

## NGUYÊN NHÂN SỰ KHÁC BIỆT GIỮA LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ

ThS. Nguyễn Văn Liêm

Trường Cao đẳng Thương mại Đà Nẵng

### ĐẶT VẤN ĐỀ

Mối quan hệ giữa chính sách thuế và chuẩn mực, chế độ kế toán luôn là vấn đề được các nhà xây dựng chính sách của các quốc gia đặc biệt quan tâm. Chính sách thuế với tư cách là một công cụ điều tiết kinh tế và đảm bảo nguồn thu của ngân sách Nhà nước, trong khi đó hệ thống kế toán được xây dựng nhằm cung cấp thông tin tài chính cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin. Chính sách kế toán và chính sách thuế được xây dựng theo các mục tiêu khác nhau nên các quy định của chính sách thuế có sự khác biệt so với quy định của hệ thống chuẩn mực, chế độ kế toán. Sự khác biệt này đã làm cho thu nhập tính thuế không đồng nhất với lợi nhuận kế toán, khiến cho không ít những người làm công tác kế toán gặp một số khó khăn khi thực hiện quyết toán tài chính và quyết toán thuế. Chính vì vậy, bài báo này tác giả sẽ trình bày những nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, đồng thời vận dụng chuẩn mực kế toán để hài hòa sự khác biệt đó.

Hiện nay, Việt Nam chuyển sang kê khai thuế theo phương thức tự tính, tự khai, tự nộp vì vậy vấn đề đặt ra cho người làm kế toán là phải hiểu rõ về các quy định của thuế cũng như sự khác biệt giữa giữa cách xử lý của kế toán với cơ quan thuế, kế toán hay hiểu sai vấn đề này dẫn đến thường bị xử phạt qua các cuộc thanh tra thuế hàng năm. Về phương diện quản lý Nhà nước sự khác biệt giữa chính sách kế toán và chính sách thuế cũng gây ra những khó khăn, phức tạp nhất định đối với công tác quản lý, kiểm tra việc chấp hành nghĩa vụ thuế. Về công tác kế toán doanh nghiệp phải xem xét ghi nhận các khoản chênh lệch này theo Chuẩn mực kế toán số 17 - Thuế TNDN. Nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt này phải chăng là do sự thiếu nhất quán về cách xác định thu nhập tính thuế giữa cơ quan thuế và doanh nghiệp? *Vì sao có sự khác nhau và Kế toán sẽ xử lý thế nào với những khoản chênh lệch đó?* Để làm rõ vấn đề này trước tiên phải hiểu thế nào là lợi nhuận kế toán, thu nhập chịu thuế và cách xác định chúng.

### SUMMARY

The relationship between tax policy and standards, accounting regime is always a matter of policy formulation of special national interest. Tax policy as a tool for economic regulation and ensure revenue to the State budget, while accounting system was developed to provide financial information for those wishing to use the information. The accounting and tax policy is built according to the different goals to the provisions of the tax policies differ from those stipulated by the standard system, accounting regime. This difference did not taxable for income consistent with accounting profit, led some people to do accounting work experience some difficulties when implementing financial settlement and tax settlement. Therefore, the author will present the causes of the differences between accounting profit and taxable income, and apply accounting standards to harmonize differences at the circle.

**Từ khóa:** Sự khác biệt, lợi nhuận kế toán, thu nhập chịu thuế

### 1. NỘI DUNG VỀ LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ

**Lợi nhuận kế toán:** Là lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ, trước khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp, được xác định theo quy định của chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán

Lợi nhuận kế toán = Kết quả hoạt động kinh doanh + Kết quả hoạt động khác

- *Kết quả hoạt động kinh doanh* = (Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ + Doanh thu hoạt động tài chính) – (Giá vốn hàng bán + Chi phí bán hàng + Chi phí quản lý doanh nghiệp + Chi phí hoạt động tài chính)

- *Kết quả hoạt động khác* = Thu nhập khác – Chi phí khác

**Thu nhập chịu thuế:** Là thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp của một kỳ, được xác định theo qui định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và là cơ sở để tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.

$$\text{Thu nhập chịu thuế} = \left| \text{Doanh thu} - \text{Chi phí được trừ} \right| + \text{Các khoản thu nhập khác}$$

Thông qua cách xác định thu nhập chịu thuế của luật thuế và Lợi nhuận kế toán theo chế độ kế toán thì không có gì khác nhau, do đó sẽ không ảnh hưởng lớn đến sự khác nhau giữa thu nhập tính thuế và lợi nhuận kế toán.

## 2. NGUYÊN NHÂN KHÁC BIỆT GIỮA LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ.

Trên thực tế vẫn phát sinh sự khác biệt đó là do theo chuẩn mực và chế độ kế toán, bất kỳ một chi phí nào phát sinh phù hợp với các nguyên tắc kế toán thì đều phải được ghi nhận, còn theo luật thuế tùy từng trường hợp Nhà nước sẽ cho phép chi phí đó được trừ, hay chấp nhận một phần, hay không chấp nhận khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp. Vì vậy một số khoản chi phí có đầy đủ hóa đơn, chứng từ đúng với qui định của kế toán nhưng lại sai qui định của pháp luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành dẫn đến sự khác biệt giữa những khoản chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế và chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh. Ngoài ra thời điểm ghi nhận doanh thu kế toán khác biệt với thời điểm xác định doanh thu chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Kế toán ghi nhận doanh thu là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hoá, dịch vụ cho người mua còn theo luật thuế ghi nhận doanh thu là thời điểm lập hoá đơn do đó một số khoản doanh thu không được ghi nhận theo chế độ kế toán nhưng được xác định là doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp, điều này đã làm phát sinh một số sự khác biệt giữa thu nhập tính thuế và lợi nhuận kế toán.

Mặt khác việc xác định các khoản chi phí hợp lý khi quyết toán thuế thuế thu nhập doanh nghiệp không phải khi nào cũng có thể thực hiện đúng và đầy đủ, một phần là do tính phức tạp của vấn đề trong quy định của luật thuế, một phần nữa là do những quy định này cũng thường xuyên thay đổi để phù hợp với tình hình kinh tế xã hội tại thời điểm đó và cũng là một trong những nguyên nhân dẫn đến hàng loạt các sai phạm trong các doanh nghiệp hiện nay

## 3. MỘT SỐ TRƯỜNG HỢP KHÁC BIỆT GIỮA LỢI NHUẬN KẾ TOÁN VÀ THU NHẬP CHỊU THUẾ

### 3.1. Về doanh thu

**TH 1:** Theo chế độ kế toán khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu và không được ghi nhận là doanh thu tuy nhiên theo luật thuế trường hợp này được xác định là doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm.

**TH 2:** Theo chế độ kế toán trong kỳ doanh nghiệp đã viết hóa đơn bán hàng và đã thu tiền bán hàng nhưng đến cuối kỳ vẫn chưa giao hàng cho người mua hàng, thì trị giá số hàng này không được coi là tiêu thụ và không được ghi nhận là “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” mà chỉ hạch toán về khoản tiền đã thu của khách hàng tuy nhiên theo luật thuế trường hợp này được xác định là doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm.

**TH 3:** Theo chế độ kế toán Trường hợp doanh nghiệp có hoạt động cho thuê tài sản mà khách hàng trả tiền trước cho nhiều năm thì doanh thu cung cấp dịch vụ ghi nhận của năm tài chính là số tiền cho thuê được xác định trên cơ sở lấy toàn bộ tổng số tiền thu được chia cho số năm cho thuê tài sản. Theo luật thuế thì doanh thu để tính thu nhập chịu thuế được phân bổ cho

số năm trả tiền trước, hoặc được xác định theo doanh thu trả tiền một lần. Trường hợp này khi xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế nếu doanh nghiệp xác định theo doanh thu trả tiền một lần thì sẽ phát sinh sự khác biệt về thu nhập chịu thuế và lợi nhuận kế toán.

**TH 4:** Trường hợp giảm giá hàng bán, hàng bán trả lại, chiết khấu thương mại được giảm trừ doanh thu bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ theo chuẩn mực kế toán, nhưng không được loại trừ khỏi doanh thu để tính thu nhập chịu thuế nếu không đủ chứng từ hợp pháp (*thanh toán bằng tiền mặt đối với hóa đơn có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên*).

**TH5:** Thu nhập từ cổ tức được chia từ lợi nhuận sau thuế là khoản thu nhập không chịu thuế và được loại trừ toàn bộ ra khỏi thu nhập chịu thuế khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp.

### 3.2. Về chi phí

**TH1:** Khoản chi nếu có hóa đơn mua hàng hóa, dịch vụ từng lần có giá trị từ 20 triệu đồng trở lên khi thanh toán không có chứng từ thanh toán không dùng tiền mặt thì không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế, theo chế độ kế toán vẫn ghi nhận là chi phí kế toán.

**TH 2:** Chi phí liên quan đến phần giá trị tổn thất do thiên tai, dịch bệnh, hỏa hoạn và trường hợp bất khả kháng; hàng hóa bị hư hỏng do hết hạn sử dụng, bị hư hỏng do thay đổi quá trình sinh hóa tự nhiên không được bồi thường, những khoản chi này không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế nếu không đầy đủ hồ sơ theo quy định. Theo chế độ kế toán vẫn ghi nhận là chi phí kế toán.

**TH 3:** Chi phí khấu hao tài sản cố định theo chế độ kế toán trích khấu hao đưa vào chi phí kế toán theo nguyên giá tài sản cố định, tuy nhiên theo qui định của luật thuế thu nhập doanh nghiệp thì phần trích khấu hao tương ứng với phần nguyên giá vượt trên 1,6 tỷ đồng/xe đối với ô tô chở người từ 9 chỗ ngồi trở xuống không được hạch toán vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

**TH 4:** Chi phí trả lãi tiền vay vốn sản xuất kinh doanh của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế vượt quá 150% mức lãi suất cơ bản do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm vay thì không được tính vào chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế. Theo chế độ kế toán thì lãi tiền vay này được hạch toán vào chi phí kế toán.

**TH 5:** Phần chi vượt quá 15% tổng số chi được trừ, bao gồm: chi quảng cáo, tiếp thị, khuyến mại, hoa hồng môi giới; chi tiếp tân, khánh tiết, hội nghị; chi hỗ trợ tiếp thị, chi hỗ trợ chi phí; chi cho, biếu, tặng hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng thì không được tính vào chi phí được trừ, theo chế độ kế toán thì khoản chi này được hạch toán vào chi phí kế toán.

**TH 6:** Lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ tính thuế bao gồm chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ phải thu có gốc ngoại tệ không được tính vào chi phí được trừ. Theo chế độ kế toán thì khoản lỗ này được hạch toán vào chi phí kế toán.

**TH 7:** Các khoản tiền phạt về vi phạm hành chính bao gồm: vi phạm luật giao thông, vi phạm chế độ đăng ký kinh doanh, vi phạm chế độ kế toán thống kê, vi phạm pháp luật về thuế bao gồm cả tiền chậm nộp thuế theo quy định của Luật Quản lý thuế và các khoản phạt về vi

phạm hành chính khác theo quy định của pháp luật thì không được tính vào chi phí được trừ, theo chế độ kế toán thì khoản phạt này được hạch toán vào chi phí kế toán.

**TH 8:** Các khoản chi phí tiền lương, tiền công, tiền thưởng, các khoản chi khác chi cho người lao động nhưng không ghi cụ thể trong hợp đồng lao động; Quy chế chi tiêu nội bộ của công ty không được tính vào chi phí được trừ. Nhưng trong thực tế có phát sinh được ghi nhận vào chi phí kế toán.

**TH 9:** Một số khoản chi không đầy đủ chứng từ theo quy định của luật thuế sẽ không được ghi nhận là chi phí được trừ, tuy nhiên thực tế có phát sinh vì vậy được ghi nhận vào chi phí kế toán.

**TH 10:** Chi phí phải trả về sửa chữa lớn TSCĐ được ghi nhận trong năm hiện tại nhưng chỉ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi các khoản chi phí này thực tế phát sinh trong các năm sau; hoặc doanh nghiệp áp dụng phương pháp khấu hao nhanh cho TSCĐ nhưng chi phí khấu hao chỉ được chấp nhận khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập trong năm theo phương pháp khấu hao đường thẳng.

Qua việc phân tích một số trường hợp điển hình ở trên, có thể nhận thấy một số điểm khác biệt nhất định, đó là do việc ghi nhận doanh thu và chi phí để xác định lợi nhuận kế toán được tuân thủ theo các chuẩn mực, phương pháp, nguyên tắc của chế độ kế toán. Trong khi đó, doanh thu và chi phí được ghi nhận để tính thu nhập chịu thuế được xác định trên cơ sở tuân thủ theo luật và chính sách thuế liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp. Điểm khác biệt này đã tạo nên sự chênh lệch giữa thu nhập chịu thuế và lợi nhuận kế toán, Do vậy, kế toán phải xem xét ghi nhận tài sản thuế TNDN hoãn lại hoặc khoản thuế TNDN hoãn lại phải trả phát sinh từ chênh lệch này phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán.

#### 4. CƠ SỞ XỬ LÝ KHOẢN CHÊNH LỆCH

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 là cơ sở để doanh nghiệp hiểu và xử lý phù hợp đối với các chênh lệch phát sinh giữa số liệu ghi nhận theo chính sách kế toán do doanh nghiệp lựa chọn và số liệu theo quy định của các chính sách thuế hiện hành.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 17 chỉ rõ các khoản chênh lệch tạm thời, chênh lệch vĩnh viễn có thể phát sinh giữa kế toán và thuế đồng thời đưa ra các chính sách kế toán liên quan đến việc trình bày trên báo cáo tài chính. Cụ thể

- *Chênh lệch vĩnh viễn*: là chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế phát sinh từ các khoản doanh thu, thu nhập khác, chi phí được ghi nhận vào lợi nhuận kế toán nhưng không được tính vào thu nhập, chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp

- *Chênh lệch tạm thời*: là chênh lệch phát sinh do sự khác biệt về thời điểm doanh nghiệp ghi nhận thu nhập hoặc chi phí và thời điểm pháp luật về thuế quy định tính thu nhập chịu thuế hoặc chi phí được khấu trừ khỏi thu nhập chịu thuế.

- *Thuế thu nhập hoãn lại phải trả*: là thuế TNDN sẽ phải nộp trong tương lai tính trên các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế TNDN trong năm hiện hành.

- *Tài sản thuế thu nhập hoãn lại*: là thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được hoàn lại trong tương lai tính trên các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, giá trị được khấu trừ chuyển sang các

năm sau của khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng; Giá trị được khấu trừ chuyển sang các năm sau của các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng

Mặc dù chuẩn mực kế toán Việt nam số 17 đã được ban hành từ năm 2006, nhưng mức độ vận dụng chuẩn mực này trong thực tế công tác kế toán còn rất nhiều hạn chế, đại bộ phận kế toán viên vẫn chưa phân biệt được hai khoản chênh lệch. Vì vậy, nhận thức đúng mối quan hệ này sẽ giúp các doanh nghiệp một mặt tuân thủ chuẩn mực, chế độ kế toán khi lập các báo cáo tài chính, đồng thời thực hiện kê khai đúng và đầy đủ nghĩa vụ thuế đối với ngân sách Nhà nước.

### 5. KẾT LUẬN

Trước xu hướng hội nhập kinh tế ngày càng sâu rộng của Việt Nam với các nước trên thế giới, chính sách thuế và chính sách kế toán cần được đổi mới một cách đồng bộ trong mối quan hệ mật thiết, kế thừa với nhau. Các cơ quan soạn thảo và hoạch định chính sách thuế; chính sách kế toán, cần tăng cường trao đổi, hội thảo để từng bước thu hẹp khoảng cách giữa các chính sách một cách hợp lý. Trong quá trình soạn thảo các chính sách cần tăng cường các kênh phản biện, góp ý chính sách của các nhà nghiên cứu có sự tham gia của các doanh nghiệp, đơn vị để đảm bảo các chính sách bám sát thực tiễn, đồng thời có sự hài hòa với nhau trong quá trình triển khai áp dụng trong thực tiễn. Năm 2014, chính sách thuế và hệ thống kế toán Việt Nam đã có nhiều thay đổi theo hướng ngày càng phù hợp hơn với cơ chế quản lý mới, điều đó thể hiện rõ ý chí và quyết tâm của Nhà Nước đã đồng hành cùng doanh nghiệp, từng bước thay đổi, hoàn thiện chế độ tài chính doanh nghiệp, chế độ hạch toán kế toán và chính sách thuế thu nhập doanh nghiệp, nhằm thu hẹp khoảng cách giữa các chính sách một cách hợp lý, đảm bảo đạt được các mục tiêu của thuế và kế toán.

### TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư số 78/2014/TT – BTC*, hướng dẫn thi hành luật thuế thu nhập doanh nghiệp.
- [2]. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính, Hà Nội.
- [3]. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 20/2006/TT – BTC*, hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp.
- [4]. Bộ Tài chính (2010), *Chế độ kế toán doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
- [5]. Bộ tài chính (2013), *Thông tư 45/2013/TT – BTC*, hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.
- [6]. Bộ Tài chính (2012), *Thông tư số 179/2012/TT – BTC*, quy định về ghi nhận, đánh giá, xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong doanh nghiệp.