

CHUẨN MỰC KÊ TOÁN VIỆT NAM SỐ 17

THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP

*(Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC
ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, và
có hiệu lực thi hành từ ngày 23/03/2005)*

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Cơ sở tính thuế thu nhập doanh nghiệp

04. Cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản: Là giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập, được trừ khỏi các lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp sẽ nhận được và phải chịu thuế thu nhập khi giá trị ghi sổ của tài sản đó được thu hồi. Nếu những lợi ích kinh tế này khi nhận được mà không phải chịu thuế thu nhập thì cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản đó bằng giá trị ghi sổ của nó.

Ví dụ:

(1) Một TSCĐ có nguyên giá là 100: đã khấu hao lũy kế là 30, trị giá còn lại của nó sẽ được khấu trừ trong tương lai dưới hình thức khấu hao hoặc giảm trừ khi thanh lý. Doanh thu có được từ việc sử dụng TSCĐ phải chịu thuế thu nhập và lãi thu từ thanh lý TSCĐ cũng phải chịu thuế thu nhập, lỗ do thanh lý TSCĐ sẽ được giảm trừ cho mục đích thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của TSCĐ này là 70.

(2) Khoản phải thu thương mại có giá trị ghi sổ là 100. Doanh thu tương ứng của khoản phải thu thương mại đã được tính vào lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế). Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản phải thu thương mại này là 100.

(3) Một khoản cổ tức phải thu từ một công ty con có giá trị ghi sổ là 100. Khoản cổ tức này không phải chịu thuế thu nhập doanh nghiệp. Về thực chất, toàn bộ giá trị ghi sổ của tài sản này có thể được giảm trừ khỏi các lợi ích kinh tế. Do vậy, cơ sở tính thuế thu nhập của cổ tức phải thu là 100.

Theo ví dụ này, ở đây không có chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập. Có thể phân tích theo cách khác như sau: Khoản cổ tức phải thu này có cơ sở tính thuế thu nhập là không (0) và thuế suất thuế thu nhập là 0% được áp dụng cho khoản

chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập phát sinh là 100. Theo cả hai cách nói trên thì đều không có thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

(4) Một khoản cho vay phải thu có giá trị ghi sổ là 100. Việc thu hồi khoản vay này không có ảnh hưởng đến thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản cho vay phải thu này là 100.

05. Cơ sở tính thuế thu nhập của một khoản nợ phải trả: Là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ cho mục đích thuế thu nhập của khoản nợ phải trả đó trong các kỳ tương lai. Trường hợp doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả phát sinh là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi phần giá trị của doanh thu đó sẽ được ghi nhận nhưng không phải chịu thuế thu nhập trong tương lai.

Ví dụ:

(1) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản mục “chi phí phải trả” về chi phí trích trước lương nghỉ phép với giá trị ghi sổ là 100. Chi phí phải trả tương ứng được khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập trên cơ sở thực chi. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản mục nợ phải trả đó là không (0).

(2) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản “tiền lãi nhận trước” với giá trị ghi sổ là 100. Doanh thu tiền lãi tương ứng phải chịu thuế thu nhập trên cơ sở phân bổ phù hợp với kỳ tính lãi. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản lãi nhận trước này là không (0).

(3) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản “chi phí phải trả” về tiền điện, nước, điện thoại có giá trị ghi sổ là 100. Chi phí phải trả này đã được khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập tại năm hiện hành. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản nợ phải trả này là 100.

(4) Nợ phải trả ngắn hạn có khoản “tiền phạt phải trả” với giá trị ghi sổ là 100. Tiền phạt không được khấu trừ cho mục đích tính thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản tiền phạt phải trả này là 100.

Theo ví dụ này, ở đây không có chênh lệch tạm thời được khấu trừ. Có thể phân tích theo cách khác như sau: Khoản tiền phạt phải trả này có cơ sở tính thuế thu nhập là không (0) và thuế suất thuế thu nhập là 0% được áp dụng cho khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ phát sinh là 100. Theo cả hai cách nói trên thì đều không có tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

(5) Một khoản đi vay phải trả có giá trị ghi sổ là 100. Việc thanh toán khoản vay này không có ảnh hưởng đến thuế thu nhập. Cơ sở tính thuế thu nhập của khoản đi vay này là 100.

06. Một vài khoản mục có cơ sở tính thuế nhưng lại không được ghi nhận là tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán. Ví dụ, một khoản chi phí mua sắm công cụ, dụng cụ có giá trị lớn đã được ghi nhận ngay là chi phí khi xác định lợi nhuận kế toán của kỳ khi khoản chi phí mua sắm công cụ, dụng cụ này phát sinh nhưng chỉ được coi là một khoản khấu trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) của các kỳ sau đó. Chênh lệch giữa cơ sở tính thuế thu nhập của khoản chi phí mua sắm công cụ, dụng cụ này là giá trị mà cơ quan thuế cho phép được khấu trừ trong kỳ tương lai, với giá trị ghi sổ bằng không (0) của nó, vì đây là khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ và sẽ tạo ra một tài sản thuế thu nhập hoãn lại.
07. Khi cơ sở tính thuế thu nhập của một tài sản hay một khoản nợ phải trả chưa rõ ràng, ngoại trừ một số trường hợp nhất định cần phải xem xét đến nguyên tắc cơ bản mà chuẩn mực này dựa vào là một doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả (tài sản thuế thu nhập hoãn lại) bất cứ khi nào việc thu hồi hay thanh toán giá trị ghi sổ của một tài sản hay một khoản nợ phải trả làm cho khoản phải nộp thuế thu nhập trong tương lai nhiều hơn (hay ít đi) so với số thuế thu nhập phải nộp trong năm hiện hành nếu việc thu hồi hay thanh toán này không có ảnh hưởng đến thuế thu nhập.

Ghi nhận thuế thu nhập hiện hành phải nộp và tài sản thuế thu nhập hiện hành

08. *Thuế thu nhập hiện hành của kỳ hiện tại và các kỳ trước, nếu chưa nộp, phải được ghi nhận là nợ phải trả. Nếu giá trị đã nộp trong kỳ hiện tại và các kỳ trước vượt quá số phải nộp cho các kỳ đó, thì phần giá trị nộp thừa sẽ được ghi nhận là tài sản.*

Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Chênh lệch tạm thời chịu thuế thu nhập doanh nghiệp

09. *Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ khi nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hay nợ phải trả của một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm phát sinh giao dịch.*

10. Cơ sở của việc ghi nhận một tài sản là giá trị ghi sổ của tài sản đó sẽ được thu hồi thông qua hình thức doanh nghiệp sẽ nhận được lợi ích kinh tế trong tương lai. Khi giá trị ghi sổ của tài sản vượt quá cơ sở tính thuế thu nhập của nó thì giá trị của lợi ích kinh tế phải chịu thuế thu nhập sẽ vượt quá giá trị sẽ được phép khấu trừ cho mục đích tính thuế. Đây là chênh lệch tạm thời chịu thuế và nghĩa vụ phải trả cho khoản thuế thu nhập do chênh lệch này tạo ra trong tương lai chính là thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Khi doanh nghiệp thu hồi giá trị sổ của tài sản đó thì khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế sẽ hoàn nhập và doanh nghiệp sẽ có lợi nhuận chịu thuế thu nhập. Lợi ích kinh tế của doanh nghiệp sẽ bị giảm đi do phải nộp thuế thu nhập. Chuẩn mực này yêu cầu phải ghi nhận tất cả các khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả, trừ những trường hợp cụ thể được trình bày trong đoạn 09.

Ví dụ:

Một tài sản cố định có nguyên giá là 150, giá trị còn lại là 100. Khấu hao lũy kế cho mục đích tính thuế thu nhập là 90 và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản là 60 (nguyên giá 150 trừ khấu hao lũy kế cho mục đích tính thuế 90). Để thu hồi giá trị ghi sổ 100 này, doanh nghiệp phải có thu nhập chịu thuế là 100, nhưng chỉ có thể có khấu hao cho mục đích tính thuế là 60. Do vậy, doanh nghiệp sẽ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là 11,2 (28% của 40) khi doanh nghiệp thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản này. Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ 100 và cơ sở tính thuế 60 là khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế 40. Vì vậy, doanh nghiệp ghi nhận một khoản nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả là 11,2 thể hiện phần thuế thu nhập doanh nghiệp mà doanh nghiệp sẽ phải nộp khi doanh nghiệp thu hồi được giá trị ghi sổ của tài sản.

11. Một số chênh lệch tạm thời phát sinh khi thu nhập hoặc chi phí được tính vào lợi nhuận kế toán của một kỳ, nhưng lại được tính vào lợi nhuận chịu thuế của một kỳ khác. Các chênh lệch như vậy thường phát sinh do chênh lệch về thời gian. Các chênh lệch tạm thời loại này là các chênh lệch tạm thời phải chịu thuế và làm phát sinh thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

Ví dụ:

Khấu hao sử dụng khi xác định lợi nhuận tính thuế (lỗ tính thuế) có thể khác với khấu hao sử dụng khi xác định lợi nhuận kế toán. Chênh lệch tạm thời là chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản và cơ sở tính thuế của nó được tính theo nguyên giá trừ đi các khoản giảm trừ theo Luật thuế quy định khi xác định lợi nhuận tính thuế của kỳ hiện hành và các kỳ trước. Một khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh và tạo ra một khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi tài sản được khấu hao cho mục đích tính thuế nhanh hơn so với khấu hao cho mục đích kế toán. Nếu khấu hao cho mục đích tính thuế chậm hơn so với khấu hao cho mục đích kế toán sẽ phát sinh khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ và tạo ra một tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Ghi nhận ban đầu của tài sản và nợ phải trả

12. Một khoản chênh lệch tạm thời có thể phát sinh từ việc ghi nhận ban đầu của một tài sản hoặc nợ phải trả như khi một phần hoặc toàn bộ giá trị của một tài sản không được khấu trừ cho mục đích tính thuế. Phương pháp kế toán cho khoản chênh lệch tạm thời này phụ thuộc vào bản chất của giao dịch dẫn đến việc ghi nhận ban đầu của tài sản.

Nếu giao dịch đó ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế, doanh nghiệp ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả hoặc tài sản thuế thu nhập hoãn lại và ghi nhận chi phí hoặc thu nhập thuế hoãn lại phát sinh trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (xem đoạn 41).

Chênh lệch tạm thời được khấu trừ

13. ***Tài sản thuế thu nhập hoãn lại cần được ghi nhận cho tất cả các chênh lệch tạm thời được khấu trừ, khi chắc chắn trong tương lai sẽ có lợi nhuận tính thuế để sử dụng những chênh lệch tạm thời được khấu trừ này, ngoại trừ tài sản thuế hoãn lại phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hoặc nợ phải trả từ một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch.***
14. Cơ sở ghi nhận một khoản nợ phải trả là giá trị ghi sổ của nó sẽ được thanh toán trong tương lai thông qua việc doanh nghiệp bị mất đi lợi ích kinh tế. Khi lợi ích kinh tế bị mất đi, một phần hoặc toàn bộ giá trị của chúng có thể sẽ được giảm trừ khỏi lợi nhuận tính thuế của kỳ sau kỳ mà khoản nợ phải trả đó được ghi nhận. Trường hợp như vậy,

chênh lệch tạm thời tồn tại giữa giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả và cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả đó. Do vậy, phát sinh một tài sản thuế thu nhập hoãn lại về các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được thu hồi trong tương lai, khi phần của khoản nợ phải trả đó được phép khấu trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế.

Tương tự như vậy, nếu giá trị ghi sổ của một tài sản nhỏ hơn cơ sở tính thuế của tài sản đó thì chênh lệch làm phát sinh một tài sản thuế thu nhập hoãn lại về các khoản thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được thu hồi trong tương lai.

Ví dụ:

Một doanh nghiệp ghi nhận một khoản nợ phải trả 100, là chi phí phải trả về bảo hành sản phẩm. Cho mục đích tính thuế thu nhập, chi phí bảo hành sản phẩm chỉ được khấu trừ khi doanh nghiệp thanh toán nghĩa vụ bảo hành. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Cơ sở tính thuế các khoản nợ phải trả này là không (giá trị ghi sổ 100, trừ đi phần giá trị của khoản nợ phải trả 100 sẽ được khấu trừ cho mục đích tính thuế trong tương lai). Khi thanh toán nợ phải trả theo giá trị ghi sổ, doanh nghiệp sẽ được giảm lợi nhuận tính thuế trong tương lai của mình với giá trị 100 và do đó thuế thu nhập giảm 28 (28% của 100). Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ 100 và cơ sở tính thuế 0, là chênh lệch tạm thời được khấu trừ 100. Vì vậy, doanh nghiệp ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 28, với điều kiện doanh nghiệp chắc chắn sẽ có được đủ lợi nhuận tính thuế trong tương lai để có thể hưởng lợi từ việc giảm thuế trong tương lai.

15. Chênh lệch có thể được khấu trừ dẫn đến ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ví dụ:

Chi phí về các khoản trích trước sửa chữa lớn TSCĐ được tính trừ vào lợi nhuận kế toán, nhưng chỉ được khấu trừ vào lợi nhuận tính thuế thu nhập khi doanh nghiệp thực chi. Trường hợp này sẽ có chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ của khoản chi phí phải trả với cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả. Chênh lệch tạm thời được khấu trừ này làm phát sinh tài sản thuế thu nhập hoãn lại do doanh nghiệp sẽ được hưởng lợi ích kinh tế dưới hình thức giảm lợi nhuận tính thuế khi doanh nghiệp thực chi về sửa chữa lớn TSCĐ.

16. Việc hoàn nhập các chênh lệch tạm thời được khấu trừ dẫn đến sự giảm trừ khi xác định lợi nhuận tính thuế trong tương lai. Doanh nghiệp sẽ chỉ được hưởng lợi ích kinh tế dưới hình thức giảm trừ các khoản nộp thuế nếu doanh nghiệp có đủ lợi nhuận tính thuế để có thể bù trừ với phần giảm trừ đó. Do vậy, một doanh nghiệp chỉ ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại khi chắc chắn có lợi nhuận tính thuế để sử dụng các chênh lệch tạm thời được khấu trừ.
17. Việc có lợi nhuận tính thuế để sử dụng các chênh lệch tạm thời được khấu trừ được coi là chắc chắn khi có đủ các chênh lệch tạm thời chịu thuế liên quan đến cùng một cơ quan thuế và cùng một đơn vị chịu thuế, và các chênh lệch tạm thời chịu thuế đó dự kiến sẽ được hoàn nhập:
- a) Trong cùng kỳ với sự hoàn nhập chênh lệch tạm thời được khấu trừ đó; hoặc
 - b) Trong các kỳ mà một khoản lỗ tính thuế phát sinh từ tài sản thuế thu nhập hoãn lại đó có thể được khấu trừ chuyển sang các kỳ sau.

Trong tình huống như vậy, tài sản thuế thu nhập hoãn lại được ghi nhận trong kỳ sẽ phát sinh các chênh lệch tạm thời được khấu trừ.

18. Khi không có đủ các chênh lệch tạm thời chịu thuế liên quan đến cùng một cơ quan thuế và cùng đơn vị chịu thuế, thì tài sản thuế thu nhập hoãn lại chỉ được ghi nhận trong phạm vi:
- a) Doanh nghiệp có đủ lợi nhuận chịu thuế liên quan đến cùng một cơ quan thuế và đơn vị chịu thuế trong cùng kỳ phát sinh việc hoàn nhập các chênh lệch tạm thời được khấu trừ (hoặc trong các kỳ mà một khoản lỗ tính thuế phát sinh từ tài sản thuế thu nhập hoãn lại đó có thể được khấu trừ chuyển sang năm sau). Khi đánh giá lợi nhuận chịu thuế trong tương lai, doanh nghiệp không tính đến các giá trị chịu thuế phát sinh từ các chênh lệch tạm thời được khấu trừ dự kiến sẽ phát sinh trong tương lai, vì tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các chênh lệch tạm thời được khấu trừ này cũng sẽ đòi hỏi lợi nhuận chịu thuế để được sử dụng; hoặc
 - b) Vận dụng hợp lý các quy định về thuế để tạo ra lợi nhuận tính thuế của những kỳ thích hợp.