

KINH TẾ TRI THỨC VÀ SỰ CẦN THIẾT CỦA KẾ TOÁN NGUỒN NHÂN LỰC TRONG DOANH NGHIỆP

PHẠM ĐỨC HIẾU*

Ngày nay, nhiều nhà quản lý và giới nghiên cứu đã thừa nhận tầm quan trọng của nguồn nhân lực cho phát triển bền vững của doanh nghiệp. Tuy nhiên, ở góc độ kế toán, nguồn nhân lực lại chưa được đánh giá một cách đúng đắn do những bất cập trong ứng xử của kế toán truyền thống đối với bộ phận tài sản quan trọng này. Kế toán nguồn nhân lực chính là một phần của kế toán xã hội có mục đích cung cấp thông tin cho đánh giá một trong những bộ phận tài sản quan trọng nhất của một tổ chức, đó là nguồn nhân lực. Bài viết trình bày sự cần thiết của kế toán nguồn nhân lực, nội dung và mục tiêu của kế toán nguồn nhân lực trong doanh nghiệp, thực trạng kế toán nguồn nhân lực trong các doanh nghiệp VN, và các khuyến nghị đối với việc áp dụng kế toán nguồn nhân lực trong bối cảnh của một nền kinh tế tri thức.

Từ khoá: Kinh tế tri thức, nguồn nhân lực, kế toán.

1. Giới thiệu

Trong những năm gần đây, toàn cầu hóa đã làm thay đổi sâu sắc bộ mặt của kinh tế thế giới. Xã hội thông tin đã tạo đà cho sự phát triển các tri thức mới của nhân loại. Nhiều nhà quản trị doanh nghiệp đã nhận thấy bên cạnh những nguồn lực vật chất hữu hình cho sự phát triển, thì các tài sản vô hình trong đó có tri thức của nhân viên trong tổ chức chính là tiền đề quan trọng cho sự phát triển bền vững, và giành thắng lợi trong cạnh tranh. Vì thế, nhân tố con người cùng với các kỹ năng, tri thức và lối ứng xử chuyên nghiệp được cho là tài sản quan trọng nhất của một tổ chức trong bối cảnh của nền kinh tế tri thức. Do tầm quan trọng của nhân tố con người, nên nhiều doanh nghiệp đã có những chiến lược khá bài bản trong đầu tư cho nguồn nhân lực nhằm sử dụng có hiệu quả, đồng thời duy trì, bảo vệ, và phát triển nguồn nhân lực. Cũng chính vì thế khái niệm nguồn vốn nhân lực đã ra đời cùng với sự thay đổi trong nhận thức về tầm quan trọng của nhân tố con người đối với sự phát triển của một doanh nghiệp, và rộng hơn là sự phát triển của một quốc gia.

Nguồn nhân lực quan trọng nhưng lại chưa được phản ánh một cách trung thực và rõ ràng bởi hệ thống kế toán truyền thống. Trên thực tế các khoản

chi phí cho phát triển nguồn nhân lực như chi phí cho đào tạo, huấn luyện nhân viên, là những khoản chi phí lớn mang lại lợi ích kinh tế lâu dài cho doanh nghiệp, lại thường được ghi nhận vào chi phí thời kỳ và vì thế được phản ánh trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh như phí tổn làm giảm lợi nhuận của doanh nghiệp. Chính vì lý do này, thông tin về nguồn nhân lực của doanh nghiệp không được cung cấp rõ ràng, đầy đủ; điều này đã hạn chế khá lớn đến quyết định của người sử dụng thông tin, đặc biệt là các đối tượng ngoài doanh nghiệp khi họ không có thông tin liên quan đến chất lượng nguồn nhân lực cũng như chi phí đầu tư cho nguồn nhân lực của doanh nghiệp.

Thực tế từ các ví dụ điển hình như Microsoft hay Intel đã cho thấy các doanh nghiệp có những yêu cầu khắt khe về sự sáng tạo hoặc dựa trên công nghệ vượt trội thường có giá trị thị trường khác xa với giá trị thuần của tài sản trên sổ sách. Sự khác biệt đó chính là khác biệt trong tài sản vô hình mang lại, trong đó bao hàm cả các giá trị về nguồn nhân lực với các kỹ năng và năng lực sáng tạo của người lao động. Tuy nhiên, 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. Các nghiên cứu về cách thức để kế toán phản ánh được giá trị của tài sản vô hình là nguồn nhân lực của doanh nghiệp còn khá khiêm tốn, vì thế cho đến nay kế toán cũng chưa phát triển được một khuôn mẫu để thoát ra khỏi các giới hạn truyền thống trong việc ghi nhận tài sản vô hình của doanh nghiệp.

Đối với các nước đang phát triển, trong đó có VN kế toán nguồn nhân lực vẫn còn là một khái niệm khá mới mẻ. Vì thế, với mục tiêu tiếp cận và làm quen với một loại hình kế toán mới, trong bài viết này tác giả tập trung làm rõ nội hàm của kế toán nguồn nhân lực, các phương pháp kỹ thuật của kế toán nguồn nhân lực cũng như định hướng cho việc áp dụng kế toán nguồn nhân lực trong doanh nghiệp.

2. Nguồn nhân lực – tài sản quan trọng nhất của doanh nghiệp

Một cách chung nhất nguồn lực của một doanh nghiệp bao gồm các nguồn lực hữu hình (máy móc, thiết bị, nhà xưởng, nguyên vật liệu, tiền...) và các nguồn lực vô hình (con người với các kỹ năng và hiểu biết của họ) mà doanh nghiệp có thể sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh để tạo ra sản phẩm hoặc dịch vụ nhằm thỏa mãn các nhu cầu của xã hội. Trong bối cảnh kinh tế tri thức, có thể thấy nguồn nhân lực ngày càng trở nên quan trọng và quyết định đến giá trị của một doanh nghiệp. Nguồn vốn nhân lực hay còn gọi là nguồn nhân lực được định nghĩa là toàn bộ tri thức, kỹ năng và trình độ của người lao động, óc sáng tạo và khả năng sáng tạo, thái độ và cách ứng xử, khả năng học tập và động cơ học tập (không ngừng) của các thành viên trong một tổ chức.

Mặc dù nguồn vốn hữu hình như máy móc thiết bị, hoặc các nguồn lực tài chính là quan trọng, nguồn nhân lực với những đặc thù của nó như không thể sao chép, khó chuyển nhượng, và chỉ được hình thành trong một thời gian dài vẫn chứng tỏ vị trí vượt trội. Theo quan điểm truyền thống trong quản lý, nhân viên được cho là một kích tố chi phí và là nguồn gốc của chi phí lao động, vì thế người lao động không được coi là tài sản của doanh nghiệp mà chỉ được coi như một yếu tố phát sinh chi phí.

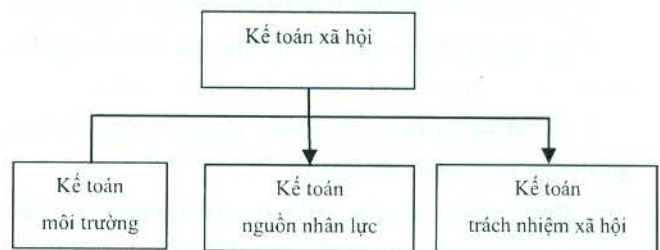
Nhìn nhận nhân tố con người như một yếu tố phát sinh chi phí đã làm cho các nhà quản lý có thiên

hướng cắt giảm chi phí nhân công. Trên thực tế, đáng lý xu hướng ngược lại cần phải làm là đầu tư cho phát triển nguồn nhân lực cả về lượng và chất; đó mới là nhân tố quan trọng trong chiến lược phát triển lâu dài của doanh nghiệp. Nguồn vốn nhân lực bao gồm nhiều nhân tố như tri thức, kỹ năng, khả năng sáng tạo, khả năng học tập và năng lực của mỗi nhân viên trong một tổ chức để thực hiện các công việc hàng ngày của họ. Như vậy, nguồn vốn nhân lực còn bao gồm cả giá trị của công ty, văn hóa và triết lý kinh doanh của tổ chức do chính các thành viên xây dựng và phát triển.

3. Kế toán nguồn nhân lực

3.1. Khái niệm và đặc điểm

Kế toán nguồn nhân lực là một bộ phận của kế toán xã hội cùng với kế toán môi trường và kế toán trách nhiệm xã hội.



Hình 1. Kế toán nguồn nhân lực trong tương quan với các bộ phận cấu thành của kế toán xã hội

Theo Hiệp hội kế toán Mỹ (AAA, 1973, 1974 và 2002), kế toán nguồn nhân lực là quá trình nhận dạng, đo lường các dữ liệu về nguồn nhân lực và cung cấp các thông tin đó cho các đối tượng sử dụng. Kế toán nguồn nhân lực, vì thế, không chỉ liên quan đến đo lường tất cả các chi phí hoặc các khoản đầu tư liên quan tới tuyển dụng, phân công, đào tạo và phát triển đối với nguồn nhân lực, mà còn bao gồm cả quá trình đánh giá và lượng hóa giá trị của con người trong tổ chức đó. Flamholtz (1999) cũng đề xuất một định nghĩa về kế toán nguồn nhân lực. Theo đó, kế toán nguồn nhân lực là quá trình đo lường và báo cáo về chi phí và giá trị của nhân tố con người với tư cách như một nguồn lực của đơn vị kế toán.

Ở góc độ lý luận, học thuyết về sự phát triển dựa trên nguồn lực cho rằng vị trí cạnh tranh của doanh nghiệp trên thị trường phụ thuộc phần lớn vào các tài sản cá biệt không thể nhân bản và sao chép chứ

không phải dựa vào các tài sản dễ chuyển giao. Điều này lí giải vì sao các doanh nghiệp hoạt động trong cùng một ngành với máy móc, công nghệ như nhau nhưng lại có sự khác biệt đáng kể trong hiệu quả hoạt động cũng như lợi thế cạnh tranh. Nhân tố làm nên sự khác biệt chính là tri thức của nhân viên; một nguồn nhân lực chất lượng cao và bền vững sẽ tạo nên sự khác biệt trong hiệu quả hoạt động giữa các doanh nghiệp.

Khi xem xét kế toán nguồn nhân lực trong phạm vi doanh nghiệp và trong mối quan hệ tương quan với các phân hệ kế toán khác, kế toán nguồn nhân lực có đặc điểm cũng như mục tiêu riêng biệt thể hiện ở các điểm cơ bản dưới đây:

- Là một bộ phận của hệ thống kế toán doanh nghiệp nhằm nhận diện các nguồn nhân lực đã thực hiện trong phạm vi đơn vị kế toán;
 - Ghi chép các khoản đầu tư cho nguồn nhân lực;
 - Đo lường chi phí và đo lường giá trị của nguồn nhân lực;
 - Ghi chép sự thay đổi trong nguồn nhân lực của đơn vị kế toán qua thời gian;
 - Thông tin về nguồn nhân lực thông qua các báo cáo (về nguồn nhân lực) cho các đối tượng sử dụng.
- Mục tiêu chính của kế toán nguồn nhân lực là:*
- Hỗ trợ cho quản lí nguồn nhân lực của doanh nghiệp;
 - Giúp cải thiện chất lượng và số lượng nguồn nhân lực;
 - Xác định một cách đúng đắn giá trị của tổ chức;
 - Cung cấp các thông tin lượng hóa (bằng thước đo tiền tệ) về nguồn nhân lực giúp cho các nhà quản lí và các nhà đầu tư ra quyết định;
 - Cung cấp thông tin về nguồn nhân lực (bao gồm cả thông tin tài chính và phi tài chính) cho các tổ chức có liên quan.

3.2. Các cách tiếp cận của kế toán nguồn nhân lực

Theo Barcons và cộng sự (1999), kế toán nguồn nhân lực có thể được tiếp cận dưới hai góc độ.

Kế toán tài chính: Khi đó kế toán nguồn nhân lực được phản ánh trên các tài khoản kế toán có liên quan ví dụ các tài khoản nợ phải trả và các tài khoản chi phí. Các tài khoản thanh toán với người lao động, tài khoản chi phí, tài khoản phải trả khác... là

những công cụ phản ánh của kế toán tài chính về kế toán nguồn nhân lực.

Theo nguyên tắc chung được thừa nhận của kế toán tài chính, khi những lợi ích kinh tế trong tương lai có thể thu được từ các khoản chi phí cho đào tạo là rõ ràng, và các khoản chi đó đủ tiêu chuẩn để vốn hóa thì chi phí đào tạo nguồn nhân lực có thể ghi nhận như một tài sản. Tuy nhiên, điều này lại không được phản ánh trên thực tế bởi kế toán tài chính. Nhiều nhà nghiên cứu về kế toán đã chỉ ra vẫn còn những khoảng cách giữa tổng tài sản thực tế của doanh nghiệp với những tài sản được ghi nhận và trình bày trên bảng cân đối kế toán... Theo các nguyên tắc kế toán được thừa nhận, các tài sản được báo cáo phải là những tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp. Đối chiếu với khái niệm tài sản trong kinh tế học thì một tài sản là tất cả những nguồn lực (hữu hình hay vô hình) và kể cả cách thức sử dụng nguồn lực đó (*know-how*) cho quá trình chế tạo sản phẩm, dịch vụ đều được tính vào khái niệm tài sản.

Các lí giải trên đã chỉ ra hai vấn đề cơ bản khi đề cập đến tài sản vô hình là nguồn nhân lực: Nhận dạng các chi phí để hình thành tài sản; và ước tính thời gian tài sản bị khấu hao.

Trên thực tế trong giới nghiên cứu, hành nghề kế toán và ngay cả Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế cũng thừa nhận bên cạnh việc có thể nhận dạng một cách dễ dàng đối với một số loại tài sản (tiền, tồn kho, máy móc...), vẫn còn những tranh cãi về việc xác định một khoản mục nhất định được vốn hóa hay không, chính điều này cũng dẫn đến những tranh luận về tiêu chuẩn cho một khoản mục được vốn hóa thành tài sản hay chỉ được ghi nhận như một khoản chi phí thông thường. Đây cũng chính là một trong những vấn đề khiến cho chi phí đầu tư để phát triển nguồn nhân lực của doanh nghiệp hiện được nhìn nhận không thống nhất dẫn đến các ứng xử kế toán khác nhau mà phần lớn là ghi nhận chi phí đầu tư phát triển nguồn nhân lực như các phí tổn thời kì.

Kế toán quản trị: Nhân viên của mỗi tổ chức thường gắn liền với một doanh nghiệp nhất định. Vì thế các hoạt động do nhân viên thực hiện sẽ làm phát sinh chi phí của doanh nghiệp. Một trong những cách thức phân loại chi phí của kế toán truyền thống là xếp chi phí vào một trong ba loại: chi phí nguyên

vật liệu, chi phí nhân công và chi phí sản xuất chung. Ở góc độ của kế toán quản trị, chi phí nguồn nhân lực được nhìn nhận trong tương quan với giá trị gia tăng do nguồn nhân lực tạo ra, đó chính là giá trị thặng dư khi người lao động với các kỹ năng và tri thức của họ sử dụng các thiết bị để chuyển hóa nguyên vật liệu thành sản phẩm hoặc dịch vụ được thị trường chấp nhận. Ở góc độ này, để đo lường giá trị của nguồn nhân lực và chi phí nhân lực kế toán phải dùng tới các cách đo lường gián tiếp thông qua chi phí mua, chi phí phụ thêm và kể cả chi phí cơ hội.

3.3. Các phương pháp kỹ thuật của kế toán nguồn nhân lực

Có rất nhiều phương pháp kỹ thuật khác nhau được giới thiệu để sử dụng cho kế toán nguồn nhân lực. Một vài phương pháp dựa trên khuôn mẫu giá gốc trong khi đó các phương pháp khác lại dựa trên cơ sở chiết khấu các khoản thu nhập trong tương lai. Mỗi phương pháp cũng có những hạn chế nhất định vì thế việc lựa chọn sử dụng phương pháp nào là tùy thuộc vào điều kiện của doanh nghiệp, sự đầy đủ của các thông tin cơ sở, cũng như trình độ của nhân viên kế toán. Phần dưới đây trình bày một cách ngắn gọn các phương pháp kỹ thuật cơ bản của kế toán nguồn nhân lực.

Phương pháp giá gốc: Chi phí thực tế phát sinh trong quá trình tuyển dụng, thuê nhân công, chi phí cho đào tạo và phát triển nguồn nhân lực của tổ chức được vốn hóa và khấu hao trên cơ sở thời gian sử dụng nguồn nhân lực.

Phương pháp chi phí thay thế: Là phương pháp đo lường dựa trên chi phí thay thế cho nguồn nhân lực hiện tại của doanh nghiệp. Phương pháp này có lợi thế hơn phương pháp giá gốc ở chỗ nó phản ánh được xu hướng của nền kinh tế và phù hợp hơn với chi phí nhân công ở thời điểm hiện tại.

Phương pháp chi phí cơ hội: Theo phương pháp này, nguồn nhân lực của một tổ chức được đánh giá dựa trên cơ sở khái niệm của các nhà kinh tế học về lợi ích kinh tế bị mất khi sử dụng nguồn nhân lực cho các hoạt động hiện tại.

Phương pháp hiện tại hóa các khoản thu nhập trong tương lai của người lao động: Phương pháp này ghi nhận các lợi ích kinh tế mà một cá nhân mang lại cho doanh nghiệp trong thời gian làm việc.

Việc đo lường và ước tính các khoản thu nhập trong tương lai được thực hiện, đó là các khoản thu nhập có liên quan cho tới khi người lao động nghỉ hưu. Các khoản thu nhập đó được chiết khấu để tính toán giá trị hiện tại.

Phương pháp dựa trên mô hình Lev và Schwartz (ICAI, 2007): Các tác giả cho rằng nguồn nhân lực của một công ty là tổng các giá trị hiện tại thuần (NVP) của các khoản chi phí cho nhân viên của doanh nghiệp. Nguồn vốn nhân lực thường gắn với mỗi cá nhân ở mỗi độ tuổi nhất định và được tính dựa trên cơ sở giá trị hiện tại của tất cả các khoản thu nhập trong quá trình làm việc cho doanh nghiệp.

Theo mô hình này, các bước sau cần thực hiện để xác định giá trị của nguồn vốn nhân lực:

- Phân loại toàn bộ lực lượng lao động thành các nhóm đồng nhất, ví dụ: có tay nghề, không có tay nghề... và ở các độ tuổi khác nhau;
- Tính toán thu nhập bình quân của từng nhóm;
- Chiết khấu thu nhập bình quân của từng nhóm theo một tỉ lệ chiết khấu xác định nhằm tính toán giá trị hiện tại (present value) của từng nhóm nhân lực;
- Tổng hợp giá trị hiện tại của từng nhóm, kết quả chính là giá trị vốn hóa của nguồn nhân lực mà doanh nghiệp đang sử dụng.

Theo mô hình của Lev và Schwartz, công thức để xác định giá trị vốn hóa nguồn nhân lực được tính như sau:

$$V_r = \frac{I(t)}{(1+t)^{t-r}}$$

Trong đó,

V_r : là giá trị của một nhân viên ở tuổi r

$I(t)$: là thu nhập hàng năm của một nhân viên cho tới khi về hưu

t : tuổi nghỉ hưu

r : tỉ lệ chiết khấu (dựa trên chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp)

Mô hình Lev & Schwartz cũng vẫn còn những hạn chế nhất định, vì dựa trên các điều kiện nhất định:

- Cần phải có dữ liệu đầu vào được lượng hóa, nhưng lại bỏ qua các dữ liệu đầu ra như năng suất lao động của nhân viên.

- Chi phí huấn luyện và đào tạo nhân viên không được tính đến.

- Giả thuyết sự phát triển của doanh nghiệp là như nhau ở tất cả các thời kỳ.

- Các nhân tố làm thay đổi tiền lương của nhân viên không được xem xét như nâng lương khi ở vị trí cao hơn, khả năng đàm phán về thu nhập, kỹ năng, kinh nghiệm... có thể làm cho tiền lương thay đổi trong thời gian làm việc tại doanh nghiệp.

Qua các phân tích ở trên, có thể thấy hiện tại thông tin của kế toán nguồn nhân lực đang bị che khuất, bị "chìm" bởi thông tin của kế toán truyền thống. Chính vì thế, vấn đề đặt ra là cần vận dụng các phương pháp kỹ thuật của kế toán nguồn nhân lực một cách thích hợp để có thể tách biệt hoặc làm nổi bật thông tin của kế toán nguồn nhân lực từ các dữ liệu có tính truyền thống của kế toán.

Cũng giống như kế toán môi trường, kế toán nguồn nhân lực cần thiết phải có sự gắn kết với các báo cáo kế toán (tài chính và quản trị) để cung cấp thông tin hữu ích cho quản lý trong nội bộ cũng như ra quyết định đối với các đối tượng bên ngoài. Kế toán nguồn nhân lực cần phải được trình bày gắn kết hoặc thành một báo cáo riêng biệt để làm rõ nguồn vốn nhân lực mà doanh nghiệp đang khai thác, có nghĩa vụ duy trì và phát triển.

Để không mâu thuẫn với các nguyên tắc kế toán hiện hành, chúng tôi cho rằng giải pháp thích hợp nhất là phương án kết hợp trình bày trên các thuyết minh hoặc phụ lục của các báo cáo tài chính, và cần có sự quy định của pháp luật về việc trình bày các thông tin này dưới dạng nguồn vốn nhân lực, bao gồm các thông tin cơ bản sau:

Thông tin phi tài chính: số lượng nhân viên, số lượng các nhà quản lý cấp trung gian, khả năng thực hiện các nhiệm vụ được phân cấp/ủy quyền, sự ổn định trong phân công công việc, số lượng các nhà quản lý cấp cao, số nhân viên nữ, cơ cấu trình độ của nguồn nhân lực, độ tuổi trung bình của nhân viên, bình quân thời gian của các chương trình đào tạo (giờ/nhân viên/năm), hiểu biết về công nghệ thông tin...

Thông tin tài chính: chi phí cho quảng cáo để tuyển dụng, chi phí tuyển chọn, chi phí đào tạo tập trung, chi phí đào tạo tại nơi làm việc, chi phí trợ

cấp hoặc hỗ trợ, chi phí cho tham quan học hỏi, chi phí y tế, chi phúc lợi...

Như vậy, tất cả các kỹ năng, kinh nghiệm của nhân viên và các nhà quản lý, khả năng sáng tạo và môi trường sáng tạo, đầu tư cho tuyển dụng, lựa chọn, ký kết hợp đồng, đào tạo và phát triển nguồn nhân lực đều thuộc về nguồn vốn nhân lực của doanh nghiệp. Từ những thảo luận ở trên, có thể thấy kế toán nguồn nhân lực cung cấp các thông tin định tính và thông tin định lượng về giá trị của tài sản nhân lực, giúp cho các nhà quản trị cấp cao có các quyết định phù hợp trong ứng xử đối với nguồn nhân lực của doanh nghiệp. Vì thế, có thể kết luận rằng nguồn nhân lực là một tài sản vô cùng quan trọng của doanh nghiệp nhưng lại là nhân tố thường bị xem nhẹ, thậm chí bỏ qua bởi hệ thống kế toán truyền thống. Do đó, việc nghiên cứu, tiếp cận và tiến tới ứng dụng kế toán nguồn nhân lực trong doanh nghiệp là yêu cầu cấp thiết và hết sức có ý nghĩa trong bối cảnh của kinh tế tri thức hiện nay.

4. Kế toán nguồn nhân lực trong các doanh nghiệp VN

Để tăng tính thực tiễn và có cơ sở đối chứng với các lý thuyết đã trình bày ở trên, tác giả đã khảo sát thực trạng kế toán nguồn nhân lực tại các doanh nghiệp VN dựa trên thông tin được các doanh nghiệp công bố trên báo cáo thường niên. Mẫu khảo sát là 30 doanh nghiệp niêm yết tại Sở Giao dịch Chứng khoán TP.HCM (VN30). Các công ty này được lựa chọn dựa trên tiêu chuẩn vốn hóa thị trường và sự ảnh hưởng tới chỉ số VN-Index. Mặc dù mẫu khảo sát chưa đủ lớn nhưng cũng có tính đại diện cao cho thị trường chứng khoán có quy mô nhỏ như VN. Mặt khác, mục tiêu của khảo sát chỉ là cung cấp cơ sở chứng minh cho kế toán nguồn nhân lực tại các doanh nghiệp của VN. Thông tin trên báo cáo thường niên được lựa chọn do dễ dàng tiếp cận bằng phân tích website của các công ty, mặt khác trên báo cáo thường niên, bên cạnh các thông tin tài chính các công ty niêm yết thường kết hợp công bố các chính sách và chiến lược của doanh nghiệp về trách nhiệm xã hội, về nguồn nhân lực và phát triển nguồn nhân lực. Do vậy, các thông tin về nguồn nhân lực sẽ dễ dàng thu thập.

Các báo cáo thường niên được khảo sát thuộc năm tài chính 2011, trên cơ sở phân tích website của

các công ty hoặc dữ liệu công ty tại Sở Giao dịch Chứng khoán TP.HCM (HOSE) trong thời gian từ tháng 4 đến tháng 6/2012.

Thông tin công bố trên báo cáo thường niên của các doanh nghiệp được chia thành 3 nhóm: A1 – thông tin tài chính (15 biến); A2 – thông tin về quản trị công ty (9 biến); A3 – thông tin về trách nhiệm xã hội và nguồn nhân lực (8 biến). Các biến được đo lường theo thang đo nhị phân: 1 – nếu xuất hiện; 0 – nếu không xuất hiện.

*Kết quả điều tra được trình bày trong Bảng 1.

Bảng 1. Số liệu thống kê về chỉ số thông tin trên báo cáo thuộc mẫu khảo sát

Chỉ tiêu	Average	Max	Min	Range	Medium	Mode	Std Deviation
A1	9,81	13	7	6	10	11	1,51
A2	7,75	9	4	5	8	9	1,43
A3	3,81	6	0	6	4	3	1,56

Qua khảo sát, các doanh nghiệp chỉ chú trọng vào các thông tin tài chính và thông tin về quản trị công ty; trong khi đó thông tin về trách nhiệm xã hội và nguồn nhân lực bị xem nhẹ. Cá biệt có những doanh nghiệp không hề có thông tin nguồn nhân lực trên báo cáo thường niên. Tất cả các doanh nghiệp trong mẫu điều tra đều không có chính sách kế toán đối với nguồn nhân lực. Điều đó chứng tỏ, ở góc độ của kế toán tài chính, kế toán nguồn nhân lực tại các doanh nghiệp VN mới chỉ ở những bước khởi đầu, nhận thức về kế toán nguồn nhân lực còn hạn chế nên các doanh nghiệp đã không coi trọng thông tin này, và chưa dành cho thông tin về nguồn nhân lực một vị trí xứng đáng trong báo cáo thường niên.

5. Kết luận và khuyến nghị

Các chỉ trích của các nhà đầu tư về sự cần thiết phải có các thông tin minh bạch liên quan tới các tài sản vô hình của doanh nghiệp đã làm cho báo cáo tài chính của doanh nghiệp mở rộng hơn rất nhiều so với khuôn mẫu truyền thống. Sự mở rộng này bao gồm cả các nỗ lực của giới kế toán trong việc đo lường và báo cáo các thông tin về nguồn vốn nhân lực trong doanh nghiệp. Bản chất của các chỉ số tài chính sẽ thay đổi trong tương lai, cùng với nền kinh tế tri thức khi mà hoạt động của doanh nghiệp dựa chủ yếu vào tri thức thì vấn đề kế toán, đo lường, và báo cáo thông tin về nguồn vốn nhân lực lại càng

quan trọng. Vì thế bên cạnh việc tích hợp các thông tin tài chính với môi trường, cũng cần tích hợp các thông tin tài chính với thông tin về nguồn nhân lực của một đơn vị kế toán.

Hệ thống kế toán hiện tại đã bỏ qua vai trò quan trọng của các giá trị nguồn nhân lực, vì thế 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. IASB đã ứng xử đối với hầu hết chi phí liên quan đến nguồn nhân lực như là các chi phí thời kì thay vì vốn hóa các chi phí này như tài sản.

Vì thế, công ty càng đầu tư nhiều cho nguồn nhân lực, thì lợi nhuận kế toán lại càng giảm. Ở khía cạnh này, kế toán đã không khuyến khích các nhà quản lý đầu tư cho nguồn nhân lực của họ.

Trên thực tế, kế toán nguồn nhân lực không có một khuôn mẫu chung được thừa nhận trên toàn thế giới. Tuy nhiên, vẫn có những công ty đã áp dụng mô hình của Lev và Shwartz, đặc biệt là đối với các doanh nghiệp thuộc các ngành công nghệ thông tin. Sự cần thiết phải đo lường khả năng của toàn bộ nhân viên trong một công ty, ở tất cả các cấp bậc, nhằm đánh giá giá trị tri thức và khả năng của nhân viên. Kế toán nguồn nhân lực chính là một hệ thống thông tin cơ sở cung cấp cho các nhà quản lý những thay đổi xảy ra trong nguồn nhân lực của doanh nghiệp theo thời gian. Kế toán nguồn nhân lực cũng bao gồm kế toán các khoản đầu tư cho con người và chi phí thay thế họ và cũng bao hàm cả đánh giá giá trị của con người trong một tổ chức.

Để có thể ứng dụng và triển khai kế toán nguồn nhân lực trong doanh nghiệp, cũng cần có lộ trình cụ thể, tuy nhiên các khuyến nghị trong ngắn hạn là:

- Cần phải tổ chức được kênh thu thập dữ liệu về chi phí liên quan đến nguồn nhân lực cho các quyết định nội bộ; mặt khác cũng cần công bố thông tin về nguồn nhân lực trên các báo cáo thường niên của doanh nghiệp;

- Các khoản đầu tư cho nhân viên cần được ứng xử ngang bằng như đối với các khoản đầu tư khác;

- Các chi phí cho đào tạo và phát triển đội ngũ và nguồn nhân lực cần được xem như các khoản đầu tư dài hạn với kết quả là tăng năng lực của nhân viên

và tạo ra các lợi ích trong dài hạn cho doanh nghiệp, vì thế cần phải được vốn hóa và có phương pháp khấu hao hoặc ghi nhận giá trị tổn thất một cách thích hợp■

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Accounting for People: Taskforce and Beyond! <http://alpha.hubcapdigital.com>, truy cập 18/12/2011.

American Accounting Association Committee of Accounting for Human Resources (1974), "Report of the Committee on Human Resources Accounting", *The Accounting Review*, 49, 115-124.

American Accounting Association Committee of Accounting for Human Resources (1973), "Report of the Committee on Human Resources Accounting", *The Accounting Review*, 48, 169-185.

American Accounting Association Financial, Accounting Standards Committee (AAA FASC) (2002), "Recommendations on Disclosure of Nonfinancial Performance Measures", *Accounting Horizons*, 16 (4), 353-362.

Barcons, V. A., Somoza, A., Valluverdu, J. (1999), "Human Resource Accounting", *International Advances in Economic Research*, 5 (3), 386-394.

Flamholtz, E. (1985), *Human Resource Accounting*, 2nd Edition, San Francisco.

Flamholtz, E. (1999), *Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications*, 3rd Edition, San Francisco.

Hoàng Văn Hải, *Quản trị chiến lược*, NXB Đại học Quốc gia, 2010

<http://www.hsx.vn>, Sở Giao dịch Chứng khoán TP.HCM.

The Institute of Chartered Accountants of India ICAI (2007), *A Handbook on Valuation of Intellectual Property in Emerging Countries Like India – Accounting to Take Lead Role Now*.