

การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ : เครื่องมือที่ใช้วัดประเมินศักยภาพการลงทุนมนุษย์ เพื่อประโยชน์ขององค์กร

HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: A POTENTIAL OF HUMAN CAPITAL EVALUATION MEASUREMENT TOOL FOR ORGANIZATION BENEFIT

สุภัทรร ทีวีจันทร์

Suphatsorn Thaweechan, Ph.D.

โปรแกรมวิชาการบัญชี คณะศิลปศาสตร์และวิทยาศาสตร์

มหาวิทยาลัยราชภัฏศรีสะเกษ

บทคัดย่อ

ความรู้และทักษะของมนุษย์ หรือ “ทุนมนุษย์” นับเป็นปัจจัยสำคัญอย่างยิ่งต่อการสร้างประสิทธิภาพของงาน เนื่องจากความรู้ ทักษะ และความสามารถของมนุษย์เป็นสิ่งที่ก่อให้เกิดคุณค่างาน ผลผลิต และความสามารถในการแข่งขันขององค์กร ดังนั้น มูลค่าของคนนอกจากจะวัดการประเมินออกมาในรูปของผลการปฏิบัติงานแล้ว ในทางการบัญชียังสามารถประเมินมูลค่าคนออกมาเป็นตัวเลขและบันทึกบัญชีด้วยการคำนวณหาต้นทุนและผลตอบแทนจากการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ที่เรียกว่า “การบัญชีทรัพยากรมนุษย์” เพื่อประโยชน์ต่อการวางแผนการบริหารองค์กรและเพิ่มศักยภาพด้านการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์เพื่อให้สามารถแข่งขันภายใต้สภาพแวดล้อมที่เปลี่ยนแปลงอย่างรวดเร็วและต่อเนื่อง สามารถบริหารประโยชน์จากข้อมูลทรัพยากรมนุษย์เพื่อการตัดสินใจลงทุนและสร้างความเติบโตขององค์กรได้อย่างเป็นระบบต่อไป

คำสำคัญ: ทุนมนุษย์ ทรัพยากรมนุษย์ การบัญชีทรัพยากรมนุษย์

Abstract

Significantly, knowledge and proficiency skill of human resource or “Human Capital” are the most important factors for the efficiency of the performance. Due to knowledge skill and ability of human resource create valuable performance, productivity and competitive advantage of the organization. Therefore, the value of human resource in addition to measure evaluation in the form of performance in accounting aspect it also evaluated to value of human resource in the form of member and record the account with the cost evaluation and return on investment in human resource that called “Accounting Human Capital” for organization planning benefit and increased the potential of human resource development for the competitiveness in rapidly and continuing changing environment, manage the benefit from human resource information for investment decision making and create organizational growth systematically.

Keywords: Human Capital, Human Resource, Human Resource Accounting

บทนำ/Introduction

“ทรัพยากรมนุษย์จะมีคุณค่าถ้าสามารถวัดออกมาเป็นตัวเงินได้” ความพยายามในการที่จะวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กรโดยการวัดมูลค่าของคนลงในระบบบัญชีเรียกว่า การบัญชีทรัพยากรมนุษย์ ได้รับความสนใจมากเมื่อ 30 ปีก่อน และมีความสำคัญต่อเนื่องมาจนถึงปัจจุบัน เนื่องจากความรู้และศักยภาพที่อยู่ในตัวบุคคลสามารถถ่ายทอดและสร้างนวัตกรรมใหม่ ๆ ที่ส่งผลต่อมูลค่าเพิ่มเชิงเศรษฐกิจได้ ดังนั้น องค์กรต่าง ๆ จึงต้องกลับมาตระหนัก ทบทวนและให้ความสำคัญต่อการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์เพื่อสร้างความได้เปรียบในการแข่งขัน Schulz (2002) กล่าวว่า ทูมมนุษย์ คือ ความสามารถที่มีมาแต่กำเนิดหรือได้มาซึ่งจะทำให้มีคุณค่าและสามารถทำให้มีขึ้นได้โดยการลงทุนอย่างเหมาะสม ตามปกติแล้วทรัพยากรไม่สามารถวัดเทียบค่าทางธุรกิจได้แต่สามารถแปรสภาพให้กลายเป็นสินทรัพย์ที่สามารถวัดเทียบคุณค่าออกมาได้ และเมื่อเทียบคุณค่าออกมาได้ก็จะสามารถวัดได้และสามารถจัดการได้

วิวัฒนาการของวิธีปฏิบัติด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์เริ่มขึ้นครั้งแรกในประเทศยุโรป เป็นการคำนวณระหว่างต้นทุนที่เกิดขึ้นกับผลตอบแทนที่ไม่ได้คาดหวัง ซึ่งมีผลต่อการตัดสินใจและความรับผิดชอบในด้านต้นทุนด้วยระบบการบัญชีและประโยชน์ที่จะได้รับด้วยข้อจำกัดที่มีคือ การวัดมูลค่าที่เกิดขึ้นและประโยชน์ที่จะได้รับอย่างแท้จริง แรกเริ่มการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มีพื้นฐานมาจากทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ที่เกี่ยวกับต้นทุนเงินทุน (Economic Theory of Capital) ทฤษฎีด้านจิตวิทยาเกี่ยวกับการเป็นผู้นำและความมีประสิทธิภาพ (Psychological Theories of Leadership Effectiveness) และนิยมใช้เป็นเครื่องมือในการวัดค่านิยมของบริษัทซึ่งได้รับการพัฒนาต่อเนื่องจนถึงปัจจุบันด้วยเนื้อหาที่ครอบคลุมด้านมูลค่าต้นทุนมนุษย์เกี่ยวกับตัวเงินและที่ไม่ใช่ตัวเงิน เนื่องจากการเพิ่มขึ้นของการผลิตและการบริการด้านระบบเศรษฐกิจ มุ่งให้ความสนใจ

ด้านสินทรัพย์ทางปัญญาจากทรัพยากรมนุษย์เพิ่มขึ้น มากกว่าสินทรัพย์ทางกายภาพ เพื่อวัดมูลค่าที่ถูกต้องและแม่นยำในการประมาณการณ์การลงทุนและมูลค่าของต้นทุนทรัพยากรมนุษย์ ดังนั้น กระบวนการของทรัพยากรมนุษย์จึงถือเป็นขั้นตอนแรกในการที่จะนำไปสู่การพัฒนาด้วยการวัดการประเมินมูลค่าที่เป็นไปได้ของบริษัท เพื่อความถูกต้องแม่นยำทางการรายงานและความมั่งคั่งของสินทรัพย์มนุษย์ในองค์กร เพื่อตอบคำถามที่ว่าสินทรัพย์ที่สำคัญที่สุดในองค์กรคืออะไร โดยที่คำตอบจะขึ้นอยู่กับความหลากหลายของความเข้มงวดด้านการดำเนินงานของแรงงานคน มูลค่าเชิงเศรษฐกิจของทรัพยากรมนุษย์ ที่ถูกขับเคลื่อนจากความสามารถในการบริการซึ่งคาดว่าจะได้รับในมูลค่าที่สูงตลอดจนการรักษาและการพัฒนาที่แตกต่างกันของแต่ละองค์กร สอดคล้องกับ Toffler (1991) กล่าวว่า ในทุก ๆ ขั้นตอนของแต่ละวันและต่อไปต้องใช้ความรู้ไม่ใช่แค่แรงงานราคาถูก ไม่ใช่แค่วัตถุดิบแต่ต้องทำนามธรรมให้เป็นรูปร่างและมีมูลค่าในระบบเศรษฐกิจ ผู้ประกอบการก็ต้องมีโครงสร้างทรัพยากรทางสังคมที่แตกต่างจากทุน แรงงานและที่ดินในระบบเศรษฐกิจ เพราะฉะนั้นความรู้จึงเป็นเรื่องที่สำคัญจนทำให้เกิดแนวคิดที่สำคัญต่อการวัดมูลค่าเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ขึ้น

แนวคิดเกี่ยวกับการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์

1. แนวคิดการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์แบบต้นทุน (Cost Approach) เป็นวิธีการวัดบนพื้นฐานของต้นทุน (ค่าใช้จ่าย) ในด้านทรัพยากรมนุษย์ที่เกิดขึ้น โดยต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายประเภทนี้ได้แก่

1.1 ต้นทุนในอดีต (Historical Cost Method) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นในการบริหารทรัพยากรมนุษย์ที่ผ่านมาเพื่อการคาดหวังประโยชน์ที่จะได้รับจากสินทรัพย์มนุษย์ เช่น ค่าใช้จ่ายในการสรรหา คัดเลือก ประเมินเทศ ฝึกอบรม [3] เป็นต้น หากพนักงานออกจากงานก่อนกำหนดก็จะทำให้เกิด



ความเสียหายและเกิดค่าใช้จ่ายส่งผลกระทบต่อบัญชีกำไรและขาดทุน ซึ่งถือเป็นเรื่องยากที่จะหาอัตราส่วนที่เหมาะสมในการระบุต้นทุนเพื่อเป็นการหักล้างบัญชีที่เกิดขึ้น [4]

1.2 ต้นทุนค่าเสียโอกาส (**Opportunity Cost Method**) เป็นต้นทุนที่เกิดขึ้นจากสิ่งที่ต้องการไม่ได้รับผลตอบแทนจากกิจกรรมที่สูญเสียโอกาสไปในการเลือกทำกิจกรรมอย่างหนึ่งแทน เช่น การเลือกพนักงานเข้ามาทำงานแทนที่จะเลือกการใช้หน่วยงานที่มีความชำนาญ [5]

1.3 ต้นทุนทดแทน (**Replacement Cost Method**) เป็นต้นทุนหรือค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นหากต้องมีการทดแทนพนักงานที่ได้ออกจากองค์กรไป เช่น ค่าใช้จ่ายในการสรรหา คัดเลือก ปฐมนิเทศ ฝึกอบรม [6]

1.4 ต้นทุนการประมูลราคาหลักทรัพย์ (**Competitive bid Price Method**) เป็นต้นทุนการประมูลและควบคุมต้นทุนของทรัพยากรมนุษย์ เพื่อประโยชน์ด้านราคาการประมูลทั้งหมดของพนักงานในบริษัทประกอบด้วย การประมูลงาน การต่อรอง และการควบคุมต้นทุนในงานทุกระยะอย่างชัดเจน และถูกต้องตามมาตรฐานสากล [7]

1.5 ต้นทุนมาตรฐาน (**Standard Cost Method**) เป็นต้นทุนมาตรฐานที่ประกอบด้วย ค่าใช้จ่ายในการสรรหา คัดเลือก ปฐมนิเทศ ฝึกอบรม เพื่อความเป็นมืออาชีพของพนักงานในแต่ละแผนกโดยจะนำต้นทุนที่ได้เปรียบเทียบกับต้นทุนที่เกิดขึ้นจริงหลังจากที่ได้มีการสรรหาและเปลี่ยนแทนพนักงานแล้ว ค่าความแปรปรวนระหว่างต้นทุนทั้งสองมีผลกระทบต่อกำไรและขาดทุน

1.6 ต้นทุนดุลยภาพ (**Current Purchasing Power Method**) เป็นต้นทุนการลงทุนในสินทรัพย์มนุษย์หรือด้านแรงงานที่เปลี่ยนไปจาก ต้นทุนเดิมในงวดปัจจุบันนิยมใช้เลขดัชนีเป็นตัวแทน ถือเป็นวิธีการที่ยากจะค้นหาดัชนีที่มีความเหมาะสมกับการเปลี่ยนแปลงของแผนงาน ซึ่งไม่ได้นำเสนอต้นทุนที่แท้จริงของทรัพยากรมนุษย์ได้สอดคล้องกับงานวิจัยของเมอร์วิทและเมซี (Mirvis and Macy, 1976) มุ่ง

ที่จะประมาณการผลลัพธ์ที่ได้จากพฤติกรรมโดยกระบวนการในการทำงานในองค์กร โดยใช้เกณฑ์การวัดที่หลากหลาย เช่น จำนวนการขาดประชุม จำนวนอัตราการออกงาน และประสิทธิภาพงานโดยวัดจากเครื่องมือที่เป็นวิธีการปฏิบัติในองค์กรและต้นทุนที่มีการประมาณการในแต่ละเกณฑ์เป็นผลสะท้อนถึงต้นทุนมาตรฐานทางการบัญชี แต่ไม่สามารถที่จะนำมาประยุกต์ใช้กับพฤติกรรมของพนักงานได้

ในอดีตนักวิชาการได้ให้ความสนใจเกี่ยวกับการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์แบบต้นทุน โดยเมอร์วิทแมคและคณะ (Macy and Mirvis et al., 2000) ได้ทำการวิจัยเกี่ยวกับผลลัพธ์ด้านต้นทุนพฤติกรรมในรูปแบบที่แตกต่างกัน โดยวัดพฤติกรรมมาตรฐานและการคำนวณเกี่ยวกับความสามารถรวมในการผลิตขององค์กรให้เกิดความน่าเชื่อถือและความถูกต้องมีประโยชน์ที่จะกระทบต่อต้นทุน 2 ประการคือ การรายงานด้านพฤติกรรมเชิงเศรษฐกิจที่วัดออกมาได้ด้วยการวิจัยแต่ละองค์กร ผลลัพธ์ที่ได้สามารถคำนวณต้นทุนของผลลัพธ์พฤติกรรมที่ดีที่สุดจากการบัญชีของบริษัท การผลิต และการรวบรวมข้อมูลบุคคล การวัดต้นทุนหลัก ๆ ที่ไม่ใช่พฤติกรรมการผลิต ได้แก่ ความสูญเสียด้านความสามารถในการผลิต การหยุดชะงักของเครื่องจักร การจ่ายเงินเดือนและผลกำไร ต้นทุนการบำรุงรักษา และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ ที่เกี่ยวข้องกับการฝึกฝนทั้งเชิงคุณภาพและเชิงปริมาณที่มีต้นทุนต่ำกว่ามาตรฐาน โดยได้รายงานเป็นต้นทุนมาตรฐานแรงงานทางตรง และผลสะท้อนของต้นทุนของการสูญเสียกำไรจากยอดขายของลูกค้าสอดคล้องกับการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ของหลักการต้นทุนในการทดสอบอยู่ 3 ประการคือ ความถูกต้อง ความเที่ยงตรง และการใช้ประโยชน์เกี่ยวกับรูปแบบต้นทุนที่มีโครงสร้างที่แตกต่างกันของโมเดลสินทรัพย์ เพื่อใช้เป็นมาตรฐานในกระบวนการปฏิบัติเกี่ยวกับต้นทุนในองค์กร สอดคล้องกับงานวิจัยของทอร์สันและเดวี (Toulson and Dewe, 2004) ศึกษาถึงการสร้างเครื่องมือในการวัดการ



บัญชีทรัพยากรมนุษย์ เพื่อตอบคำถามงานวิจัยที่ว่าทำไมการบัญชีทรัพยากรมนุษย์จึงมีความสำคัญและความสำคัญนั้นส่งผลต่อองค์กรและกลยุทธ์ด้านทรัพยากรมนุษย์อย่างไร? โดยมีเหตุผลสำคัญ 2 ประการในการรับรู้ความสำคัญ อย่างแรกคือมุมมองที่เกี่ยวกับผลสะท้อนด้านกลยุทธ์ การวัดมูลค่าและความสำคัญด้านความได้เปรียบทางทรัพยากรบุคคลและประการต่อมาเพื่อสร้างความน่าเชื่อถือและการยอมรับ โดยใช้ข้อมูลทางด้านการเงินเข้ามาเป็นตัววัดมูลค่า เพื่อประโยชน์ต่อผู้บริหารระดับอาวุโสและผู้บริหารด้านการเงินในการสนับสนุนด้านการวัดมูลค่าบุคคลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจอย่างมีนัยสำคัญ พบว่า ผู้บริหารจะรับรู้ความสอดคล้องที่เกิดขึ้นต่อ การปฏิบัติงานในแต่ละหน้าที่รับผิดชอบซึ่งมีอิทธิพลต่อการสร้างความน่าเชื่อถือจากรูปแบบการวัดค่าซึ่งการจัดการมนุษย์จะสามารถเพิ่มมูลค่าเกี่ยวกับการลงทุน การพัฒนา และการสร้างอำนาจเพื่อสร้างความสมดุลและการประชาสัมพันธ์ความสามารถขององค์กรได้เป็นอย่างดี

2. แนวคิดการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์เชิงเศรษฐศาสตร์ (Economic Value Approach) ประกอบด้วย 2 มุมมองจากการศึกษาของเมอร์วิทและแมซี (Mirvis and Macy, 1976) คือ มุมมองด้านทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์และมุมมองด้านทรัพยากรมนุษย์เป็นหนี้สิน โดยมีวิธีการวัดบนพื้นฐานของมูลค่าเชิงเศรษฐศาสตร์ของทรัพยากรมนุษย์ในการทำงานให้กับองค์กรกับสิ่งที่องค์กรการได้รับการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ทุก ๆ 1 บาท จะทำให้องค์กรมีผลตอบแทนกลับมาเป็นจำนวนเงินเท่าใดในการวัดมูลค่าของทรัพยากรมนุษย์แบบไม่ได้คำนึงถึงตัวเลขทางการเงินสามารถประเมินหรือวัดได้จากพฤติกรรมของคนในองค์กร ได้แก่ ทักษะหรือความสามารถ ได้แก่ การศึกษา ประสบการณ์ จะสะท้อนให้เห็นถึงประสิทธิภาพของพนักงาน ซึ่งสามารถวัดได้โดยการเปรียบเทียบหรือจัดอันดับกับพนักงานในกลุ่มหรือแผนกเดียวกัน

2.1 มุมมองด้านทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์ (Asset Model) จะมีพื้นฐานแนวคิดด้วยเหตุและผลของการประเมินมูลค่าสินทรัพย์ โดยการลงทุนเพื่อประโยชน์ด้านพนักงานที่มากกว่าช่วงระยะเวลาปัจจุบันทางการบัญชี ความมีเหตุผลในเรื่องการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ได้ถูกทดสอบเกี่ยวกับโครงสร้างที่ชัดเจนเกี่ยวกับการวัด Lawler (2001) พบว่า ความล้มเหลวของทรัพยากรมนุษย์ในเรื่องคุณภาพของสินทรัพย์ เป็นการจำกัดความด้านการเป็นเจ้าของสินทรัพย์เพื่อประโยชน์ในอนาคต เพราะว่า มนุษย์ไม่สามารถที่จะซื้อขายได้หรือทำการแลกเปลี่ยนเหมือนสินค้าโดยทั่วไป ไม่สามารถที่จะทำการประมาณการณ์ได้ ความสอดคล้องโดยเฉพาะด้านการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ยังคงเป็นคำถามทางด้านจริยธรรมในการประเมินมูลค่าของคน โดยที่การประมาณการณ์ในปัจจุบันได้มีบทความต่าง ๆ ออกมามากมายเกี่ยวกับสินทรัพย์มนุษย์ที่อ้างถึงความต้องการทางด้านทรัพยากรมนุษย์มากขึ้น เหตุผลก็จะเป็นการนำมาซึ่งความไม่เหมาะสมกับต้นทุนเดิมที่เคยมี ถือเป็นปัญหาหนึ่งที่เหมือนปลอม ๆ ขึ้นมาในการสนับสนุนการบัญชีทรัพยากรมนุษย์ที่ถูกระบุเป็นสินทรัพย์เท่านั้น มีเพียงแค่แฟรมฮอลต์ส (Flamholtz, 1971) ที่ได้อธิบายไว้ว่าคนไม่ใช่สินทรัพย์ การบริการของคนเท่านั้นที่เป็นส่วนประกอบของสินทรัพย์ได้ โดยมีเนื้อหาที่สำคัญต่อการควบคุมองค์กรโดยการให้บริการนั้นถึงจะเรียกว่า สินทรัพย์ได้ ขณะที่การประเมินมูลค่าของคนนั้นจะมีความสัมพันธ์เชิงลบต่อการประเมินมูลค่า ซึ่งอาจจะทำให้เกิดปัญหาต่าง ๆ ใหม่ ๆ เพิ่มขึ้น แก่บริษัท ดังนั้น การวัดมูลค่าการให้บริการเชิงเศรษฐกิจของคนรวมถึงประโยชน์ทางการเงินในการวัดประเมินมูลค่า จะเป็นการประมาณการณ์ด้านการตัดสินใจที่คาดหวังจากการให้บริการและความน่าเชื่อถืออย่างแท้จริง ซึ่งการวัดมูลค่านั้นไม่มีหลักเกณฑ์โดยทั่วไปที่ตายตัว การลงทุนในมนุษย์เป็นการรายงานที่ไม่สามารถที่จะทำการตรวจสอบได้ อย่างไรก็ตาม ความไม่แน่นอนที่เป็นปัญหาในการวัด ความไม่ถูกต้อง ก็จะไม่สามารถ



ระบุประโยชน์ที่แท้จริงแก่กิจการได้ การวัดผลสะท้อนทางด้านระดับกิจกรรมของกระบวนการนำเข้ก่อนข้างที่จะมีประสิทธิภาพต่ำ การบัญชีสินทรัพย์มนุษย์เป็นการลงทุนเกี่ยวกับคน การวัดคุณสมบัติตั้งแต่หน้าเข้า เช่น ความล้มเหลวที่เกิดขึ้นอาจจะมาจากผลลัพธ์ที่ได้ไม่เท่าที่คาดหวังไว้ การบัญชีทรัพยากรมนุษย์นั้นจึงเป็นการคำนวณในเรื่องผลตอบแทนของสินทรัพย์ (ROA) และผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI) ซึ่งหลักการดังกล่าวเป็นการเปรียบเทียบในเรื่องของการนำเข้และผลลัพธ์ที่ได้รับระหว่างการทำงานส่วนบุคคลและการทำงานแบบกลุ่ม ดังนั้น เกณฑ์ที่ใช้ในการวัดทรัพยากรมนุษย์จึงค่อนข้างที่จะเป็นไปได้ในการนำมาประยุกต์ใช้การระบุประโยชน์เชิงเศรษฐกิจด้านพฤติกรรมสู่ผลที่ได้รับโดยมีแนวคิดเกี่ยวกับการรับรู้ทรัพยากรมนุษย์เป็นสินทรัพย์ ว่าในอนาคตผู้ประกอบการจะมีกำไร ต้นทุนสินทรัพย์จะสามารถวัดได้ง่ายจะมีอิทธิพลต่อภายนอก ไม่ใช่การดำเนินงานภายใน และการควบคุมทรัพยากรมนุษย์ที่ดี ไม่ใช่แค่การเป็นเจ้าของทรัพยากรมนุษย์แต่จะเป็นเจ้าของสินทรัพย์อื่น ๆ ด้วย

2.2 มุมมองด้านการทรัพยากรมนุษย์เป็นหนี้สิน (Liability Model) ทฤษฎีเศรษฐศาสตร์ (Economy Theory) กล่าวว่า การลงทุนใน “ทรัพยากรมนุษย์” ด้วยการให้การศึกษาและการฝึกอบรมวิชาการและความรู้ต่าง ๆ จะช่วยยกระดับขีดความสามารถในการผลิตสินค้าและบริการซึ่งหมายถึงการเพิ่มขึ้นของผลิตภาพเชิงเศรษฐกิจ [13] เนื่องจากในทางเศรษฐศาสตร์จะมองที่ปัจจัยการผลิตซึ่งก็คือ ทุน แรงงาน ที่ดิน อาคารโดยใช้การวัดด้วยแนวคิดของการวิเคราะห์ผลตอบแทนในการลงทุนทั้งมูลค่าปัจจุบันหรือมูลค่าในอนาคตของทรัพยากรมนุษย์ สโตลวิตซ์และยีนส์ (Stolovitch and Jean, 1998) ได้ทำการศึกษาผลตอบแทนด้านการลงทุนทรัพยากรบุคคลที่มีผลต่อการเพิ่มมูลค่าด้านทุนมนุษย์โดยมีการพัฒนาขั้นตอนการทดสอบทั้งหมด 7 ขั้นตอนโดยใช้อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (Return on investment Model: ROI model)

วัดความสามารถของพนักงานที่มีเปรียบเทียบกับต้นทุนจริงที่เกิดขึ้น เพื่อให้เกิดความชัดเจนในเรื่องการลงทุนด้านการฝึกอบรม การพัฒนาทักษะด้วยวัตถุประสงค์ที่ต้องการตอบสนองในเรื่องของปัญหาด้านความชำนาญ ความไม่เพียงพอของทรัพยากรบุคคลต่องานที่รับผิดชอบ และการขาดแรงจูงใจในการทำงาน อุปสรรคด้านภาระงาน เพื่อกระตุ้นให้พนักงานมีผลการดำเนินงานที่ดีและยั่งยืนอย่างไม่สิ้นสุดพบว่า การลงทุนด้านทรัพยากรมนุษย์ส่งผลต่อประสิทธิภาพผลการดำเนินงานที่เพิ่มขึ้นอย่างมีนัยสำคัญ และเมื่อมีการใช้อัตราผลตอบแทนจากการลงทุน (ROI Model) ในการคำนวณ พบว่า มูลค่าองค์การมีมูลค่าเพิ่มขึ้น ซึ่ง ต้นทุนด้านทุนมนุษย์และความสามารถในการผลิตจะเป็นตัววัดที่ดีที่มีอิทธิพลต่อมูลค่าของพนักงานที่จะนำไปสู่ผลประโยชน์สูงสุดแก่กิจการ และเป็นตัวแทนในการนำไปสู่ดัชนีชี้วัดถึงความสำเร็จของกิจการที่ไม่สามารถวัดได้ด้วยกำไรหรือขาดทุน

ในอดีตนักวิชาการได้ให้ความสนใจเกี่ยวกับงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการวัดมูลค่าเชิงเศรษฐศาสตร์ โดยมีงานวิจัยจากทริค(Theeke, 2005) ได้ประยุกต์กระบวนการทัศนในเรื่องหนี้สินเข้ามาเกี่ยวข้องในเรื่องบำนาญเป็นหนึ่งในหนี้สินที่เกิดขึ้นจากกระบวนการด้านทรัพยากรมนุษย์โดยกล่าวว่าหนี้สินทรัพยากรมนุษย์จะนำมาใช้ในการประมาณมูลค่าด้านทุนมนุษย์โดยเป็นเครื่องมือที่คล้ายกับการประมาณการณ์บัญชีสินทรัพย์มนุษย์ เช่น การประเมินมูลค่าตามรายงานทางการเงิน ที่ได้ทำการเสนอแนะไว้ในเรื่องของการจัดการหนี้สินด้านทรัพยากรมนุษย์อย่างน้อยที่สุดต้องเป็นขั้นแรกของวัตถุประสงค์ด้านการจัดการทรัพยากรมนุษย์สอดคล้องกับทริคและมิเชล (Theeke and Mitchell, 2008) ทำการศึกษาการประยุกต์ใช้ข้อมูลทางการเงินสำหรับการประเมินมูลค่าทรัพยากรมนุษย์โดยใช้ Liability Model โดยมีจุดประสงค์เพื่อ ศึกษาเกี่ยวกับ การรายงานหนี้สินภายใต้ทรัพยากรมนุษย์มีความเหมาะสมกับกรอบแนวคิดในเรื่องการบัญชีอย่างไร และเพื่อทำการศึกษาผลกระทบทางการเงิน



เช่น การรายงานการประเมินมูลค่าทางการตลาด และการวางแผนการควบคุมภายใน และการศึกษา การสำรวจการวัดหนี้สินของทรัพยากรมนุษย์ พบว่า นักบัญชีจะมีการตระหนักและรับรู้ถึงบางรายการที่เป็นหนี้สินจากผลที่เกี่ยวกับค่าใช้จ่ายในอนาคตของ แรงงานที่มีอยู่ในปัจจุบันและในอดีต การปฏิบัติ ดังกล่าวคาดว่าจะเป็นตัวกระตุ้นที่เกิดขึ้นจากนโยบาย ด้านทรัพยากรมนุษย์ที่จะเป็นการวิเคราะห์ด้าน ภายในและภายนอกองค์กร กับความแตกต่างโดย ใช้ประโยชน์จากข้อมูลที่มี การรับรู้ถึงค่าใช้จ่ายใน อนาคตจะเป็นการลดลงของการหมุนเวียนของ สินทรัพย์และผลตอบแทนของสินทรัพย์ที่จะได้รับ ในขณะที่การการประมาณการณความเสี่ยงจะ เพิ่มขึ้น เช่น ระดับของอัตราหนี้สินที่สูงขึ้น กระแส เงินสดที่ต่ำกว่า และระดับของหนี้สินจากการ ดำเนินงานที่สูงกว่า งานวิจัยดังกล่าวสนับสนุนความ ยืดหยุ่นในเรื่องของความต้องการการประยุกต์หนี้สิน ทรัพยากรมนุษย์สำหรับการประเมินมูลค่า

นอกจากนี้ ยังมีงานวิจัยที่ระบุความสำคัญของ การประยุกต์ใช้การบัญชีทรัพยากรมนุษย์เพื่อ ประโยชน์ในองค์กร โดยเอเมอร์และไลฟ์น์ (Amir and Livne, 2001) ศึกษาอุตสาหกรรมฟุตบอลใน การนำการบัญชีทรัพยากรมนุษย์มาใช้ในการจัดทำ รายงานทางการเงินด้านรายการค่าธรรมเนียม (transfer fees) และมีความต้องการที่เพิ่มขึ้นของ สาธารณะชนในการพิจารณาการดำเนินการของ กิจการ โดยใช้หลายทฤษฎีมาช่วยในการวิเคราะห์ ได้แก่ ต้นทุนตามสัญญา (Contracting Cost) ทฤษฎีสัญญา (Signaling Theory) และ ทฤษฎี ความชอบธรรมทางกฎหมาย (Legitimacy Theory) โดยทฤษฎีเหล่านี้จะช่วยในการกำหนดนโยบายการ บัญชีของกิจการ พบว่า การทำสัญญาของนักกีฬา จะทำให้กิจการมีประโยชน์เชิงเศรษฐกิจในอนาคต เพียงช่วงสั้น ๆ นอกจากนั้น ยังสอดคล้องกับ แนวคิดด้านประโยชน์ของข้อมูลการตัดสินใจใน ตลาดและการประเมินมูลค่าตลาด โดยต้นทุนสังคม และต้นทุนมนุษย์ส่งผลต่อการสร้างการเรียนรู้ทั้ง ภายในและภายนอกบริษัท เช่น การสร้างระบบการ

ทำงานที่ดี การเรียนรู้สภาพแวดล้อมที่ส่งผลกระทบต่อระบบงาน ทำให้บริษัทประสบความสำเร็จด้าน การสร้างคุณค่าของงานเพิ่มขึ้น [18] อีกทั้ง จะช่วยลดความเสี่ยงทางการตลาด ทำให้เกิดความไว้วางใจ ในความสัมพันธ์ระหว่างผู้มีส่วนได้เสีย ต้นทุน ทางการค้า ต้นทุนการกำกับดูแล และต้นทุนการ ติดต่อประสานงานของบริษัทลดลง ทำให้บริษัทเข้าสู่ตลาดทุนได้อย่างมีประสิทธิภาพ โดยเฉพาะบริษัท นานาชาติมักจะตระหนักและให้ความสำคัญกับการ จัดสรรงบประมาณด้านการลงทุนต้นทุนสังคมและ ต้นทุนมนุษย์ เพื่อสร้างความได้เปรียบทางการ แข่งขันในตลาดโลก [19]

นอกจากนี้ ในด้านของประโยชน์ทางการ เปิดเผยข้อมูลต้นทุนสังคมและต้นทุนมนุษย์ ยัง ส่งผลกระทบต่อความไม่เท่าเทียมกันของข้อมูล ระหว่างผู้บริหารและนักลงทุนด้านชื่อเสียงทางสังคม เนื่องจากส่งผลกระทบต่อความเสียหายและผลการ ดำเนินงานของบริษัทที่แตกต่างกัน คอมเมอร์ (Cormier, 2009) พบว่า การเปิดเผยต้นทุนสังคม และต้นทุนมนุษย์ จะช่วยลดต้นทุนเงินทุนของบริษัท ทำให้ความผันผวนของราคาหุ้นลดลง เนื่องจาก บริษัทจะมีการเปิดเผยต้นทุนของข้อมูลที่เกี่ยวข้อง และเป็นประโยชน์ต่อผู้ถือหุ้นในการพิจารณา ตัดสินใจลงทุน โดยใช้โมเดลการวัดค่าความสัมพันธ์ ระหว่างมูลค่าตลาดต่อมูลค่าทางบัญชีของส่วนทุน เพื่อการประเมินการตัดสินใจที่เหมาะสมในการ จัดการทรัพยากรมนุษย์ ยกตัวอย่างเช่น ในประเทศ อเมริกา ได้ทำการประมาณสัดส่วนของต้นทุน แรงงาน ซึ่งแสดงอยู่ในการลงทุนในทรัพยากรมนุษย์ โดยใช้ความผันแปรในการประเมินมูลค่าทรัพย์สิน โดยวิธีหารายได้มูลค่าส่วนที่เหลือ (Residual Income Valuation Model หรือ Edwards-Bell-Ohlson Model (EBO) พบว่า ประมาณ 16 % ของ ต้นทุนแรงงานแสดงอยู่ในการลงทุนในทุนทรัพยากร มนุษย์ และประมาณหนึ่งในสามของสินทรัพย์ทุน ทรัพยากรมนุษย์มีการลดลงในทุกๆ ปี และมีเอกสาร ยืนยันว่า 5 % ของค่าเฉลี่ยสินทรัพย์ทุนทรัพยากร มนุษย์ในมูลค่าตลาดรวมของกิจการ และ 16 % ของ



ความแตกต่างระหว่างมูลค่าตลาดและมูลค่าตามบัญชีของกิจการได้ถูกพิจารณาเป็นสินทรัพย์ทรัพยากรมนุษย์ โดยทำการทดสอบความเกี่ยวข้องในการตัดสินใจและประโยชน์ของข้อมูลทรัพยากรมนุษย์ในตลาด โดยเพิ่มการเปิดเผยต้นทุนแรงงานโดยรวมผลิตภาพแรงงาน และตัววัดที่มีประสิทธิภาพ [21] นอกจากนี้ เลจิลินและซีลล์ (Lajili and Zeghal, 2005) ยังใช้การเปิดเผยข้อมูลตามวิธีทางเศรษฐศาสตร์แรงงาน โดยใช้รายงานประจำปีเป็นตัวชี้วัดด้านความสามารถในการผลิตของทรัพยากรมนุษย์ ด้านความมีประสิทธิภาพของข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับการตัดสินใจ ผลการวิจัยแสดงให้เห็นถึงบริษัทที่มีต้นทุนการเปิดเผยแรงงานที่สูงกว่าจะให้ผลดีกว่าการเปิดเผยต้นทุนแรงงานที่ต่ำกว่าการประมาณการณ์ความสามารถในการผลิตและประสิทธิภาพตัดสินใจแสดงถึงคุณค่าต่อการตัดสินใจ เมื่อบริษัทมีผลผลิตส่วนเพิ่มของแรงงานความสามารถในการผลิตส่วนเพิ่มที่สูงกว่าที่เกี่ยวข้องกับต้นทุนแรงงานถัวเฉลี่ย และยังพบว่าการเพิ่มขึ้นในส่วนของการจ้างงานที่เพิ่มมูลค่าขึ้นในแต่ละปี ต้นทุนการฝึกฝนและเงินเดือนจากผู้ประกอบการ บวกด้วยมูลค่าทรัพยากรมนุษย์สามารถที่จะคำนวณเป็นรายการด้านบุคคลในการลงทุนของทุนมนุษย์และได้รับส่วนทุนเพิ่มขึ้นจากการลงทุนในพนักงานเพิ่มขึ้นอีกด้วย เพราะฉะนั้น มูลค่าของคนหลัก ๆ แล้วจะรวมถึงการลงทุนด้านการพัฒนาแรงงานเพื่อการแข่งขันและมูลค่าในการริเริ่มสร้างสรรค์สิ่งใหม่ ๆ จากการฝึกฝนและการปฏิบัติของพนักงาน จะถูกสะสมไว้ในเรื่องของความรู้และเทคนิคการทำงานแล้วยังสามารถสะท้อนผลประโยชน์ที่ได้รับให้ปรากฏออกมาในรูปผลประโยชน์ของบุคคลและผลประโยชน์ขององค์กรที่จะได้รับเพิ่มขึ้นอีกด้วย [23]

ดังนั้น แนวคิดการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์แบบต้นทุน จึงมุ่งเน้นไปที่ค่าใช้จ่ายในกระบวนการลงทุนในมนุษย์ เพื่อช่วยบำรุงรักษาและเพิ่มคุณค่าทุนมนุษย์อันก่อให้เกิดประโยชน์กลับคืนสู่

องค์กรในอนาคต เนื่องจากต้นทุนค่าใช้จ่ายดังกล่าวจะสะท้อนมูลค่าของมนุษย์อย่างแท้จริง ขณะที่แนวคิดการวัดมูลค่าทรัพยากรมนุษย์เชิงเศรษฐศาสตร์ จะมุ่งเน้นไปที่คุณค่าส่วนเพิ่มที่เกิดขึ้นหลังจากมีการกระทำหรือลงทุนกับมนุษย์แล้ว ซึ่งแนวคิดประเภทนี้คุณค่าของทุนมนุษย์อาจจะมีการเปลี่ยนแปลงเพิ่มค่าขึ้นหรือลดลงเมื่อเวลาผ่านไป ซึ่งองค์กรจะต้องมีดัชนีการวัดระดับการพัฒนาทรัพยากรมนุษย์สะสมในรอบเวลาหนึ่ง ๆ เพื่อประเมินเป็นข้อมูลในการลงทุนกับมนุษย์ต่อไป

สรุปได้ว่า การบัญชีทรัพยากรมนุษย์จึงเป็นการระบุและวัดข้อมูลเกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์ ซึ่งไม่เพียงเกี่ยวข้องแค่การวัดค่าใช้จ่ายที่เกิดขึ้นทั้งหมด แต่ยังเป็นการวัดมูลค่าเชิงเศรษฐศาสตร์ของทรัพยากรมนุษย์ในองค์กรอีกด้วย ด้วยเหตุนี้ ข้อมูลสำคัญ ๆ เกี่ยวกับทรัพยากรมนุษย์จะต้องสามารถแปลงเป็นตัวเงินหรือมูลค่าทางบัญชีให้ได้ เพราะถือว่าพนักงานทุกคนคือสินทรัพย์ขององค์กร เป็นการลงทุนที่จะส่งผลกระทบต่อกำไรหรือขาดทุนต่อองค์กร ซึ่งองค์กรที่ประสบความสำเร็จก็มักจะมีผลตอบแทนการลงทุนด้านทรัพยากรบุคคลที่เหมาะสมด้วย

เอกสารอ้างอิง

- [1] Schultz, Paul. (2002). The Formation of Human Capital and the Economic Development of Africa: returns to Health and Schooling Investments. African Development Bank.
- [2] Toffler, Alvin. (1991). Future Shock. New York: Bantam.
- [3] Brummet, RL., Flamholtz EG., and Pyle, WC. (1 968). Human resource measurement: A challenge for accountants. Accounting Review April. pp. 24-217.



- [4] Ram, Singh. (2009). Reducing Transactional Cost in India's Foreign Trade through better Logistical Infrastructure; Insurance. Mathematics and Economics Journal. Vol 3(1) (ISSN: 09740716).
- [5] Hekimian, JS. and Jones, CH. (1967). Put people on your balance sheet. Harvard Business Review. Vol. 45 (January-February). pp. 105-113.
- [6] Flamholtz, E. (1985). Human resource accounting. Jossey-Bass Publishers, Los Angeles.
- [7] D. M. Hossain, D. M., Khan, A. R. and Yasmin, I. (2004). The Nature of Voluntary Disclosures on Human Resource in the Annual Reports of Bangladeshi Companies. Dhaka University Journal of Business Studies, 25(1) pp. 221-231.
- [8] Macy, B.A., and Mirvis, P. H. (1976). A methodology for assessment of quality of work and organizational effectiveness in behavioral economic terms. pp. 321-332.
- [9] Macy and Mirvis et al., (2000)
- [10] Toulson, P. K. and Dewe, P. (2004). HR accounting as a measurement tool. Human Resource Management Journal. Vol. 14. Pp. 75-90.
- [11] Lawler, D. A., & Hopker, S. W. (2001). The effectiveness of exercise as an intervention in the management of depression: systematic review and meta-regression analysis of randomised controlled trials. BMJ, 322-763.
- [12] Flanaholtz, EG. (1971). A model for human resource valuation: A stochastic process with service rewards. 7th Accounting Review April. pp. 253-67.
- [13] เศรษฐภูมิ วรรณไพศาล. (2549). Human Capital (1). คอลัมน์คำบริหารคน. ประจำวันที่ 23 ตุลาคม 2549.
- [14] Stolovitch, Harold D. and Maurice, Jean Gabriel. (1998). Calculating the Return on Investment in Training: A Critical Analysis and a Case Study. Performance Improvement. Vol.37 (8). pp.9-15.
- [15] Herman, Theeke A. (2005). A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future. Journal of Human Resource Costing & Accounting. Vol. 9 (1). pp.40 – 59.
- [16] Herman, Theeke and John, Mitchell B. (2008). Financial implications of accounting for human resources using a liability model. Journal of Human Resource Costing & Accounting. Vol. 12(2). pp.124 – 137.
- [17] Amir, Eli and Livne, Gilad. (2001). Accounting for Human Capital When Labor Mobility is Restricted (September 2001).
- [18] Adler, P. S. and Kwon, S. (2002). Social capital: Prospects for a new concept. Academy of Management Review. Vol. 27(1), pp. 17-40.
- [19] Orlitzky, M. and Benjamin, J. D. (2001). Corporate social performance and firm risk: A meta-analytic review. Business & Society. Vol. 40(4). pp. 369-396.



- [20] Comier, D., Aerts, W., Ledoux M.J. and Magnan, M. (2009). Attributes of Social and Human Capital Disclosure and Information Asymmetry between Managers and Investors. Canadian Journal of Administrative Sciences.
- [21] Ballester, J. L., Oliver, R. And Carbonell, M. (2004). Return of the near 160 day periodicity in the photopheric magnetic flux during solar cycle. The Astrophysical Journal. pp.615.
- [22] Kaouthar, Lajili and Daniel Zeghal. (2005). Labor cost voluntary disclosures and firm equity values: Is human capital information value-relevant?. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Vol. 14. pp. 121–138.
- [23] Kaouthar Lajili , Daniel Zeghal. (2006). Market performance impacts of human capital disclosures. Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 25. Pp. 171–194.

