

KẾ TOÁN VÀ CÁCH TÍNH THUẾ

ThS. Phạm Quốc Thuần

Thông tin về lợi nhuận là một trong những căn cứ quan trọng để doanh nghiệp trích lập các quỹ, chia lãi cổ đông; cơ quan thuế xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải thu và các cổ đông, cơ quan tài chính, ... đánh giá hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp.

Trên thực tế, trong các doanh nghiệp tại Việt Nam hiện nay, có sự khác biệt về lợi nhuận theo cách tính giữa thuế và kế toán và điều này đã làm cho các kế toán viên gặp nhiều khó khăn và thắc mắc khi phải ghi nhận và xử lý sự khác biệt này. Câu hỏi đặt ra là thật sự có sự khác biệt giữa thuế và kế toán khi xác định lợi nhuận hay không? Quan điểm của các quốc gia trên thế giới về vấn đề này như thế nào? Từ đó cho thấy, việc phân tích mối quan hệ giữa kế toán và thuế theo kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới từ đó rút ra quan điểm của Việt Nam về mối quan hệ giữa lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế là một vấn đề cần được quan tâm.

1- Quan điểm của các quốc gia trên thế giới về mối quan hệ giữa kế toán và thuế

Ở phần lớn các quốc gia trên thế giới, sự hình thành có hệ thống của thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ xuất hiện đầu thế kỷ 20, đặc biệt là khi chiến tranh thế giới lần thứ I bùng nổ nhằm tài trợ cho cuộc chiến tranh. Cũng từ thời kỳ này mà những nhà chức trách thuế bắt đầu nghĩ đến khái niệm lợi nhuận chịu thuế.

- Thời kỳ đầu, các cơ quan chức năng cho rằng kế toán hoàn toàn có thể là công cụ duy nhất để xác định mức thuế thu nhập doanh nghiệp do kế toán chịu sự chi phối sâu sắc của các chính sách thuế, nguyên tắc đánh giá của thuế là thống nhất với những nguyên tắc đánh giá của kế toán.
- Thế nhưng, khi áp dụng vào thực tế và cùng với quá trình phát triển nền kinh tế, quan điểm này càng bộc lộ nhiều nhược điểm. Việc xuất hiện ngày càng ồ ạt các công ty cổ phần, đặc biệt kể từ chiến tranh thế giới lần thứ 2, trong rất nhiều quốc gia đã xuất hiện những nguyên tắc đánh giá của thuế đặc biệt là liên quan đến phương pháp tính khấu hao và thiết lập các khoản dự phòng không thống nhất với cách ghi nhận của kế toán. Những nguyên tắc này nói riêng và những nguyên tắc khác nói chung xuất phát từ sự khác nhau về cứu cánh đã đưa đến sự khác biệt giữa kế toán và thuế. Sự khác biệt này đã làm cho các cơ quan chức năng có liên quan, đặc biệt là cơ quan thuế và kế toán đã bắt đầu thay đổi ý nghĩ ban đầu và đặt ra câu hỏi về mối liên hệ giữa kế toán và thuế. Họ đã bắt đầu xem xét liệu có cần yêu cầu kế toán phải tuân thủ các quy định của thuế khi lập báo cáo tài chính hay không.

Câu trả lời tùy thuộc vào quan điểm và chính sách của từng quốc gia nhưng tựu trung có hai quan điểm chính như sau:

- Một số ít quốc gia cho rằng những nguyên tắc của thuế phải được xác định và áp dụng khi tính lợi nhuận kế toán hay nói khác đi, lợi nhuận kế toán và lợi nhuận chịu thuế là đồng nhất (Liên Xô cũ, Trung Quốc, Nam Tư... trước năm 1985)
- Phần lớn các quốc gia còn lại cho rằng giữa kế toán và thuế vừa có những điểm tương đồng vừa có những điểm khác biệt do bản chất và do những lý do khách quan khác.

1.1- Những điểm tương đồng giữa kế toán tài chính và thuế thu nhập doanh nghiệp

Kế toán là một căn cứ quan trọng cho việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin liên quan đến việc xác định thu nhập chịu thuế. Mặt khác, thuế thu nhập doanh nghiệp, thông qua những quy định chặt chẽ về việc ghi nhận các khoản doanh thu, thu nhập và chi phí sẽ tác động đến việc tổ chức, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tại đơn vị. Mối quan hệ này được biểu hiện cụ thể thông qua các mối quan hệ sau:

Mối quan hệ giữa chứng từ kế toán và thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Ở hầu hết các quốc gia, chứng từ kế toán là căn cứ để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, để kiểm tra kế toán, kiểm tra và thanh tra hoạt động kinh doanh.
- Chứng từ kế toán không chỉ được đề cập trong quy định của kế toán mà còn được tìm thấy trong quy định của nhiều bộ luật có liên quan. Chẳng hạn như Luật thương mại và Luật thuế của Pháp có quy định: tất cả các bút toán ghi trong sổ kế toán, đều phải dựa trên các chứng từ và phải được lưu giữ ít nhất 10 năm. [14, trang 138]

Mối quan hệ giữa tài khoản kế toán và thuế thu nhập doanh nghiệp.

Để phục vụ cho việc thu thập, xử lý, tính toán và cung cấp thông tin về kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp- căn cứ quan trọng cho việc tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, hệ thống tài khoản kế toán thiết lập những tài khoản doanh thu, thu nhập và chi phí nhằm để phục vụ cho việc thu thập, xử lý các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có liên quan đến doanh thu, thu nhập và chi phí tại đơn vị. Bên cạnh đó, các tài khoản doanh thu, thu nhập và chi phí còn được mở chi tiết cho từng lĩnh vực hoạt động nhằm tạo điều kiện cho việc phân loại các khoản doanh thu, thu nhập và chi phí phát sinh tại đơn vị theo từng lĩnh vực hoạt động. Đây là cơ sở để phân loại các đối tượng chịu thuế thu nhập doanh nghiệp tương ứng với từng thuế suất cụ thể cũng như là cơ sở cho việc xác định, tính toán và tổng hợp các khoản thu nhập, doanh thu và chi phí phục vụ cho việc xác định thu nhập chịu thuế.

Mối quan hệ giữa hệ thống báo cáo tài chính và thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Mối quan hệ giữa báo cáo tài chính và thuế được thể hiện ở chỗ lợi nhuận kế toán trình bày trên báo cáo tài chính (báo cáo kết quả kinh doanh) còn là căn cứ để tính toán, xác định lợi nhuận chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

Thường đối với phần lớn các quốc gia trên thế giới (Pháp, Mỹ, Canada...), lợi nhuận của thuế chỉ được tính toán sau khi đã trải qua một số bước điều chỉnh từ lợi nhuận kế toán. Việc điều chỉnh này thường được tiến hành như sau:

Lợi nhuận kế toán trước thuế	
+	Các khoản chi phí kế toán không được tính trừ vào khi xác định thu nhập chịu thuế
-	Các khoản giảm trừ (những khoản doanh thu, thu nhập không là đối tượng chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, những khoản chi phí kế toán không ghi nhận)
Lợi nhuận chịu thuế (thu nhập chịu thuế)	
-	Lỗi năm trước chuyển sang
	Lãi, lỗ thuế.

1.2- Sự khác biệt giữa kế toán tài chính và thuế thu nhập doanh nghiệp.

Mặc dù giữa kế toán và thuế có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, nhưng cũng không thể xảy ra sự đồng nhất giữa lợi nhuận kế toán với lợi nhuận chịu thuế. Sự khác biệt này là do lợi nhuận chịu thuế hay còn gọi là lợi nhuận của thuế được trình bày trên các báo cáo thuế được xác định trên cơ sở tuân thủ theo luật và quyết định của cơ quan thuế liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp. Trong khi đó, lợi nhuận kế toán được trình bày trên báo cáo tài chính lại được tính toán theo các chuẩn mực, phương pháp, nguyên tắc của kế toán. Mà các chuẩn mực luôn đưa ra các phương pháp nhằm trình bày một cách trung thực hợp lý tình hình tài chính của doanh nghiệp. Điểm khác biệt này dẫn đến có một số khoản doanh thu, thu nhập và chi phí được đưa vào khi xác định loại lợi nhuận này nhưng lại bị loại ra khi tính khoản lợi nhuận kia. Một số khoản doanh thu, thu nhập và chi phí được ghi nhận vào kỳ này khi xác định loại lợi nhuận này nhưng lại được ghi vào kỳ khác khi xác định loại lợi nhuận kia. Chẳng hạn như Luật thuế thu nhập của Pháp không cho phép tính vào chi phí phần khấu hao vượt mức của những xe hơi có nguyên giá vượt mức quy định (120.000 FRF # 18.294 Euros), chi phí tiền lãi vượt định mức, tiền nộp phạt...

2- Vận dụng kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới vào thực tiễn của Việt Nam

Từ việc phân tích mối quan hệ giữa kế toán và thuế tại các quốc gia trên thế giới, kết hợp với thực tiễn tại Việt Nam cho thấy trong các doanh nghiệp tại Việt Nam hiện nay, bên cạnh mối quan hệ tương đồng, còn có những điểm dị biệt giữa thuế (chủ yếu là thuế thu nhập doanh nghiệp) và kế toán, những điểm khác biệt này chủ yếu liên quan đến những nội dung sau:

- Trong một số doanh nghiệp, nhằm đảm bảo duy trì tốc độ tái đầu tư, khấu hao nhanh thường được kế toán sử dụng. Tuy nhiên Luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện nay chỉ chấp nhận khấu hao nhanh ở các doanh nghiệp có hiệu quả kinh tế cao. Điều này dẫn đến trong những năm đầu, chi phí khấu hao được kế toán ghi nhận sẽ lớn hơn chi phí khấu hao hợp lý của thuế.
- Đối với các khoản chi liên quan đến chi phí trả lãi tiền vay; tiền lương của chủ doanh nghiệp tư nhân, chủ hộ cá thể sản xuất kinh doanh; tiền lương, tiền công của lao động thời vụ; chi phí trang phục cho cán bộ công nhân viên; tiền ăn giữa ca; chi phí quảng cáo, tiếp thị, tiếp tân, khuyến mãi, ... kế toán ghi nhận theo số thực chi, trong khi đó quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp chỉ chấp nhận ở mức được xem là hợp lý hoặc không được xem là chi phí hợp lý.
- Đối với các khoản chi không có chứng từ hoặc chứng từ không hợp pháp: kế toán ghi nhận theo số thực chi, tuy nhiên luật thuế thu nhập doanh nghiệp không chấp nhận những khoản chi này là chi phí hợp lý.

Tóm lại, từ kinh nghiệm của các quốc gia trên thế giới kết hợp với thực tiễn của Việt Nam hiện nay cho thấy lợi nhuận kế toán - được xác định dựa trên các phương pháp, nguyên tắc của kế toán nhằm mục tiêu cung cấp thông tin trung thực, hợp lý về tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị có sự khác biệt so với lợi nhuận chịu thuế - được xác định dựa trên các nguyên tắc, quy định của cơ quan thuế, là căn cứ để xác định mức thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp. Sự khác biệt này đã dẫn đến thực trạng có sự khác biệt giữa lợi nhuận theo cách tính của kế toán và lợi nhuận chịu thuế theo cách tính của cơ quan thuế. Vì vậy, bên cạnh mối quan hệ thống nhất giữa thuế và kế toán, chúng ta cần phải nhìn nhận có những điểm dị biệt giữa thuế và kế toán. Từ đó yêu cầu các doanh nghiệp khi xác định lợi nhuận kế toán cần phải triệt để tuân thủ những nguyên tắc và quy định của kế toán, chủ yếu là những quy định có liên quan đến việc ghi nhận doanh thu và chi phí; khi khai báo thuế thì cần phải nắm rõ các quy định của Luật thuế, chủ yếu là những quy định liên quan đến việc ghi nhận doanh thu và chi phí hợp lý. Bên cạnh đó, kế toán Việt Nam cần phải có những quy định cụ thể cho việc xử lý, ghi nhận và trình bày các khoản chênh lệch về lợi nhuận theo cách tính giữa thuế và kế toán.

Phạm Quốc Thuần Thạc sĩ, giảng viên Khoa Tài chính – Kế toán