**GHI NHẬN VÀ HOÀN NHẬP THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP HOÃN LẠI PHẢI TRẢ VÀ TÀI SẢN THUẾ THU NHẬP HOÃN LẠI KHI THUẾ SUẤT THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP THAY ĐỔI**

**Thái Nữ Hạ Uyên**

Hiện nay, theo hướng dẫn của thông tư 200/2014/TT-BTC, việc ghi nhận chi phí thuế TNDN hoãn lại tính trên các khoản chênh lệch tạm thời đươc thực hiện như sau:

**1 – Ghi nhận “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả”**

(1) Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải xác định và ghi nhận “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả” (nếu có) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

(2) Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định trên cơ sở các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm và thuế suất thuế thu nhập hiện hành theo công thức sau:

Thuế thu nhập hoãn lại phải trả = Tổng chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm x Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

(3) Việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm với số thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được ghi giảm (hoàn nhập), cụ thể là:

+ Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, thì số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm được ghi nhận bổ sung vào số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi tăng chi phí thuế TNDN hoãn lại;

+ Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, thì số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm được ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả và ghi giảm chi phí thuế TNDN hoãn lại;

(4) Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm hiện tại được ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập hoãn lại để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong năm đó trừ trường hợp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu;

(5) Trường hơp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước làm phát sinh khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, kế toán phải ghi nhận bổ sung khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả cho các năm trước bằng cách điều chỉnh giảm số dư đầu năm của TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước) và số dư đầu năm TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

**2 – Ghi nhận “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại”**

(1) Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải xác định và ghi nhận “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại” (nếu có) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp” và hướng dẫn tại Thông tư này.

(2) Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được xác định theo công thức sau:

Tài sản thuế thu nhập hoãn lại = Tổng chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm + Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng x Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

(3) Doanh nghiệp chỉ được ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng nếu chắc chắn có đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 17 – “Thuế thu nhập doanh nghiệp”, để có thể sử dụng các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng đó. (4) Việc ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm với tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được hoàn nhập lại, cụ thể là:

+ Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, kế toán ghi nhận bổ sung giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại là số chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm, nếu chắc chắn rằng trong tương lai doanh nghiệp có đủ lợi nhuận tính thuế để thu hồi tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm hiện tại. Trường hợp doanh nghiệp không chắc chắn sẽ có được lợi nhuận chịu thuế trong tương lai, kế toán không được ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại tính trên các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh trong năm.

+ Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong năm nhỏ hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, kế toán ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại là số chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm. Việc ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại phải được thực hiện phù hợp với thời gian mà các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ (phát sinh từ các năm trước) được hoàn nhập kể cả khi doanh nghiệp không có lợi nhuận tính thuế.

(5) Trường hợp doanh nghiệp có các khoản lỗ tính thuế và các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng và nếu doanh nghiệp chắc chắn rằng sẽ có đủ lợi nhuận chịu thuế trong tương lai để bù đắp các khoản lỗ tính thuế và sử dụng các khoản ưu đãi thuế, kế toán phải ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại bằng giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản đó nhân (x) với thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện hành.

(6) Trường hợp tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc áp dụng hồi tố thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước làm phát sinh khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ, kế toán phải ghi nhận bổ sung tài sản thuế thu nhập hoãn lại của các năm trước bằng cách điều chỉnh số dư đầu năm TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối (TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm nay) và điều chỉnh số dư đầu năm TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Về nguyên tắc, thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp sâu khi ghi nhận sẽ được hoàn nhập lại trong những năm sau. Số đã ghi nhận và số sẽ được hoàn nhập sẽ cân bằng nhau. Tuy nhiên, với hướng dẫn cách tính, ghi nhận và hoàn nhập như hiện nay thì khi thuế suất thuế TNDN thay đổi sẽ làm cho số ghi nhận và số hoàn nhập không cân bằng nhau. TK Thuế TNHL phải trả và TK TS thuế TNHL vẫn còn số dư sau khi đã hoàn nhập hết

**Ví dụ:**

     Giả sử ngày 1/01/2013, công ty B mua một thiết bị X có nguyên giá 2.000.000.000 đồng, thời gian sử dụng hữu ích là 4 năm và không có giá trị thanh lý sau 4 năm. Công ty áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng cho mục đích kế toán trong thời gian 4 năm, cho mục đích thuế trong thời gian 2 năm. Thuế suất thuế TNDN năm 2013 là 25%, từ năm 2014 đến 2015 là 22%, từ năm 2016 là 20%. Như vậy khấu hao hàng năm theo mục đích kế toán là 2.000.000.000/4 = 500.000.000 đ, khấu hao hàng năm theo mục đích thuế là 2.000.000.000/2 = 1.000.000.000 đ. Chênh lệch giữa cơ sở tính thuế của tài sản và giá trị ghi sổ của tài sản được tính toán theo bảng sau (triệu đồng):

Đvt: 1.000 đ

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Chỉ tiêu** | **Năm tài chính** | | | |
| **2013** | **2014** | **2015** | **2016** |
| **Thiết bị X (2.000.000)** |  |  |  |  |
| Chi phí khấu hao theo kế toán | (500.000) | (500.000) | (500.000) | (500.000) |
| Chi phí khấu hao theo thuế | (1.000.000) | (1.000.000) |  |  |
| Chênh lệch tạm thời chịu thuế tăng | 500.000 | 500.000 |  |  |
| Chênh lệch tạm thời chịu thuế giảm |  |  | (500.000) | (500.000) |
| Thuế TNHL phải trả được ghi nhận | 500.000x25%=  125.000 | 500.000x22%=  110.000 |  |  |
| Thuế TNHL phải trả được hoàn nhập |  |  | (500.000)x22%=  (110.000) | (500.000)x20%=  (100.000) |

Năm 2013, kế toán ghi:

Nợ TK 8212 125.000

Có TK 347 125.000

Năm 2014, kế toán ghi:

Nợ TK 8212 110.000

Có TK 347 110.000

Năm 2015, kế toán ghi:

Nợ TK 347 110.000

Có TK 8212 110.000

Năm 2016, kế toán ghi:

Nợ TK 347 100.000

Có TK 8212 100.000

Với cách tính và ghi nhận như vậy thì cuối năm 2016, mặc dù đã hoàn nhập xong thuế thu nhập hoãn lại phải trả đối với thiết bị X nhưng trên TK 347 vẫn còn số dư. Điều này là bất hợp lý.

Vậy, làm thế nào để giải quyết bất hợp lý nêu trên?

Theo tôi, kế toán phải tổ chức theo dõi cụ thể từng khoản chênh lệch tạm thời để xác định rõ số ghi nhận và số đã hoàn nhập. Tại kỳ hoàn nhập cuối cùng, tiến hành xử lý chênh lệch giữa số đã ghi nhận và số hoàn nhập (Lập biên bản xử lý chênh lệch), hoàn nhập toàn bộ chênh lệch giữa số đã ghi nhận và số đã hoàn nhập. Cụ thể:

Năm 2016:

Căn cứ vào bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả ghi:

Nợ TK 347 100.000

Có TK 8212 100.000

Căn cứ vào biên bản xử lý chênh lệch giữa số ghi nhận và số hoàn nhập do có sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN, ghi:

Nợ TK 347 25.000

Có TK 8212 25.000