

Báo cáo tài chính về nguồn nhân lực: một số vấn đề trao đổi

Nguyễn Thị Xuân Quỳnh
Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Thương Mại

Bài viết trình bày khái niệm và vai trò của nguồn nhân lực đối với doanh nghiệp, các quan điểm khác nhau về trình bày thông tin nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính. Đồng thời, tác giả cũng tổng hợp các quan điểm về quy định trình bày thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính của một số chính phủ và các tác giả trong, ngoài nước. Từ đó chỉ ra sự cần thiết của trình bày thông tin về nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính ở Việt Nam. Bên cạnh đó, tác giả cũng nêu ra một số khó khăn cần nghiên cứu để có giải pháp khi thực hiện quy định trình bày thông tin về nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính ở Việt Nam.

1. Mở đầu

Nguồn nhân lực của doanh nghiệp bao gồm tài năng, kỹ năng và kiến thức của lực lượng lao động trong doanh nghiệp. Như Hai-Ming & Lin (2003) đã nhấn mạnh rằng những tài năng và kiến thức đó sẽ là lợi thế cạnh tranh lớn của doanh nghiệp. Giá trị của một doanh nghiệp có nguồn nhân lực chất lượng rất khác biệt với những doanh nghiệp thiếu nhân lực có giá trị. Muốn phát huy hết được vai trò của nguồn nhân lực trong doanh nghiệp và có cơ sở đáng tin cậy để đưa ra quyết định thì các đối tượng sử dụng thông tin trong và ngoài doanh nghiệp phải nắm bắt và sử dụng các thông tin toàn diện từ các bộ phận liên quan nguồn nhân lực trong doanh nghiệp, trong đó có bộ phận kế toán cung cấp thông qua Báo cáo tài chính.

Hiện nay, báo cáo tài chính của doanh nghiệp thường được chấp nhận là kênh truyền thông toàn diện nhất và có khả năng cung cấp thông tin dễ dàng và thường xuyên cho người sử dụng. Ashton (2005) sử dụng Mô hình Skandia về vốn trí tuệ cũng đã chỉ ra rằng nguồn nhân lực có tác động tích cực đến lợi nhuận và vốn được sử dụng bởi ngân hàng, từ nghiên cứu này Ashton đã chứng minh rằng có mối liên hệ giữa các thành phần của vốn trí tuệ và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và phải thể hiện giá trị vốn trí tuệ lên báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Cùng quan điểm với Ashton, Akintoye (2003) cũng cho rằng Báo cáo tài chính được công bố có thể không đầy đủ nếu không tính đến thông tin về nguồn nhân lực. Bullen (2007) đã nhấn mạnh rằng rằng ngay cả khi tài sản con người không được phản ánh lên báo cáo tài chính bên ngoài, thì thông tin về nguồn nhân lực có thể đóng vai trò quan trọng trong việc ra quyết định quản lý nội bộ có thể dẫn đến lợi nhuận dài hạn cho doanh nghiệp.

Như vậy, các nghiên cứu đã đặt ra yêu cầu về thông tin nguồn nhân lực như một tài sản của doanh nghiệp và cần được thể hiện trên báo cáo tài chính, đặc biệt là bảng cân đối kế toán. Tuy nhiên, ở Việt Nam hiện nay, như Phạm Đức Hiếu (2012) đã chỉ ra nguồn nhân lực vẫn chưa được ghi nhận như một tài sản (vô hình) trên các báo cáo tài chính, trong đó có bảng cân đối kế toán do giới hạn trong các ứng xử của kế toán truyền thống gắn liền với các điều kiện về nhận dạng và ghi nhận một khoản mục là tài sản. Cách tiếp cận hiện nay về thông tin nguồn nhân lực chỉ dừng lại ở tính toán và phân tích chi phí liên quan đến người lao động như một khoản phải trả. Đồng thời cũng chưa có chuẩn mực, chế độ hướng dẫn ghi nhận thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính. Thực tiễn đó đặt ra vấn đề nghiên cứu để chỉ rõ những lý do của yêu cầu trình bày thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính của các doanh nghiệp ở Việt Nam là rất cần thiết.

2. Khái niệm, vai trò của nguồn nhân lực trong doanh nghiệp

Bất kỳ một doanh nghiệp nào khi tiến hành các hoạt động sản xuất kinh doanh cũng đều phải hội đủ hai yếu tố, đó là nhân lực và vật lực. Con người chính là nguồn nhân lực cần thiết và quan trọng nhất, bởi họ là lực lượng tham gia chính vào hoạt động của doanh nghiệp đó, là yếu tố chính quyết định đến lợi nhuận và sự phát triển của doanh nghiệp. Thuật ngữ nguồn nhân lực lần đầu tiên được đặt ra vào những năm 1960 cùng thời điểm các khái niệm như động lực, hành vi tổ chức... bắt đầu hình thành. Theo wikipedia "Nguồn nhân lực mô tả những người tạo nên lực lượng lao động của một tổ chức, ngành công nghiệp, lĩnh vực kinh doanh hoặc nền kinh tế. "Vốn con người" đòi hỏi

được sử dụng đồng nghĩa với "nguồn nhân lực", mặc dù vốn con người thường đề cập đến một hiệu ứng hẹp hơn (tức là, kiến thức mà các cá nhân thể hiện và tăng trưởng kinh tế)". William R. Tracey (2016) trong "Thuật ngữ nguồn nhân lực", định nghĩa nguồn nhân lực là: "Những người làm nhân viên và điều hành một tổ chức", trái ngược với nguồn lực tài chính và vật chất của một tổ chức. Như vậy có thể thấy rằng nguồn nhân lực trong doanh nghiệp bao gồm tất cả những người đã và đang làm việc tại doanh nghiệp ở tất cả các vị trí khác nhau, cung cấp về sức lao động cho doanh nghiệp thông qua những khả năng về thể lực, trí lực và tâm lực của người lao động. Nguồn nhân lực tạo thành nguồn lực quý giá cho mọi doanh nghiệp đặc biệt là các doanh nghiệp dịch vụ. Vì vậy, nguồn nhân lực ngày nay còn được gọi như là Human Resources Capital (tạm dịch là Vốn nguồn nhân lực, hay nguồn vốn nhân lực) Vốn nhân lực là loại vốn đặc biệt cần thiết như vốn tài chính, do vậy cần phải khai thác và sử dụng tốt nhất, tránh thất thoát, lãng phí và phải luôn được đầu tư, gia tăng giá trị đặc biệt trong thời đại kinh tế thị trường hiện nay.

Nền kinh tế thị trường ngày càng hội nhập toàn cầu một cách mạnh mẽ, tình cạnh tranh của nền kinh tế thị trường ngày càng gay gắt, thì yếu tố con người ngày càng là nền tảng và trọng yếu nhất trong mỗi tổ chức, đặc biệt là mỗi doanh nghiệp. Vai trò nguồn nhân lực trong doanh nghiệp tăng lên đòi hỏi mỗi doanh nghiệp phải có cách tiếp cận mới về việc xây dựng và phát triển nguồn nhân lực hiệu quả. Mỗi doanh nghiệp cần có chiến lược gia tăng giá trị của nguồn nhân lực trong doanh nghiệp mình đáp ứng nhu cầu phát triển và chuyển biến mạnh mẽ của nền kinh tế tri thức, coi đó là trọng yếu và tiên quyết, nếu không muốn doanh nghiệp mình trở lên lạc hậu với thời cuộc, mất lợi thế cạnh tranh, mất dần thị trường và có nguy cơ phá sản.

3. Sự cần thiết phải trình bày thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính ở Việt Nam

Về mặt lý luận, có nhiều quan điểm của các nhà nghiên cứu đánh giá cao sự cần thiết phải trình bày thông tin về nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Các nghiên cứu không chỉ đưa ra quan điểm cho rằng cần thiết phải phản ánh thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính để cung cấp thông tin tốt hơn cho các đối tượng sử dụng, mà còn nêu rõ việc ghi nhận nguồn nhân lực như là một khoản mục tài sản trên báo cáo tài chính. Có thể tóm tắt các quan điểm như sau:

Tác giả	Quan điểm
Dasgupta (1978)	Báo cáo tài chính về nguồn nhân lực là cần thiết. Thông tin về nguồn nhân lực ghi nhận sau thông tin về tài sản cố định, gọi là tài sản con người và được phân thành hai phần: i) Giá trị của cơ bản; và ii) Giá trị khoản đầu tư của doanh nghiệp
Kieso và Weygandt (1992)	Hiện tại báo cáo tài chính không đo lường thực tiễn cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà đầu tư và chủ nợ, để đánh giá đồng tiền trong tương lai của doanh nghiệp và thông tin về tài nguyên của doanh nghiệp vì chúng không phản ánh chính xác các khoản đầu tư của các doanh nghiệp vào nguồn nhân lực. Do đó, cần phản ánh thông tin về nguồn nhân lực trong báo cáo tài chính.
Toulson và Dewe (2004)	Phản ánh thông tin về nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính được coi là quan trọng vì hai lý do: i) Thứ nhất vì thông tin về nguồn nhân lực phản ánh tầm quan trọng chiến lược và cạnh tranh của tài nguyên con người giữa các doanh nghiệp; ii) Thứ hai, thông tin về nguồn nhân lực thể hiện dưới dạng tài chính trên báo cáo tài chính sẽ tăng thêm sự tin nhiệm của doanh nghiệp.
Bokbar (2012)	Có hai lý do cần phải phản ánh nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính như là tài sản: i) Thứ nhất, nguồn nhân lực là nguồn lực quý giá cho một doanh nghiệp để duy trì lợi thế cạnh tranh lâu dài; quá trình nhân viên cung cấp dịch vụ cho doanh nghiệp, lợi ích kinh tế trong tương lai của doanh nghiệp từ đầu tư được thực hiện trên nguồn nhân lực; ii) Thứ hai, giá trị của nguồn nhân lực dựa trên kiến thức, khả năng và kỹ năng được phát triển trong doanh nghiệp thông qua đầu tư.

Bên cạnh những ý kiến đồng tình về nhu cầu thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo tài chính cũng có những ý kiến cho rằng việc quy định trình bày thông tin nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính là chưa cần thiết hoặc không thể thực hiện. Điển hình như các tác giả Leftwich (2004); Leftwich & Zimmerman (2002) đều cho rằng không nên quy định báo cáo tài chính phải trình bày thông tin về nguồn nhân lực.

Tuy nhiên, những quan điểm trên không phải là phân đôi nhu cầu và sự cần thiết của trình bày thông tin nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính mà chủ yếu là những lo ngại về việc đo lường giá trị nguồn nhân lực kết hợp yếu tố chủ quan trong đánh giá giá trị nguồn nhân lực. Điều này sẽ dẫn đến sự không phù hợp và có hại để thông tin tài sản của doanh nghiệp. Có một số ý kiến cho rằng thông tin về nguồn nhân lực nên được coi trọng, nhưng báo cáo tài chính không phải là nơi thích hợp cho một thông tin như vậy mà có thể sử dụng các báo cáo riêng biệt để phản ánh thông tin về nguồn nhân lực. Các tác giả cũng chỉ ra rằng nếu có thể đo lường một cách nhất quán và chính xác giá trị nguồn nhân lực, sẽ có một sự thay đổi mạnh mẽ về quan điểm. Tuy nhiên, hiện nay, vì chưa có cách phù hợp để đo lường giá trị nguồn nhân lực nên các chưa thể trình bày thông tin về nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính.

Như vậy, mặc dù có những e dè và sự cần trọng nhất định trong việc đưa ra quan điểm về quy định bắt buộc trình bày thông tin nguồn nhân lực lên báo cáo

tài chính, thì các tác giả đều có chung đánh giá về sự gia tăng giá trị của báo cáo tài chính khi chứa đựng các thông tin nguồn nhân lực. Nhìn chung, sự cần thiết trình bày thông tin nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính này được lý giải bởi các lý do sau đây:

Thứ nhất, báo cáo tài chính doanh nghiệp được coi là một nguồn thông tin quan trọng và phương tiện hiệu quả để cung cấp các thông tin tài chính của một doanh nghiệp kinh doanh. Đây là nguồn dữ liệu rất hữu ích đối với những người sử dụng báo cáo trong và ngoài doanh nghiệp khi ra quyết định, việc cung cấp thông tin báo cáo tài chính chất lượng sẽ ảnh hưởng tích cực đến các nhà cung cấp vốn và các bên liên quan khác trong đầu tư, tín dụng và các quyết định phân bổ nguồn lực của doanh nghiệp. Để có những quyết định chính xác và có hiệu quả thì người ra quyết định cần được cung cấp những thông tin mang tính trung thực và hợp lý nhất của doanh nghiệp trong một khoảng thời gian nhất định. Đó cũng là ý nghĩa quan trọng nhất của báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Đối với người sử dụng thông tin, đặc biệt là các nhà quản trị doanh nghiệp, thông tin về nguồn nhân lực sẽ giúp họ có cơ sở để đưa ra quyết định tối ưu liên quan đến tài sản quan trọng nhất của doanh nghiệp. Nhưng hệ thống kế toán hiện tại đã bỏ qua vai trò quan trọng của các giá trị nguồn nhân lực. Vì vậy, việc thiếu công bố thông tin về nguồn nhân lực trong báo cáo tài chính sẽ dẫn đến sự sai lệch trong quyết định của người sử dụng thông tin, ví dụ, các nhà quản lý không có được các thông tin cần thiết để đánh giá tính hiệu lực và hiệu quả trong đầu tư cho nguồn nhân lực.

Thứ hai, xu hướng chú trọng kế toán nguồn nhân lực và báo cáo thông tin về nguồn nhân lực hiện nay ngày càng được bộc lộ mạnh mẽ. Ở Việt Nam đến nay, liên quan tới trình bày thông tin lên báo cáo tài chính của doanh nghiệp có nhiều văn bản pháp lý, thông tư, hướng dẫn tương đối cụ thể như: chuẩn mực kế toán 21, chuẩn mực kế toán 25, thông tư 200/2014/TT-BTC — Hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp, thông tư 202/2014/TT-BTC - Hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, thông tư 210/2014/TT-BTC - Hướng dẫn kế toán áp dụng đối với công ty chứng khoán... tuy nhiên chưa có nội dung quy định về việc trình bày thông tin về nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính. Trong khi đó, chính phủ của nhiều quốc gia đang phản ứng tích cực đối với kế toán nguồn nhân lực và báo cáo nguồn nhân lực. Điển hình như chính phủ Đan Mạch. Bộ Kinh doanh và Công nghiệp Đan Mạch đã ban hành một chỉ thị có hiệu lực từ năm 2005, tất cả các công ty đã đăng ký tại Đan Mạch được yêu cầu đưa vào báo cáo hàng năm thông tin về vốn nhân lực. Ngoài ra, Chính phủ Đan Mạch yêu cầu ít nhất một phần ba báo cáo nên được chiếu giữ bởi các thông tin cho các nhà đầu tư về vốn trí tuệ, cả hiện tại và tương lai. Các quốc gia khác như Hợp

chúng quốc Hoa Kỳ, Vương quốc Anh, Úc, Brazil, Canada, Pháp, Đức, Nhật Bản, Hà Lan, Nam Phi, Tây Ban Nha, Thụy Điển, Thụy Sĩ và Thái Lan đã thực hiện các bước rất quan trọng đối với việc áp dụng rộng rãi hơn HRA.

4. Kết luận

Để phản ánh lên báo cáo tài chính, thì yếu tố nguồn nhân lực phải được xác định và đo lường một cách nhất quán, chính xác và khách quan. Nhưng đối với nguồn nhân lực, thì kiến thức, kỹ năng và tài năng là khó định lượng. Ngay cả khi một giá trị được đưa ra, các yếu tố của tính toán có xu hướng chủ quan. Chính vì vậy, khó khăn lớn nhất khi thực hiện báo cáo tài chính về nguồn nhân lực chính là xác định được một phương pháp đo lường nhất quán và chính xác giá trị nguồn nhân lực của một doanh nghiệp đồng thời xác định được vị trí thích hợp để trình bày thông tin về nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính. Điều này cần có sự quan tâm, đầu tư nghiên cứu kỹ lưỡng từ phía các cơ quan Nhà nước (Bộ tài Chính), các doanh nghiệp và các đối tượng quan tâm tới thông tin về nguồn nhân lực của doanh nghiệp cũng như sự vào cuộc của các chuyên gia kế toán để có thể xây dựng và ban hành quy định kế toán cho trình bày thông tin về nguồn nhân lực lên báo cáo tài chính của các doanh nghiệp ở Việt Nam một cách phù hợp./

Tài liệu tham khảo

- Bokhari, I. H., Qureshi, T.M., Bashir, F. & Hijzi, S.T. (2012). The yes, no decision is easy now Is human capital accounting challenge for accountants. *African Journal of Business Management*
- Hai-Ming Chen, Jeffrey, and Jeffrey Ku-Jun Lin (2003). 'The Measurement of Human Capital and its Effects on the Analysis of Financial Statements
- Holland, J. (1999). Financial Reporting, Private Disclosure and the Corporate Governance Role of Financial Institutions. *Journal of Management and Governance*
- Leftwich, R. (2004). Discussion of: 'Investor Protection under Unregulated Financial Reporting' (by Jan Barton and Gregory Waymire). *Journal of Accounting and Economics*
- Toulson, P, K., & Dewe, P. (2004). Human resource accounting as measurement tool. *Human Resource Management Journal*