

人的 資源會計에 關한 研究

保健行政科 鄭 泰 鍾
專任講師

目 次

I. 序 論	3. 產出價值(output value)에 의한 測定
II. 人的資源會計의 理論的 構造	IV. 人的 資源의 會計處理
1. 人的 資源會計의 概念	V. 人的 資源會計의 問題點
2. 理論的 背景	1. 倫理的 行動의 則面에서의 問題點
3. 歷史的 背景	2. 外部報告의 問題點
4. 人的 資源의 會計情報의 性格	3. 測定上의 問題點
III. 人的 資源의 測定方法	4. 稅務上 및 勞動問題上의 問題點
1. 人的 資源會計 測定의 特性	VI. 結 論
1. 投入價值(input value)에 의한 測定	

I. 序 論

企業은 人的 資源과 物的 資源이 有機的으로 結合 運營됨으로써 經營成果가 損益의 形態로 나타나는 것이다.

過去 生産方法이 家內手工業 形態에서는 企業의 規模가 小規模였기 때문에 人的 資源의 管理에 대한 問題가 重要示 되지 않았으나 中世 産業革命의 結果 生産方法이 機械化 됨에 따라 企業의 規模가 巨大化되고 生産方法이 專門化되어 人的 資源이 經營成果에 重大한 影響을 끼치는 變數로 登場하게 되었다. 이와 같은 問題點을 解決하기 위하여 歷史上 많은 研究가 이루어 졌던 것이다. 즉 Taylor의 科學的 管理法이나 Ford의 流動作業組織 Elton Mayo의 人間關係論 行動科學(Behavioral scievce)의 出現等を 들 수 있다.

이처럼 人的 資源이 企業에 重要的 位置를 點하고 있음에도 불구하고 傳統會計에서는 企業의 人的 資源要素를 會計對象에서 除外한채 物的 要素의 움직임과 그 結果만을 會計對象으로 하여 記錄하고 報告 하여왔다.¹

會計가 企業의 活動을 추적 기록하고 成果를 測定하여 企業의 利害關係者들에게 情報를 提供 함으로써 合理的인 意思決定을 하도록 하는 것이 主要한 任務라는 命題에서 볼 때 傳統會計는 企業의 實體를 完全이 投影하지 못하고 經濟現狀의 一部分을 傳達함으로써 利害

¹ 朴範鎬, 人的資源會計, 貿易經營社, 1981. p.23.

關係者들의 意思決定에 有用한 情報提供 役割을 다하지 못하고 있다.

이처럼 傳統會計가 人的 資源을 會計對象으로 認識하지 않고 있는 理由에 關하여 R.L. Brummet, E.G. Flamholtz and W.C. Pyle²은 人的 資源이 會計對象에서 除外된 理由를

- 1) 企業의 投資比重이 人的 資源에 比하여 物的 資源이 相對的으로 크다는 점.
- 2) 傳統的으로 資産의 概念을 經濟的 財貨에만 국한시켜 왔다는 것.
- 3) 保守主義會計 思考가 債權者 保護를 위한 物的 要素에만 重要性을 두었다는 점.
- 4) 人間에 對한 倫理性이나 尊嚴性이 人間을 貨幣額으로 評價하는 것을 排除 禁止示 하여 왔다는 점.

5) 人的 資源을 貨幣로 評價할 때 客觀性이 없고 恣意性이 있을 뿐더러 그것의 評價에는 困難性이 따른다는 점등을 들고 있다.

그러나 이와 같은 會計觀은 時代와 環境이 달라짐에 따라 또한 會計에 對한 情報要求가 增大됨에 따라 점차 變化되어가고 있다.

① 企業規模가 커지고 經營의 專門性이 要求되면서 生産에 高度의 技術이 必要하게 되고 人的 資源의 擴保 維持 訓練에 보다 많은 投資가 要하게 된다는 점.

② 過去의 資産概念은 所有權概念에 치중하여 物的 資産만을 資産概念으로 보았으나 오늘날의 資産概念은 所有權概念 보다는 그것이 人的 要素가 되었든 物的 要素가 되었든 將來 企業에 서비스를 提供할 源泉이면 무엇이든 資産으로 認識하기에 이르렀다는 점.³

③ 오늘의 會計情報은 債權者 保護뿐만 아니라 企業과 關聯性을 갖는 모든 사람 그 중에도 특히 投資者에게 보다 많이 情報을 提供 하여야 한다는 假說이 成立 되면서 情報의 質과 量에 많은 變化를 가져 왔다는 점.

④ 人的 資源會計는 단순히 人的 資源의 貨幣的 測定과 그 結果의 傳達 및 利用을 통한 人的 資源의 統制 및 能率向上만을 目的으로 하는 것이 아니고 오히려 經營者나 利害關係者에게 各 從業員 및 그들로 構成된 人的 組織의 重要性을 認識하게 함으로써 人的 資源의 合理的 配分과 活用 그리고 安全과 保全을 꾀하는 동시에 從業員으로 하여금 組織의 一員으로서 人間の 滿足을 높이려는 데 目的이 있다는 점.⁴

⑤ 人的 資員을 計量化 하는 데는 問題點이 없는 것은 아니나 行動科學的 則面이나 數學的 모델 및 社會心理學 등 인접 科學의 用具를 援용하면 計量化에 接近 할 수 있고 또 어느 程度 偏見을 排除할 수도 있다는 점.

⑥ 人的 要素를 무시했을 때의 會計情報 보다는 人的 資源을 포함시킨 會計情報가 더욱 有用性이 크다는 점 등이 오늘날 人的 資源會計를 論하는 理由이다.

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

² R.L. Blummet, E.G. Flamholtz and W.C. Pyle, "Human Resource Measurement"-A Challenge for accountants Accounting Review, April 1968. p.217.

³ 朴範鎬, 前揭書, p.23.

⁴ 朴範鎬, 前揭書, p.23.

그러한 結果를 가져오게 하는 原因變數⁵라는데서 會計測定이 平面的으로만 이루어질 것이 아니고 그것을 갖어온 原因으로 부터 出發해야 한다는 點에서 人的 資源會計를 本論文에서 研究對象으로 擇하게 된 理由이다.

一般的으로 學問의 理論體系形成에 있어서 利用되는 接近方法으로써는 演繹的 接近方法(Deductive approach)과 歸納的 接近方法(inductive approach)이 있다.

歸納的 接近方法은 會計現象에 對한 觀察을 하여 一般原則이나 보편적인 結論을 유도하는 歸納的 過程을 통한 方法 임으로 이 接近方法은 多數의 會計實務가 存在 한다는 前提下에서만 이용될 수 있는 方法이다. 그러나 演繹的 接近方法은 演繹的 推論에 의한 論理展開로 理論을 說明하고 原則을 研究하는 方法이다. 本論文의 研究對象인 人的 資源會計는 實務資料가 거의 存在하지 않고 있기 때문에 人的 資源會計를 情報會計論의 立場에서 演繹的 方法에 의하여 理論을 展開하고 人的 資源의 測定과 人的 資源의 會計處理에 關하여 研究하였다.

II. 人的 資源會計의 理論的 構造

1. 人的 資源會計의 概念

人的 資源會計(HRA, Human resource accounting)란 組織의 資源으로써 人間에 對한 會計(accounting for people as an organizational resource)를 가르킨다.⁶

특히 人的 資源會計는 人間の 價値를 測定 報告하는 問題를 다루는 것으로 人間에 對해 價値를 부여하여 이를 測定報告 하는 會計이다. 그런데, AAA의 committee on Human resource and accounting에서는 人的 資源會計는 「意思決定者를 위하여 人的 資源에 關한 情報를 식별 측정하여 전달하는 과정」이라고 定義한다.⁷ 위의 定義는 광범위 하게 내려진 것으로 ASOBAT의 會計定義에 人的 資源의 概念을 고려하여 서술한 것이다. 즉 人的 資源會計란 企業의 人的 資源會計情報를 固有의 方法에 의하여 測定하고 傳達하여 企業의 利害關係者가 合理的인 判斷과 意思決定을 할 수 있도록 하는 일련의 過程을 뜻한다.

AAA Committee Report에서는 人的 資源會計目的은 「組織에 關한 內部的 外部的으로 이루어지는 財務的 意思決定의 質을 向上시키는 것이다」⁸라고 定義하고 있다.

그러므로 人的 資源會計는 經營者에게 人的 組織의 重要性을 올바르게 認識 시키고 人的 資源의 適正配置 有效利用 管理保全을 行하고 더욱 組織構成員에게 報告하고자 하는 마음

⁵ 尹永淵, “人的資源會計 情報化에 關한 研究”, 東德女大 경영연구 창간호, p.100.

⁶ Eric, Flamhotty, Human resource Accounting Report, 1974, p.3.

⁷ Committee on Human Resource Accounting, Report of the committee on Human Resource Accounting, *Accounting Review Supplement to Vol. 3* (AAA, 1973) p.169.

⁸ Flamholtz, *op. cit.*, p.68.

을 불러 일으킴으로서 組織의 一員으로서의 긍지를 갖도록 하는데 있다.

人的 資源會計는 單純이 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 하는것이 아니라 오히려 企業經營者들에게 組織의 本來의 뜻을 認識시키고 從業員이나 管理者에게 能動的 意欲을 가지게 함으로써 人的 資源을 適切히 保全하고 有効하게 活用하여 結果적으로 企業의 經營能率向上을 기하려고 하는데 큰 意義가 있다.

人的 資源會計는 企業 內部利用者에게만 有用한것이 아니라 財務諾表에 報告되어 投資者 등 企業外部의 利用者들에게도 有用한 情報가 되고 있다. 投資者는 人的 資源會計 資料로부터 經營者가 어떻게 人的 資源情報를 生成하고 使用 했으며 處分 했는지를 알 수 있도록 함으로써 傳統會計에서 고려 하지않고 있는 重要한 變數인 人的 資源을 포함 함으로써 內部經營者나 外部利害關係者가 다같이 有用한 意思決定을 하도록 情報 提供을 하는 것이다.

2. 理論的 背景

企業은 物的 資源과 人的 資源의 有機的 結合을 통하여 企業의 目的인 利潤을 낳게 된다. 이 두가지 要素中에서 物的 資源은 結果變數이고 人的 資源은 原因變數이다. 이 말은 人的 組織의 合理的 結合을 통해서 利潤追求의 目的을 達成할 수 있다는 말이다. 이처럼 人的 資源이 企業組織에 重要한 位置를 점하고 있음에도 불구하고 傳統會計에서는 人的 資源에 對한 會計的 記錄對象에서 除外하여 오다가 資源概念의 變化와 會計情報 公示에 對한 社會的 壓力的 增大와 證券市場의 發達等으로 會計情報의 公示量과 公示의 範圍가 확대되어 會計目的이 變化됨에 따라 人的 資源이 會計的 記錄 對象이 될 수 있다는 思考가 나타나게 된 것이다.

資產의 概念이 過去 所有를 前提로 했던 폐쇄적 개념으로 부터 用役潛在力이나 便益提供說等 機能的 概念으로 變化되면서 企業의 所有權과는 關係없이 그것이 人的 資源이든 物的 資源이든 앞으로 企業에 利益을 갖어다줄 潛在力만 保有하고 있으면 이것이 모두 資產概念에 適合 하다는 것이다.⁹

또한 R.H. Hermanson 教授는 資產을 所有資產(owned assets)과 操業資產(operational assets)으로 區分하면서 人的 資源을 操業資產의 一種으로 分類하고 있다.¹⁰

이와 같은 資產概念의 變化는 會計領域을 擴大하는 계기가 되었는데 長期 리스資產을 資本化하는 理論的 根據가 되었고 더 나아가 人的 資源을 資本化 시킬수 있는 論據를 마련해

⁹ AAA Committee on Accounting concepts and Standards, Accounting and Reporting standards for Corporate Financial Statements and Proceeding Statement and Supplement, 1957, p.3.

¹⁰ Roger, H. Hermanson, Accounting for Human Assets, ocaetional Proper No.14, Bureeu of Business and Economic Research.

준 것이다. 다만 人的 資源은 그 特殊性 때문에 測定에 어려움이 따르고 客觀性 維持에 問題點이 없는것은 아니나, 그러나 1966년 AAA가 發表한 ASOBAT 理論은 會計基準을 目的 適合性(relevance)을 上位概念으로 하고 偏見의 排除(freedom from bias) 및 計量化 可能性(quantifiability) 基準等을 下位概念으로 階層化 시킴으로써 會計基準을 目的 適合性에 초점을 맞추었다.¹¹

目的 適合性의 基準을 네가지 기준중 第1의 基準으로 그 하나만의 基準으로서는 비록 不充分 할지라도 이 目的 適合性의 基準은 모든 會計情報의 必須的인 性格을 가지는 基準으로서 다른 基準에 優先 한다고 보고 企業의 經營管理 等 內的 目的을 위해서는 主觀的인 推定 특히 測定值들이 비록 檢證可能性이 매우 적다 할지라도 高度의 目的 適合性으로 인하여 이러한 會計情報를 必要로 하는 사람에 情報欲求를 充足 시켜 주기 위하여 會計가 記錄하고 發表할 수 있는 對象이 된다는 것이다. 또한 會計情報의 有用性을 上位概念으로 하고 會計의 가장 基本的이며 重要한 基準은 目的 適合性으로써 어떤 會計情報가 意思決定의 狀況과 關連하여 目的 適合性을 가지는 경우에는 비록 그 情報가 偏見이 介在되고 또 檢證力을 缺하였다 할지라도 會計擔當者는 이를 認識하고 測定하여 傳達하여야 한다는 것이다. 이러한 會計基準의 提示는 이제까지 客觀性을 重要視하여 直接檢證만을 第1의 課題로 삼던 이제까지의 會計觀을 크게 變革시킨 또 하나의 契機를 마련한 것이다. 즉 評價上의 問題가 있다 하더라도 會計目的上 記錄하고 分類하여 公示할 必要가 있는 實體가 있을 때는 이를 會計對象으로 포함시켜야 한다는 命題下에 人的 資源이 會計對象으로 된 것이다.

이러한 觀點에서 볼 때 企業의 人的 資源이야말로 企業의 成果를 갖어오는 動因인 同時에 源泉임에 틀림없고 會計가 그러한 損益動機를 無視한 物的 結果만을 會計對象으로 삼을 때 과연 會計目的을 達成할 수 있겠느냐가 人的 資源會計를 擡頭시킨 계기가 된다.

3. 歷史的 背景

人的 資源에 關한 問題는 會計學뿐만 아니라 經濟學 人事 組織論에서도 다루어 지고 있다. 歷史的으로 보면 17세기 경부터 經濟學者들이 맨 처음 人的(資源)의 測定에 대해 관심을 갖었다. 이들은 주로 人的 資源의 問題를 ① 生産性的 測定(Productivity measurement)과 關聯시키거나 ② 人間에 對한 投資를 教育 또는 現場 訓練의 原價를 測定하는 점에서 다루거나 ③ 物的 手段과 人的 資源의 關係를 經濟시스템에서 파악하려 하거나 ④ 企業의 社會的 責任에 對한 經濟的 測面을 다루는데 利用되었다.¹² 이로써 經濟學者들은 人的 資源 會計問題를 企業의 觀點 보다는 社會的 觀點인 巨視的 次元에서 社會的 資源의 하나로써 人的 資源에 比重을 두었고 人的 資源을 計量化하는데 重點을 두었다.

1920年代에는 英國의 industrial Fatigue Research Board에서는 軍需産業의 能率增進을 위

¹¹ AAA, A Statement of Basic Accounting theory, pp.8~13.

¹² 南相午, 會計理論, 日新社, 1981. p.853.

하여 勞動醫學的 觀點에서 從業員의 疲勞가 作業能率에 미치는 研究를 하였고 美國의 national Research council에서는 休憩時間, 通風, 照明의 3要素가 作業能率에 미치는 影響을 研究한바 있으며 특히 1927년부터 1932년에 걸쳐 Elton Mayo와 E.G. Reathlisbeger에 의하여 이루어진 Hawthorne Research는 企業成果의 源泉은 物的 要素보다도 人間關係에 의하여 보다 크게 影響 되어짐을 體系的으로 研究하여 經營學에 큰 課題를 던져 주었다. 그러나 당시의 이러한 여러가지 研究는 人的 要素가 經營의 한 event로 받아들여 졌을 뿐 이를 會計的으로 記錄하고 評價하려는 시도까지 이루어 지지 않았다.¹³

人的 資源이 會計問題와 連結된 最初의 시도는 R. Likert에 의하여 1965년에 發表된 new patterns of management와 1967年 發表된 The human organization, Its management and value에서 볼 수 있는데 R. Likert에 의하면 「傳統的인 會計는 利益 原價 및 生産量 등의 結果變數만을 重要視하고 從業員의 士氣 態度 및 感受性과 같은 媒介變數를 無視한채 原價引下등 結果變數에만 重點을 두고 短期的으로 利益을 增加시키려고 노력하고 있으나 오히려 媒介變數에 더 큰 관심을 갖지 않으면 안된다」고¹⁴ 말하면서 이를 會計的인 側面에서 考察하기 위하여 R. Lee Brument와 Eric, G. Flumholtz 教授와 더불어 1968년에 製造 企業인 R.G. Barry corporation에 처음으로 人的 資源會計를 適用시켜 보았다.

Barry社에서는 1968年 이를 導入한 이래 人的 資源情報를 포함시킨 財務諸表를 公表 하고 있다. R. Likert는 社會心理學的 行動科學的 人間關係論의 立場에서 企業의 人的 組織 및 人間에 관한 諸 研究業績을 기초로 하여 여기에 會計概念을 導入하였던 것이다.

따라서 人的 資源會計에 對한 研究는 R. Likert교수는 起源이라고 할 수 있으며 人的 資源會計가 本格的으로 論議된 것은 1966年 ASOBAT가 發表되면서 부터이다.

4. 人的 資源의 會計情報의 性格

一般的으로 會計情報란 ① 意思決定에 有用한 情報으로써 未來를 豫測함에 있어 不確實한 要素를 確實한 要素로 轉換시키는데 도움을 주는 情報 ② 어떠한 情報를 利用하여 내린 意思決定이 그 情報가 없이 내린 意思決定보다 有效한 結果를 가져오는 情報, ③ 情報를 얻기 위하여 投入된 努力이나 희생보다 그를 利用하여 얻는 情報效果가 큰 情報를 뜻한다.¹⁵

이러한 觀點에서 人的 資源會計는 企業에 關心을 갖이는 여러 사람에게 財務的 意思決定을 보다 有效하게 하기 위하여 開發된 會計시스템이다. 즉 企業이 가지고 있는 人的 資源의 技術水準 態度, 士氣, 組織의 運用狀態 리더쉽 등은 企業의 成果에 至大한 影響을 미치는 要素로써 內部經營者나 外部關係者가 다같이 관심을 가지고 그들의 意思決定에 重要한 情報資料로 作用하는 것은 당연한 事實이다. 經營者는 이를 通하여 人的 資源의 適正配置,

¹³ 尹永淵, 前掲書, p.102.

¹⁴ R. Likert, The Human organization; its management and Value, McGraw, Hill Book Company, 1967, pp.146~155.

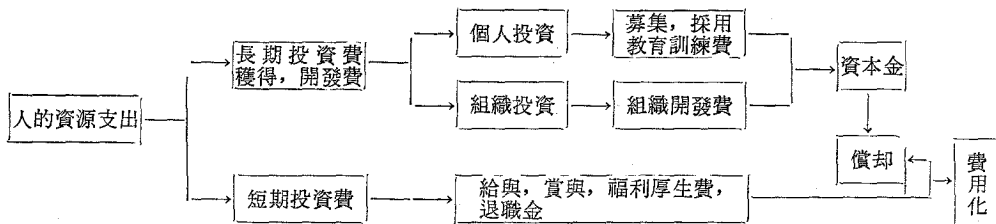
¹⁵ 李容鎬, 全南大學校, 經營論叢, 第5輯, p.163.

有效利用 保全管理를 보다 效率化할 수 있고 組織構成員인 人的 資源에 關하여 보다 人間的이고 能率的인 管理를 可能케 할 수 있다. 한편 外部利用者는 人的 資源의 會計情報를 利用하여 未來收益의 潛在力을 예측하고 評價하여 그들의 意思決定을 보다 有用하게 내릴 수 있다. 會計情報는 認識 測定 傳達過程에서 歪曲이 없도록 會計시스템이 考案되어야 한다는 點에서도 人的 資源의 會計情報化는 必要한 것이다.

會計는 이와 같이 情報提供 機能과 더불어 資源保全의 受託機能도 가지는바 人的 資源會計도 이러한 機能을 度外視할 수 없다. 이는 人的 資源會計가 人的 資源情報를 創出해 내고 이를 傳達함으로써 情報利用者들에게 有效한 情報를 提供해 주는 機能도 가져야 함을 뜻한다.¹⁶

오늘날 企業이 高度化 됨에 따라 人的 資源의 確保, 採用, 教育, 訓練, 能力 開發 및 組織開發等に 많은 投資가 要求되고 人的 資源에 對한 이러한 投資의 情報는 企業의 永續性 判斷이나 利益動機의 判斷에 큰 變數로 作用한다. 더구나 人的 資源에 對한 投資나 支出에 는 人的 資源의 現狀維持를 위한 消極的인 支出이 있고 보다 나은 人的 資源의 確保와 改善을 위하여 이루어지는 積極的 支出이 있는바 前者는 短期的 收益의 增大를 위한 支出이고 後者는 長期的 收益을 꾀하는 支出임으로 人的 資源會計는 이 두 支出을 區分하여 長期的 短期的으로 收益과 對應시키는데 따른 情報의 問題와 人的 資源을 現價로 測定 情報化 하는 問題가 있다. 前者는 支出原價에 基礎를 둔 情報化 모델을 의미하고 後者는 未來收益價値에 기초를 둔 情報化 모델을 의미한다. 우선 情報化 모델을 支出原價에 基礎를 둔 경우를 도시하면 아래와 같다.

도표 1.



人的 資源에 對한 未來收益價値에 基礎를 둔 會計情報는 人的 資源의 質的인 面 즉 學歷이나 人格, 技術, 信用, 能力 등을 重視하여 이를 直接的인 貨幣單位로 評價하기 보다는 어떤 事象의 因果關係를 分析하여 情報效果를 높히려는 것이다. 이는 人間의 行動의 側面을 重視하여 組織內 人間의 態度나 動機 및 行爲를 記述하고 解釋함으로써 우리가 必要로 하는 人的 資源의 情報를 얻으려는 努力의 一環인 것이다.

¹⁶ 尹永淵, 前掲書, p.104.

Ⅲ. 人的 資源의 測定方法

1. 人的 資源會計 測定의 特性

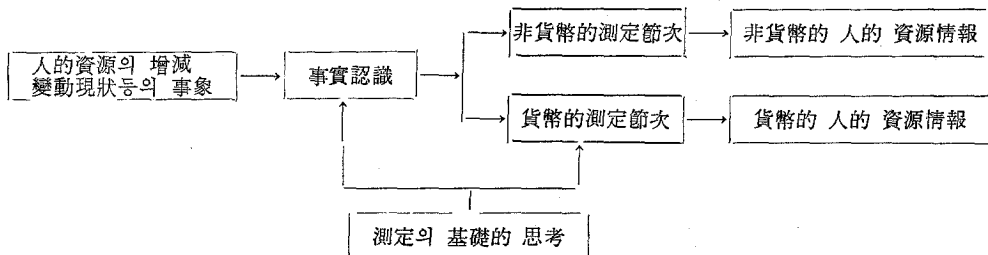
會計測定은 一般의으로 貨幣價値에 의하여 測定된다. 그러나 人的 資源은 그 對象의 特殊 때문에 貨幣的 測定外에 行動科學的 測定 社會心理學的 測定方法等 非 貨幣的인 測定 單位에 의하여 測定되는 경우도 있게 된다. 一般의으로 人的 資源에 關한 會計情報를 經營 內部的 管理的인 目的에 利用하려고 하는 경우에 있어서는 貨幣價値가 아닌 다른 測定單位 를 使用하여 測定 할 수도 있겠으나 外部利害關係者를 위하여 報告되는 경우에는 이를 經濟價値의 一般의인 尺度인 貨幣에 의하여 評價하는 것이 보다 有用性을 갖게 된다.

人的 資源會計 測定의 對象은 從業員 및 管理者 個個人的 價値를 認識 함으로써 이를 測定하려고 하는 경우와 企業의 人的 組織價値를 認識함으로써 이를 測定하려고 하는 경우로 生覺할 수 있다. 人的 資源을 測定하는 데는 人的 資源에 投下된 支出原價를 基準으로 하여 測定할 것인가 人的 資源이 未來에 實現할 수 있는 用役潛在力으로 測定할 것인지에 따라 評價基準을 달리한다. 人的 資源을 個人價値로 보아 認識하고자 한 代表的 學者로서는 E. Flamholtz¹⁷ J.S. Hekimain and C.H. Jones¹⁸를 들 수 있으며 이를 企業組織 全體의 價値로 보아 認識하고자 한 學者로는 R. Likert¹⁹를 들 수 있다.

人的 資源의 會計測定에 있어서는 人的 資源의 量的 質的인 增減變動 및 그 結果인 現狀 을 빠르게 認識하고 이에 適當한 評價基準을 適用하여 合理的인 數量化를 꾀하는 것이지만 이 경우 特히 重要하면서도 곤란한 問題는 人的 資源의 增減變動과 現狀事實을 빠르게 認識하는 것이다. 人的 資源의 增減變動 事實을 認識함에 있어서 特히 質的 變化의 把握은 物的 財務的 資源을 中心으로 하는 傳統的 會計方法만 가지고는 곤란한 점이 많으며 이러한 경우에는 社會心理學的 測定法등과 같은 學術的 方法을 併用하는 것이 有用하다.

人的 資源에 對한 會計測定은 먼저 測定對象인 人的 資源의 增減變動 現狀등의 事實을

도표 2.



¹⁷ Elic, Flamholty, A model for human resource valuation; Aslochastic process with service rewards, Accounting Review, 1971 April, p.15.

¹⁸ J.S. Hekimain and C.H. Jones, your balance sheet, Harvard business Review, 1967, Jan /Fb p.106.

¹⁹ R. Likert, *op.cit.*, p.146.

一定한 測定의 基礎의 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를 算出하게 된다.²⁰ 이상의 상관관계를 그림표로 표시하면 도표 2와 같다.

人的 資源을 貨幣額으로 表示하려는 會計의 測定모델은 人的 資源이 投入되거나 犧牲된 價値를 測定對象으로 할 것이나 人的 資源이 未來에 그 企業에 貢獻할 用役潛在力을 評價對象으로 삼을 것이나에 따라 投入價値法(input value)과 產出價値法(out value)으로 大別할 수 있다.

前者는 人的 資源의 現在狀態와 期間的인 變動比較 및 人的 資源의 獲得에 要한 投資情報를 얻으려는 情報利用者에게 有效한 情報化모델이고 後者는 즉 產出價値法은 人的 資源이 未來 經營活動에 미칠 影響을 豫測하는데 必要한 情報를 얻으려는 情報 利用者에게 有效한 情報化 모델이다. 投入價値(input value)에 基礎를 둔 評價모델로서는 歷史原價法(acquisition cost method) 代置原價法(replacement cost method) 限界原價法(marginal cost method) 등이 있고 產出價値(out value)에 基礎를 둔 評價모델로서는 經濟價値法(Economic value method) 修正現價法(adjusted present value method) 給與還元法(Capitalization of Salary method) 營業權評價法(good will method) 行動科學的 變數法 등이 있다.²¹

2. 投入價値(input value)에 의한 測定

이 方法은 犧牲原價法이라고도 하며 人的 資源의 現在狀態와 增減額을 人的 資源의 獲得開發等에 있어서 投入 또는 消費된 經濟價値에 의하여 測定하려고 하는 方法이다.

1) 支出原價法(outlay cost method)

이 方法은 歷史的 原價法(Historical cost method)이라고도 하며 人的 資源의 現在價値 및 增減變動事項을 人的 資源의 獲得形成 및 開發에 要한 實際 支出額을 基礎로 하여 測定하는 方法이다. 이는 物的 財務的 資源의 評價에 있어서의 歷史原價主義를 人的 資源會計에 그대로 導入한 概念으로 人的 資源을 實際 支出額에 의하여 評價하기 때문에 檢證 可能性도 크고 信賴性도 높다.

이 評價方法은 人的 物的 資源을 모두 동일한 評價基準으로 評價할 수 있게되고 測定方法이 一元化 되므로 企業의 全體的이고 統一的인 測定이 가능하게 되어 合理的이라 할 수 있다. 또한 物的 資源會計와 같이 人的 資源會計에 있어서도 時間의 經過 및 使用으로 인한 減價와 陳腐化 不適應等 經濟的 減價等을 一定 耐用年數에 걸쳐 計劃的으로 償却 하는 경우 人的 資源에 對한 實際 投資支出額에 의한 張簿價額이 그 基礎가 되어 計劃的인 費用配分計算을 行할 수 있다. 反面에 人的 資源確保를 위한 經濟的 犧牲을 나타 내지만 時間이 經過함에 따라 人的 資源의 張簿價額과 實際價値와는 거리가 發生하고 貨幣價値變動時에는 현저하게 나타난다. 따라서 人的 資源에 對한 投資情報의 測定値는 容易하게 얻을 수

²⁰ 弘大論叢, 8집, p.268.

²¹ 朴範鎬, 前掲書, p.268.

있으나 期末 등 一定時點에 있어서의 人的 資源의 測定値는 投資額을 基礎로 하여 減價額을 差減한 殘額을 가지고 나타내게 되므로 企業의 眞正한 人的 資源價値를 나타내지 못한다.²²

ㄱ) 代置原價法(Replacement cost method)

人的 資源을 代置原價에 의하여 評價하려는 시도는 現狀과 同一한 狀態의 人的 資源을 確保하는데 追加的으로 들어 가리라고 예상되는 原價를 推定하려는 方法이다.²³ 즉 測定時點에 있어서의 募集費, 採用費, 教育費 및 訓練費 등의 現在 支出額을 見積하고 이를 合計함으로써 從業員 個個人의 現在 代替原價가 測定된다. 또한 現在 企業全體의 目的 活動에 공헌하고 있는 人的 組織單位에서 보면 당해 人的 組織單位를 現在와 같은 기능을 발휘할 수 있는 狀態로 만들고 開發 하는데 要하는 現在 支出原價 見積額이 그 人的 組織의 代替原價가 된다.

人的 資源에 對한 이와 같은 評價모델은 人的 資源을 代置하는데 들어 가리라고 예상되는 原價를 經營者가 알므로써 人力計劃과 統制를 效率化 할 수 있고 企業의 人的 資源價値를 現實에 가깝게 寫體化할 수 있는 有用한 評價 모델이다.

問題는 人的 資源의 測定時點에 있어서의 人的 資源의 獲得 開發에 要하는 支出原價를 見積하는데 따르는 困難性이며 또 구해진 測定置가 客觀的으로 信賴할 수 있는 것인가에 관한 問題點을 안고있다.

ㄴ) 限界原價法

競賣價格法(competitive bidding method)이라고도 하며 經濟學的인 機會原價의 概念을 使用해서 資產價値를 決定하고자 하는 方法으로 人的 資源評價에 이 方法을 도입한 것은 James, S. Hekimian과 Curtis H. Jones이다.²⁴

이는 代置法의 短點을 補完하기 위하여 도입된 評價方法으로 企業內部的 各 事業部가 特定 從業員을 競爭的으로 誘致하려 할 때 支給될 수 있는 最高價格을 人的 資源의 評價額으로 하는 方法이다. 人的 資源에 對한 이와 같은 評價모델은 人的 資源을 最適的으로 配置할 수 있고 또 效果的으로 企劃하고 利用 할 수 있는 情報를 얻을 수 있다는 假定에서 나온 것이다. 즉 人的 資源에 支給되는 投資額은 해당 人的 資源을 확보 함으로써 追加的인 利潤이 있을 때까지 그 價額이 경쟁적으로 올라가기 때문에 限界原價概念이 成立된다는 것이다.

限界原價에 의하여 人的 資源을 評價한다는 思考는 人的 資源이 追加利益의 獲得手段으로 스카웃의 對象이 된다는 觀點에서 나온 人的 資源의 독특한 評價方法이다. 그러나 이 方法이 前述한 代置原價法의 非現實性을 補完하기 위하여 提示된 모델이라고 하나 이의 評價方法에는 ① 會社가 2개 이상의 投資中心點을 가지고 있어야 하고 ② 이 投資中心點에

²² 朴範鎬, 前揭書, p.92.

²³ Flamholtz, Eric. Human resources Accounting, A Review theory and Reserch, academy of management proceeding, thirty-second Annual meeting, August 13~16, 1972.

²⁴ J.S. Hekimain and C.H. Jones, *op. cit.*, p.108.

스카웃 對象의 人的 資源이 存在하면서 ③ 어떠한 投資中心點이 이를 誘致하려는 強렬한 意志를 보여야 하고 ④ 스카웃에 要하는 投資額을 限界投資收益率을 限度로 이루어 져야 한다는 經濟的 思考가 先行되어져야 한다는 등의 前題條件이 存在해야 한다.

2. 產出價値(output value)에 의한 測定法

人的 資源이 將來에 稼得하는 收益力과 企業의 目的 活動等 人的 資源이 發揮하는 用役 潛在力의 側面에서 人的 資源價値를 測定하는 方法이다.

1. 經濟價値法(Economic Value method)

經濟價値法은 企業이나 이를 構成하는 組織單位의 經濟價値를 장래의 一定期間에 企業이나 組織單位가 稼得할 利益을 基礎로 하여 見積하고 評價하여 그 중에서 人的 資源이 占하는 비율을 求하여 이것으로 人的 資源價値를 測定하는 것이다. 즉 企業이 現在 保有하고 있는 人的 物的 資源이 장래 상당기간에 걸쳐서 每年 一定한 利益을 稼得한다고 生覺하고 이들 장래의 純利益을 일정한 割引利率과 利益이 지속된다고 豫想되는 期間을 가지고 現在時點까지 割引計算한다. 이 割引現價를 企業全體의 現在價値로 보고 여기에 人的資源에의 投資比率를 乘하여 人的 資源評價額을 算定한다.²⁵

이 評價法은 資產을 用役提供 能力으로 보고 用役의 消費에 의하여 얻어지는 利益을 資產價値로 測定하려는 것으로 매우 論理性을 갖는 評價法으로써 物的 資源은 勿論 人的 資源에 對하여서도 매우 타당성을 갖는다고 할 수 있다.

Hermanson 教授에 의하면 人的 資源 評價에 이 方法을 適用하면 다음과 같은 利點을 갖어올 수 있다고 한다.²⁶

- ① 資金을 보다 効率的으로 配分 할 수 있다.
- ② 財務諸表 相互間의 關係를 보다 有機的으로 連結 시킬수 있다.
- ③ 財務狀態의 表示를 보다 現實的으로 할 수 있다.
- ④ 財務諸表 利用者들의 財務分析에 보다 도움을 준다.

그러나 이 評價方法은 다음과 같은 問題點을 지니고 있다.²⁷

① 人的 資源이 장래에 獲得할 利益額에 對한 見積과 그 持續期間에 對한 豫측의 곤란으로 恣意性 問題가 따르게 된다.

② 現價計算에 있어서 割引率의 選擇問題로 어떤것을 擇하느냐에 따라 價値測定值가 달라진다.

③ 製造部門이나 販賣部門과 같이 直接 利益活動에 關連하는 個人이나 人的 組織에 對해서는 장래의 利益額 見積을 어느程度 豫測할 수 있으나 一般管理 部門이나 補助部門과 같

²⁵ 朴範鎬, 前掲書, p.98.

²⁶ Hermanson, *op. cit.*, pp.32~42.

²⁷ 朴範鎬, 前掲書, p.126.

은 경우에 있어서는 利益額見積이 매우 곤란하다.

④ 企業의 利益은 人的 資源만에 의하여 獲得되는 것이 아니고 物的 資源과 有機的으로 一體가 되어 얻는 것이기 때문에 企業이 獲得할 것으로 豫想되는 利益額의 現在價値를 一定한 比率에 의하여 人的 資源에 配分하게 된다. 이 경우 企業全體의 投資와 人的 資源에 對한 投資와의 비율등을 利用해서 배분 하게 된다. 實在的으로 人的 資源價値 그 自體를 測定하려고 하는 算式에서 人的 資源 投資額을 사용한다고 하는 自體的 모순을 갖이고 있다.

이상과 같은 문제점을 갖이고 있으면서도 이 方法이 갖는 理論的 論理性으로 말미암아 높게 評價되고 있다.

經濟的 價値에 基礎를 둔 評價모델은 一種의 收益還元法으로써 예를 들면 企業이 人的 資源을 通하여 장래 T 期間에 걸쳐 每年 獲得할 수 있으리라고 豫想되는 利益을 $P_1 P_2 P_3 \dots P_n$ 이라고 하고 割引率을 i 라 할 때 現在 人的 資源의 經濟的 價値 V 는 다음과 같은 模型에 의하여 算出할 수 있다.

$$V = \frac{P_1}{(1+i)} + \frac{P_2}{(1+i)^2} + \frac{P_3}{(1+i)^3} + \dots + \frac{P_n}{(1+i)^n} = \sum_{t=1}^T \frac{P_t}{(1+i)^t}$$

위와 같은 一般的 經濟價値의 現價 模型을 利用하여 Baruch Lev 및 Aha schwartz는 보다 구체적으로 各從業員 個人의 評價模型을 다음과 같이 提示하고 있다.

$$V\pi = \sum_{t=\pi}^T \frac{I(t)}{(1+i)^{t-\pi}}$$

$V\pi$; 個別 從業員이 π 歲일때의 人的 資源價値

$I(t)$; 個別 從業員이 退職할 때까지 받는 所得

t ; 特定割引率

T ; 退職年金

ㄴ. 修正現價法 (adjusted Present value method)

經濟價値法을 약간 修正한 方法으로 Roger H. Hermanson이 주장 한것이다. 이 方法은 將來 稼得期待利益 대신에 過去 5年間의 賃金支給 實積을 加重平均하여 다가올 5年間의 將來 賃金支給額을 推定後 最近의 所有資産에 對한 利益率을 갖이고 이것을 割引計算하여 將來 5年間의 賃金支給額의 現價를 求한다. 다음으로 企業의 能率比率을 計算한 後 將來 賃金支給額의 現價에 企業의 能率比率을 乘하여 企業이 保有하는 人的 資源의 將來 用役에 對한 現價를 算定하여 人的 資源 現在 價値의 評價額으로 하는 것이다.²⁸

이 評價法에 의한 方法式을 表示 하면 다음과 같다.

²⁸ Hermanson, *op. cit.*, pp.14~15.

$$V = \left\{ \sum_{t=0}^{t-1} \frac{Wt}{(1+i)^t} \right\} \cdot Er$$

V; 人的 資源의 現在價値

i; 經濟的 利益率

t; 1, 2, 3, 4, 5年數

Wt; t期의 賃金支給額

Er; 企業의 能率比率

$$\ast Er = 5 \left(\frac{RF_0}{RE_0} \right) + 4 \left(\frac{RF_4}{RE_1} \right) + 3 \left(\frac{RF_2}{RE_2} \right) + 2 \left(\frac{RF_3}{RE_3} \right) + \left(\frac{RF_4}{RE_4} \right)$$

RF₀; 當年度에 있어서 企業의 所有資產에 對한 會計利益의 比率

RE₀; 當年度에 있어서 모든 企業의 所有資產에 對한 會計利益의 經濟平均比率

RF₄; 第4次年度의 모든 企業 所有資產에 對한 會計利益의 經濟的 平均比率. 만일 從業員이 每年 모든 企業의 平均 利益率을 稼得하고 있다면 能率比率은 1이다.

이 評價法은 從業員에 對한 賃金支給額을 단순한 費用으로 보지 않고 從業員의 企業目的 活動遂行을 위해 提供한 用役에 對한 成果 配部分으로 보는 것이다.

따라서 이 評價法은 將來 賃金支給額의 流出을 人的 資源이 稼得할 成果에 對한 利益의 配分額 즉 利益의 流出로 보고 이를 基礎로 人的 資源價値를 測定하는 것이므로 效益價値的 評價法이라고도 할 수 있다. 이는 人的 資源의 有效한 利用 및 管理를 가능케 하기 위한 人的 資源會計 情報測定으로 合理的인 方法이기는 하나²⁹ 理論의 根據에서 보면 많은 문제점을 내포하고 있다.

ㄷ. 給與還元法

經營者 및 從業員 個個人에 對한 停年退職時까지 支給이 豫想되는 給與所得의 흐름을 일정한 割引利率을 사용해서 割引計算하여 各 個人의 現在價値를 求하고 이를 合算하여 人的 資源價値로 評價하는 것이다. 이 경우 給與所得의 흐름은 꼭 個人別로 計算할 必要는 없으며 當期의 從業員 一人當 加重平均給與額에 退職時까지의 平均勤續年數를 使用하여 平均定期 昇給率 및 物價上昇에 따른 給與水準의 改正率로 修正하여 이것에 全從業員數를 乘한 값을 一定 利率로 割引計算하여 人的 資源의 現在價値를 計算하는 것이다.

이를 算式으로 表示하면 다음과 같다.

$$V = \frac{N \cdot W(1+r)}{(1+i)} + \frac{N \cdot W(1+r)^2}{(1+i)^2} + \frac{N \cdot W(1+r)^3}{(1+i)^3} + \dots + \frac{N \cdot W(1+r)^t}{(1+i)^t}$$

$$= \sum_{t=1}^T \frac{N \cdot W(1+r)^t}{(1+i)^t}$$

²⁹ Ibid., p.36.

V; 給與還元法에 의한 人的 資源 評價額

W; 當期の 從業員 一人當 加重平均給與額→(當期中의 給與總額을 從業員數로 나누어 算定한다)

T; 現在の 從業員에 對한 停年退職時까지 平均勤續年數→(企業이 現在 고용하고 있는 從業員 한사람 한사람에 對한 現在 時点에서 停年退職時까지의 年數를 計算하고 이것을 全 從業員에 對하여 合計한 것을 全從業員數로 除하여 算定한다. 더우기 이 경우 從業員中에는 停年前에 退職한다던지 他企業에 轉職하는 경우도 發生하기 때문에 過去經驗을 참고로 하여 一定한 修正率을 定하여 두고 이를 適用하여야 한다)

r; 從業員의 平均的 定期昇給과 物價上昇에 따른 賃金水準 改正을 考慮한 修正率

N; 從業員數→(장래 증감변동 할것이 예상되는 것으로써 가까운 장래에 事業의 확창 또는 축소에 따라 變動될것이 豫想되는 경우에는 이것을 고려하여야 한다.)

이 評價法은 經營者나 從業員에 對한 給與所得額의 흐름은 그들 個個人이 稼得할 利益額의 흐름과 같다고 하는 基本的 思考에 입각하고 있다.

따라서 이 評價法은 個個人이 提供하는 勞動力의 對價에 의하여 人的 資源의 現在價値를 測定한다고 하는 것으로 人的 資源價値를 個個人 能力의 總體로 하고 있는점에 特色이 있다고 하겠다. 長点으로서는 將來 給與支給額의 見積이 比較的 容易하고 利用可能性이 크다는 점이다. 反面에 問題点으로 指摘할 수 있는 것은 經營者나 從業員에 對한 給與支給額이 人的 資源의 稼得利益額과 一致하는지의 與否問題, 더욱 賃金體係가 年切序列型인 경우 長期勤續者가 가장 많이 利益을 獲得한다고 보아야 하는 모순점이 있다. 또한 割引率의 設定 物價上昇에 따른 賃金水準 修正等의 問題点을 안고 있다.³⁰

ㄷ. 營業權評價法(good will method)

營業의 讓渡等에 따른 營業權 評價法을 人的資源 評價方法에 適用하는 것으로 年買法(years purchase method) 資本還元法(capitalized method) 自己創造營業權評價法(unpurchased good will method)등이 있다.

年買法은 當該企業의 過去年度の 利益 또는 平均的인 利益額에서 同企業에 屬하는 同種 産業의 平均利益을 公제하여 超過利益을 算定한 후 이 超過利益의 將來 繼續期間을 推定하여 이를 乘하여 營業權額을 求한다. 이 경우 營業權額은 人的 物的 資源에 公同으로 해당되는 것이므로 이중 人的 資源에 해당하는 것만을 산출하여야 한다. 이를 公式으로 表示하면 아래와 같다.

$$V = R_0 \frac{1}{(1+i)^n} \cdot hr$$

V; 人的 資源에의 配分價値

R; 每年超過利益總計

³⁰ 林範鎬, 前掲書, p.102.

i ; 利子率

n ; 超過利益繼續期間

hr ; 人的 資源에의 投資比率

資本還元法은 企業의 利益을 一定한 比率에 의하여 資本으로 還元하고 이것에서 企業의 純資產을 差減하여 營業權 價値를 算定하는 것이다. 이 方法에서도 人的 資源에 對한 配分 歸屬額 計算은 年買法에 있어서와 마찬가지로 人的 資源에의 投資比率를 使用하여 人的 資源에의 配分價値를 算定한다.

이를 公式으로 表示하면 다음과 같다.

$$V_1 = \frac{R_0 - (K \cdot i)}{i} \dots\dots \text{超過利益 還元法}$$

$$V_2 = \frac{R_0}{i} - K \dots\dots \text{純利益 還元法}$$

V_1 ; 超過利益還元價値

V_2 ; 純利益還元價値

R_0 ; 平均純利益

K ; 資本金

i ; 正常利子率

이상의 測定法도 年買法과 더불어 人的 資源의 測定法으로 타당하기는 하나 正常利率의 決定 및 營業權額을 人的 資源에 配分하기 위한 投資比率 算定等에 있어서 어려운 문제점이 있다. 自己創造營業權評價法은 企業의 將來 純利益을 見積하여 이를 資本으로 還元시킨 후 操業資產(operation assets)에 對한 歸屬部分을 파악하여 이를 操業資產의 評價額으로 하는 方法과 客觀的으로 檢證可能한 過去利益을 資本으로 還元하여 求하는 方法이다.

R.H. Hermanson 教授는 資產을 所有資產(owned assets)과 操業資產으로 分類하고 人的 資源을 操業資產으로 취급하고 있다.³¹ 그는 超過利益을 資本化하여 人的 資源評價額을 求하는 方法으로 所有資產과 操業資產의 分類를 前提로 하여 所有資產의 評價額에 平均利益率을 基礎로 한 正常利益과 實際 最近 1年間의 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 測定하고 있다.³²

이 評價法은 利益推定額의 資本還元計算에서 恣意性을 排除시키고 檢證 可能性을 높이기 위하여 최근 1년간의 純利益을 適用 할것을 주장 하면서 그 見積에 恣意性이 介在하기 쉬운 平均利益率을 아무런 의문없이 사용하고 있는것이 問題로 提起된다.

□. 行動科學的 變數法(behavioral variable method)

³¹ Roger H. Hermanson, Accounting for human assets, occational Poper No.14. east lansing; Bureau of Business and economic reasearch, Michigan state Unrversity, 1964, p.425.

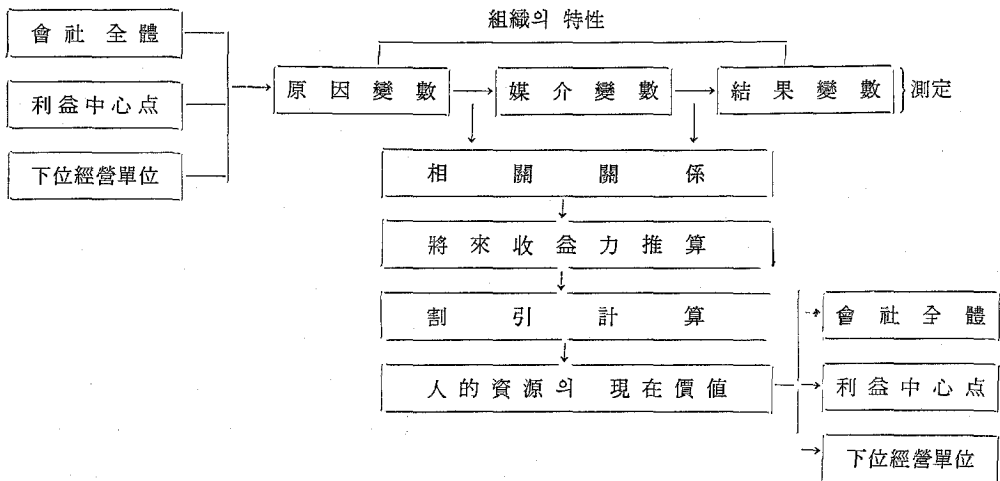
³² *Ibid.*, pp.7~8.

이 評價法은 R. Likert의 組織價値 測定모델과 E. Flamholtz의 個人價値 測定모델과 W.J. Morse의 測定모델과 P. ogan의 測定모델等이 있는데 本論文에서는 R. Likert의 組織價値 測定모델만을 보기로 한다.

이 評價法은 Rensis Likert교수 指導下에 미시간大學 社會行動研究所가 開發한 企業에 있어서 人的 資源의 現在價値를 測定하는 方法이다. R. Likert교수는 人的 資源을 企業의 人的 組織이 갖는 生産能力의 價値 및 企業의 顧客信用價値로 보고 이를 社會心理學的 立場에서 測定하고 있다.³³

이 評價法에 의하면 人的 組織의 價値를 評價하기 위하여 原因 媒介 및 結果 3變數를 設定하고 이 3變數를 全社別 利益中點別 下位營業單位別로 設定하여 測定하고 이 測定値를 統計的 方法에 의하여 分析하므로써 原因 媒介變數와 結果變數 사이에 存在하는 相關關係를 찾아내어 이를 計量化하므로써 利益中點別 營業單位別 生産能力과 收益力의 豫測値 算定이 可能하게 된다. 이 豫測値를 一定한 割引率에 의하여 現價化함으로써 營業單位別 또는 全社會的인 現在價値를 求하고 이들중 人的 資源이 차지하고 있는 比率에 의하여 人的 資源의 現在價値를 測定하게 된다. 이들 關係를 그림표로 표시하면 아래와 같다.

도표 3.



어느 企業의 하나의 利益中心에 對하여 그 組織特性을 一定期間에 걸친 原因變數와 媒介變數의 測定을 통하여 觀察한 경우 그 經營管理 시스템型을 *n*이라 하면 여기서 適當한 統計節次를 사용해서 原因變數 및 媒介變數와 收益費用等の 結果變數와의 關係를 計算할 수 있으며 그 結果 얻은 數學的 關係로부터 原因 및 媒介數의 現在價値를 基礎를 하여 當該 利益中心點의 收益力을 見積하게 된다. 이들 方程式으로 表示하면 다음과 같다.

³³ R. Likert, *op. cit.*, p.46.

$$V = \left\{ \frac{Y_1}{(1+i)} + \frac{Y_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{Y_t}{(1+i)^t} \right\} \cdot hr$$

$$= \left\{ \sum_{t=1}^t \frac{Y_t}{(1+i)^t} \right\} \cdot hr$$

V ; 어느 特定利益中心點의 人的 資源의 經濟價値

Y_t ; 어느 特定利益中心點에 있어서 t 期의 純利益, 稼得, 豫想額

i ; 割引利率

hr ; 人的 資源의 投資比率

이 評價法은 人的 組織의 特性을 나타내는 情報에 의하여 經營者나 株主에게 人的 組織의 重要性을 自覺시키고 이에 따라 人的 組織의 本연의 자세를 지향할 수 있는 두가지 機能을 가지고 있다. 反面에 다음과 같은 문제점들을 내포하고 있다.

첫째 이 評價方法을 實施하기 위하여 原因 媒介 結果變數를 設定하여야 하고 組織의 特性과 變數間의 相關係를 長期間에 걸쳐서 測定하여야 하기 때문에 實施을 위한 準備段階에서 많은 時間과 勞力이 所要된다.

둘째 組織單位에 對하여 人的 組織의 收益力을 測定함에 있어 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 介入할 餘地가 있다.

셋째 社會心理學的인 組織特性의 測定과 會計專門家의 協助를 前提로 하고 있다는 점 등을 들 수 있다.

IV. 人的 資源의 會計處理

1. 人的 資源의 獲得 開發活動에 따른 會計處理

人的 資源의 獲得 開發活動에 따른 支出의 會計處理 즉 그 資產化와 費用化에 對한 記入 方法은 이를 募集費 採用費等 機能別計定으로 處理할 것인가 從業員個人別 管理者個人別 또는 組織單位別 計定으로 處理할 것인가에 따라 計定體系를 달리한다. 人的 資源의 募集 採用活動에 따른 支出은 당해 從業員에 關係되는 募集費 혹은 採用費로 하여 個人別 혹은 機能別로 測定할 수가 있다. 募集 採用하는 對象人員이 극히 적은 경우에는 이를 個人別 또는 機能別로 파악하는 것이 容易하다. 職種別 學歷別로 多數人員을 募集하는 경우에는 個人別 機能別로 同時에 測定하는 것이 容易하지 않다. 따라서 多數新入社員을 一括하여 募集採用하고 教育訓練을 實施하는 경우에는 먼저 機能別로 測定하고 그 決果를 個人別로 集計하는 것이 合理的인 方法이다.

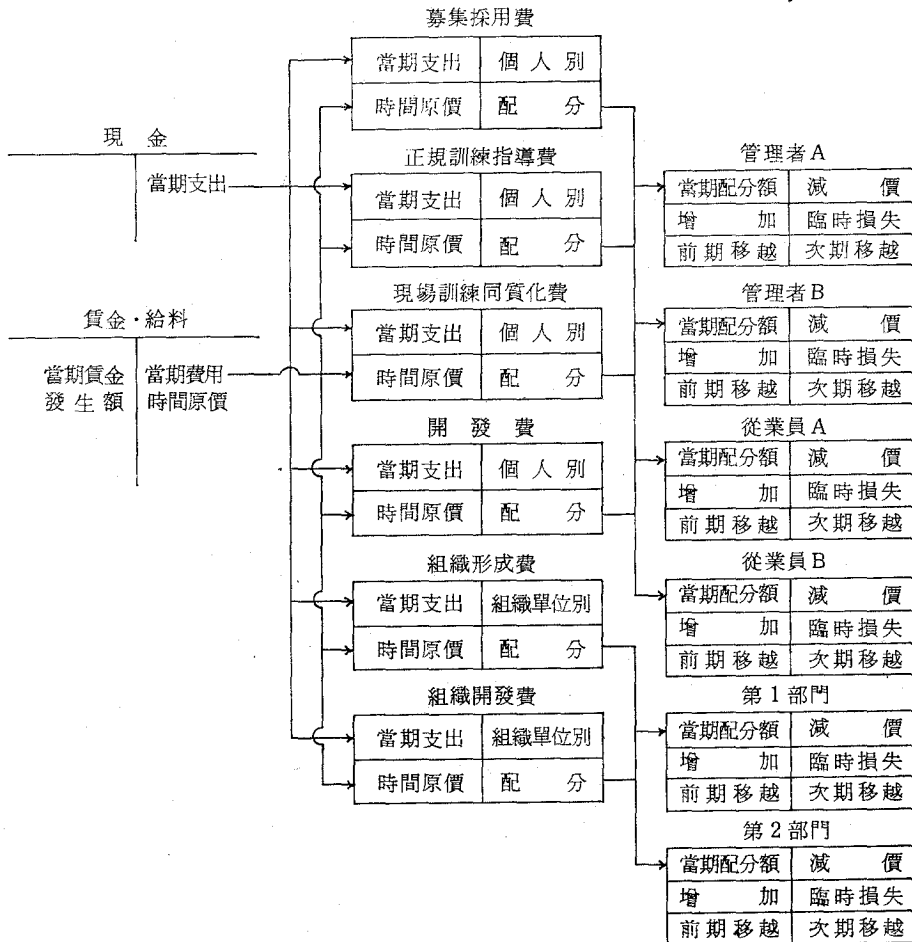
그러나 組織單位別로 組織形成 活動이나 組織開發活動에 따른 支出을 測定하는 경우에는 個人의 경우와는 달리 組織單位別 測定과 機能別 測定과는 同時에 實施하는 것이 容易하다.

本論文에서는 個人別 組織單位別 計定과 機能別 計定과를 똑같이 취급하여 計定體系에 따른 會計處理를 다루려고 한다.

7. 機能別計定을 通過計定으로 하는 경우

이 方法은 人的 資源을 獲得開發에 要하는 支出을 募集費 採用費 組織形成費등 活動種類別 機能別로 파악하고 이들 從業員 個人別 管理者 個人別 또는 組織單位別計定에 再集計하는 方法이다.³⁵ 이 方法에 따르면 機能別計定은 人的 資源의 獲得開發을 위한 支出의 第1次的 測定으로써 이는 다시 個人別 組織單位別計定으로 配分하기 위한 機能을 갖는다.

따라서 機能別計定은 現金計定에서 個人別 組織單位別計定에 기입하기 위한 通過計定이 된다. 따라서 機能別計定의 期末殘額은 0이되며 人的 資源의 資產化 費用化 處理는 個人別 組織單位別計定에서 處理한다. 이 方法의 計定體系는 다음과 같다.

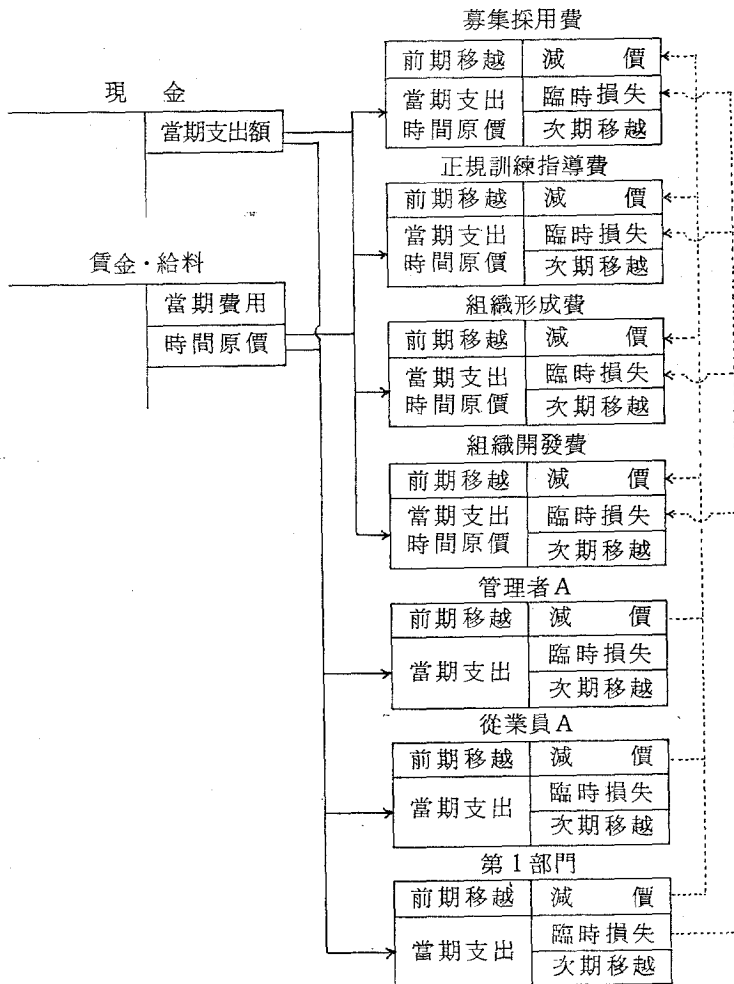


³⁵ 朴範鎬, 前掲書, p.150.

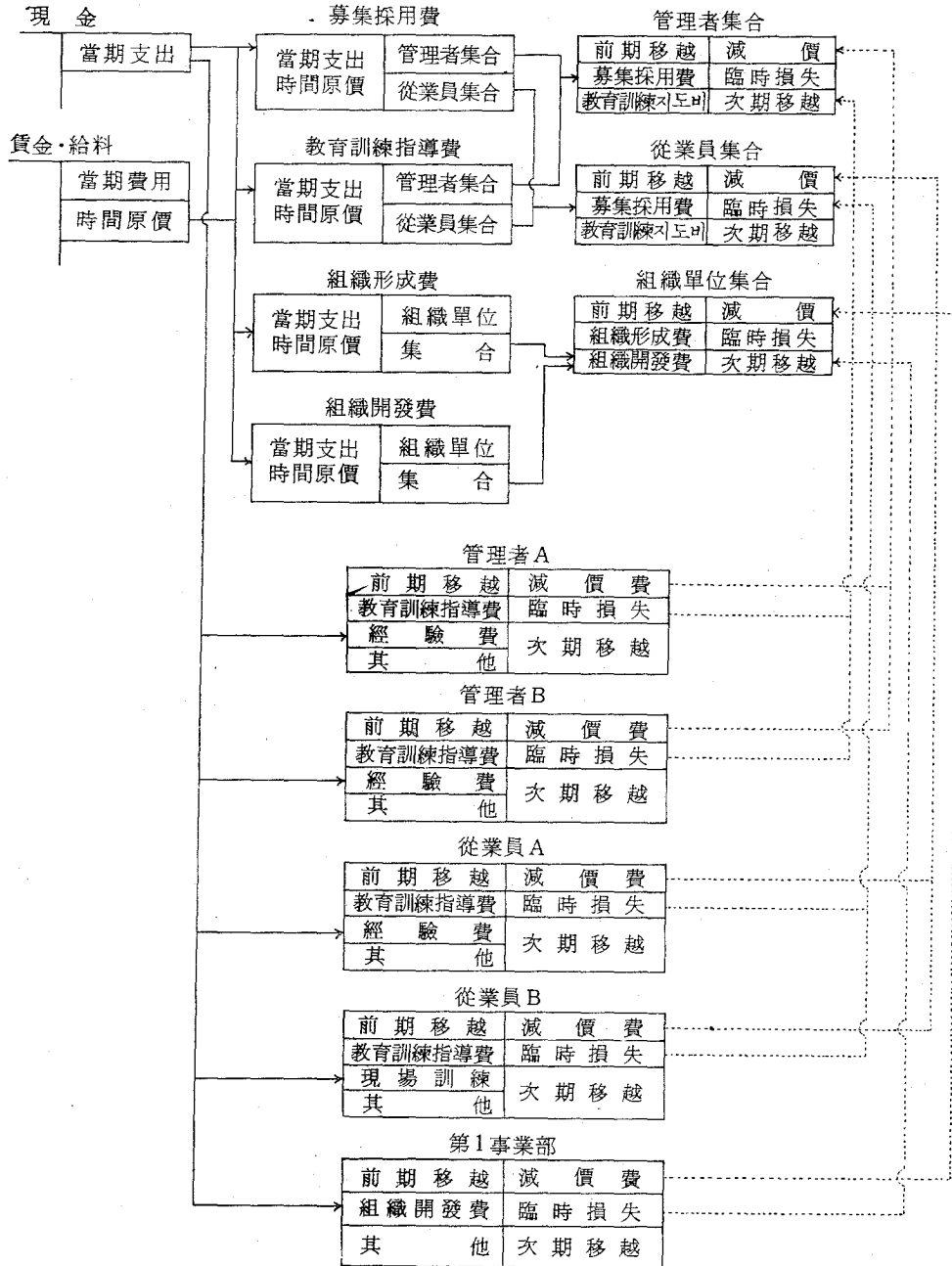
ㄴ. 機能別計定을 總計定元張上의 計定으로하고 個人別 組織單位別 計定은 補助元張上 人名計定으로 하는 경우

이 方法은 人的 資源의 獲得開發에 對한 支出은 機能別計定에서 一次的으로 處理되고 이 는 다시 補助元張의 個人別 組織單位別 計定에서 同時에 파악되어 資產化 또는 費用化 되 게 된다.

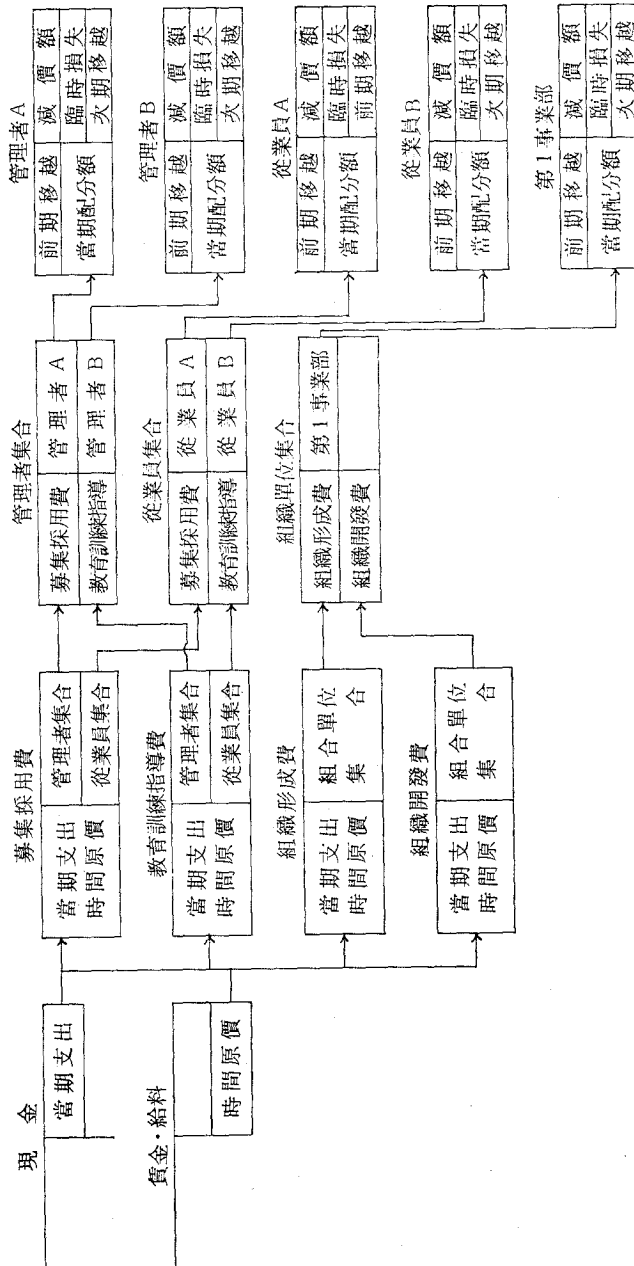
이 경우 總計定元張上 機能別計定은 個人別 組織單位別 計定の 統括計定으로 서가 아니 라 機能別 各計定에의 記入額이 各各 各個人別 組織單位別 計定에 配分되어 있기 때문에 機能別 計定の 借邊 및 貸邊 合計額에 一致한다고 하는 관계인 것이다. 計定體系를 보면 다음과 같다.



ㄷ. 機能別計定과 管理者集合計定 從業員集合計定 및 組合單位別 集合計定을 總計定元張에 設定하고 個人別 組織單位別 計定을 補助元張에 設定하는 경우 計定體系의 例를 보면 다음과 같다.



己. 機能別 計定 各集合計定 및 個人別 組織單位別計定을 모두 總計定元張에서 設定하는 경우 計定體系를 보면 다음과 같다.



V. 人的 資源會計의 問題點

1) 倫理的 行動의 側面에서 問題點

人的 資源會計로 經營者들의 人的 資源에 對한 思考態度가 나빠질 수 있는 가능성이 있다는 것이다. 原來 人的 資源會計는 經營者에게 人的 資源의 重要性을 認識하도록 하여 從業員의 資質을 開發하고 養成하며 從業員을 위한 組織분위기를 造成할 倫理的 責任을 갖도록 의도된 것이다. 그러나 反對로 經營者는 獨裁의 經營과 從業員의 行動을 人爲的으로 操作하는 行動을 취할 수도 있는 것이다. 이것은 經營者의 倫理的 責任을 위배하는 것이 될 뿐만 아니라 企業의 組織雰圍氣를 흐리게 하고 各 從業員의 태도에 否定的 影響을 미치게 하는 것이다.

그래서 人的 資源會計는 X理論 經營者의 經營스타일을 고무하고 하급자를 다루는데 있어서 새로운 管理手段으로 악용될 위험도 있는 것이다.³⁶

行動的 側面의 問題點으로써는 사람들이 모든 人間에 對해 量的 價値를 부여하고자 시도할 것이라는 점이다. 人的 資源의 價値가 받아들여지기 위해서는 個人的 給料水準과 그의 人的 資源價値사이에는 어떤 合理的 相關關係가 存在하여야 할 것이며 企業內의 다른 從業員과의 相對的 關係도 고려 되어야 할 것이다. 그래서 人的 資源價値를 決定 할 때는 個人的 現在 또는 未來의 給料水準을 고려하게 된다. 그런데 人的 資源價値가 個人的 俸給水準이나 昇進을 決定하는데 使用되면 過去의 잘못된 成果評價 또는 잘못된 給料의 決定을 永久化하거나 擴大할 가능성이 있게 된다. 이러한 問題點은 行動的 側面 뿐만 아니라 人的 資源價値에 對한 오해를 불러 일으키고 그 資料의 有用性을 저해하는 결과를 갖어 오게 된다.

倫理的 行動的 問題點을 極少化하기 위해서는

첫째 人的 資源價値의 公表를 비밀로 하고 測定對象의 사람에게도 알리지 않는 方法이다. 그러나 이 方法은 公開의 正當性에 對한 주장이 있고 企業內에서의 信賴性의 問題가 있으며 情報流出로 因한 문제가 發生할 수도 있다.

둘째 人的 資源會計의 基本單位로 個人 보다는 集團을 使用하는 方法이다. 이 方法은 열릴 實現 가능하며 바람직한 解決策으로 생각되나 集團으로써의 人的 資源價値에 對한 測定 問題가 있으며 個人價値를 考慮하지 않으므로써 人的 資源會計 시스템의 效用性을 喪失할 우려가 있다.

2) 外部報告의 問題點

人的 資源會計 시스템의 財務諾表를 人的 資源의 價値를 原價로 表示하는 歷史原價 基準에 의해 作成하더라도 現在의 企業會計原則과 어긋나는 점이 있다. 더군다나 代替原價等 다른 評價基準은 企業會計 一般原則과 더 큰 差異가 있다. 이러한 差異는 內部報告 目的의

³⁶ 南相午, 前揭書, p.853.

管理會計에서는 인정될 수 있지만 外部報告 目的의 財務會計에서는 받아들여지기 어려운 것이다.

人的 資源 會計資料가 公表된 財務諾表에 수록될 경우 財務諾表 利用者가 이를 받아들이고 이해할 수 있는가가 문제된다. 人的 資源會計가 投資者의 意思決定에 어느정도 영향을 미친다는 것이 立證되고 있지만 財務諾表 利用者가 人的 資源 會計資料를 完全히 理解하기에는 상당한 期間이 所要될 것이다. 무엇보다도 人的 資源會計의 問題를 解決하기 위해서는 人的 資源會計에 對한 認識을 높이고 必要性을 느끼게 하는 것이다.

3) 測定의 問題點

人的 資源會計의 問題點은 測定問題의 解決이 어렵다는 점이다. 人的 資源을 計量化 하는 것은 信賴性이 없고 過度한 費用이 所要되며 有用性이 없다고 보는 것이다. 그러나 測定 시스템이란 根本적으로 완벽하기 어려우며 高도의 有用性을 가질 필요는 없는 것이다.

原來 人的 資源會計를 論議하게 된 動機는 傳統會計에 있어서 測定問題로 因해 나타난 것이라는 점을 有意하면 완벽한 測定시스템의 問題는 다른 觀點에서 理解 되어야 할 것이다. 情報經濟學에서 情報시스템을 評價할 때에 가장 重要한 질문의 하나는 情報시스템에 의해 情報價値가 그 情報를 獲得하는데 發生한 原價를 正當化 시켜 주느냐의 問題이다. 그런데 現在로서는 人的 資源 會計시스템이 너무 복잡하고 費用이 많이 所要될 것인지는 明確하지 않다. 그러나 人的 資源 會計시스템의 原價要素는 人的 資源會計로 創出될 수 있는 資料의 量質에 어떤 限界를 가져올 가능성이 있는 것이다.³⁷

4) 稅務上 및 勞動問題上的 問題點

稅務上的 問題는 人的 資源會計가 企業會計에 導入될 경우 稅務上 인정될 수 있는가의 여부와 稅務上的 處理問題이다. 人的 資源會計가 外部報告書에 採擇되면 稅法上으로 認定 되어야 할 것이다. 그래서 人的 資源支出을 現在처럼 發生時마다 當期中의 費用으로 處理 되지않고 資本化하여 投資資產으로 計上하고 一定期間 償却하는 것이 稅務上으로 許容되어야 할 것이다.

勞動問題上的 問題로는 人的 資源會計가 勞動組合의 賃金引上의 수단으로 利用될 수 있다는 점이다. 이점은 아직 明確히 밝혀지지 않았지만 勞動組合이 強力한 나라에서는 勞動組合이 人的 資源會計의 發展을 促進할만큼 中대한 影響을 미칠수도 있다는 것이다.

VI. 結 論

企業은 人的 資源과 物的 資源이라는 두가지 要素로 構成되며 人的 資源과 物的 資源이 有機적으로 結合되어 合理的으로 運用될 때 企業經營의 最大의 成果를 갖어오게 되는 것이

³⁷ 梁貴滋, 人的資源會計의 現狀과 課題, 全南經營論叢, 1980, pp.58~60.

다. 더욱 近者에는 人的 資源이 企業成果에 미치는 영향이 至大하다는 것은 많은 學者들의 研究結果에 의하여 나타나고 있다.

그럼에도 傳統會計에서는 物的 資源에 投資분만을 資產으로 記帳하고 人的 資源에 投資분은 當期の 費用으로 처리하고 資產으로 記帳하지 않은 狀態에서 財務諸表를 作成 公表함으로써 企業의 一側面만의 情報인 것으로 企業全體의 狀況을 투영치 못한체로 情報를 提供함으로써 企業의 利害關係者의 意思決定에 有用한 情報가 되지 못하고 있다.

이처럼 傳統的 會計에서 人的 資源을 資產으로 記帳치 않은 理由는 資產의 概念을 所有概念으로 認識하고 있으며 人的 資源에 對한 投資가 物的 資源에 對한 投資보다 相對적으로 적다는 것과 人的 要素를 貨幣單位로 測定 評價한다는 것이 人間의 尊嚴性을 저해 한다는 立場에서 社會의 通念上 용인되지 않았고 人的 資源 評價의 客觀性 缺餘 恣意性 介入과 檢證可能性의 缺餘때문에 會計對象에서 除外하고 있는 것이다. 그러나 요즘 企業에 對한 社會의 情報 要求는 會計環境의 變化를 갖어 옴으로써 人的 資源의 會計的 記帳을 한 情報를 要求하게 된 것이다.

資產의 概念을 所有權과 결부 시켰던 概念이 ASOBAT를 비롯한 最近의 會計理論은 資產의 概念을 用役潛在力에 두고 있으며 A.A.A는 會計情報 基準으로 目的 適合性 檢證可能性 不偏性 計量可能性을 들면서 目的 適合성이 第1의 基準이라고 하여 客觀性이나 檢證可能性이 매우 적다 할지라도 高度의 目的 適合性이면 有用하다고 하였고 人的 資源에 對한 投資가 집중하고 있고 物的 資源의 成果가 企業의 結果變數인데 反하여 人的 資源은 그 結果에 直接 影響을 주는 原因變數라는 데서 會計가 原因變數를 無視한체 結果變數만을 對象으로 삼을 때 會計的 對象이 制約을 받게 된다. 이와 같은 理由와 論據는 人的 資源의 會計情報化는 現產業社會의 必然的인 要求라는 점에서 人的 資源會計를 研究主題로 한 것이다.

人的 資源會計는 內部的으로는 人的 資源의 適正配置나 人力計劃을 樹立할 수 있는 情報를 提供할 뿐만 아니라 人的 資源의 重要함을 인식시키고 外部的으로는 人的 資源이 未來收益의 源泉이라는 점에서 情報를 提供함으로써 利害關係者들의 經濟的 意思決定에 도움을 주는 것을 임무로 하여야 할 것이다.

人的 資源會計는 實務上에서 發生한 制度가 아니고 會計의 當爲性에 입각한 會計制度이므로 人的 資源會計 시스템의 研究方法은 歸納的 研究方法에 의할 수 없고 規範的 演繹的方法에 의하여 어떤 原則을 유도할 수 뿐이 없다. 따라서 本論文에서도 演繹的方法을 통하여 原則을 定立 하려고 하였다.

기존의 會計制度로도 그 測定과 傳達이 가능한 歷史原價모델에 의한 內部 利用者를 위한 會計制度를 考案하고 다음으로 보다 精巧한 測定모델을 開發하면서 人的 資源의 未來收益 可能價値를 現價化하여 外部利用者를 위한 會計시스템으로 發展시켜 나가는 方向으로 理論을 展開하였으며 人的 資源會計는 그 特殊性 때문에 會計의 技法 뿐만 아니라 數學的 統計

學的 接近方法은 勿論 社會心理學이나 行動科學의 方法까지를 使用한 測定方法과 人的 資源의 情報傳達에 貨幣的 評價에 의한 會計報告等에 關하여 研究하였다.

參 考 文 獻

1. 金英喆, 現代會計理論, 法文社, (1982.)
2. 南相午, 會計理論, 日新社, (1981.)
3. 朴範鎬, 人的資源會計, 貿易經營社, (1981.)
4. 梁貴滋, 現代會計學, 法文社, (1976.)
5. 李正鎬, 現代會計理論, 法文社, (1974.)
6. 鄭守永, 新會計學, 博英社, (1982.)
7. A.A.A, A Statement of Basic Accounting, (1966.)
8. R. Likert, New patterns of management, McGraw-Hill.
9. 金尙鎬, 「人的 資源會計의 一般的 考察」, 月刊經理, 7. (1979.)
10. 李容鎬, 「人的 資源에 關한 研究」, 全南大經營論叢, (1980.)
11. 尹永淵, 「人的 資源의 會計情報化에 關한 研究」, 同德女大, 경영연구, (1982.)
12. 朴範鎬, 「人的 資源評價 모델에 關한 研究」, 弘大論叢, (1981.)
13. A.A.A 「Report of the Committee on Accounting for Human resources」 the Accounting Review, Supplement, (1973.)
14. Baruch Lev and Aba schwartz, 「on the use of the Economic concept of Human Capital in Financial state-ment」 the Accounting Review, January, (1971.)
15. E. Flamholtz, 「A model For Human Resource Valuation; a stochastic Process with service Rewards」 The Accounting Review, Aprill, (1971.)
16. E. Flamholtz, 「Toward a theory of Human Ressource Value in Formal organization」 The accounting Rewiew, october, (1972.)

A Study on Human Resource Accounting

Te-Chong Chung

Dept. of Health Administration

Gwangju Health Junior College

>Abstract<

This paper deals with the problem of measuring and reporting the people's value as organizational resources in business. This problem can potentially help enlarge the scope of accounting in accordance with A Statement of Basic Accounting Theory (1966).

Upon this theory, the objective of accounting is to provide information relevant to the decision of users. Human resource value information seems to have relevance to accounting's objective because management performance results from causal and intervening variables of human resource rather than end variables of financial resources. So, this problem is important to management, investor and accountant as well as other users.

The model presented in this paper is intended as a first step toward developing the accounting information of human resource value in organization.

Measuring and reporting models are two types: cost value and service potential value. Cost value model means outlay cost, replacement cost and opportunity or marginal cost model and service potential model treats with economic value, organizational value, service state value, individual value and whole power value model.

This study consists with following contents; introduction, objectives of this paper, the theory and historical background, approach methodology, characteristics of human resource accounting information, model of measuring human resource value and concluding.