


# Các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trong các quy định ở Việt Nam

 TS. Trương Thùy Vân\*

Nhận: 12/05/2021

Biên tập: 25/05/2021

Duyệt đăng: 10/06/2021

*Tác giả nghiên cứu các quy định hiện hành của kế toán và thuế, qua đó rút ra được các nhóm thành phần có thể tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trong các quy định ở Việt Nam, bao gồm: ưu đãi thuế, lợi nhuận giữ lại và các khoản lỗ, các khoản không được trừ, chênh lệch tạm thời không ghi sổ, thay đổi thuế suất, điều chỉnh cho kỳ trước, chênh lệch vĩnh viễn khác, chênh lệch tạm thời được ghi nhận.*

**Từ khóa:** Chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế; chênh lệch vĩnh viễn; chênh lệch tạm thời.

## 1. Đặt vấn đề

Sự phát triển của nền kinh tế thị trường cùng với hội nhập quốc tế ngày càng sâu rộng, đang đòi hỏi Việt Nam phải có sự đổi mới mạnh mẽ về chính sách kế toán và thuế theo hướng minh bạch thông tin, phục vụ đắc lực cho nhà đầu tư, thay vì phục vụ cho Nhà nước như trước đây. Theo xu hướng đó, hai hệ thống kế toán và thuế, đặc biệt là hai chỉ tiêu đại diện cho việc đánh giá kết quả hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp (DN) là lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, được xác lập một cách rõ ràng hơn và theo những mục đích khác nhau.

Như vậy, hai chỉ tiêu lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế thu nhập DN cùng đo lường lợi nhuận hoạt động sản xuất - kinh doanh nhưng đều sử dụng những thông tin cơ bản

từ kế toán cung cấp. Do vậy, việc công bố thông tin và công bố những chênh lệch này có mối liên hệ mật thiết đến sự khác biệt giữa kế toán và thuế. Điều này thể hiện sự đánh giá về minh bạch thông tin cung cấp trên báo cáo tài chính (BCTC) của nhà đầu tư.

Tuy nhiên, đến nay, các nghiên cứu về chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập ở Việt Nam còn ít ỏi, các cơ sở để xác định chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế chưa được xác định rõ. Chính vì vậy, bài viết dựa trên các quy định của kế toán và thuế hiện hành nhằm xác định các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trong các quy định ở Việt Nam. Trên cơ sở đó nghiên cứu trường hợp tại Công ty Cổ phần Khách sạn Sài Gòn (SGH) dựa vào thông tin công bố và so sánh giữa tỷ suất thuế thực tế và tỷ suất thuế luật định, để đánh giá các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế.

## 2. Phân loại các thành phần tạo nên chênh lệch

Theo mục đích kế toán, chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế được phân loại thành hai loại chính: chênh lệch vĩnh viễn và chênh lệch tạm thời.

### 2.1 Chênh lệch vĩnh viễn

Chênh lệch vĩnh viễn là chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu

nhập chịu thuế phát sinh do một khoản doanh thu hoặc chi phí được ghi nhận trong kế toán nhưng không được ghi nhận để tính doanh thu hay chi phí khi xác định thu nhập chịu thuế, hoặc ngược lại. Các chênh lệch vĩnh viễn có thể làm tăng hoặc giảm thu nhập chịu thuế và/hoặc chi phí thuế thu nhập DN, chi tiết các giao dịch phát sinh chênh lệch vĩnh viễn được trình bày trong Bảng 1, trang 63.

### 2.2 Chênh lệch tạm thời

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 cơ sở tính thuế thu nhập của các khoản mục này (VAS17, đoạn 03). Chênh lệch tạm thời có thể là chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập DN hoặc chênh lệch tạm thời được khấu trừ.

- Chênh lệch tạm thời phải chịu thuế thu nhập DN: Là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh thu nhập chịu thuế khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập DN trong tương lai, khi mà 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 thu nhập DN trong tương lai, khi mà giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả liên quan được

\*Bộ môn Kế toán - Trường Đại học Quảng Bình

**Bảng 1: Các giao dịch hoặc quy định làm phát sinh chênh lệch vĩnh viễn và tác động của nó đến thu nhập chịu thuế, chi phí thuế**

TT	Các giao dịch hoặc quy định làm phát sinh chênh lệch vĩnh viễn giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế	Tác động*
1	Giảm giá trên thu nhập cố tức	Giảm
2	Trợ cấp, trợ giá các hoạt động đầu tư	Giảm
3	Khấu trừ thuế cho các chi phí nghiên cứu và phát triển	Giảm
4	Tăng vốn không phải chịu thuế	Giảm
5	Thu nhập được miễn thuế	Giảm
6	Ưu đãi thuế cho một số ngành sản xuất chính	Giảm
7	Các khoản lỗ không được khấu trừ	Tăng
8	Khấu hao, dự phòng tài sản cho mục đích kế toán nhưng không cho mục đích thuế	Tăng
9	Phân loại ra khỏi chi phí ban đầu và chi phí nghiên cứu khả thi của một doanh nghiệp mới	Tăng
10	Chi phí vui chơi, giải trí	Tăng
11	Chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động phúc lợi	Tăng
12	Chi phí lãi vay vượt quá quy định về lãi suất hiện hành	Tăng
13	Chi vượt mức tiêu hao nguyên liệu, vật liệu theo quy định Nhà nước	Tăng
14	Các khoản chi không có đầy đủ hóa đơn, chứng từ và không đúng quy định Nhà nước hoặc không có trong quy chế chi tiêu nội bộ	Tăng
15	Các khoản chi phí trích trước theo kỳ hạn, theo chu kỳ mà đến hết kỳ hạn, hết chu kỳ vẫn chưa chi hoặc chi không hết	Tăng
16	Chi phí quản lý kinh doanh phân bổ cho cơ sở nước ngoài không đúng tỷ lệ	Tăng
17	Tiền phạt vi phạm hành chính	Tăng

Ghi chú:

\* Tác động của chênh lệch vĩnh viễn làm tăng hoặc giảm thu nhập chịu thuế và/hoặc chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

dựa trên các quy định hiện hành về kế toán và thuế thu nhập doanh nghiệp) thu hồi hay được thanh toán (VAS 17, đoạn 03).

Như vậy, chênh lệch tạm thời được hình thành do có sự khác biệt về thời điểm ghi nhận một khoản doanh thu hay một khoản chi phí nào đó trong kế toán và trong thuế (loại chênh lệch này còn được gọi là chênh lệch theo thời gian – Timing differences), chênh lệch này sẽ bị triệt tiêu theo thời gian. Mặt khác, có thể nói chênh lệch tạm thời là các khoản chênh lệch phát sinh do cơ quan thuế chưa chấp nhận ngay trong năm các khoản doanh thu/chi phí đã ghi nhận theo chuẩn mực và chính sách kế toán DN áp dụng. Các khoản chênh lệch này sẽ được khấu trừ hoặc tính thuế thu nhập trong các

năm tiếp theo. Các khoản chênh lệch tạm thời thường bao gồm các khoản chênh lệch về sự khác nhau trong quy định về thời điểm ghi nhận doanh thu và chi phí, giữa chuẩn mực kế toán và thuế (Timing Differences); và các khoản ưu đãi thuế có thể thực hiện. Ví dụ, chênh lệch về chi phí khấu hao do chính sách khấu hao nhanh của DN không phù hợp với quy định về khấu hao theo chính sách thuế; chênh lệch phát sinh do chính sách ghi nhận doanh thu nhận trước của DN với quy định của chính sách thuế... Chênh lệch tạm thời có thể làm tăng hoặc giảm thu nhập chịu thuế và thuế phải nộp, chi tiết các giao dịch sẽ được thể hiện qua Bảng 2, trang 64.

**2.3 Các điều chỉnh và giải thích thu nhập chịu thuế từ lợi nhuận kế toán**

Trước năm 2005, khi chưa ban hành Chuẩn mực Kế toán số 17 – Thuế Thu nhập DN (VAS17), việc xác định thuế thu nhập DN giữa thuế và kế toán hầu như phụ thuộc vào những quy định của thuế về việc ghi nhận thông tin về doanh thu và chi phí tính thuế, bởi những quy định trong thuế thường rõ ràng hơn so với kế toán. Các quy định trong chế độ kế toán cũng không hướng dẫn rõ việc xác định chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. Từ khi VAS17 ra đời, thể hiện rõ quan điểm về sự tách biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, trong đó khoản chênh lệch tạm thời là đối tượng điều chỉnh của VAS 17. Các khoản chênh lệch tạm thời này (được trình bày trong Bảng 2) sẽ tạo ra lợi ích về thuế thu nhập trong tương lai (Future income tax benefit – FITB)/dự phòng thuế thu nhập hoãn lại (Provision for deferred income tax – PDIT). Từ đó hình thành hai khái niệm: Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Deferred tax asset - DTA) và Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Deferred tax liability – DTL), hai khái niệm này là hai khoản mục được trình bày trên bảng cân đối kế toán.

Sự ảnh hưởng của thuế đến kế toán, yêu cầu trong chi phí thuế chi phí thuế phân bổ cho các giao dịch tạo ra lợi nhuận hoặc khoản lỗ trong thời kỳ được dùng để tính ở cùng một mức lãi, lỗ như nhau. Cho dù thuế thu nhập phải trả hiện tại đã được thanh toán, hoặc sẽ trở thành phải nộp trong tương lai. Chi phí thuế được tính toán, dựa trên lợi nhuận kế toán trước thuế đã được điều chỉnh chênh lệch vĩnh viễn. Chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 21 – Trình bày BCTC (VAS21) và Chuẩn mực BCTC số 7 (IFRS7) về việc công bố thông tin trong kế toán yêu cầu thông tin bản chất và ý nghĩa của chênh lệch vĩnh viễn, nếu nó có tồn tại.

**Bảng 2: Các giao dịch làm phát sinh chênh lệch tạm thời và tác động của nó đến thu nhập chịu thuế**

TT **	Các giao dịch làm phát sinh chênh lệch tạm thời giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế	Tác động*
1	Giá trị hiện tại của các khoản thu có thể được xác định cho mục đích thuế	Tăng
2	Chi phí hiện hành không được khấu trừ cho mục đích thuế	Tăng
3	Phần vượt về chi phí khấu hao tính theo mục đích kế toán so với khấu hao tính theo thuế	Tăng
4	Khoản lỗ phát sinh từ chênh lệch tỷ giá trong việc xác định lợi nhuận kế toán và không được công nhận đối với mục đích thuế	Tăng
5	Các khoản thu nhập hiện hành không được xác định cho mục đích thuế	Giảm
6	Các chi phí hiện hành được khấu trừ cho mục đích thuế	Giảm
7	Phần vượt về chi phí khấu hao tính theo mục đích thuế so với khấu hao tính theo kế toán	Giảm
8	Lãi phát sinh từ chênh lệch tỷ giá trong việc xác định lợi nhuận kế toán và không được công nhận đối với mục đích thuế	Giảm

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp dựa trên các quy định hiện hành về kế toán và thuế thu nhập DN)

Ghi chú:

\* Tác động của chênh lệch tạm thời làm tăng hoặc giảm thu nhập chịu thuế và/hoặc chi phí thuế TNDN.

\*\* Số thứ tự trong bảng tương ứng với số thứ tự trong những ghi chú dưới đây: Trong đó, thuế căn cứ Thông tư số 78/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính, ngày 18/6/2014, chương 2, điều 5, điều 6 và Thông tư số 96/2015/TT-BTC, ngày 22/6/2015. Kế toán căn cứ theo VAS17- Chuẩn mực thuế TNDN, VAS 14- Chuẩn mực Doanh thu và thu nhập khác, VAS1 - Chuẩn mực chung, Thông tư số 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính, ngày 22/12/2014 về việc hướng dẫn thực hiện chế độ kế toán DN.

(3) Phần khấu hao tính theo mục đích kế toán lớn hơn mục đích thuế do đối với thuế phải tính theo phương pháp đã đăng ký với cơ quan thuế, còn đối với kế toán có thể lựa chọn phương pháp khác.

(4) Chi phí từ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ liên quan đến các hoạt động mua bán, thanh toán ngoại tệ hoặc do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ. Đối với kế toán được ghi nhận vào chi phí tài chính, trong khi đó thuế chỉ tính đối với các khoản lỗ đã thực hiện.

(7) Phần khấu hao tính theo mục đích thuế lớn hơn mục đích kế toán.

(8) Đối với kế toán được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính, trong khi đó thuế chỉ tính đối với các khoản đã thực hiện.

Thông thường, thông qua thuyết minh BCTC, các công ty thuyết minh về các thông tin trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; trong đó, ở phần thuyết minh về chi phí thuế thu nhập DN sẽ thể hiện sự điều chỉnh từ chi phí thuế tính theo lợi nhuận kế toán và STR (Prima facie tax expense – PFTE) để cho ra giá trị chi phí thuế tính theo mục đích thuế trên báo cáo kết quả hoạt động

kinh doanh. Nếu STR thay đổi thì sẽ kéo theo sự thay đổi của FITB và PDIT, do vậy DN có thể điều chỉnh chi phí thuế hiện hành bằng cách tăng giảm khoản được khấu trừ hoặc chuyển sang năm sau đối với phần chi phí thuế.

Các yếu tố và thành phần tạo nên chênh lệch được tổng hợp từ mục 2.1 và 2.2, để tiện cho việc phân tích và được trình bày trong Bảng 3, trang 65.

**2.4 Phương pháp tính toán và xác định chênh lệch**

Để so sánh và đối chiếu chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, trong các nghiên cứu trên thế giới đã thông qua phương pháp so sánh và đối chiếu giữa Tỷ suất thuế thực tế (Effective tax rate - ETR) và Tỷ suất thuế luật định (Statutory tax rate - STR) để xác định tỷ lệ chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế. ETR là tỷ lệ giữa chi phí thuế (Tax expense – TE) trên lợi nhuận kế toán trước thuế (Accounting profit – AP) trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Theo IAS 12 – Income taxes).

Việc sử dụng ETR và STR đã được sử dụng nhiều trong các nghiên cứu trước đây như Blair (1985), Sawyer (1992), Tran (1997), Tran (1998)... Các nghiên cứu này đều sử dụng phương pháp công bố thông tin để nghiên cứu chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế, nhằm đánh giá mối liên hệ giữa kế toán và thuế. Ở Việt Nam, một số nghiên cứu cũng sử dụng ETR để đánh giá một số vấn đề liên quan đến chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế (Phạm Thị Bích Vân, 2012). Tuy nhiên, chưa có nghiên cứu nào phân tích để đề xuất một cơ cấu thành phần cụ thể đối với các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế ở Việt Nam.

**Nghiên cứu trường hợp Công ty Cổ phần Khách sạn Sài Gòn**

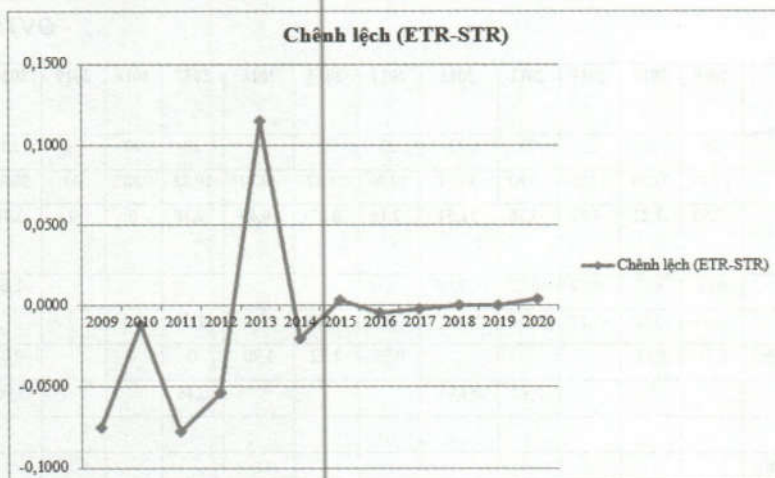
Để kiểm tra các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trong DN, nghiên cứu lựa chọn ngẫu nhiên một DN niêm yết có thời gian niêm yết lâu và liên tục trên thị trường chứng khoán Việt Nam để tiến hành nghiên cứu, trường hợp, Công ty Cổ phần Khách sạn Sài Gòn (Mã chứng khoán SGH) là DN được lựa chọn.

Khách sạn Sài Gòn là một trong những khách sạn lâu đời, được khánh thành từ năm 1968, với tên gọi ban đầu là Peninsula Hotel. Khách sạn nằm tại khu trung tâm thương mại, du lịch của thành phố. Ngành nghề kinh

**Bảng 3: Phân loại thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế**

TT	Loại	Cụ thể
1	Ưu đãi	- Ưu đãi nghiên cứu và phát triển - Trợ cấp đầu tư, trợ cấp phát triển - Ưu đãi các ngành sản xuất cơ bản - Ưu đãi cho các doanh nghiệp mới thành lập, các doanh nghiệp có dự án đầu tư mới trong một số lĩnh vực
2	Cổ tức	Giảm thu nhập cổ tức
3	Lợi nhuận giữ lại và các khoản lỗ	- Tăng vốn không đánh thuế (bao gồm cả những chi phí cơ bản) - Các khoản lỗ về vốn không được khấu trừ
4	Không được khấu trừ	- Chi phí giải trí - Thuế đối với hoạt động phúc lợi - Chi phí vốn hóa không được phép khấu trừ, ví dụ chi phí tháo dỡ nhà máy, khấu hao lợi thế thương mại (trừ lợi thế thương mại do hợp nhất), chi phí ban đầu, chi phí phát hành cổ phiếu, chi phí pháp lý
5	Chênh lệch tạm thời không ghi sổ	- Khoản lỗ về thuế không ghi nhận là tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả - Bù lại các khoản lỗ tính thuế các năm trước không ghi nhận - Nguồn gốc và những thay đổi của chênh lệch tạm thời không được ghi nhận
6	Thay đổi thuế suất	Điều chỉnh dự phòng thuế thu nhập hoãn lại và lợi ích thuế thu nhập do thay đổi thuế suất
7	Điều chỉnh cho kỳ trước	- Lớn hơn hoặc thấp hơn dự phòng các năm trước - Hệ quả của việc kiểm toán và thanh tra thuế
8	Chênh lệch vĩnh viễn khác	Chênh lệch vĩnh viễn không được ghi nhận trong các ghi chú trên thuyết minh báo cáo tài chính
9	Chênh lệch tạm thời được ghi nhận	- Biến động về dự phòng thuế thu nhập hoãn lại - Biến động về lợi ích về thuế thu nhập trong tương lai

**Biểu đồ 1: Biến thiên chênh lệch giữa LNKT và TNCT của SGH**



doanh là kinh doanh phòng ngủ, văn phòng cho thuê; kinh doanh ăn uống và vũ trường; dịch vụ du lịch, lữ hành quốc tế và trong nước; dịch vụ vui chơi giải trí bán hàng lưu niệm,...

Ngày 12/7/2001, công ty bắt đầu niêm yết chứng khoán trên Sàn Giao dịch Chứng khoán TP.HCM với mã SGH, cho đến nay công ty vẫn hoạt động tốt và ngày càng phát triển mạnh.

Nghiên cứu tiến hành thu thập thông tin trên BCTC đã được kiểm toán qua các năm, từ năm 2009 đến năm 2020, để tiến hành nghiên cứu. Các thông tin được thu thập bao gồm thông tin về lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, thông tin công bố về thuế thu nhập DN hiện hành trên Thuyết minh BCTC.

Thông tin thu thập được tổng hợp qua Bảng 4 và tính toán chênh lệch được thể hiện trong Bảng 5.

Theo như kết quả trong Bảng 4 và Bảng 5, trang 66 cho thấy, trong giai đoạn từ 2009 đến 2020, chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế của SGH có sự biến động mạnh, những năm từ 2009 đến 2013, sự biến động của chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế là tương đối lớn (Biểu đồ 1). Nguyên nhân chính là do các ưu đãi thuế đối với công ty, công ty được giảm thuế 50%, từ 2009 đến 2013, đối với thu nhập từ hoạt động kinh doanh chính.

Kể từ sau năm 2013, chênh lệch này phát sinh không đáng kể, chủ yếu là các khoản chênh lệch tỷ giá, cổ tức và lợi nhuận được chia, các chi phí không được trừ và điều chỉnh cho kỳ trước.

Ngoài ra, thông qua kết quả các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế của SGH được phân tích qua Bảng 5, có thể thấy những nguyên nhân chính tạo nên chênh lệch chủ yếu do: ưu đãi thuế, cổ tức và lợi nhuận được chia, lãi và lỗ tỷ giá, các chi phí không được trừ (phát hành chính, không đúng chế độ chứng từ), các điều chỉnh cho kỳ trước. Như vậy, hầu như các thành phần được xác định trong Bảng 3 đều có phát sinh tại SGH, chỉ có hai thành phần đó là "Chênh lệch tạm thời không ghi sổ" và "Thay đổi thuế suất" (mặc dù trong giai đoạn từ 2009 đến 2020 có 2 lần thay đổi thuế suất nhưng DN không lập dự phòng nên không phát sinh điều chỉnh).

**Bảng 4: Thông tin về LNKT và TNCT của Công ty Cổ phần Khách sạn Sài Gòn**

Chỉ tiêu	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Tổng Lợi nhuận kế toán trước thuế</b>	<b>9.937</b>	<b>10.917</b>	<b>12.697</b>	<b>12.210</b>	<b>4.793</b>	<b>3.844</b>	<b>5.181</b>	<b>9.130</b>	<b>19.943</b>	<b>23.986</b>	<b>25.079</b>	<b>5.123</b>
Chi phí thuế TNDN hiện hành	1.736	2.597	2.195	2.396	1.606	759	1.165	1.787	3.954	4.797	5.016	732
Chi phí thuế TNDN hoãn lại					(48)	48						
<b>Lợi nhuận sau thuế TNDN</b>	<b>8.201</b>	<b>8.320</b>	<b>10.501</b>	<b>9.814</b>	<b>3.235</b>	<b>3.036</b>	<b>4.016</b>	<b>7.343</b>	<b>15.989</b>	<b>19.189</b>	<b>20.063</b>	<b>4.391</b>
<i>Các khoản điều chỉnh giảm (loại ra khỏi TNCT)</i>	<i>-895</i>	<i>-585</i>	<i>-149</i>	<i>-312</i>		<i>-379</i>	<i>-1</i>	<i>-194</i>	<i>-213,5</i>	<i>-0,15</i>	<i>-0,51</i>	<i>-0,39</i>
Cổ tức, lợi nhuận được chia									-213,5			
Lãi trái phiếu chính phủ												
Chênh lệch tỷ giá								-2		-0,15	-0,51	-0,39
Lãi chênh lệch tỷ giá chưa thực hiện không chịu thuế							-1					
Điều chỉnh tăng các khoản thu nhập chịu thuế						-379		-192				
<i>Các khoản điều chỉnh tăng (loại ra khỏi chi phí tính thuế)</i>	<i>52</i>	<i>56</i>		<i>415</i>	<i>1.632</i>	<i>14</i>	<i>89</i>	<i>0</i>	<i>38,6</i>	<i>0,51</i>	<i>3,77</i>	<i>105,59</i>
Khấu hao không được trừ vào chi phí tính thu nhập chịu thuế												91,47
Chi phí chưa hợp lý hợp lệ									36,4		3,38	12,23
Lỗ tỷ giá chưa thực hiện									0,2	0,51	0,39	0,48
Chi phí phát hành chính												1,42
<b>Thu nhập chịu thuế TNDN</b>	<b>9.094</b>	<b>10.388</b>	<b>12.547</b>	<b>12.313</b>	<b>6.425</b>	<b>3.479</b>	<b>5.270</b>	<b>8.936</b>	<b>19.768</b>	<b>23.986</b>	<b>25.082</b>	<b>5.228</b>
Thuế suất thuế TNDN - STR (%)	25	25	25	25	22	22	22	20	20	20	20	20
Thuế TNDN hoạt động khác thuế suất phổ thông	2.273	2.597	3.136	3.078	1.606							
Thuế TNDN từ hoạt động khác	206											
Thuế TNDN được miễn	744		941	681								-313,66
Điều chỉnh chi phí thuế TNDN của các năm trước												
<b>Cộng chi phí thuế TNDN hiện hành</b>	<b>1.736</b>	<b>2.597</b>	<b>2.195</b>	<b>2.396</b>	<b>1.606</b>	<b>765</b>	<b>1.159</b>	<b>1.787</b>	<b>3.953,59</b>	<b>4.797</b>	<b>5.016,48</b>	<b>1.045,54</b>
<b>Tỷ suất thuế thực tế - ETR (%)</b>	<b>17,47</b>	<b>23,79</b>	<b>17,29</b>	<b>19,62</b>	<b>33,51</b>	<b>19,90</b>	<b>22,37</b>	<b>19,57</b>	<b>19,82</b>	<b>20,00</b>	<b>20,00</b>	<b>20,41</b>
<b>Thuế TNDN phải nộp đầu năm</b>												
<b>Thuế TNDN phải nộp cho năm trước</b>						48	5					
<b>Thuế TNDN đã nộp trong năm</b>						-5						
<b>Thuế TNDN còn phải nộp cuối năm</b>	<b>1.736</b>	<b>2.597</b>	<b>2.195</b>	<b>2.396</b>	<b>1.606</b>	<b>808</b>	<b>1.165</b>	<b>1.787</b>	<b>3.954</b>	<b>4.797</b>	<b>5.016</b>	<b>732</b>

(Nguồn: Tổng hợp từ thông tin công bố trên BCTC của SGH, từ năm 2009 đến năm 2020)

**Bảng 5: Tổng hợp các thành phần tạo nên chênh lệch khi so sánh ETR và STR của Công ty Cổ phần Khách sạn Sài Gòn**

**ĐVT: %**

Năm	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Chỉ tiêu</b>												
<b>STR</b>	25	25	25	25	22	22	22	20	20	20	20	20
<b>ETR</b>	17,47	23,79	17,29	19,62	33,51	19,90	22,37	19,57	19,82	20	20	20,41
<b>Chênh lệch* (ETR - STR)</b>	<b>-7,53</b>	<b>-1,21</b>	<b>-7,71</b>	<b>-5,38</b>	<b>11,51</b>	<b>-2,10</b>	<b>0,37</b>	<b>-0,43</b>	<b>-0,18</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0,41</b>
- Ưu đãi thuế	0,95	3,63	-6,54	-6,22	-22,54							-1,64
- Cổ tức và lợi nhuận được chia	-9,01	-5,36	-1,17	-2,56			-0,02		-1,07			
- Lợi nhuận giữ lại và các khoản lỗ (Lỗ tỷ giá chưa thực hiện)	0,52	0,51				0,36	1,72	1,70	0			-0,01
- Chi phí không được trừ				3,40	34,05				0,18			2,06
- Chênh lệch tạm thời không ghi sổ												
- Thay đổi thuế suất (Điều chỉnh dự phòng thuế TN hoãn lại)												
- Điều chỉnh cho kỳ trước						-9,86	-1,33	-2,10	0,71			
- Chênh lệch vĩnh viễn khác						7,40						
- Chênh lệch tạm thời được ghi nhận								-0,02				

Ghi chú: \* Chi tiết các chênh lệch và giải thích các thành phần được thể hiện trong Bảng 3.

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

**4. Kết luận**

Từ kết quả phân tích các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trong các quy định về kế toán và thuế ở Việt Nam, các thành phần có thể được xác định để tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế bao gồm: ưu đãi thuế; cố tức và lợi nhuận được chia; lợi nhuận giữ lại và các khoản lỗ; chi phí không được trừ; chênh lệch tạm thời không ghi sổ; thay đổi thuế suất; điều chỉnh cho kỳ trước; chênh lệch vĩnh viễn khác; chênh lệch tạm thời được ghi nhận.

Qua đó, bài viết đã tiến hành nghiên cứu công bố thông tin của Công ty Cổ phần Khách sạn Sài Gòn – SGH và nhận thấy rằng, các thành phần tạo nên chênh lệch giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế trong thông tin đã công bố của Công ty tương thích với các thành phần đã được xác định. Từ kết quả của bài viết, các nghiên cứu sau này có thể dựa trên những thành phần của chênh

lệch để tiếp tục nghiên cứu về nguyên nhân gây nên sự khác biệt giữa lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế với quy mô nghiên cứu rộng hơn và chuyên sâu hơn. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Bộ Tài chính (2012), Thông tư số 179/2012/TT-BTC ngày 24/10/2012 về việc quy định về ghi nhận, đánh giá, xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong DN.
2. Bộ Tài chính (2006), Hệ thống Chuẩn mực Kế toán Việt Nam, NXB Tài chính, Hà Nội.
3. Bộ Tài chính (2005), Chuẩn mực Kế toán số 17 – Thuế Thu nhập DN (Ban hành và công bố theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC, ngày 15/02/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính).
4. Bộ Tài chính (2009), Thông tư số 228/2009/TT-BTC ngày 07/12/2009 về việc hướng dẫn chế độ trích lập và sử dụng các khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tồn thất các khoản đầu tư tài chính, nợ phải thu khó đòi và bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây lắp tại DN.
5. Bộ Tài chính (2014), Thông tư số 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính ngày 22/12/2014 về việc hướng dẫn thực hiện chế độ kế toán DN.
6. Bộ Tài chính (2014), Thông tư

78/2014/TT-BTC hướng dẫn Nghị định 218/2013/NĐ-CP quy định và hướng dẫn thi hành Luật Thuế thu nhập DN.

7. Bộ Tài chính (2015), Thông tư số 96/2015/TT-BTC, ngày 22/06/2015 về việc hướng dẫn về thuế Thu nhập DN tại nghị định số 12/2015/NĐ-CP ngày 12/2/2015 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành luật sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế và sửa đổi bổ sung một số điều của các nghị định về thuế và sửa đổi bổ sung một số điều của : Thông tư số 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014, Thông tư 119/2014/TT-BTC ngày 25/8/2014, Thông tư số 151/2014/TT-BTC ngày 10/10/2014 của Bộ Tài chính.

8. Chính Phủ (2013), Nghị định số 218/2013/NĐ-CP 26/12/2003 về việc Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Thuế thu nhập DN.

9. Blair, C. (1985), *The Tax Burden: Is Big Business Paying Its Share?*, Paper presented at the New Zealand Society of Accountants 75th Anniversary Convention at Christchurch, New Zealand.

10. Sawyer, A. (1992), *Company Average Effective Tax Rates: Some Preliminary Evidence from New Zealand*, Paper presented at the Australasian Tax Teachers Conference at Deakin University, Victoria, Australia.

11. Tran, A. (1997), *The gap between accounting profit and taxable income*, Australian Tax Forum, Vol. 13, pp. 507-534.

12. Tran, A. (1998), *Cause of the Book – Tax Income Gap*, Australian Tax Forum, Vol. 14, No. 3, pp. 253-286.

(Tiếp theo trang 55)

hàng. Do đó, chi phí hoạt động sản xuất - kinh doanh sản phẩm dịch vụ viễn thông không có chi phí cho sản phẩm dịch vụ phé phẩm như các ngành khác, không có chi phí ở khâu trung gian (chi phí lưu kho, chi phí bảo quản). Đây cũng có thể coi là một lợi thế trong kinh doanh viễn thông. Tuy nhiên, để đảm bảo chất lượng cũng như sẵn sàng cung cấp dịch vụ có chất lượng cho khách hàng thì chi phí cung cấp dịch vụ thường rất cao. Mặt khác, quá trình sản xuất gắn liền với quá trình tiêu dùng sản phẩm nên chi phí đan xen nhau, dẫn đến việc phân tách chi phí là rất phức tạp.

Ngoài ra, kế toán quản trị chi phí tại Viễn thông Bắc Ninh cũng chịu tác động bởi yếu tố ảnh hưởng khác gồm:

- Ảnh hưởng của yếu tố thuộc về sản xuất đến chi phí kinh doanh: do đơn vị phục vụ tốt, kèm theo các chính sách khuyến mại khiến cho khách hàng có nhu cầu sử dụng dịch vụ tăng lên đáng kể và khiến cho thị phần của đơn vị được mở rộng.

- Ảnh hưởng của năng suất lao động đến chi phí kinh doanh do phát sinh thêm nhiều khách hàng sử dụng dịch vụ khiến cho năng suất lao động của nhân viên, với chi phí tiền lương cũng phát sinh tăng theo.

- Ảnh hưởng của công tác khai thác nguồn hàng: do tìm kiếm nguồn hàng chưa hợp lý dẫn đến giá cả tăng so với dự kiến ban đầu, tuy nhiên lại đáp ứng đủ nguồn hàng để cung cấp cho khách hàng kịp thời.

Trên đây là một số các yếu tố ảnh hưởng tác động đến nội dung kế toán quản trị chi phí tại Viễn thông Bắc

Ninh. Hy vọng vấn đề này sẽ được tiếp tục hoàn thiện, để nâng cao hơn nữa hiệu quả quản trị chi phí cũng như nâng cao hiệu quả hoạt động cho Viễn thông Bắc Ninh. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Nguyễn La Soa, 2016, Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí cho Tổng công ty xây dựng công trình giao thông 8, Luận án Tiến sỹ kinh tế, Học viện Tài chính.

2. Đinh Thị Kim Xuyên, 2014, Công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam, luận án tiến sỹ kinh tế, Học viện Tài chính.

3. Lili-Anne Kihn and Salme Nasi, *Research strategic analysis of the Finnish doctoral dissertations in management accounting from 1990 to 2009*, Tạp chí Liiketaloudellinen Aikakausskijia số 59 trang 41-48, <http://um.nbn:uta-3-496>.

4. Moolchand Raghunandan, Narendra Ramgulam, Koshina Raghunandan, Mohammed (2012), *Examining the behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on public sector/service budgets*, International Journal of Business and Social Science, Special Issue – July 2012, Vol 3, No. 14).

5. Michael W Maher (2000), *Management accounting education at the Millennium*.