

การบันทึกทางการบัญชีและประโยชน์ที่ได้รับ

เนื่องจากทรัพยากรมนุษย์มีความสำคัญต่อผู้ใช้งบการเงิน และการกำหนดต้นทุนและมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ก็เป็นสิ่งที่เป็นไปได้ ดังนั้นถ้าหากนักบัญชียอมรับและทำการบันทึกข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ไว้ในระบบบัญชีของกิจการ ก็จะทำให้ผู้สนใจงบการเงินได้นำข้อมูลต่างๆ เหล่านี้ไปใช้ประโยชน์ได้ จึงเป็นสิ่งจำเป็นที่จะต้องศึกษาถึงระบบบัญชีของทรัพยากรมนุษย์ ว่าต้นทุนที่กิจการควรจะต้องลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ และประโยชน์ต่างๆที่กิจการควรจะได้รับจากการยอมรับว่าทรัพยากรมนุษย์เป็นบัญชีหนึ่งในระบบบัญชีของกิจการ

การวางระบบบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์

ในเมื่อมีความต้องการที่จะใช้ข้อมูลทางการบัญชี จึงควรที่จะวางระบบบัญชีขึ้น เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการบัญชีตามที่ต้องการ ในการวางระบบบัญชีของทรัพยากรมนุษย์ก็ใช้วิธีเดียวกันกับการวางระบบบัญชีโดยทั่วไป คือ จะต้องคำนึงถึงปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อระบบบัญชีที่จะวางขึ้นมาเสียก่อน เพื่อให้ได้ข้อมูลสอดคล้องกับปัจจัยเหล่านั้น

ปัจจัยที่จะต้องคำนึงถึงในการวางระบบบัญชี

1. ลักษณะของกิจการ ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์ที่มีอยู่ในกิจการก็คือ ลักษณะต่างๆของทรัพยากรมนุษย์ในกิจการนั้น ซึ่งได้แก่
 - 1.1 จำนวนของทรัพยากรมนุษย์ในกิจการ กิจการใดก็ตามที่มีพนักงานอยู่เป็นจำนวนมาก ย่อมต้องการข้อมูลที่จะช่วยในการตัดสินใจและบริหารทางด้านพนักงาน อาจกล่าวได้ว่ายิ่งพนักงานมีมากเท่าใดความต้องการก็มีมากเพิ่มขึ้นเพียงนั้น

1.2 ความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ในกิจการ ถ้าลักษณะของกิจการนั้นทรัพยากรมนุษย์มีความสำคัญมาก เช่นกิจการให้บริการ ถ้าว่ามนุษย์ในกิจการมีความสำคัญมาก ความสำเร็จและล้มเหลวของกิจการขึ้นอยู่กับลักษณะของทรัพยากรมนุษย์ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เป็นสิ่งจำเป็นมาก ตัวอย่างของกิจการเหล่านี้ ได้แก่ กิจการที่ทำโฆษณา สถาปนิก สำนักงานรับปรึกษาเรื่องต่างๆ เช่น ทางการบัญชี กฎหมาย เป็นต้น บริษัทประกันภัย กิจการที่ทำงานเกี่ยวกับช่างฝีมือต่างๆ เช่น ทำรองเท้า กระจาเป่า เสื้อผ้า ฯลฯ

1.3 กิจการที่ต้องลงทุนในทรัพยากรมนุษย์เป็นจำนวนมาก ย่อมต้องการข้อมูลในการจัดการมากขึ้น เพื่อให้บรรลุประโยชน์ที่ใ้ได้รับในการลงทุนสูงสุด

1.4 จำนวนพนักงานชั้นสูง หรือจำนวนพนักงาน ซึ่งเป็นผู้ที่มีความรู้สูงมีประสพการณ์มาก หากว่ากิจการต้องการพนักงานเหล่านี้เป็นจำนวนมากเท่าใด จำนวนข้อมูลต่างๆ เกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ก็มีความสำคัญมาก ตัวอย่าง เช่น ตำแหน่ง ผู้วิเคราะห์สินเชื่อ กัปตันประจำเครื่องบิน ฯลฯ

1.5 จำนวนพนักงานที่อยู่ในตำแหน่งเดียวกัน ในกรณีที่กิจการมีพนักงานหลายคนในตำแหน่งหนึ่งๆ เช่น ในบริษัทแห่งหนึ่ง มีพนักงานขายหลายคน ซึ่งมีประสพการณ์คล้ายๆกัน มักจะมีความต้องการข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์มาก และในกิจการเหล่านี้มักจะให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ได้มาก และให้ข้อมูลที่มประโยชน์ด้วย ทั้งนี้เนื่องจาก

- ข้อมูลจำนวนมาก ย่อมจะทำให้ข้อมูลที่ใ้ได้รับมีความแน่นอน ใจเป็นประโยชน์ในการประมาณได้ใกล้เคียงความจริง
- สามารถให้ข้อมูลในการเปรียบเทียบที่ใ้ประโยชน์ในการหาแนวโน้มที่เกิดขึ้น

2. ขนาดและโครงสร้างของกิจการ ขนาดของกิจการย่อมมีอิทธิพลต่อชนิดและความต้องการของข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ทั้งทางตรงและทางอ้อม ในกิจการขนาดเล็ก ฝ่ายบริหารสามารถทำการจัดการทรัพยากรมนุษย์ได้อย่างใกล้ชิด ฉะนั้นความจำเป็นในการใช้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์จึงไม่มี ตรงกันข้ามหากว่าเป็นกิจการขนาดใหญ่ ฝ่ายบริหารไม่มีโอกาสได้ใกล้ชิดกับพนักงาน ฉะนั้นข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์จึงเป็นสิ่งจำเป็น ดังนั้นขนาดของกิจการใหญ่มากเพียงใดความต้องการข้อมูลก็มีมากขึ้นตามลำดับ

โครงสร้างของกิจการก็มีอิทธิพลต่อข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เช่นกัน ในกิจการบางแห่งอาจจะมีนโยบายในการจัดการกิจการ โดยใช้แนวความคิดแบบรวมอำนาจ ซึ่งข้อมูลต่างๆจะรวมกันอยู่ในส่วนกลาง ในขณะที่กิจการมีนโยบายเช่นนี้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ก็จะไม่มีความจำเป็นเท่ากับกิจการที่มีนโยบายในการจัดสายงานแบบกระจายอำนาจ เนื่องจากการกระจายอำนาจนั้นฝ่ายบริหารมักจะแบ่งหน้าที่รับผิดชอบออกไป ดังนั้นการบริหารเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในกิจการเป็นส่วนรวม จึงคงอาศัยข้อมูลจากการจัดบันทึกทางการบัญชีเข้าช่วย ในกิจการที่มีการกระจายอำนาจออกไปมากเพียงไร ความต้องการข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ก็มีความจำเป็นเพิ่มขึ้นเพียงนั้น

3. ระดับความต้องการข้อมูลจากการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ระบบบุคลากรของกิจการ และความสามารถของทรัพยากรมนุษย์ในกิจการมีอิทธิพลต่อระบบบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในกิจการ ในขณะที่ระบบการจัดการทางด้านบุคลากรไม่ค่อยมีประสิทธิภาพ ความสามารถของพนักงานในกิจการก็จะมีจำกัด การเก็บข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ก็ถูกจำกัดเช่นเดียวกัน ฉะนั้นในธุรกิจแต่ละแห่งจะมีข้อมูลทางทรัพยากรมนุษย์แตกต่างกัน และความต้องการในข้อมูลของทรัพยากรมนุษย์ก็จะมีไม่เท่ากันด้วย ข้อมูลที่จัดทำขึ้นอาจจะเพียงพอสำหรับกิจการหนึ่ง แต่ไม่เป็นที่เพียงพอที่จะไปใช้กับกิจการอื่น และอาจจะเป็นข้อมูลที่มากเกินไปความต้องการของกิจการอีกแห่งหนึ่งก็ได้ ข้อมูลของทรัพยากรมนุษย์ที่เคยเป็นที่เพียงพอในระยะเวลาหนึ่ง อาจจะไม่เพียงพอในอีก

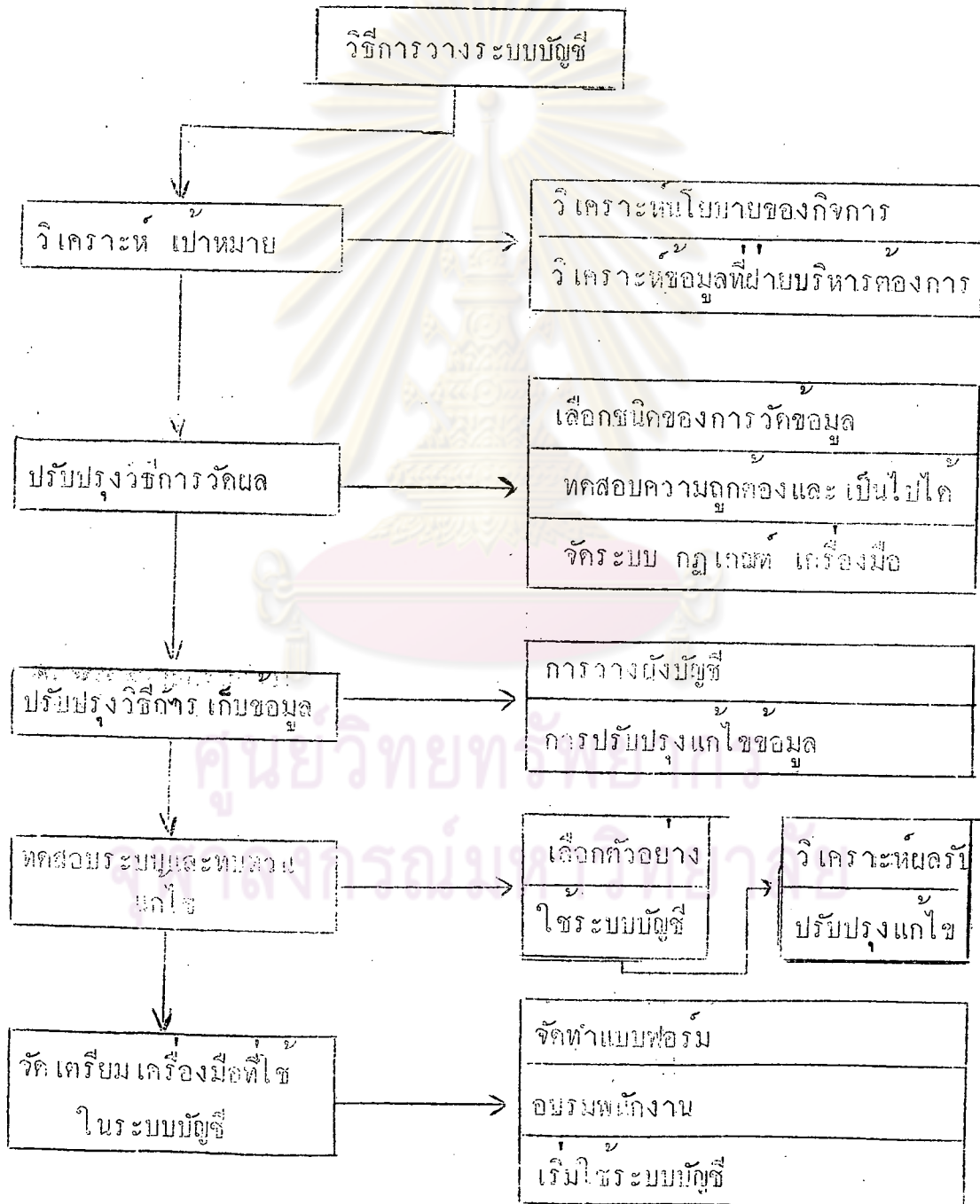
ช่วงเวลาหนึ่ง ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ที่จะให้แก่งานจึงขึ้นอยู่กับระดับความต้องการของฝ่ายบริหาร ระดับความต้องการ ข้อมูลของฝ่ายบริหารแสดงรายละเอียดไว้ในตาราง ๑๕.๑ ในขณะนั้นความต้องการ ข้อมูลจากการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในกิจการ จึงมีอิทธิพลโดยตรงต่อการวางระบบบัญชี

4. ความสามารถในการจัดหาข้อมูล และการปรับปรุงข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในกิจการ ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ที่มีอยู่ในกิจการ เป็นปัจจัยสำคัญอย่างหนึ่งต่อการวางระบบบัญชี ถึงแม้ว่าการวางระบบบัญชีจะมีวัตถุประสงค์ที่จะบันทึกรายการในบัญชี แต่ปรากฏว่าในระบบบุคลากรของกิจการ ไม่อาจจะเก็บข้อมูลมาบันทึกรายการได้แล้ว ระบบบัญชีที่วางขึ้นก็จะประสบความล้มเหลว ในกิจการบางแห่งสามารถจัดการข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ได้ แต่กิจการบางแห่งไม่อาจจัดหาข้อมูลดังกล่าวได้ ทั้งนี้ขึ้นอยู่กับนโยบายการดำเนินงานของฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะทางด้านบุคลากร ส่วนใหญ่แล้วกิจการที่ให้บริการ มักจะมีข้อมูลทางด้านต้นทุน เช่น ต้นทุนเดิมในการโยกย้ายพนักงาน การประเมินผลเกี่ยวกับความพึงพอใจของพนักงาน และข้อมูลทางด้านมูลค่า เช่น ชั่วโมงการให้บริการ แก่ลูกค้า อัตราค่าแรงที่เรียกเก็บ เป็นต้น ทั้งนี้เนื่องจากว่ากิจการให้บริการทรัพยากรมนุษย์ เป็นปัจจัยสำคัญในการดำเนินธุรกิจ ส่วนกิจการอื่นๆ ทางด้านบุคลากร มักจะไม่ได้บันทึกข้อมูลดังกล่าวแยกไว้ จึงมักจะหารายละเอียดเกี่ยวกับข้อมูลได้ยาก

ส่วนการปรับปรุงข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์หมายถึงในกรณีที่ในอดีต กิจการไม่ได้บันทึกข้อมูลเกี่ยวกับต้นทุน หรือมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ หรือมีข้อมูลไม่เพียงพอทางฝ่ายบริหารจะสามารถปรับปรุงโครงสร้างของกิจการ เพื่อจัดหาข้อมูลดังกล่าวได้มากขึ้นเพียงใด หากกิจการไม่อาจจะทำการปรับปรุงโครงสร้างของธุรกิจได้ หรือปรับปรุงได้เพียงเล็กน้อย และข้อมูลที่จะนำไปบันทึกทางการบัญชีไม่เพียงพอ ข้อมูลที่จะได้จากระบบบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งจะทำรายงานเสนอต่อผู้ถือหุ้นฯ ย่อมจะถูกจำกัดลง

วิธีการวางระบบบัญชี

วิธีการวางระบบบัญชีนี้ อาจทำได้โดยการทำตามลำดับ ตามแผนภูมิที่ 5. ดังรายละเอียดดังต่อไปนี้



แผนภูมิที่ 5 : แสดงรายละเอียดในการวางระบบบัญชี

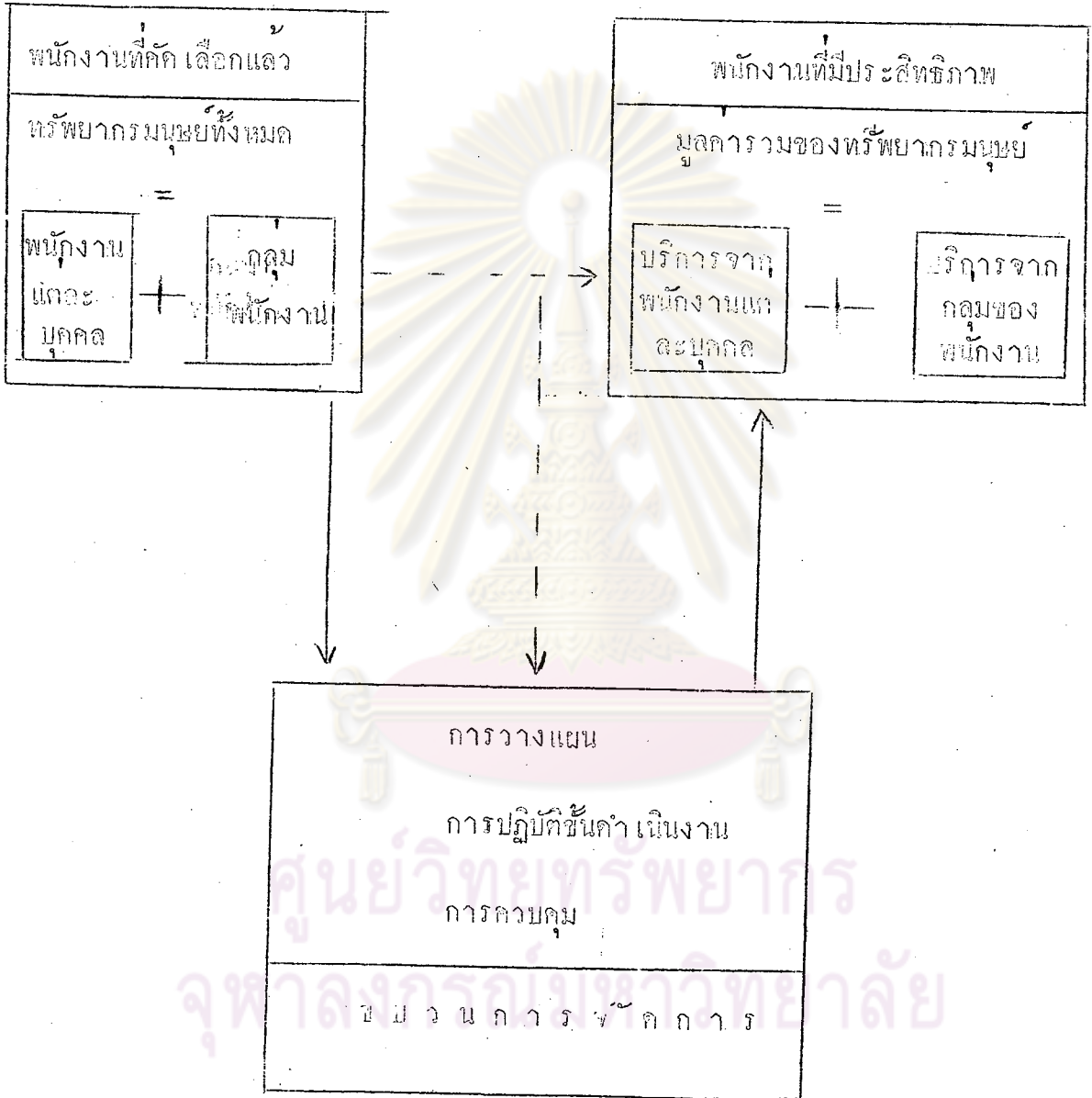
1. วิเคราะห์เป้าหมายของการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในกิจการ เป้า

หมายของการจัดการทรัพยากรมนุษย์มักจะเป็นนโยบายของกิจการโดยตรง กิจการบางแห่งอาจถือว่าการจัดการทรัพยากรมนุษย์เป็นหน้าที่ของหน่วยงานใดหน่วยงานหนึ่ง ซึ่งต้องทำหน้าที่ดูแลทรัพยากรมนุษย์ทั้งหมดในกิจการ ส่วนกิจการบางแห่งอาจจะให้แต่ละหน่วยงานย่อย ดูแลทรัพยากรมนุษย์ของตน โดยวิธีการแบ่งความรับผิดชอบออกไปได้ การวางระบบบัญชีจึงต้องคำนึงถึงจุดประสงค์ของกิจการ เพื่อให้ได้ข้อมูลทางการบัญชีที่สอดคล้องกับความต้องการของกิจการ

ในการวิเคราะห์เป้าหมายของการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ นอกจากจะต้องวิเคราะห์นโยบายเกี่ยวกับการจัดการทรัพยากรมนุษย์ของกิจการแล้ว ยังจะต้องวิเคราะห์ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการจัดการ โดยการศึกษาถึงขอบข่ายการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ของกิจการ การจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์มีวิธีการจัดการเช่นเดียวกับการจัดการสินค้าคงคลังของกิจการ คือจะต้องจัดการให้ได้ปริมาณสินค้าที่เหมาะสม สินค้าในที่นี้หมายรวมทั้งวัตถุดิบ และสินค้าสำเร็จรูป ในกรณีทรัพยากรมนุษย์สินค้าในรูปของวัตถุดิบก็คือ บุคคลที่ถูกคัดเลือกเข้าเป็นพนักงานของกิจการ และสินค้าสำเร็จรูป คือพนักงานที่ผวนขอบข่ายการจัดการ จนกลายเป็นพนักงานที่มีประสิทธิภาพพร้อมที่จะทำงานได้ ดังแผนภูมิที่ 6 ส่วนขอบข่ายจัดการทรัพยากรมนุษย์นั้น จะมีวิธีการเช่นเดียวกับหน้าที่หลักทางการจัดการในธุรกิจทั่วไปนั่นเอง ซึ่งได้แก่การวางแผน การปฏิบัติขั้นดำเนินงาน และการควบคุม ซึ่งอาจจะแสดงแผนภูมิประกอบได้ดังแผนภูมิที่ 7

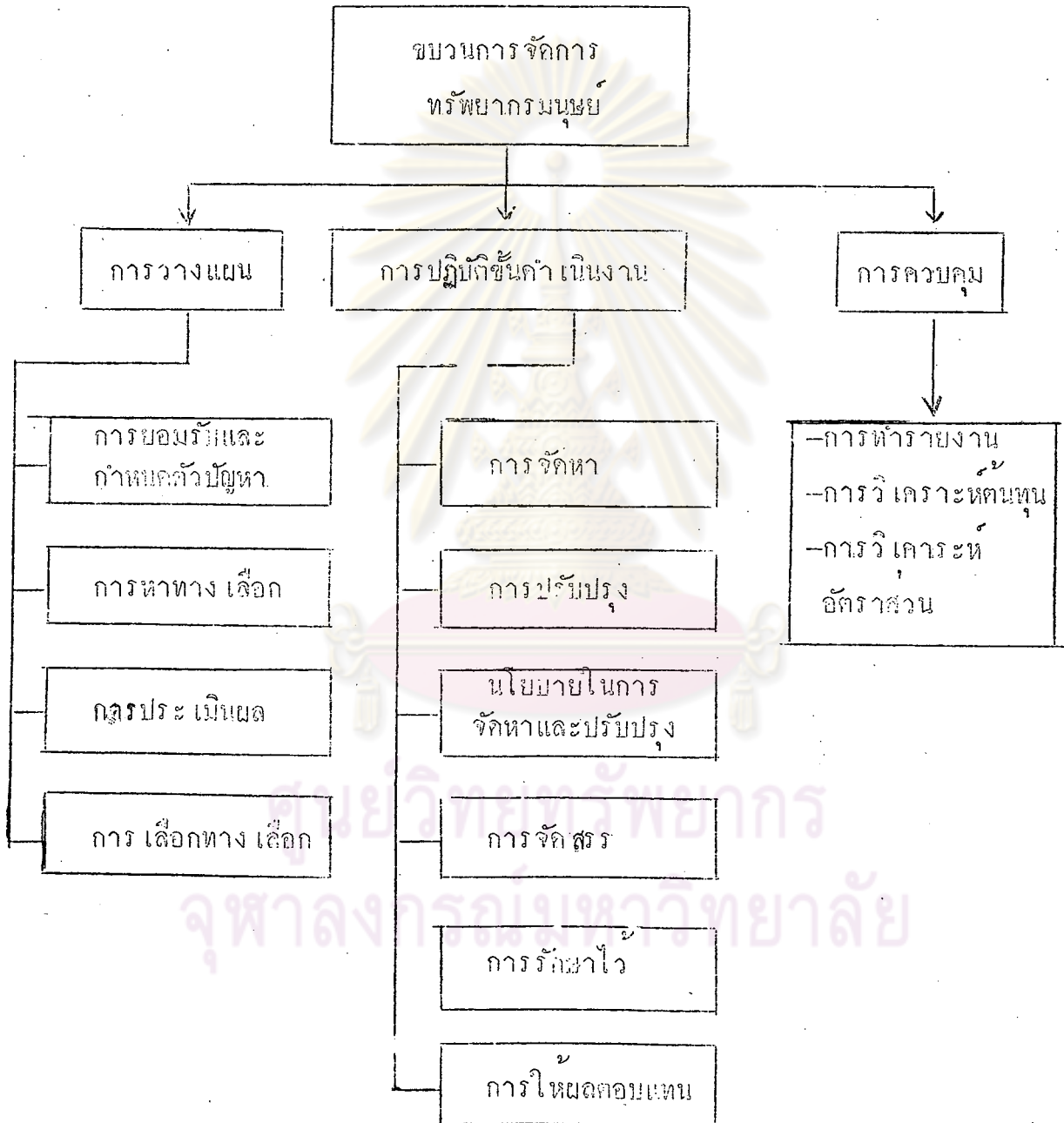
1.1 การวางแผน วิธีการวางแผนการวางแผนเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ อาจทำเป็นลำดับขั้น ดังนี้คือ

- การกำหนดตัวปัญหา เช่นปัญหาเกี่ยวกับจำนวนพนักงาน ลักษณะพนักงาน ฯลฯ
- การหาทางเลือกในการแก้ปัญหาเหล่านั้นๆ
- การประเมินผลเกี่ยวกับทางเลือกแต่ละทาง
- การเลือกทางเลือกที่ดีที่สุด หลังจากประเมินผล



แผนภูมิที่ 6 :

แสดงการจัดการทรัพยากรมนุษย์



แผนภูมิที่ 7 : แสดงขบวนการจัดการทรัพย์สินภรณนุชย์

1.2 การปฏิบัติขั้นดำเนินงาน หน้าที่การจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ที่สำคัญที่สุด ก็คือ การปฏิบัติขั้นดำเนินงาน เพราะหากว่ามีการวางแผนไว้อย่างดี แต่ไม่มีการปฏิบัติงานจริง หรือไม่มีการปฏิบัติตามแผนการที่วางไว้ ก็จัดการก็จะไม่มีพนักงานตามที่ต้องการ การปฏิบัติขั้นดำเนินงานเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์จะเริ่มตั้งแต่ การคัดเลือกพนักงานเข้าเป็นทรัพยากรของกิจการ จนกระทั่งทำให้ทรัพยากรมนุษย์ที่ได้มาเป็นประโยชน์แก่กิจการอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด ตลอดจนการให้รางวัลตอบแทนอันเป็นการจูงใจพนักงาน ซึ่งจะพิจารณาที่ละขั้นตามลำดับ

1.2.1 การจัดหาทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง การรับสมัคร การคัดเลือก และการวางจ้างพนักงาน เพื่อให้ได้เพียงพอกับความต้องการของทรัพยากรมนุษย์ ทั้งในปัจจุบันและอนาคต

1.2.2 การปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ หลังจากที่ได้ทำการคัดเลือกพนักงานเข้าสู่กิจการแล้ว ในบางกิจการหรือในบางกรณีจำเป็นต้องทำการปรับปรุงพนักงาน โดยให้ความรู้แก่พนักงาน เพื่อให้ได้ประโยชน์แก่กิจการมากที่สุด นั่นหมายถึงการฝึกอบรมพนักงาน การฝึกอบรมพนักงานนี้อาจจะทำในจุดประสงค์ที่แตกต่างกัน เช่น ฝึกอบรมเพื่อให้ได้เทคนิคใหม่ เพื่อเพิ่มทักษะ หรือเพื่อให้ทราบวิธีปฏิบัติงาน ซึ่งการฝึกอบรมนี้อาจจะทำได้เป็นทางการ หรือทำอย่างไม่เป็นทางการ โดยการฝึกอบรมในระหว่างการทำงานก็ได้

1.2.3 นโยบายในการจัดหาและปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง นโยบายในการจัดหาพนักงาน ในกรณีที่กิจการต้องการเพิ่มจำนวนพนักงาน ถ้าหากว่าความต้องการพนักงานนั้นไม่ใช่พนักงานระดับแรงงานที่ไม่มีความชำนาญ ซึ่งอาจจะเกิดจากการเพิ่มปริมาณการผลิต หรือเกิดจากการเพิ่มสายของผลิตภัณฑ์ การจัดหาพนักงานนั้นกิจการอาจจะทำได้ 2 ทางคือ การจัดหาพนักงานจากภายนอก และการจัดหาพนักงานภายในกิจการ

หากว่ากิจการรับพนักงานใหม่จากภายนอก กิจการอาจเสียอัตราค่าจ้างสูงขึ้น แต่ไม่เสียเวลาและต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงาน ทั้งนี้อาจทำให้เกิดผลเสียอีกประการหนึ่ง คือ ทำให้เกิดความไม่พอใจแก่พนักงานชั้นต่ำ แต่หากว่ากิจการรับพนักงานภายในกิจการ ย่อมหมายถึงว่ากิจการจะต้องทำการฝึกอบรมแรงงานชั้นต่ำของกิจการ เพื่อให้มีความสามารถรับตำแหน่งใหม่ ซึ่งมีผลทำให้กิจการประหยัดค่าใช้จ่ายในรูปค่าแรง เพราะในระยะที่แรงงานยังไม่มีประสบการณ์ อาจจ่ายค่าแรงในอัตราเดิมไปก่อนแล้ว จึงเพิ่มอัตราค่าแรงขึ้นภายหลัง และเป็นการบำรุงขวัญของพนักงานในกิจการ ผลเสียที่ตามมาก็คือ กิจการมีรายจ่ายเพิ่มขึ้นในรูปของค่าฝึกอบรมทั้งทางตรงและทางอ้อม

1.2.4 การจัดสรรทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงการจัดสรรทรัพยากรมนุษย์หรือพนักงานของกิจการให้เหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่การงาน การจัดสรรหน้าที่งานนั้นจะต้องพิจารณาถึงปัจจัย 3 ประการ คือ

- ประสิทธิภาพของงาน หมายถึงการที่จะจัดสรรพนักงานให้ทำงานในหน้าที่ใดนั้น ให้พิจารณาจากความสามารถและประสิทธิภาพในการทำงานเป็นเกณฑ์
- การปรับปรุงพนักงาน หมายถึงการจัดสรรพนักงานให้ทำงานในตำแหน่งใดนั้น ให้พิจารณาถึงผลการเรียนรู้ โดยหวังว่าพนักงานนั้นอาจจะเรียนรู้มากขึ้น และทำงานได้ผลดีในอนาคต เช่น การฝึกอบรมพนักงานใหม่
- ความพึงพอใจของพนักงานนั้น หมายถึงการจัดสรรพนักงานให้คำนึงถึงความพึงพอใจ อุนิสัย และบุคลิกของพนักงานผู้นั้นด้วย

ฉะนั้น ในบางกรณีกิจการอาจจะไม่สามารถจัดสายงานให้แก่พนักงาน โดยให้สอดคล้องกับปัจจัยทั้ง 3 ชนิดได้ เนื่องจากในบางครั้งปัจจัยทั้ง 3 อาจจะขัดแย้งกัน เช่น การที่กิจการมีนโยบายที่จะส่งเสริมให้พนักงานในกิจการได้มีโอกาสเลื่อนฐานะหรือจัดเตรียมกำลังทรัพยากรมนุษย์ไว้สำหรับการขยายกิจการ ฝ่ายบริหารอาจไม่สามารถ

ที่จะให้พนักงานไปทำงานในหน้าที่ ที่พนักงานผู้นั้นมีประสิทธิภาพ แต่อาจจะเปลี่ยนหน้าที่ใหม่ เมื่อพิจารณาเห็นว่าพนักงานผู้นั้นสามารถที่จะเรียนรู้ และมีประสิทธิภาพขึ้นภายหลัง หรือเมื่อพิจารณาเห็นว่าพนักงานผู้นั้นมีความพึงพอใจที่จะทำงานนั้น

1.2.5 การรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรมนุษย์ (Conservation of Human Resource) ทรัพยากรมนุษย์ในกิจการหนึ่งๆย่อมมีอยู่หลายประเภทด้วยกัน เช่น พนักงานที่มีประสิทธิภาพในการทำงานเฉพาะตัว และพนักงานที่ทำงานเป็นกลุ่ม นักธุรกิจยอมตระหนักถึงความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ที่มีประสิทธิภาพของกิจการ จึงพยายามที่จะหาวิธีการรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรมนุษย์ของกิจการ

การรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรมนุษย์นี้หมายถึงชบวนการที่จะรักษาไว้ ซึ่งความสามารถของพนักงานแต่ละบุคคล และประสิทธิภาพของพนักงานทั้งกลุ่มในกิจการ เนื่องจากว่าในการเปลี่ยนแปลงเกี่ยวกับพนักงานของกิจการแต่ละครั้งนั้น กิจการจะต้องเสียค่าใช้จ่ายต่างๆเป็นจำนวนมาก เช่นต้นทุนในการฝึกอบรมพนักงานใหม่ ต้นทุนในการจัดหาพนักงานใหม่เข้ามาแทนที่ และส่วนขาดทุนที่เกิดจากต้นทุน การที่พนักงานออกจากกิจการไป

ในบางครั้งกิจการก็ไม่อาจจะรักษาทรัพยากรมนุษย์ให้คงไว้ในกิจการได้ อาจเกิดจากการที่กิจการต้องการเปลี่ยนแปลงวิธีการผลิต นโยบาย ซึ่งลดต้นทุนการผลิต ซึ่งอาจจะมีผลกระทบกระเทือนต่อพนักงานในกิจการ ในรูปของการเสียชีวิต เสียทัศนคติ ซึ่งผลที่ตามมาก็คือพนักงานที่เปี่ยมแรงงานประเภทที่มีความชำนาญของกิจการอาจจะลาออกจากกิจการไป ทำให้กิจการต้องเสียต้นทุน ในการว่าจ้างพนักงานใหม่เข้ามาแทนที่ ทั้งนี้ฝ่ายบริหารอาจต้องรักษาพนักงานไว้ทั้งๆที่ไม่ก่อประโยชน์ให้กิจการในช่วงระยะเวลาหนึ่ง

ฉะนั้น ในการปฏิบัติขั้นดำเนินงาน ฝ่ายบริหารต้องคำนึงถึงหน้าที่นี้ไว้อย่างมาก เนื่องจากอาจก่อให้เกิดความเสียหายแก่กิจการอย่างใหญ่หลวงได้

1.2.6 การให้ทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง ขบวนการที่จะใช้ทรัพยากรมนุษย์ที่มีอยู่ในกิจการให้เกิดประโยชน์สูงสุด และให้บรรลุสู่เป้าหมายในการจัดการของกิจการนั้น

1.2.7 การให้ผลตอบแทนแก่ทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลของทรัพยากรมนุษย์ คือการประเมินค่าของพนักงานในกิจการ รวมทั้งการวัดประสิทธิภาพในการทำงาน และการเลือกพนักงาน ใน การประเมินผลของพนักงานนั้นจะประเมินผลของพนักงานออกมาในรูปของตัวเงิน หรือไม่เป็นตัวเงินก็ได้ หลังจากที่ฝ่ายบริหารได้ทำการประเมินผลของการทำงานของพนักงานแล้ว ฝ่ายบริหารสามารถนำข้อมูลที่ได้มาใช้ในการตัดสินใจเกี่ยวกับการให้ผลตอบแทน และให้รางวัลแก่พนักงาน ซึ่งระบบการให้ผลตอบแทนและให้รางวัลแก่พนักงานนั้นเป็นสิ่งช่วยให้เกิดแรงจูงใจในการปฏิบัติงาน อย่างไรก็ตามถ้าหากระบบการให้ผลตอบแทนไม่ได้พิจารณาความเป็นธรรมแล้ว ก็จะมีผลตรงกันข้าม การให้ผลตอบแทนนี้อาจไม่ได้ให้เป็นรูปของตัวเงิน แต่อาจจะอยู่ในรูปอื่นๆ เช่น การเลื่อนขั้น ให้ค่าชมเชย เป็นต้น

1.3 การควบคุม หน้าที่สำคัญของฝ่ายบริหารหลังจากการปฏิบัติขั้นดำเนินงานก็คือ การควบคุม การควบคุมขั้นต้นนี้เพื่อตรวจสอบความถูกต้องของการทำงาน ตลอดจนประเมินประสิทธิภาพของแผนการที่วางไว้ อีกด้วย เพื่อประโยชน์ในการปรับปรุงแก้ไขในภายหลัง

ฉะนั้นในการวางระบบบัญชี จะต้องวิเคราะห์ถึงรายละเอียดของข้อมูลที่ยุ่ฝ่ายบริหารต้องการจะนำไปใช้ เพื่อประโยชน์ในขบวนการจัดการ เพื่อวางระบบบัญชีให้สามารถเก็บข้อมูลดังกล่าวด้วยความสะดวก

2. ปรับปรุงวิธีการวัดผล หลังจากที่ได้วิเคราะห์เป้าหมายของธุรกิจ และความต้องการข้อมูลในการจัดการแล้ว ทำให้ทราบเป้าหมายหลักของการวางระบบบัญชี แต่การวางระบบบัญชีจะให้ข้อมูลที่ให้ประโยชน์ในทางการบัญชีไม่ได้ หากว่าข้อมูลต่างๆที่ได้มาไม่น่าเชื่อถือ ฉะนั้นจึงต้องการหลักเกณฑ์และวิธีการวัดข้อมูลให้เป็นที่เชื่อถือได้เสียก่อน ซึ่งจะทำให้ได้โดย

2.1 เลือกวิธีการวัด (Select types of Measurements)

ข้อมูลที่จะบันทึกทางการบัญชีได้แก่ คนทุน และมูลค่าของทรัพย์สินมนุษย์ ซึ่งจากการศึกษาถึงรายละเอียด เป็นที่ทราบว่าข้อมูลที่จะนำมาใช้ประโยชน์ได้นั้นมีอยู่หลายชนิด เช่น คนทุน ก็ประกอบด้วยคนทุนเดิม คนทุนทดแทน มูลค่าของทรัพย์สินมนุษย์ด้วยกัน อาจจะเป็นมูลค่าที่วัดตามตัวทรัพย์สินมนุษย์แต่ละหน่วยหรือกลุ่ม ซึ่งอาจจะให้ข้อมูลที่ เป็นตัวเงิน หรือไม่เป็นตัวเงินหรือทั้งสองอย่าง ทั้งนี้ยอมแล้วแต่นโยบายของกิจการที่จะเลือกวิธีการวัด เนื่องจากอรรถประโยชน์ที่จะได้รับ และความต้องการยอมแตกต่างกันไปในแต่ละธุรกิจ

2.2 ทดสอบความถูกต้องและความเป็นไปได้ของข้อมูล หลังจากที่ได้ตัดสินใจเลือกวิธีการวัดข้อมูลแล้ว จำเป็นต้องทดสอบความถูกต้องของวิธีการที่จะให้ข้อมูลที่ถูกต้องหรือไม่ เพียงใด หากไม่มีการทดสอบก็อาจจะได้วิธีการที่ไม่เหมาะสม ทำให้ข้อมูลที่ได้รับความน่าเชื่อถือ

2.3 จัดวางระบบ กฎเกณฑ์ เครื่องมือ ที่ใช้ในการเลือกวิธีการวัด เช่น อาจจะออกแบบฟอร์มให้เหมาะสม เพื่อให้ได้ข้อมูลที่ต้องการ

3. ปรับปรุงวิธีการเก็บข้อมูล ข้อมูลที่มีอยู่ในกิจการอาจจะไม่ได้ทำการรวบรวมไว้ โดยปกติแล้วก่อนที่จะวางระบบบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ ข้อมูลต่างๆ ที่เกี่ยวข้องมักจะรวมไว้ในบัญชีค่าใช้จ่ายในการบริหาร ฉะนั้นวิธีการเก็บข้อมูลที่จะทำได้ก็คือ

3.1 จัดวางผังบัญชีขึ้น โดยแบ่งผังบัญชีออกตามความต้องการของฝ่ายบริหาร ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ประเภทใหญ่ได้แก่ข้อมูลเกี่ยวกับ การจัดหา และการฝึกอบรม ซึ่งอาจจะวางผังบัญชีได้ดังตัวอย่างในตาราง 20

ตาราง 20
ตัวอย่างผังบัญชี

<u>เลขที่บัญชี</u>	<u>ชื่อบัญชี</u>
5000	ต้นทุนทรัพยากรมนุษย์
5100	ต้นทุนในการจัดหาทรัพยากรมนุษย์
5101	เงินเดือนของพนักงานรับสมัคร
5102	ค่าใช้จ่ายที่เกิดจาก... สัมภาษณ์
5103	ค่าพาหนะของผู้ทำการคัดเลือกนอกสถานที่
5104	ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการทดสอบพนักงาน
5105	ค่าใช้จ่ายครั้งแรกเพื่อเตรียมตัวรับตำแหน่ง
⋮	⋮
5200	ต้นทุนในการฝึกหัดอบรมพนักงาน
5201	เงินเดือนของผู้ทำการอบรม
5202	เงินเดือนของพนักงาน (ระหว่างฝึกอบรม)
5203	เงินสะสมพนักงาน
5204	วัสดุสิ้นเปลืองระหว่างฝึกอบรม
5205	ค่าวิทยากรจากภายนอก
5206	ค่าเสื่อมราคาเครื่องใช้
⋮	⋮

3.2 การปรับปรุงแก้ไขข้อมูล ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในกิจการบางชนิด อาจจะต้องทำการปรับปรุงก่อนที่จะนำมาใช้ เช่น ข้อมูลเกี่ยวกับมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ ส่วนที่ไม่เป็นตัวเลข ถ้าหากว่าฝ่ายบริหารต้องการใช้ข้อมูลเหล่านั้น โดยใช้แบบสอบถาม ความน่าจะเป็น และเทคนิคอื่นๆ ที่เกี่ยวข้องเข้าช่วยในการปรับปรุงตัวเลข เพื่อสะดวกในการตัดสินใจ

4. ทดสอบระบบและทบทวนแก้ไข หลังจากกำหนดเป้าหมาย ทาวิธีวัดผล และปรับปรุงวิธีจัดเก็บข้อมูลแล้ว จะต้องทำการทดสอบระบบบัญชีที่วางขึ้นว่าน่าเชื่อถือเพียงใด หากมีข้อบกพร่องจะได้ทำการแก้ไขให้ถูกต้องและเหมาะสม วิธีการทดสอบนั้น อาจระอให้ใช้ปฏิบัติแล้วทำการแก้ไขก็ได้ แต่เพื่อความสะดวกและประสิทธิภาพในการใช้งาน จึงควรทำการทดสอบก่อนนำระบบบัญชีออกใช้ ซึ่งวิธีการทดสอบยอมทำได้โดยการเลือกตัวอย่างขึ้นตรวจสอบ ซึ่งจะทำได้เป็นขั้นๆ ดังนี้

4.1 เลือกตัวอย่างขึ้นเพื่อทำการทดสอบ การเลือกตัวอย่าง จะต้องทำด้วยความระมัดระวัง เพื่อให้จะได้ตัวอย่างที่เป็นตัวแทนที่ดีของข้อมูล

4.2 การใช้ระบบบัญชี นำระบบบัญชีที่วางไว้ใช้กับตัวอย่างที่เลือกขึ้นมา เพื่อทำการทดสอบระบบบัญชีว่าใช้ได้เพียงใด

4.3 วิเคราะห์ผลรับ ที่ได้จากการใช้ระบบบัญชีนั้น เพื่อดูความน่าเชื่อถือและความเป็นไปได้ เพื่อที่จะได้ทำการปรับปรุงแก้ไข

4.4 ปรับปรุงแก้ไข ในกรณีทดลองระบบบัญชีกับตัวอย่างที่เลือกขึ้นมาแล้วก็ได้วิเคราะห์ผลรับ หากมีสิ่งใดที่จะต้องแก้ไขจะได้ทำเสียก่อนที่จะนำระบบบัญชีออกใช้

5. การจัดเตรียมเครื่องมือที่ใช้ในระบบบัญชี ขั้นตอนสุดท้ายของการวางระบบบัญชี คือการจัดเตรียมเครื่องมือเครื่องใช้ต่างๆ ที่ต้องใช้กับระบบบัญชีนั้น เพื่ออำนวยความสะดวกแก่ผู้ใช้ระบบบัญชี ซึ่งจะทำได้โดย

5.1 การจัดทำแบบฟอร์มต่างๆที่ใช้ในระบบบัญชีนั้น โดยทำเป็นมาตรฐาน เพื่อความสะดวกสบายของผู้ใช้ ทั้งในลักษณะของข้อมูลดิบ และข้อมูลที่จะใช้ในการรายงาน

5.2 อบรมพนักงานให้เข้าใจถึงระบบบัญชี และเครื่องอำนวยความสะดวก รวมทั้ง แบบฟอร์ม และขั้นตอนต่างๆของระบบบัญชีที่วางขึ้นใหม่

5.3 เริ่มใช้ระบบบัญชีใหม่

6. ปรับปรุงแก้ไขระบบบัญชี ตลอดระยะเวลาที่ใช้ระบบบัญชี จำเป็นที่จะต้องมีการตรวจสอบ และปรับปรุงแก้ไขอยู่เสมอ ทั้งนี้เพื่อให้สอดคล้องกับสภาพแวดล้อมที่ผันแปรอยู่ตลอดเวลา เช่นการเปลี่ยนแปลงนโยบายของฝ่ายบริหาร เกี่ยวกับข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ เป็นสาเหตุที่ทำให้ต้องเปลี่ยนแปลง คือปรับปรุงระบบบัญชีเสียใหม่ให้สอดคล้องกับนโยบายใหม่ของฝ่ายจัดการ

ลักษณะของระบบบัญชี

เนื่องจากว่ากิจการแต่ละแห่ง มีสภาพแวดล้อมแตกต่างกัน เช่น นโยบายขนาดโครงสร้าง ของธุรกิจ ตลอดจนปัจจัยที่มีอิทธิพลต่อการวางระบบบัญชีของกิจการ ฉะนั้นระบบบัญชีในกิจการแต่ละแห่งย่อมแตกต่างกัน ระบบบัญชีของกิจการมักจะแตกต่างกันด้วยสาเหตุที่สำคัญอย่างหนึ่ง คือ ระดับความต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหารในการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ดังนั้นในที่นี้จะกล่าวถึงลักษณะของระบบบัญชีตามระดับความต้องการข้อมูลทางด้านการจัดการ โดยแบ่งแหล่งของข้อมูลตามหน้าที่ทางการจัดการ ซึ่งแบ่งเป็นหน้าที่หลัก 5 ประการ คือ การวางแผน การตัดสินใจ การรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผล และการควบคุม และจากหน้าที่แต่ละประการนี้จะวิเคราะห์ถึงความต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหาร โดยแบ่งระดับของระบบบัญชี เป็นระบบบัญชีขั้นพื้นฐาน ระบบบัญชีชั้นกลาง ระบบบัญชีชั้นสูง และระบบบัญชีชั้นพิเศษ ทั้งนี้จะคู่ได้จากตาราง 21 ซึ่งแสดงลักษณะของระบบบัญชีตามระดับความต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหาร

ตารางที่ 21

ลักษณะของระบบบัญชีตามระดับความต้องการข้อมูลของฝ่ายบริหาร

หน้าที่ทางการจัดการ	แหล่งของข้อมูล	ต้นทุนที่เสนอต่อฝ่ายบริหาร			
		ระบบบัญชีขั้นพื้นฐาน	ระบบบัญชีขั้นกลาง	ระบบบัญชีขั้นสูง	ระบบบัญชีขั้นพิเศษ
1. การวางแผน	-ข้อมูลเกี่ยวกับแรงงาน ชนิดมีความชำนาญ	-ต้นทุนของการจัดหา ฝักอบรม ฯลฯ	-ต้นทุนทดแทน	-ต้นทุนมาตรฐานและ ต้นทุนจริง - การประเมินค่าของ การเคลื่อนย้ายของ พนักงาน	-มูลค่าทางการบัญชี โดยการใช้มูลค่า ในรูปของเงาตอบ แทน
2. การตัดสินใจ	-ค่าใช้จ่ายในการจัดการ -วิธีการคัดเลือกและ ฝักอบรมพนักงาน	-งบประมาณต้นทุน ประเภทต่างๆ -มูลค่าในการตัดสินใจ คัดเลือกพนักงาน	-งบประมาณสำหรับ การจัดการ การฝัก อบรม และอื่นๆ -การวิเคราะห์ต้นทุน ในการจัดหาเปรียบ เทียบกับต้นทุนการ ฝักอบรม	-ตั้งต้นทุนมาตรฐาน และทำงบประมาณ -เปรียบเทียบต้นทุน ที่เกิดจริงกับมาตร- ฐานหรืองบประมาณ	-งบประมาณเงินลงทุน -หาอัตราส่วนเงินทุน หมุนเวียน -มูลค่าตามต้นทุน ชดเชย

ตารางที่ 21 (ต่อ)

ลักษณะของระบบบัญชีตามระดับความต้องการ ข้อมูลของฝ่ายบริหาร

หน้าที่ทางการ จัดการ	แหล่งของข้อมูล	ต้นทุนที่เสนอต่อฝ่ายบริหาร			
		ระบบบัญชีขั้นพื้นฐาน	ระบบบัญชีขั้นกลาง	ระบบบัญชีขั้นสูง	ระบบบัญชีขั้นพิเศษ
3. การรักษาไวซึ่ง ทรัพย์สินมนุษย์	- อัตราการหมุนเวียน ของพนักงาน	- ต้นทุนจากการหมุน เวียนพนักงาน - ข้อมูลเกี่ยวกับทัศน คติ	- ต้นทุนทดแทน - งบประมาณต้นทุนการ หมุนเวียน	- ต้นทุนค่าเสียโอกาส - งบประมาณต้นทุนเสีย โอกาส	- มูลค่าของทรัพย์สิน มนุษย์ที่สูญเสียไป - งบประมาณมูลค่าของ ทรัพย์สินที่สูญเสียไป
4. การประเมินผล	- ระดับความสามารถ ของพนักงาน	- จัดลำดับความ สามารถ	- การประเมินค่าของ ทรัพย์สินมนุษย์โดย อาศัยพฤติกรรม	- กำหนดมูลค่าของ ทรัพย์สินมนุษย์รวม	- กำหนดมูลค่าของ ทรัพย์สินแต่ละหน่วย
5. การควบคุม	- ไม่มีข้อมูล	- เปรียบเทียบต้นทุน ที่เกิดขึ้นและต้นทุน ในอดีต	- เปรียบเทียบต้นทุนที่ เกิดจริง และต้นทุน ตามงบประมาณ - วิเคราะห์ผลต่าง	- เปรียบเทียบต้นทุน ที่เกิดขึ้นจริงและต นทุนมาตรฐาน - วิเคราะห์ผลต่าง	- เปรียบเทียบต้นทุน ชนิดต่างๆ

ศูนย์วิทยุทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

จากตาราง 21 จะเห็นว่าขอมูลต่าง ๆ ของทรัพยากรมนุษย์หากว่าไม่มีการบันทึกทางการบัญชี ขอมูลที่ได้จะได้อาจมาจากฝ่ายบุคคลากร ซึ่งอาจจะได้อาจแต่ให้ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหารน้อยมาก แหล่งของขอมูลเหล่านี้ ทางนักบัญชีสามารถที่จะวางระบบบัญชีเพื่อให้สอดคล้องกับความต้องการขอมูลของฝ่ายบริหาร เช่น หน้าที่ทางด้านการวางแผน หากไม่มีระบบบัญชี ฝ่ายบริหารจะได้ออมูลเกี่ยวกับพนักงานเฉพาะขอมูลที่มีความสำคัญต่อกิจการ เช่น แรงงานประเภทที่ตองใช้ความชำนาญ ทั้งนี้อาจจะเป็นเพราะว่ากิจการตองลงทุนในการปรับปรุงพนักงาน หรืออาจเป็นเพราะแรงงานประเภทนี้หายากเป็นต้น แต่หากว่ากิจการบันทึกการทางการบัญชี ฝ่ายบริหารก็จะได้รับขอมูลช่วยในการวางแผนเพิ่มขึ้น และฝ่ายบริหารจะตองการขอมูลมากน้อยเพียงใด ก็ขึ้นอยู่กับระบบบัญชีที่ใช้อยู่ในกิจการ เช่น ฝ่ายบริหารอาจตองการต้นทุนเดิมในการช่วยในการตัดสินใจ ซึ่งถือว่าตองการขอมูลตามระบบบัญชีขั้นพื้นฐาน หากฝ่ายบริหารตองการต้นทุนทดแทนทางคานนักบัญชี จึงควรที่จะวางระบบบัญชีตามระบบบัญชีขั้นกลาง เพื่อให้สอดคล้องกับความตองการของฝ่ายบริหาร ที่ถือว่าเป็นระบบบัญชีขั้นกลาง เนื่องจากว่า ในการจัดระบบบัญชีเพื่อให้ได้ต้นทุนทดแทนนั้น จะตองมีขอมูลตามต้นทุนเดิมเดี่ยก่อน และถ้าหากว่าขอมูลดังกล่าวยังไม่สามารถสนองความตองการของฝ่ายบริหารในด้านการวางแผนได้ นักบัญชีอาจวางระบบบัญชีในขั้นที่สูงขึ้นไปอีก ในระบบบัญชีขั้นสูงและขั้นพิเศษเพื่อที่จะให้ได้ออมูลเกี่ยวกับต้นทุนมาตรฐานและต้นทุนที่เกิดขึ้นจริง การประเมินค่าของการหมุนเวียนของพนักงาน และการกำหนดมูลค่าทางการบัญชีโดยให้ผลตอบแทนตามการให้ผลตอบแทนในรูปของรางวัล ฯลฯ ในหน้าที่ทางด้านการจัดการอื่น ๆ ของฝ่ายจัดการก็สามารถที่จะได้ขอมูลจากการบันทึกบัญชีตามระบบบัญชีที่จัดวางไว้ ฉะนั้นลักษณะของระบบบัญชีจะแตกต่างกัน เนื่องจากความตองการขอมูลของฝ่ายบริหาร

การรายงานทางการเงินบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์

หลังจากที่กิจการได้จัดหาข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ วางระบบบัญชีและนำเอาข้อมูลมาทำการจดบันทึกทางการเงินบัญชีแล้ว กิจการสามารถที่จะนำข้อมูลจากการจดบันทึกนั้นมาทำการสรุปผลเสนอต่อผู้สนใจข้อมูลนั้น ซึ่งได้แก่การรายงานในงบการเงินของกิจการนั่นเอง วิธีการที่จะนำข้อมูลทรัพย์สินมนุษย์มาทำการรายงานในงบการเงินทำได้ 4 วิธีด้วยกันคือ

1. การเสนอข้อมูลในงบการเงิน วิธีนี้กิจการจะทำได้โดยเอาข้อมูลที่ได้จากยอดหุ้นในบัญชีมาเสนอในการจัดทำงบการเงิน ซึ่งจะได้โดยการแสดงบัญชีเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ ในงบดุลทางด้านสินทรัพย์ของกิจการ ในรายการสินทรัพย์ไม่มีตัวตน และแสดงรายการตัดจำหน่ายเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ไว้ในงบกำไรขาดทุน โดยถือเป็นค่าใช้จ่ายอย่างหนึ่ง ซึ่งการแสดงผลการดำเนินงานในงบการเงินนี้ จะเห็นตัวอย่างได้จากงบการเงินบริษัท Milwaukee Braves, Incorporation ในตาราง 10 กิจการที่นิยมแสดงผลการดำเนินงานในทรัพย์สินมนุษย์ในงบการเงินนี้มักจะใช้กับกิจการที่ให้บริการซึ่ง ทรัพย์สินมนุษย์เป็นสินทรัพย์ที่มีความสำคัญมากกว่าสินทรัพย์ที่มีตัวตนอื่น ๆ ในกิจการ งบการเงินที่สร้างขึ้นนี้จะแสดงผลของสินทรัพย์และกำไรแตกต่างจากงบการเงินที่สร้างขึ้นตามหลักการบัญชีทั่วไป ข้อเสียของการเสนอรายงานนี้คือ ทำให้งบการเงินของกิจการไม่อาจนำไปเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในธุรกิจประเภทเดียวกัน

2. การเสนอข้อมูลในงบประกอบงบการเงิน เนื่องจากการแสดงผลการดำเนินงานเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ไว้ในงบการเงินนั้น ยังไม่เป็นที่รับรองกันในหมู่นักบัญชี ดังในหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไปยังไม่ได้แสดงความเห็นรับรองเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ฉะนั้นกิจการจึงอาจจะรายงานข้อมูลเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ได้โดยไม่ทำให้งบการเงินที่สร้างขึ้นในกิจการขัดต่อหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป โดยทำงบการเงินขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป และทำงบการเงินที่แสดงผลการดำเนินงานเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์เป็นงบประกอบงบการเงิน โดยที่ระบุลงไปในงบการเงินนี้ด้วยว่า (1) เป็นงบการเงินที่ไม่ได้จัดทำขึ้นตามมาตรฐานการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป (2) เป็นงบการเงินที่ไม่

ได้ผ่านการตรวจสอบโดยผู้สอบบัญชี และ (5) แสดงถึงข้อแตกต่างที่เกิดขึ้นจากการ
 แสดงงบการเงินตามวิธีนี้ และงบการเงินที่สร้างขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป จาก
 การเสนอรายงานการเงินด้วยวิธีดังกล่าว ก็คือแสดงงบการเงินโดยถือตามหลักการบัญชีที่รับ
 รองกันทั่วไป พร้อมทั้งทำงบประกอบงบการเงินโดยแสดงรายงานการเงินตามหลักการบัญชี
 ทั่วไป พร้อมทั้งแสดงรายการเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ด้วย ซึ่งผู้อ่านงบการเงิน
 จะทราบได้ว่า รายงานงบการเงินนั้นสามารถที่จะนำไปเปรียบเทียบกับกิจการอื่นในธุรกิจ
 ประเภทเดียวกัน และงบการเงินที่แสดงในงบประกอบงบการเงินนั้นจะให้ประโยชน์ต่อฝ่าย
 บริหารในการตัดสินใจต่าง ๆ ทั้งนี้ผู้สนใจงบการเงินของกิจการก็อาจที่จะนำเอาข้อมูลที่
 แสดงในงบประกอบงบการเงินไปใช้ให้เป็นประโยชน์ได้ ในประเทศสหรัฐอเมริกา มีกิจการ
 บางแห่งซึ่งใช้วิธีเสนอรายงานในงบการเงิน ในกรณีที่กิจการมีลักษณะการบัญชีที่แตกต่าง
 จากหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป ดังตัวอย่างเช่น บริษัท R.G. Barry Corporation
 ซึ่งเริ่มเสนองบการเงินด้วยวิธีนี้ตั้งแต่ ค.ศ. 1970 ดังการแสดงผลงบการเงินในตาราง 3
 ซึ่งรายการที่ทำได้ในงบการเงินของกิจการแตกต่างจากงบการเงินที่สร้างขึ้นตามหลักการบัญชีที่
 รับรองกันทั่วไป คือเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ นอกจากนี้ยังมีบริษัท Abt Associates,
 Incorporation ที่จัดทำงบการเงินตามวิธีดังกล่าว โดยเสนองบการเงินในปี ค.ศ.
 1971 ทั้งนี้บริษัทมีจุดประสงค์ที่จะให้งบการเงินสอดคล้องกับความต้องการของสังคม

3. การเสนอข้อมูลในรายงานสินทรัพย์ไม่มีตัวตน แนวความคิดนี้ได้จากสำนักงาน
 สอบบัญชีแห่งหนึ่งในสหรัฐอเมริกา คือ บริษัท Arthur Andersen & Co.¹⁾
 ให้ความเห็นไว้ว่า ถ้าหากว่ากิจการที่มีเงินลงทุนในรูปสินทรัพย์ไม่มีตัวตนเป็นปริมาณมาก
 แล้วควรจะทำรายงานสินทรัพย์ไม่มีตัวตนโดยเฉพาะอย่างยิ่งกิจการที่ให้บริการ และมีเงิน

1) Arthur Andersen & Co., "Objectives of Financial Statements for Business Enterprises" N.P. : Arthur Andersen & Co., 1972

ลงทุนในรูปของทรัพย์สินบุคคลเป็นปริมาณมาก หรือบริษัทที่ทำการรวมกิจการ ในกรณีที่มี
รายการค่านิยมเกิดขึ้น ให้แสดงรายการเงินลงทุนในค่านิยมด้วย

วิธีการเสนอรายงานการเงินด้วยวิธีนี้ จะทำให้กิจการตัดปัญหายุ่งยากเกี่ยวกับ
การตัดจำหน่ายจำนวนเงินลงทุนในทรัพย์สินบุคคล และผู้ซึ่งงบการเงินคงได้ข้อมูลจากงบ
การเงินซึ่งจัดทำขึ้นตามหลักการบัญชีที่รับรองทั่วไป ซึ่งมีผลทำให้สินทรัพย์ของกิจการต่ำเกินไป
ไปเท่ากับจำนวนเงินลงทุนในทรัพย์สินบุคคลที่ยังคงเหลืออยู่ในกิจการและจำนวนค่าใช้จ่าย
ของกิจการในปีที่มีการลงทุนจะสูงเกินไปเท่ากับจำนวนเงินลงทุนในทรัพย์สินบุคคล ส่วนใน
ปีถัดจากปีที่มีการลงทุนสินทรัพย์ของกิจการก็จะต่ำไป เท่ากับจำนวนที่เหลือจากการตัด
จำหน่ายเงินลงทุนในทรัพย์สินบุคคล

4. การเสนอข้อมูลในรายงานจากประธานกรรมการบริษัท (President
Letter) โดยปกติแล้วในการจัดทำรายงานทางการเงินของกิจการ นอกจากจะประกอบด้วย
งบการเงินแล้วยังประกอบด้วยรายงานของประธานกรรมการบริษัทอีกด้วย และในรายงานของประ-
ธานมักจะให้รายละเอียดเกี่ยวกับการลงทุนในสินทรัพย์ประเภทที่ตัวตน ในเมื่อในกิจการที่
มีเงินลงทุนในทรัพย์สินบุคคลเป็นจำนวนมาก และทรัพย์สินบุคคลเป็นสินทรัพย์ที่สำคัญอย่าง
หนึ่งของกิจการ เช่น กิจการให้บริการ รายงานของประธาน ก็ควรที่จะเปิดเผยเกี่ยว
กับการลงทุนจำนวนนี้ด้วย ซึ่งข้อมูลที่เปิดเผยนี้จะให้ประโยชน์แก่ผู้ลงทุน หรือผู้สนใจงบการ
เงินได้ทำการวิเคราะห์และประเมินผลเกี่ยวกับการจัดการของฝ่ายบริหาร ได้อย่างถูกต้อง
ในรายงานของประธานฯ อาจจะให้รายละเอียดในการลงทุนในทรัพย์สินบุคคลเกี่ยวกับ
การหมุนเวียนของพนักงาน ทั้งในรูปของอัตราการหมุนเวียน และจำนวนเงิน โดยเฉพาะ
อย่างยิ่งการหมุนเวียนของเจ้าหน้าที่ฝ่ายบริหารระดับสูง อาจจะให้รายละเอียดเกี่ยวกับ
แหล่งที่มาหรือแหล่งที่อยู่ใหม่ของเจ้าหน้าที่เหล่านี้ เพราะมีผลเกี่ยวกับการตัดสินใจของผู้ใ
งบการเงิน เมื่อคำนึงถึงคู่แข่งของกิจการ

ข้อเสียของวิธีนี้ก็จะมีเกิดขึ้น เช่น เกี่ยวกับการรายงานสินทรัพย์ไม่มีตัวตนของกิจการ

การรายงานข้อมูลทางการเงินบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ทั้ง 4 วิธีนี้ จะเลือกใช้วิธีใดขึ้นอยู่กับความพอใจของฝ่ายบริหาร ที่จะเปิดเผยข้อมูลให้แก่ผู้ใช้งบการเงินเพียงใด ทั้งนี้เนื่องจากว่าหลักการบัญชีที่ปฏิบัติโดยทั่วไปยังไม่ยอมรับว่า เงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์เป็นสินทรัพย์ของกิจการ หากว่าจะรายงานเงินลงทุนนี้ในงบการเงินที่เสนอต่อบุคคลทั่วไป ก็จะทำให้งบการเงินที่จัดทำขึ้น ไม่เป็นไปตามมาตรฐานงบการเงินที่ทำขึ้นตามหลักการบัญชีทั่วไป ซึ่งผู้สอบบัญชีก็คงจะไม่ยอมลงลายมือชื่อรับรองงบการเงินเป็นแน่ ฉะนั้นถ้าฝ่ายบริหารต้องการจะรายงานข้อมูลทางการเงินบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ต่อผู้ใช้งบการเงินแล้ว จึงต้องเลือกใช้วิธีใดวิธีหนึ่งในสามวิธีหลัง เพื่อไม่ให้งบการเงินที่สร้างขึ้นขัดต่อมาตรฐานการบัญชีที่รับรองทั่วไป

ประโยชน์ของการบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์

จากข้อมูลทางการเงินบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ ตลอดจนการรายงานข้อมูลดังกล่าว ย่อมให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงิน ซึ่งประโยชน์ของผู้ที่จะได้รับจากการใช้งบการเงินนั้นสามารถที่จะแบ่งได้เป็น 2 กลุ่มใหญ่ ๆ คือ ผู้ใช้ข้อมูลภายในกิจการ นั่นคือฝ่ายบริหาร เพื่อที่จะใช้ข้อมูลที่ได้จากการจัดบันทึกในการบริหารทรัพย์สินมนุษย์ให้ได้ประโยชน์มากที่สุด ส่วนอีกกลุ่มหนึ่ง คือ ผู้ใช้ข้อมูลภายนอกกิจการ นั่นคือประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้น เจ้าหนี้ ผู้สนใจอื่น ๆ ตลอดจนประโยชน์ต่อสังคม ดังรายละเอียดต่อไปนี้

ประโยชน์ต่อฝ่ายบริหาร

ในด้านของฝ่ายบริหาร ในกรณีที่กิจการมีทรัพย์สินมนุษย์อยู่นั้น ฝ่ายบริหารจะต้องให้ความสนใจในการจัดการ เช่นเดียวกับสินทรัพย์อื่น ๆ ของกิจการ นั่นคือจะต้องให้มีจำนวนทรัพย์สินมนุษย์อยู่ในกิจการอย่างเหมาะสม คือไม่ให้มีจำนวนมากเกินไปหรือน้อยเกินไป การที่กิจการมีทรัพย์สินมนุษย์มากเกินไป ก็จะทำให้เกิดการว่างงานที่ซ่อนตัวอยู่ เนื่องจากมีพนักงานมากกว่าจำนวนงานที่มีอยู่ทำให้ต้นทุนต่าง ๆ สูงโดยใช่เหตุ แต่ในทางตรงกันข้ามถ้าหากว่ากิจการนั้นขาดแคลนพนักงานก็จะมีผลทำให้กิจการไม่สามารถที่จะดำเนินการให้สำเร็จตามเป้าหมายที่วางไว้ได้ เช่นในแผนกผลิต ถ้ามีแรงงาน

น้อยเกินไปก็ไม่อาจจะผลิตสินค้าออกมาตรงตามความต้องการของตลาดได้ ซึ่งอาจจะทำให้กิจการเสียลูกค้า และถ้ากิจการจะเพิ่มแรงงานก็อาจต้องจ่ายค่าจ้างแรงงานสูง กวาราาคาปกติ หรือถ้าจะจ่ายค่าแรงล่วงเวลาก็ทำให้ต้นทุนของผลผลิตสูงเช่นกัน ในการที่ฝ่ายบริหารจะจัดการทรัพยากรมนุษย์ให้ได้ประโยชน์สูงสุดก็จะต้องอาศัยข้อมูลทางการบัญชีประกอบการจัดการ เช่นเดียวกับสินทรัพย์อื่น ๆ ของกิจการ ฝ่ายบริหารจะนำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ประโยชน์ในหน้าที่การจัดการ ดังรายละเอียดต่อไปนี้

1. การวางแผน นักบัญชีหลายท่านให้ความเห็นว่าข้อมูลจากการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นั้นสามารถที่จะใช้ช่วยประโยชน์ในการวางแผนเกี่ยวกับการจัดการทรัพยากรมนุษย์ได้ เช่น Brummet, Flamholtz และ Pyle² ให้ความเห็นว่าข้อมูลจากทรัพยากรมนุษย์นั้นใช้ช่วยฝ่ายบริหารในการวางแผนและควบคุมได้โดยยึดถือหลักตามรายงาน American Accounting Association กล่าวไว้ใน A Statement of Basic Accounting Theory ซึ่งได้แก่

- การยอมรับและกำหนดตัวปัญหา
- การหาทางเลือกในการแก้ปัญหา
- การประเมินผลของทางเลือกแต่ละทาง
- การเลือกทางเลือกที่เหมาะสม
- การควบคุม โดยการจัดทำรายงานถึงผลของการกระทำ

ซึ่งในที่นี้จะกล่าวถึงข้อมูลที่ได้จากการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ที่สามารถให้ประโยชน์ในการช่วยฝ่ายบริหารเกี่ยวกับการวางแผน ฉะนั้นจะกล่าวถึงเฉพาะหน้าที่การวางแผนทั้งสี่ก่อน ส่วนเรื่องการควบคุมจะกล่าวถึงในหัวข้อของการควบคุม

1.1 การบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ให้ประโยชน์ในการยอมรับและกำหนดตัวปัญหา การจดบันทึกข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ทำให้กิจการสามารถที่จะทราบจำนวนเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ ผลกำไรที่กิจการจะได้รับจากการลงทุนนั้น ซึ่งตัวเลขเหล่านี้ทำให้กิจการสามารถประมาณผลได้จากการลงทุน และประมาณถึงแนวโน้มที่ได้จากอัตราส่วนของการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ต่อการลงทุนในสินทรัพย์ทั้งหมดของ

กิจการ มีนักบัญชีสนับสนุนว่าการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์อันได้แก่ต้นทุนที่เกิดจากการจัดหา การฝึกอบรม และการมีทรัพยากรไว้ในกิจการ มีผลทำให้เกิดกำไรแก่กิจการ หรืออาจจะกล่าวได้ว่า อัตราส่วนการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์สูงก็จะมีผลทำให้กิจการมีกำไรสูงตามไปด้วย และในทางตรงกันข้ามถ้าอัตราส่วนในการลงทุนต่ำ กำไรของกิจการก็จะต่ำ นอกจากนั้นอัตราส่วนการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์ (Human Resource Turnover) ยังเป็นสิ่งที่ควรพิจารณาค่าอีกด้วย เนื่องจากกิจการที่มีการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์สูงเท่าไร ก็จะมีผลทำให้ต้นทุนในทรัพยากรสูงขึ้นเพียงนั้น ถ้าหากว่าอัตราส่วนการหมุนเวียนนี้สูงขึ้น ก็เป็นหนทางที่จะทำให้ฝ่ายบริหารเตรียมหาทางแก้ไขและประเมินผลของทางแก้ไขนั้น ๆ

1.2 ให้ประโยชน์ในการหาทางเลือกในการแก้ปัญหา การหาทางเลือกนี้จะต้องอาศัยประสบการณ์ และสิ่งแวดล้อมเขาช่วย พร้อมทั้งต้องการคาดคะเนและตั้งระบบบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในแต่ละสถานการณ์

1.3 ให้ประโยชน์ในการประเมินผลของทางเลือก กิจการอาจจะใช้หลักการทางงบประมาณเขาช่วย โดยการทางงบประมาณเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในหลักการบัญชีที่นิยมกันทั่วไปนั้น เมื่อจัดทำงบประมาณขึ้นมามักจะไม่ได้คำนึงถึงข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ แต่หากว่าฝ่ายบริหารจัดทำงบประมาณโดยคำนึงถึงข้อมูลต่าง ๆ ทางด้านทรัพยากรมนุษย์บางแล้วก็จะทำให้สามารถคำนวณหาผลได้ และต้นทุนที่จ่ายไปเพื่อให้ได้ทรัพยากรมนุษย์นั้น ทำให้สามารถประเมินผลออกมาได้ ถ้าใช้หลักการนี้กับทางเลือกหลาย ๆ ทางก็สามารถประเมินผลของทางเลือกแต่ละทางได้

1.4 การใช้ประโยชน์ในการเลือกทางเลือกที่เหมาะสม ในการเลือกทางเลือกนั้น นอกจากที่จะประเมินผลจากข้อมูลที่เป็นตัวเลขดังกล่าวแล้ว อาจจะต้องคำนึงถึงข้อมูลอื่น ๆ ซึ่งเป็นข้อมูลที่ไม่เป็นตัวเลขเขาประกอบในการพิจารณาคัดสินใจ ตัวอย่างเช่น ในกรณีที่จ้างโรงงานใหม่นอกจากจะพิจารณาถึงปัจจัยที่เป็นตัวเลขแล้วยังต้องคำนึงถึงความพอใจของพนักงานที่จะทำงานด้วย ว่าพอใจที่จะทำงานที่โรงงานใด เนื่องจากว่าถ้าหากหาแรงงานยาก อาจจะก่อให้เกิดต้นทุนสูงในอนาคต หรืออาจจะมีส่วนให้อัตราการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์สูงอีกด้วย ถ้าหากว่าแหล่งที่ตั้งโรงงานใหม่มีสภาพในการแข่งขันสูง

2. การปฏิบัติขั้นดำเนินงาน บทบาทที่สำคัญของการจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นั้น ดูเหมือนจะเป็นการปฏิบัติขั้นดำเนินงาน เพราะถ้าหากว่ามีวางแผนไว้ อย่างดี แต่ไม่มีการปฏิบัติจริงแล้วการวางแผนนั้นก็หมดความหมาย ดังนั้นฝ่ายบริหาร อาจใช้ข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ เข้าช่วยในการปฏิบัติขั้นดำเนินงาน ดังนี้

2.1 การจัดหาทรัพยากรมนุษย์ ฝ่ายบริหารสามารถดำเนินงานด้วยการอาศัย ตัวเลขจากการบันทึกทางการบัญชีประมาณจำนวนทรัพยากรมนุษย์ของกิจการ เป็นขั้นแรก แล้วนำเอาจำนวนที่ประมาณขั้นนี้แปลงออกมา เป็นงบประมาณทรัพยากรมนุษย์โดยจัดทำ เป็นต้นทุนมาตรฐานเกี่ยวกับการรับสมัคร การคัดเลือกและการวางจ้าง เพื่อจะได้ทำ งบประมาณขั้น

ส่วนการคัดเลือกพนักงานนั้น ผู้ทำหน้าที่คัดเลือกพนักงานมักจะต้องการ ข้อมูล ที่จะวัดผลค่าของพนักงานแต่ละคน นั่นคือผู้ที่ทำหน้าที่คัดเลือกต้องการที่จะเปรียบเทียบ ต้นทุนที่จะต้องจ่ายไปสำหรับผู้สมัครแต่ละคน ตัวอย่างเช่น ถ้าหากมีผู้สมัครหลายคน ผู้ทำหน้าที่คัดเลือกก็จะเลือกบุคคลที่จะให้ประโยชน์แกกิจการในอนาคตสูงที่สุด ทั้งนี้ ก็จะต้องคำนึงถึงต้นทุนที่จะต้องจ่ายออกไปและผลได้ที่จะได้รับในพนักงานแต่ละคน แต่ อย่างไรก็ตามการพิจารณาในบางครั้งกิจการก็ไม่อาจจะตัดสินใจโดยเพียงแต่ใช้ข้อมูล ที่เป็นตัวเลขเท่านั้น

2.2 การปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงการฝึกอบรมพนักงาน หลังจากทำการคัดเลือกพนักงานซึ่งฝ่ายบริหารอาจอาศัยข้อมูลทางการบัญชีในการจัดทำ งบประมาณในการฝึกอบรมขึ้น ฝ่ายบริหารมักจะประสบกับปัญหาใหญ่ ๆ 2 ประการในการ จัดทำงบประมาณ คือปัญหาในการประเมินค่าของการปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ซึ่งเป็น ปัญหาเกี่ยวกับการจำแนกต้นทุนประการหนึ่ง ส่วนอีกประการหนึ่งเป็นปัญหาในการ ประเมินต้นทุนที่จะใช้

การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นี้จะช่วยในการตัดสินใจ เพื่อให้การจัดสรรทรัพยากรที่มีอยู่เป็นไปโดยการคำนึงถึงอัตราผลตอบแทนของการลงทุน

2.3 นโยบายในการจัดหาและปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ ในกรณีที่กิจการต้องการพนักงานเพิ่มขึ้น ซึ่งอาจจะเกิดขึ้นจากการที่กิจการขยายงานโดยการขยายการผลิตออกไป หรือโดยการตั้งแผนกผลิตใหม่ขึ้นมา ไม่ว่ากิจการจะขยายงานวิธีใดก็ตาม กิจการย่อมต้องการจำนวนพนักงานเพิ่มขึ้น ในกรณีเช่นนี้กิจการต้องทำการวางแผนนโยบายว่ากิจการจะส่งเสริมพนักงานของตน หรือว่าจะทำการว่าจ้างพนักงานจากภายนอก เพราะถ้ากิจการต้องการส่งเสริมพนักงานของตนเอง กิจการอาจจะจ้างเฉพาะแรงงานชั้นต่ำ หรือแรงงานที่ไม่มีประสบการณ์เข้ามา ส่วนแรงงานระดับเหนือขึ้นไป อาจจะทำการฝึกฝนจากพนักงานเดิมของกิจการ ซึ่งในกรณีเช่นนี้กิจการจะต้องเสียค่าใช้จ่ายในการฝึกหัดอบรมพนักงานด้วย แต่ถ้ากิจการคิดว่าจ้างจากภายนอกนั้น กิจการก็สามารถทำการจ้างแรงงานทุกประเภทมาให้ตรงกับความต้องการ ทั้งนี้ก็มีผลทำให้กิจการประหยัดค่าใช้จ่ายในการฝึกอบรมแต่ก็อาจเพิ่มค่าใช้จ่ายในการจัดหาขึ้น

การตัดสินใจในกรณีต่าง ๆ เหล่านี้ ตัวเลขจากการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ยอมทำให้ฝ่ายบริหารสามารถนำเอาข้อมูลเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่เกิดขึ้น นั้นมาเปรียบเทียบและตัดสินใจได้

2.4 การจัดสรรทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงการจัดสรรทรัพยากรมนุษย์ให้เหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่การงาน ซึ่งการดำเนินงานดังกล่าวต้องคำนึงถึงปัจจัย 3 ประการ คือ ประสิทธิภาพของพนักงาน การปรับปรุงพนักงานและความพอใจของพนักงานและในบางครั้งการตัดสินใจจัดสรรทรัพยากรมนุษย์นั้น ประสพปัญหาความยุ่งยาก เนื่องจากปัจจัยทั้งสามส่งผลขัดแย้งกัน ตัวเลขหรือข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เป็นสิ่งที่ช่วยการตัดสินใจของฝ่ายบริหาร เพราะข้อมูลเหล่านี้เองที่ฝ่ายบริหารสามารถใช้เทคนิคทางคณิตศาสตร์ เช่น Linear Programming ช่วยในการแก้ปัญหาและหาคำตอบที่เหมาะสมที่สุด เพื่อที่จะได้ทราบว่าควรจะจัดสายงานให้แก่พนักงานอย่างไรจึงจะให้ประโยชน์แก่กิจการในส่วนรวมมากที่สุด ตัวอย่างเช่นกิจการ

หนึ่งมีหน้าที่งานหลายแผนก และมีคนงานที่มีความชำนาญงานในหน้าที่งานอย่างหนึ่ง แต่จากสภาพแวดล้อมอื่น ๆ ในกิจการ เช่นนโยบายของกิจการ ตลอดจนสภาพแวดล้อมและความต้องการของพนักงานนั่นเอง อาจจะมีความต้องการที่จะทำงานอีกหน้าที่หนึ่ง ทั้งนี้ฝ่ายจัดการอาจนำข้อมูลต่าง ๆ เกี่ยวกับต้นทุนในการรับสมัครงานและการจัดหาพนักงานอื่น ๆ ค่าจ้างแรงงาน ค่าฝึกฝนพนักงาน ฯลฯ มาเข้าสมการแล้วหาคำตอบออกมาเพื่อจะพิจารณาว่าควรจะให้เขาทำงานในตำแหน่งใด เป็นต้น

2.5 การรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรมนุษย์ เนื่องจากการหมุนเวียนของพนักงานมักก่อให้เกิดความเสียหายแกกิจการ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงต้องพยายามลดอัตราการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์ให้ต่ำที่สุด ถ้าหากว่าไม่มีการจัดบันทึกการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ฝ่ายบริหารอาจจะต้องใช้ตัวเลขเกี่ยวกับการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์เป็นเครื่องช่วยในการตัดสินใจ แต่อัตราการหมุนเวียนของพนักงานอาจจะใช้ช่วยไม่ได้มากนัก เพราะอัตราการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์นี้เป็นตัวเลขในอดีต และอัตราการหมุนเวียนนี้จึงไม่ใช่สิ่งที่จะบอกถึงแนวโน้มในการหมุนเวียนของทรัพยากรมนุษย์ในอนาคต แต่หากว่ากิจการบันทึกข้อมูลในบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ฝ่ายบริหารสามารถที่จะนำเอาข้อมูลไปช่วยในการตัดสินใจ เนื่องจากว่าข้อมูลนี้จะให้รายละเอียดเกี่ยวกับต้นทุนที่ต้องจ่ายไปสำหรับการจัดหาพนักงานและอื่น ๆ ดังกล่าว ทำให้กิจการสามารถประมาณต้นทุนในการจัดหาพนักงานมาแทนที่และสามารถที่จะประเมินผลของการหาอัตราการหมุนเวียนในอนาคต ก่อนที่เหตุการณ์นั้นจะเกิดขึ้น

2.6 การใช้ทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงขบวนการที่จะใช้ประโยชน์จากทรัพยากรมนุษย์เพื่อให้บรรลุเป้าหมายขององค์กร การบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์สามารถที่จะช่วยฝ่ายบริหารในการจัดการทรัพยากรมนุษย์ให้ได้ประโยชน์มากที่สุด โดยการทำเป็นโครงสร้างสำหรับจัดหาประโยชน์จากทรัพยากรมนุษย์

ในปัจจุบันนี้การจัดการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ยังไม่ให้ผลดีเท่าที่ควร เนื่องจากการขาดข้อมูลที่ช่วยในการตัดสินใจ ฝ่ายบริหารจึงหาวิธีการประเมินผลของการจัดการและไม่มีลำดับขั้นการตัดสินใจที่เหมาะสม

การบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์อาจจะให้คำตอบในการจัดการทรัพยากรมนุษย์ได้ โดยการให้จุดประสงค์ และกฎเกณฑ์ในการจัดการ ซึ่งจุดประสงค์ในการจัดการนั้นสามารถวัดออกมาในรูปของมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ ต่อจำนวนทรัพยากรทั้งหมดของกิจการ และกฎเกณฑ์ในการจัดการวัดออกมาในรูปของการเปลี่ยนแปลงของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กร ฉะนั้นการบันทึกข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์จึงไม่ได้ทำขึ้นเพื่อประโยชน์ในการออกแบบ เพื่อการคัดเลือก การปรับปรุง และการให้ผลตอบแทนแก่พนักงานเท่านั้น แต่จะนำข้อมูลเหล่านั้นมาใช้ในการเปลี่ยนแปลงมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ด้วย ซึ่งในขณะเดียวกันก็หมายถึงฝ่ายบริหารมีข้อมูลที่ใช่เป็นเครื่องแนะแนวในการดำเนินงานในด้านการจัดการ และการตัดสินใจ เพื่อให้บรรลุสู่เป้าหมายอย่างเหมาะสม

สรุปแล้วการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์สามารถที่จะให้โครงสร้างในการจัดการทรัพยากรมนุษย์แก่ฝ่ายบริหาร เพื่อใช้เป็นแนวทางในการจัดการอย่างมีประสิทธิภาพสูงสุด โครงสร้างหรือแบบจำลองต่างๆที่สร้างขึ้นเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นี้ รวมทั้งความคิดเห็นเกี่ยวกับการจัดหา พนักงาน การปรับปรุง การจัดสรรและการรักษาไว้ซึ่งพนักงาน ซึ่งเป็นสิ่งที่มีอิทธิพลต่อมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์

2.7 การให้ผลตอบแทนแก่ทรัพยากรมนุษย์ การประเมินผลการทำงานของทรัพยากรมนุษย์ สามารถประเมินผลออกมาเป็นข้อมูลที่เป็นตัวเลขและไม่เป็นตัวเลข การประเมินผลของการทำงานของพนักงานจะให้ประโยชน์ในแง่ของการให้ผลตอบแทนแก่พนักงาน หรือในกรณีเลื่อนขั้นหรือตำแหน่ง โยกย้ายตำแหน่งหน้าที่ เป็นต้น จากข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ฝ่ายบริหารสามารถวัดประสิทธิภาพในการหารายได้ โดยการนำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง เปรียบเทียบกับข้อมูลในอดีต หรือเปรียบเทียบกับข้อมูลมาตรฐาน หรือระยะเวลาที่ฝ่ายบริหารได้ทำไว้ หลังจากได้ทำการประเมินผลแล้ว ฝ่ายบริหารสามารถนำเอาข้อมูลนั้นไปทำการตัดสินใจในการให้ผลตอบแทน

การบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นี้สามารถที่จะใช้เป็นเครื่องประเมินประสิทธิภาพในการทำงาน และสามารถใช้เป็นเครื่องคำนวณหาต้นทุนมาตรฐานในการจัดหา ปรับปรุงพนักงาน และมาตรฐานที่ได้มานำไปใช้ประโยชน์ในด้านการควบคุมได้

3. การควบคุม หลังจากที่ย้ายบริหารได้ทำการวางแผน และปฏิบัติขั้นดำเนินงาน
งานแล้ว หน้าที่การจัดการจะสำเร็จสมบูรณ์ได้เมื่อมีการติดตามผล และควบคุมการทำงาน
นั้น เพื่อที่จะให้ผลการดำเนินงานนั้นสำเร็จตามจุดมุ่งหมาย ซึ่งการควบคุมโดยใช้ตัว
เลขนี้จะทำได้ โดยให้ฝ่ายปฏิบัติงานทำรายงานเสนอต่อฝ่ายบริหาร

3)

การทำรายงานตามความเห็นของ Brummet, Flamholtz และ Pyle
ให้ความเห็นเกี่ยวกับการควบคุม โดยการทำรายงานตามความเห็นของ AAA ว่าข้อมูล
ที่ได้จากส่วนประกอบของการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์สามารถที่จะนำมาคำนวณหาต้นทุน
มาตรฐาน ในการจัดหา ฝึกอบรม และปรับปรุงพนักงาน เพื่อที่จะให้พนักงานนั้นมีความ
รู้ความสามารถเหมาะสมกับตำแหน่งหน้าที่ ข้อมูลเหล่านี้ให้ประโยชน์ในการจัดหาต้นทุน
ทดแทน เพื่อที่จะจัดหาพนักงานใหม่เข้าสู่กิจการ ซึ่งให้ประโยชน์ทางด้านการวางแผน
ด้วย การทำรายงานนี้ นอกจากให้ประโยชน์ในด้านการทำงบประมาณสำหรับงวดต่อไป
และให้ประโยชน์ในการตั้งต้นทุนมาตรฐานแล้ว ยังทำให้ฝ่ายบริหาร ได้ตัวเลขที่เกิดขึ้นจริง
ในแต่ละงวด เพื่อที่จะนำมาทำการเปรียบเทียบกับตัวเลขอื่นๆของกิจการ เช่น

- นำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในงวด เปรียบเทียบกับต้นทุนมาตรฐานที่วางไว้
- นำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในงวด เปรียบเทียบกับข้อมูลในงบประมาณที่จัดทำขึ้น
- นำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในงวด เปรียบเทียบกับข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในงวดก่อน
- นำข้อมูลที่เกิดขึ้นจริงในงวด เปรียบเทียบกับข้อมูลที่ได้จากหน่วยงานอื่น

3) R. Lee Brummet, Eric C. Flamholtz, and Willion C. Pyle "Human Resource Measurement-A Challenge for Accounts" The Accounting Review (April 1968 หน้า 220)

ซึ่งเมื่อทำการเปรียบเทียบแล้ว ฝ่ายบริหารก็จะวิเคราะห์หาผลต่าง และสาเหตุซึ่งทำให้เกิดผลต่างนั้นด้วย เพื่อที่จะได้ทำการจัดกำรแก้ไขปรับปรุงงบประมาณ หรือต้นทุนมาตรฐานที่ตั้งไว้ถ้าหากว่าข้อมูลดังกล่าวยังไม่ได้มาตรฐาน หรืออาจจะต้องทำการควบคุม และปรับปรุงประสิทธิภาพในการทำงาน ถ้าการทำงานนั้นยังไม่ ได้มาตรฐาน

นอกจากการควบคุมโดยการ เปรียบเทียบข้อมูลแล้ว ฝ่ายบริหารยังสามารถนำเอาข้อมูลที่ได้จากการรายงานนั้นมาวิเคราะห์หาอัตราส่วนต่างๆ เช่น

- อัตราส่วนผลตอบแทนของการลงทุนคือ อัตราส่วนผลประโยชน์ของการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ ต่อเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์

- อัตราส่วนของเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์และเงินลงทุนในทรัพยากรอื่นๆของกิจการ เพื่อให้ทราบถึงส่วนประกอบของเงินลงทุนทั้งหมดของกิจการ

- อัตราส่วนของค่าใช้จ่ายต่างๆที่จ่ายไปสำหรับทรัพยากรมนุษย์ต่อจำนวนค่าใช้จ่ายทั้งหมดของกิจการ

จากอัตราส่วนทั้งหมดเหล่านี้ ฝ่ายบริหารจะได้นำไปเปรียบเทียบกับหน่วยงานอื่น หรือหน่วยงานเดียวกันในระยะเวลาที่ต่างกัน เพื่อดูสมรรถภาพในการบริหารงานเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ และดูสภาพคล่อง หรือสภาพของเงินทุนที่จมไปในทรัพยากรมนุษย์

ประโยชน์ต่อผู้ลงทุนและผู้ให้เงินอื่น ๆ

บุคคลภายนอกผู้ให้ความสนใจในรายงานทางการเงินคือผู้ลงทุนซึ่งได้แก่ผู้ถือหุ้นในปัจจุบัน และบุคคลที่จะซื้อหุ้นของกิจการ นอกจากนั้นบุคคลอื่นที่สนใจในรายของกิจการ หรือผู้ให้เงินจากภายนอกกิจการ นอกเหนือจากผู้ถือหุ้น ผู้ที่จะซื้อหุ้นแล้วยังมีเจ้าหน้าที่ หน่วยงานราชการอื่นๆ ลูกค้าและพนักงานก็ให้ความสนใจในงบการเงินของกิจการเช่นกัน จากคำโคลงของ Sir Jenkinsen ดังกล่าวมาแล้ว จะเห็นว่าผู้ลงทุนและผู้ให้เงิน ให้ความสนใจเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เช่นกัน ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์เป็นสิ่งที่ทำให้ผู้ลงทุนทำการตัดสินใจเกี่ยวกับการจัดซื้อหุ้นเพิ่มเติม

หรือไม่เปลี่ยนแปลงจำนวนทุน หรือลดทุนคืนโดยการจำหน่ายหุ้นของกิจการ แมแต่สมาคม The American Accounting Association ก็สนับสนุนไว้ใน A Statement of Basic Accounting Theory ว่าผู้ใช้งบการเงินจากภายนอกกิจการก็ปรารถนาที่จะรู้ถึงขวัญของผลงาน ความพอใจของลูกค้า คุณภาพของสินค้า และชื่อเสียงของกิจการ ถ้าหากว่าสามารถที่จะวัดมูลค่าของสิ่งเหล่านี้ ก็ควรที่จะนำข้อมูลเหล่านี้เสนอต่อผู้ใช้งบการเงินภายนอกกิจการ และนักบัญชีจะต้องมีความกระตือรือร้นที่จะหาวิธีการที่เหมาะสม ในการวัดมูลค่าเหล่านี้ออกมาเป็นตัวเลข เพื่อที่จะเสนอผู้ใช้งบการเงินจากภายนอกกิจการ

จากความเห็นนี้แสดงว่าควรที่จะรายงานข้อมูลทรัพย์สินมนุษย์ต่อบุคคลภายนอกกิจการ ถ้าหากว่าสามารถที่จะหาวิธีการที่จะวัดมูลค่าขึ้นอย่างถูกต้องพอควร แต่เป็นที่น่าเสียดายที่หลักการบัญชีที่ปฏิบัติทั่วไปยังคงถือว่าเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์เป็นค่าใช้จ่ายทั้งจำนวน การรายงานทรัพย์สินมนุษย์ในงบดุลจึงเป็นสิ่งที่เป็นไปได้ในการรายงานการเงินตามหลักการบัญชีที่ปฏิบัติทั่วไป

อย่างไรก็ดีการรายงานการบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์แก่บุคคลภายนอกนั้น มีผู้ทำมาช้านานแล้วในสหรัฐอเมริกา จากหลักฐานที่ปรากฏบริษัทแรกที่ทำการรายงานดังกล่าวได้แก่ Milwaukee Braves, Incorporation ในปี 1962-1963 ดังในตาราง 10 ประโยชน์ของการรายงานการบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ต่อบุคคลภายนอกนั้น จะเห็นได้ชัดโดยการเปรียบเทียบระหว่างงบการเงินของกิจการที่ทำขึ้น ตามหลักการบัญชีที่ปฏิบัติทั่วไป และหลักการบัญชีที่สมาคม A ได้แสดงไว้ใน A Statement of Basic Accounting Theory ได้กล่าวถึงเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ พอสรุปว่า การแปรสภาพ (Conversions) หมายถึง การจัดส่วนประกอบของสินทรัพย์ที่นำไปใช้ในการผลิต ผลิตภัณฑ์ใหม่ ตัวอย่างของการแปรสภาพได้แก่ เงินลงทุนในการค้นคว้าวิจัยและปรับปรุง เงินลงทุนในการคัดเลือกและฝึกอบรมบุคลากร และเงินลงทุนในทางการตลาด ซึ่งสามารถกำหนดมูลค่า และมีหลักฐานพิสูจน์ได้ว่าจะ



ให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคต เงินลงทุนเหล่านี้ควรจะถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ และถือปฏิบัติเช่นเดียวกับสิทธิบัตรของกิจการ ถ้ากิจการใดถือว่าเงินลงทุนนี้เป็นค่าใช้จ่าย ทั้งจำนวน จะทำให้เป็นที่เข้าใจว่าการตีราคามูลค่าของสินทรัพย์ในกิจการทำอย่างระมัดระวังจนเกินไป

ฉะนั้นจากความเห็นของ AAA การที่กิจการมีเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ แต่แสดงรายการเงินลงทุนตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป จะมีผลทำให้งบการเงินที่นำเสนอผู้ใช้งบการเงินนั้น แสดงความหมายคลาดเคลื่อนจากความเป็นจริง ถ้าพิจารณาจากตัวอย่างใบบทที่ 1 ซึ่งสมมติให้กิจการมีสินทรัพย์ทั้งหมด 1,000,000 บาท และได้กำไรจากการดำเนินงาน 500,000 บาท ทุกปี โดยไม่คำนึงถึงค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์ ถ้าเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ 100,000 บาท และฝ่ายบริหารคาดว่ากิจการจะได้รับประโยชน์จากกิจการในเวลา 10 ปี หากว่ากิจการใช้วิธีบันทึกรายการทางการบัญชีตามหลักการบัญชีที่แตกต่างกันแล้ว จะทำให้รายการสินทรัพย์ และกำไรสุทธิในแต่ละงวดแตกต่างกัน ดังแสดงในบทที่ 1 อัตราผลตอบแทนจากการลงทุนตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป 40% และอัตราผลตอบแทนตามหลักการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับทรัพย์สินมนุษย์ 45% จะเห็นได้ว่าถ้าบันทึกเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์เป็นสินทรัพย์ของกิจการ อัตราผลตอบแทนฯ ในปีแรกที่ลงทุน จะสูงกว่าการบันทึกรายการตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป เนื่องจากว่าสินทรัพย์และกำไรสุทธิสูงกวานั้นเอง

ในปีถัดไปคือปีที่ 2-ปีที่ 9 สมมติว่ากิจการได้ผลกำไรเท่าเดิม และจำนวนเงินลงทุนในกิจการไม่มีการเปลี่ยนแปลง ข้อมูลทางการบัญชีจะแสดงผลดังนี้

	หลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป	การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินมนุษย์
สินทรัพย์	1,000,000	1,080,000 → 1,010,000
กำไรสุทธิ	500,000	490,000
อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน	50 %	45 % → 48.5 %

กิจการยังคงแสดงสินทรัพย์ค่าไป และมีผลทำให้กำไรสูงไปทุกปี อัตราผลตอบแทน
จากเงินลงทุนที่ได้ จึงสูงกว่าความเป็นจริงทุกปี

ส่วนปีสุดท้ายคือปีที่ 10 จะเห็นว่ากิจการแสดงสินทรัพย์ถูกต้อง แต่ก็ยังคง
แสดงกำไรสูงกวาความเป็นจริง อัตราผลตอบแทนยังคงสูงกว่าความเป็นจริง เช่น เคย

	หลักการบัญชีที่ปฏิบัติทั่วไป	การบันทึกบัญชี เกี่ยวกับ ทรัพย์สินกรมบัญชี
สินทรัพย์	1,000,000	1,000,000
กำไรสุทธิ	500,000	490,000
อัตราผลตอบแทนต่อเงินลงทุน	50 %	49 %

ฉะนั้นจะ เห็นว่าการ แสดงยอดทางการบัญชีของทรัพย์สินกรมบัญชีต่อบุคคลภายนอก
อันใดแก่มูลนิธิเพื่อประโยชน์ใหญ่ก้อนเขาใจสภาพการณ์ ในกิจการอย่างถูกต้อง
การจะ เว้นไม่แสดงรายการดังกล่าวทำให้งบกำไรขาดทุน และงบดุลแสดงจำนวนกำไร
และสินทรัพย์ผิดพลาดไป ซึ่งมีผลทำให้การ เปรียบเทียบอัตราผลตอบแทนจากการลงทุน
ผิดพลาดไปควย ซึ่งอัตราผลตอบแทนนี้เป็นเครื่องช่วยในการตัดสินใจของผู้ลงทุนในธุรกิจ
ดังเช่น Alfred P. Sloan เคยกล่าวไว้ว่า "ไม่มีหลักการ เงินใดที่ฉันเ็นเครื่อง
ช่วยในการตัดสินใจทางธุรกิจ ซึ่งโหดก็ไปกว่าอัตราผลตอบแทนในการลงทุน" 4

ประโยชน์ต่อสังคม

เนื่องจากแนวความคิดต่าง ๆ ทางสังคมเปลี่ยนแปลง ในขณะที่องค์การธุรกิจ
พยายามที่จะให้บรรลุสู่เป้าหมายทางการเงิน ธุรกิจก็พยายามที่จะบรรลุสู่เป้าหมายของ
สังคมควย เพื่อที่จะให้ธุรกิจสนองความต้องการต่าง ๆ ของสังคม สถาบันแวดล้อม กฎ

4) Alfred P. Sloan "My Years With General Motors" New York :
Mac Fadden-Bartell Corporation, 1965 หน้า 140

ของรัฐบาล และชนบธรรมเนียมประเพณี ดังนั้นกิจการต่างๆจึงได้มีการจัดสรรรายได้
ส่วนหนึ่ง เพื่อสวัสดิการทางสังคม การที่ธุรกิจจะช่วยสังคมนั้น อาจจะให้ความช่วยเหลือ
เหลือออกมาในรูปแตกต่างกัน โดยไม่จำเป็นจะต้องบริจาคเงิน เพื่อประโยชน์ทางสังคม
ก็ได้ ตัวอย่างเช่น ในสภาวะที่สังคมพบกับปัญหาการว่างงานกิจการสามารถที่จะให้
ความช่วยเหลือต่อสังคมได้ โดยการที่พยายามจะไม่ก่อให้เกิดปัญหาการทำงานเพิ่มขึ้น
หรือช่วยลดปัญหาของการว่างงานลง เช่นในกิจการที่เคยทำการผลิตกระดาษแข็ง ซึ่ง
จ้างพนักงานไว้เพื่อทำการผลิตกระดาษแข็ง ถ้าหากว่ากิจการจะยกเลิกการผลิตกระดาษ
แข็งแล้ว ทำการผลิตกล่องกระดาษแทน กิจการก็สามารถที่จะว่าจ้างพนักงานได้ 2 ทาง
ด้วยกัน คือ

1. จ้างพนักงานที่มีความชำนาญในการผลิตกล่องกระดาษ
2. ฝึกฝนพนักงานผู้ใหม่ที่ทำการกระดาษแข็งให้มีความสามารถในการผลิตกล่อง

ในการจัดหาทรัพยากรมนุษย์เข้าสู่กิจการนั้น ถ้าหากว่าในกรณีที่กิจการพิจารณา
ว่าการว่าจ้างพนักงานทำให้กิจการประหยัดต้นทุนในการผลิตมากกว่าการฝึกฝนพนักงาน
ของตนเอง ทั้งนี้กิจการจะต้องมีข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ โดยจะ ได้จากการบันทึก
บัญชีนั่นเอง กิจการก็อาจจะว่าจ้างพนักงานเข้ามาใหม่ แต่อย่างไรก็ดีกิจการก็ต้อง
พิจารณาว่าต้นทุนที่ประหยัดได้เป็นเท่าไร หากว่าไม่มากนักและกิจการพอจะฝึกฝนพนักงาน
เอง โดยไม่เสียค่าใช้จ่ายมากนัก กิจการอาจจะทำการฝึกฝนพนักงานในกิจการ
เอง เพื่อประโยชน์ทางค่านสังคม ซึ่งกิจการอาจจะต้องทำเพื่อให้บรรลู่เป้าหมาย
ทางค่านสังคมทั้งที่มีผลทำให้กิจการไม่อาจบรรลู่เป้าหมายทางการเงินของตน