**ẢNH HƯỞNG CỦA CHÊNH LỆCH KẾ TOÁN – THUẾ ĐẾN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM**

**Nguyễn Thị Khánh Vân**

1. **Chênh lệch kế toán – thuế**

Chênh lệch kế toán - thuế xảy ra khi kế toán và thuế ghi nhận doanh thu và chi phí theo các cách khác nhau. Kế toán ghi nhận doanh thu và chi phí theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành còn thuế ghi nhận doanh thu và chi phí theo luật thuế hiện hành. Các hướng dẫn chi tiết để xác định số chênh lệch giữa doanh thu, chi phí được trình bày trong Chuẩn mực kế toán số 17 và các quy định có liên quan. Theo đó, các khoản chênh lệch được chia thành hai loại, đó là chênh lệch tạm thời và chênh lệch vĩnh viễn.

Chênh lệch tạm thời: Là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hay nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và là cơ sở tính thuế thu nhập của các khoản mục này (Chuẩn mực kế toán số 17). Chênh lệch tạm thời có thể là:

*-* Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN):Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN trong tương lai khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được thu hồi hay được thanh toán.

*-* Chênh lệch tạm thời được khấu trừ:Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh các khoản được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế TNDN trong tương lai khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được thu hồi hay được thanh toán.

Sự khác biệt này đã ảnh hưởng đến việc tính toán thuế, lập tờ khai quyết toán thuế TNDN cuối năm tài chính của các doanh nghiệp.

1. **Khác biệt trong cách ghi nhận doanh thu và chi phí giữa kế toán và thuế**
   1. **Khác biệt trong ghi nhận doanh thu giữa kế toán và thuế**

Theo quy định kế toán, doanh thu được xác định tại thời điểm giao dịch phát sinh, khi chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, hoặc được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản được quyền nhận không phân biệt là đã thu được tiền hay sẽ thu được tiền hoặc được ghi nhận khi dịch vụ hoàn thành. Còn thời điểm xác định doanh thu theo luật thuế đối với hoạt động bán hàng hóa, cung ứng dịch vụ là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa, hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn bán hàng, cung cấp dịch vụ.

Ngoài ra, doanh thu để tính thu nhập chịu thuế trong một số trường hợp cụ thể được quy định trong các văn bản hướng dẫn của Bộ Tài chính. Các khoản thu được trừ ra khi xác định thuế TNDN như tiền chuyển nhượng bất động sản, cổ tức được chia, các thu nhập khác đã tính thuế TNDN tại nguồn…

* 1. **Khác biệt trong ghi nhận chi phí giữa kế toán và thuế**

Do một số điểm khác nhau trong ghi nhận chi phí giữa kế toán và thuế, các khoản chi phí không hợp lý theo luật thuế sẽ bị loại ra khi tính thuế TNDN, vì vậy, chi phí theo nguyên tắc kế toán thường cao hơn chi phí theo luật thuế. Các khoản chi được trừ là những khoản chi có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và có đầy đủ chứng từ, hóa đơn theo quy định. Theo chính sách thuế hiện hành, một số khoản chi không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế như:

- Tiền đồng phục vượt quá 5 triệu đồng/người/năm.

- Về tiền phạt vi phạm hành chính (**vi phạm luật giao thông, vi phạm chế độ đăng ký kinh doanh, vi phạm chế độ kế toán, vi phạm pháp luật về thuế)**.

**- Chi phí tiền lương của chủ doanh nghiệp tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên.**

- Chi phí không có hóa đơn hoặc chứng từ không hợp lệ.

- Chi phí lãi vay chưa đủ góp vốn điều lệ, **chi phí lãi vay của đối tượng không phải là tổ chức tín dụng hoặc tổ chức kinh tế** (Theo quy định của thuế chỉ được tính vào chi phí hợp lý phần chi phí lãi vay không vượt mức 150% lãi suất cơ bản do Ngân hàng nhà nước công bố tại thời điểm vay).

- Chi phí công tác phí vượt quá 2 lần theo quy định của thông tư 78/2014/TT-BTC.

- Chi phí tài trợ không theo quy định của TT78/2014/TT-BTC.

- Tiền chi phí quảng cáo vượt mức khống chế 15% của chi phí được trừ.

- Các khoản trích khấu hao, dự phòng không đúng theo quy định của pháp luật

**3.3. Minh họa ảnh hưởng của chênh lệch kế toán - thuế đến việc tính thuế thu nhập doanh nghiệp**

Ngày 01.7.N, công ty sử dụng ở bộ phận quản lý doanh nghiệp một số công cụ dụng cụ có giá trị 60 triệu, công ty phân bổ vào chi phí 12 tháng, cơ quan thuế quy định phân bổ 20 tháng. Giả sử thuế suất thuế TNDN là 20%. Chênh lệch tạm thời được khấu trừ của công cụ, dụng cụ này là:

Đơn vị tính: 1.000.000đ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Chỉ tiêu** | **Năm tài chính** | | | |
| N (6 tháng) | N+1 | N+2 (2 tháng) |
| Chi phí phân bổ (theo kế toán) | (30) | (30) |  |
| Chi phí phân bổ (theo thuế) | (18) | (36) | (6) |
| Chênh lệch tạm thời được khấu trừ tăng | 12 |  |  |
| Chênh lệch tạm thời được khấu trừ giảm |  | (6) | (6) |
| Tài sản thuế TNDN hoãn lại được ghi nhận | 2.4 |  |  |
| Tài sản thuế TNDN hoãn lại được hoàn nhập |  | 1.2 | 1.2 |

*Trong năm N, kế toán ghi nhận*:

Nợ TK 8212 2.400.000

Có TK 347 2.400.000

Kết chuyển:

Nợ TK 911 2.400.000

Có TK 8212 2.400.000

*Trong năm N+1 và N+2, kế toán ghi nhận:*

Nợ TK 347 1.200.000

Có TK 8212 1.200.000

Kết chuyển:

Nợ TK 8212 1.200.000

Có TK 911 1.200.000

Tóm lại, sự khác biệt trong ghi nhận doanh thu, chi phí giữa kế toán và thuế sẽ làm phát sinh các khoản chênh lệch tạm thời và vĩnh viễn. Kế toán khi quyết toán thuế TNDN cuối năm phải nhận diện, theo dõi và tự hạch toán ra được những khoản chênh lệch này.

1. **Lưu ý khi lập quyết toán thuế TNDN**

Thuế TNDN có liên quan đến kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Do đó, các hồ sơ, tài liệu khi lập quyết toán thuế TNDN gồm:

- Tờ khai thuế

- Biên bản quyết toán thuế của các năm trước

- Các văn bản về thuế TNDN áp dụng riêng đối với doanh nghiệp: quyết định về miễn thuế, giảm thuế, hoãn thuế…

- Sổ chi tiết tài khoản 3334 (nếu có)

- Các tài liệu, chứng từ khác liên quan

Trong đó, kế toán cần phân biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, biết cách xử lý các trường hợp xảy ra chênh lệch giữa kế toán và thuế. Chẳng hạn như khi xảy ra chênh lệch tạm thời giữa kế toán và thuế, nếu thu nhập chịu thuế lớn hơn (hay nhỏ hơn) lợi nhuận kế toán, không nên hoạch toán điều chỉnh các tài khoản liên quan đến doanh thu, chi phí mà các khoản chênh lệch này sẽ ghi nhận vào tài khoản Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (243) hoặc tài khoản Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (347).

Việc nắm vững các nguyên tắc và quy định giúp kế toán viên xác định đúng số thuế TNDN cần nộp, hỗ trợ công tác quyết toán thuế TNDN thuận lợi, hạn chế sai những sai sót không đáng có, và giúp doanh nghiệp tránh được việc truy thu thuế TNDN hoặc bị xử phạt do vi phạm chính sách, chế độ về luật thuế.

1. **Thủ tục kiểm toán thuế TNDN**

Thuế TNDN giữ vai trò quan trọng trong việc đảm bảo ngân sách nhà nước và là công cụ điều tiết thu nhập của chính phủ. Do đó, thuế TNDN ngày càng nhận được sự quan tâm của doanh nghiệp, của cơ quan thuế và các bên liên quan. Các thủ tục kiểm toán thuế TNDN cần chú ý các vấn đề sau:

**Thu thập thông tin ban đầu**

Để có những hiểu biết ban đầu về khách hàng và xác định mức trọng yếu và rủi ro, kiểm toán viên cần thu thập những thông tin như lĩnh vực kinh doanh, hệ thống kế toán, hệ thống kiểm soát nội bộ và chính sách thuế TNDN mà doanh nghiệp đang áp dụng. Đồng thời, xem xét báo cáo kiểm toán, các kết luận thanh tra - kiểm tra về thuế TNDN của năm hiện hành hay trong các năm trước.

**Thực hiện các thử nghiệm cơ bản**

***Kiểm tra số dư đầu kì***

So sánh, đối chiếu số dư cuối kì của các tài khoản liên quan như 3334, 243, 347… trên sổ sách, báo cáo tài chính của năm trước với sổ sách và báo cáo tài chính (BCTC) năm nay. Thu thập báo cáo quyết toán thuế năm trước và các chứng từ nộp thuế để xác định số thuế đã nộp, số thuế được hoãn lại… và đối chiếu với số dư đầu kì trên BCTC năm nay.

***Kiểm tra số phát sinh trong kì***

* Kiểm toán viên có thể sử dụng kết quả của kiểm toán chi phí và doanh thu để tính số thuế TNDN phải nộp trong kỳ. Cần lưu ý đến các khoản chi phí được trừ và không được trừ, phụ lục chuyển lỗ, các ưu đãi về thuế TNDN (nếu có), bằng chứng kiểm toán có liên quan của các năm trước, biên bản thanh tra, kiểm tra thuế … để xác định đúng số thuế TNDN phát sinh trong kỳ theo quy định của nhà nước.
* Kiểm tra số thuế còn nợ kỳ trước, số thuế bị sai sót, tiền phạt thuế (nếu có) đã được ghi nhận và khắc phục trong kỳ này chưa. So sánh đối chiếu số liệu thuế TNDN đã nộp với các chứng từ nộp thuế (tờ khai quyết toán thuế TNDN, giấy nộp tiền, ủy nhiệm chi…) và số liệu trên các BCTC có phù hợp hay không. Đồng thời, xem xét thời hạn nộp thuế có theo quy định của nhà nước không.
* So sánh số thuế TNDN phải nộp năm nay với các năm trước, số thuế TNDN phải nộp của doanh nghiệp so với các công ty trong ngành để tìm ra biến động bất thường (về nội dung, số tiền, tài khoản đối ứng…), tìm hiểu nguyên nhân và trao đổi với doanh nghiệp để quản lý các nghiệp vụ và gợi ý các hướng xử lý thích hợp.

***Tổng hợp kết quả kiểm toán thuế TNDN***

Các thủ tục kiểm toán cần được thực hiện nghiêm túc, chặt chẽ nhằm kiểm tra các cơ sở dẫn liệu liên quan đến thuế TNDN, bao gồm: hiện hữu, tuân thủ, ghi nhận chính xác và đẩy đủ, trình bày và công bố. Do đó, trước khi đưa ra kết luận, kiểm toán viên cần đánh giá lại kết quả thu thập được như tính đồng bộ và chính xác của số thuế TNDN, sự đầy đủ của các bằng chứng kiểm toán và tổng hợp các sai sót phát hiện được để đưa ra kết luận kiểm toán chính xác hơn.

1. **Tài liệu tham khảo**

Chuẩn mực kế toán số 14, Ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ Tài chính

Chuẩn mực kế toán số 17, Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ Tài chính.

Kiểm toán 1, Bộ môn kiểm toán, Khoa kế toán, trường Đại học Kinh tế TP.HCM, năm 2014, NXB Kinh Tế TPHCM.

Thông tư 130/2008/TT-BTC ngày 26 tháng 12 năm 2008 của Bộ Tài chính.

Thông tư 151/2014/TT-BTC ngày 10 tháng 10 năm 2014 của Bộ Tài chính.

Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 của Bộ Tài chính.

Thông tư 78/2014/TT-BTC ngày 18 tháng 06 năm 2014 của Bộ Tài chính.