



ประเภทบัญชีและต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์

การบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์มี จุดประสงค์ในการให้ประโยชน์แก่ผู้ใช้งบการเงินทั้งภายในและภายนอกกิจการ แต่ก่อนที่จะได้ข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ประโยชน์ได้นั้นนักบัญชีจำเป็นต้องพิจารณาเสียก่อนว่าจะรายงานเงินลงทุนจำนวนนี้ในหมวดหมู่ใดของระบบบัญชีของกิจการ พร้อมทั้งต้องพิจารณาว่าจะบันทึกเป็นจำนวนเงินเท่าไร ถ้าหากนักบัญชีไม่สามารถแก้ปัญหาเบื้องต้นทั้งสองประการนี้ได้แล้ว การนำข้อมูลทางการบัญชีไปใช้ให้เกิดประโยชน์ย่อมเป็นไปได้ ฉะนั้นสิ่งที่จำเป็นที่จะต้องพิจารณาก็คือ การจัดประเภททางการบัญชี แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนเงินลงทุน การวัดมูลค่าของต้นทุนนั้น และเพื่อความเข้าใจก็จะนำเอาตัวอย่างของธุรกิจบางประเภทที่มีระบบบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์มาพิจารณาด้วย

ประเภทบัญชีของเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์

เมื่อเป็นที่ทราบดีว่าการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ให้ประโยชน์ต่อบุคคลผู้เกี่ยวข้องกับธุรกิจทั้งภายในและภายนอกกิจการแล้ว นักบัญชีก็ควรจะบันทึกการนี้ในบัญชี หากนักบัญชีจะทำการ เช่นนั้นก็เกิดปัญหาขึ้นว่า จะจัดรายการทรัพยากรมนุษย์ อยู่ในบัญชีประเภทใด จากลักษณะของรายการที่เกิดขึ้นจะเห็นว่าบัญชีนี้มียอดคูดทางด้านเดบิต ฉะนั้นอาจจะจัดเข้าประเภทของการบัญชีได้สองประเภทคือ สินทรัพย์และค่าใช้จ่าย

ตามหลักการบัญชีที่ปฏิบัติอยู่โดยทั่วไปให้ถือว่าทรัพยากรมนุษย์เป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ ในวงที่เกิดรายการนั้นขึ้นมา แต่ทางทฤษฎีตามความเห็นของ The American Accounting Association (AAA) ใน A Statement of Basic Accounting Theory ให้ถือว่าบัญชีนี้มีสภาพเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ดังจะกล่าวถึงรายละเอียดต่อไป ฉะนั้นในที่นี้จะพิจารณาความเหมาะสมของการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์นี้ว่า สมควรที่จะถือเป็นสินทรัพย์หรือไม่และควรที่จะถือว่าเป็นสินทรัพย์ประเภทใด

การบัญชีเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรมนุษย์เป็นสินทรัพย์ นักบัญชีให้คำจำกัดความของคำว่าสินทรัพย์แตกต่างกันดังนี้

- Accounting Research Study (ARS) No 3¹⁾ ให้คำจำกัดความไว้ว่า "มูลค่าของสินทรัพย์จะขึ้นอยู่กับวิธีการทางงานเศรษฐศาสตร์ที่สามารถจะให้กับกิจการในอนาคต"

- ARS No 7²⁾ ให้คำจำกัดความว่า "สินทรัพย์คือยอดดุลทางงานเคมิตในบัญชีภายหลังจากการปิดบัญชีแล้ว ตามหลักการบัญชีเมื่อสิ้นงวด (ยกเว้นยอดดุลเคมิต ซึ่งเป็นยอดที่พึงหักจากยอดดุลทางงานเครคิต) อันเป็นมูลค่าของสิทธิในสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายที่ก่อให้เกิดกรรมสิทธิ์ในสินทรัพย์ หรือค่าใช้จ่ายที่จะได้รับประโยชน์ในงวดต่อไป ดังนั้นจึงรวมทั้ง ที่ดิน อาคาร ลูกหนี้ สินค้า ตลอดจนรายจ่ายรอการตัดบัญชีด้วย"

- Accounting Principle Board (APB) Opinion No 4³⁾ ให้คำจำกัดความว่า "สินทรัพย์เปรียบเสมือนทรัพย์สินถาวร ซึ่งเป็นที่ยอมรับและวัดมูลค่าได้ตามหลักการบัญชีที่รับรองกันทั่วไป"

จากคำจำกัดความข้างต้น พอจะสรุปได้ว่าสินทรัพย์ประกอบด้วยลักษณะสำคัญ 3 ประการคือ

1. จะต้องให้ประโยชน์ที่สำคัญในอนาคต ถ้าหากว่าเงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรมนุษย์นั้นหมดประโยชน์ในงวดนั้น ก็จะไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ นักบัญชีบางท่านเช่น Jauch และ

1) Robert T. Sprouse and Maurice Moonitz "A Tentative Set of Board Accounting Principles for Business Enterprises", Accounting Research Study No 3 หน้า 23

2) Paul Grady "Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises", Accounting Research Study No 7 หน้า 227

3) Accounting Principles Board Opinion No 4 "Accounting for The Investment Credit" (New York : AICPA, 1964) หน้า 132

Skigen⁴⁾ ให้ความเห็นว่าทรัพยากรมนุษย์ไม่ควรที่เป็นสินทรัพย์ของกิจการ เพราะว่าไม่มีหลักประกันอะไรที่จะทำให้มั่นใจว่าทรัพยากรมนุษย์นั้นจะให้ บริการหรือให้ประโยชน์แกกิจการในอนาคต และ Shu S. Lio⁵⁾ นักบัญชีอีกท่านหนึ่งให้ความเห็นว่า ทรัพยากรมนุษย์ตามแนวความคิดทางด้านเศรษฐศาสตร์ (Economic Concept) ถือว่าเป็นสินทรัพย์ซึ่งสามารถให้ประโยชน์แกกิจการในอนาคต และถ้าหากว่าตีความของทรัพยากรมนุษย์ตามแนวความคิดของหน่วยงานธุรกิจ (The Entity Concept) และแนวความคิดของความเป็นเจ้าของ (The Proprietary Concepts) แล้ว ทรัพยากรมนุษย์เฉพาะส่วนที่กิจการสามารถควบคุมได้ เช่นทรัพยากรมนุษย์ส่วนที่ทำสัญญาผูกพันไว้ เท่านั้นที่จะถือว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ส่วนทรัพยากรมนุษย์ส่วนที่กิจการไม่ตีสิทธิตามกฎหมายที่จะจำหน่ายหรือควบคุมได้ไม่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากความไม่แน่นอนของบริการที่จะได้รับ

อย่างไรก็ดีนักบัญชีอีกกลุ่มหนึ่งมีความเห็นว่า ควรจะถือว่าทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์ของกิจการ เช่น Jaggi⁶⁾ ให้ความเห็นแย้งกับ Jouch และ Skigen เกี่ยวกับเรื่องความไม่แน่นอนของกรรมสิทธิ์ในอนาคตว่า ในโลกธุรกิจปัจจุบันนี้การดำเนินงานของธุรกิจขึ้นอยู่กับความไม่แน่นอน ไม่มีประโยชน์ใด ๆ ในอนาคตเป็นสิ่งที่แน่นอน ตัวอย่างของสินทรัพย์ในกิจการก็เช่นเดียวกัน เช่น เครื่องจักรซึ่งถือว่าเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่งของกิจการก็มีความไม่แน่นอนในการที่จะก่อให้เกิดประโยชน์ในอนาคต เพราะว่าเครื่องอาจจะเก่า ล้าสมัย หรืออาจจะเสียหายเนื่องจากไฟไหม้ น้ำท่วม หรือสาเหตุอื่น ๆ สินทรัพย์อื่นๆของกิจการก็เช่นเดียวกัน อาจจะไม่สามารถให้ประโยชน์แกกิจการเนื่องจากว่า เจ้าหนี้ความ เกิดลมคะฮาย

-
- 4) Roger Jauch and Michael Skigen "Is Human Resource Accounting Really Practice? " Management Review (September 1974 sohk 41)
 - 5) Shu S. Lio "Human Assets Human Resources and Managerial Decisions" Management Accounting (November 1974 หน้า 20)
 - 6) B. L. Jaggi "Valuation of Human Resources" CPA Journal (October 1974 หน้า 83)

ดังนั้นเป็นต้น ทรัพย์สินากรมนุษย์ก็จะพบกับสภาพเดียวกัน เนื่องจากความไม่แน่นอนของกิจการ เกิดจากการที่พนักงานลาออกหรือตาย ฉะนั้นก็ควรจะต้องถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เฉพาะส่วน ที่จะให้ประโยชน์แก่กิจการในอนาคตเท่านั้น นอกจากนี้ Brummet Flamholtz และ Pyle ก็ให้ความเห็นเช่นเดียวกับ Jaggi ในด้านหลักเกณฑ์สำคัญในการพิจารณาว่า เงินลงทุนในทรัพย์สินากรมนุษย์ในส่วนที่ควรถือเป็นสินทรัพย์หรือค่าใช้จ่ายของกิจการ โดยถือหลักของประโยชน์ที่จะได้รับเป็นเกณฑ์ หากว่าประโยชน์ที่ได้รับจากเงินลงทุนเกิดขึ้นในงวด ปัจจุบัน ก็ถือว่าเงินลงทุนส่วนนั้นเป็นค่าใช้จ่ายของกิจการ ส่วนประโยชน์อื่นๆ ที่จะได้รับ ในอนาคต ก็จะต้องถือว่าเงินลงทุนส่วนนั้นเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

2. จะต้องสามารถวัดมูลค่าเป็นตัวเลขได้ เงินลงทุนในทรัพย์สินากรมนุษย์นั้น สามารถที่จะกำหนดมูลค่าได้แน่นอน ตามจำนวนเงินที่กิจการจ่ายไป ส่วนแนวความคิด เกี่ยวกับการวัดมูลค่านั้นจะพิจารณากันในบทต่อไป

3. กิจการจะต้องมีกรรมสิทธิ์หรือสามารถควบคุมสินทรัพย์นั้นได้ นักบัญชีบางคน แสดงความเห็นวาททรัพย์สินากรมนุษย์ไม่ควรจะเป็นสินทรัพย์ของกิจการ เนื่องจากขาดคุณสมบัติข้อนี้เพราะว่ากิจการไม่สามารถที่จะมีกรรมสิทธิ์เหนือมนุษย์ และไม่อาจจะเข้าไปควบคุมวิถีชีวิตของมนุษย์คนใด ซึ่งถ้าหากว่าเป็นสมัยโบราณแล้วก็จะถือว่าเป็นสินทรัพย์ได้ เนื่องจากว่ามีการค้าทาสนั้นถือเสมือนว่ามนุษย์ที่เป็นทาสเป็นสินค้าอย่างหนึ่ง ถ้าผู้ใดได้ทาสมาครอบครองก็ถือว่าผู้นั้นมีกรรมสิทธิ์และสามารถควบคุมทาสนั้นได้ จึงถือได้ว่าความมนุษย์นั้นเป็นสินทรัพย์ของผู้เป็นเจ้าของ แต่ในชีวิตปัจจุบันนี้ระบการค้าทาส ได้ถูกยกเลิกไปแล้ว ฉะนั้นกรณีเช่นนี้จึงไม่ถูกต้อง แต่อาจจะพิจารณาถึงความจริงในการลงทุนในทรัพย์สินากรมนุษย์แล้ว จะเห็นว่าสิ่งที่ถือว่าเป็นสินทรัพย์ของกิจการ ไม่ใช่ความมนุษย์ แต่เป็นบริการที่ได้รับจากมนุษย์ ซึ่งได้จากการลงทุนเพื่อให้ได้ผลตอบแทนมา ฉะนั้นกิจการ

๕) R; Lee Brummet, F. G. Flamholtz and William C. Pyle "Human R source Measurement - A Challenge for Accounts" The Accounting Review (April 1968 หน้า 218)

จึงควรมีกรรมสิทธิ์ในบริการนั้น อย่างไรก็ตามก็มีนักบัญชีอีกท่านหนึ่งคือ Mc Rae⁸⁾ เห็นว่า
กิจการจะมีกรรมสิทธิ์ในทรัพยากรมนุษย์เฉพาะส่วนที่ได้รับบริการจากทรัพยากรมนุษย์ในช่วง
ระยะเวลาใดเวลาหนึ่งเท่านั้น ฉะนั้นจะถือว่ามีการมสิทธิ์ในทรัพยากรมนุษย์ทั้งหมดนั้นยัง
ไม่ได้ ความเห็นของท่านผู้นี้ดูเหมือนจะสมเหตุสมผลดี ถ้าคำนึงถึงควมไม่แน่นอนใน
กรรมสิทธิ์ที่จะได้รับในอนาคต เพราะการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์นั้นกิจการไม่ได้หวัง
บริการในปัจจุบันเท่านั้น แต่หวังผลประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคตด้วยซึ่งถ้าจะพูดถึงความ
ไม่แน่นอนแล้วอาจจะเทียบกับสินทรัพย์อื่นๆ ของกิจการ เช่น สัญญาเช่าระยะยาว ซึ่งสัญญา
นั้นอาจจะสิ้นสุดลงหากว่าทรัพย์สินตามสัญญาเช่านั้นมีเหตุอันทำให้สูญหายไป เช่น เกิดไฟไหม้
และเงินลงทุนในบริษัทย่อยเกินกว่า 50 % ก็มีความไม่แน่นอนเช่นเดียวกัน เพราะบริษัท
ย่อยนั้นอาจจะล้มละลายหรือต้องล้มเลิกกิจการด้วยสาเหตุอื่นๆ นักบัญชีก็ยิ่งถือว่าทั้งสัญญา
เช่าระยะยาวและเงินลงทุนในบริษัทย่อยเกินกว่า 50 % เป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่งของกิจการ
เนื่องจากมีอำนาจที่จะควบคุมได้ และเมื่อทรัพยากรมนุษย์ก็มีลักษณะอันไม่แน่นอนเช่นเดียว
กันเพราะอาจจะไม่อยู่ในกิจการตลอดไป แต่กิจการก็มีความสามารถที่จะควบคุมความไม่
แน่นอนนี้ได้ ทั้งนี้เพราะหากจะพิจารณาถึงความประสงค์ของพนักงาน จะเห็นว่าโดยทั่วไป
แล้วทุกคนมักจะคำนึงถึงผลตอบแทนที่จะได้รับทั้งในรูปอัตราค่าจ้าง สวัสดิการ และความ
มั่นคง ถ้าหากว่าพนักงานมีความพอใจในผลตอบแทนและความมั่นคงของกิจการ
แล้ว พนักงานของกิจการก็คงจะไม่ได้คิดที่จะโยกย้ายไปที่ไหน ถ้าหากว่ากิจการมีลักษณะ
ดังกล่าวแล้ว ก็ไม่น่าจะวิตกเกี่ยวกับบริการที่จะได้รับจากทรัพยากรมนุษย์ในภายหน้า
ซึ่งหมายถึงบริการที่จะได้รับจากการลงทุนนั้นอยู่ในลักษณะที่ค่อนข้างมั่นคงและแน่นอน

เมื่อพิจารณาคูณสมบัติทั้ง 3 ประการของสินทรัพย์แล้ว จะเห็นว่าเงินลงทุนในทรัพยากร
มนุษย์นั้นก็มีคุณสมบัติครบถ้วนทั้งสามประการ ฉะนั้นจึงควรจะเป็นสินทรัพย์อย่างหนึ่ง
ของกิจการใด อย่างไรก็ตามก็เงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ในส่วนที่ไปประโยชน์ไปแล้วนั้นก็
จะเป็นสินทรัพย์ของกิจการไม่ได้ เพราะขาดคุณสมบัติในข้อที่หนึ่งว่าควมประโยชน์

8) Thomas W. Mc Rae, "Human Resource Accounting As a Management Tool", The Journal of Accountancy (August 1974 หน้า 32-38)

ที่กิจการจะได้ในอนาคต ฉะนั้นจึงควรที่จะถือเป็นค่าใช้จ่าย การที่นักบัญชีจะถือว่าเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์เป็นค่าใช้จ่ายของกิจการทั้งจำนวนนับแต่เริ่มลงทุนนั้น ดูเหมือนเป็นวิธีการที่ถือลัทธิระมัดระวังจนเกินไป ทำให้สินทรัพย์ในกิจการมีค่าต่ำเกินไป ทั้งยังเป็น การขัดต่อหลักของการเปรียบเทียบรายได้และค่าใช้จ่ายอีกด้วย เนื่องจากนำเอาเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ส่วนที่จะให้ประโยชน์ในอนาคตมาเปรียบเทียบกับรายได้ที่เกิดขึ้นในปัจจุบัน ซึ่งทำให้จำนวนค่าใช้จ่ายสูงเกินไป

เมื่อเป็นที่ยอมรับกันว่าเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์เป็นสินทรัพย์ของกิจการ ก็ควรจะต้องพิจารณาต่อไปว่าเป็นสินทรัพย์ประเภทใด ถ้าพิจารณาตามคุณสมบัติของเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ ซึ่งเกิดจากการที่กิจการลงทุนในการว่าจ้างแรงงาน โดยหวังผลจากการลงทุนในรูปของการให้บริการแก่กิจการในระยะยาว แล้วควรจะจัดเข้าประเภทสินทรัพย์ไม่มีตัวตน จำพวกรายจ่ายรอการตัดบัญชี เนื่องจากตามความหมายใน Dictionary for Accountants⁹⁾ "สินทรัพย์ไม่มีตัวตนหมายถึงเงินลงทุนในสินทรัพย์ซึ่งไม่มีรูปร่าง มูลค่าของสินทรัพย์ขึ้นอยู่กับกรรมสิทธิ์ของเจ้าของที่อยู่เหนือสินทรัพย์นั้น" ส่วน Hendriksen¹⁰⁾ ให้ความคิดเห็นว่าสินทรัพย์ไม่มีตัวตนควรจะมีลักษณะดังนี้

1. การลงทุนในสินทรัพย์ไม่มีตัวตนนั้นจะต้องให้ประโยชน์แก่กิจการมากกว่าหนึ่งงวดบัญชี
2. จะต้องมิได้ลักษณะเป็นสินทรัพย์ของกิจการ
3. จะต้องไม่ใช่สินทรัพย์หมุนเวียน
4. ไม่มีตัวตนและไม่สามารถแบ่งแยกได้

9) Eric L. Kohler, " Dictionary for Accountants " (4 th ed; New Jersey, Prentice-Hall Inc. 1970) หน้า 235

10) Eldon S. Hendriksen, Accounting Theory (Revised Ed; Illinois, Richard D. Irwin Inc. & Ontario, Irwin-Dorsey Limited 1970) หน้า 422-424

5. ควรจะตองตัดจำหน่าย

ส่วนรายจ่ายรอกการตัดบัญชี หมายถึงผลประโยชน์ที่จะได้รับในอนาคต และจะตัดจำหน่ายสินทรัพย์นั้นเข้าเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อสินทรัพย์นั้นหมดประโยชน์ไป รายการที่จัดเข้าประเภทรายจ่ายรอกการตัดบัญชี ได้แก่ พวกค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัท ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าวิจัย ค่าโฆษณาจ่ายล่วงหน้า ค่าใช้จ่ายที่เกิดจากการเริ่มใช้เครื่องจักร หรือเริ่มดำเนินการผลิต และผลขาดทุนพิเศษอื่นๆ

ฉะนั้นในตอนต่อไปจะลองพิจารณาเงินลงทุนในทรัพย์สินถาวรมนุษย์ตามความหมายของสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ตามลักษณะที่ Hendriksen ได้กล่าวไว้

1. การลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์นั้นมักจะให้ประโยชน์แก่กิจการเกินกว่าหนึ่งงวดบัญชี ซึ่งมีลักษณะคล้ายกับค่าใช้จ่ายในการเริ่มดำเนินการผลิต ค่าใช้จ่ายจัดตั้งบริษัท ค่าใช้จ่ายในการค้นคว้าวิจัย ถ้าจะพูดถึงคุณสมบัติของความแน่นอน หรือความมั่นใจในบริการหรือผลประโยชน์ที่จะได้ในอนาคตแล้ว จะเห็นว่ารายการรอกตัดจำหน่ายต่างๆ ดังกล่าวมีลักษณะเช่นเดียวกัน

2. ลักษณะเป็นสินทรัพย์ของกิจการ คุณลักษณะนี้ไ้ทำการพิจารณาไปแล้ว และเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ก็มีคุณลักษณะที่เหมาะสมเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

3. ลักษณะที่ไม่ใช่สินทรัพย์เกินสัฟัก เนื่องจากลักษณะของการลงทุนในกิจการนั้น กิจการมีเจตนาที่จะให้ประโยชน์จากพนักงานในช่วงระยะเวลาอันยาวนาน คือหวังประโยชน์จากเงินลงทุนในกิจการนั้นในอนาคต ทั้งนี้กิจการทุกแห่งจะไม่มีจุดประสงค์ในการว่าจ้างพนักงานในช่วงสั้นหรือจ้างไว้ชั่วคราว จากเหตุผลนี้เองกิจการย่อมมีเทคนิคที่จะจูงใจให้พนักงานคงอยู่ในกิจการ เช่นอาจให้แรงจูงใจในรูปรางวัล หรือสวัสดิการ เป็นต้น

4. ลักษณะที่ไม่มีตัวตนและไม่สามารถแบ่งแยกจากกิจการได้ ลักษณะของเงินลงทุนที่อยู่ในลักษณะไม่มีตัวตนนั้นก็เป็นที่ประจักษ์แล้ว ส่วนลักษณะที่แบ่งแยกจากกิจการไม่ได้นั้นจะเห็นได้โดยลองสมมติว่ากิจการที่มีเงินลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์ เกิดเลิกกิจการ



จะควยเหตุผลใก้ก็ตาม เงินลงทุนค้งกล่าวจะไม่สามารถจำหน่ยหรือโอนเปล่ยนมือไปใได้
เงินลงทุนนั้นจะต้อตักจำหน่ยเป็นค้ำไชจ่ายหรือผลขาดทุนของกิจการ จึงแสดงใให้เห็น
ว้เงินลงทุนส่วนนี้มีลักษณะใให้ประโยชน์ เฉพาะกิจการไม่สามารถจะแยกออกจากกิจการ
ใได้

5. ควรจะต้อตักจำหน่ย ซึ่งคุณสมบัตินี้ส้อคคลงกับความเห็นของ APB
17¹¹⁾ ที่ใให้ตักจำหน่ยสินทรัพย์ไม่มีตัวตน ออกจากบัญชีอย่างมีระเบียบและมีหลักเกณฑ์
ไปเป็นค้ำไชจ่ายของกิจการตามจำนวนที่กิจการใได้รับประโยชน์จากสินทรัพย์นั้น อย่างไรก็ตาม
ใก็กิจการตักจำหน่ยจะต้อตักจำหน่ยใให้หมดไปจากกิจการไม่เกิน 40 ปี สำหรับเงิน
ลงทุนใในทรัพย์สินมนุษย์นั้น ก็พิจารณาแควว่าจะตักจำหน่ยเป็นค้ำไชจ่ายใส่วนที่กิจการ
ใได้รับบริการจากทรัพย์สินมนุษย์นั้น แต่การตักจำหน่ยนั้นกิจการก็จะต้องตักตามผลประ
โยชน์ใที่ได้รับซึ่งใไม่เกินกว่า 40 ปี ซึ่งใโดยปกติแล้ว พนักงานก็มักจะถูกปลดเกษียณเมื่อ
อายุใได้ 60 ปี หากพนักงานในั้นใเข้าทำงานกับกิจการตั้งแต่อายุ 20 ปี ก็จะมีอายุทำ
งานหรือใก่อให้เกิดประโยชน์แก่กิจการ 40 ปีพอดี ซึ่งใปกติแล้วบุคคลใที่สำเร็จการศึกษาชั้น
อุดมศึกษาใจะมีอายุใในระหว่างนี้ แต่ถ้หากว้เป็นแรงงานชั้นต่ำใที่ใให้บริการแก่กิจการ
เกินกว่า 40 ปี ก็อาจจะพิจารณาตักจำหน่ยใให้หมดไปใ 40 ปี

ฉะนั้นจะเห็นใได้ว่าเงินลงทุนใในทรัพย์สินมนุษย์ควรจะถือใเป็นสินทรัพย์ไม่มีตัวตน
ซึ่งมีลักษณะเช่นใเดียวกับรายจ่ายรอกการ ตักบัญชี และควรจะตักจำหน่ยเป็นค้ำไชจ่าย
ตามประโยชน์หรือบริการที่กิจการใได้รับ

แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนและการกำหนดต้นทุนของทรัพย์สินมนุษย์

ใที่นี้จะขอพิจารณาถึงแนวความคิดและการวัดมูลค่าของทรัพย์สินมนุษย์ โดย
จะกล่าวถึงแนวความคิดก่อน ใที่นี้จะมาพิจารณาถึงแนวความคิดทางการบัญชีใเกี่ยวกับต้น
ทุนเสียก่อน หลังจากนั้นจึงจะนำเอาแนวความคิดทางการบัญชีนี้มาประยุกต์ใกับเงิน
ลงทุนใในทรัพย์สินมนุษย์ แล้วจึงจะกล่าวถึงการวัดมูลค่าของทรัพย์สินมนุษย์ตามแนว
ความคิดทางการบัญชี

11) Accounting Principles Board Opinion No. 17 "Intangible Assets"

1. ต้นทุนเดิมและต้นทุนทดแทน (Historical and Replacement Costs)

ต้นทุนเดิม หมายถึงต้นทุนที่กิจการจ่ายไปจริง เพื่อที่จะให้ได้มาซึ่งสินค้าและบริการ ส่วนต้นทุนทดแทน หมายถึงต้นทุนที่กิจการจะต้องจ่ายไปเพื่อที่จะจัดหาสินค้าและบริการใหม่ ซึ่งมีคุณสมบัติเช่นเดียวกับสินค้าและบริการที่กิจการมีอยู่ ด้วยวัตถุประสงค์ที่จะนำมาทดแทน

2. ต้นทุนที่จ่ายจริงและต้นทุนเสียโอกาส (Outlay and Opportunity Costs)

ต้นทุนที่จ่ายจริง หมายถึงจำนวนเงินหรือประโยชน์อื่นใดที่กิจการสูญเสียไปเพื่อจัดหาสินค้าและบริการให้แกกิจการไม่ว่าจะเป็นการจัดหาใหม่หรือจัดหามาเพื่อทดแทน ส่วนต้นทุนค่าเสียโอกาสนั้น มีลักษณะตรงข้ามกับต้นทุนที่จ่ายออกไปจริง เนื่องจากหมายถึงรายได้ที่กิจการต้องสูญเสียไป เนื่องจากการจัดหาสินค้าและบริการให้แกกิจการ ตัวอย่างเช่น ถ้าหากกิจการจ่ายเงินจำนวน 100,000 บาท เพื่อซื้อเครื่องจักร เงินสดจำนวน 100,000 บาทนั้นคือ ต้นทุนที่จ่ายจริง และถ้าหากว่ากิจการไม่ไปซื้อเครื่องจักร กิจการสามารถทำให้เกิดรายได้จากเงินจำนวนนี้ 25,000 บาท จำนวนเงิน 25,000 บาท คือต้นทุนค่าเสียโอกาสที่เกิดจากการซื้อเครื่องจักร

ต้นทุนที่จ่ายจริงเป็นสิ่งที่นับบัญชีค่านึงถึง และเป็นลักษณะหนึ่ง ซึ่งเกี่ยวข้องกับ และเป็นส่วนประกอบของต้นทุนเดิมและต้นทุนทดแทน ส่วนต้นทุนค่าเสียโอกาสนั้นเป็นสิ่งที่นับบัญชีไม่คุ้นเคย และมีจะไม่ค่านึงถึง ซึ่งตรงข้ามกับนักเศรษฐศาสตร์มักจะค่านึงถึงต้นทุนนี้เสมอ

3. ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม (Direct and Indirect Costs)

ต้นทุนทางตรง หมายถึง ต้นทุนที่เกิดขึ้นและสามารถจัดสรรไปไคว่าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์หน่วยใด หรือสินทรัพย์สินใด ตรงข้ามกับต้นทุนทางอ้อมซึ่งหมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นและไม่อาจจัดสรรไปยังหน่วยของผลิตภัณฑ์ใด สาเหตุเนื่องจากต้นทุนนั้นให้ประโยชน์แก่ส่วนรวมนั่นเอง

ฉะนั้นต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อมจึงเกิดขึ้นจากความพยายามที่จะจัดสรรต้นทุนนั้นไปสู่หน่วยของกิจกรรมหรือผลิตภัณฑ์

4. ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงและต้นทุนมาตรฐาน (Actual and Standard Costs) ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจะเป็นต้นทุนชนิดใดก็ตาม แต่เป็นสิ่งที่เกิดขึ้นแล้ว ในกิจการ ส่วนต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนที่กิจการคาดว่าจะเกิดขึ้น ฉะนั้นต้นทุนทั้งสองจึงแตกต่างกันตรงที่ ต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงเป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นแล้ว ส่วนต้นทุนมาตรฐานเป็นต้นทุนที่ควรที่จะเกิดขึ้น ต้นทุนมาตรฐานมักจะทำขึ้นเพื่อประโยชน์ทางการบริหาร

แนวความคิดเกี่ยวกับต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ เงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ เกิดจากการลงทุนของกิจการ เพื่อจัดหามนุษย์เข้ามาในกิจการ ลักษณะของเงินลงทุนนั้นก็มีคุณลักษณะเช่นเดียวกับความหมายของต้นทุน คือการที่กิจการสูญเสียสินทรัพย์จำนวนหนึ่ง เพื่อแลกกับบริการที่ได้จากมนุษย์ในกิจการ ลักษณะของเงินลงทุนก็มีส่วนประกอบของสินทรัพย์ คือ เงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ส่วนที่ยังไม่ให้บริการแก่กิจการ และค่าใช้จ่าย คือ เงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ที่ให้บริการแก่กิจการแล้ว

การลงทุนในทรัพยากรมนุษย์นั้นเป็นสิ่งที่ทำเพื่อการจัดหาทรัพยากรใหม่ หรือจัดหามาทดแทน และลักษณะต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์นั้นก็มีลักษณะต้นทุนต่างๆ ดังกล่าวแล้วเป็นส่วนประกอบทั้งสิ้น เช่น ต้นทุนในการจัดหาหรือทดแทนจะประกอบด้วย ต้นทุนในการรับสมัคร คัดเลือก ว่าจ้าง และฝึกอบรม ซึ่งต้นทุนเหล่านี้ล้วนประกอบด้วยต้นทุนทั้งทางตรงและทางอ้อม เช่น ค่าแรงที่จ่ายให้พนักงานแต่ละคนในระหว่างฝึกอบรมเป็นต้นทุนทางตรง แต่ต้นทุนของผู้ทำหน้าที่อบรมเป็นต้นทุนทางอ้อม ขณะเดียวกันก็จะเกิดต้นทุนที่จ่ายไปจริง และต้นทุนเสียโอกาส เช่น การที่พนักงานผู้ทำหน้าที่อบรมนั้น มาทำการอบรมให้พนักงานใหม่ กิจการก็ต้องจ่ายค่าแรงให้ และขณะที่ทำการอบรมผลผลิตในแง่ผลิตภัณฑ์ก็ไม่ได้เพิ่มขึ้น ผลอันนี้ก็คือต้นทุนค่าเสียโอกาส และหากว่าในกิจการนั้นฝ่ายบริหารทำหน้าที่อย่างมีประสิทธิภาพ ก็มักจะมีการวางแผนการล่วงหน้า ฉะนั้นต้นทุนมาตรฐานนี้ก็อาจจะถูกกล่าวถึงด้วย

ดังนั้นจะเห็นว่าต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์นั้นประกอบไปด้วยต้นทุนประเภทต่างๆ ซึ่งต้นทุนเหล่านี้ถ้าจะพิจารณาให้ละเอียดอาจจะพิจารณาแบ่งต้นทุนออกเป็นประเภทของต้นทุนชนิดใหญ่ๆสองประเภท คือ ต้นทุนเดิม และต้นทุนทดแทน ซึ่งมีลักษณะส่วนประกอบที่จะพิจารณาตามแนวความคิดทางการบัญชีต่างกัน แต่ส่วนประกอบในต้นทุนทั้งสองชนิดนี้ ก็ยังคงประกอบไปด้วยประเภทของต้นทุน ต่างๆเช่นเดียวกัน

1. ต้นทุนเดิมของทรัพยากรมนุษย์ แนวความคิดนี้อาศัยแนวความคิดของต้นทุนเดิมของสินทรัพย์อื่นๆ เช่นต้นทุนในการซื้อเครื่องจักร ก็คือต้นทุนหรือประโยชน์อันใดที่กิจการจ่ายไป เพื่อให้ได้มาซึ่งเครื่องจักร อันประกอบด้วย ราคาทุนของเครื่องจักร ค่าติดตั้งเครื่องจักร ฯลฯ ในขณะที่เกี่ยวกับต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์ ก็คือต้นทุนหรือประโยชน์อันใดที่กิจการจ่ายไป เพื่อให้ได้มาซึ่งทรัพยากรมนุษย์ อันประกอบด้วย ต้นทุนในการ การคัดเลือก การวางจ้าง การปฐมนิเทศน์ และการฝึกอบรมระหว่างการทำงาน ฯลฯ ต้นทุนดังกล่าวจึงเป็นได้ทั้ง ต้นทุนทางตรงและต้นทุนทางอ้อม ขณะเดียวกันที่เป็นต้นทุนที่จ่ายจริง และต้นทุนค่าเสียโอกาส อย่างไรก็ตามก็เพื่อจุดประสงค์ทางการจัดการนั้น ค่าเสียโอกาสเป็นต้นทุนส่วนหนึ่ง ซึ่งจำเป็นต้องคำนึงถึงแต่ลักษณะของต้นทุนประเภทนี้ หากคุณสมบัติที่จะกำหนดมูลค่าที่แน่นอน จึงก่อให้เกิดความไม่นาเชื่อถือ เนื่องจากไม่อาจจะพิสูจน์ได้งายๆนั่นเอง ฉะนั้นต้นทุนค่าเสียโอกาสจึงใช้ประโยชน์ในแง่ของฝ่ายบริหารเท่านั้น แต่ไม่เหมาะสมที่จะเป็นข้อมูลที่เสนอรายงานต่อบุคคลภายนอกของกิจการ

2. ต้นทุนทดแทนของทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงต้นทุนที่เกิดจากการสูญเสียสินทรัพย์หรือประโยชน์อันใดในขณะนั้น เพื่อที่จะจัดหาทรัพยากรใหม่มาแทนทรัพยากรมนุษย์ที่กิจการมีอยู่ และลักษณะของการทดแทนในกิจการมีอยู่ 2 ลักษณะ คือ การทดแทนตำแหน่งอย่างหนึ่ง และการทดแทนบุคคลอีกอย่างหนึ่ง ฉะนั้นต้นทุนค่าเสียโอกาสหมายถึงการสูญเสียสินทรัพย์หรือประโยชน์อันใดในขณะนั้น เพื่อที่จะจัดหาทรัพยากรมนุษย์ใหม่ที่มีคุณสมบัติในการทำงานในตำแหน่งหน้าที่เท่าเทียมกับทรัพยากรมนุษย์เดิม เพื่อมาทดแทนใน

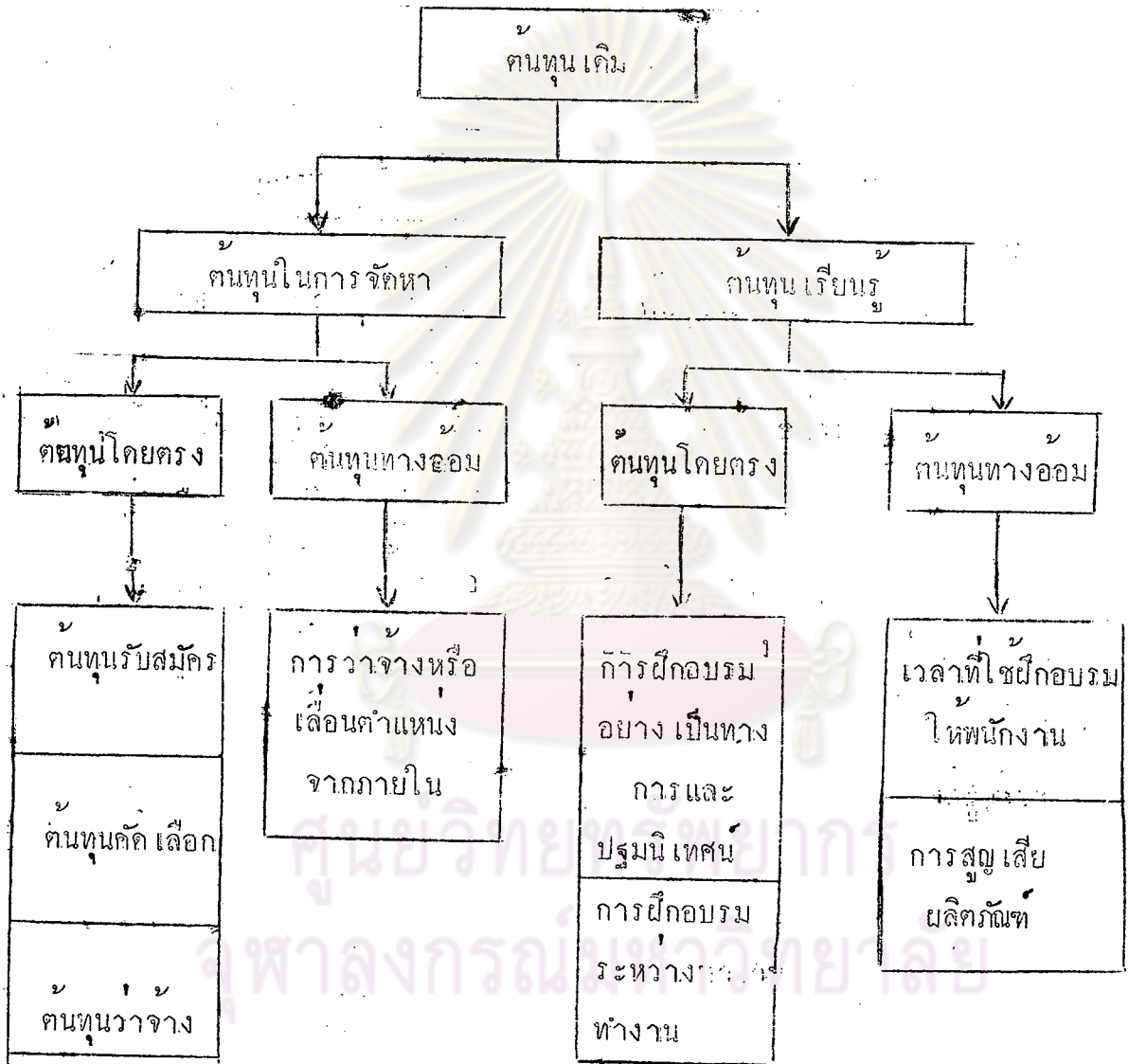
ตำแหน่งหน้าที่นั้น ส่วนต้นทุนทดแทนบุคคล หมายถึงการสูญเสียสินทรัพย์หรือประโยชน์อื่นใดในขณะนั้น เพื่อที่จะจัดหาทรัพยากรมนุษย์ใหม่ ซึ่งมีคุณสมบัติเท่าเทียมกับทรัพยากรมนุษย์เดิมมาทดแทนทรัพยากรมนุษย์นั้น ตัวอย่าง เช่น ในกรณีที่พนักงานของกิจการคนใดคนหนึ่ง หรือกลุ่มใดกลุ่มหนึ่งออกจากกิจการ กิจการจะต้องเสียต้นทุนในการจัดหา คัดเลือกและฝึกอบรมพนักงานใหม่มาแทนพนักงานที่ออกไป นอกจากนั้นกิจการยังต้องคำนึงถึงต้นทุนส่วนที่สูญเสียไป เนื่องจากฝึกอบรมพนักงานชุดที่ลาออกไปอีกด้วย เพื่อประโยชน์ของฝ่ายบริหารดังกล่าว ฝ่ายบริหารควรคำนึงถึงต้นทุนเสียโอกาส ฉะนั้นต้นทุนทดแทนก็เช่นเดียวกับต้นทุนเดิม คือประกอบด้วยต้นทุนประเภทต่างๆ ดังกล่าวมาแล้ว

การวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ เมื่อได้ทราบถึงความหมายของต้นทุนตามแนวความคิดทางการบัญชี และนำเอาแนวความคิดนี้มาใช้กับต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์แล้ว จากแนวความคิดต้นทุนทางการบัญชี จะเห็นว่าต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์แบ่งออกเป็นประเภทใหญ่ๆได้เป็นต้นทุนเดิมและต้นทุนทดแทน ฉะนั้นการวัดมูลค่าของต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ก็จะทำภายใต้แนวความคิดของต้นทุนทั้งสอง

1. ต้นทุนเดิมของทรัพยากรมนุษย์ หมายถึงต้นทุนที่สูญเสียไปเพื่อการจัดหาและปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งต้นทุนนี้ประกอบด้วยต้นทุนต่างๆดังจะเห็นได้ในแผนภูมิ 1 และต้นทุนต่างๆเหล่านี้มีความหมายและสามารถวัดมูลค่าได้ดังต่อไปนี้

1.1 ต้นทุนในการจัดหา หมายถึงต้นทุนที่เกิดจากการจัดหาทรัพยากรมนุษย์เข้าสู่กิจการ อันประกอบด้วยต้นทุนทางตรง อันได้แก่ต้นทุนในการรับสมัคร ต้นทุนในการคัดเลือก และต้นทุนในการวางจ้างประเภทหนึ่ง และต้นทุนทางอ้อม อันได้แก่การเลื่อนชั้นพนักงานภายในกิจการอีกประการหนึ่ง

1.1.1 ต้นทุนในการรับสมัคร หมายถึงต้นทุนทั้งหมดที่เกิดจากการประกาศรับสมัครงาน ซึ่งต้นทุนที่สำคัญๆประกอบด้วย การลงโฆษณาในสื่อโฆษณาทุกประเภท การรับสมัครความมหาวิทยาลัย ค่านายหน้าในการจัดหาคน การให้ความสะดวกต่อจดจำเดิมของใบการออกรับสมัคร และค่าใช้จ่ายอื่น ๆที่เกิดจากการ



แผนภูมิที่ 1 : แสดงการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ตามระบบการลงทุน

รับสมัคร ปัญหาที่เกิดขึ้นก็คือ กวรถักกิจการ เสียต้นทุนไปเป็นจำนวนมากในการรับสมัครพนักงาน ซึ่งบ่อยครั้งที่บุคคลผู้สนใจมาสมัครเป็นจำนวนมาก แต่กิจการรับบุคคลผู้มาสมัครเพียงไม่กี่คน ต้นทุนที่เกิดขึ้นทั้งหมดควรจะทำอย่างไร ซึ่งปัญหานี้ควรจะแก้ไขได้ โดยการที่ให้เอาต้นทุนทั้งหมดที่เกิดขึ้นมาจัดสรรแก่พนักงานที่ว่างเข้ามา ตัวอย่าง เช่น กิจการแห่งหนึ่งประกาศรับสมัครสมุหบัญชี 1 ตำแหน่ง ทางหนังสือพิมพ์ เสียค่าโฆษณา 500 บาท ปรากฏว่ามีผู้มาสมัคร 10 คน ต้นทุนในการรับสมัครคือค่าโฆษณา 500 บาท เป็นต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์ในตำแหน่งสมุหบัญชี 500 บาท

1.1.2 ต้นทุนในการคัดเลือกพนักงาน หมายถึงต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการคัดเลือกพนักงานที่มาสมัครงานกับกิจการ ทั้งจากภายในและภายนอกกิจการ ต้นทุนนี้ประกอบด้วยค่าใช้จ่ายในการสัมภาษณ์ ทดสอบ และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ในการจัดการทางด้านนี้ ในกรณีที่การคัดเลือกพนักงานในแต่ละครั้งประกอบด้วยพนักงานหลายตำแหน่ง และแต่ละตำแหน่งลงทุนในจำนวนที่ไม่เท่ากัน การจัดสรรต้นทุนนี้อาจจะจัดสรรตามความยากง่ายของการคัดเลือกขึ้นหนึ่งก่อน แล้วจึงจัดสรรตามจำนวนพนักงานที่ว่างเข้ามาอีกครั้งหนึ่ง ตัวอย่างเช่น ในการคัดเลือกพนักงานครั้งหนึ่ง กิจการทำการคัดเลือกพนักงานพิมพ์ดีด 1 ตำแหน่ง และผู้จัดการฝ่ายการเงินอีก 1 ตำแหน่ง ซึ่งการคัดเลือกพนักงานฝ่ายการเงินย่อมต้องเสียค่าใช้จ่ายมากกว่าพนักงานพิมพ์ดีด ในกรณีเช่นนี้อาจจะจัดสรรต้นทุนที่เกิดขึ้นแก่พนักงานทั้ง 2 ตำแหน่ง แต่ในจำนวนที่ไม่เท่ากันก็ได้

1.1.3 ต้นทุนที่จ่ายให้พนักงานครั้งแรกเพื่อเตรียมตัวปฏิบัติงาน ต้นทุนนี้เกิดจากการนำบุคคลแต่ละคนเข้ามาทำงานให้กับกิจการ ต้นทุนนี้อาจประกอบด้วยต้นทุนในการโยกย้ายสถานที่ ซึ่งรวมทั้งค่าขนย้าย ค่าใช้จ่ายในการเดินทางและอื่น ๆ ต้นทุนนี้มักจะจัดสรรตามจำนวนที่จ่ายให้จริงแก่พนักงานแต่ละคน ซึ่งมักจะแตกต่างกันตามลำดับขั้นของตำแหน่งหน้าที่

1.1.4 ต้นทุนที่เกิดจากการเลื่อนตำแหน่งภายในกิจการ ต้นทุนนี้หมายถึงต้นทุนดังกล่าวเกี่ยวกับการว่างงาน และรวมทั้งต้นทุนที่เกิดขึ้นจากการคัดเลือกและพิจารณาเลื่อนชั้น หรือโยกย้ายพนักงานทั้งหมด ซึ่งต้นทุนนี้อาจรวมถึงค่าใช้จ่ายที่เกิด



จากการประชุมปรึกษาในระดับผู้บริหารในการพิจารณาพนักงานของตนควย

1.2 ต้นทุนในการปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งหมายถึงต้นทุนในการเรียนรู้ของพนักงานนั่นเอง ต้นทุนนี้หมายถึงจำนวนที่จ่ายไปในการฝึกหัดอบรมพนักงาน เพื่อให้พนักงานนั้นสามารถที่จะทำงานได้ในระดับปกติ ต้นทุนในการเรียนรู้ประกอบด้วย ต้นทุนทางตรง และต้นทุนทางอ้อม ซึ่งเกิดจากการประมุณีเทศน์ "ละการฝึกอบรมในระหว่างทำงาน ต้นทุนโดยตรงได้แก่ต้นทุนที่เกิดจากเงิน เดือนหรือค่าจ้างของพนักงานในระหว่างฝึกหัดอบรม ส่วนต้นทุนของผู้อาวุ่หน้าทีฝึกหัดอบรมและผลผลิตที่สูญเสียไปในระหว่างการฝึกหัดอบรมถือเป็นต้นทุนทางอ้อม

1.2.1 ต้นทุนที่เกิดจากการฝึกอบรมอย่างเป็นทางการและการประมุณีเทศน์ การประมุณีเทศน์นี้มักจะจัดขึ้นเมื่อรับพนักงานเข้ามาในกิจการครั้งแรก เพื่อให้พนักงานได้มีความรู้เกี่ยวกับกิจการให้ดีขึ้น เช่น ใ้ทราบถึงนโยบายของกิจการ ผลิตภัณฑ์ สถานที่ และความสะควกสบายต่างๆ ส่วนการฝึกอบรมอย่างเป็นทางการมักจะจัดเพื่อให้พนักงานมีความรู้ ความสามารถในการปฏิบัติงาน ตัวอย่าง เช่น สำนักงานบัญชีบางแห่ง จะทำการฝึกอบรมพนักงานในช่วงเวลาหนึ่ง ก่อนที่จะให้พนักงานเหล่านั้นทำหน้าที่สอบบัญชี การฝึกอบรมนี้อาจจะใช้เวลาสั้นยาว แตกต่างกันขึ้นอยู่กับความจำเป็น

1.2.2 ต้นทุนที่เกิดจากการฝึกอบรมระหว่างปฏิบัติงาน ต้นทุนนี้ไม่ได้เกิดขึ้นเฉพาะแรงงานที่ทำการผลิตสินค้าเท่านั้น แต่อาจจะใช้วิธีการฝึกอบรมนี้สำหรับพนักงานประเภทอื่นๆด้วย เช่นพนักงานขาย ต้นทุนประเภทนี้ได้แก่เงิน เดือนหรือค่าแรงของพนักงาน ที่กิจการจะต้องจ่ายให้พนักงานเหล่านั้นไม่ได้ให้ผลตอบแทนแก่กิจการ

1.2.3 ต้นทุนที่เกิดจากการสูญเสียเวลาของพนักงานที่ฝึกหัดอบรม ต้นทุนนี้เกิดจากเวลา หรือความพยายามที่พนักงานระดับหัวหน้า เสียไป เพื่อที่จะฝึกหัดอบรมพนักงานในระดับรองลงไป ให้มีความรู้และความชำนาญพร้อมที่จะปฏิบัติงาน

1.2.4 ต้นทุนที่เกิดจากสูญสูญเสียผลผลิต ในระหว่างการฝึกหัดอบรม ในระยะแรกที่พนักงานเข้ารับตำแหน่งใหม่ยอมจะขาดความความรู้และความชำนาญ ซึ่งในบางกรณีอาจจะทำให้ผลผลิตนั้นสูญสูญเสียไป ตัวอย่างที่เห็นได้ง่าย ก็จะได้จากการผลิตในอุตสาหกรรม และพนักงานที่เพิ่งเข้าสู่กิจการอาจจะยังทำการผลิตไม่เป็น ฉะนั้นจึงอาจมีการฝึกหัดอบรมพนักงานระหว่างการผลิต และในระหว่างที่พนักงานทำการทดลองปฏิบัติงานนั้น อาจจะทำให้ผลผลิตนั้นสูญสูญเสีย โดยที่สูญสูญเสียทั้งวัตถุดิบและแรงงานด้วย สิ่งที่สูญสูญเสียนี้ถือเป็นต้นทุนอย่างหนึ่ง

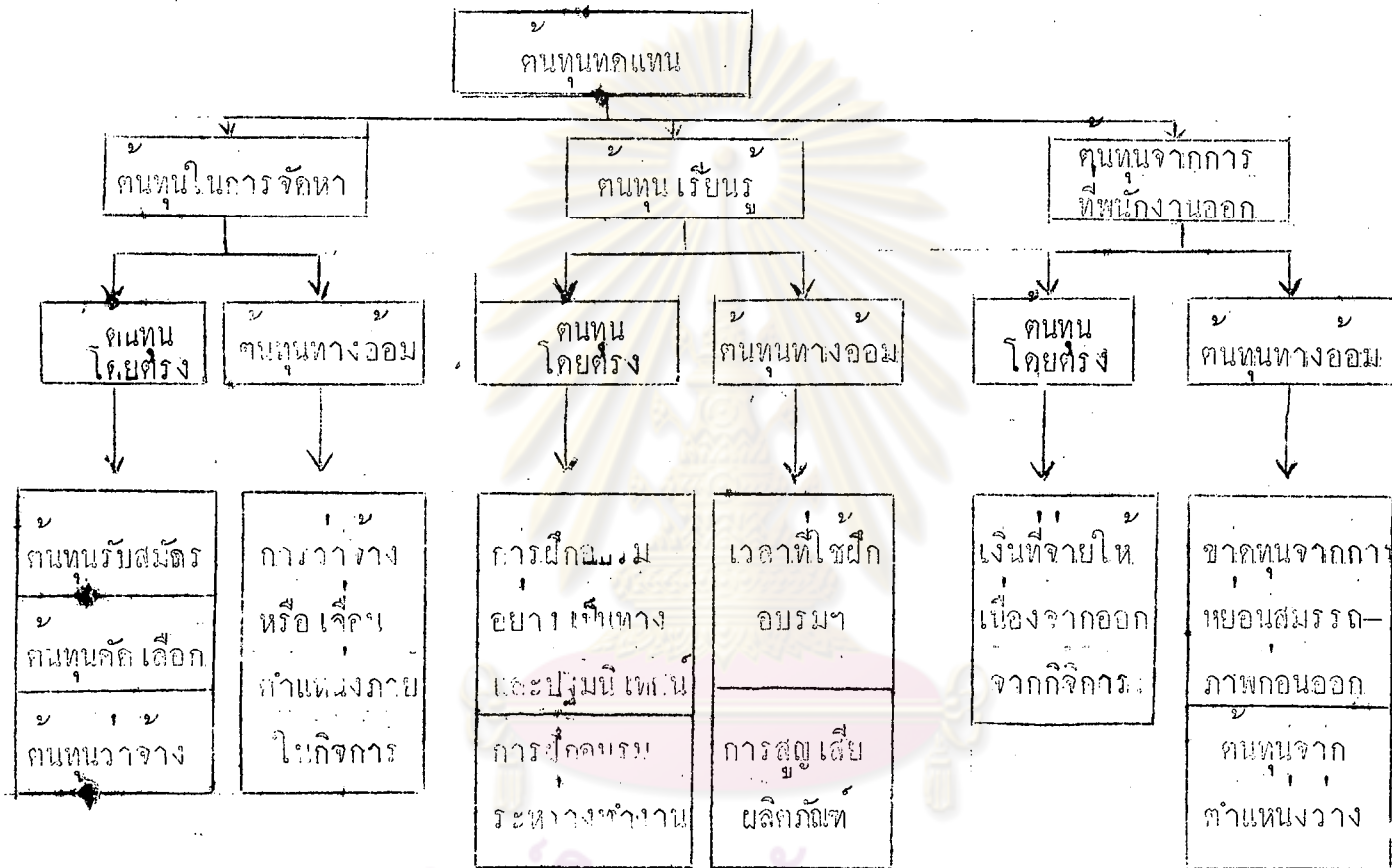
2. ต้นทุนทดแทนของทรัพยากรมนุษย์ หมายถึง การสูญสูญเสียซึ่งอาจจะเกิดขึ้นในขณะนั้น เพื่อที่จะทดแทนทรัพยากรมนุษย์ที่มีอยู่ในกิจการ ขณะนั้น ต้นทุนทดแทนนี้หมายถึง รวมถึงต้นทุนทดแทนตัวบุคคล และต้นทุนทดแทนตำแหน่งหน้าที่ ซึ่งต้นทุนทั้งสองชนิดนี้แตกต่างกันตรงจุดประสงค์ของการจัดหาทรัพยากรมนุษย์ เพื่อที่จะจัดหาบุคคลที่มีคุณสมบัติเหมือนกับพนักงานคนเดิม และเพื่อที่จะจัดหาบุคคลที่มีคุณสมบัติมาทดแทนพนักงานในตำแหน่งนั้น ซึ่งในกรณีหลังนั้นสนใจในคุณสมบัติที่เหมาะสมกับตำแหน่ง อย่างไรก็ตาม ต้นทุนทดแทนทั้งสองชนิดนี้ก็ประกอบด้วยต้นทุนชนิดต่างๆ เช่นเดียวกัน ซึ่งต้นทุนทั้งหมดนี้แสดงไว้ในแผนภูมิที่ 2 ดังรายละเอียดดังต่อไปนี้

2.1 ต้นทุนในการจัดหา

2.2 ต้นทุนในการปรับปรุงพนักงาน

ซึ่งต้นทุนทั้งสองจำพวกนี้มีลักษณะเช่นเดียวกับที่ได้พิจารณาไปแล้วในต้นทุนเดิม

2.3 ต้นทุนในการออกจากกิจการ (Separation Costs) หมายถึง ต้นทุนต่างๆ ที่เกิดขึ้นในกิจการ เนื่องจากขาดพนักงานประจำตำแหน่งหน้าที่ใดหน้าที่หนึ่ง ซึ่งต้นทุนเหล่านี้อาจเป็นต้นทุนโดยตรง หรือต้นทุนทางอ้อมก็ได้ ต้นทุนชนิดนี้ก็เหมือนกับต้นทุนอื่นๆ ซึ่งประกอบด้วยต้นทุนโดยตรงอันได้แก่ ต้นทุนที่จ่ายไปเนื่องจากการออกจากกิจการ และต้นทุนทางอ้อมซึ่งประกอบด้วย ส่วนขาดทุนในการหย่อนสมรรถภาพก่อนการออกจากกิจการ และต้นทุนระหว่างที่ตำแหน่งนั้นว่าง



แผนภูมิที่ 2 : แสดงการวัดผลกำไรของโรงพยาบาลระบบต้นทุนทดแทน

2.3.1 ต้นทุนที่จ่ายไปเนื่องจากการออกจากกิจการ หมายถึงต้นทุนที่กิจการจะต้องจ่ายไป เมื่อมีพนักงานคนใดคนหนึ่งออกจากกิจการไป เช่น ในกรณีที่กิจการไลพนักงานคนใดคนหนึ่งออกไป โดยที่กิจการจ่ายเงินล่วงหน้าให้หนึ่งเดือน จำนวนเงินเดือนล่วงหน้าที่จ่ายให้ถือเป็นต้นทุนโดยตรงอย่างหนึ่ง

2.3.2 ต้นทุนที่เกิดจากส่วนขาดทุนในการหย่อนสมรรถภาพก่อนการออกจากกิจการ ต้นทุนนี้เกิดจากการที่พนักงานคนใดคนหนึ่งจะออกจากกิจการ ในช่วงที่จะออกจากกิจการ หรือก่อนการออกจากกิจการ พนักงานมักจะไม่พอใจในบางสิ่งบางอย่าง ทำให้สมรรถภาพลดลง หรือไม่ก็ไม่เอาใจใส่ในการทำงานอย่างเพียงพอ เช่น มองหางานอื่น สาเหตุต่างๆ เหล่านี้มีแนวโน้มที่จะทำให้ผลผลิตหรือสมรรถภาพในการผลิตลดลง

2.3.3 ต้นทุนที่เกิดขึ้นระหว่างที่ตำแหน่งว่างลง ในกรณีที่ตำแหน่งว่างทำให้ขาดผู้เอาใจใส่ดูแลหน้าที่งานนั้น และถ้าหากว่าตำแหน่งหน้าที่ของงานที่ว่างมีผลกระทบต่อตำแหน่งหน้าที่อื่น ย่อมทำให้การปฏิบัติงานของตำแหน่งหน้าที่งานอื่นๆ หย่อนประสิทธิภาพลง ตัวอย่าง เช่น ในธุรกิจขายสินค้า ถ้าตำแหน่งผู้จัดการฝ่ายซื้อว่างลง จะมีผลกระทบต่อผู้จัดการฝ่ายขายด้วย เนื่องจากอาจไม่มีสินค้าพอที่จะขาย ทำให้ผู้จัดการขายทำหน้าที่ไม่ได้อย่างเต็มที่ นอกจากนั้นยังเกิดต้นทุนเสียโอกาสขึ้นอีกด้วย ต้นทุนเสียโอกาสตามตัวอย่างนี้เกิดจากการที่กิจการขาดทุน เนื่องจากมีสินค้าไม่พอขาย ซึ่งทำให้ขาดกำไรที่ควรจะได้และสูญเสียค่านิยมจากลูกค้า

การวัดมูลค่าต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ในธุรกิจประเภทต่างๆ

เนื่องจากการวัดมูลค่าต้นทุนทรัพยากรมนุษย์นั้น สามารถที่จะวัดได้โดยใช้จำนวนเงินที่ลงทุนซึ่งเรียกว่าต้นทุนเดิม หรือต้นทุนทดแทนตามที่กล่าวแล้ว สำหรับกิจการที่ให้ความสำคัญในทรัพยากรมนุษย์ และบันทึกการบัญชีเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ในระบบบัญชีของตนก็อาจใช้วิธีวัดมูลค่าต้นทุนวิธีใดวิธีหนึ่ง ในที่นี้จะขอยกตัวอย่างของกิจการบางประเภท ที่ถือว่าการ

บัญชีทรัพยากรมนุษย์ เป็นบัญชีหนึ่งในระบบบัญชีของคน โดยจะแยกประเภทธุรกิจ ตาม ตัวอย่างระบบบัญชีต้นทุนที่ใช้

๑. 1. ต้นทุนเดิม

1.1 ธุรกิจประเภทอุตสาหกรรม ตัวอย่างของกิจการที่อยู่ในธุรกิจ ประเภทอุตสาหกรรม ซึ่งบันทึกทรัพยากรมนุษย์ในระบบบัญชีของกิจการ ได้แก่ R.G. Barry Corporation ¹³⁾ ซึ่งผู้บริหารของกิจการนี้ได้คำนึงถึงการบัญชีทรัพยากร มนุษย์ ตั้งแต่ปี ค.ศ. 1966 กิจการนี้ผลิตสินค้าประเภทต่างๆ เช่น รองเท้าแตะ รอง- เท้าอ่อน และหมอน ของทางการจำหน่ายของกิจการ คือ จำหน่ายตาม ร้านค้าประเภท ร้านลูกโซ่ (Chain Store) ร้านขายลด (Discount Store) ร้านขายสินค้าเฉพาะอย่าง (Specialty Store) ร้านสรรพสินค้า (Department Store) และร้านสรรพอาหาร (Food Store) ในปี 1971 บริษัทมีพนักงานประมาณ 1,700 คน ยอดขายประมาณ 34 ล้านดอลลาร์อเมริกา และมียอดสินทรัพย์ทั้งสิ้น 18 ล้านดอลลาร์อเมริกา

สาเหตุที่กิจการเห็นความจำเป็นที่จะต้องมีการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มี 3 ประการ ควบกัน คือ

ก. สภาพแวดล้อมต่างๆของบริษัท เนื่องจากว่าในปี 1970 นั้น กิจกรรมส่วนใหญ่ประมาณ 85 % ของธุรกิจ คือการผลิตรองเท้า ซึ่งการเย็บรองเท้าในปัจจุบันที่สำคัญ ก็คือมนุษย์ ไม่ใช่เครื่องจักรหรือเงินลงทุน

13) จาก R.G. Barry Corporation 1971 Annual Report (Columbus, Ohio: R.G. Barry Corporation 1972)

และ R.L. Woodruff, " Human Resource Accounting " Canadian Chartered Accountant (September 1970 หน้า 2-7)

ข. นโยบายการดำเนินงานของฝ่ายบริหาร ฝ่ายบริหารเชื่อว่าหน้าที่ที่สำคัญของฝ่ายบริหารก็คือ การวางแผน ดำเนินงาน และควบคุม ประโยชน์ที่ได้จากสินทรัพย์สามชนิดของกิจการอันได้แก่ สินทรัพย์ประเภทมนุษย์ สินทรัพย์ประเภทความนิยมของลูกค้าที่มีต่อกิจการ และสินทรัพย์ชนิดที่มีตัวตน และเชื่อว่าทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์ที่มีค่าของกิจการ

ค. ข้อจำกัดของระบบบัญชีที่นิยมใช้กันอยู่ เนื่องจากระบบบัญชีที่นิยมใช้กันอยู่นั้น ไม่ได้ให้ข้อมูลที่เพียงพอแก่ฝ่ายบริหาร โดยเฉพาะอย่างยิ่ง ข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์

ฉะนั้นผู้บริหารจึงต้องการบันทึกรายการเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ เพื่อจุดประสงค์ดังต่อไปนี้

ก. เพื่อที่จะให้ฝ่ายบริหารได้รับข้อมูลที่เกิดจากผลการทำงานของคนในส่วนที่เกี่ยวข้องกับทรัพยากรมนุษย์

ข. เพื่อที่จะให้ฝ่ายบริหาร ได้ข้อมูลเพิ่มเติมในการตัดสินใจเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์

ค. เพื่อที่จะให้ฝ่ายบริหาร ได้ข้อมูลที่ถูกต้องเกี่ยวกับอัตราผลตอบแทนที่ได้รับจากการลงทุน เนื่องจากจะได้รับข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินทรัพย์ทั้งหมด ไม่เพียงแต่สินทรัพย์ที่มีตัวตนเพียงอย่างเดียว

การรวบรวมข้อมูลต่างๆ อาจจะไม่ได้นำไปใช้ประโยชน์แก่กิจการในขณะนั้น แต่จะใช้ประโยชน์ในการปรับปรุงผลการปรับปรุงผลการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ในอนาคต และใช้ในการคาดคะเนจำนวนเงินลงทุน ส่วนการตัดจำหน่ายเงินลงทุนนั้น จะตัดจำหน่ายตามประเภทของเงินลงทุนนั้น เช่น เงินลงทุนในการรับสมัคร จัดหาจะตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่กิจการคิดว่าจะได้ประโยชน์จากพนักงาน ส่วนต้นทุนอื่นๆ เช่น ต้นทุนในการฝึกอบรม ปรับปรุงจะตัดจำหน่ายตามระยะเวลาที่คิดว่ากิจการจะได้ประโยชน์จากการฝึกอบรมนั้น ซึ่งโดยปกติแล้วจะมีอายุสั้นกว่าระยะเวลาที่พนักงานคงอยู่ในกิจการ

และเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์แต่ละคนนั้นจะต้องมีการทบทวนตรวจสอบอยู่เสมอ เพื่อ
ว่าจะไ้ทราบเหตุการณ์ล่วงหน้าในกรณีที่มีการสูญเสีย หรือในกรณีที่พนักงานเกิดมีสุขภาพ
ไม่แข็งแรง

รายละเอียดการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ในกิจการจะเห็นได้จากตาราง 1
ซึ่งแสดงให้เห็นถึงจำนวนเงินลงทุนในตำแหน่งหน้าที่แต่ละระดับ ประโยชน์ที่ได้จาก
ตารางนี้ ก็คือการวางแผนและควบคุมการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์แต่ละชนิด

ตาราง 1 14)

R.G. Barry Corporation 1969	
First-line Supervisor	\$ 3,000
Engineer	10,000
Middle manager	15,000
Top manager	35,000

นอกจากนี้ระบบบัญชีที่ใช้อยู่ยังให้ข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ โดยแยก
รายละเอียดออกตามหน้าที่การจัดการ ดังที่แสดงในตาราง 2

14) จาก R.G. Barry Corporation 1969 Annual Report
(Columbus, Ohio: R.G. Barry Corporation 1972)

ตาราง 2

Investments in Human Resource Management Functions R.G. Barry Corporation 1969	
<u>Functions</u>	<u>Investment</u>
1. Acquisition cost	\$ 110,000
2. On - the - job training	120,000
3. Familiarization	155,000
4. Formal development	50,000

งบการเงิน แสดงความแตกต่างระหว่างการใช้ระบบบัญชีที่รับรองกันทั่วไป และระบบบัญชีที่คำนึงถึงทรัพยากรมนุษย์ ดังตาราง 3 ซึ่งแสดงงบการเงินในปี 1971 จากงบดุล ในปี 1971 จะเห็นว่าเงินลงทุนสุทธิในทรัพยากรมนุษย์ จำนวนประมาณ \$ 1,560,000 มีผลทำให้สินทรัพย์ทั้งหมดของกิจการที่แสดงในงบการเงินตามหลักการบัญชีที่ปฏิบัติทั่วไปทำกำไรไปเป็นจำนวน \$ 1,560,000 และผลจากงบกำไรขาดทุนแสดงว่า ผลสุทธิจากการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์เพิ่มขึ้น (Net increase in human resource investment) จำนวน \$ 137,700 ซึ่งเกิดจากผลต่างระหว่างการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ในปีนั้น และการตัดจำหน่ายเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ตามปกติบวกกับการตัดจำหน่ายเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ และส่วนขาดทุนอื่นๆ ที่เกิดจากการที่พนักงานออกจากกิจการ จากผลสุทธิจากการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ เพิ่มขึ้นนี้มีผล

ตาราง 3

งบการเงิน

R.G. Barry Corporation and Subsidiaries

1971 (Pro-Forma)

(Conventional and Human Resource Accounting)

<u>Balance Sheet</u>	<u>Conventional Human Resource</u>	<u>Conventional Only</u>
<u>Assets</u>		
Total current assets	\$12,810,346	\$12,810,346
Net property plant and equip- ment	3,343,379	3,343,379
Excess of purchase price over net assets acquired	1,291,079	1,291,079
Net investments in human resource	1,561,264	-
Other assets	209,419	209,419
	<u>19,215,487</u>	<u>17,654,223</u>
<u>Liabilities and Stock holders' Equity</u>		
Total current liabilities	\$ 3,060,576	3,060,576
Long term debts, excluding current installments:	5,095,000	5,095,000
Deferred compensation	95,252	95,252
Deferred federal income taxes based upon full tax deduction for human resource costs	780,632	-
Stockholder's equity:		
- Capital stock	1,209,301	1,209,301
- Retained earnings	5,645,224	5,645,224
Financial	2,548,870	2,548,870
Human resources	780,632	-
Total stock holders' equity	<u>10,184,027</u>	<u>9,403,395</u>
	<u>\$19,215,487</u>	<u>\$17,654,223</u>



Statement of Income

Net sales	\$34,123,202	\$34,123,202
Cost of sales	<u>21,918,942</u>	<u>21,918,942</u>
Grossprofit	12,204,260	12,204,260
Selling, genral and administrative expenses	<u>9,417,933</u>	<u>9,417,933</u>
Operating income	2,786,327	2,786,327
Other deduction net	<u>383,174</u>	<u>383,174</u>
Income before federal income taxes	2,403,153	2,403,153
Net increase in human resource investment	<u>137,700</u>	<u>-</u>
Adjusted income before federal income taxes	2,540,853	2,403,153
Federal income taxes	1,197,850	1,139,000
Net income	<u>1,343,003</u>	<u>1,274,153</u>

ทำให้กำไรสุทธิภายใต้ระบบบัญชี ที่คำนวณถึงเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ ได้รับกำไรสูงกว่ากำไรสุทธิภายใต้ระบบบัญชีตามหลักการบัญชีที่ปฏิบัติกันทั่วไป อย่างไรก็ตามก็ได้ที่ผลสุทธิจากเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ลดลง ในปีนั้นจะแสดงผลกำไรสุทธิภายใต้ระบบบัญชีที่คำนวณถึงเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ต่ำกว่ากำไรสุทธิภายใต้ระบบบัญชีที่ปฏิบัติกันทั่วไป

ผลจากความแตกต่างระหว่างสินทรัพย์ในงบดุล และกำไรสุทธิในงบกำไรขาดทุน จะทำให้อัตราผลตอบแทนในการลงทุนแสดงผลคลาดเคลื่อนไปจากความเป็นจริงด้วย ดังนั้นจะเห็นอัตราผลตอบแทนในการลงทุนที่แตกต่างกันดังในตาราง 4

16)

ตาราง 17)

Difference in Return on Investment R.G. Barry Corporation 1971 (Pro - Forma) (Conventional and Human Resource Accounting)			
Accounting Methods	Net Income	Total Assets	ROI
Conventional	\$1,274,000	\$ 17,654,000	7.2 %
Human resource	1,343,000	19,215,000	6.9 %
Difference	69,000	1,561,000	

ประโยชน์และข้อจำกัดจากการนำเอาบัญชีทรัพยากรมนุษย์เข้าไปในระบบบัญชีของกิจการ ได้แก่

- กิจการได้ประโยชน์จากข้อมูลในอดีตเกี่ยวกับต้นทุนในการรับสมัคร การว่างงาน การฝึกอบรม ฯลฯ เพื่อที่จะใช้เป็นแนวทางในการคาดคะเนเพื่อจัดหางบประมาณต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ให้น่าเชื่อถือยิ่งขึ้น ดังตัวอย่างที่ปรากฏในตาราง 5

ตาราง 5 18)

Capital Budget For Human Resources

Classifications	Number	Cost per Individual	Total Budgeted Costs
First-line supervisor	10	\$ 3,000	\$ 30,000
Middle managers	2	15,000	32,000
Top manager	1	35,000	35,000
			97,000

- กิจการจะนำตัวเลขจากการบันทึกข้อมูลมาใช้ประโยชน์ในการคำนวณหาผลตอบแทนจากการลงทุนของกิจการ เพื่อประโยชน์ในการตัดสินใจ

17) เรืองเกษม

18)

- กิจการนำเอาตัวเลขที่เกิดขึ้นเปรียบเทียบกับงบประมาณที่ร่างขึ้น เพื่อประโยชน์
ในด้านกำควบคุมผลต่าง

- ระบบบัญชีที่ใช้กันทำให้เกิดข้อจำกัดในเรื่องความน่าเชื่อถือของตัวเลข เนื่องจาก
ในปัจจุบันนี้ยังไม่มีผู้กำหนดส่วนประกอบของต้นทุนในทรัพยากรมนุษย์ ดังนั้นฝ่ายบริหารจึงกำหนด
ส่วนประกอบเหล่านี้ขึ้นโดยไม่สามารถอาศัยข้อมูลในอดีตได้ ฉะนั้นความน่าเชื่อถือของข้อมูลจึงขึ้น
อยู่กับความถูกต้องของการประเมินค่าของฝ่ายบริหาร

- ในการเก็บรวบรวมตัวเลขต่าง ๆ เกี่ยวกับต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์นั้น
กิจการจะต้องทำการแบ่งแยกกิจกรรมทางการจัดหาพนักงาน จนกระทั่งฝึกอบรมพนักงาน
ความจริงแล้วการแบ่งแยกกิจกรรมดังกล่าวไม่มีหลักเกณฑ์ใด ๆ สามารถที่จะมาบ่งชี้ลงไปได้
ว่าควรจะแบ่งออกเป็นกี่ขั้น และดูเหมือนยิ่งแบ่งลำดับขั้นให้ละเอียดเพียงใดความผิดพลาด
ก็จะมีโอกาสเกิดขึ้นได้มากเท่านั้น

✓ 1.2 ธุรกิจประเภทให้บริการ โดยเฉพาะในธุรกิจที่ให้บริการโดยนักวิชาชีพ
ในธุรกิจประเภทนี้ทรัพยากรมนุษย์เป็นปัจจัยที่สำคัญในการดำเนินธุรกิจ เนื่องจากว่า

- ทรัพยากรหลักของธุรกิจได้แก่มนุษย์ คุณภาพของการให้บริการของกิจการ
ได้จากคุณสมบัติของทรัพยากรมนุษย์

- ความสำเร็จของวิชาชีพ และความเจริญรุ่งเรืองของกิจการขึ้นอยู่กับ
ความสามารถในการคัดเลือก ฝึกอบรม ปรับปรุงและรักษาไว้ซึ่งทรัพยากรมนุษย์

- ในกิจการประเภทนี้ การจัดหาและปรับปรุงทรัพยากรมนุษย์เป็นสิ่งที่กิจการ
ต้องลงทุนเป็นจำนวนมาก และต้องอาศัยเวลาในการให้ได้มาซึ่งทรัพยากรที่มีคุณสมบัติตามต้องการ

- ในกรณีที่มิอัตรการหมุนเวียนของพนักงานสูงหรือในกรณีที่พนักงานออกจาก
กิจการอยู่เสมอ อาจ มีผลทำให้กิจการมีผลขาดทุนอย่างมาก ทั้งในแง่ของต้นทุนที่จ่าย
ออกไปจริงและต้นทุนเสียโอกาส

ฉะนั้นฝ่ายบริหารจึงต้องการตัวเลขทางด้านต้นทุนต่าง ๆ ทั้งการรับสมัคร คัดเลือก
และฝึกอบรมพนักงาน เพื่อใช้ประโยชน์ทางด้านการวางแผน วัตถุประสงค์สภาพทางการ
จัดการ และควบคุมเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์

การวัดมูลค่าของเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์นั้นมักจะทำโดยการวัดมูลค่าเฉพาะตัวของมนุษย์ เงินลงทุนที่กล่าวถึงนี้จะหมายถึงทั้งเงินลงทุนในต้นทุนที่จ่ายไปจริงและต้นทุนค่าเสียโอกาส ซึ่งต้นทุนค่าเสียโอกาสนี้จะวัดจากเวลาที่พนักงานของกิจการไม่ได้ให้บริการแก่ลูกค้า เวลาเหล่านี้ฝ่ายบริหารจะทราบได้จากการรายงานผลการทำงานในแต่ละวันของพนักงาน เพื่อความเข้าใจจะยกตัวอย่างกิจการให้บริการกิจการหนึ่งซึ่งเป็นสำนักงานสอบบัญชี โดยที่ Alexander 19) ให้ความเห็นว่ามูลค่าต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์ของกิจการวัดได้จากรายงานของพนักงาน ซึ่งฝ่ายบริหารอาจจัดรวบรวมทำเป็นรายงานได้ 4 ประเภทด้วยกันคือ

1.2.1. รายงานการวิเคราะห์ต้นทุนเวลา (The cost of time a ylysis

เนื่องจากบริการที่สำนักงานบัญชีให้แก่ลูกค้านั้น มีความสัมพันธ์โดยตรงกับเวลา ฉะนั้นการวิเคราะห์ต้นทุนจึงวิเคราะห์จากเวลา โดยแบ่งเวลาที่เกิดขึ้นทั้งหมดออกเป็น 3 ประเภทด้วยกันคือ

- เวลาที่ให้บริการแก่ลูกค้า (Chargeable hours) หมายถึงเวลาที่ให้บริการแก่ลูกค้าโดยตรง ซึ่งถือว่าเป็นเวลาที่สำคัญที่สุดของกิจการเพราะว่าเป็นตัวที่ก่อให้เกิดรายได้

- เวลาที่ลงทุน (Investment time) หมายถึงเวลาที่เข้าไปในการรับสมัคร การฝึกอบรมอย่างเป็นทางการ เช่น การจัดชั้นเรียน การค้นคว้าวิจัยซึ่งเวลาทั้งหมดนี้กิจการเข้าไปในการก่อให้เกิดทรัพยากรมนุษย์ที่มีค่าแก่กิจการนั้นจริง

- เวลาที่ใช้ไปในการรักษาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน (Maintenance time) หมายถึงเวลาที่ใช้ในการฝึกงานทางค่านปฏิบัติงาน ซึ่งมักจะพ่วงระหว่างปฏิบัติงาน เวลาที่ใช้ในการจัดการ ตลอดจนเวลาที่หมดสิ้นไปเนื่องจากการเจ็บป่วยและพักรักษาตัว ซึ่งเวลาส่วนนี้เปรียบเสมือนเวลาที่เป็นการใช้จ่ายของกิจการ เนื่องจากไม่ได้ให้ประโยชน์ในอนาคต

19) Michael O. Alexander "Investments in People" Canadian Chartered Accountant (July 1971 หน้า 41)

หลังจากที่กิจการแบ่งเวลาทั้งหมดออกเป็นสามประเภท ก็จะคำนวณเวลาเหล่านี้ ออกมาเป็นจำนวนเงิน เพื่อทำงานประมาณขึ้น หลังจากที่มีการปฏิบัติงานขึ้นจริงแล้ว ก็ จะนำรายงานที่พนักงานแต่ละคนส่งมารวบรวมจัดทำตัวเลขที่เกิดขึ้นจริง เพื่อเปรียบเทียบ กับตัวเลขที่วางแผนไว้ แล้วหาส่วนแตกต่างซึ่งส่วนแตกต่างนี้เกิดขึ้นด้วยสาเหตุ 2 ประการ คือ พนักงานในกิจการมีจำนวนแตกต่างกับจำนวนที่วางแผนไว้ และเวลาที่เกิดขึ้นจริง แตกต่างกับเวลาที่วางแผนไว้ ดังรายงานตัวอย่างในตาราง 6 ซึ่งจะเห็นได้ว่าเวลาที่ให้บริการแก่ลูกค้าจริงต่ำกว่าเวลาที่ประมาณไว้ เงินลงทุนจริงสูงกว่าที่ประมาณไว้และ ค่าใช้จ่ายจริงต่ำกว่าที่ประมาณไว้ ซึ่งตัวเลขเหล่านี้ทำให้ฝ่ายบริหารสามารถนำไปวิเคราะห์ ต่อไปว่าผลต่างเกิดขึ้นจากจำนวนคนหรือจำนวนเวลาที่ใช้ เพื่อที่จะได้ทราบว่าผลจากการ วางแผนนั้นได้มาตรฐานเพียงใด ทั้งให้ประโยชน์ในด้านการควบคุมพนักงานด้วย

1.2.2 รายงานเกี่ยวกับการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ (Human resource investment Report) รายงานนี้จัดทำขึ้นเพื่อให้รายละเอียดเกี่ยวกับการลงทุนใน ทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งเป็นส่วนหนึ่งในรายงานการวิเคราะห์ต้นทุนเวลา รายงานนี้จัดทำ ขึ้นเพื่อใช้เปรียบเทียบระหว่างข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง และข้อมูลที่ไต่ทำการวางแผนไว้ เงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์นั้นจะประกอบด้วย 2 ส่วน ส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนที่กิจการ จ่ายเงินออกไปเพื่อลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ อีกส่วนหนึ่งเป็นต้นทุนที่เกิดจากการวิเคราะห์ ต้นทุนเวลาดังในตาราง 6 โดยที่กิจการคิดว่าค่าแรงที่จ่ายให้กับพนักงานนั้น ส่วนหนึ่ง จ่ายไปแล้วพนักงานไม่ได้ให้บริการแก่ลูกค้า แต่เป็นการเพิ่มประสิทธิภาพในตัวพนักงาน ส่วนนี้เรียกว่าต้นทุนเสียโอกาสในตาราง 7 สาเหตุที่เรียกว่าต้นทุนเสียโอกาสเนื่อง จากว่าเมื่อพนักงานนำเวลาส่วนที่ควรให้บริการแก่ลูกค้ามาทำการเพิ่มประสิทธิภาพแล้ว ก็ทำให้เสียโอกาสที่จะได้รายได้ ฉะนั้นเงินลงทุนในทรัพยากรมนุษย์จึงประกอบด้วย ต้นทุนที่จ่ายจริงและต้นทุนเสียโอกาส ↗

ประโยชน์ที่ฝ่ายบริหารได้จากตารางนี้ก็คือประเมินผลของประสิทธิภาพในการ จัดการของฝ่ายบริหาร ตัวอย่าง เช่น คู่มือแผนการที่วางไว้แต่ละเรื่องนั้นประสบผล สำเร็จเพียงใด เพราะเหตุใด และใช้เป็นแนวทางในการวางแผนต่อไปในอนาคต

ตาราง 6
 รายงานการวิเคราะห์ต้นทุนเวลา
 สำหรับปีสิ้นสุดเพียง 31 ธันวาคม 2513

	งบประมาณ	ผลต่าง ปริมาณ(คน)	ผลต่าง เวลา(ช.ม.)	รวม ที่แท้จริง
การให้บริการแก่ลูกค้า	(บาท) <u>738,952</u>	<u>(7,230)</u>	<u>(24,724)</u>	<u>706,998</u>
การลงทุน				
การรับสมัคร	11,500	622	868	12,990
การปฐมนิเทศน์	11,000	69	1,931	13,000
การให้คำปรึกษา	10,000	579	1,421	12,000
การฝึกอบรมอย่างเป็นทางการ	35,000	100	7,000	42,100
การคนควรวินิจฉัย	<u>15,500</u>	<u>42</u>	<u>(284)</u>	<u>15,258</u>
รวม	<u>85,000</u>	<u>1,412</u>	<u>10,936</u>	<u>95,348</u>

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

ตาราง 6 (ต่อ)

รายงานการวิเคราะห์ต้นทุนเวลา
สำหรับปี สิ้นสุดเพียง 31 ธันวาคม 2513

	งบประมาณ	ผลต่าง ประมาณ(คน)	ผลต่าง (เวลา(ช.ม.))	ยอด ที่เกิดขึ้นจริง
การรักษาประสิทธิภาพในการปฏิบัติงาน				
การปรับปรุงทางคามปฏิบัติงาน	(บาท) 8,694	(124)	(5,850)	2,720
ค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับวิชาชีพ	3,064	19	6,825	9,908
การบริหารงาน	36,864	237	(310)	36,791
วันหยุดและการหยุดพักผ่อน	102,000	(742)	(25,892)	75,366
การเจ็บป่วย	28,932	(68)	8,877	37,741
รวม	179,554	(678)	(16,350)	162,526
รวม	1,001,506	(6,496)	(30,138)	964,872

หมายเหตุ ผลต่างที่แสดงในวงเล็บหมายถึง ผลต่างที่น่าพึงพอใจ

ตาราง 7
 รายงานเกี่ยวกับการลงทุนในทรัพย์สินมนุษย์
 สำหรับ สิ้นสุดลงเพียง วันที่ 31 ธันวาคม 2510

	งบประมาณ			ข้อมูลที่แท้จริง		
	ต้นทุนที่จ่าย	ต้นทุนเสียโอกาส	รวม	ต้นทุนที่จ่าย	ต้นทุนเสียโอกาส	รวม
การรับศิคร (บาท)	500	11,500	12,000	1,420	12,990	14,410
การปฐมนิเทศน์	2,500	11,000	13,500	2,200	13,000	15,200
การให้คำปรึกษา	1,600	10,000	11,600	400	12,000	12,400
การฝึกอบรมขยายเป็น ทางการ	5,000	35,000	40,000	3,500	42,100	45,600
การค้นคว้าวิจัย	<u>1,400</u>	<u>15,500</u>	<u>16,900</u>	<u>1,200</u>	<u>15,258</u>	<u>16,458</u>
รวม	<u>11,000</u>	<u>83,000</u>	<u>94,000</u>	<u>8,720</u>	<u>95,348</u>	<u>104,068</u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1.2.3 งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในทรัพยากรมนุษย์ (The statement of human resource flows) งบนี้จะแสดงถึงจำนวนพนักงาน และจำนวนเงินที่ลงทุนในพนักงานในวันต้นงวดบวกด้วยจำนวนที่เพิ่มขึ้น เนื่องจาก การโอนมาจากหน่วยงานอื่น การรับพนักงานใหม่และลดลงเนื่องจากการที่พนักงานขอโอนไปอยู่ในหน่วยงานอื่น การออกจากกิจการและการตัดจำหน่าย การตัดจำหน่ายนี้ไม่มีการตัดจำหน่ายจำนวนพนักงานที่เป็นตัวคนเพราะทำไม่ได้ แต่เป็นการตัดจำหน่ายจำนวนเงินลงทุน ซึ่งกิจการนี้มีนโยบายที่จะตัดจำหน่ายเงินลงทุน เช่น เกี่ยวกับการตัดจำหน่ายสินทรัพย์ไม่มีตัวตนอื่น ๆ หรือตัดจำหน่ายค่าเสื่อมราคาในสินทรัพย์ประจำที่มีตัวตน หมายถึงการตัดจำหน่ายตามอายุใช้งาน สำหรับเรื่องของทรัพยากรมนุษย์อายุใช้งานมีอยู่ 2 ประเภทด้วยกันคือ อายุใช้งานหรือประโยชน์ที่ได้จากการลงทุนในการกระทำแต่ละอย่าง และอายุใช้งานจากการคงอยู่ของพนักงานในกิจการ ถ้าหากจำนวนอายุใช้งานนั้นแตกต่างกัน จะต้องตัดจำหน่ายตามอายุใช้งานส่วนที่สั้นกว่า เช่น ในกรณีที่พนักงานคนหนึ่งคาดว่าจะอยู่กับกิจการต่อไป 5 ปี และกิจการใดทำการฝึกอบรมพนักงานผู้นี้เกี่ยวกับเทคนิคใหม่ ๆ ในกรณีเช่นนี้กิจการจะต้องพิจารณาว่าประโยชน์ที่ได้จากการอบรมนั้นจะให้ประโยชน์นานเท่าใดแล้วต้องเปลี่ยนเทคนิคใหม่ สมมติว่าเป็น 3 ปี กิจการก็ต้องจำหน่ายเงินลงทุนนี้ให้หมดไปใน 3 ปี เป็นต้น ตัวอย่างของรายงานปรากฏในตาราง 8

1.2.4 รายงานผลได้ตอบแทนจากทรัพยากรมนุษย์ (The contribution report) รายงานนี้ทำการเปรียบเทียบระหว่างจำนวนที่ประมาณขึ้นและจำนวนที่เกิดขึ้นจริงเกี่ยวกับรายได้ที่พนักงานในกิจการมีส่วนช่วยให้เกิดขึ้น และค่าใช้จ่ายที่ต้องจ่ายให้พนักงาน เช่น เงินเดือนและประโยชน์อื่นใด รวมทั้งการตัดจำหน่ายเงินลงทุนในพนักงานเหล่านั้น และการออกจากกิจการของพนักงาน ดังแสดงในตาราง 9 ซึ่งแสดงถึงส่วนที่กิจการได้รับจากการลงทุนในพนักงานแต่ละหน่วย เป็นสิ่งที่กิจการสามารถตัดสินใจว่าคุ้มค่าหรือไม่

ตาราง 8

งบแสดงการเปลี่ยนแปลงในทรัพย์สินถาวรมนุษย์
สำหรับปีสิ้นสุด เพียงวันที่ 31 ธันวาคม 2513

		จำนวนพนักงาน		เงินลงทุน	
		งบประมาณ	เกิดจริง	งบประมาณ	เกิดจริง
ยอดยกมา		29	29	112,532	112,532
บวก	รับโอนเข้ามาในกิจการ	4	3	13,000	10,321
	ลงทุนเพิ่มระหว่างปี				
	การจัดหา	10	10	12,000	14,410
	เงินลงทุนในพนักงาน- ระหว่างปี	—	—	82,000	89,658
	รวม	14	13	107,000	114,389
หัก	โอนออกจากกิจการ	6	5	30,000	26,449
	การออกจากกิจการ	9	8	34,000	33,498
	การตัดจำหน่ายเงินลงทุนฯ	—	—	32,000	36,381
	รวม	15	13	96,000	96,328
ยอดकुลดไป		28	29	123,532	130,593

การที่กิจการทำการบันทึกรายละเอียดยกเกี่ยวกับทรัพย์สินถาวรมนุษย์ ทำให้กิจการได้ประโยชน์ในการปรับปรุงประสิทธิภาพของฝ่ายบริหาร เนื่องจากข้อมูลเหล่านี้ช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจ เช่น ตัดสินใจเกี่ยวกับอัตราการหมุนเวียนของพนักงาน ปริมาณพนักงานที่เหมาะสม หมายรวมทั้งอัตราส่วนประกอบของพนักงานแต่ละประเภท เพื่อก่อให้เกิดประโยชน์ในด้านผลตอบแทนต่อกิจการมากที่สุด อย่างไรก็ตามข้อมูลที่ได้นั้นก็ไม่เป็นการเพียงพอที่จะทำให้สามารถพิสูจน์ได้ว่าข้อมูลต่าง ๆ เหล่านี้น่าเชื่อถือได้เพียงไร และให้ประโยชน์ในการจัดการทางคานปฏิบัติได้เพียงไร

ตาราง 9
 รายงานผลได้ตอบแทนจากทรัพยากรมนุษย์
 สำหรับปี สิ้นสุดเพียงวันที่ 31 ธันวาคม 2513

	งบประมาณ	ผลต่าง ปริมาณ(คน)	ผลต่าง เวลา(ชม.)	ต้นทุน เกิดขึ้นจริง
เวลาที่ให้บริการแก่ลูกค้า				
อัตราค่าแรงมาตรฐาน (บาท)	738,743	6,537	25,220	706,986
<u>หัก</u> เงินเดือน	(240,000)	13,107	-	(253,107)
ค่าตัดจำหน่ายเงินลงทุน- ในทรัพยากรมนุษย์	(32,000)	4,381	-	(36,381)
การขอชดเชยจากกิจการ	<u>(34,000)</u>	<u>(502)</u>	<u>-</u>	<u>(33,498)</u>
ผลได้ตอบแทนจากทรัพยากรมนุษย์	<u>432,743</u>	<u>23,523</u>	<u>25,220</u>	<u>384,000</u>

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
 จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

1.3 ธุรกิจประเภทสมาคมนักกีฬา เป็นที่เห็นประจักษ์ในธุรกิจประเภทนี้ว่าสินทรัพย์ที่สำคัญที่สุดของกิจการคือมนุษย์ หรือตัวนักกีฬานั้นเอง ถ้าปราศจากนักกีฬาแล้วกิจการนั้นย่อมจะดำเนินธุรกิจต่อไปไม่ได้ ดังนั้นผู้อยู่ในวงการธุรกิจประเภทนี้จึงได้ค้นคว้าและเห็นความสำคัญของทรัพยากรมนุษย์ และปรากฏว่าผู้นำในการนำเอาข้อมูลของทรัพยากรมนุษย์ออกเสนอต่อบุคคลภายนอก ได้แก่ Milwaukee Braves Incorporation ในปี ค.ศ. 1962 - 1963 ซึ่งเป็นกิจการดำเนินธุรกิจเกี่ยวกับทีมเบสบอล ตัวอย่างงบการเงินแสดงในตาราง 10²⁰⁾

จากรายงานประธานกรรมการบริษัท (President's letter) ในข้อมูลเพิ่มเติมเกี่ยวกับค่าใช้จ่ายเกี่ยวกับการพัฒนานักกีฬา (Team Development Cost) นั้นถือเสมือนค่าใช้จ่ายในการลดความวិฉัย คือ เป็นเงินลงทุนระยะยาว ซึ่งอยู่ในบัญชีสัญญาจ้างนักกีฬาและต้นทุนในการพัฒนานักกีฬา (Player Contracts and Development Cost) และจะตัดจำหน่ายออกตามประโยชน์ที่ได้รับในแต่ละปี ถือเป็นค่าใช้จ่ายในบัญชีการแสวงหาและการพัฒนานักกีฬาในอนาคต (Future team Development and Scouting) จากข้อมูลที่ได้รับนี้จะเห็นว่า Milwaukee Braves, Inc. ถือว่าเงินลงทุนที่จ่ายไปในการพัฒนานักกีฬาเป็นต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ และจะตัดจำหน่ายส่วนที่ประโยชน์แก่กิจการแล้ว เป็นค่าใช้จ่ายในงวดที่ก่อประโยชน์ส่วนประโยชน์ที่ยังไม่ได้ใช้ไปนั้นก็ถือเป็นสินทรัพย์ของกิจการ

2. ต้นทุนทดแทน

ในปัจจุบันนี้ ต้นทุนทดแทนยังไม่เป็นที่นิยมนับแพร่หลาย เนื่องจากว่าต้นทุนที่จะรวมเข้าเป็นต้นทุนทดแทนนั้น ยิ่งหากค่าจำกัดความไม่แน่นอนลงไปไม่ได้ การใส่ต้นทุนทดแทนจึงอาจมีผลทำให้โคคนทุนต่ำหรือสูงว่าความจริง ตัวอย่างของกิจการที่มีนั้คือการ-

20) จาก Milwaukee Braves, Inc. 1963 Annual Report

Milwaukee Braves Inc.	
Income Statement	
From Inception (November 26, 1962) through October 31, 1963	
Income	
Admissions, broadcast, concessions and other Operating Expense	\$ 3,438,324
Team, park, games and concessions	\$ 2,156,403
Future team development and scouting	932,897
General and administrative	<u>266,631</u>
	<u>\$ 3,355,931</u>
Net Income from Operations	\$ 82,393
	Interest Expenses
	125,771
Net income (loss) for the period	<u><u>(43,378)</u></u>

ศูนย์วิทยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย

- 44 -

- 45 -

Balance Sheet
October 31, 1963

Assets

Current (incl. \$ 271,080 in cash unit Treasury Bills)	\$ 446,043
Player Contracts and Development Cost (less accumulated amortization)	6,059,116
Fixed Assets (less \$ 155,437 accumulated depreciation)	20,854
League Membership at cost	50,000
	<u>\$6,576,018</u>

Liabilities and Capital

Current liabilities (incl. \$ 73,600 due under Player Bonus Contracts)	\$ 306,309
Advance ticket sales - 1964 season	29,494
Player bonus liabilities due beyond one year	64,000
Long term debt	3,000,000
Common stock \$ 1.00 Par - 500,000 authorized, 316,000 shares	
outstanding	316,000
Capital surplus - paid in	2,903,593
Net in come (loss) for period	(43,378)
	<u>\$6,576,018</u>

การทรัพยากรมนุษย์โดยใช้ต้นทุนทดแทนนั้น จะเห็นได้จากกิจการหนึ่งซึ่งเป็นบริษัทประกันภัย ดังจะได้อธิบายต่อไป

2.1 ธุรกิจประเภทประกันภัยและประกันวินาศภัย กิจการประกันภัยแห่งหนึ่ง²¹⁾ ซึ่งเป็นบริษัทประกันภัยขนาดกลาง ลงทุนในสินทรัพย์เกินกว่า \$ 250 ล้าน และงานมากกว่า 4,000 คน ในจำนวนนี้มีพนักงานชายประมาณ 25% จากการดำเนินงานของกิจการ กิจการประสบปัญหาเกี่ยวกับอัตราการหมุนเวียนของพนักงานสูง ปรากฏว่าส่วนใหญ่เป็นพนักงานชายและพนักงานสำรวจความเสียหายที่เข้ามาทำงานกับกิจการในระหว่างปีแรก จากตัวเลขโดยประมาณแล้วจะมีพนักงานออกจากกิจการประมาณหนึ่งในสามของพนักงานที่รับเข้ามา

ฉะนั้นฝ่ายบริหารจึงต้องการที่จะวัดมูลค่าของต้นทุนในการจัดหาพนักงานเข้าแทนที่ และต้นทุนที่ประหยัดได้จากการลดอัตราการหมุนเวียนของพนักงาน เพื่อที่จะทำการตัดสินใจในตำแหน่งงาน นอกจากนั้นฝ่ายบริหารยังต้องการ ข้อมูลที่จะใช้ตัดสินใจเกี่ยวกับการเลื่อนขั้นพนักงาน ซึ่งในขณะนั้นกิจการพบว่าผู้จัดการฝ่ายขายเป็นผู้ได้รับเงินเดือนประจำ ส่วนพนักงานชายจะได้รับเงินเดือนประจำเพียงเล็กน้อยและได้ค่านายหน้าในการขาย ซึ่งพนักงานชายบางคนได้รับรายได้มากกว่าผู้จัดการ

การรวบรวมข้อมูลต้นทุนนั้น จะเก็บรวบรวมข้อมูลจากต้นทุนในอดีต จากบันทึกเวลาทำงาน บัตรบันทึกอัตราค่าแรง เหล่านี้ เพื่อให้ได้ข้อมูลที่เหมาะสมที่สุด ต้นทุนทดแทนที่คาดว่าจะเกิดขึ้น (Anticipated Positional Replacement Costs) หมายถึงต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นจริง ๆ เมื่อต้องการที่หาบุคคลที่เหมาะสมที่สุดเท่าที่จะจัดหาได้จากพนักงานภายในกิจการนั้น และต้นทุน

21) จาก Eric G. Flamholtz "Human Resource Accounting : Measuring Positional Replacement Costs" Human Resource Management (Spring 1973 หน้า 8 - 16)



ทดแทนมาตรฐาน (Standard Positional Replacement Cost) ซึ่งหมายถึง
ต้นทุนที่เกิดจากการหาบุคคลอื่นมาทำหน้าที่แทนตามปกติวิสัย หรือ **โดยมีคุณสมบัติเหมาะสม**
ที่สุด ซึ่งต้นทุนมาตรฐานนี้จะตั้งขึ้นจากการหาบุคคลที่มีความเหมาะสมจากภายนอกกิจการ
จะเห็นว่าต้นทุนทั้งสองชนิดแตกต่างกันที่ลักษณะของการจัดหาบุคคลที่เข้ามาแทนที่ ใน
ลักษณะแรกนั้นบุคคลที่ได้มาอาจจะ เป็นบุคคลที่กิจการพอใจหรือไม่ก็ได้ แต่เป็นบุคคลที่
เหมาะสมที่สุด ลักษณะความแตกต่างนี้จะมีผลทำให้ต้นทุนทั้งสองชนิดแตกต่างกันในลักษณะ
ของต้นทุนที่เกิดจากการฝึกอบรม

จากจุดประสงค์ของกิจการ กิจการสามารถที่จะรวบรวมตัวเลขต่าง ๆ จาก
รายงานที่มีอยู่เพื่อที่จะทำรายงานเปรียบเทียบระหว่างต้นทุนทดแทนโดยประมาณ และ
ต้นทุนทดแทนมาตรฐานเพื่อที่จะวิเคราะห์หาผลต่าง ซึ่งการเปรียบเทียบนี้แบ่งตามประ
เภทของหน้าที่งานของพนักงาน ดังที่แสดงในตาราง 11 ตัวเลขในตารางส่วนใหญ่ ²²⁾
จะเหมือนกัน จะแตกต่างกันบ้างเพียงบางจำนวนเท่านั้น ได้แก่ Sales manager,
Field examiner และ Claims examiner จากจำนวนที่แตกต่างกันนี้จะให้ประ
โยชน์ทางด้านนโยบายการวางแผนและควบคุม

นอกจากรายงานที่ทำขึ้นนี้กิจการยังอาจจะให้รายละเอียดต้นทุนที่ลงทุนไปใน
พนักงานแต่ละประเภท โดยแยกต้นทุนทดแทนโดยประมาณ และต้นทุนทดแทนมาตรฐาน
ออกไปตามส่วนประกอบต้นทุนอันได้แก่ ต้นทุนการจัดหา ต้นทุนการเรี่ยน ต้นทุนการ
ออกจากกิจการ ซึ่งข้อมูลเหล่านี้แสดงในตาราง 1

22) จาก Eric G. Flamholtz, เรื่องเดียวกัน

ตาราง 11

Positional Replacement Costs
Costs

Positions	Positional Replacement Costs	
	Anticipated Costs	Standard Costs
Sales Personnel		
Salesmen		
1. Below - average performance	\$ 31,600	\$ 31,600
2. Average performance	44,100	44,100
3. Above - average performance	56,800	56,800
Sales manager trainee	51,700	51,700
Sales manager	185,100	90,000
Claims Personnel		
Claims investigator	6,000	6,000
Claims adjuster	6,000	6,000
Office adjuster	7,800	7,800
Field examiner	24,700	12,800
Claims examiner	9,700	8,700
Senior examiner	15,900	15,900
Chief adjuster	15,100	15,100
Claims manager	18,700	18,700

ตาราง 12

Positional Replacement Costs : Standard And Anticipated

Position	Standard Positional Replacement Cost				Anticipated Positional Replacement Costs			
	Acquisition	Learning	Separation	Total	Acquisition	Learning	Separation	Total
Sales Personnel								
Salesmen :								
Below average	\$ 600	\$13,900	\$17,100	\$31,600	\$ 600	\$13,900	\$17,100	\$31,600
Average	900	19,400	23,800	44,100	900	19,400	23,800	44,100
Above average	1,100	25,000	30,700	56,800	1,100	25,000	30,700	56,800
Sales management								
Trainee	1,000	22,700	27,900	51,700	1,000	22,700	27,900	51,700
Sales manager	51,700	38,300	-	90,000	51,700	114,100	19,300	185,100
Claims Personnel								
Claims investigator	600	4,000	1,400	6,000	600	4,000	1,400	6,000
Claims adjuster	600	4,000	1,400	6,000	600	4,000	1,400	6,000
Office adjuster	5,600	1,100	1,100	7,800	5,600	1,100	1,100	7,800
Field examiner	8,600	3,300	900	12,800	7,000	16,700	1,000	24,700
Claims examiner	7,100	1,000	600	8,700	6,600	2,500	600	9,700
Chief adjuster	11,300	3,000	900	15,200	11,300	3,000	900	15,200
Senior examiner	11,300	3,500	1,100	15,900	11,300	3,500	1,100	15,900
Claims manager	14,900	3,800	-	18,700	14,900	3,800	-	18,700

จากตาราง 12 ต้นทุนในการเรียนรู้และต้นทุนการออกจากกิจการของผู้จัดการชายโดยประมาณสูงกว่ามาตรฐาน \$ 95,100 ทั้งนี้เกิดจากต้นทุนในการเรียนรู้ \$ 75,800 และต้นทุนในการออกจากกิจการอีก \$ 19,300 ฉะนั้นฝ่ายบริหารจึงต้องทำการตัดสินใจว่าหากว่าต้องการผู้จัดการชาย จะเลือกผู้จัดการชายจากการฝึกหัดผู้ที่จะมาเป็นผู้จัดการชาย หรือจะเลือกจากพนักงานชาย ซึ่งถ้าหากว่าเลือกจากพนักงานชายแล้วกิจการก็ต้องสูญเสียต้นทุนค่าเสียโอกาสจากการที่ตำแหน่งพนักงานชายว่างลง เนื่องจากพนักงานชายจะทำหน้าที่เป็นผู้จัดการชาย ตำแหน่งพนักงานชายนั้นว่างลง อาจทำให้สูญเสียผลผลิตก็คือจำนวนชายและอาจกระทบกระเทือนการชายของคนอื่น อย่างไรก็ตามพนักงานชายก็อาจจะรู้สภาพทาง ๆ ของบริษัท และเป็นการให้กำลังใจแก่พนักงานในกิจการ ฉะนั้นตัวเลขเหล่านี้เป็นสิ่งที่ช่วยฝ่ายบริหารในการตัดสินใจ

ส่วนทางด้านพนักงานตรวจสอบความเสียหาย ส่วนแตกต่างของต้นทุนทดแทนโดยประมาณ และต้นทุนมาตรฐานต่างกันที่ Field examiner และ Claims examiner ถ้าจะวิเคราะห์ผลต่างแล้วต้นทุนทดแทนโดยประมาณจะสูงกว่าต้นทุนมาตรฐาน \$ 11,900 และ \$ 1,000 ตามลำดับ สาเหตุแห่งความแตกต่างก็คือการที่จะจัดหา Field examines หรือ Claims examiner จากบุคคลผู้มาทดแทนตำแหน่งได้ตามปกติ ซึ่งหมายความว่าจะได้พนักงานที่มาทดแทนจากภายนอกกิจการ กิจการยอมต้องลงทุนในต้นทุนจำนวนที่สูงกว่ากรณีที่กิจการ จัดหาพนักงานในตำแหน่งอื่นภายในกิจการขึ้นมาแทนที่ ซึ่งในตำแหน่ง Field examiner จะประหยัดต้นทุนได้ \$ 1,600 และในตำแหน่ง Claims examiner \$ 500 แต่ส่วนแตกต่างที่ตามมาคือการจัดหาพนักงานภายในกิจการทำให้ กิจการต้องเสียค่าใช้จ่ายในการเรียนรู้ของพนักงานสูง ดังในตำแหน่ง Field examiner และ Claims examiner ต้นทุนในการเรียนรู้สูงกว่า \$ 13,400 และ \$ 1,500 ตามลำดับ

ดังนั้นข้อมูลต่าง ๆ ในการางจึง เป็นข้อมูลอื่น เป็นตัวเลข ที่ฝ่ายบริหารสามารถนำไปตัดสินใจร่วมกับข้อมูลอื่น ๆ เพื่อที่จะพิจารณาว่าควรที่จะจัดหาพนักงานอย่างไร และควรที่จะลดอัตราการหมุนเวียนของพนักงานแต่ละประเภท ซึ่งอาจจะวิเคราะห์รายละเอียดลงไปได้ว่าพนักงานระดับไหนควรจะรักษาระดับอัตราการหมุนเวียนของพนักงานไว้และในระดัใดควรจะลดอัตราการหมุนเวียนลง สิ่งเหล่านี้มีส่วนช่วยให้ฝ่ายบริหารสามารถลดต้นทุนเกี่ยวกับพนักงานได้ อย่างไรก็ตามก็ขอเสียในการจัดการวิเคราะห์ตัวเลขเหล่านี้จะ เกิดความ เป็นที่ เชื่อถือได้ของตัวเลขบางจำนวนซึ่ง เกิดจากการประมาณ ถ้าหากว่าตัวเลขเหล่านี้เป็นตัวเลขที่ เชื่อถือได้ ฝ่ายบริหารก็จะได้ประโยชน์ในด้านการวางแผนเกี่ยวกับพนักงาน ควบคุมต้นทุน และประเมินผลการทำงาน ในคานนโยบายการวางแผนและบริหารงานของฝ่ายบริหาร

จากตัวอย่างของธุรกิจประเภทต่าง ๆ ดังกล่าว จะเห็นได้ว่ามีกิจการจำนวนไม่น้อยที่ประสบปัญหาทางด้านการจัดการเกี่ยวกับพนักงาน และเห็นความจำเป็นในการบันทึกข้อมูลทางการบัญชีเกี่ยวกับต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ ไม่ว่าจะเป็นการบันทึกควยต้นทุน เดิมหรือต้นทุนทดแทนก็ตาม เพื่อใช้ประโยชน์ในการช่วยฝ่ายบริหารทำการตัดสินใจ เกี่ยวกับพนักงานในกิจการ

ศูนย์วิจัยทรัพยากร
จุฬาลงกรณ์มหาวิทยาลัย