**CHÊNH LỆCH TẠM THỜI TRONG KẾ TOÁN THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP HOÃN LẠI**

**GV: Nguyễn Thị Quỳnh Giao**

Kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp là vấn đề cần phải giải quyết tốt đối với người làm công tác kế toán. Tuy nhiên, thực tế hiện nay cho thấy sự khác biệt về chính sách thuế và chế độ kế toán dẫn đến sự khác biệt trong việc xác định lợi nhuận kế toán và thu nhập tính thuế, gây khó khăn không nhỏ cho người làm kế toán trong việc xác định thuế thu nhập doanh nghiệp, đặc biệt là thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. Bài viết sẽ làm rõ các trường hợp xảy ra chênh lệch tạm thời và phương pháp hạch toán các khoản chênh lệch tạm thời trong thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

Thuế TNDN 1. Thuế Thu nhập doanh nghiệp hiện hành

2. Thuế Thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Phát sinh do chênh lệch tạm thời phải chịu thuế - 347)

- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Phát sinh do chênh lệch tạm thời được khấu trừ - 243)

**1. Chênh lệch tạm thời**

Chênh lệch tạm thời là chênh lệch phát sinh do khác biệt về thời điểm ghi nhận giữa giá trị ghi sổ của kế toán và cơ sở tính thuế về **tài sản và nợ phải trả**, hoặc **doanh thu và chi phí**; và chêch lệch này sẽ **mất đi theo thời gian**.

Chênh lệch số liệu giữa kế toán và thuế có thể được tiếp cận dựa trên:

+ Báo cáo kết quả hoạt động căn cứ vào doanh thu, chi phí.

+ Báo cáo tình hình tài chính căn cứ vào giá trị ghi sổ (Kế toán) với cơ sở tính thuế (Thuế) của tài sản và nợ phải trả.

**2. Các loại chênh lệch tạm thời**

Có thể chia chênh lệch tạm thời thành hai loại đó là:

1. Chênh lệch tạm thời được khấu trừ,
2. Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế.

Chênh lệch tạm thời được khấu trừ dẫn đến tài sản thuế TNDN hoãn lại, chênh lệch tạm thời phải chịu thuế dẫn đến thuế TNDN hoãn lại phải trả.

**a. Đứng ở góc độ của Báo cáo kết quả hoạt động** ,chênh lệch tạm thời được xem xét thông qua **doanh thu và chi phí.**

* **Đối với chi phí:**

*+ Khi phát sinh nếu chi phí kế toán > chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp thì đây là chênh lệch tạm thời được khấu trừ (phát sinh).*

***Ví dụ:***

Tài sản cố định có nguyên giá 200tr. Thời gian khấu hao theo kế toán là 4 năm, thời gian khấu hao theo thuế là 5 năm.

Như vậy ở năm thứ 1,2,3,4, chi phí theo kế toán là 50 triệu, chi phí khấu hao theo thuế là 40 triệu => Lợi nhuận kế toán < Thu nhập tính thuế => Doanh nghiệp nộp thuế nhiều hơn ở hiện tại dẫn đến tương lai ở các năm sau doanh nghiệp sẽ được khấu trừ (thu hồi lại trong tương lai) => Phát sinh chênh lệch tạm thời, cụ thể là chênh lệch tạm thời được khấu trừ tăng (10)

Bút toán ghi nhận Nợ Tk 243/ Có TK 8212: 10\*20% = 2 triệu

Năm thứ 5, Chi phí khấu hao của kế toán = 0, chi phí khấu hao theo thuế là 40 => phát sinh chênh lệch tạm thời được khấu trừ giảm 40 (hoàn nhập)

Bút toán ghi nhận Nợ Tk 8212/ Có TK 243: 40\*20% = 8 triệu

*+ Khi phát sinh nếu chi phí kế toán < chi phí được trừ khi xác định thu nhập tính thuế thu nhập doanh nghiệp thì đây là chênh lệch tạm thời phải nộp (phát sinh).*

***Ví dụ:***

Ngược lại trường hợp trên, thời gian khấu hao theo kế toán là 5 năm, thời gian khấu hao theo thuế là 4 năm.

Như vậy ở năm thứ 1,2,3,4, chi phí theo kế toán là 40 triệu, chi phí khấu hao theo thuế là 50 triệu => Lợi nhuận kế toán > Thu nhập tính thuế => Doanh nghiệp nộp thuế ít hơn ở hiện tại dẫn đến tương lai ở các năm sau doanh nghiệp sẽ phải nộp nhiều hơn => Phát sinh chênh lệch tạm thời, cụ thể là chênh lệch tạm thời phải nộp tăng

Bút toán ghi nhận Nợ Tk 8212/ Có TK 347: 10\*20% = 2 triệu

Năm thứ 5, Chi phí khấu hao của kế toán là 40, chi phí khấu hao theo thuế là 0 => phát sinh chênh lệch tạm thời phải nộp giảm (40)

Bút toán ghi nhận Nợ Tk 347/ Có TK 8212: 40\*20% = 8 triệu

* **Đối với doanh thu:**

*+ Khi phát sinh nếu doanh thu kế toán < doanh thu tính thuế => Lợi nhuận kế toán < Thu nhập tính thuế => Chênh lêch tạm thời được khấu trừ*

Ví dụ như năm tài chính N, doanh nghiệp có doanh thu từ chương trình dành cho khách hàng truyền thống, nhưng đến cuối năm chương trình này vẫn chưa kết thúc. Do đó, một phần doanh thu mà kế toán treo lại để trả thưởng cho chương trình này (trên tài khoản 3387) thuế sẽ xác định vào doanh thu tính thuế thu nhập doanh nghiệp, dẫn đến thu nhập tính thuế sẽ tăng lên, khi đó doanh nghiệp phải nộp thuế nhiều hơn ở hiện tại (năm N). Nếu chương trình này kết thúc vào năm N+2, kế toán sẽ kết chuyển toàn bộ doanh thu chưa thực hiện (trên tài khoản 3387) thành doanh thu kế toán dẫn đến doanh thu kế toán tăng ở năm N+2, nhưng doanh thu tính thuế sẽ giảm đi ở năm N+2 thì đây chính là chênh lệch tạm thời được khấu trừ giảm (hoàn nhập).

Năm N: Nợ TK 8212/ Có Tk 243

Năm N+2: Nợ TK 243/ Có Tk 821

*+ Khi phát sinh nếu doanh thu kế toán > doanh thu tính thuế => Lợi nhuận kế toán > Thu nhập tính thuế => Chênh lêch tạm thời phải chịu thuế*

Ví dụ như năm tài chính N, doanh nghiệp có hợp đồng xây dựng công trình nhà cao tầng X cho chủ đầu tư A, thanh toán theo tiến độ công việc. Cuối năm, mặc dù tiến độ công trình X vẫn đang thực hiện theo đúng tiến độ trong hợp đồng, nhưng doanh nghiệp phải xác định được mức độ hoàn thành của công trình X. Việc xác định mức độ hoàn thành sẽ xác định phần doanh thu đã thực hiện theo hợp đồng. Kế toán ghi nhận doanh thu theo mức độ hoàn thành của công trình, thuế ghi nhận doanh khi có biên bản nghiệm thu năm N +1

Năm N: Nợ Tk 8212/ Có TK 347

Năm N+1: Nợ Tk 347/ Có TK 8212

**b. Đứng ở góc độ của Bảng cân đối kế toán** thì chênh lệch tạm thời là khoản **chênh lệch giữa giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế thu nhập** của các khoản mục Tài sản hay Nợ phải trả.

* *Chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh nếu là tài sản thì giá trị ghi sổ < cơ sở tính thuế. Ngược lại, nếu là nợ phải trả thì giá trị ghi sổ > cơ sở tính thuế.*
* *Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế nếu là tài sản thì giá trị ghi sổ > cơ sở tính thuế. Ngược lại, nếu là nợ phải trả thì giá trị ghi sổ < cơ sở tính thuế.*