



ÁP DỤNG NGUYÊN TẮC “COI TRỌNG NỘI DUNG BẢN CHẤT HƠN HÌNH THỨC” TRONG KẾ TOÁN

TS. BÙI THỊ THU HƯƠNG, ThS. BÙI TỐ QUYÊN – Học viện Tài chính

Hệ thống pháp lý về kế toán (Luật Kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán) ở các quốc gia trên thế giới cũng như ở Việt Nam được xây dựng, củng cố và hoàn thiện theo nguyên tắc “coi trọng nội dung bản chất hơn hình thức” trong việc hướng dẫn ghi nhận và trình bày thông tin kế toán. Bài viết cung cấp thông tin đầy đủ hơn về nguyên tắc “coi trọng nội dung bản chất hơn hình thức” và đưa ra các đề xuất, khuyến nghị triển khai áp dụng triệt để nguyên tắc này nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán.

Từ khóa: Luật Kế toán, kế toán quản trị, thông tin kế toán, nguyên tắc kế toán, kinh tế

“**C**oi trọng bản chất hơn hình thức” thuộc nhóm đặc tính về đảm bảo độ tin cậy của thông tin kế toán theo như quy định trong Khuôn mẫu của Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế, nhằm nâng cao chất lượng và tính hữu dụng của thông tin kế toán cung cấp cho các đối tượng sử dụng thông tin qua báo cáo tài chính của doanh nghiệp (DN).

Khi hạch toán các giao dịch và sự kiện kinh tế, tài chính, nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” yêu cầu kế toán phải tính toán và trình bày ảnh hưởng kinh tế của nghiệp vụ thay vì trình bày theo hình thức pháp lý. Như vậy, về cơ bản, bản chất liên quan đến nội dung của giao dịch, trong khi đó hình thức liên quan tới cách thể hiện hay trình bày giao dịch đó. Trong hầu hết các trường hợp, bản chất của nghiệp vụ và hình thức là một và nhất quán với nhau. Tuy nhiên, trên thực tế vẫn có những tình huống mà nội dung hay bản chất của nghiệp vụ có thể khác với hình thức, khi đó kế toán căn cứ vào nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” để lựa chọn phương pháp xử lý và ưu tiên đánh giá theo bản chất kinh tế.

Vận dụng nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” tại các nước

Tại một số nước

Qua nhiều năm, nguyên tắc kế toán “coi trọng bản chất hơn hình thức” đã được phổ biến lan rộng trong chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

Tại châu Âu: Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế được thể hiện dưới dạng các nguyên tắc và có thể được áp dụng cho mọi thành viên thuộc Liên minh châu Âu. Tại Vương quốc Anh, trước đây, vấn đề này được quy định trong Chuẩn mực báo cáo tài chính

số 5, yêu cầu các DN phải trình bày giao dịch theo đúng bản chất, nội dung kinh tế trên báo cáo tài chính. Chuẩn mực này được ban hành bởi Hội đồng chuẩn mực kế toán vào tháng 4/1994 và liên tục được sửa đổi, bổ sung vào tháng 12/1994, tháng 9/1998 và tháng 11/2003. Sau đó, chuẩn mực này cùng toàn bộ hệ thống UK GAAP, Chuẩn mực báo cáo tài chính cũ được loại bỏ bắt đầu từ ngày 01/01/2015. Hiện nay, các vấn đề liên quan tới trình bày thông tin dựa trên bản chất kinh tế của nghiệp vụ được quy định trong Mục 2, Mục 11 và 12, Mục 23 của Chuẩn mực kế toán 102 theo hệ thống UK GAAP mới.

Nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” được vận dụng trong hệ thống kế toán tại quốc gia này nhưng không được đề cập một cách chính thức hay nói cách khác “coi trọng bản chất hơn hình thức” không được coi là một nguyên tắc kế toán cơ bản. Nguyên tắc này chỉ được vận dụng trong những trường hợp mà quyền sở hữu pháp lý của một tài sản tách rời với quyền được hưởng lợi ích kinh tế từ tài sản đó. Với những khía cạnh khác, “coi trọng bản chất hơn hình thức” không phải là nguyên tắc làm cơ sở cho việc ghi nhận và đánh giá trong kế toán tại Đức.

Tại châu Á: Năm 1997, Trung Quốc lần đầu tiên đề cập tới khái niệm “coi trọng bản chất hơn hình thức” trong chuẩn mực kế toán về công khai thông tin trong các quan hệ và giao dịch với bên liên quan. Đến tháng 12/2000, Bộ Tài chính Trung Quốc đã ban hành “Hệ thống kế toán DN” và đã chính thức đưa nguyên tắc này vào hệ thống nguyên tắc kế toán.

Tại Mỹ: Việc vận dụng nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” là một vấn đề cần được quan tâm đối với các nguyên tắc kế toán được thừa nhận chung (US GAAP). US GAAP phần lớn được xây



đựng trên nền tảng là các quy định pháp lý trong khi Chuẩn mực kế toán quốc tế được thiết lập dựa trên các nguyên tắc là nhiều hơn. Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính của Mỹ hơn 30 năm trước đã hoàn toàn loại bỏ khái niệm về coi trọng bản chất hơn hình thức. Nguyên nhân là nếu như đưa nguyên tắc này vào hệ thống đặc tính của kế toán thì sẽ bị thừa, sự tồn tại của đặc tính có thể tin cậy được và đặc biệt là biểu hiện trung thực cho thấy, không cần thiết phải bổ sung thêm yêu cầu coi trọng nội dung hơn hình thức khi trình bày thông tin kế toán.

Tuy nhiên, nếu như Chuẩn mực kế toán quốc tế được hội tụ với các quy định của US GAAP thì bắt buộc nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” phải được vận dụng lại. Vấn đề này đã được giải quyết thông qua dự án hợp tác để hội tụ các khuôn khổ khái niệm và là cơ sở cho phần kết luận của CON 8: “Coi trọng bản chất hơn hình thức” không được ghi nhận là một phần nội dung riêng biệt của quy định trình bày thông tin trung thực do thực hiện như vậy sẽ là không cần thiết. Trình bày thông tin trung thực có nghĩa là thông tin tài chính phản ánh được bản chất của giao dịch, sự kiện kinh tế chứ không đơn thuần chỉ phản ánh hình thức pháp lý của thông tin. Trình bày theo hình thức pháp lý khác với bản chất thực tế của giao dịch sự kiện kinh tế sẽ không đáp ứng được quy định về trình bày thông tin trung thực.

Tại Việt Nam

Luật Kế toán 2015, tại Điều 6, nguyên tắc kế toán quy định “Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải bảo đảm phản ánh đúng bản chất của giao dịch hơn là hình thức, tên gọi của giao dịch”. Quy định này là cơ sở cho việc nghiên cứu, soạn thảo và ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đảm bảo cho việc ghi nhận và cung cấp thông tin theo đúng nội dung bản chất hơn hình thức, tên gọi của giao dịch.

- Về hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS): Hiện nay, VAS chưa chính thức “coi trọng bản chất hơn hình thức” là một nguyên tắc kế toán cụ thể để ghi nhận và trình bày thông tin trên báo cáo tài chính (BCTC). Tuy nhiên, trong đoạn 12 của VAS 21 – Trình bày báo cáo tài chính, yêu cầu thông tin được cung cấp trên BCTC phải đảm bảo đáng tin cậy, trong đó phải “phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng”. Đồng thời, phần lớn nội dung của hệ thống VAS được kế thừa từ Chuẩn mực kế toán quốc tế nên một số quy định về các phương pháp kế toán đã được xây dựng trên nền tảng coi

trọng bản chất hơn hình thức pháp lý của nghiệp vụ. Ví dụ như một số vấn đề sau:

- VAS 06 – Thuê tài sản: Đối với tài sản cố định thuê tài chính, về hình thức pháp lý của hợp đồng hay thỏa thuận thì bên đi thuê không có quyền sở hữu tài sản thuê, nhưng bên đi thuê đã được chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản, có quyền kiểm soát tài sản và thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản. Chính vì vậy, xét về bản chất của nghiệp vụ, bên đi thuê được quyền ghi nhận và trình bày thông tin về tài sản thuê tài chính trên Bảng cân đối kế toán của mình.

- VAS 14 – Doanh thu và thu nhập khác: *Thứ nhất*, thời điểm ghi nhận doanh thu là thời điểm DN chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm, hàng hóa cho người mua, hoặc là thời điểm không còn nắm giữ quyền quản lý, quyền kiểm soát hàng hóa chứ không căn cứ vào thời điểm DN phát hành hóa đơn hay ngày thực sự chuyển giao quyền sở hữu pháp lý. *Thứ hai*, tại đoạn 8 của VAS 14 quy định “khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu”. Có nghĩa là, về mặt pháp lý thì quyền sở hữu tài sản đã bị thay đổi, nhưng giao dịch này về bản chất không có mục đích thương mại do nó không làm phát sinh bất kể khoản lãi hay lỗ nào. Việc vận dụng nguyên tắc coi trọng bản chất hơn hình thức không cho phép cả 2 DN ghi nhận doanh thu ngay cả khi 2 DN thực hiện đổi hàng hóa hay dịch vụ qua một hợp đồng có hiệu lực thì hành.

- Về chế độ kế toán DN: Theo quy định của Thông tư số 200/2014/TT-BTC, chương III về BCTC, Điều 102 về nguyên tắc lập và trình bày BCTC của DN đáp ứng giả định hoạt động liên tục có đưa ra nguyên tắc “Báo cáo tài chính phải phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện hơn là hình thức pháp lý của các giao dịch và sự kiện đó (tôn trọng bản chất hơn hình thức)”.

Ngoài ra, trong hướng dẫn phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ, so với Chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC thì Chế độ kế toán DN theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC đã có những điều chỉnh từ việc vận dụng nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức”. Cụ thể, trường hợp DN cho khách hàng hưởng khuyến mại nhưng phải kèm theo điều kiện khác như mua hàng (ví dụ mua 2 tặng 1) thì về hình thức là thực hiện khuyến mại nhưng bản chất là giảm giá hàng bán, chính vì vậy, DN phải hạch toán ghi nhận doanh thu và phân bổ giá vốn cho cả hàng khuyến mại.



Như vậy, việc vận dụng nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” trong lựa chọn phương pháp xử lý các nghiệp vụ kế toán tại Việt Nam đang ngày càng được coi trọng. Tuy nhiên, việc vận dụng sao cho có hiệu quả và linh hoạt nguyên tắc này nhằm nâng cao chất lượng thông tin về độ tin cậy và tính trung thực hiện nay tại Việt Nam còn gặp không ít trở ngại. Nguyên nhân có thể kể đến như sau:

Một là, trong những trường hợp bản chất và hình thức pháp lý của giao dịch là khác biệt hoặc các giao dịch phát sinh quá phức tạp thì quan trọng nhất là kế toán viên phải xác định chính xác bản chất thực sự của giao dịch là gì để hạch toán và trình bày thông tin cho phù hợp. Vấn đề này phụ thuộc vào trình độ và nhận thức của người làm kế toán mà chất lượng nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán của Việt Nam vẫn còn chênh lệch so với các nước trong khu vực và trên thế giới.

“Coi trọng bản chất hơn hình thức” thuộc nhóm đặc tính về đảm bảo độ tin cậy của thông tin kế toán như quy định trong Khuôn mẫu của Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế, nhằm nâng cao chất lượng và tính hữu dụng của thông tin kế toán cung cấp cho các đối tượng sử dụng thông tin qua báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Hai là, trong kế toán, nhiều trường hợp vẫn không tránh khỏi tính phụ thuộc vào vai trò, trình độ quản trị hay yếu tố sở hữu của một DN, có nghĩa là cố tình tránh việc vận dụng nguyên tắc này trong hạch toán và trình bày thông tin. Ví dụ: DN thực hiện dấu các khoản nợ phải trả tại các đơn vị thành viên nên các khoản nợ này sẽ không xuất hiện trên báo cáo tài chính (BCTC) của DN hoặc lập bộ chứng từ về bán hàng hóa, ghi tăng doanh thu nhưng hàng hóa vẫn nằm trong kho của DN. Vấn đề này phụ thuộc vào trách nhiệm và nhận thức của từng tổ chức, DN về cung cấp thông tin trung thực cho các đối tượng sử dụng thông tin.

Ba là, các văn bản pháp lý liên quan đến quản lý DN về thuế, tài chính (dự phòng; quản lý, sử dụng và khấu hao tài sản cố định; luật thuế thu nhập DN...) chưa có sự tách biệt rõ mục đích, dẫn đến kế toán viên tại DN có xu hướng xử lý theo quy định của thuế thay vì xử lý đúng bản chất kinh tế của giao dịch.

Một số đề xuất, kiến nghị

Từ những phân tích về trở ngại việc vận dụng nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” tại

Việt Nam, bài viết đưa ra một số đề xuất, khuyến nghị triển khai nhằm quán triệt và nâng cao tính linh hoạt trong việc vận dụng nguyên tắc này trong hạch toán và trình bày thông tin trên BCTC của các DN:

Một là, Bộ Tài chính và Hội nghề nghiệp kế toán kiểm toán nên ban hành các văn bản hướng dẫn, tư vấn, giải đáp, hỗ trợ các DN trong việc nhận diện bản chất kinh tế của một số các giao dịch phức tạp phát sinh, tránh tình trạng thiếu tính nhất quán trong xác định bản chất nghiệp vụ dẫn đến tranh cãi giữa các bên khi vấn đề “coi trọng bản chất hơn hình thức” được đưa ra để biện hộ cho phương thức xử lý về mặt kế toán.

Hai là, nâng cao trách nhiệm của kiểm toán viên và DN cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán khi thực hiện soát xét các giao dịch của khách hàng nhằm đảm bảo nguyên tắc “coi trọng bản chất hơn hình thức” được tuân thủ (phán đoán dựa trên nguyên tắc trọng yếu). Những vấn đề phát sinh liên quan đến nguyên tắc này cần được kiểm tra chặt chẽ, đầy đủ nhằm đảm bảo thông tin báo cáo tài chính cung cấp trung thực, khách quan, hữu ích và đáng tin cậy.

Ba là, cần xây dựng các chiến lược hiệu quả nhằm nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán. Chương trình đào tạo kế toán - kiểm toán tại các trường đại học, cao đẳng phải tích cực đổi mới, cập nhật theo những thay đổi của chuẩn mực kế toán quốc tế, đồng thời, rèn cho sinh viên kỹ năng phân tích, phán đoán giao dịch, vận dụng nguyên tắc kế toán để xử lý và trình bày thông tin một cách linh hoạt.

Bốn là, sớm nghiên cứu, ban hành các nghị định triển khai áp dụng Luật Kế toán 2015, làm cơ sở cho kế toán tại DN, kế toán viên hành nghề, kiểm toán viên hành nghề và DN hành nghề cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán cũng như các cấp quản lý DN nâng cao trách nhiệm của mình trong việc tuân thủ các quy định của khuôn khổ pháp luật về kế toán. Đặc biệt, vận dụng và tuân thủ triệt để nguyên tắc “Việc lập và trình bày BCTC phải bảo đảm phản ánh đúng bản chất của giao dịch hơn là hình thức, tên gọi của giao dịch” nhằm nâng cao chất lượng thông tin kế toán.

Tài liệu tham khảo:

1. Quốc hội, Luật Kế toán số 88/2015/QH13;
2. Bộ Tài chính, Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 06, 14, 21;
3. Bộ Tài chính, Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014;
4. International Accounting (second edition) của Peter Walton, Axel Haller, Bernard Raffournier;
5. Research papers center: Analysis of substance over form accounting principles applied in China.