

MỘT SỐ VẤN ĐỀ CẦN BÀN VỀ CĂN CỨ TÍNH THUẾ THEO QUY ĐỊNH CỦA LUẬT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP VÀ CHUẨN MỰC KẾ TOÁN

Phạm Quốc Thuận*

TÓM TẮT

Bài viết đề cập đến phương pháp xác định nghĩa vụ thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp trên cơ sở tham chiếu các quy định của Chuẩn mực kế toán và các quy định về thuế, chủ yếu là quy định về Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp. Bài viết cho thấy có sự khác biệt về căn cứ tính thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành giữa thuế và kế toán, từ đó đề ra các kiến nghị nhằm hoàn thiện việc xác định và ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành tại các doanh nghiệp hiện nay.

Từ khóa: Thu nhập tính thuế, thu nhập chịu thuế, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, kế toán thuế.

DISCUSSING THE TAX BASES IN ACCORDANCE WITH THE ENTERPRISE INCOME TAX LAW AND THE ACCOUNTING STANDARDS

ABSTRACT

This article refers to the method of determining the corporate income tax payable on the basis of the provisions of accounting standards and tax regulations, primarily concentrates on the Corporate Income Tax Regulations. The paper indicates that there are the differences in calculating the income tax amount between Tax Regulations and Accounting Standards. Furthermore, the proposals are also set out to improve the identification and recognition of income tax expense in the business today.

Key words: The income tax, the taxable income, the tax cost for enterprises, the tax accountant.

1. Tổng quan về căn cứ pháp lý

Tại Việt Nam, kể từ khi VAS 17- Thuế thu nhập doanh nghiệp được ban hành ngày 15/2/2005, sự khác biệt giữa chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (là chỉ tiêu được kế toán ghi nhận để xác định lợi nhuận kế toán) và

thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (là chỉ tiêu trình bày trên báo cáo thuế xác định số thuế TNDN mà doanh nghiệp phải nộp Nhà Nước) đã được xác định rõ. Theo VAS 17, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp được khái niệm là tổng chi phí thuế thu nhập hiện hành

* ThS. GV. Trường Đại học Kinh Tế - Luật ĐHQG TP HCM

và chi phí thuế thu nhập hoãn lại. Như vậy có thể thấy rằng liên quan đến việc ghi nhận thuế TNDN, giữa kế toán và thuế vẫn có điểm chung được cả hai bên cùng ghi nhận đó là thuế thu nhập hiện hành (kế toán ghi vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và thuế ghi nhận là một khoản nợ mà doanh nghiệp phải thanh toán cho Nhà Nước) và phần tạo ra sự khác biệt giữa thuế và kế toán chính là thuế thu nhập hoãn lại (kế toán ghi nhận nhưng không được thuế ghi nhận). VAS 17 được biên soạn trên cơ sở tham chiếu quy định của Luật thuế TNDN do Quốc Hội ban hành năm 2003. Kể từ đó đến nay, quy định về thuế TNDN đã qua nhiều lần sửa đổi, bổ

sung và từ đó đã làm xuất hiện sự khác biệt về căn cứ để xác định chỉ tiêu thuế thu nhập hiện hành (điểm chung được cả thuế và kế toán ghi nhận) giữa thuế và kế toán. Điều này đã gây khó khăn cho công tác kế toán trong việc ghi nhận các nghiệp vụ liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp.

2. Quy định hiện hành về căn cứ tính

thuế

Theo quy định của Luật thuế

Theo Thông tư 123/2012/TT-BTC hướng dẫn thi hành Luật thuế TNDN do Quốc hội ban hành năm 2012, căn cứ tính thuế TNDN là thu nhập tính thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp, cụ thể:

Thuế TNDN phải nộp = Thu nhập tính thuế x Thuế suất thuế TNDN

Thu nhập tính thuế được xác định theo công thức sau:

Thu nhập tính thuế	=	Thu nhập chịu thuế	-	(TN được miễn thuế	+	Các khoản lỗ được kết chuyển theo quy định
-----------------------	---	-----------------------	---	------------------------	---	---

Công thức tính thu nhập chịu thuế:

TN chịu thuế = (Doanh thu - Chi phí được trừ) + Các khoản thu nhập khác

Như vậy, có thể thấy rằng quan điểm của thuế có sự phân biệt rất rõ ràng khái niệm thu nhập tính thuế và thu nhập chịu thuế. Theo đó, thu nhập tính thuế chính là căn cứ để xác định thuế TNDN mà các tổ chức kinh doanh hàng hóa, dịch vụ phải nộp cho Nhà Nước, là căn cứ để xác định nghĩa vụ thuế phải nộp của các doanh nghiệp đối với Nhà Nước. Thu nhập chịu thuế chính là chênh lệch giữa doanh thu tính thuế, thu nhập khác và chi phí được trừ. Cần lưu ý rằng thu nhập chịu thuế chưa phải là căn cứ cuối cùng để xác định nghĩa vụ thuế của các doanh nghiệp với Nhà Nước.

Thí dụ 1: Doanh nghiệp Hoàng Giác trong năm 200X có các thông tin sau: (ĐVT: 1.000 đồng)

☒ Doanh thu bán hàng: 3.000.000

☒ Khoản thu từ nợ khó đòi đã xử lý: 100.000

☒ Giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp: 2.000.000

☒ Doanh thu tài chính (lãi được chia từ hoạt động liên doanh): 300.000

☒ Khoản lỗ từ năm trước chuyển sang: 200.000.

☒ Các khoản còn lại liên quan đến doanh thu, chi phí già sử không phát sinh; doanh nghiệp không thực hiện trích lập quỹ khoa học và công nghệ; thuế suất thuế TNDN theo quy định là 25%.

Dựa vào dữ liệu trên, thu nhập chịu thuế, thu nhập tính thuế và thuế TNDN phải nộp trong năm 200X được xác định như sau:

☒ Xác định thu nhập chịu thuế

Tạp chí **Kinh tế - Kỹ thuật**

Thu nhập chịu thuế = Doanh thu bán hàng
 + Doanh thu tài chính = 3.300.000 Chi
 phí được tính trừ = 2.000.000 Thu
 nhập khác = 100.000

Thu nhập chịu thuế = (3.300.000 –
 2.000.000) + 100.000 = 1.400.000

☒ Xác định thu nhập tính thuế Thu nhập
 chịu thuế = 1.400.000

Thu nhập được miễn thuế = 300.000
 (điều 8 chương II của TT 123/2012/TT-BTC
 quy định thu nhập được chia từ hoạt động
 góp vốn sau khi bên nhận góp vốn đã nộp thuế
 TNDN theo quy định của Luật Thuế
 TNDN được xem là thu nhập được miễn thuế)

Khoản lỗ năm trước chuyển sang =
 200.000

Thu nhập tính thuế = 1.400.000 –
 (300.000 + 200.000) = 900.000

Thuế TNDN phải nộp = Thu nhập tính
 thuế x 25% = 900.000 x 25% = 225.000.

Theo thí dụ này, doanh nghiệp có
 nghĩa vụ thanh toán khoản thuế TNDN
 năm 200X cho Nhà Nước là 225.000.

*Theo quy định của VAS 17- Thuế thu
 nhập doanh nghiệp*

Theo chuẩn mực kế toán Thuế TNDN
 (VAS 17): “thuế thu nhập hiện hành là số thuế
 TNDN phải nộp tính trên thu nhập chịu thuế
 và thuế suất thuế TNDN của năm hiện hành”.

Như vậy, theo chuẩn mực kế toán, chỉ tiêu
 để xác định nghĩa vụ thuế TNDN được gọi là
 Thuế TNDN hiện hành. Để xác định thuế thu
 nhập hiện hành cần phải xác định thu nhập
 chịu thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh
 nghiệp, trong đó thu nhập chịu thuế được
 định nghĩa như sau: “Thu nhập chịu thuế: Là
 thu nhập chịu thuế TNDN của một kỳ, được
 xác định theo qui định của Luật thuế TNDN
 hiện hành và là cơ sở để tính thuế TNDN phải
 nộp (hoặc thu hồi được)”.

Như vậy VAS 17 không đưa ra nguyên
 tắc để xác định thu nhập chịu thuế mà theo
 đó, chỉ tiêu này được tính toán dựa vào quy
 định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Thông tư 20/2006/TT-BTC do Bộ Tài
 chính ban hành ngày 20 tháng 3 năm 2006,
 hướng dẫn kế toán ghi nhận thuế thu nhập
 hiện hành:” Cuối năm tài chính, kế toán phải
 xác định và ghi nhận số thuế TNDN thực tế
 phải nộp trong năm trên cơ sở tổng thu nhập
 chịu thuế cả năm và thuế suất thuế TNDN
 hiện hành. Thuế TNDN thực phải nộp trong
 năm được ghi nhận là chi phí thuế TNDN hiện
 hành trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh
 doanh của năm đó”. Theo đó, chi phí thuế
 TNDN hiện hành được hạch toán như sau: N
 TK 8211- Chi phí thuế TNDN hiện hành/ Có
 TK 3334- Thuế thu nhập doanh nghiệp.

3. Vấn đề tồn tại

Các nội dung trình bày trên cho thấy căn
 cứ để xác định số thuế mà các doanh nghiệp
 phải nộp cho Nhà Nước là thu nhập tính thuế
 (Luật thuế thu nhập doanh nghiệp), trong khi
 đó quy định kế toán lại là thu nhập chịu thuế.
 Điều này làm cho nghĩa vụ thuế mà doanh
 nghiệp phải nộp được trình bày trên báo cáo
 thuế (từ khai thuế TNDNMS 03/TNDN ban
 hành theo Thông tư 28/2011 do Bộ Tài chính
 ban hành ngày 28 tháng 2 năm 2011) và phản
 ánh trên sổ sách kế toán (trên tài khoản 3334
 Thuế thu nhập doanh nghiệp) có sự chênh
 lệch với nhau, hay nói khác đi là số liệu trên
 sổ sách kế toán không phản ánh đúng thực
 chất nghĩa vụ thuế TNDN của doanh nghiệp
 đối với Nhà Nước. Thí dụ sau đây minh chứng
 rõ điều này.

Thí dụ 2- Lấy lại dữ liệu của thí dụ 1,
 nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp đối với Nhà
 Nước trình bày trên báo cáo thuế và ghi nhận
 trên sổ sách kế toán được ghi nhận như sau:

Trên báo cáo thuế (Bảng 1).

Theo số liệu trên tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp, năm 200X công ty Hoàng Giác phải nộp cho Nhà Nước một khoản thuế TNDN là 225.000 nghìn đồng.

Trên sổ sách kế toán (bảng 2)

- Thuế thu nhập hiện hành = Thu nhập chịu thuế x thuế suất thuế TNDN = 1.400.000 x 25% = 350.000

- Ghi nhận chi phí thuế TNDN hiện hành: N 8211/C 3334 350.000

- Hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại (phát sinh từ khoản lỗ của năm trước chuyển sang): N 8212/ C 243: 200.000 x 25% = 50.000

- Nộp thuế TNDN vào ngân sách Nhà Nước theo số thuế phải nộp trên tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp: N 3334/C 111, 112: 225.000

- Thông tin về nghĩa vụ nộp và thanh toán thuế TNDN của công ty Hoàng Giác năm 200X với Nhà Nước được phản ánh trên tài khoản 3334- Thuế TNDN như bảng 2.

Nhận xét: sau khi ghi nhận số thuế TNDN phải nộp và đã nộp, tài khoản 3334- Thuế TNDN vẫn còn kết dư bên nợ một khoản là 125.000 nghìn đồng (Nhà nước còn nợ công ty một khoản thuế TNDN là 125.000 nghìn đồng). Đây là số dư ảo bởi lẽ sau khi đã nộp thuế thì giữa công ty và Nhà nước không còn phát sinh nghĩa vụ về công nợ với nhau, lúc này số dư trên tài khoản 3334 phải bằng 0 (không). Nguyên nhân là do kế toán và thuế không đồng nhất với nhau trong vấn đề xác định căn cứ dùng để tính nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp với Nhà nước. Cần lưu ý là theo hướng dẫn thực hiện VAS 17, tài khoản 3334 không phải là tài khoản được dùng để ghi nhận chênh lệch thuế thu nhập doanh nghiệp.

TỜ KHAI QUYẾT TOÁN THUẾ TNDN(lược trích) (bảng 1)

Kỳ tính thuế: từ ngày 1/1/200X đến ngày 31/12/200X

ĐVT: 1.000 đồng

STT	Chỉ tiêu	Mã số	Số tiền
(1)	(2)	(3)	(4)
A	Kết quả kinh doanh ghi nhận theo báo cáo tài chính		
1	Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế thu nhập doanh nghiệp	A1	1.400.000
B	Xác định thu nhập chịu thuế theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp		
1	Điều chỉnh tăng tổng lợi nhuận trước thuế TNDN (B1= B2+B3+B4+B5+B6)	B1	-
2	Điều chỉnh giảm tổng lợi nhuận trước thuế TNDN(B7=B8+B9+B10+B11)	B7	-
3	Tổng thu nhập chịu thuế (B12=A1+B1-B7)	B12	1.400.000
3.1	Thu nhập chịu thuế từ hoạt động sản xuất kinh doanh (B13=B12-B14)	B13	1.400.000
C	Xác định thuế TNDN phải nộp từ hoạt động sản xuất kinh doanh		
1	Thu nhập chịu thuế (C1 = B13)	C1	1.400.000
2	Thu nhập miễn thuế	C2	300.000
3	Lỗ từ các năm trước được chuyển sang	C3	200.000

Tạp chí **Kinh tế - Kỹ thuật**

4	Thu nhập tính thuế (C4=C1-C2-C3)	C4	900.000
6	Thu nhập tính thuế sau khi đã trích lập quỹ khoa học công nghệ (C6=C4-C5)	C6	900.000
7	Thuế TNDN từ hoạt động SXKD tính theo thuế suất phổ thông (C7=C6 x 25%)	C7	225.000
11	Thuế TNDN của hoạt động sản xuất kinh doanh (C11=C7-C8-C9-C10)	C11	225.000
D	Thuế TNDN từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản còn phải nộp sau khi trừ thuế TNDN đã nộp ở địa phương khác	D	-
E	Tổng số thuế TNDN phải nộp trong kỳ	E	225.000
1	Thuế TNDN của hoạt động sản xuất kinh doanh	E1	225.000
2	Thuế TNDN từ hoạt động chuyển nhượng bất động sản	E2	-

SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN 3334 - THUẾ TNDN (Bảng 2)

Ngày	Chứng từ		Diễn giải	TKĐƯ	ST	
	SH	Ngày			N	C
			SDDK		-	-
xxx	xxx	xxx	Ghi nhận thuế TNDN phải nộp năm 0X	8211	350.000	
xxx	xxx	xxx	Nộp thuế TNDN vào NSNN	111		225.000
			TPS		350.000	225.000
			SDCK		125.000	

4. Kiến nghị

VAS 17 được biên soạn trên cơ sở tham khảo Luật thuế TNDN do Quốc Hội ban hành

Thu nhập chịu thuế = chưa trừ chuyển lỗ

Doanh thu để tính thu nhập - chịu thuế trong kỳ tính thuế

ngày 17 tháng 6 năm 2003. Theo quy định của Luật này, căn cứ để tính thuế TNDN là thu nhập chịu thuế và thuế suất. Thu nhập chịu thuế được xác định như sau:

Chi phí hợp lý trong kỳ tính thuế + Thu nhập chịu thuế khác trong kỳ tính thuế

Thu nhập chịu thuế đã trừ = Thu nhập chịu thuế chưa trừ - Lỗ từ các năm trước chuyển sang chuyển lỗ

Như vậy có thể thấy rằng Luật thuế TNDN năm 2003 chỉ đưa ra khái niệm thu nhập chịu thuế và vì vậy giữa thuế và kế toán là đồng nhất với nhau trong vấn đề xác định nghĩa vụ về thuế TNDN mà doanh nghiệp phải nộp cho Nhà Nước (cả kế toán và thuế đều căn cứ vào thu nhập chịu thuế để tính thuế thu nhập

hiện hành và thuế TNDN phải nộp). Đến năm 2008, khi Luật thuế TNDN mới ra đời thay thế cho Luật thuế TNDN năm 2003 thì đã có sự thay đổi về các khái niệm làm căn cứ tính thuế. Theo đó Luật thuế năm 2008 có sự phân biệt khá rạch ròi giữa khái niệm thu nhập chịu thuế và thu nhập tính thuế, theo

đó, thu nhập tính thuế bằng thu nhập chịu thuế điều chỉnh cho các khoản thu nhập miễn thuế và lỗ từ các năm trước chuyển qua và là căn cứ để xác định nghĩa vụ nộp thuế của các doanh nghiệp đối với Nhà nước. Trong khi đó, quy định của kế toán thì vẫn không có sự chỉnh sửa về thuật ngữ cho phù hợp với sự thay đổi của thuế và đây chính là nguyên nhân làm cho thuế và kế toán lệch nhau trong vấn đề xác định nghĩa vụ thuế TNDN của các doanh nghiệp đối với Nhà nước. Vì vậy chúng tôi kiến nghị như sau:

- Quy định kế toán liên quan đến thuế TNDN cần phải có sự điều chỉnh về căn cứ

tính thuế nhằm đảm bảo số thuế thu nhập doanh nghiệp mà doanh nghiệp phải nộp cho Nhà Nước được khớp đúng với số thuế TNDN phải nộp trên báo cáo thuế. Theo đó, quy định của kế toán cần thay đổi thuật ngữ “thu nhập chịu thuế” thành “thu nhập tính thuế”.

- Các quy định của thuế, nhất là về thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế giá trị gia tăng thường xuyên được thay đổi và sự thay đổi này thường ảnh hưởng đến việc tính toán và ghi chép của kế toán, vì vậy những văn bản của kế toán có liên quan cũng cần phải có sự rà soát, chỉnh sửa kịp thời cho phù hợp.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. Bộ Tài chính (2012), *TT 123/2012/TT-BTC: hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.*
- [2]. Bộ Tài chính (2005), *QĐ 12/2005/QĐ-BTC: về việc ban hành và công bố 6 chuẩn mực kế toán Việt Nam đợt 4.*
- [3]. Bộ Tài chính (2006), *TT 20/2006/TT-BTC: hướng dẫn kế toán 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
- [4]. Phạm Quốc Thuần (2009), *Kế toán thuế*, NXB Đại Học Quốc Gia TPHCM, 2009.