

人的資源會計의 測定과 모델

李喜均 · 南重憲 · 金潤泰

經營學科

(1985. 9. 30 접수)

〈要約〉

人的資源의 原價 그리고 價値에 대한 測定은 人力計劃과 活用に 必須的이기 때문에 人的資源의 測定은 중요한 과제로 대두되었다.

人的資源會計의 모델은 經營者에게 人的資源活用に 대한 파라다임을 제공함으로써 人的資源을 效果的 혹은 效率的으로 이용하는데 도움을 줄 수 있다. 현재 人的資源會計가 널리 이용되지 않고 앞으로는 채택될 전망이 소극적이라면 그것은 다른 問題보다도 우선 測定上의 어려움이 존재하기 때문이다. 또한 人的資源의 測定方法은 여러가지가 있으나 보편적인 妥當性이 결여되어 있다.

따라서 本論文에서는 人的資源會計의 測定과 모델을 主안점으로 하여 여러가지 測定方法들과 모델을 평가하고 동시에 앞으로의 과제등을 살펴 보았다.

The Measurement and Models of Human Resource Accounting

Lee, Hi-Kyoon · Nam, Joong-Heon · Kim, Yoon-Tae

Dept. of Management.

(Received September 30, 1985)

〈Abstract〉

For about recent ten years, The subject of human resource accounting has drawn great attention to many practices and studies because of the necessity of manpower planning and management, and it has been recognized that such a model will provide managers with a very good paradigm for making manpower more effectively and efficiently.

But it is not long time until we found some unnoticeable limitations and difficulties in estimation methods and applicative validity.

Therefore, in this paper, It has been compared between many estimation models and suggested some issues for further studies from viewpoint of estimation models of human resource accounting.

I. 머릿말

企業은 크게 人的 · 物的 · 財務的資源으로 구성되어 있으며 人的資源은 그 중에서도 가장 基本的이고 重要性이 큰 것으로 認識되고 있으면서도 人的資源의 計數的 測定이 複雜한 問題點을 가지고 있기 때문에 有用한 會計情報로서의 機能을 다하지 못하고 있다.

傳統會計는 企業의 人的要素는 會計對象에서 제외된 財物的要素의 움직임과 그 結果만을 會計對象으로 하여 記錄하고 報告하여 왔다. 이는 會計가 企業實體를 완전히 投影하지 못하고 經濟現象의 일부만을 전달

하는 결과를 초래하고 있으며 이것이 바로 會計機能을 弱化시키는 原因이 되고 있다. 이와같은 理由에 관하여 Brummet, Flamholtz, Pyle 등은 ① 傳統的 資源概念, ② 物的 資源에 비하여 人的 資源에 대한 投資의 相對的 僅少 ③ 會計上 保守主義思考 ④ 人間에 대한 倫理性 ⑤ 評價의 困難性 및 恣意性등을 들고 있다.⁽¹⁾

그러나 오늘날의 會計는 經營內의 人的·物的 資源을 有用하게 活用하고 管理하기 위하여 意思決定을 할 수 있는 會計情報을 提供하여 이해관계자에게 傳達하여야 한다고 하는 會計環境에 처해 있으며, 따라서 人的 資源의 開發은 必須的 課題라 할 수 있다.

더구나 企業은 物的要素와 人的要素의 混合體이면서도 物的要素가 結果變數라면 人的要素는 그러한 結果를 가져오게 하는 原因變數라는데서 會計測定이 平面的으로만 이루어질 것이 아니고 그것을 가져온 原因으로부터 출발해야 한다는 점에서 人的資源會計의 堂위성이 있는 것이다.

會計學者들이 人的資源會計에 관심을 갖게 된 것은 1960年代로 알려져 있다. 이들은 주로 人的資源會計에 대한 測定과 報告에 관심을 두었다. 이러한 觀點에서 本論稿에서는 최근 대두하기 시작한 人的資源會計에 관하여 意味를 부여하고 그 中心課題인 人的資源의 測定에 관하여 여러 會計學者들에 의하여 提示된 相異한 會計理論 및 接近方法을 詳細하게 分析·檢討하여 이에 관한 現在까지의 研究業績을 理解하고 앞으로의 研究方向을 豫測할 수 있게 함과 동시에, 그 모델을 提示하여 經營管理者 및 外部의 利害關係者의 각종 意思決定에 필요한 會計情報을 傳達하게 함을 目的으로 하고 있다.

II. 人的資源의 會計學的 性質

1. 傳統會計에 對한 批判

오늘날 財務報告書가 人的資源會計상의 여러 문제점에 대해 만족할만한 情報을 提供하지 못함에도 불구하고 많은 企業經營者들은 그들의 會計制度가 不適當하다는 관심을 보이지 않고 있다. 그들은 왜 그들이 社會의 人的資源 狀況과 相關된 情報을 얻을 수 없고 어떻게 變化시켜야 될 것인가를 의문점으로 남기고 있다. 따라서 會計擔當者는 그가 合理的으로 責任을 회피할 수 없는 어려운 문제에 직면하고 있다고 생각된다.

企業經營者가 人的資源에 對한 投資로서 正當化하는 支出을 할 때 會計擔當者들은 그것을 期待効益의 時期도 고려하지 않고 利益에 대한 직접 費用으로 反映시킨다. 이런 會計處理은 人間에 대한 投資가 機械 같은 資産에 대한 投資보다 重要하지 않게 생각되고 그런 支出의 未來効益과 現在 소모되는 部分의 구별에 수반되는 매우 어려움이 存在하기 때문에 선택된다고 볼 수 있다.

一般的으로 傳統會計는 人的資源의 教育, 訓練, 開發 및 維持에 대한 投資를 當期費用(current expense)으로 處理하고 있는데 이것은 投資의 重要性 無視 및 收益費用對應의 原則에 위배⁽²⁾된다는 점에서 批判의 對象이 되는 것이다. 즉 未來의 効益을 가져올 수 있는 支出을 當期費用으로 處理하여 곧바로 損益計算書에 計上하는 것은 投資의 重要性에 대한 認識을 缺한은 물론 投資收益(ROI)이란 觀點에서도 문제시 된다고 볼 수 있다.

요컨대 傳統會計에서는 人的資源은 초기에는 資産取得을 위한 報償의 제공이 없고 그 價値에 대해서도 客觀的인 計量的測定이 곤란하다는 이유로 人的資源에 대한 會計情報을 財務諸表에 表示할 수 없다는 입장이다. 또한 우리는 人間을 資産으로 고려하기에 어려움이 있는 것으로 보는데, 그 이유는 그들은 會計法的으로 所有하지도 않고 文化的 制約, 또는 人間 個個人을 貨幣單位로 價値評價한다는 것은 금기로 여겨왔기 때문이기도 하다.

그러나 이런 立場은 期待되는 未來効益을 無視한다는 점에서 비판된다. 다시 말해서 重要한 것은 測定開

(1) R.L. Brummet, E.G. Flamholtz & W.C. Pyle, Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants, Accounting Review, April, 1968, p.217.

(2) M. Weiss, "Where HRA Stands Today," Administrative Management, November, 1972, p.311.

發의 問題인 것이지 未來効益 그 自體마저 無視해서는 안 될 것으로 여겨진다.

傳統的으로 人的資源에 대한 支出에 대해 經濟學者는 資本概念보다는 消耗概念으로 處理해 왔고 會計擔當者는 資産이라기보다는 費用으로 處理해 왔지만, 이런 會計處理는 人的資源의 實際의 性格과 未來効益의 時期 때문이 아니라 資産概念에 대한 傳統會計의 限界性 때문에 存在한다. 原價가 資産인지 또는 費用인지를 決定하는 必須의 基準은 未來의 用役潛在力(future service potential) 概念과 關聯을 갖는다. 따라서 未來의 効益을 유도하려는 目的으로 會社가 희생했다고 볼 수 있는 人的資源原價는 資産 또는 費用으로 분류될 수 있다. 즉 그것은 効益이 끝나는 기간에는 費用으로 處理되고 만약 그것이 未來의 기간과도 關聯을 가질 때는 資産으로 處理해야 할 것이다.

2. 人的資源會計의 概念

1) 人的資源의 概念

人的資源의 問題는 會計學뿐만 아니라 經營學, 人事, 組織論에서도 關心을 갖고 다루고 있다. 歷史적으로는 經濟學者들이 처음으로 人的資源의 測定에 대해 關心을 두었다고 한다. 물론 人間自體에 대해서도 모든 學問이 제각기 관심을 갖고 論議가 있었던 것도 事實이다. 따지고 보면 이들 각 學問은 相異한 接近 및 解析을 하는 것이라 볼 수 있다. 이 중에서 가장 우리의 關心을 모으는 것은 經濟學과 行動科學이라 볼 수 있다. 經濟學에서는 人間을 勞動의 側面에서 人間資本(human capital)이라 칭하고 人的資源會計의 問題를 企業의 觀點보다는 社會的인 觀點인 巨視的 次元에서 社會的 資源의 하나로서 注意를 기울였다고 볼 수 있다.

한편 人的資源에 대해서는 行動科學, 人事·組織論에서도 論議되고 있는데 특히 行動的 側面(behavioral aspects)에서 연구되었다. 이것은 企業組織에서 人間要素를 중요하게 보기 때문이다. 人的資源會計의 行動的 側面에 관한 연구는 Likert의 功헌이 컸다. 그는 「New Patterns of Mgnagement」에서 人的資源의 重要性을 강조하고 人間組織(human organzations)을 中心으로 人的資源會計의 行動的 模型을 정립했다.⁽³⁾ 특히 經濟學이나 行動科學에서는 人的資源의 問題를 生産性的 測定(productivity measurement)이나 人間에 대한 投資(investment in human beings)를 교육 또는 현장훈련의 原價를 추정하는 觀點 또는 人的資源에 價値를 부여하고자 하는 점에서 다루고 있다.

經濟學者 Fisher는 資産이란 豫想되는 未來用役을 保有하는 것⁽⁴⁾으로 定義하고 있다. 따라서 기대되는 豫想未來用役(expected future service)을 保有하는 事物은 資源이라 할 수도 있다. 人間도 勞動이란 側面에서 未來用役을 豫想할 수 있기 때문에 資源의 일종이며 이를 人的資源이라 부를 수 있다. 이 概念이 會計學에 적용될 때는 經濟學 資源으로서 組織 및 企業에 僱傭된 從業員의 用役潛在力(service potential)을 의미하며 廣義의 概念이 아니라 企業에 僱傭돼 있는 人的資源만을 의미하는 狹義의 概念이라고 말할 수 있다.

다음에는 資産概念을 확대하여 人的資源이 資産性을 지니는가에 대하여 살펴보기로 한다. 人的資源의 資産性을 會計學的 意味로 살펴보기 위해서, 資産에 관하여 會計學에서 최초로 포괄적인 개념을 시도한 Canning의 定義에 따르면, 資産이란 “貨幣로 표시된 未來의 用役(future service in money)” 또는 “貨幣로 轉換可能한 未來의 用役(future service convertible into money)”이란 말로 표현하면서 다음과 같이 定義하고 있다. “資産이란 貨幣로 표시된 未來의 用役 또는 貨幣로 轉換可能한 未來의 用役으로, 어떤 사람 또는 一團의 사람에게 法的 또는 持分上 보장된 効益持分(beneficial interest)이 되는 것이다. 이 用役은 이를 適用하는 사람 또는 一團의 사람에게만 資産으로 認識된다.”⁽⁵⁾ 이 定義에 의하면 資産의 本質은 貨幣 또는 貨幣로 轉換될 수 있는 性質에 있다는 것을 알 수 있다. 그러나 오늘날 企業에는 實際로 貨幣가 아니며 또한 貨幣로 전환시킬 目的이 아닌 다른 目的으로 保有하고 있는 經濟的 資源이 많아서 이들 資源을

(3) R. Likert, *New Patterns of Management*(New York: McGraw-Hill Book Co, 1961) and *The Human Organization: Its Management and Value*(New York: McGraw-Hill Book co. 1967).

(4) I. Fisher, *The Theory of Interest*(A.M. Kelley, Reprint of Economic Classics, 1961), pp.188-202.

(5) J.B. Canning, *The Economics of Accountancy*, New York, The Ronald Press Co., 1929, p.22.

資産에서 제외시킨다는 것은 論理的으로 설명될 수가 없을 수도 있다.⁽⁶⁾ 또한 Hendriksen도 資産이 내기 위하여는 權利 또는 用役에 대하여 法的으로 강제할 수 있는 請求權이 존재하여야 한다. 일정한 代價없이 他企業이나 個人 혹은 政府에 의하여 引의로 取消可能한 權利나 用役은 資産이 되지 못한다.⁽⁷⁾고 하여 權利나 用役에 대한 法的 請求權을 資産이라 규정하였다.

이렇게 볼 때 우리는, 資産은 未來의 用役, 用役潛在力, 未來의 經濟的 効益 또는 이에 대한 權利로 定義될 수 있으며 基本的으로는 經濟的 資源이고 用役潛在力을 의미한다고 볼 수 있다. 人的資源은 企業에 적용되고 教育訓練을 받은 대다수가 相當한 期間 企業내에 머물러 있는 것이 보통이며 이때 企業은 直接, 間接으로 人間이 提供하는 勞動用役을 有用하게 利用하여 收益을 獲得한다고 볼 수 있다. 그러므로 人的資源은 用役可能性을 潛在的으로 갖고 있다고 볼 수 있으며 法的인 所有概念을 회피하고 資産概念을 확대해 볼 때 人的 資源의 資産性도 認定될 수 있다.

2) 人的資源會計의 意義

人的資源會計란 “意思決定을 위하여 人的資源에 관한 情報을 識別하고 測定하여 傳達하는 過程”⁽⁸⁾이라고 定義된다. 즉 人的資源會計란 企業의 人的資源會計情報을 固有의 方法에 의하여 測定하고 傳達하여 企業의 各種 利害關係者가 合理的인 判斷과 意思決定을 할 수 있도록 하는 一連의 過程을 意味한다.

따라서 이를 통하여 企業의 經營者에게 人的資源, 즉 從業員 및 經營管理者 個人이나 이들 構成員으로서의 人的組織의 重要性을 올바르게 認識시키고 人的資源의 適正配置, 有効利用, 管理保全을 행하고, 더욱 組織構成員에게 보람을 갖도록 하는 다음을 불러 일으킴으로써 組織의 一員으로서 긍지를 갖도록 하는데 있다. 그러므로 人的資源會計는 단순히 人的資源의 貨幣的 測定과 그 傳達 및 利用을 통한 人的資源의 管理, 企業의 經營能率의 向上만을 目的으로 하는 것이 아니라, 오히려 企業經營者들에게 組織本來의 意味를 認識시키고 從業員이나 經營管理者들에게 能動的 意慾을 가지게 함으로써 人的資源을 適切히 保全하고 有効하게 活用하여 結果的으로 企業의 經營能率向上을 期待하려고 하는데 큰 意義가 있다.

人的資源會計를 展開함에 있어서는 會計의 接近方法만이 아닌 社會心理學, 社會學, 經營學, 行動科學, 統計學 및 기타 關聯學問의 應用이 綜合的으로 이루어진다면 人的資源會計의 本來의 目的은 더욱 充實히 達成될 수 있을 것이다. 現在의 人的資源會計는 초기의 開發段階에 있다고 볼 수 있으며 全體的인 시스템이 遂行되기 前에 많은 問題點이 解決되어야 할 것이다. 예를들면 法的所有權의 問題(legal ownership), 人力착취문제(exploitative connotation), 未來用役潛在力의 問題(future service potential), 會計上的 保守主義問題(accounting conservatism), 客觀的 測定問題(objective measurement)등의 概念이 그것이다.⁽⁹⁾ 중간목표로서 많은 人的資源會計研究는 内部的인 人的資源會計能力의 開發에 집중되고 있다.⁽¹⁰⁾ 人的資源情報의 經營管理的 重要性을 가정해 볼 때 情報提供者로서의 會計擔當者의 役割은 人的資源價值測定에 要求되는 方法을 開發시키는 일이다. 會計情報시스템은 人的資源價值에 關한 量的測定뿐만 아니라 質的測定도 提供하는 것이 要求되고 있다.

결국 人的資源會計란 會計情報의 各種利用者가 合理的인 判斷과 經濟的인 意思決定을 할 수 있도록 人的資源에 대한 有用한 會計情報을 創出하고 傳達하는 過程이라고 要約할 수 있다.

Ⅲ. 人的資源會計의 測定模型

1. 人的資源測定の 概念

人的資源의 會計的 測定이란 人的資源의 量的, 質的인 增減變動 및 그 結果인 現狀의 諸 資料를 利用하여

(6) 趙星河, 會計情報의 理論, 貿易經營社, 1979, p.149.

(7) E. S. Hendriksen, Accounting Theory, 3rd. ed. Irwin, Inc., 1977, p.257.

(8) E. G. Flamholtz, Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research, "The Journal of Measurement Studies," February, 1974, p.44.

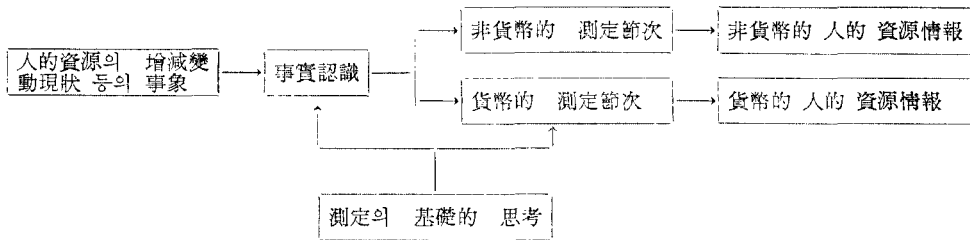
(9) M. F. Usry and C. C., Bowman, "Measurement of Human Resources," The National Public Accountant, January, 1976, p.23.

(10) R. L. Brummet, E. G. Flamholtz and W. C. Pyle, "Human Resource Account's in Industry," Personnel Administration, July-August, 1969, p.40.

必要한 人的資源會計 情報을 處理하는 會計行爲를 말한다.⁽¹¹⁾ 이는 具體的으로 人的資源의 增減變動 및 現象의 事實을 計數化함으로써 人的資源情報을 產出하는 것을 意味한다. 人的資源의 增減變動事實을 認識함에 있어서 특히 質的變化의 파악은 物的·財務的資源을 중심으로 하는 傳統的 會計方法만을 가지고는 곤란한 점이 많으며, 社會心理學的 測定方法 등과 같은 學術的 方法을 병용하는 것이 有用하다. 一般的으로 測定이 이루어질려면 그 對象이 存在한다. 人的資源會計의 測定對象은 從業員이나 經營管理者 個人을 對象으로 하는 것과 人的 組織體를 對象으로 하는 것으로 區分할 수 있다. 이 두가지 方法의 差異點은 從業員 個人的의 價値를 作業單位別, 部門別, 事業部別 또는 會社全體로 集計하여 價値總計를 구하느냐, 아니면 人的 組織價値를 하나의 獨立된 組織全體의 價値로 파악하여 이를 個人에 分割配分하여 個人的價値를 구하느냐 하는 差異인 것이다.

이들 對象의 測定問題에 接近함에 있어서는 人的資源 固有의 諸特質을 理論的인 方法으로 파악하고 이를 基礎로 하여 貨幣價値에 의한 計量化가 이루어져야 한다. 따라서 會計測定은 먼저 測定對象인 人的資源의 增減變動, 現狀등의 事件을 一定한 測定的 基礎的인 思考에 따라 事實을 認識하고 이 事實認識의 結果를 貨幣測定節次에 따라 貨幣價値에 의한 人的資源會計情報을 產出하게 되는 것이다. 이 경우 事實認識의 結果를 우선 非貨幣的인 測定을 거쳐서 다시 貨幣價値에 의한 情報로 하는 경우도 있다. 이상의 關係를 圖示하면 <表 1>과 같이 나타낼 수 있다.

<表 1> 人的資源會計測定的 基本構造

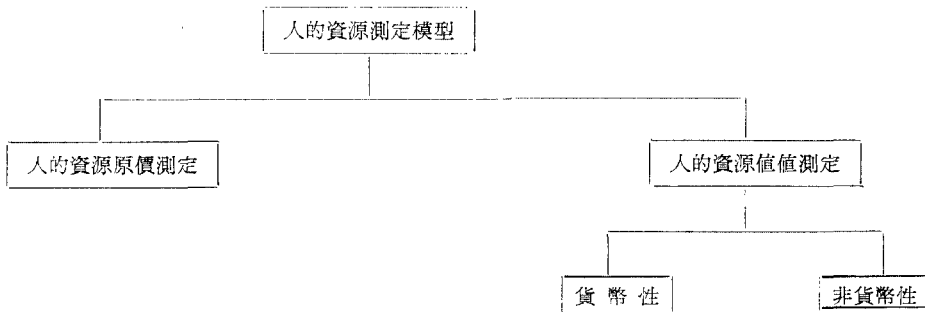


2. 人的資源會計의 測定模型

여기서는 오늘날까지 개발되어 온 여러가지 人的 資源會計의 測定模型을 살펴보기로 한다.

人的資源會計의 測定模型은 ① 原價模型과 ② 價値模型의 두 가지로 나누어 볼 수 있으며, 價値模型은 다시 貨幣的 人的資源價値測定模型과 非貨幣的 人的資源價値測定模型으로 나누어 볼 수 있는데, 이들을 요약해 보면 <表 2>로 나타낼 수 있다.

<表 2> 人的資源測定模型



따라서 人的資源會計의 測定模型에 관한 논의를 이러한 분류에 따라 살펴보기로 한다.

(11) R.L. Brummet, E.G. Flamholtz and W.C. Pyle, op. cit., pp.217-224.

1) 人的資源原價測定模型

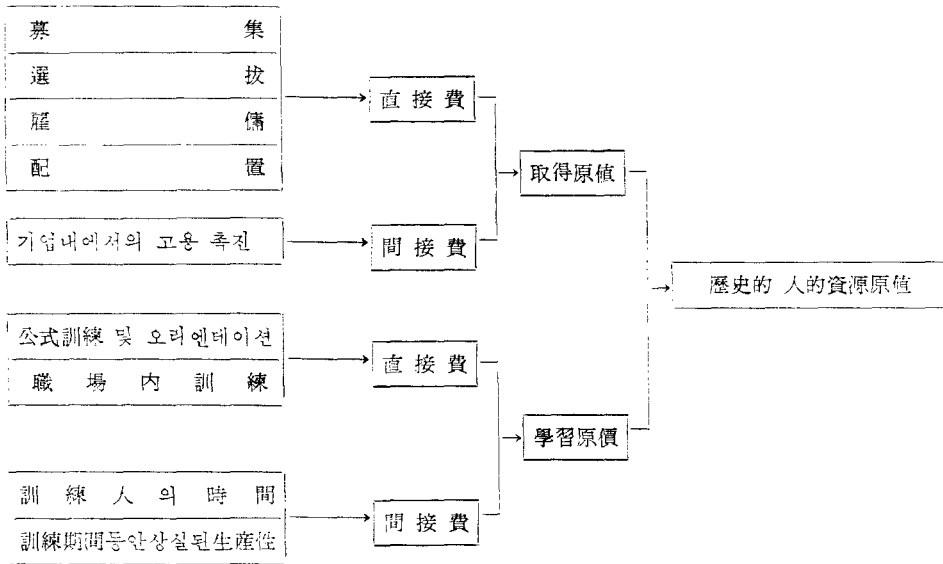
人的資源原價會計는 人的資源의 獲得開發하는데 소요되는 投資에 대한 會計를 말한다. 여기에는 現在 고용되어 있는 人間을 代替하는데 소요되는 投資額도 포함된다. 人的資源原價會計는 歷史的 原價(historical cost), 代替原價(replacement cost), 機會原價(opportunity cost)가 있다.

(1) 歷史的 原價法(historical cost method)

이 方法은 從業員의 原初 貨幣價値를 把握하기 위하여 募集, 採用 및 訓練 등에 관련된 投資原價를 基準으로 이를 集積하는 것이며 原初原價(original cost)라고도 한다. 人的資源의 獲得, 訓練, 開發에 소요된 投資額은 人的資源의 取得原價를 구성한다. 이러한 생각은 物的 財務的 原價의 評價에 使用되는 歷史的 原價主義라는 慣習的 會計를 人的資源會計에 그대로 導入한 것이다. 이렇게 하여 人的資源의 測定에 있어서 歷史的 原價의 適用은 客觀的으로 檢證可能하며 恣意性이 介入되지 않는다. 또한 人的資源에 이 方法을 導入하면 人的·物的 資源이 모두 同一한 評價基準으로 測定되어지기 때문에 企業의 全體的이고 統一的인 測定이 可能하게 된다.

〈表 3〉의 模型은 歷史的 原價의 두가지 기본요소, 즉 ① 取得原價 ② 學習原價를 나타내고 있다. (12)

〈表 3〉 歷史的 人的資源原價測定模型



이를 각각은 모두 直接要素와 間接要素로 구분할 수 있다. 예를 들면, 被訓練人의 봉급은 직접훈련비원 데 반하여, 훈련기간 동안의 감독자비용은 간접비이다.

取得原價는 새로운 地位保有者(position holder)를 구하기 위해 發生되어야할 희생을 가리킨다. 이는 募集, 選拔, 雇傭 및 配置의 直·間接費를 모두 포함한다. 學習原價는 사람을 훈련시켜서 일정한 地位에서, 그로부터 정상적으로 기대되는 成果水準으로 가져오게 하는데 發生되어야 하는 희생을 가리킨다. 學習原價는 個人이 일정한 지위에서 정상적으로 기대되는 生産性水準을 달성할 때까지 發生된 差別原價(differential cost)로 정의된다. 이는 職長內 訓練 뿐만 아니라, 公式오리엔테이션과 훈련에서 發生하는 모든 直·間接費를 포함한다.

이러한 歷史的 原價는 歷史原價의 資料를 쉽게 얻을 수 있고 現在會計에 쉽게 受容되어 一般的으로 인정된 會計原則에 크게 벗어나지 않는 점 등 人的 資源에 대한 投資情報의 測定價를 쉽게 얻을 수 있으나 人

(12) E.G. Flamhotz, op. cit., p.37.

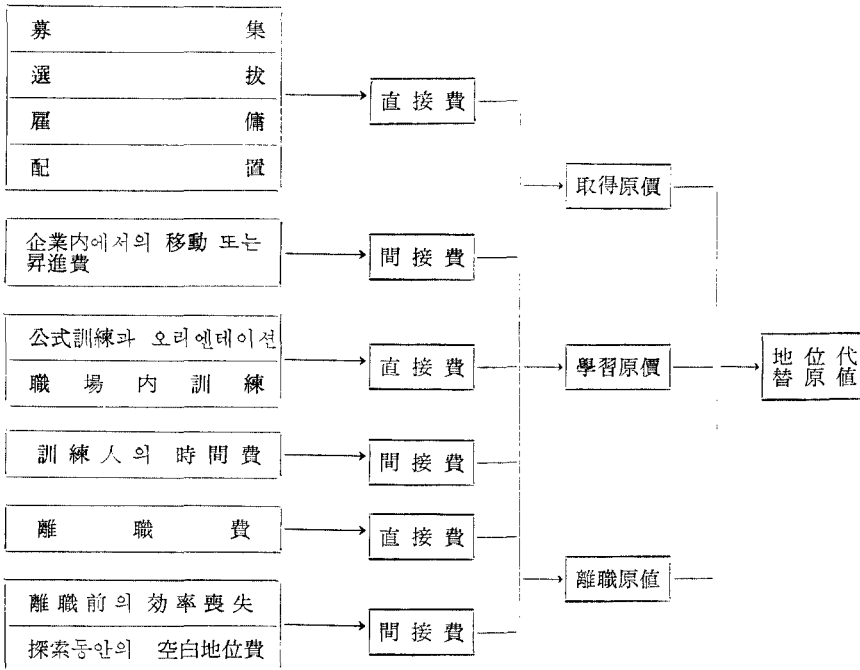
的資源의 實質經濟價値는 歷史原價와 差異가 있다는 점으로 보아 價値評價에 대한 올바른 情報가 되지 못한다.

(2) 代替原價法(replacement cost method)

代替原價測定法은 人的資源의 現在價値 및 그 增減變動事項을 測定時點에 있어서 이를 代替함에 所有되는 支出額을 見積함으로써 測定하는 方法이다. 여기서 代替額은 企業組織內的 個個의 構成員을 測定時點에서 새로이 募集하고 選拔試驗에 의하여 採用하고 教育, 訓練을 통한 開發과 經驗을 쌓아 現在와 同一한 水準의 機能을 發揮하는 데 必要한 支出原價의 見積額을 意味한다.⁽¹³⁾

Flamholtz 는 人的資源의 代替原價를 測定하는 模型을 개발했는데 그는 個人(personal) 原價보다는 地位(positional)原價에 重점을 두고 있다. 이것을 <表 4>에서 예시하고 있다.

<表 4> 人的資源代替原價測定 模型



地位代替原價(positional replacement cost)概念은 特定地位를 점유하고 있는 사람을 一定한 地位에서 同等用役을 제공할 수 있는 다른 사람과 현재 代替하는데 발생하여야 할 희생을 가리킨다. <表 4>에서처럼, 地位代替原價는 3가지 基本요소가 있다. ① 取得原價 ② 開發 및 學習原價 ③ 離職原價 등을 말한다. ①과 ②는 앞에서 이미 논의되었으므로, 離職原價만을 살펴보기로 한다. 離職原價는 地位保有者가 組織을 떠나감으로써 발생되는 原價이다. 이는 다시 3가지로 나누어 볼 수 있다. ① 離職報償原價 ② 差別離職前成果原價 ③ 空白地位原價 등이다. 離職報償原價(Separation compensation cost)란 退職金을 의미하고, 差別離職前成果原價(differential pre-separation performance cost)란 일반적으로 離職前에는 成果가 감소하는 경향이 있는 것처럼, 個人이 組織을 떠나기 전에 喪失되는 生産性原價를 의미한다. 그리고 空白地位原價(vacant position cost)란 空白地位에 의해 영향받는 地位의 非効果的인 成果, 또는 空白의 결과로서 組織에 발생하는 減少된 收益으로 인한 間接費이다.

(13) AAA., Report of the Committee on Human Resource Accounting Supplement to Vol. XLVIII, Accounting Review, 1973, p.172.

요컨대, 離職原價는 企業이 임의로 종업원을 해고하거나, 승진시키거나, 人的資源原價의 일부로서 資本化되어야 한다. 그러나 그것이 종업원에 의한 것이라면 費用化되어야 할 것이다.

代替原價에 의한 測定方法의 有用성은 ① 從業員을 代置하는데 所要되는 原價를 測定하는 効果的 的體(surrogate)의 測定值로서, 人力計劃 및 統制에 有用하며 ② 公式組織에서 人間價値를 測定하고자 할 때 信賴할 수 있는 測定值가 될 수 있으며 ③ 代替原價는 現在指向의 測定值로 現行價値의 代替測定值로 適切하다.

그러나 代替原價를 適用하는 것이 不適當 할 수 있다.⁽¹⁴⁾ 이는 점과 어떤 人的資源의 경우 類似代替가 있을 수도 있으며, 人間이란 各層의 人間性이 모두 다르기 때문에 代置될 수 없으며, 代替原價에는 推定이 必要하며 主觀性이 介在된다는 점 등이 問題點으로 指摘되고 있다.

그러나 이와같은 問題點을 가지고 있으나 人的資源의 現在到達價格測定方法으로서 重要한 意義를 가지고 있는 것은 經營管理를 위한 人的資源會計情報로서의 利用價値가 크다는 점이라고 할 수 있다.

(3) 機會原價法(opportunity cost method)

經濟學에서 機會原價란 資産의 代替의 使用이 있을 경우 희생된 그 資産의 價値를 말한다. 人的資源會計에서의 機會原價를 提議한 사람은 Hekimian and Jones이다.⁽¹⁵⁾ 이 評價方法은 機會原價를 競爭的 呼價過程(a competitive bidding process)에 의하여 決定되는 原價로 評價한다. 즉 企業內의 利潤中心點(profit center) 또는 投資中心點(investment center)의 各 經營者가 現在 다른 部門에 소속되어 있는 從業員을 採用하기 위해 呼價方法에 의해 價格을 決定하는 方法이다. 이와같이 하여 測定된 原價는 人的資源의 適正配分에 寄與하고, 企業의 人的資源의 對한 計劃·評價·開發의 量的 基礎를 提供한다는 長點이 있으나, Elovitz는 “機會原價의 長點은 너무 人爲的이며 企業의 經營成果를 減질수도 있다.”라고 主張하였다.⁽¹⁶⁾ 그러나 機會原價에 의한 人的資源의 測定方法은 稀少性 있는 人的資源을 有效하게 利用하기 위해 人的資源의 價値를 維持 向上시키는데는 도움을 줄 것이다.

2) 人的資源價値測定模型

人的資源의 經濟的價値를 測定하는 方法으로 經濟學에서 價値란 ① 効用으로서의 價値概念으로 어떤 財貨의 有用性을 表示하는 것이고 ② 購買力으로 어떤 財貨를 購買할 수 있는 交換價値를 意味한다. 그러나 人的資源의 經濟的 價値는 人的資源에 귀속되는 것으로, 未來利益을 割引한 現價(the discounted present value of the expected future earnings attributable to human resources)가 되는 것이며 原價와는 直接的인 關係는 없다. 이와 같은 人的資源價値概念은 個人, 集團 또는 組織全體의 人的資源의 貯量, 즉 그 人的組織까지 적용될 수 있으며, 人的資源價値의 測定值는 貨幣的 測定值에만 국한할 필요는 없을 것이다.

(1) 非貨幣的 人的資源價値測定模型

歷史적으로 會計의 測定은 貨幣를 測定單位로 사용함으로써 촉진되어 왔는데 이러한 貨幣的測定은 會計 시스템의 基準이 되어왔다. 그러나 測定은 단순히 貨幣單位에 의한 價値測定만을 의미하는 것이 아니기 때문에⁽¹⁷⁾, 會計上의 測定은 汎濫적인 貨幣額의 加減計算에서 眞일보하여 여러 가지 測定單位와 測定尺度를 사용하여 더 많은 情報內容을 제공해야 할 것이다. 복잡한 經濟的 事件에 비추어 볼 때 특히 貨幣單位로 측정될 수 없는 事件에 대해서는 다른 測定單位가 필요할 때도 있을 것이고 또 같은 經濟的 事件이라도 多元的 測定을 할 필요가 있을 것이다. 그리하여 會計情報의 內容이나 深度를 틀림없이 증대시킬 것이다.

(a) Likert 模型

Likert의 測定模型은 基本的으로 經營시스템과 生産性 사이의 關係를 調査한 것이다.⁽¹⁸⁾ 이 研究를 위하여 Likert는 企業의 人間組織의 效果를 決定하게 되는 세계의 變數로 構成된 模型을 정립하였다. 그의 模

(14) J.S. Hekimian, and C.H. Jones, "Put People on Your Balance Sheet," Harvard Business Review, Jan-Feb, 1967, p. 108.

(15) Ibid.

(16) D. Elovitz, "From the Thoughtful Businessman," Harvard Business Review, May-June, 1967, p. 59.

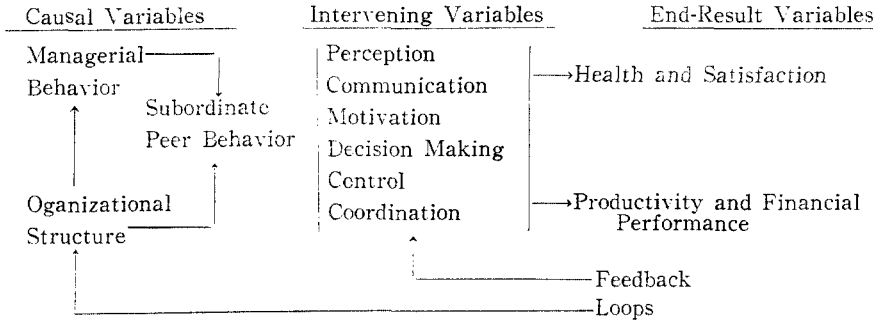
(17) 金英淸, 會計理論, 서울, 博英社, 1983, p. 109.

(18) R. Likert, and W.C. Pye, "Human Resources Accounting-A Human Organizational Approach," Financial Analysts Journal, Jan-Feb, 1971, p. 82.

필은 人間組織의 生産力能力(productive capability)을 決定하는 要素를 識別하여, 이로부터 人的組織의 價値를 測定할 수 있다고 假定하고 있다. 즉 人間組織의 變數를 確認하여 이들 變數가 企業의 未來利益에 미치는 影響을 考慮하여 推定된 未來利益을 現價化하여 割引에 의한 純價値를 計算하고 이 純價値를 人的資源에 配分함으로써 人的資源의 價値를 測定하였다. Likert의 行動的模型(behavioral model)에서 人間組織의 變數로 原因變數(causal variables), 調整變數(intervening variables), 目標-結果變數(end-result variables)등을 들고 있다.

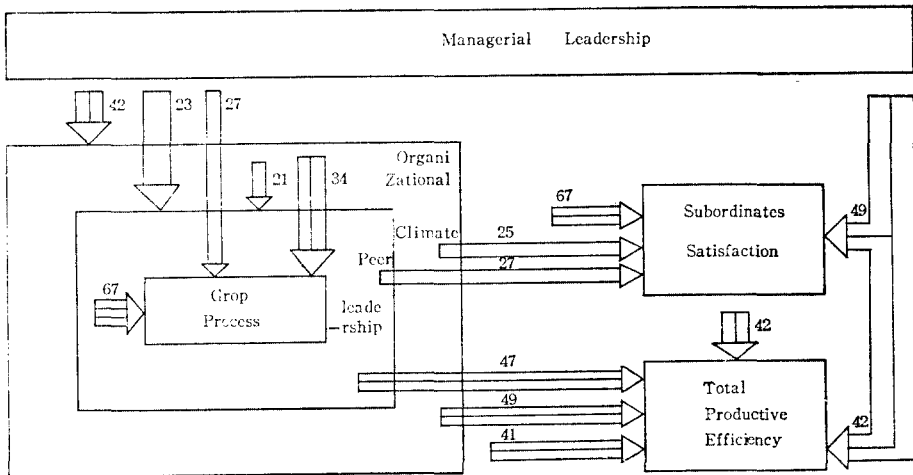
위의 세 變數間의 關係를 도시한 것이 아래의 模型이다. (19)

表 5) Likert 模型: 세 變數間의 關係



Likert의 模型은 <表 6>으로 列示되는데 이것은 人的組織에 있어서의 各 變數間의 關係와 成果를 表示한 것이다.

<表 6> Relationship Among Human Organizational Dimensions And To Performance (20)



::: Width of arrow shows magnitude of relationship

(19) R. Likert and D.G. Bowers, "Organizational Theory and Human Resource Accounting," American Psychological Association Address, Aug, 1968, p.7.

(20) R. Likert, "Human Resource Accounting: Building and Assessing Productive Organizations," Personnel, May-June, 1973.

〈表 6〉에서 原因變數로 經營者의 리더십(managerial leadership)과 조직의 분위기(organizational climate)가 調整變數로 상관의 리더십(peer leadership)과 그룹 집단화과정(group process)이 目標-結果變數로 전체적인 생산효율(total productive efficiency)이 表示되어 있으며 화살표의 數字는 統計的 相關係數로 各變數間의 分散(variance)의 정도를 數值로 나타낸 것이다. 例를 들면 처음 화살표 42는 조직분위기의 分散 42%가 경영자의 리더십에 의하여 나타난 것으로 생각된다. 그러므로 이 경우에 企業의 조직분위기는 대개 경영자의 리더십에 의하여 決定되고 있다는 것을 뜻하는 것이다.

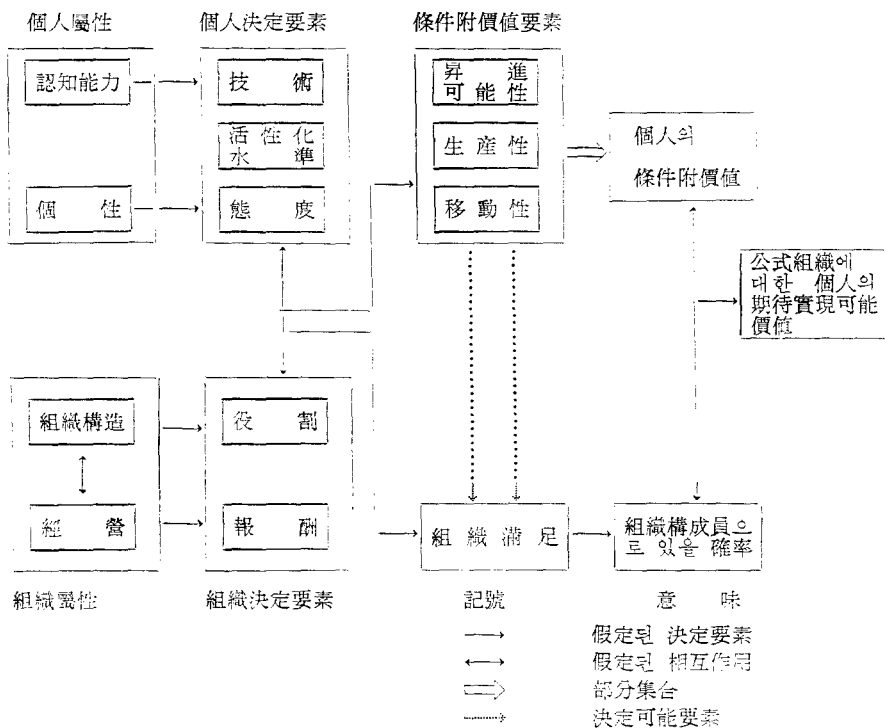
Likert 는 人的資源의 測定에서 個人의 集團인 一定組織單位를 測定對象으로 하고 있다. 그러나 個人의 技倆이나 能力도 組織의 性格이나 質如何에 따라 充分히 發揮할 수도 있고 그렇지 못할 경우도 있으므로 個人의 集團인 組織單位를 測定對象으로 해야 한다는 것이다.

이 方法에 의하여 人的資源을 測定할 때는 人的資源의 正確한 推定值를 算定하기 위하여 會計專門家와 社會科學者間의 緊密한 協同關係가 必要하기 때문에 많은 勞力과 긴 期間이 必要하며 測定된 組織價値를 必要에 따라 個人에게 分割하려고 할 때 合理的인 配分基準의 設定이 容易하지 않다는 점이 問題點으로 指摘될 수 있다.

(b) Flamholtz 模型

Flamholtz 는 從業員의 組織에 대한 價値의 決定要素와 本質을 설명하려고 實驗研究를 하였다.⁽²¹⁾ 그는 集團보다는 個人觀點에서 非貨幣的 人的資源價値測定の 問題에 接近했다. 〈表 7〉의 Flamholtz 模型은 經濟變數 뿐만 아니라, 行動變數도 고려해서 작성된다.

〈表 7〉 公式組織에 대한 個人價値의 決定因子 模型⁽²²⁾



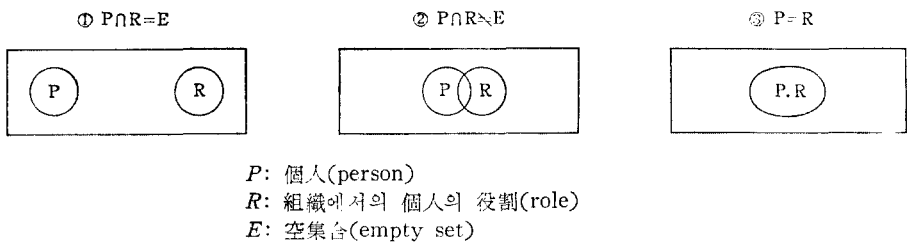
(21) E.G. Flamholtz, "Toward a Theory of Human Resource Value in a Formal Organizations," The Accounting Review, Oct, 1972, p.660.

(22) E.G. Flamholtz, "Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value: A Field Study," Journal of Accounting Research, 1972.

그는 組織內的 從業員은 재직기간중 特定地位에 소속되어【組織의 目標達成을 위하여 노력하며, 따라서 조직구성원인 종업원 개인의 價値는 組織에서 일하고 있는 在職期間에 그가 소속하고 있는 職位에서 實現된다고 예상되는 用役報酬의 現在價値에 의하여 測定된다고 보고 있다. 즉 그는 이 價値를 決定하는 要素를 個人的인 것과 組織의인 것, 두가지 계통으로 나누어 파악하고 있으며, 個人的 期待實現可能價値는 個人的 系列에 속하는 條件附價値와 組織系列에 속하는 從業員이 組織의 一員으로서 企業內에 머무를 確率에 따라 좌우된다고 보고 있는 것이다. 여기서 個人的 條件附價値는 個人이 組織의 一員으로서 期待되는 用役期間을 통하여 組織에 머무르는 경우, 組織에 대하여 제공할 潛在的 用役의 現在價値로 표시되며 個人이 組織의 一員으로서 머무를 確率은 退社確率의 補數로 되고 이 變數는 組織에 있어서 個人的 潛在的 用役인 條件附價値를 實現하는 정도를 결정하는 機能을 갖고 있다고 하였다. 그리고 이들 두가지 變數의 積이 個人的 期待實現可能價値, 즉 組織에 있어서 個人的 豫想되는 用役期間동안에 실제로 實現이 기대되는 用役의 現在價値가 된다고 하고 있다.(23)

個人的 條件附價値는 昇進可能性, 生産性 및 移動性이라고 하는 3가지 要素의 部分集合으로 결정되는데 여기서 生産性이란 個人이 현재 職位에 있는 동안 제공될 것으로 기대되는 用役의 集合으로 成果라고도 부른다. 移動性은 個人이 같은 職位水準의 다른 職位로 이동하는 경우 期待되는 用役提供의 集合을 의미하며, 昇進可能性이란, 個人이 현재 또는 다른 승진경로로 보다 높은 지위에 배치된 경우에 제공될 것으로 기대되는 용역의 집합을 의미하고 있다. 그리고 이들 3가지 요소는 技術, 活性化水準, 및 態度라고 하는 3가지 決定要素에 의하여 영향을 받는다. 여기서, 活性化水準이란 動機誘發概念에 대한 神經心理學的 對應概念이다. 活性化水準은 人間行動에 영향을 미치는 중요한 變數로서 生理學的, 心理學的 決定要素의 變化에 따라 可變的이다. 個人的 組織에 대한 用役提供能力을 결정함에 있어서 相互作用의 機能을 가지고 있다고 생각된다.(24)

以上에서 살펴본 여러 요소와 그 관계는 個人的 側面에 관한 것이며, 組織的 側面에서 보면 組織의 一員으로서 企業에 머무를 確率은 滿足度에 따라 결정된다. 그리고 만족도는 個人的 조직에 있어서의 役割과 報酬라고 하는 두가지 決定要素에 의하여 지배된다. 그러나 한 가지 고려할 것은 個人은 組織의 一員이므로 組織과 個人價値와의 상호관계를 考察하지 않으면 아니된다. 이는 組織이 個人的 能力을 促進하는 要素로 작용할 수도 있고, 경우에 따라서는 이를 저해하는 要因으로도 작용할 수 있기 때문이다. 이에 관하여 Flamholtz는 組織과 個人的 條件價値와의 關係를 다음과 같은 模型으로 表示하고 있다.

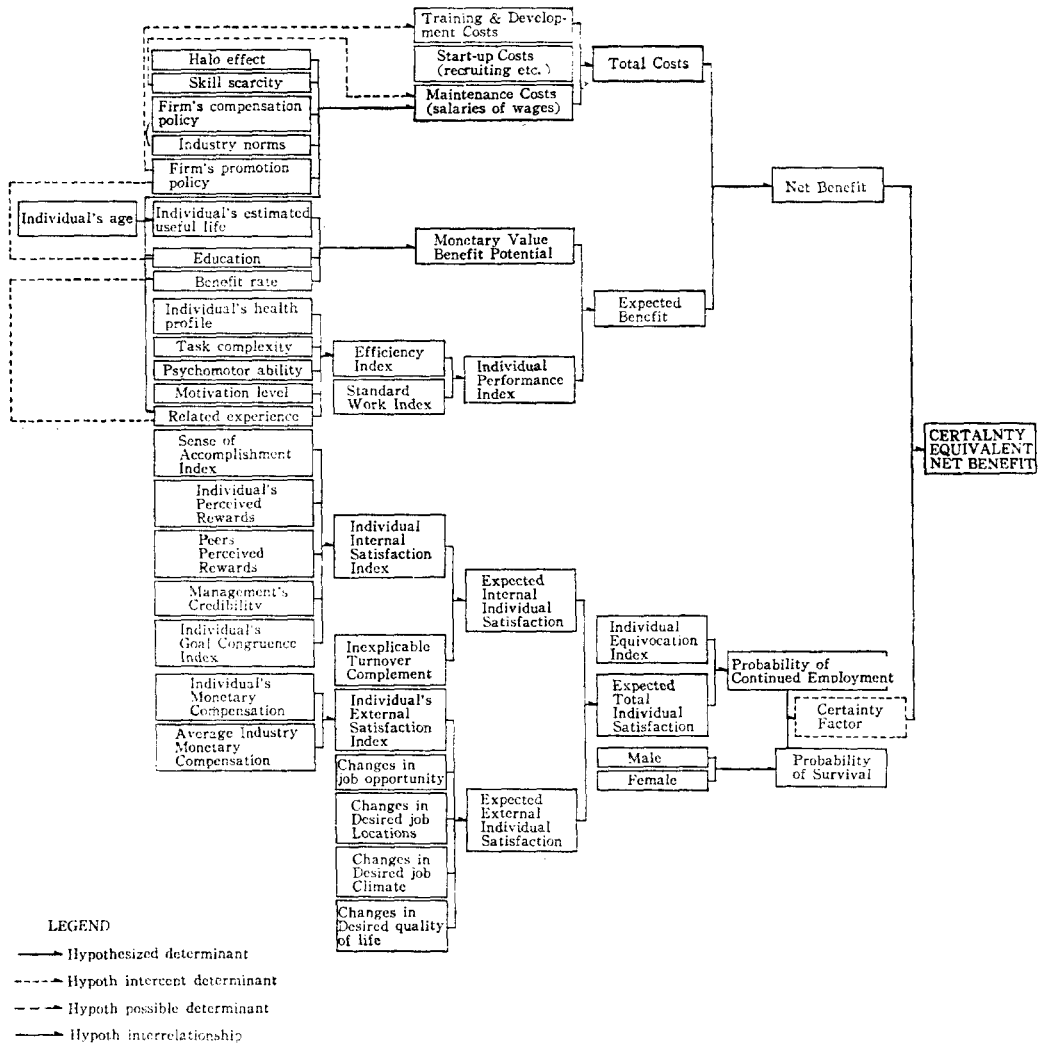


위에서 ① $P \cap R = E$ 의 관계는 個人과 그가 組織에서 占하는 役割間에는 중복되는 부분이 없음을 表示하고 이는 組織이 어느 個人的 特殊한 技術을 요구하지 않음을 뜻한다. ② $P \cap R \neq E$ 의 관계는 部分的으로 個人이 組織의 役割에 들어가 있음을 보여준다. 이는 個人的 能力이 組織의 역할에 의하여 部分的으로 영향을 받고 있음을 뜻한다. 그리고 ③의 $P = R$ 은 組織이 個人에 대하여 요구하는 行動集合과 완전히 一致함을 보여주고 있다. 따라서 어느 特定の 人的資源價値를 測定함에 있어서는 그 個人과 組織과의 이러한 관계까지 고려하지 않으면 아니된다.

(23) E.G. Flamholtz, op. cit., pp.666—668.
 (24) 朴範鎬, 人的資源會計, 서울 貿易經營社, 1981, p.116.

Flamholtz 模型은 앞에서 살펴본 Likert 模型과 함께 人的資源의 非貨幣的 測定法의 일종이다. 즉 이는 組織에 대한 個人價值測定을 社會的 決定要素 및 社會心理學的 決定要素를 먼저 非貨幣的으로 측정하고, 이 測定值를 기초로 하여 貨幣的測定值를 산출하는 형태로 전개된다. 또한 Flamholtz는 中間的情報인 非貨幣的 測定值도 人的資源會計情報로서 파악하고 있으며, 人的資源의 측정에 전통적인 會計的 方法을 더하여 社會心理學的 思考 및 測定法을 사용하여 人的資源會計의 Interdisciplinary 한 접근에 의하여 전개하고 있다. 이는 人的資源이 物的資源과는 달리 독자적인 특성을 가지고 있는데 기인되는 것이지만, 人的 資源會計의 生成發展을 통하여 企業會計의 領域이 확대되고, 質的으로도 進뒀어 가는 경향을 나타내는 것으로서 會計學發展上 바람직스러운 일이라고 할 수 있다.

그러나 이 測定方法은 다음과 같은 問題點을 가지고 있다.⁽²⁵⁾



〈表 8〉 Determination of Certainty-Equivalent Net Benefits

(25) E.G. Flamholtz, op. cit., pp.677-678.

① 모델을 구성하는 諸變數는 公式組織에 대한 個人價値의 測定을 위하여 필요한 것이지만 이들 變數가 이러한 목적을 위하여 충분한 것인가의 문제는 더욱 검토할 필요가 있으며, 이것은 變數間의 關係에 있어서도 마찬가지다.

② 모델을 구성하는 各變數의 測定方法은 뚜렷한 것이 아직 아무것도 없으며 이 모델을 사용하여 人的資源을 非貨幣的, 또는 貨幣的으로 측정하는 단계까지는 더욱 研究되어져야 할 문제로서 未完成段階라고 할 수 있다. 더우기 各 變數가 社會心理學的으로 측정된 경우에 그 測定結果인 非貨幣的測定價値를 貨幣的測定價値로 전환하기 위한 방법이 밝혀져 있지 않다.

③ 모델을 구성하는 諸變數가 因果關係에 의하여 배열되어 있으며, 變數相互間의 關係도 분명하게는 되어 있으나 어떤 變數가 보다 基本的인가 하는 것이 표시되어 있지 않다. 따라서 어떤 變數를 改善하면 궁극적으로 個人의 期待實現可能價値를 높일 수 있는가 하는 것을 알 수 없게 된다. 따라서 모델을 사용하여 個人價値의 測定은 가능하다고 하여도 個人價値의 改善을 위한 改善策을 마련함에 있어서는 반드시 유효한 것인가의 여부는 의문이 남게된다.

(c) Ogan 模型

Ogan은 人的資源價値의 主要決定要素를 규정하는 模型을 제시하였다.⁽²⁶⁾ Flamholtz 模型처럼 이는 公式組織에 대한 個人의 價値에 관련있는 決定要素를 測定하는 것을 목표로 하고 있다. <表 8>은 提供하는 用役에 대한 請求率(bidding rates)을 사용해 온 專門用役組織에서 이용하기 위한 價値指向計量化 接近方法이다. 이는 貨幣的 測定 뿐만 아니라 非貨幣的 測定도 포함하고 있다.

이 模型은 個人의 確實性等價純効益(certainty-eauivalent net benefit)을 결정하는 요소들로 형성되는 데, ① 從業員의 純効益과 그의 確實性要素에 의해 결정된다. 종업원의 순효익은 그의 期待收益(종업원의 화폐가치효익과 그의 개인성과 지수의 積)과 그의 總原價(유지비, 모집비 및 개발훈련비)의 차이에 의하여 결정하고, 確實性要素는 종업원의 繼續雇傭確率과 生存確率, 두 가지 요소에 의하여 측정된다. 개인의 생존확률은 매년의 사망자의 補確率을 사용함으로써 구할 수 있는데, 이는 특히 保險數理表를 이용하여 구할 수 있다.

이 模型의 主要決定要素들은 人的資源價値의 非貨幣的 測定價値들이다. 그리고 Likert 와 Flamholtz 처럼, 이 模型도 行動科學的 變數를 측정하기 위한 社會心理學 技法에 의존하고 있다.

(2) 貨幣的 人的資源價値測定模型

일반적으로 貨幣가 組織의 意思決定에서 共分母로써 작용하기 때문에 人的資源價値의 貨幣的測定은 경영자에게 그 企業의 人的資源의 價値와 狀態에 관한 價値있는 情報를 제공할 것이다.

人的資源價値의 貨幣的 測定價値는 오늘날까지 많은 관심을 받아 왔다. 이제 이들 模型을 각각 검토하여 보자.

(a) Lev Schwatz 模型

Lev 및 Schwartz는 財務諸表에 있어서 人的資源의 經濟的概念使用을 다룬 論文속에서 人的資源 특히 個人價値의 測定法에 의하여 論하고 있다.⁽²⁷⁾ 이 模型은 個人價値를 測定對象으로 한 經濟的 價値法으로 個人의 人的經濟的 價値는 個人의 壽命에 대한 確率을 修正하여 經濟活動 可能年數에 걸친 收益의 現在價値로 보고 있다. 이때 年齡別, 教育別, 職業別등의 所得分布에 관한 統計資料를 얻을 수 있다면 이를 利用하여 實踐的이고 信賴할 수 있는 測定이 可能하다. 그리고 個從業員이 停年退職에 앞서 사양한다든가, 또는 其他 事由로 中도에서 移職하게될 可能性까지 考慮하여 經濟活動 可能年數에 걸친 收益의 現在價値를 구하고 있다.⁽²⁸⁾

$$E(V_k^*) = \sum_{t=k}^T P_k(t+1) \frac{\sum_{i=k}^T I_i^*}{(1+r)^{t-k}}$$

(26) P. Ogan, "A Human Resource Value Model for Professional Service Organization," The Accounting Review, April 1976, pp.306-320.

(27) B. Lev and A. Schwartz, "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statement," The Accounting Review, Jan., 1971, pp.105-106.

(28) Ibid., p.106.

$E(V_K^*) = 1$ 個人이 K 살일 때의 人的資源價値

$r =$ 個人的 特別割引率

$T =$ 退職年齡

$P_K(t) = t$ 년에 死亡할 때 K 살의 人的組織價値條件確率

$I_K^* =$ 退職할 때 까지의 個人的 年間 收益(將來稼得期待收益)

企業의 總人的經濟價値는 다음과 같은 방식에 의하여 算出된다.⁽²⁹⁾ 企業의 人力은 未熟練從業員, 半熟練從業員, 熟練從業員, 專門家, 販賣員, 管理者등의 同質的인 從業員集團으로 區分할 수 있다. 이들 各集團에 대한 平均收入額을 統計資料에 의하여 求하고 이들에 대한 現在價値를 前述한 바와 같은 방식에 의하여 計算한다. 그리고 各從業員集團에 대한 現在價値의 合計額을 總計함으로써 企業의 總人的資源價値를 求한다.

이 模型은 다음과 같은 이유로 批判받고 있다.⁽³⁰⁾ ① 從業員은 死亡 또는 退職이외의 理由로 組織을 떠날 可能性이나 確率을 無視하고 있다. 個人은 軍에 入隊한다거나 復學을 한다거나 보다 나은 職場을 찾아 現在의 職場을 떠날 수 있다. 이를 無視한 것은 不合理하지 못하다. ② 이 模型에서는 職位移動에 대한 確率을 無視하고 있다. 이 模型의 基本假定은 個人이 入社해서 退職할때까지 오직 한 곳에만 머물러 있고 昇進이나 左遷등의 要素는 一切 평가하지 않았으며 個人的 所得은 年齡에 따라 變化한다고 생각하고 있다. 實際로 個人은 年齡 教育 技術 狀況의 要求에 따라 한번 이상의 職位移動을 하게 된다. Lev-Schwartz 理論이 前述한 결점이 있음에도 불구하고 人的資源의 測定方法을 처음으로 개발했다는 점에서 높이 평가받고 있다.

(b) Hermanson의 模型

Hermanson은 組織에 있어서의 人的資源價値는 企業에 있어서 正常的인 利益을 초과한 利益(excess earnings)을 資本化함으로써 測定되어진다.⁽³¹⁾고 하여 이 方法을 自己創造營業權法(unpurchased good will method)이라고 칭하였다. 그는 資產을 所有資產(owned asset)과 操業資產(operational asset)으로 區分하고, 人的資源을 操業資產으로 취급하고 있다.⁽³²⁾ 그는 超過利益을 資本化하여 人的資源評價額으로 구하는 方法으로 所有資產과 操業資產의 分類를 전제로 하여 所有資產의 評價額에 平均利率을 기초로 한 正常利益과 實際 최근 1년간의 純利益과의 差額을 資本으로 환원하여 操業資產 즉 人的資源의 評價額으로 측정하고 있다.

이제 自己創造營業權法의 性格을 더욱 明白히 하기 위해 Hermanson 教授에 의한 計算例를 들어 보면 <表 9>와 같다.

<表 9> 4社의 資產, 利益 및 利率

	會 社				合 計
	W	X	Y	Z	
所有資產의 平均價値	₩100,000	₩50,000	₩200,000	₩150,000	₩500,000
稅控除後純利益	15,000	5,000	25,000	5,000	50,000
平均所有資產에 대한 純利率	15%	10%	12.5%	33%	10%

<表 9>에서와 같이 4개의 企業이 存在하고 이 企業들은 모두 所有와 經營이 分離되고 있으며, 表의 數字는 各 企業의 前年度 所有資產의 平均價値와 純利益을 表示한 것이다.

다음으로는 操業資產評價額의 計算을 表示하기 위해 <表 10>과 같이 計算表를 作成하고 分析하여 본다.

(29) Ibid., p.107.

(30) E.G. Flamboltz, "On the Use of Economic Concept of Human Capital in Financial Statements: A Comment," The Accounting Review, January, 1972, pp.149-150.

(31) R.H. Hermanson, "Accounting for Human Assers," Occasional Paper No.4, East Lansing: Bureau of Business and Economic Research, Michigan State Univ., 1954, pp.7-11.

(32) Ibid., p.425.

〈表 10〉 4社の 操業資産價値의 計算

	會 社			
	W	X	Y	Z
所有資産의 平均價値	₩100,000	₩50,000	₩200,000	₩150,000
通常의 純利益(10%)	10,000	5,000	20,000	15,000
實際의 純利益	15,000	5,000	25,000	5,000
通常利益과의 差額	5,000	0	5,000	10,000
操業資産(10%로 資本還元)	50,000	0	50,000	
마이너스 操業資産(10%로 資本還元)				100,000

〈表 10〉에서의 操業資産은 端的으로 말해서 人的資源을 代表한 것이라고 할 수 있다. 유류소유자산은 利益을 획득하지 못하므로 결국 利益率의 差異는 操業資産에 의해 이루어진 것이라고 볼 수 있다. W社와 Y社의 操業資産은 10%로 資本還元하면 W50,000이고 X社의 경우는 10%로 資本還元하면 마이너스 操業資産을 갖는다. 이와 같이 操業資産이 플러스 價値뿐만 아니라 마이너스 價値까지도 計算하고 있는 점은 興味있는 일이다. 이 評價法은 利益推定額의 資本還元計算에서 恣意性을 排除하고 檢證可能性을 重視한 나머지 最近 1年度의 純利益만을 適用하면서, 한편으로는 그 見積에 恣意性이 介在하기 쉽기 때문에 問題點이 많은 平均利益率을 아무런 疑問없이 計算에 適用하고 있다는 점에서는 多少 아쉬운 점이 없지 않다.

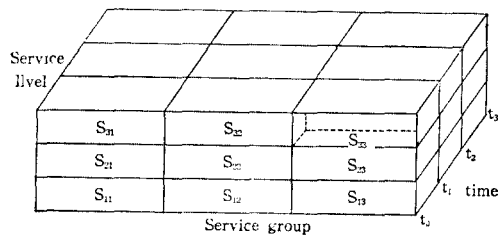
(c) Flamholtz 模型

1971年 Flamholtz가 發表한 論文⁽³³⁾에 의하면 組織內的 各 종업원은 在職期間中에 특정의 職位에 소속되어 組織의 目的達成을 위하여 努力하는데 이것이 바로 service state를 뜻한다는 것이다. 이 service state는 service level과 service group 두 侧面으로 構成되는데 service level은 職位나 給與水準으로 표시되고 service group은 業級水準으로 表示된다. 따라서 특정 時點에서 各 從業員의 service state는 다음 表와 같이 行列로 表示할 수 있다는 것이다.

Service State-1				Service State-2			
Service level	Service group			Service level	Service group		
	1	2	3		1	2	3...n
3	S ₃₁	S ₃₂	S ₃₃	1	S ₁₁	S ₁₂	S ₁₃ ...S _{1n}
2	S ₂₁	S ₂₂	S ₂₃	2	S ₂₁	S ₂₂	S ₂₃ ...S _{2n}
1	S ₁₁	S ₁₂	S ₁₃	3	S ₃₁	S ₃₂	S ₃₃ ...S _{3n}
				⋮	⋮	⋮	⋮
				m	S _{m1}	S _{m2}	S _{m3} ...S _{mn}

그런데 各 從業員은 한 service state에만 늘 머무르는 것이 아니고 時間의 經過에 따라 昇進이나 再配置등에 따라 職位를 移動하게 되므로 時間變數를 고려하면 時間의 經過에 따라 各 從業員은 한 service state로부터 다른 service state로 移動을 하게 된다. 이 관계를 圖示하면 다음과 같다.

위의 表에서 볼 수 있는 바는 各 從業員이 어느 企業에 在하여 一定期間 組織의 構成員으로서 在職하는 경우 그 期間中 從業員이 提供하리라고 豫상되



(33) E. G. Flamholtz, "The Theory and Measurement of an Individual's Value to an Organization," Accounting Review, April, 1971.

는 서비스량은 二 期間中 從業員이 소속하고 있는 各 서비스량을 集合함으로써 算出할 수 있다. 그러나 個人的 從業員이 장래 어느 時點에서 組織의 어느 서비스 스테이트에 위치하고 있을 것인가를 예측하기는 곤란하므로 이를 確率的으로 豫測하게 된다. 따라서 이는 다음과 같은 模型으로 表示할 수 있다.

$$E(S) = S_1P(S_1) + S_2P(S_2) + S_3P(S_3) + \dots + S_nP(S_n) = \sum_{i=1}^n S_iP(S_i)$$

$E(S)$: 組織에서의 個人價値

n : 特定從業員의 在職期間

S_i : 各 Service State 가 제공하리라고 예상되는 service 量

$P(S_i)$: S_i 의 Service 量을 얻을 수 있는 確率.

위의 模型에 의하면 各 從業員이 在職期間에 企業에 제공하리라고 예상되는 서비스량은 各 從業員이 미래에 각 Service State 에 머무를 確率에 의하여 算出할 수 있다는 것이다. 그러나 이 서비스량을 貨幣額으로 評價할 때는 貨幣의 時間概念에 의하여 一定의 割引率에 의하여 現價化하여야 할 것이다.

(d) Morse 模型

Morse 는 Flamholtz 模型과 Lev-Schwartz 模型을 검토하고는 數理的 模型技法을 이용하여 이 두 模型을 組織의 人的資源의 現在貨幣價値를 구하는 하나의 模型으로 結合하고 있다.⁽³⁴⁾ 즉 人的資源會計는 人的資產會計(Human Asset Accounting: HAA)와 人的資本會計(Human Capital Accounting: HCA)의 두 가지 構成要素를 갖고 있다고 했다. 人的資源會計는 組織에 雇傭된 人的資源의 組織에 대한 價値決定에 관련된 것이며 人的資本會計는 組織에 雇傭된 人的資源의 從業員에 대한 價値決定에 관련된 것⁽³⁵⁾이라고 하여 구체적으로 아래의 같이 說明하고 있다.

$$A = \sum_{i=1}^N \int_K^T \frac{I_i(t)}{(1+r)^{t-K}} dt + \int_K^T \frac{X(t)}{(1+r)^{t-K}} dt \quad (1)$$

A : 公式組織의 人的資產價値

N : 現在組織에 雇傭된 人員數

K : 現時點

T : 現在雇傭된 人員이 組織을 떠나는 最大時點

$I_i(t)$: t 時點에 人員 i 가 組織에 提供한 用役의 純價値, $I_i(t) = G_i(t) - E_i(t)$

$G_i(t)$: t 時點에 人員 i 가 組織에 提供한 用役의 總價値.

$E_i(t)$: t 時點에 人員 i 가 組織으로 부터 提供받은 直接·間接의 總報酬

$X(t)$: t 時點에 함께 일함으로써 個別用役價値를 超過하는 現在 雇傭된 人員의 用役價値.

r : 貨幣의 時間價値

그리고 그는 Lev-Schwartz 模型을 변형시켜 人的資源會計에 人的資本의 經濟的 概念을 적용시키려고 시도하였다.⁽³⁶⁾ 그는 확실한 상황하에 있어서 個人的 人的資源價値는 式(2)와 같이 t 시점에 組織內에 고용된 總人的資本에 의하여 결정된다고 하고 Lev-Schwartz 模型 중 $\sum_{i=1}^N \frac{I_i^*(t)}{(1+r)^{t-K}}$ 項을 변형시켜 確實한 狀況下의 個人的 人的資本價値를 결정하기 위하여 式(2)를 제시하였다.

$$C = \sum_{i=1}^N \int_K^T \frac{E_i(t)}{(1+r)^{t-K}} dt \quad (2)$$

따라서 式(2)를 式(1)에 대입하면 다음과 같다.

$$A = \sum_{i=1}^N \int_K^T \frac{G_i(t)}{(1+r)^{t-K}} dt + \int_K^T \frac{X(t)}{(1+r)^{t-K}} dt - \sum_{i=1}^N \int_K^T \frac{E_i(t)}{(1+r)^{t-K}} dt \quad (3)$$

式(3)에 의하면 人的資源의 現在價値는 從業員이 提供한 用役의 價値合計에서 從業員에게 지급될 報酬合計를 現在價値로 하여 差減한 人的資本의 現在價値와 같다는 것으로 表示된다.

(34) W. J. Morse, "A Note on the Relationship Between Human Assets and Human Capital," The Accounting Review (July, 1973), pp. 589-593.

(35) Ibid., p. 593.

(36) Ibid., p. 593.

그리고 Flamholtz 模型의 缺點인 그 概念을 導入한 점에서 發展된 理論이라 할 수 있다.

그러나 그의 理論 또한 몇가지 實務上的 缺陷이 內包되어 있음을 看過할 수는 없다. 즉 從業員이 在職한 上限制의 決定이 困難하더 在職中에 發生하는 異動 및 昇進에 의한 個人價値의 變化에 대한 可能性을 排除하고 있을 뿐만 아니라 集團價値(個人價値의 超過分)의 測定도 問題點으로 지적하지 않을 수 없다.

(e) Jaggi & Lau 模型

Jaggi-Lau는 個人보다는 集團의 價値評價를 위한 模型을 제안했다.⁽³⁷⁾ 그들은 從業員에 의한 用役狀態의 (Service State) 潛在的 未來變更의 複合確率을 고려하기 위해 Markov 轉移行列을 이용했다. Markov 模型은 企業內에서의 從業員의 昇進과 滯留期間의 Stochastic 性質을 고려한다.

Jaggi-Lau에 의하면, 從業員의 經濟的 價値를 다음과 같이 표시하고 있다.

$$[TV] = [N] \cdot \sum_{n=1}^{\infty} [T]^n [V] \quad (38)$$

여기서, [TV]: 各 職位에 있는 現在의 모든 종업원들의 經濟的 價値를 나타내는 列 벡터(Column Vector)

[N]: 現在 各 職位에 있는 종업원수를 나타내는 列 벡터

n: 期間

r: 割引率

[T]: 各 從業員이 一定期間동안 組織內에 머물거나 떠날 確率을 나타내는 職位移動 메트릭스

[V] 各 期間동안 職位 i의 1인이 조직에 제공하는 經濟的 價値를 나타내는 列 벡터

예를 들어 說明하면 다음과 같다.⁽³⁹⁾

$$[V_1, V_2, V_3, V_4] = [1, 2, 3] \text{ (단위 : 1,000\$)} \text{ 이라고 하자.}$$

여기서 3개의 職位에 各各 100명의 從業員이 있다고 가정하면 $[N_1, N_2, N_3] = [100, 100, 100]$ 이 된다. 또,

T = 期間의 시작		期間의 끝			
		1	2	3	4
1		0.4	0.4	0.1	0.1
2		0	0.5	0.4	0.1
3		0	0	0.8	0.2
4		0	0	0	1

위의 行列은 t_0 時點에 職位 1에서 일하고 있는 從業員이 보다 높은 職位로 昇進하지 못할 確率이 0.4, 職位 2로 昇進할 確率이 0.4, 職位 3으로 昇進할 確率이 0.1, 期間의 끝에 企業을 떠날 確率이 0.1인 것을 나타낸다. 첫번째 期間의 各職位의 總經濟的 期待價値를 구하면

$$\begin{bmatrix} 100 \\ 100 \\ 100 \\ 0 \end{bmatrix} \times \begin{bmatrix} 0.4 & 0.4 & 0.1 & 0.1 \\ 0 & 0.5 & 0.4 & 0.1 \\ 0 & 0 & 0.8 & 0.2 \\ 0 & 0 & 0 & 1 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} 1 \\ 2 \\ 3 \\ 0 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 150 \\ 220 \\ 240 \\ 0 \end{bmatrix} \text{ (單位 : 1,000\$)}$$

2년째에는

$$[T]^2 = \begin{bmatrix} 0.4 & 0.4 & 0.1 & 0.1 \\ 0 & 0.5 & 0.4 & 0.1 \\ 0 & 0 & 0.8 & 0.2 \\ 0 & 0 & 0 & 1 \end{bmatrix}^2 = \begin{bmatrix} 0.16 & 0.36 & 0.28 & 0.2 \\ 0 & 0.25 & 0.52 & 0.23 \\ 0 & 0 & 0.64 & 0.36 \\ 0 & 0 & 0 & 1 \end{bmatrix}$$

(37) B. Jaggi, and H. Lau, "Toward a Model for Human Resource Valuation," The Accounting Review(April, 1974), pp. 321-329.

(38) Ibid., p. 327.

(39) Ibid., pp. 327-328.

第 2 期間의 職位 1 의 經濟的期待價値는 $100(0.16 \times 1 + 0.36 \times 2 + 0.28 \times 3) = 172$ (單位: \$1,000)이다. 이와같은 方式으로 第 2 期間의 各 職位의 經濟的期待價値는

$$100 \times \begin{bmatrix} 0.16 & 0.36 & 0.28 & 0.2 \\ 0 & 0.25 & 0.52 & 0.23 \\ 0 & 0 & 0.64 & 0.32 \\ 0 & 0 & 0 & 1 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} 1 \\ 2 \\ 3 \\ 0 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 172 \\ 206 \\ 192 \\ 0 \end{bmatrix} \text{ (單位: \$1,000)}$$

따라서 첫 2 期間 總經濟的 期待價値는 다음과 같다.

$$\begin{bmatrix} 150 \\ 220 \\ 240 \end{bmatrix} + \begin{bmatrix} 172 \\ 206 \\ 192 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} 322 \\ 426 \\ 432 \end{bmatrix} \text{ (單位: \$1,000)}$$

위와같은 同一한 過程을 반복하던 원래의 各 職位의 從業員들의 時間 變화에 따른 各 職位間 移動을 고려한 經濟的 期待價値를 구할 수 있다.

이들의 理論은 다음과 같은 이유로 問題가 제기되고 있다. 첫째, 군대와 같은 大規模 同質集團(homogeneous group)의 職位移動을 나타내는 靜態的 確率을 기준으로 하고 있다. 따라서 規模가 적고, 환경 變화하는 狀態에 있는 企業에 이를 적용할 때는 問題가 따른다. 어느 정도 職位間 移動이 安정적(stationary)일 경우 적용가능하다. 둘째, 各 職位의 相對的 價値(V)를 정확히 計算하기란 어렵다.

여기에는 主觀性이 개입할 우려가 있다는 점이 그것이다.

(f) Ogan 模型

<表 8>에 있는 Ogan 模型은 貨幣的 測定과 非貨幣的 測定 모두를 필요로 하는 要素를 갖고 있다.⁽⁴⁰⁾

그는 人的資源의 經濟的 價値를 計量化하였을 뿐만 아니라, 公式的인 人的資源의 會計體系를 제공하고자 하였다. 그가 제시한 模型은 다음과 같다.

$$\Omega = \sum_{j=1}^n \sum_{k=t}^{L-t} \frac{1}{(1+r)^k} \cdot \tilde{V}_{kj} \tag{1}$$

Ω : 組織內 人的資源의 總現價.

\tilde{V}_{kj} : 確實性等價純益

j : j 번째의 從業員, $j=1, 2, \dots, n$

r : 割引率

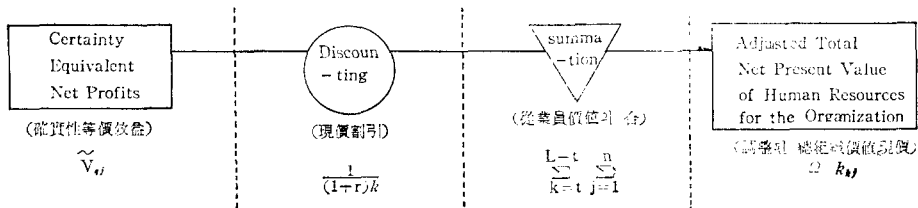
k : 미래의 時點, 効益과 原價는 k 시점에서 발생하는 것으로 假定

t : 1부터 終業원 활동가능시점인 L 까지의 時間중 純効益確實性等價額의 割引이 始作되는 時點

$q = k + t$

이 模型은 從業員 個個人의 純効益等價額의 總和 組織의 總人的資源價値를 算定하고 있음을 簡便로 示된 것이며, 이 模型의 成立過程을 圖示化하면 <表 11>과 같다.

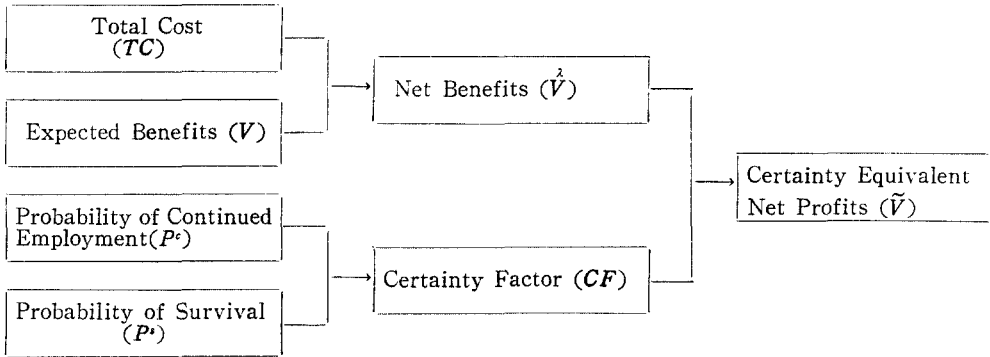
<表 11> 人的資源의 修正된 純現價의 決定過程



(40) P. Ogan, op. cit., pp.306-320.

위의 表에서 各 從業員의 예상純効益과 그들의 繼續雇傭確率(probability of continued employment) 및 生存確率(probability of servival)로 부터 도출되는 確實性要素(certainty factor)에 의하여 決定되어지는 바 이들 關係를 表示하면 <表 12>와 같다.

<表 12> 確實性 純効益 等價額의 主要決定要素



$$\tilde{V}_{ij} = f\{[\hat{V}_{ij} = h(V_{ij}, TC_{ij})], [CF_{ij} = g(P_{ij}^c, P_{ij}^s)]\} \quad (2)$$

\tilde{V}_{ij} : q 時點에서 j 번째 從業員의 確實性純効益等價額

\hat{V}_{ij} : 純効益

TC_{ij} : 總原價

CF_{ij} : 確實性等價比率

P_{ij}^c : 維持雇傭確率

P_{ij}^s : 生存確率

이중, 純効益과 確實性等價比率는 다음과 같다. 純効益은 다음 式과 같이 期待收益과 總原價의 差異에 의하여 결정된다.

$$\hat{V}_{ij} = V_{ij} - TC_{ij} \quad (3)$$

期待收益(V_{ij})은 潜在的인 貨幣價值効益(β)과 個人業績指數(IPI)의 두가지 요소에 의하여 결정되며, 상호關係를 표시하면 다음과 같다.

$$V_{ij} = (IPI)_{ij} \cdot \beta_{ij} \quad (4)$$

여기서 個人業績指數(IPI)는 個人業績에 대한 經營者側의 判斷 및 期待정도를 表示하고, 潜在的 貨幣價值効益은 從業員에 期待되어지는 最大收益을 의미하며 이는 個人的 教育, 收益率, 活動에상기간 등에 의하여 決定된다. 또 IPI 變數는 다음과 같이 表示할 수 있다.

$$(IPI)_{ij} = (EFI)_{ij} \cdot (SWI)_{ij} \quad (5)$$

EFI_{ij} : t 時點의 j 번째 從業員의 能率指數

한편 人的資源에 관한 總原價는 이를 採用原價(S), 維持原價(C), 訓練 및 開發原價(D)로 分類할 수 있으므로 이 關係를 다음과 같이 表示할 수 있다.

$$(TC)_{ij} = (C + S + D)_{ij} \quad (6)$$

確實性等價比率는 從業員의 繼續雇傭確率(P_{ij}^c)과 生存確率(P_{ij}^s)에 의하여 決定되고 여기서 繼續雇傭確率은 條件確率(conditional probability)이므로 例컨대 $P(A)$ 는 주어진 時間 t 에 個人이 組織에 더 머무르게 될 確率이고, $P(B)$ 는 t 時點까지 個人이 이미 머무른 確率이라던 이 條件確率은 t 期間 從業員이 머물렀고 또 더 머무르게 될 確率에 의하여 決定이 된다. 이 關係는 다음과 같이 表示된다.

$$P(A \cap B) = P(A|B) \cdot P(B) \quad (7)$$

$$P_{ij}^c = f\{(IEI)_{ij}, E(TIS)_{ij}\} \quad (8)$$

個人拒否指數(IEI)는 變化에 대한 個人態도의 정도를 뜻하는 것으로서 結婚, 子女教育, 退職金 등이 主要決定要因이 되고 期待個人總滿足度 $E(TIS)$ 는 期待內部滿足指數(IIS)와 期待外部滿足指數(EIS)에 의하여 결정되므로 이는 다음과 같이 表示할 수 있다.

$$E(TIS)_{ij} = \phi\{E(IIS)_{ij}, E(EIS)_{ij}\} \quad 9$$

여기서 期待內部滿足指數를 결정하는 指數는 個人內部滿足指數와 說明不能移職率(inexplicable turnover complement)의 합으로 나타나고 이 說明不能移職率(Te)은 移職者의 面談등을 통하여 測定할 수 있으며 移職總從業員에 대하여 移職事由를 표시하지 아니한 移職者率로서도 算出할 수도 있다. 個人內部滿足指數는 業務遂行에 대한 個人意識指標(SAI), 個人的 組織目標指向指標(IGC), 報酬에 대한 感知指數(IPR), 동료의 報酬에 대한 感知指數(PPR), 數經營者側의 偏福指數(MCI) 등의 函數로써 다음과 같이 表示할 수 있다.

$$(IIS)_{ij} = f\{(SAI), (IGC), (IPR), (PPR), (MCI)\}_{ij} \quad 10$$

한편 期待外部滿足指數는 個人外部滿足指數(EIS), 職務變換의 變化(JO), 希望職務配置의 變化(DJL), 希望職務環境의 變化(DJC) 및 希望의 生活水準의 變化(DQL) 등에 의하여 결정되어진다고 할 수 있으므로 이를 다음과 같이 表示할 수 있다.

$$E(EIS)_{ij} = \theta\{(EIS), (JO), (DJL), (DJC), (DQL)\}_{ij} \quad 11$$

生存確率は 해당 業務의 特殊한 危險이 없는 한 生命保險 등에서 適用하는 死亡率表 등을 인용할 수 있고 여기서 해당 業務의 過去統計 등을 고려하여 算出할 수 있다.

Ogan은 그의 模型이 經濟學과 會計學을 綜合한 것이며 반드시 測定해야만 하는 무수한 모든 決定因子를 包含하고 있으므로 理想的이며 實用성이 높다고 主張한다. 缺點으로서 는 個個 從業員이 產出할 効益과 資金 및 報酬面의 原價가 客觀的으로 잘 追跡될 수 있는 專門 적어미스 組織에만 適用하다는 것이 限界點이라고 할라고 있다. 그러나 統効益의 決定이 문제인 이에 대해선 言及이 없다.

Ⅶ. 人的資源의 會計處理모델 및 計定體系

1. 人的資源會計處理모델

會計測定의 結果인 測定値는 情報利用者가 그들의 合理的인 判斷과 意思決定에 응한다 有用하기 이용가능하도록 設計된 計定시스템에 의하여 情報化되어 傳達되어야 한다.

그러나 傳統的인 企業會計에서는 物的·財務的 資源에 대한 支給은 그 支給에 대한 反對給付가 잔액에 차공된다거나 혹은 그 反對給付가 이미 收入되었다고 하더라도 그 效果가 將來期間에 發揮된다고 豫測되는 경우에는 發生主義, 費用의 期間配分, 收益과 費用의 對應等 諸般基準에 따라 당해 支給中 一部分은 資産化하여 次期以後의 期間에 移延시켜 거저히 費用化하고 있다.

이점은 企業의 期間損益計算을 主要目的으로 하는 現代 企業會計의 基本原理이기도 하다. 그러나 그 對象을 物的資源에 局限시켜 행하고 있는 점은 再考되어야 할 問題가 아닐 수 없다.

人的資源會計分科委員會는 1973年 報告書⁽⁴¹⁾에서 外部報告의 有用性은 다음과 같이 認定하고 있다. “外部利用者, 특히 投資家는 人的資源會計로부터 組織의 人的資源이 增加나 減少되었는가 하는 程度에 대한 情報를 통하여 効益을 얻을 수 있다.” 또한 Brummet, Flamholtz and Pyle도 總資産에 대한 人的資源에서 投資比率의 傾向은 未來利益의 指標로서 이용될 수 있다.⁽⁴²⁾고 하여 人的資源의 外部公表의 正當性을 認할 하여 주고 있다. 한편 Hendriks는 實證的 研究를 통해 財務諸表上의 人的資源에 대한 會計情報公表는 株式投資家들의 意思決定에 重大한 影響을 미치고 있음을 立證하였다.⁽⁴³⁾ 따라서 人的資源會計에 대한 情報는 어떠한 形態로든지 外部 利害關係者에게 公表되어야 할 것이다.

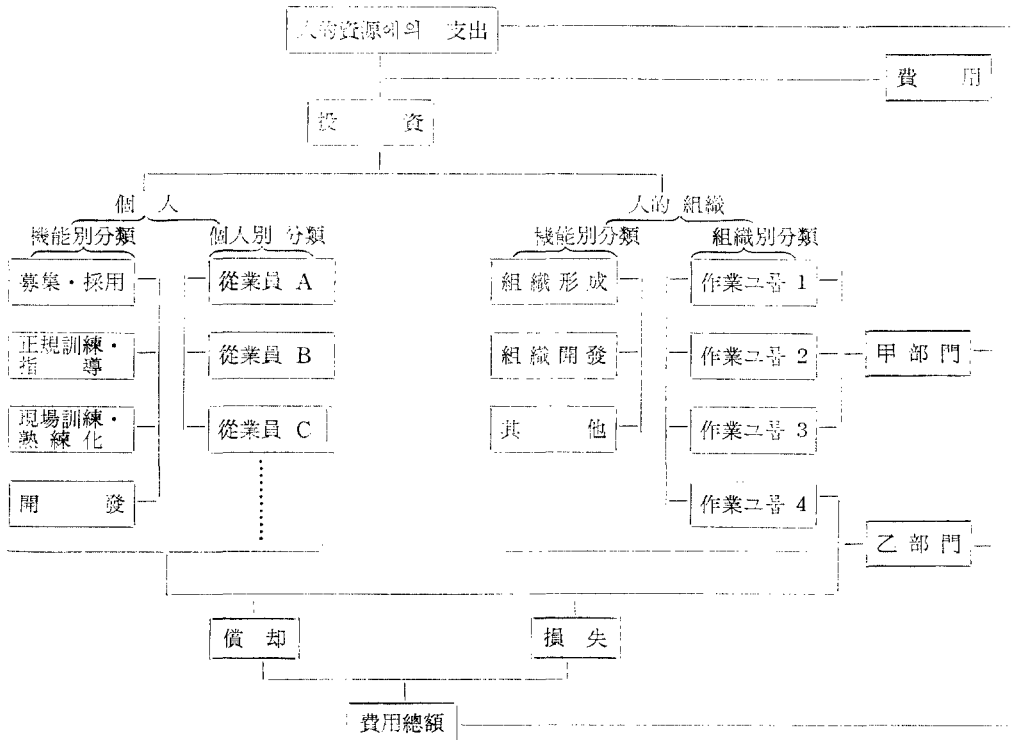
(41) AAA., Report of Committee on Human Resource Accounting, op. cit., 1973, p.169.

(42) R.L. Brummet, E.G. Flamholtz and W.C. Pyle, op. cit., p.218.

(43) J.A. Hendriks, “The Impact of Human Resource Accounting Information Stock Investment Decisions: An Empirical Study,” The Accounting Review, April, 1976, pp.292-305.

그러나 人的資源에 대한 會計測定値의 傳達이 企業內部에서 經營管理目的에 이용하는 경우에는 그 有用性에 따라 자유로이 實施할 수 있으나 外部公表에 있어서는 法令이나 基準등 각종 制約이 가해지므로 人的資源測定方法中 歷史的原價法인 支給原價法(outlay cost method) 이외에는 그 適用이 거의 이루어지지 못하고 있는 실정이다. 따라서 人的資源會計를 一般財務會計制度속에서 適用되어질 수 있도록 支給原價法에 의해 人的資源會計處理모델을 제시하고자 한다. 人的資源會計制度의 一般化모델은 다음의 <表 13>과 같다.⁽⁴⁴⁾

<表 13> 人的資源會計 시스템의 一般化 모델



위에서 보는 바와 같이 人的組織에 관한 支出은 從業員 個個人에 관한 것과 人的組織에 관한 것으로 나뉘어진다. 그리고 이들 두 종류의 支出은 各各 機能의인 側面과 個人單位, 혹은 組織單位의 側面으로 구분할 수가 있다. 그리고 從業員 個個人에 대한 支出은 機能의인 側面에서 募集, 採用, 正規의 訓練, 指導, 現場訓練, 熟練化, 開發 등의 項目들로 구분할 수 있는데 이를 個人別의 側面에서 보면, 機能別로 把握된 投資額이 個人別로 再分類되는 結果가 된다. 다시 말하자면, 機能別로 파악된 各項目에의 支出額은 各 個人別의 投資額으로부터 配分되어진 것이다. 한편 人的組織에 관한 支出額은 機能別로는 人的組織形成 및 組織開發 그리고 이와 관련한 其他의 項目들로 分類할 수가 있는데, 組織單位別 側面에서 보면 作業그룹別, 部門別, 事業部別 등과 같이 조직단위의 規模別로 파악할 수가 있다. 여기서 어떠한 組織單位別로 파악할 것인가에 관한 問題는 組織形成의 實情과 情報利用의 必要性에 따라 判斷함이 妥當할 것⁽⁴⁵⁾으로 생각된다.

2. 人的資源會計의 計定體系

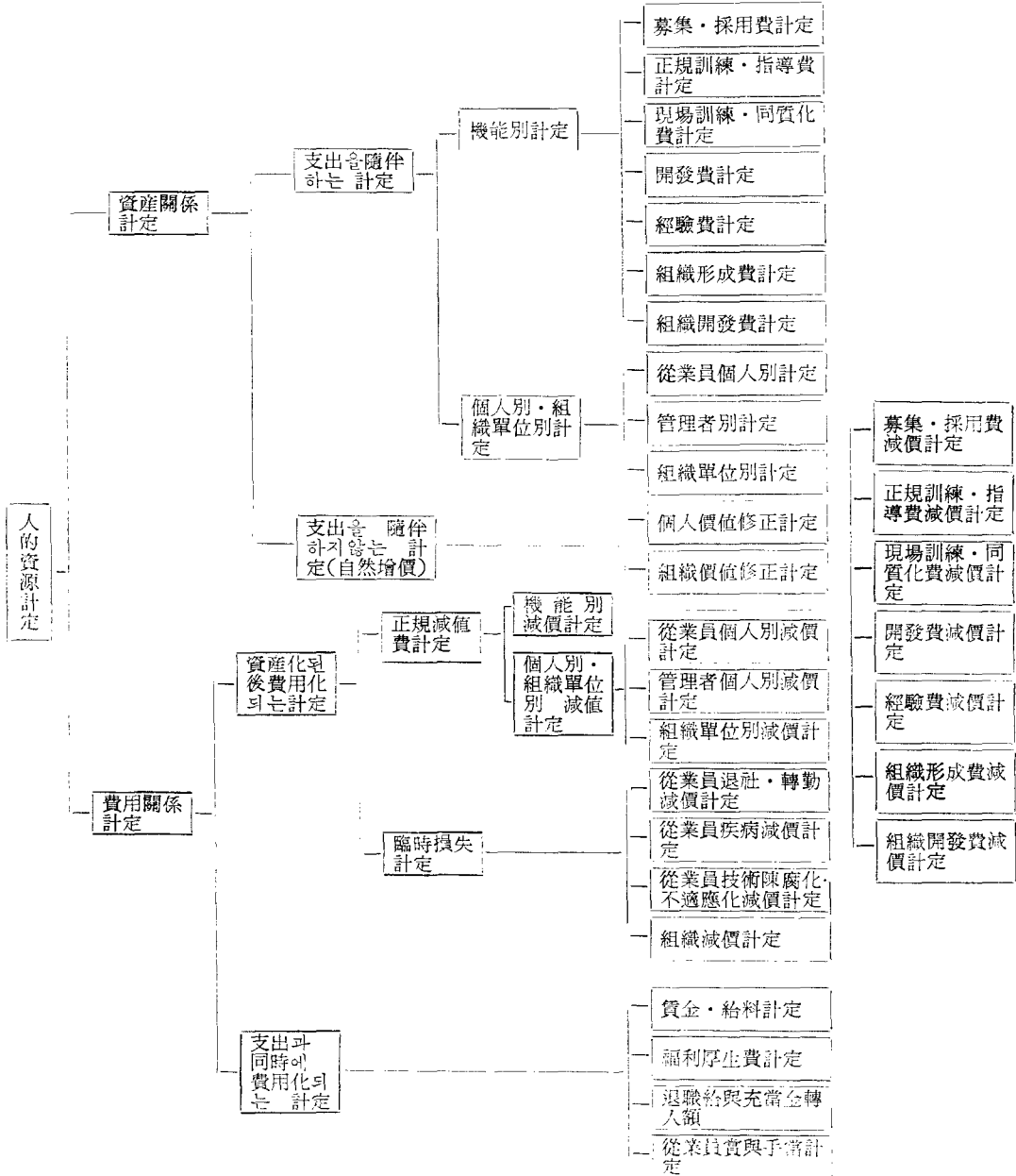
支給原價法에 의한 人的資源會計의 計定體系는 人的資源의 獲得·開發·形成에 따른 支給으로서 그 効果

(44) 玄點休, 人的資源會計의 測定方法에 관한 研究, 동아대학교 대학원 박사학위 청구논문, 1978, p.89.

(45) 上揭論文, p.90.

가 將來期間에 걸쳐서 發揮될 것이라고 豫想되는 用役潛在力에 대한 部分은 이를 資産化하여 貸借對照表上에 計上하고 그 用役潛在力의 消費에 따라 서서히 減價償却한다. 특히 用役潛在力의 急激한 減少, 예로서 從業員의 退社 · 轉勤 · 疾病 · 技術의 陳腐化 · 組織의 荒廢등을 臨時的인 損失(特別損失)로 計上하는 것이 基本的인 思考이다. 이와 같은 基本的인 思考에 立脚하여 人的資源會計에 대한 計定體系를 살펴보면, 大別하여 資産關係計定과 費用關係計定으로 나눌수가 있는데, 資産關係計定은 支出을 受入하는 計定들과 支出

〈表 14〉 人的資源會計의 計定體系



을 수반하지 않는 計定들로 分類되며, 費用關係計定은 일단 支出이 이루어진 후에 資產性을 갖고 있다가 費用化되는 것과 支出과 同時에 費用化되는 項目 등으로 構成되어 있다.

이를 各 計定들간의 關係를 體系化 시킨 것이 다음의 <表 14>이다.⁽⁴⁶⁾

V. 人的資源會計의 測定上 問題點

現在 人的資源會計가 널리 利用되지 않고 앞으로도 채택될 전망이 소극적이하던 그것은 다른 問題보다도 우선 測定上의 어려움이 存在하기 때문일 것이다. 人的資源의 測定方法 中에서 歷史的 原價法은 客觀的으로 결정되고 檢證可能하며 他資產과 人的資產投資價의 比較가 용이하다. 따라서 經營者의 意思決定에 有用하며 특히 歷史原價에 의한 人的資源會計 資料는 人的資源에 대한 投資收益率(ROI)을 評價하는 기초가 되고 있다. 그러나 人的資源의 實質經濟價値는 歷史原價보다는 높거나 낮을 수가 있고 과거원가(past cost)는 現在 및 未來의 意思決定에 適合한 情報가 되기 어렵다. 또한 人間의 價値는 고용기간 中에 쉽게 變化할 수 있으므로 投資原價가 곧 人間의 價値는 아니라는 點에서 비판을 받게 된다.

다음으로 歷史的 原價를 代身하기 위해 나타난 代替原價 및 現行原價法은 人間을 代替하는 原價를 測定함으로써 人力計劃과 管理過程의 여러 면에서 有益하며, 公式組織에 대한 人間價値測定의 妥當하고 信賴할 수 있는 寫職(surrogate)開發에 장정적으로 有用하다고 볼 수 있지만 이 方法은 使用時에 實務的으로 測定이 가능한지가 문제시된다. 즉 人的資源에 대한 市場價格이나 市場이 存在하지 않으므로 利用이 곤란하다고 본다. 人間이란 각각 다른 性格, 資質, 能力을 갖고 있으므로 代價될 수 없다고도 할 수 있다. 따라서 特定 從業員의 경우 代替原價가 없을 수도 있다. 이러한 代替原價의 결함을 보완하고자 나타난 方法이 機會原價(opportunity cost)에 의한 測定인데 최초 Hekimian and Jones의 競爭的 呼價過程(a competitive bidding process)⁽⁴⁷⁾에서 價格을 결정하는데 이 概念이 도입되었다. 이것은 企業內의 利益中心點 또는 投資中心點의 各 經營者가 현재 다른 부문에 소속되어 있는 종업원을 채용하기 위해 呼價方式에 의해 價格을 결정하는 것이다. 이러한 機會原價의 決定은 稀少人的資源(scarce human resources)의 경우에만 妥當한 것으로 볼 수 있다. 한편 人的資源價値測定法도 그 실시에 앞서 諸變數를 設定하고 組織의 特性과 變數間의 相關關係 및 이들 變數의 適合性(relevance)등을 測定, 檢討하는데 많은 노력과 시간을 소비해야 하며 人的 組織의 收益力을 評價함에 있어서도 收益力 持續期間의 豫測, 割引利率의 決定, 純利益額의 決定등에 恣意性이 개입될 여지가 많다는 問題點을 들 수 있다.

그러나 測定시스템이란 根本的으로 완벽하기 어려워며 高度의 有用性을 要하지 않을 수도 있다. 다만 현재 단계로서는 人的資源資料에 대한 合理的 概略化에 의한 推定値의 計算만으로도 情報가 전혀 없는 경우보다는 매우 바람직스러운 것이며 人的資源會計에 대한 測定問題를 해결하기 위해서는 우리의 實情에 맞는 다음에로의 測定技法의 開發 및 研究가 회계전문기관 및 관계인을 중심으로 先行해야 할 것이다.

VI. 맺 는 말

以上 本 研究에서는 人的資源會計의 會計的 性質, 測定問題, 會計處理모델 및 計定體系 등이 主를 이루고 있다. 결국 企業의 物的·財務的 資產 그 自體는 人間이란 客體에 의하여 그 効用을 보다 적절히 利用하여 높은 効果를 올릴 수 있을 것이다.

따라서 傳統會計에 대한 비판과 아울러 人的資源이 重要한 資產이란 概念에 입각하여 그 價値를 測定, 報告하여 보자는 의도에서 人的資源會計가 必要하게 되었으며 특히 資產取得에 報償이 안 나타나고 測定上의 곤란을 이유로 人的資源에 관한 情報를 財務諸表에 반영하지 않는다는 것은 有用性的 観点에서 볼 때 바람직스럽지 못한 것이다. 원래 測定시스템은 완벽하기 어렵고 또한 高度의 有用性을 要하지 않을 수도 있는

(46) 朴範鎭, 上揭書, p.136.

(47) J.S. Hekimian and Jones op. cit.

것이다. 이런 바탕 위에서 몇가지의 人的資源의 測定法이 소개되고 있다. 提示된 여러 測定方法은 어느 것이 우월하다고 단정짓을 수 없으며 經營組織의 狀況, 政策 및 利用目的에 選定되어 評價되어야 할 것이다.

또한 人的資源會計制度를 수립하기 위한 구상으로서는 人的資源會計測定體系에 대하여 고찰하였다. 人的資源計定을 資產關係計定과 費用關係計定으로 크게 분류하고, 資產關係計定은 支出을 수반하는 計定 및 支出을 수반하지 않는 計定으로, 費用關係計定을 資產化된 후 費用化되는 計定 및 支出과 同時에 費用化되는 計定으로 나누었다.

다음으로 이제까지의 研究結果를 要約하고 制度會計에 導入하기 위한 몇가지의 問題點을 言及하면 다음과 같다.

첫째, 人的 資源會計制度의 導入을 위한 長期的 調查研究가 있어야 할 것이다.

둘째, 人的資源의 資產化된 面 保守主義의 面에서 否認되고 있다.

셋째, 測定된 人的資源의 減價償却은 本質적으로 傳統會計의 減價償却과 동일하나 實物資產과 다른 것은 人間은 언제라도 組織을 떠날 수 있기 때문에 推定耐用年數의 決定에 어려움이 있다.

넷째, 人的資源을 管理하기 위하여 統一的인 體系가 企業內에서 整備되어야 한다. 즉 우리나라의 企業은 組織의 人的資源을 効果적으로 管理하지 못하고 있으므로 効果적으로 管理할 수 있도록 統一的인 體系로 整備되어야 한다.

다섯째, 人的資源을 財務諸表上에 記載할 경우 現在의 會計規則과 法規上의 制約이 있으므로 現在로서는 人的資源會計를 內部管理의 手段으로 利用, 開發하고 漸次的으로 이를 發展시켜 外部利害關係者들간 위한 會計制度內에서 吸收하도록 노력하여야 할 것이다.

人的資源會計의 發展을 위해서는 概念 및 測定上의 問題點들을 해결함은 물론 이에 더한 實證的인 研究(empirical study)도 앞으로 必須的이라 본다. 또한 會計擔當者 뿐만 아니라 人事管理擔當者를 비롯한 經濟隣接學問 즉 經濟學, 經營學, 行動科學, 社會心理學등의 專門家들의 協力에 의한 全社의이고 綜合的인 研究(interdisciplinary approach)가 요청된다고 보며 企業에도 人的資源會計의 導入은 물론 그 實情에 맞는 適合한 會計制度가 定立되어야 할 것이다. 會計制度의 형태는 一次的으로는 既存의 會計制度로도 그 測定과 傳達가 가능한 歷史的原價도법에 의한 內部利用者를 위한 會計制度를 考察하고, 二次的으로 보다 精巧한 測定도법을 開發하면서 人的資源의 未來收益可能價値를 現價化(present value)하여 外部利用者를 위한 會計시스템으로 發展시켜 나가야 할 것이다. 또한 現代會計는 accountant의 會計가 아니고 accountantec의 會計라 하므로 人的資源에 대한 會計測定이나 報告도 과거 傳統會計와 같이 單一的인 測定의 測定과 報告가 이루어지기보다는 利用者의 目的에 따른 多元的인 方法에 의한 評價와 傳達가 이루어지는 彈力的인 方法으로 發展해 나가야 할 것이다.

참 고 문 헌

- 1) 金英晴, 會計理論, 博英社, 1983.
- 2) 朴範鎬, 人的資源會計, 貿易經營社, 1981.
- 3) 趙星河, 會計情報의 理論, 貿易經營社, 1979.
- 4) 玄點休, 人的資源會計의 測定方法에 관한 研究, 동아대학교 대학원 박사학위 청구논문, 1978.
- 5) AAA., Report of the Committee on Human Resource Accounting Supplement to Vol. XLVIII, Accounting Review, 1973.
- 6) Brummet, R.L., Flamholtz, E.G. & Pyle, W.C., Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants, Accounting Review, April, 1968.
- 7) _____, "Human Resource Account's in Industry," Personnel Administration, July-August, 1969.
- 8) Canning, J.B., The Economics of Accountancy, New York, The Ronald Press Co., 1929.

- 9) Elovitz, D., "From the Thoughtful Businessman,," Harvard Business Review, May-June, 1967.
- 10) Fisher, I., The Theory of Interest, 1961.
- 11) Flamholtz, E.G., Human Resource Accounting: A Review of Thory and Research," The Journal of Measurement Studies," February, 1974.
- 12) Flamholtz, E.G., "Toward a Theory of Human Resource Value in a Formal Organizations," The Accounting Review, Oct, 1972.
- 13) Flamholtz, E.G., "Assessing the Validity of a Theory of Human Resource Value: A Field Study," Journal of Accounting Research, 1972.
- 14) Flamholtz, E.G., "On the Use of Economic Concept of Human Capital in Financial Statements: A Comment," The Accounting Review, January, 1972.
- 15) Flamholtz, E.G., "The Theory and Measurement of an Individual's Value to an Organization," Accounting Review, April, 1971.
- 16) Hekimian, J.S., and Jones, C.H., "Put People on Your Balance Sheet," Harvard Business Review, Jan-Feb, 1967.
- 17) Hendriksen, E.S., Accounting Theory, 3rd. ed. Irwin, Inc., 1977.
- 18) Hendriks, J.A., "The Impact of Human Resource Accounting Information Stock Investment Decision: An Empirical Study," The Accounting Review, April, 1976.
- 19) Hermanson, R.H., "Accounting for Human Assets," Occasional Paper No. 14, East Lansing: Bureau of Business and Economic Research, Michigan State Univ., 1964.
- 20) Jaggi, B., and Lau, H., "Toward a Model for Humau Resource Valuation," The Accounting Review, April, 1974.
- 21) Lev, B., and Schwartz, A., "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statement," The Accounting Review, Jan., 1971.
- 22) Likert, R., New Patterns of Management(New York: McGraw-Hill Book Co, 1961) and The Human Organizations: Its Management and Value (New York: McGraw-Hill Book Co, 1967)
- 23) Likert, R., and Pyle W.C., "Human Resource Accounting—A Human Organizational Approach," Financial Analysts Journal, Jan—Feb, 1971.
- 24) Likert, R., and Bowers, D.G., "Organizational Theory and Human Resource Accounting," American Psychological Association Address, Aug, 1968.
- 25) Likert, R., "Human Resource Accounting: Building and Assessing Productive Organization," Personnel, May-June, 1973.
- 26) Morse, W.J., "A Note on the Relationship Between Human Assets and Human Capital," The Accounting Review, July, 1973.
- 27) Ogan, P., "A Human Resource Value Model for Professional Servic Organization," The Accounting Review, April, 1976.
- 28) Usry, M. F., and Bowman, C.C., "Measurement of Human Resources," The National Public Accountant, January, 1976.
- 29) Weiss, M., "Where HRA Stands Today," Administrative Management. November, 1972.