kế toán chi tiết TK 8211, hoặc căn cứ vào số phát sinh bên Nợ TK 8212 đối ứng với bên Có TK 911 trong kỳ báo cáo, trên sổ kế toán chi tiết TK 8212 (trường hợp này số liệu được ghi vào chỉ tiêu này bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...)).

- Trình bày Bản thuyết minh báo cáo tài chính

+ Bổ sung mục 21 Phần V. của Bản thuyết minh báo cáo tài

chính: a- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại:

	Cuối năm	Đầu năm
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản ưu đãi tính thuế chưa sử dụng	...	...

- Khoản hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã được ghi nhận từ các năm trước	...	...
<b>Tài sản thuế thu nhập hoãn lại</b>	<b>...</b>	<b>...</b>
b- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả		
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế		
- Khoản hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã được ghi nhận từ các năm trước		
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả		

+ Bổ sung mục 31 Phần VI. của Bản thuyết minh báo cáo tài chính:

31- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành	Năm nay	Năm trước
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên thu nhập chịu thuế năm hiện hành	...	...
- Điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành năm nay	...	...
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành	...	...

+ Bổ sung mục 32 Phần VI. của Bản thuyết minh báo cáo tài chính:

32- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại	Năm nay	Năm trước
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế	...	...
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại	...	...
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	(...)	(...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng	(...)	(...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả	(...)	(...)
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	...	...

hoãn lại		
----------	--	--

+ Doanh nghiệp phải giải trình riêng rẽ các thông tin sau trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

1. Tổng số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến các khoản mục được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu;
2. Giải thích mối quan hệ giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế thu nhập doanh nghiệp và lợi nhuận kế toán theo một hoặc cả hai hình thức sau:
  1. Đối chiếu bằng số giữa chi phí (hoặc thu nhập) thuế TNDN và tích số của lợi nhuận kế toán nhân (x) với thuế suất áp dụng; hoặc
  2. Đối chiếu bằng số giữa thuế suất hiệu quả bình quân với thuế suất áp dụng.
3. Giá trị (ngày đáo hạn, nếu có) của các chênh lệch tạm thời được khấu trừ, lỗ tính thuế chưa sử dụng và các ưu đãi thuế chưa sử dụng mà chưa tài sản thuế thu nhập hoãn lại nào được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán;
4. Chênh lệch tạm thời, mỗi loại lỗ tính thuế chưa sử dụng cũng như các ưu đãi thuế chưa sử dụng;
5. Giá trị của tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trên Bảng cân đối kế toán của từng năm sử dụng;
6. Giá trị thu nhập hoặc chi phí thuế TNDN hoãn lại được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, nếu điều này không được phản ánh rõ từ các thay đổi của các giá trị được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán;
7. Doanh nghiệp phải trình bày giá trị của tài sản thuế thu nhập hoãn lại và bằng chứng cho việc ghi nhận, khi:
  1. Việc sử dụng tài sản thuế thu nhập hoãn lại phụ thuộc vào lợi nhuận tính thuế trong tương lai vượt quá mức lợi nhuận phát sinh từ việc hoàn nhập các chênh lệch tạm thời chịu thuế hiện tại; và
  2. Doanh nghiệp chịu lỗ trong năm hiện hành hoặc năm trước do qui định pháp lý về thuế mà tài sản thuế hoãn lại có liên quan.

### Thứ ba, trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất

Kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại trình bày trên Báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết và các khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát. Vì theo quy định tại Điều 8 Nghị định 164/2003/NĐ-CP ngày 22/12/2003 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành Luật Thuế TNDN “trường hợp khoản thu nhập nhận được đã nộp thuế ở nước ngoài thì cơ sở kinh doanh phải xác định số thu nhập trước khi nộp thuế thu nhập ở nước ngoài để tính thuế TNDN. Khi xác định số thuế thu nhập cả năm sẽ được khấu trừ số thuế thu nhập mà cơ sở kinh doanh đã nộp ở nước ngoài nhưng số thuế được khấu trừ không vượt quá số thuế thu nhập tính theo Luật thuế TNDN cho khoản thu nhập nhận được đó”

\* Thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên báo cáo tài chính hợp nhất

- Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Doanh nghiệp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế khi lập báo cáo tài chính hợp nhất đối với các khoản đầu tư vào công ty con hoặc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư vào công ty liên kết và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ở nước ngoài trên báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp Việt Nam chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần hoặc có chênh lệch về thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp. Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát có thể phát sinh khi:

+ Cơ quan thuế chỉ đánh thuế đối với khoản thu nhập mà doanh nghiệp được quyền nhận trong năm đã được ghi nhận trên báo cáo tài chính riêng.

+ Doanh nghiệp ghi nhận phần sở hữu trong lợi nhuận (hoặc lỗ) trong công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát theo phương pháp vốn chủ sở hữu trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hợp nhất.

- Phương pháp xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả

+ Xác định các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế: Cuối năm tài chính, khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải xác định các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát. Để tổng hợp các khoản chênh lệch tạm thời, doanh nghiệp có thể sử dụng “Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế” với các chỉ tiêu phù hợp. Căn cứ để lập “Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh khi lập báo cáo tài chính hợp nhất” là số chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm liên quan đến từng khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát.

- Xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả: Cuối năm tài chính, căn cứ vào số chênh lệch tạm thời chịu thuế đã xác định được, kế toán xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả làm căn cứ ghi nhận và trình bày thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên báo cáo tài chính hợp nhất. Doanh nghiệp có thể sử dụng “Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả” với các chỉ tiêu phù hợp

- Kế toán thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên báo cáo tài chính hợp nhất

+ Trường hợp phải ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”

Tăng khoản mục “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”.

+ Trường hợp phải ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Giảm khoản mục “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”.

Giảm khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”

\* *Tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất*

– Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất: Doanh nghiệp chỉ ghi nhận tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ khi áp dụng phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu để kế toán các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát ở nước ngoài trên báo cáo tài chính hợp nhất trong trường hợp Việt Nam chưa ký Hiệp định tránh đánh thuế hai lần hoặc có chênh lệch về thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp. Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết và khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát khi:

+ Cơ quan thuế không cho phép khấu trừ khoản lỗ từ công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát vào thu nhập chịu thuế trong năm của doanh nghiệp;

+ Doanh nghiệp ghi nhận khoản lỗ là toàn bộ phần sở hữu trong lợi nhuận (hoặc lỗ) trong công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp liên doanh trên báo cáo tài chính hợp nhất.

– Phương pháp xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại

+ Xác định các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ: Cuối mỗi năm tài chính, khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán phải xác định các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh từ các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát. Doanh nghiệp có thể sử dụng “Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ” để phản ánh các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

+ Xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm: Cuối năm tài chính, căn cứ vào các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ xác định được khi lập báo cáo tài chính hợp nhất, kế toán xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại để ghi nhận và trình bày tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất. Doanh nghiệp có thể sử dụng “Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại” (Biểu số 05) để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ và xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi giảm do hoàn nhập các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ của các năm trước khi lập báo cáo tài chính hợp nhất.

- Kế toán tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên báo cáo tài chính hợp nhất

+ Trường hợp phải ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”

Giảm khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”.

+ Trường hợp phải hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ gắn liền với các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, khoản vốn góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Tăng khoản mục “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”

Giảm khoản mục “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”.

*Th.S Chúc Anh Tú*  
*Khoa Kế toán, Học viện tài chính*