

# TÁC ĐỘNG CỦA THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP HOÃN LẠI ĐẾN KẾT QUẢ KINH DOANH CỦA DOANH NGHIỆP

ThS. Ngô Kim Phương  
Trường ĐH Ngân hàng TP.HCM

**Tóm tắt:** Về mặt lý thuyết, lợi nhuận là thước đo kết quả kinh doanh (KQKD) của doanh nghiệp, lợi nhuận thể hiện kết quả của việc gia tăng thu nhập và tiết kiệm chi phí. Các nguyên tắc, chuẩn mực kế toán được đưa ra cũng nhằm mục đích tạo ra sự nhất quán trong việc ghi nhận thu nhập, chi phí để giúp cho các chỉ tiêu lợi nhuận có thể phản ánh được KQKD của doanh nghiệp. Tuy nhiên trong nhiều trường hợp các doanh nghiệp vì mục đích tiết kiệm thuế hoặc vì phải tuân thủ theo các quy tắc tính thuế mà làm sai lệch đi KQKD, khiến các chỉ tiêu lợi nhuận không còn phản ánh đúng KQKD. Sự ra đời của chuẩn mực kế toán số 17 về thuế thu nhập doanh nghiệp (TTNDN) nhằm góp phần điều chỉnh những tác động làm sai lệch KQKD của doanh nghiệp. Bài viết nhằm trình bày những tác dụng và ý nghĩa của TTNDN hoãn lại trong việc giúp doanh nghiệp hạn chế các tác động của thuế đến KQKD thông qua các chỉ tiêu lợi nhuận trên báo cáo KQKD.

**Từ khóa:** Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại, chênh lệch vĩnh viễn, chênh lệch tạm thời.

## Đặt vấn đề

TTNDN hoãn lại là một khái niệm được đưa vào hệ thống kế toán Việt Nam kể từ khi Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành và công bố Chuẩn mực kế toán số 17 về TTNDN theo Quyết định 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005. Sau 7 năm thực hiện, tính đến nay nhiều doanh nghiệp vẫn chưa hiểu rõ ý nghĩa, tác dụng của TTNDN hoãn lại. Mặt khác, khái niệm TTNDN hoãn lại vẫn chưa được hiểu đúng đối với một số đối tượng sử dụng báo cáo tài chính doanh nghiệp. Bài viết này nhằm mục đích giúp doanh nghiệp và những người sử dụng báo cáo tài chính của doanh nghiệp có thể hiểu được bản chất và ý nghĩa của TTNDN hoãn lại, trên cơ sở đó có thể vận dụng để hạch toán hoặc phân tích và đánh giá kết quả tài chính của doanh nghiệp tốt hơn.

## Thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Bản chất TTNDN hoãn lại là một phạm trù phát sinh từ phương pháp kế toán TTNDN,

giúp doanh nghiệp có thể phản ánh chi phí TTNDN phù hợp, từ đó đảm bảo được tính hợp lý của lợi nhuận trước thuế và lợi nhuận sau thuế mà không bị bóp méo bởi chính sách thuế hay mục đích TTNDN.

Chi phí TTNDN bao gồm hai phần:

- Chi phí TTNDN hiện hành là TTNDN mà công ty có nghĩa vụ phải nộp trong năm tài chính.

$$\text{Chi phí TTNDN hiện hành} = \text{Lợi nhuận tính thuế} * \text{Thuế suất} \quad (1)$$

Trong đó:

$$\text{Lợi nhuận tính thuế} = \text{Lợi nhuận kế toán trước thuế} \pm \text{Các khoản chênh lệch vĩnh viễn} \pm \text{Các khoản chênh lệch tạm thời}$$

- Chi phí TTNDN hoãn lại là chỉ tiêu được tính vào chi phí TTNDN để điều chỉnh chi phí TTNDN cho phù hợp với KQKD của doanh nghiệp.

$$\text{Chi phí TTNDN} = \pm \begin{matrix} \text{Các khoản} \\ \text{hoãn lại} \end{matrix} * \begin{matrix} \text{Thuế} \\ \text{chênh lệch} \\ \text{tam thời} \end{matrix} \quad (2)$$

$$\text{Tổng chi phí TTNDN} = (1) + (2) = (\text{Lợi nhuận} \\ \text{kế toán trước thuế} \pm \text{Các khoản chênh lệch} \\ \text{vĩnh viễn}) * \text{Thuế suất} \quad (3)$$

Như vậy giữa lợi nhuận kế toán trước thuế và lợi nhuận tính thuế có sự chênh lệch, đó là chênh lệch vĩnh viễn và chênh lệch tạm thời.

### **Các khoản chênh lệch vĩnh viễn**

Nguyên nhân làm phát sinh các khoản chênh lệch vĩnh viễn là do có một số các khoản thu nhập, chi phí thực tế phát sinh mà công ty phải tính vào lợi nhuận kế toán trước thuế nhưng không được tính vào lợi nhuận tính thuế. Vì khi lập báo cáo thuế, để xác định lợi nhuận tính thuế, doanh nghiệp phải tuân thủ các qui định của Chính phủ về các khoản thu nhập tính thuế và chi phí được khấu trừ thuế. Các khoản chênh lệch vĩnh viễn ảnh hưởng đến chi phí TTNDN hiện hành trong năm tài chính và không liên quan đến nghĩa vụ TTNDN trong tương lai, vì vậy các khoản chênh lệch vĩnh viễn sẽ làm thay đổi tổng chi phí TTNDN (công thức 3)

Một vài trường hợp làm phát sinh các khoản khoản chênh lệch vĩnh viễn căn cứ theo qui định của Thông tư 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008 và Thông tư 18/2011/TT-BTC ngày 10/2/2011, sửa đổi, bổ sung Thông tư 130 của Bộ Tài chính hướng dẫn thi hành một số điều của Luật TTNDN số 14/2008/QH12 và hướng dẫn thi hành Nghị định 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật TTNDN như: (i) Những chi phí không có chứng từ hóa đơn bị coi là chi phí không hợp lệ và không được tính vào chi phí để khấu trừ TTNDN nhưng doanh nghiệp vẫn phải hạch toán vào chi phí kế toán, vì vậy sẽ làm cho lợi nhuận tính thuế cao hơn lợi nhuận kế toán trước thuế do có khoản chênh lệch vĩnh viễn phát sinh; (ii) Chi phí lãi vay khi doanh nghiệp vay

các đối tượng khác ngoài các tổ chức tín dụng vượt 150% lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước công bố tại thời điểm vay sẽ không được tính vào chi phí để khấu trừ TTNDN cũng tạo ra một khoản chênh lệch giữa chi phí lãi vay thực trả tính vào chi phí kế toán và chi phí lãi vay tính vào báo cáo thuế; (iii) Các khoản tiền thưởng cho người lao động không mang tính chất tiền lương, các khoản tiền thưởng không được ghi cụ thể điều kiện được hưởng trong hợp đồng lao động hoặc thỏa ước lao động tập thể nếu tính vào chi phí kế toán cũng sẽ bị loại ra khỏi chi phí tính thuế; (iv) Chi phí quảng cáo tiếp thị của các doanh nghiệp hoạt động trên ba năm không được vượt quá 10% tổng chi phí tính thuế, vì vậy số chi vượt không được tính vào chi phí trong báo cáo thuế nhưng phải tính hết vào chi phí kế toán, kết quả dẫn đến một khoản chênh lệch vĩnh viễn giữa lợi nhuận kế toán trước thuế và lợi nhuận tính thuế; (v) Chi phí trang phục được tính vào chi phí để khấu trừ TTNDN tối đa là 5 triệu đồng/người/năm, nếu doanh nghiệp chi vượt thì sẽ phát sinh một khoản chênh lệch vĩnh viễn vì doanh nghiệp phải tính toàn bộ chi phí thực tế phát sinh vào chi phí kế toán để xác định lợi nhuận trước thuế trong khi chỉ tính vào báo cáo thuế tối đa 5 triệu/người/năm; (vi) Cổ tức, lợi nhuận được chia từ hoạt động đầu tư tài chính là phần lợi nhuận sau thuế, đã chịu TTNDN của công ty mà doanh nghiệp góp vốn vào, sẽ không tính vào thu nhập tính thuế trong báo cáo thuế nhưng vẫn tính vào thu nhập kế toán, vì vậy sẽ có một khoản chênh lệch vĩnh viễn làm cho lợi nhuận tính thuế nhỏ hơn lợi nhuận kế toán trước thuế...

### **Các khoản chênh lệch tạm thời**

Nguyên nhân làm phát sinh các khoản chênh lệch tạm thời là do thời gian phân bổ một khoản thu nhập chịu thuế hoặc một khoản chi phí được khấu trừ thuế vào báo cáo thuế khác với thời gian phân bổ vào báo cáo KQKD. Các khoản chênh lệch tạm thời sẽ làm phát sinh TTNDN hoãn lại (hoặc nộp trước), điều chỉnh chi phí TTNDN của năm

tài chính nhưng không làm thay đổi chi phí TTNDN hiện hành, do đó không ảnh hưởng đến các nghĩa vụ TTNDN theo chế độ.

**Phân tích hai tình huống làm phát sinh thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại**

**Tình huống 1: Phát sinh tài sản TTNDN hoãn lại (TTNDN nộp trước)**

Chẳng hạn, một công ty trích trước chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định trong 3 năm, bắt đầu từ năm 2011-2013, để tiến hành sửa chữa lớn năm 2013, tổng dự toán chi phí sửa chữa lớn là 1.200 triệu đồng. Chi phí thực tế phát sinh năm 2013 là 1.300 triệu đồng. Các khoản trích trước hàng năm sẽ làm giảm lợi nhuận kế toán nhưng chưa được tính vào lợi nhuận chịu thuế, công ty chỉ được tính vào lợi nhuận chịu thuế khi chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh. Trong tình huống này ta có bảng chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế (Bảng 1).

**Bảng 1: Chênh lệch tạm thời chịu thuế**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2011	Năm 2012	Năm 2013	Cộng
Chi phí kế toán	400	400	500	1.300
Chi phí được khấu trừ khi tính thuế	0	0	1.300	1.300
Chênh lệch tạm thời chịu thuế	400	400	-800	0

Trong tình huống trên, trong năm 2011 và 2012, do chi phí kế toán lớn hơn chi phí tính thuế, nên lợi nhuận kế toán trước thuế nhỏ hơn lợi nhuận chịu thuế dẫn đến TTNDN phải nộp tăng bằng với mức chênh lệch tạm thời nhân với thuế suất. Đến năm 2013, khi tiến hành sửa chữa lớn, chi phí sửa chữa được tính vào chi phí tính thuế nên làm cho lợi nhuận chịu thuế nhỏ hơn lợi nhuận kế toán trước thuế 800 triệu đồng, dẫn đến TTNDN phải nộp giảm một khoản bằng chênh lệch tạm thời nhân với thuế suất.

Giả định không có chênh lệch vĩnh viễn và để thấy được tác động của việc phân bổ chi phí, KQKD trong 3 năm được giả định như nhau. Kết quả tính TTNDN (thuế suất 25%) và

KQKD được thể hiện trong hai trường hợp có tính TTNDN hoãn lại và không tính TTNDN hoãn lại như sau:

- Trường hợp 1: Doanh nghiệp có tính TTNDN hoãn lại, kết quả tính TTNDN hoãn lại và Lợi nhuận sau thuế được trình bày trong Bảng 2.

**Bảng 2: Bảng tính TTNDN hoãn lại và Lợi nhuận sau thuế**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2011	Năm 2012	Năm 2013	Cộng
Lợi nhuận kế toán	6.000	6.000	5.900(*)	17.900
Lợi nhuận tính thuế	6.400	6.400	5.100(**)	17.900
Chênh lệch tạm thời chịu thuế	400	400	-800	0
Chi phí TTNDN hiện hành	1.600	1.600	1.275	4.475
Chi phí TTNDN hoãn lại	-100	-100	200	0
Lợi nhuận sau thuế	4.500	4.500	4.425	13.425

(\*) Chúng ta đang giả định KQKD ba năm như nhau nhưng lợi nhuận trước thuế năm 2013 thấp hơn 2 năm trước 100 triệu đồng là do chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh lớn hơn dự toán 100 triệu đồng và tính hết vào chi phí năm 2013.  
 (\*\*) Do lợi nhuận tính thuế = lợi nhuận kế toán trước thuế ± các khoản chênh lệch vĩnh viễn ± các khoản chênh lệch tạm thời.

Trong đó, không có chênh lệch vĩnh viễn, chỉ có chênh lệch tạm thời làm giảm lợi nhuận tính thuế 800. Vì vậy, lợi nhuận chịu thuế năm 3 = 5.900 - 800 = 5.100 triệu đồng.

Trong trường hợp trên, chi phí TTNDN năm thứ nhất cũng như năm thứ hai là 1.500 triệu đồng, nhưng công ty phải nộp 1.600 triệu đồng, trong đó thuế TTNDN nộp trước là 100 triệu đồng. Như vậy TTNDN hoãn lại năm 2011 và năm 2012 được thể hiện như một khoản TTNDN nộp trước và được phân bổ vào chi phí TTNDN năm 2013. Đến năm 2013, chi phí TTNDN là 1.475 triệu đồng, nhưng công ty chỉ phải nộp 1.275 triệu, còn 200 triệu là TTNDN đã nộp trước năm 2011 và 2012 được phân bổ vào chi phí TTNDN năm 2013.

- Trường hợp 2: Doanh nghiệp không hạch toán TTNDN hoãn lại, kết quả tính TTNDN

**Bảng 3: Bảng xác định lợi nhuận sau thuế**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2011	Năm 2012	Năm 2013	Cộng
Lợi nhuận trước thuế kế toán	6.000	6.000	5.900	17.900
Lợi nhuận tính thuế	6.400	6.400	5.100	17.900
Chi phí TTNDN hiện hành	1.600	1.600	1.275	4.475
Chi phí TTNDN hoãn lại				
Lợi nhuận sau thuế	4.400	4.400	4.625	13.425

hoãn lại và Lợi nhuận sau thuế được trình bày trong Bảng 3.

Kết quả kinh doanh của hai trường hợp được trình bày trong Bảng 4.

**Bảng 4: So sánh KQKD của 2 trường hợp**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 2011	Năm 2012	Năm 2013	Cộng
Lợi nhuận sau thuế (Trường hợp 1)	4.500	4.500	4.425	13.425
Lợi nhuận sau thuế (Trường hợp 2)	4.400	4.400	4.625	13.425
Chênh lệch	+100	+100	-200	0

Kết quả chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế trong trường hợp 1 (có hạch toán TTNDN hoãn lại) phản ánh KQKD chính xác hơn trong trường hợp 2 (không hạch toán TTNDN hoãn lại). Trong tình huống này chúng ta có giả định không có chênh lệch vĩnh viễn nên chi phí TTNDN phải bằng lợi nhuận trước thuế nhân với thuế suất, do đó Lợi nhuận sau thuế = Lợi nhuận trước thuế \* (1- thuế suất). Nếu không hạch toán TTNDN nộp trước thì chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế năm 2013 thấp nhất, trong khi lợi nhuận sau thuế của năm này cao nhất.

TTNDN hoãn lại trong thí dụ này với ý nghĩa là TTNDN nộp trước phát sinh trong năm 2011, 2012 và được phân bổ vào chi phí TTNDN năm 2013 nên được xử lý như một khoản chi phí trả trước, vì vậy TTNDN nộp trước sẽ làm phát sinh tài sản TTNDN hoãn lại trên bảng cân đối kế toán (Bảng 5).

**Bảng 5: Số dư tài sản TTNDN hoãn lại trên bảng cân đối kế toán**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	31/12/11	31/12/12	31/12/13
Tài sản TTNDN hoãn lại	400	800	0

Qua tình huống 1 ta rút ra nhận xét: việc hạch toán TTNDN nộp trước trong trường hợp này giúp công ty phản ánh chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế phù hợp với KQKD và không bị bóp méo bởi chính sách TTNDN. Trong trường hợp này, TTNDN hoãn lại chỉ có tác dụng điều chỉnh lại chi phí TTNDN cho phù hợp với KQKD, không có tác dụng làm gia tăng lợi ích trong việc tiết kiệm thuế.

**Tình huống 2: Phát sinh TTNDN hoãn lại phải trả**

Chẳng hạn như một công ty muốn khấu hao tài sản cố định nguyên giá 3.000 triệu đồng cho mục đích tính thuế 3 năm nhằm tiết kiệm TTNDN, nhưng do thời gian sử dụng tài sản cố định là 4 năm nên để xác định KQKD thì công ty phải trích khấu hao 4 năm cho mục đích báo cáo tài chính. Nhằm mục đích nghiên cứu tác động của khấu hao và TTNDN đến chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế nên giả định lợi nhuận trước thuế kế toán 4 năm bằng nhau, thuế suất TTNDN là 25% và không có chênh lệch vĩnh viễn (Bảng 6).

**Bảng 6: Bảng chênh lệch tạm thời được khấu trừ thuế**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4	Cộng
Khấu hao cho lợi nhuận kế toán	750	750	750	750	3000
Khấu hao cho mục đích tính thuế	1000	1000	1000		3000
Chênh lệch tạm thời được khấu trừ thuế	250	250	250	-750	0

Lợi nhuận sau thuế khi này sẽ được xác định trong Bảng 7.

**Bảng 7: Bảng xác định lợi nhuận sau thuế**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4	Cộng
Lợi nhuận trước thuế	4.000	4.000	4.000	4.000	16.000
Lợi nhuận tính thuế	3.750	3.750	3.750	4.750	16.000
Chi phí TTNDN hiện hành	937,5	937,5	937,5	1.187,5	4.000
Chi phí TTNDN hoãn lại	62,5	62,5	62,5	-187,5	0
Lợi nhuận sau thuế	3.000	3.000	3.000	3.000	12.000

Trong đó:

- Lợi nhuận tính thuế năm 1, 2, 3  
= 4.000 - 250 = 3.750

- Lợi nhuận tính thuế năm 4  
= 4.000 - (-750) = 4.750

- Chi phí TTNDN hiện hành = Lợi nhuận tính thuế \* thuế suất, suy ra chi phí TTNDN hiện hành năm 1, 2, 3 = 3.750 \* 25% = 937,5.

- Chi phí TTNDN hoãn lại = Chênh lệch tạm thời được khấu trừ thuế \* thuế suất, suy ra

chi phí TTNDN hoãn lại năm 1, 2, 3 = 250 \* 25% = 62,5 và chi phí TTNDN hoãn lại năm 4 = -750 \* 25% = - 187,5

- Lợi nhuận sau thuế = Lợi nhuận trước thuế - chi phí TTNDN, suy ra Lợi nhuận sau thuế năm 1, 2, 3 = 4.000 - (937,5 + 62,5) = 3.000 và Lợi nhuận sau thuế năm 4 = 4.000 - (1.187,5 - 187,5) = 3.000

Chi phí TTNDN hoãn lại ở năm thứ 1, 2, 3 phát sinh là do công ty đã khấu hao cho mục đích tính thuế nhiều hơn cho mục đích báo cáo tài chính nên công ty đã hoãn lại được TTNDN phải nộp. TTNDN hoãn lại trong trường hợp này đã được tính vào chi phí nhưng chưa phải nộp nên được coi là một nguồn vốn dài hạn của doanh nghiệp và được thể hiện trên số dư của chỉ tiêu “TTNDN hoãn lại phải trả” trên Bảng cân đối kế toán. Các chỉ tiêu này được lũy kế trong ba năm đầu và sẽ phải trả lại (tính vào chi phí TTNDN hiện hành) vào năm thứ 4, khi cơ sở khấu trừ thuế của khấu hao tài sản cố định đã hết (Bảng 8).

**Bảng 8: Số dư TTNDN hoãn lại phải trả**

Đơn vị tính: triệu đồng

Chỉ tiêu	Cuối năm 1	Cuối năm 2	Cuối năm 3	Cuối năm 4
TTNDN hoãn lại phải trả	62,5	125	187,5	0

Trong tình huống 2 công ty đã đạt được cùng một lúc hai mục đích của khấu hao đó là vừa

khấu hao nhanh để tiết kiệm thuế vừa khấu hao phù hợp với thời gian sử dụng hoặc mức độ sử dụng tài sản cố định nhằm mục đích xác định KQKD một cách hợp lý.

Như vậy, việc vận dụng phương pháp kế toán TTNDN hoãn lại trong trường hợp này đã giúp cho chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế và lợi nhuận sau thuế phản ánh đúng KQKD. Nếu công ty đặt mục tiêu tiết kiệm thuế lên hàng đầu và chọn thời gian khấu hao 3 năm cho cả mục đích thuế và mục đích báo cáo tài chính thì phải hy sinh mục đích phản ánh KQKD. Ngược lại nếu doanh nghiệp đặt mục tiêu khấu hao để xác định KQKD và chọn thời gian khấu hao 4 năm cho cả mục đích thuế và báo cáo tài chính thì phải hy sinh mục đích tiết kiệm thuế.

Tóm lại TTNDN hoãn lại là một bộ phận của chi phí TTNDN, giúp các doanh nghiệp khắc phục được những tác động của chính sách TTNDN hoặc mục đích tiết kiệm TTNDN đến các chỉ tiêu lợi nhuận, tạo điều kiện cho doanh nghiệp có thể phản ánh KQKD một cách chính xác và hợp lý. Điều này có ý nghĩa đặc biệt quan trọng đối với các doanh nghiệp phải công khai báo cáo tài chính, vì KQKD của doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến giá trị doanh nghiệp và ảnh hưởng đến giá cổ phiếu của doanh nghiệp.

### Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2005). Chuẩn mực kế toán số 17- Thuế thu nhập doanh nghiệp.
2. Bộ Tài chính (2008). Thông tư 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008, hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp số 14/2008/QH12 và hướng dẫn thi hành Nghị định 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp.
3. Bộ Tài chính (2011). Thông tư 18/2011/TT-BTC ngày 10/02/2011, sửa đổi, bổ sung Thông tư 130/2008/TT-BTC về thuế thu nhập doanh nghiệp.
4. Chính phủ (2008). Nghị định 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật thuế Thu nhập doanh nghiệp.
5. Quốc hội (2008). Luật thuế thu nhập doanh nghiệp 14/2008/QH12.