

**TRAO ĐỔI VỀ NỘI DUNG CỦA CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP SIÊU NHỎ  
THEO THÔNG TƯ 132/2018/TT-BTC**

**DISCUSS ON CONTENT OF MICRO-ENTERPRISE ACCOUNTING REGIME  
ACCORDING TO CIRCULAR 132/2018 / TT-BTC**

**TS. Phan Thanh Hải**  
**Trưởng khoa Kế toán - Đại học Duy Tân**  
**254 Nguyễn Văn Linh – TP Đà Nẵng**

**Tóm tắt :** Bộ Tài Chính vừa ban hành thông tư số 132/2018/TT-BTC ngày 28/12/2018 về hướng dẫn Chế độ kế toán đối với doanh nghiệp siêu nhỏ (DNSN). Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày 15/02/2019, áp dụng cho năm tài chính bắt đầu hoặc sau ngày 01/4/2019. Nội dung bài viết này phân tích một số điểm khác biệt giữa Chế độ kế toán mới này với Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) đã được ban hành theo thông tư 133/2016/TT-BTC có hiệu lực thực hiện từ 01/01/2017. Qua bài viết giúp cho người đọc những thông tin hữu ích liên quan đến sự thay đổi trong văn bản mới này.

**Abstract :** The Ministry of Finance has issued Circular No. 132/2018 / TT-BTC dated December 28, 2018 on guidelines for accounting regime for micro enterprises (DNSN). This Circular takes effect from February 15, 2019, applicable to the fiscal year beginning or after April 1, 2019. The content of this article analyzes some of the differences between this new accounting Regime and the Small and Medium Enterprise Accounting System (SMEs) issued according to the Circular 133/2016 / TT-BTC. currently from 01/01/2017. Through the article, it helps readers with useful information related to the change in this new document.

**Từ khóa :** thông tư 132/2018/TT-BTC, chế độ kế toán, doanh nghiệp siêu nhỏ

**Key words :** Circular No. 132/2018 / TT-BTC, Accounting regime, Micro-enterprise

**Đặt vấn đề**

Thông tư 132/2018/TT-BTC (gọi tắt là thông tư 132) bao gồm 4 chương, 20 điều, 5 phụ lục với phạm vi là quy định về Chế độ kế toán đối với các doanh nghiệp siêu nhỏ (DNSN). Trong đó chương 1 gồm 8 điều với các quy định chung, chương 2 với 4 mục và 6 điều hướng dẫn về công tác kế toán tại DNSN nộp thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) theo phương pháp tính thuế trên thu nhập chịu thuế, chương 3 gồm 4 điều hướng dẫn về kế toán tại DNSN nộp thuế TNDN theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hóa dịch vụ, chương 4 gồm 2 điều với nội dung hướng dẫn tổ chức thực hiện.

Như vậy đây là văn bản hướng dẫn đặc thù về công tác kế toán đối với các DNSN được hướng dẫn chi tiết tiêu chí xác định tại chương 2, điều 6, nghị định 39/2018/NĐ-CP ngày 11/03/2018 quy định một số điều của Luật hỗ trợ DNNVV. Theo đó đối với lĩnh vực nông nghiệp, lâm nghiệp, thủy sản và công nghiệp, xây dựng, DNSN là doanh nghiệp có số lao động tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm không quá 10 người và tổng doanh thu của năm không quá 3 tỷ đồng hoặc tổng nguồn vốn không quá 3 tỷ đồng. Đối với lĩnh vực thương mại, dịch vụ, DNSN là doanh nghiệp có số lao động tham gia bảo hiểm xã hội bình quân năm không quá 10 người và tổng doanh thu của năm không quá 10 tỷ đồng hoặc tổng nguồn vốn không quá 3 tỷ đồng. Trường hợp hoạt động trong nhiều lĩnh vực, doanh nghiệp nhỏ và vừa được xác định căn cứ vào lĩnh vực có doanh thu cao nhất; Trường hợp không xác định được lĩnh vực có doanh thu cao nhất, doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNVVN) được xác định căn cứ vào lĩnh vực sử dụng nhiều lao động nhất.

Tác giả bài viết đưa ra quan điểm trao đổi về nội dung thông tư mới này trên khía cạnh giữa thông tư 132/2018/TT-BTC và thông tư 133/2016/TT-BTC.

**Trao đổi về nội dung của Thông tư 132/2018/TT-BTC trên cơ sở so sánh với nội dung thông tư 133/2016/TT-BTC**

Theo quan điểm của tác giả thì giữa nội dung 2 văn bản này có một số sự khác biệt như sau :

**- Thứ nhất, về phạm vi điều chỉnh của văn bản**

Thông tư 132 là văn bản có phạm vi điều chỉnh phục vụ cho việc kế toán tại các DNSN bên cạnh đó phục vụ cho việc xác định nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp đối với NSNN theo quy định của pháp luật về thuế. Điểm khác biệt với thông tư 133 đó là văn bản này không áp dụng cho việc xác định nghĩa vụ

thuế của doanh nghiệp đối với NSNN mà nội dung chỉ hướng dẫn chế độ kế toán phục vụ cho việc lập và trình bày BCTC của các DNNVV.

Như vậy sự khác biệt giữa hai Chế độ kế toán về phạm vi điều chỉnh là khá rõ ràng. Đây cũng chính là điểm khác biệt quan trọng khi mà kể từ năm 2014 sau khi ban hành thông tư 200/2014/TT-BTC về Chế độ kế toán DN thì lại có một văn bản hướng dẫn chế độ kế toán vì mục đích thuế thay vì mục đích công bố thông tin.

#### **- Thứ hai, về hệ thống tài khoản**

Thông tư 132 quy định hệ thống tài khoản đối với DNSN bao gồm 7 tài khoản cấp 1, 16 tài khoản cấp 2 và 7 tài khoản cấp 3. Trong đó các tài khoản loại 1, loại 2, loại 3, loại 4 và loại 9 mỗi loại chỉ 1 tài khoản. Hệ thống tài khoản của DNSN không sử dụng các tài khoản loại 5,6,7,8.

Ngược lại với thông tư 133, hệ thống tài khoản của DNNVV gồm 49 tài khoản cấp 1 bao gồm 16 tài khoản cấp 1, 70 tài khoản cấp 2 và 4 tài khoản cấp 3. Trong đó tài khoản loại 1 có 16 tài khoản, loại 2 có 7 tài khoản, loại 3 có 10 tài khoản, loại 4 và loại 6 mỗi loại có 2 tài khoản, loại 5 và loại 8 mỗi loại có 2 tài khoản, loại 7 và loại 9 mỗi loại có 1 tài khoản.

Như vậy với quy mô nhỏ hơn, số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ít hơn do đó hệ thống tài khoản của thông tư 132 đối với các DNSN có số lượng tài khoản ít hơn gấp 7 lần so với thông tư 133. Tuy vậy về cơ bản, tài khoản tại thông tư 132 vẫn phản ánh bản chất và nội dung hạch toán tương tự như các tài khoản tại thông tư 133, khác chăng đó là việc gộp nhiều đối tượng trong các nghiệp vụ kinh tế khác nhau vào một tài khoản để đơn giản trong ghi chép, phản ánh và trình bày BCTC.

Sự khác biệt lớn về hệ thống tài khoản giữa thông tư 132 và thông tư 133 đó là có một số các tài khoản khác biệt về mã số tài khoản. Ví dụ TK 131 phản ánh các khoản nợ phải thu (bao gồm : phải thu khách hàng, thuế GTGT được khấu trừ, phải thu khác); TK 152 phản ánh hàng tồn kho (bao gồm : nguyên vật liệu, CCDC, thành phẩm, hàng hóa, CPSXKD dở dang); TK 331 phản ánh các khoản nợ phải trả (bao gồm : người lao động, các khoản trích theo lương, thuế và các khoản nộp NN, nợ phải trả khác); TK 4118 – Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối; TK 9111 – Doanh thu và thu nhập khác (bao gồm Doanh thu bán hàng hóa dịch vụ và Thu nhập khác); TK 9112 – Các khoản chi phí (Bao gồm giá vốn hàng bán và chi phí khác).

Bên cạnh đó hệ thống tài khoản của DNSN không có các tài khoản phản ánh về hao mòn TSCĐ, dự phòng, các hoạt động liên quan đến đầu tư, tương đương tiền, xây dựng cơ bản, các khoản công nợ liên quan đến nội bộ, các quỹ trích lập trước và sau lợi nhuận, các khoản ứng trước, ngoại tệ và chênh lệch ngoại tệ.

#### **- Thứ hai, về phương pháp hạch toán các nghiệp vụ**

Tuy như trình bày ở trên, hệ thống các tài khoản của DNSN theo thông tư 132 ngắn gọn hơn, chính vì vậy về phương pháp hạch toán cơ bản cũng đơn giản hơn so với các quy định tại thông tư 133. Tuy nhiên về bản chất của DNSN dù có khác biệt về quy mô song vẫn có các nghiệp vụ kinh tế không khác gì một DNNVV. Trong nội dung hạch toán tại các DNSN tác giả nhận thấy thiếu sót một số các vấn đề như sau :

+ Tình hình hiện nay các DNSN đặc biệt là các đơn vị kinh doanh lĩnh vực nhà hàng, khách sạn, dịch vụ ăn uống vui chơi rất nhiều. Các đơn vị này mặc dù có quy mô nhỏ của một DNSN theo quy định song trong thực tế vẫn sử dụng rất nhiều tiền mặt, TGNH bằng ngoại tệ. Trong khi đó nội dung chênh lệch về ngoại tệ không quy định trong văn bản này.

+ Việc ứng trước cho người bán và việc khách hàng ứng trước cho DN cũng quy định cụ thể trong kết cấu tài khoản và nội dung hạch toán của các TK phải thu, nợ phải trả.

+ Không có các tài khoản cũng như các nội dung hạch toán phản ánh việc phân bổ doanh thu, chi phí; việc xây dựng cơ bản dở dang hình thành TSCĐ hoặc mua vào nhưng chưa ghi nhận nguyên giá sử dụng do chạy thử...

#### **- Thứ ba, về hệ thống BCTC**

Tại mục 4, điều 13 chương 2 của thông tư 132 có quy định hàng năm, các DNSN nộp thuế TNDN theo phương pháp theo thu nhập tính thuế phải lập các BCTC và phụ biểu BCTC. Bên cạnh đó tại điều 18 của chương này cũng có trình bày là DNSN nộp thuế TNDN tính theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ không bắt buộc phải lập BCTC để nộp cho cơ quan thuế. Tuy nhiên nếu vẫn muốn nêu lựa chọn áp dụng kế toán như DNSN nộp thuế TNDN theo phương pháp theo thu nhập tính thuế bằng cách mở tài khoản, theo dõi tài khoản đối ứng trong sổ sách thay vì ghi đơn theo dõi riêng chi phí, doanh thu, nghĩa vụ thuế.. thì vẫn phải lập BCTC nhưng lập không phải nộp cho cơ quan thuế mà được bảo quản, lưu trữ theo quy định và sử dụng tại doanh nghiệp để phục vụ cho việc thanh tra, kiểm tra khi có yêu cầu của cơ quan nhà nước có thẩm quyền.

Như vậy điều đó có nghĩa rằng DNSN áp dụng việc tính thuế TNDN dựa trên tỷ lệ % doanh thu bán hàng cung cấp dịch vụ vẫn có thể lựa chọn việc kế toán như DNSN áp dụng việc tính thuế TNDN dựa trên thu nhập tính thuế, song BCTC lập ra không nhất thiết phải nộp cho cơ quan thuế.

Trong khi đó đối với thông tư 133 việc áp dụng công tác kế toán từ tổ chức tài khoản, ghi chép sổ sách kế toán theo đối ứng tài khoản, lập BCTC và nộp BCTC cho các cơ quan có thẩm quyền là điều bắt buộc.

Riêng về BCTC, tác giả bài viết trao đổi thêm một số các vấn đề liên quan đến 2 thông tư đó là : Tại khoản 3 điều 13 chương 2 của thông tư 132 có quy định rằng DNSN có thể lựa chọn áp dụng BCTC quy định tại Thông tư số 133 để phục vụ công tác quản lý hoạt động SXKD của doanh nghiệp cũng như xác định nghĩa vụ thuế với NSNN. Sở dĩ có nội dung này bởi thông tư 133 có phần phụ lục II-mục II. Biểu mẫu BCTC của DN siêu nhỏ. Tuy nhiên biểu mẫu BCTC của DNSN tại thông tư 132 và thông tư 133 có rất nhiều điểm khác biệt. Cụ thể :

+ Theo nội dung thông tư 132 thì hệ thống BCTC của DNSN gồm BCTC và phụ biểu BCTC. Trong đó BCTC gồm 2 báo cáo là báo cáo tình hình tài chính và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Phụ biểu BCTC gồm 2 loại là bản cân đối tài khoản và báo cáo tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN. Trong khi đó tại thông tư 133, hệ thống BCTC của DNSN gồm : Báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Bản thuyết minh BCTC, Bảng cân đối tài khoản nộp cho cơ quan thuế. Như vậy về số lượng và tên gọi các báo cáo liên quan đến BCTC giữa 2 văn bản có sự khác biệt nhất định.

+ Thông tư 133 và thông tư 132 mới ra đời tuy xuất hiện sau khi có Luật kế toán số 88/2015/QH13 song vẫn sử dụng một số các thuật ngữ không nhất quán với văn bản có hiệu lực pháp lý cao nhất. Cụ thể ở các thuật ngữ “báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh” thay vì “báo cáo kết quả hoạt động”, “bản thuyết minh BCTC” thay vì “thuyết minh BCTC”, các báo cáo tình hình tài chính, bảng cân đối tài khoản có thể xem là báo cáo khác theo quy định pháp luật (xem điều 29 Luật kế toán 2015). Theo quan điểm của tác giả, cho dù có quy mô siêu nhỏ song các DN vẫn là các pháp nhân hoạt động bình thường, bên cạnh hoạt động chính là SXKD bán hàng, cung cấp dịch vụ thì các hoạt động khác mang tính bất thường vẫn có thể phát sinh và xảy ra do đó tên gọi như báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là tương đối chưa chính xác.

+ Một số khoản mục trên BCTC ở thông tư 133 có khác biệt so với thông tư 132. Cụ thể trên báo cáo tình hình tài chính có tồn tại một số các khoản mục như tương đương tiền, các khoản đầu tư, người mua trả tiền trước; trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thì vẫn thể hiện lãi/lỗ từ hoạt động tài chính và hoạt động khác. Điều này cho thấy sự không nhất quán trong quan điểm về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh xảy ra tại các DNSN nhỏ giữa 2 văn bản là thông tư 132 và 133.

#### **- Thứ tư, về tổ chức bộ máy và người làm kế toán**

Tại điều 8 của thông tư 132, . Các DNSN được bố trí phụ trách kế toán mà không bắt buộc phải bố trí kế toán trưởng. Các DNSN nộp thuế TNDN theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ có thể tự tổ chức thực hiện công tác kế toán ngoài ra thì các DNSN được ký hợp đồng với đơn vị kinh doanh dịch vụ kế toán để thuê dịch vụ làm kế toán hoặc dịch vụ làm kế toán trưởng theo quy định của pháp luật. Trong khi đó tại thông tư 133, nội dung liên quan đến tổ chức bộ máy tại điều 9 chủ yếu nói đến việc tổ chức bộ máy kế toán và phân cấp hạch toán tại đơn vị chứ không đề cập đến việc không bắt buộc có kế toán trưởng và sử dụng các dịch vụ kế toán, thuê kế toán trưởng bên ngoài như thông tư 132..

#### **Kết luận và khuyến nghị**

Như vậy có thể đánh giá rằng, so với thông tư 133 thì thông tư 132 mới ban hành quy định về chế độ kế toán đối với DNSN có khá nhiều điểm khác biệt theo phân tích ở trên. Tuy nhiên theo quan điểm của tác giả bài viết hệ thống văn bản pháp quy cần thiết phải có sự nhất quán, đồng bộ khi quy định về cùng một nội dung là các DNSN. Chính vì vậy tác giả có khuyến nghị các cơ quan nhà nước có thẩm quyền đặc biệt là Vụ chế độ kế toán và kiểm toán thuộc Bộ Tài Chính nên xem xét bãi bỏ các nội dung có liên quan đến DNSN tại thông tư 133/2016/TT-BTC để đảm bảo nội dung văn bản này chỉ quy định đối với công tác kế toán liên quan đến DNNVV. Đối với nội dung thông tư 132 cần nhất quán các khái niệm, thuật ngữ tuân thủ đúng văn bản có hiệu lực pháp lý cao nhất là Luật kế toán năm 2015 đặc biệt là tên gọi các báo cáo cấu thành BCTC. Nghiên cứu việc xem xét bổ sung một số các tài khoản hoặc nội dung hạch toán liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế xảy ra thường xuyên tại các DNSN để đảm bảo tính khả thi, hướng dẫn cụ thể người thực hiện công tác kế toán. Đặc biệt nhất theo tác giả, việc ban hành một văn bản hướng dẫn sâu về kế toán phục vụ cho mục đích thuế cần thiết phải xem lại trong bối cảnh thông tin kế toán trên các BCTC được lập ra phải cung cấp cho nhiều đối tượng quan tâm./.

---

#### **Tài liệu tham khảo :**

1. Bộ Tài Chính (2018), Thông tư số 132/2018/TT-BTC ngày 28/12/2018 quy định về Chế độ kế toán doanh nghiệp siêu nhỏ

2. Bộ Tài Chính (2016), Thông tư số 133/2016/TT-BTC ngày 26/08/2016 quy định về Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa
3. Chính Phủ (2018), Nghị định 39/2018/NĐ-CP ngày 11/03/2018 hướng dẫn chi tiết một số điều của Luật hỗ trợ DNNVV

---

**Thông tin tác giả :**

TS. Phan Thanh Hải

-Đơn vị công tác : Trưởng khoa Kế toán - Đại học Duy Tân; 254 Nguyễn Văn Linh – TP Đà Nẵng

-Lĩnh vực nghiên cứu : kế toán, kiểm toán, thuế,

-Một số báo, tạp chí đã từng đăng tải công trình nghiên cứu : Tạp chí Kế toán và kiểm toán; Tạp chí Tài chính; Tạp chí Phát triển kinh tế; Tạp chí Kiểm toán; Tạp chí Công thương...

-Điện thoại : 0905.185.195; Email : [phanthanhhai@duytan.edu.vn](mailto:phanthanhhai@duytan.edu.vn)