
ヒューマン・リソース会計における 個人価値説と人的組織価値説

照 屋 行 雄

1 問題の所在

企業は、各種の資源を保有し、それらの有効適切な利用によって経済活動を展開している。企業が保有する資源のうちでも人的資源（human resource）が最も基本的で貴重な資源であることについては、企業経営者のもとより企業に一定の利害関係を有する人々が、観念的には比較的早くから認識していた¹⁾。しかしながら、人的資源に関する定量的情報を得るために、これを会計の対象として考えるということは最近までなかったことである。ヒューマン・リソース会計が企業会計の一領域として研究の対象とされ、本格的に開拓されるようになったのは、アメリカにおいては1960年代の後半からであり、また、わが国においてはアメリカにおける研究の動向に刺激されて、やっと1970年代に入ってからである²⁾。

ヒューマン・リソース会計は、企業における人的資源を会計的手法に従って、貨幣金額によって測定し、定量的情報として利用者に伝達することによって、その意思決定に役立てようとする企業会計システムである。このようなヒューマン・リソース会計の基本的課題は、第1には、伝統的な企業会計

論および会計実践にみられる物的資源や財務的資源の会計と同一レベルにまで人的資源の会計を引き上げることである。従来、財貨資源への支出額については、その効果が将来に発現されると予想される部分はこれを貸借対照表上の資産として計上し、資産の種類に応じた費用計算方法に従って費用の合理的な期間配分を厳密に行なっている。しかしながら、人的資源への支出は効果の発現の事実に関係なく、殆んど全額を支出のあった期間の費用として処理しており、適正な期間損益計算を行なう上からは早急に改められる必要がある。

また、第2の課題は、ヒューマン・リソース会計の実践および会計情報の利用を通じて、一方、企業経営者に対して人的資源の企業経営における重要性を正しく認識せしめるとともに、人的資源の適正配置や有効利用を行なわしめ、他方、従業員等にやる気と生きがいを起こさせ、誇りをもたせることである。ヒューマン・リソース会計の究極の目的は後者にあるのであって、この目的を実現できる会計システムの構築こそヒューマン・リソース会計の中心的課題であり、かつ、特徴であるといえる。

ところで、ヒューマン・リソース会計システムの形成をはかるに当っては、まず第1に、会計上の認識・測定の対象である人的資源の概念が明確にされなければならない。なぜならば、人的資源の概念としていかなる内容あるいは考え方をとるかによって、ヒューマン・リソース会計へのアプローチの仕方やヒューマン・リソース会計システム構造が異なってくるからである。

本稿では、ヒューマン・リソース会計の測定対象である人的資源の概念について幾つかの代表的な考え方を比較吟味するとともに、上記の2つの課題を有するヒューマン・リソース会計が採用すべき人的資源概念について、主として個人と組織との関連および会計測定の側面から考察したいと思う。

2 ヒューマン・リソース会計の意義

企業の経済活動における人間要素に関する会計上の取扱いは、特殊なケースを除いて、殆んどが支出のあった期間に全額費用として処理されている³⁾。しかしながら、そのような支出の中には従業員等の募集・採用・訓練・開発や組織の形成・開発に対する支出が含まれており、これらの支出の効果はその殆んどの部分が将来の期間に帰属すべきであることが予想される。伝統的会計あるいは現行の制度会計では、適正な期間損益計算を行なう上から、将来の期間に効果が発現すると期待される支出額については、経過的に貸借対照表の資産の部に計上される。財貨的資源の獲得・開発等に要する支出額についてはこのような合理的な処理を施しているのに対して、人的資源についてはこれと同様な処理は原則的に行なわれていない。明らかに伝統的会計はそれ自体に欠陥あるいは限界があるのであって、人的資源に対する支出が相当額にのぼるに至った今日、このような企業会計システムの改善が強く求められる。

一般に認められた会計原則は、このような人的資源投資についての正当な取扱いを欠いた会計処理によって形成されているので、企業会計の提供する会計情報が必ずしも利害関係者の、企業の実態に関する合理的な判断を保証する結果にはならない。企業における人的資源の諸特性からもたらされる人的資源特有の経済的事実について、これを会計の対象として測定し、情報化しなければならない。このように、社会の企業会計に対する情報要求が強まる環境にあって、企業の経済実態を正しく知る上で最も重要な人的資源の「活動」（費用）および「存在」（資産）に関する会計情報を測定・伝達するためのヒューマン・リソース会計の必要性はますます高まっているといえよう。

アメリカ会計学会（American Accounting Association; AAA）の『ヒュー

マン・リソース会計委員会報告』によれば、ヒューマン・リソース会計 (Human Resource Accounting; HRA) とは、「人的資源に関するデータを識別し、測定して、この情報を利害関係者に伝達するプロセス」である、と定義している。⁴⁾ この定義によれば、現行の伝統的会計が行なっている人的資源支出額の費用化処理が単なる便宜的な一つの方法であるにすぎないことは明らかである。同時にまた、そこには伝統的会計の拡張によって容易に実施が可能となる人的資源投資額の資産計上のみをもって十分と考えることも妥当でないことが含意されているといわなければならない。すなわち、ここでは人的資源の企業に対する投資原価のみならず、経済価値の測定も考慮に入れないといけないということである。

同委員会報告は、この定義を踏えて、ヒューマン・リソース会計の目的をつぎのように明らかにしている。

「ヒューマン・リソース会計の目的は、企業について内部的および外部的に行なわれる財務上の決定の質を改善することである」(The purpose of HRA is to prove the quality of financial decisions made both internally and externally concerning on organization⁵⁾。

ここでは、まず第1に、ヒューマン・リソース会計が単に経営管理上の意思決定のためにのみ利用されるものではなく、ヒューマン・リソース会計により測定・伝達される会計情報は広く外部の利害関係者にも役立つことを目的としていることが表明されている。⁶⁾ また第2に、これまでの伝統的会計情報にヒューマン・リソース会計情報が加えられることによって、それを重要な判断基礎とした利害関係者の意思決定の内容がより適切なものとなることが期待されている。この AAA による HRA の構想の背景には、次のような問題認識がある。すなわち、人的資源が企業の経済活動および財政状態を構成する不可欠の貴重な要素であるにもかかわらず、現行の会計実務においてそれについての適切な会計処理が行なわれていない。従って、それを欠いた会計情報は企業の実態を正しく反映したものとはいえず、そのような会計情

報を判断基礎として行なった利害関係者の意思決定は、ヒューマン・リソース会計情報を欠いた分だけ合理性を欠くことになるのである。

さて、このようにヒューマン・リソース会計は企業における人的資源に関するデータを識別し、測定し、情報化することを一般的目的とするが、それは一方では、企業の経営管理者の経営計画の設定や業績評価等に役立たしめるとともに、他方では、外部の利害関係者のための経營業績の評価や投資等の意思決定に役立たしめるように情報伝達されることはもちろんである。しかしながら、ヒューマン・リソース会計の構想するところはこれだけにとどまるものではない。ヒューマン・リソース会計は、単に人的資源の会計的測定と伝達による人的資源の合理的な利用と保全を行なうことを終極の目的とするものではない。もし、人的資源会計が企業の経営効率の上昇のみを意図するものであるならば、理論としての研究は展開し得ても、その実践は極めて困難となるであろう。そうなれば、会計実践に対する指導性が発揮されてはじめて意義をもつヒューマン・リソース会計の理論そのものが社会的承認を獲得できないことになるのは明らかである。ヒューマン・リソース会計を制度化することによって人的資源のもつ原価や価値を貨幣金額的に測定し、情報化するということは、なにも人的資源を物的資源や財務的資源と同質にみなすということを意味するわけではない。

わが国でヒューマン・リソース会計の研究に最も意欲的に取り組んでこられた若杉明教授は、ヒューマン・リソース会計の真の目的を次のように説いておられる。

「人間資産会計（ヒューマン・リソース会計のこと…筆者注）の真の目的は、人間資産会計情報を通じて、企業の経営者に対しては組織のあり方や人事政策の核心にふれた重要性を示し、また利害関係者に対しては、人間資産の状況や経営者の人間資産に対する取扱い方を正しく評価せしめることによって社会的プレッシャーとして、経営者に間接的に人間資産に対する正しい取扱い方を促すことにより、結果において企業内の人々にやる気をよび起し、

生きがいをもたせ、その結果として企業の経営効率の向上を期待しようとする点にある⁷⁾」。

若杉教授の構想するヒューマン・リソース会計（人間資産会計）は、上の文言に明確に示されているように、企業内の人的資源の貨幣的測定による経営効率の増進が本来の目的ではなく、むしろ人的資源に関する正確な経済的情報を伝達・利用することによって、企業内の従業員等にやる気と生きがいを感じさせ、結果的にそれが経営効率の上昇につながっていくことを意図しているのである。これはまさに人間尊重の会計学としての展開を意味している。ただ、同教授の見解は、リカートを中心にしたミシガン大学の研究グループがヒューマン・リソース会計を、企業内の経営管理目的のためのヒューマン・リソース会計情報の利用を意図した内容よりははるかに広く、また、AAAのヒューマン・リソース会計委員会が報告したヒューマン・リソース会計の目的よりははるかに明確に、ヒューマン・リソース会計についての独自の構想を展開しているといえよう。

わが国におけるヒューマン・リソース会計の研究は、それほど多くはないが、基本的にはこの若杉教授の構想する見解が多くの支持を得ているように思われる。それは、第1に、ヒューマン・リソース会計の構想それ自体が、かなり以前から研究が進められてきた経済学における人的資本の投資効果測定理論に刺激を受けたというよりも、むしろ直接的には、経営学におけるリーダーシップ論の展開に刺激され、これに会計専門家が企業会計における人間尊重の新しい問題領域として開発するに至ったこと、第2に、ヒューマン・リソース会計の問題領域を、単に人的資源に対する支出額のうち、損益計算上将来期間に帰属すべき部分についての資産計上の伝統的手続を厳格に適用していくことをもってヒューマン・リソース会計の任務とするだけでは、伝統的な企業会計に対するヒューマン・リソース会計の独自の存在意義が極めて弱いものとなること、第3に、人的資源には物的資源や財務的資源にない諸特質が認められるため、それを正しく反映せしめるような会計処理

をしなければならないこと、および第4に、企業内の人間の尊重および生きがいづくりに会計学として貢献し得るヒューマン・リソース会計は、人間尊重の会計学としての理論体系を構築していかなければならないこと、などによるといえよう。本稿で定義づけるヒューマン・リソース会計の構想もまた、上記の理由によって若杉教授の見解に従うところである。

ここに、かかる特色をもつヒューマン・リソース会計の問題領域について改めて明らかにしておきたい。ヒューマン・リソース会計の問題領域には、その目的観からすれば、大きくわけて二つあると考えられる。すなわち、第1は、人的資源に対する投資額の計上の問題であり、第2は、人的資源に特有の諸特性をいかに会計的に取り扱うかという問題である。

第1の問題点は、現代会計学が、今日ではそれほどの説得力をもたなくなったある種の理由により人的資源についての適正な会計処理を怠っている問題を是正する作業である。例えば現代会計では、備品や建物等の物的資源に対する支出については、その支出の効果が将来の期間に発現し、従って、将来期間の収益獲得活動に貢献する部分を今期の費用処理の部分から分離して、貸借対照表上資産として計上し、次期以降に繰延べる会計手続（費用の期間配分）を厳密に行なっている。ところが、人的資源に対する支出についてはその全額を支出のなされた期間の費用として処理するが、建物等への支出にみられるような費用（原価）の配分手続は適用されていない。この場合、人的資源への支出が全額その期間の人的資源の利用（労働用役の消費のための支出）のみに対して行なわれるのであれば問題はない。しかし、実際には、人的資源に対する支出のうちには人的資源の利用のためばかりでなく、他方では、従業員の募集・採用および教育訓練、管理者の開発、人的組織の形成および開発などのように、人的資源の獲得・開発についての支出も含まれている。しかも、これら人的資源の獲得・開発に対してなされた支出の効果は、むしろ将来の一定の期間にわたって発現されるものである。従って、人的資源の獲得・開発に対してなされた支出の殆んど部分が、資本的支出である

ということが認識されなければならない。問題は、人的資源についての資本的支出が収益的支出と誤って処理されているために、現行の期間損益計算が著しくゆがめられることにある。これは、明らかに現行の企業会計の不備であって、ヒューマン・リソース会計の適用によってすみやかに是正されなければならない点である。

次に第2の問題点は、ヒューマン・リソース会計固有の領域として認識される問題についてである。この問題点は、ヒューマン・リソース会計の真の目的が、その実践を通じて、企業内の人々にやる気と生きがいを惹起させるということにあるところから当然に導出される課題である。まず人的資源に特有の諸特質を認識して、その経済的側面を測定し、情報化することによって、一方では経営者の経営管理上の諸決定及び外部関係者の意思決定の質を高める役割を果たし、他方では従業員等にやる気を起させ、生きがいを感じさせる上での有効な会計システムを構築することである。

第1の問題は、伝統的会計の基本原則である費用分配の原則の適用による人的資源投資額の資産化と費用化の問題であり、理論的には比較的容易に解決することができる。しかしながら、第2の問題はかなり困難な課題といわなければならない。人的資源は他の資源と異なり、人的資源のおかれた環境条件により、あるいはそれ自体の自由な意思によって企業に対して発揮するサービス提供能力（人的資源の公益的価値）が変化する特性を有している⁸⁾。従って、このような固有の特性を有する人的資源の会計は、これまでの伝統的会計手法のみならず、経営学における近代組織論の概念や社会心理学的手法の援用、さらには、統計学、数学、情報理論、測定理論、システム理論などを導入した、いわゆるインターディシプリナリー・アプローチが必要とされる。

ヒューマン・リソース会計の展開にあたっては、極めて多くの理論的・実践的困難が横たわっているとしても、ここに述べた第1および第2の課題について、理論的に整合性のある解決がはかられるような会計システムが構築

されなければならない。

3 効益力創出の主体と客体

企業が有する各種の資源の中でも、その性質あるいは機能という点では人的資源とそれ以外の資源とでは著しく異なることが知られる。端的に言えば、企業の有する土地、建物、機械、原材料、商（製）品などの資産はすべてが人的資源の統御のもとに経営目的活動に参加する関係にある。しかも社会的には、これらすべて（但し、土地については自然のままに存する限りにおいて除く）が、本源的には人的資源の提供する労働用役によって生産されたものである。このことは、一面で人的資源の企業における重要性を認識させるとともに、他面ではそれらの価値の会計的測定・表示に次元の異なる会計原則および手続を必要とするのではないかとの問題意識を抱かせることになる。後者は、当然にヒューマン・リソース会計における人的資源の概念を考える際に、有力な一つの観点を提起することになる。すなわち、人的資源の会計的認識・測定にあたっては、物的資源や財務的資源に対する現行の会計処理とは異なる次元で、新たな固有の会計処理が必要とされるべきだとする見解である。

この観点から人的資源の概念を検討するならば、ヒューマン・リソース会計が基本的に問題にしようとしている人的資源の収益獲得能力（潜在用役）は、他の物的資源や財務的資源の効益力を生み出す本源的能力であって、その意味においては物的資源や財務的資源の潜在用役（価値）とは全く異質のものであるという主張が行なわれる。⁹⁾ 人的資源の本質に関することのような考え方を、ここでは効益力創出主体説と呼ぶこととする。他方、人的資源も物的資源や財務的資源と同じく、企業との関係（経済的には所有関係に準ずる帰属関係として理解することができる）という観点からみて、前者の抽象的な本源的能力によって創出された潜在用役をもつものとして把握する考え方

を、ここでは効益力創出客体説と呼ぶこととする。

効益力創出主体説によれば、人的資源に資産性を与えようとするれば物的資源や財務的資源とは異なる概念範疇でなければならないことになる。そうなれば、一つの会計システムの中に資産概念が2種類混在することとなり、もはや伝統的会計理論における資産概念の枠を完全に越えるものとなる。葛村剛雄教授は、ヒューマン・リソース会計における人的資源を、一般に企業目的に対して組織化された人的組織価値とみなす基本認識を前提にして、「人的組織にみられる収益力要因としての性質は、収益創出主体の意味におけるものであるのに対して、財貨資源にみられる収益力要因としての性質は、収益創出客体つまり収益創出手段としての要因であるにすぎない¹⁰⁾」と述べ、両者を同じ資産概念に含めることは収益力要因としての異質性のゆえに疑問であると主張されている。ただ、同教授は、他方では伝統的会計理論における営業権（のれん）に含まれる人的組織価値は、「生きた実体である人間組織が創出した結果としての企業に有利な状況ないしは企業信用とみるべき¹¹⁾」であるとして、制度会計上認められている買入営業権のみならず自己創設営業権も他の有形・無形の財貨資源（収益力要因）と、会計上の取扱い（資産計上など）において本質的に異なるところはないとの考えを述べている。

すでに述べたように、本稿で意図しているヒューマン・リソース会計の課題は、現行会計から欠落した人的資源に関する資産計上を中心とした会計を物的資源や財務的資源の会計のレベルにまで引き上げるとともに、さらに人的資源に特有の諸性質を会計システムの中に正しく組み込んで定量的情報体系（非貨幣的情報も含む）を構築していくことにある。後者の問題については、必ずしも伝統的会計理論の概念や処理システムの枠内ですべてを解決していけるとは考えていないが、しかし、前者の問題の解決に当っては、当然適用される会計諸概念は人的資源もその他の資源も同一でなければならないわけであり、また、会計理論の首尾一貫性を確保する上から、基本的には両者を統合して理解することができる会計理論を追求していくべきであると考え

える。このような目的観並びにつぎのような理由を主たる根拠とすれば、人的資源の本質に関する効益力創出主体説の主張には同調できないといわなければならない。

まず第1に、経営学での厳密な理解に従えば、企業における従業員等は商品としての労働力（人間の生きた実体のうちにのみ存する）を企業に売っているわけであり、従って、従業員等の価値とは、本質的にはこのような労働力の企業の生産活動のために発揮し得る価値総体ということになる。もちろん、企業とこれら従業員等との関係は完全な所有関係にあるわけではなく、一定の契約に基づいて労働力が他の生産要素（経済資源）と協働して、企業の生産活動実現のために一時的に消費されるという関係として理解されるわけである。ところが、企業は契約によって特定の経済的関係が成立した労働力に対して、一方で当面の生産のために消費するとともに、他方で将来の生産を確保するために開発（経済的価値犠牲を伴って労働力を獲得することも含む）しなければならない。企業内の人的資源価値を認識して、会計上資産として測定・表示されるものは、消費された労働力部分（労働力の発現形態としての労働であって、会計上賃金や給与として認識される）ではなく、将来において消費されるべき労働力それ自体である。

第2に、効益力創出主体説では、労働用役の創出源泉である労働力が、本源的には他の物的資源や財務的資源を生産したのであるから、それらとは異質のものであると主張するわけである。しかしながら、確かにこの労働力は物的資源や財務的資源を統御して合目的的に企業の生産活動を実現していく重要な職能を果たすとはいえ、単独で企業目的を達成する能力を持たないことは自明である。従って、企業にとっては物的・財務的資源と人的資源が各々の職能を果たすことによって自己の生産活動が展開されるわけである。企業目的に対する貢献能力という意味では同一範疇で認識することができ、また、同質的基盤の上で測定することができる。

この場合、企業との一定の契約関係にある人的資源は、もはや当該企業の

生産目的の達成が動機づけられており、これによって企業の目的活動に従わざるを得ない状況におかれ、所有に準じた帰属関係が生じるのである。そうなれば、自己のもつ労働力は経済主体一般に対する生産能力一般から、当該特定企業に対する潜在的貢献能力に質的転換がはかられているものと理解しなければならない。この特定企業とそれに帰属関係を有する人的資源との関係から考察すれば、企業内の人的資源の本質を、効益力創出主体としての生産能力一般ではなく、企業目的によって統合された効益力創出客体として、他の物的資源や財務的資源と同質的に認識することが合理性をもつこととなる。

4 個人価値説

前節で、ヒューマン・リソース会計における人的資源の概念を、主として人的資源の企業に対する帰属関係の認識の観点から、物的資源や財貨的資源と同質的な効益力として認識することができることを考察した。この考え方を前提として、つぎに人的資源の概念を具体的に検討することとする。

ヒューマン・リソース会計そのものに対する研究がそれほど多くないため、人的資源の概念についての論議もそれほど多くない。これまで明らかにされている見解は、基本的には次の3つである。第1は、個人の有する能力や技術を人的資源の価値とみなす個人的価値説で、フラムホルツ (Flamholtz, Eric G.)、ヘキミアン (Hekimian, James S.) およびジョーンズ (Jones, Curtis H.)、レブ (Lev, Baruch) およびシュバルツ (Shubartz, Aba) などによって主唱されている。第2は、個人を構成員とする人的組織の有する生産能力の価値を人的資源価値とみなす人的組織価値説で、リカート (Likert, Rensis)、ハーマンソン (Hermanson, Roger H.)、ブラメット (Brummet, Lee R.)、パイル (Pyle, William C.) などによって主唱されている。また、第3は、第2の人的組織の有する生産能力の価値と顧客信用の価

値の複合値をもって人的資源の価値とみなす考え方である。この第3の概念は、主としてリカートによって主張されているところであるが、彼は顧客信用の価値を決定する要因として、①監理者行動、②従業員の動機づけと行動、および③製品やサービスの価格と品質の3つをあげており、とくに③の要因は人的資源価値を問題とする限りにおいては概念的には除外されなければならない性格のものであるとする。¹²⁾それゆえ、この第3の考え方は、このうちに含めて概念化されている顧客信用価値を切り離して、第2の人的組織価値説に統合して理解することができるであろう。ただ、第1と第2の見解の関係については、若杉教授が述べておられるように、相互に排他的な関係ではなく、「第一次的な認識・測定の対象を個人価値とするか、それとも人的組織価値とするかのちが¹³⁾い」であって、必要なら測定された個人価値を統合して人的組織価値を計上できるし、また逆に、人的組織価値を構成員個々人に分配して個人価値を計上することもできるわけである。このような基本認識を踏まえて、各々の見解の内容を吟味するとともに、両説のうち、ヒューマン・リソース会計理論の展開に当ってより適切と思われる人的資源概念とその論拠を明らかにしたい。そこで、まず個人価値説について考察しよう。

ヘキミアンおよびジョーンズは、個々の経営管理者の有する経営管理能力や従業員の業務執行能力はこれを会計上資産とみなして処理すべきであり、そうすることによって人的資源に関する合理的な計画設定や人材配置が行なえることになると説いている。¹⁴⁾彼らは、具体的には、企業内に幾つかの人的資源獲得のための投資意思決定部門（invest center）を設置して、企業内従業員市場における投資部門相互のセリにより、他部門従業員のスカウトを行なう方法を基礎としてヒューマン・リソース会計の展開を試みている。そこではセリによってつけられた最終値を当該従業員の測定値として用いることになる。

次に、個人価値説に立つ有力な論者の一人であるフラムホルツによれば、ヒューマン・リソース会計研究の基礎的単位（Basic Unit）は、企業内の個

人におくべきであるとされる。その理由として、フラムホルツは次の2つを示している。すなわち、第1に、企業の経営意思決定（従業員の採用、訓練、配置、作業計画、昇進、報酬等に関する決定）の殆んどが個人に焦点をあてており、その意思決定の効率を高める上で個人価値の測定値が有用であること、および第2に、人的組織価値総体をその構成要素である個人に分割して、個人価値を求めることは不可能であるのに対して、個人価値の測定結果（measures）は原則として、部門や事業部さらには企業全体のような一定の人間集団（人的組織）の価値を測定する際に総計されうること、の2点である。彼は、このような考えに基づき、個人価値こそ最も妥当な人的資源の基本概念であるとして独自のヒューマン・リソース会計モデルの構築をはかっている。

以上、個人価値説に属する2つの見解を述べたが、要すれば、個人価値説とは、企業内の構成員個人をもって人的資源の内容とみなし、従って、測定・伝達の対象を個人におこうとする考え方をいうのである。もちろん、この主張の中にも、個人価値の測定結果を総計することによって、必要に応じて人的組織価値を算定表示しうることが含意されていることは前述のとおりである。個人価値説の特徴は、先のフラムホルツの第1の理由に端的に示されているように、人的資源に関する企業内の経営意思決定の中心の対象が人的組織の構成員個々人にあるところから、それに関する合理的な意思決定が行えるためには個々人についての定量的情報が作成されうる会計システムが構築されなければならない。そして、ヒューマン・リソース会計の測定対象は個人価値でなければならないという点に存すると理解される。しかしながら、このような個人価値説の論拠には幾つかの点で問題があるといわなければならない。以下では、これらの点について考察してみることにする。

まず最初に、ヒューマン・リソース会計情報の利用目的は、これを企業内部の経営管理目的にとどめず、外部の利害関係者による利用にまで拡大することが基本的に要請されている。そのためには企業全体、さらに必要があれば

ばプロフィット・センター別等の人的組織価値の測定表示が必要である。個人価値説によれば、個人価値の測定値を集計することによって人的組織価値を表示することになるが、個人の価値の総計が単純には組織全体の価値とはならないのであって、個人価値説ではこの点の理解が欠落している。

次に、個人価値説は経営学等における企業組織の本質に関する研究成果に注目しておらず、従ってまた、人的資源に関する真の経営管理目的を理解していないといわざるを得ない。そのために、ヒューマン・リソース会計の機能を、単に人的資源たる個々人の募集、採用、訓練、配置、昇進等の決定に関する情報提供に狭く解する結果となっている。経営学における近代組織論の創始者であるバーナード（Barnard, Chester I.）は、組織を定義して、「組織とは、二人またはそれ以上の人間の意識的に調整された行動または諸力のシステムである」¹⁵⁾（頭点筆者）と述べている。バーナードは組織をこのように理解した上で、組織の生成と存続のための基本的要素の一つに、「共通の目的（a common purpose）」¹⁶⁾をあげている。そして、各人が組織の共通の目的を理解するところから協同への意思（動機づけ）が生起し、高まるのであり、そこに経営者の重要な職能が存すると主張しているのである。このようなバーナードの理論を援用すれば、人的資源の管理についての究極の目的は、組織目的活動に対する協同の意欲を高めることにあり、そのためには会計的測定に基づく人的組織価値情報の利用による人的組織（企業全体および部門別）に対する経営意思決定、および組織の相対的価値情報の当該組織構成員への提供が最も重要となる。このような意味において、人的資源の測定対象を個人価値におく個人価値説には問題があるといえるのである。

最後に、これは上の2つとも密接に関連するが、個人は企業内の特定の人的組織に配置され、そこで特定の共通目的とそれを遂行するのに必要な物的手段が与えられてはじめて、企業組織に対する生産能力の発揮（貢献）が可能となるのである。従って、当該組織内の客観的な環境条件が当該個人の能力発揮（個人価値）にかなりの程度影響を及ぼすことになる。たとえば、管

理者のリーダーシップが秀れ、組織内のコミュニケーションが円滑に機能しているような組織の生産能力（人的組織価値）は、単に構成員個々人の価値の総和にとどまらず、それをはるかに上回った価値をもつであろう。また、逆の場合には総和が当該組織の価値を正確に表すとはいえないであろう。このように考えるならば、フラムホルツのいう個人価値の第2の特徴点は、逆に人的組織価値の個人への分割は合目的的に可能となるのに対して、個人価値の総計をもって人的組織価値とみなすことができるのは例外的事項に属するといわなければならないのである。

5 人的組織価値説

人的組織価値説は、企業における人的資源の価値測定の第一次の対象を、企業が全体組織としての実質を有するところから、構成員たる個人の価値におくのではなく、人的組織の価値に求める考え方である。かかる人的組織価値説の主張の基本は、個人の有する能力（knowledge）や技術（skill）が企業目的のために発揮されるのは、当該個人が企業内の特定の組織に配置されるという事態に至ってからであり、従って、個人の能力や技術それ自体が独立に価値をもつものとして認識・測定されることは妥当でないとみるところにある。この考え方を代表する論者はリカートである。

リカートの認識する人的資源概念には、人的組織の有する生産能力の価値と顧客信用の価値の2つが含まれているが、ここでは後者の顧客信用価値の側面は切り離して考えることとする。リカートは、企業内の人的資源の価値の大きさは個人の属する特定組織の状況（特性）に大きく左右されるとして、人的組織価値の測定に当ってはまずこの組織特性が調査・分析されなければならないと主張する。そして、組織の特性を規定する要因（要因変数）として、「リーダーシップの質」ほか11個の変数をあげている¹⁷⁾。もちろん、この場合の測定の対象は、人的組織への投資額（原価）も含まれるが、さらに特

定時点における人的組織価値（現在価値）に重点がある。

このように、リカートの主張に代表される人的組織価値説の特色は、組織との不可分な関係において個人の価値を認識し、かつ、これらの個人価値が企業の全体組織あるいは単位組織の組織活動の中で統合されて生み出される人的組織の価値を第一義的にとらえる点にあるといえよう。これはまた、ヒューマン・リソース会計の本来の目的が、企業組織の構成員たる個人をして所属する組織への帰属意識を高めさせ、結果として経営効率の向上を目指すというところにあることに照して合目的な概念であるということができるであろう。

他方、人的組織価値説にはこのようなメリットの存する反面、フラムホルツなど個人価値説に立つ論者が一様に指摘するように、とくに内部管理目的のために必要とされる総体としての人的組織価値の個人への分割が極めて困難であるという問題がある。人的組織価値を個人に配分する合理的な基準が容易にみつからないというのである。しかしながら、ヒューマン・リソース会計情報の作成目的からすれば、企業の全体組織あるいは部門組織の人的要素のもつ組織価値が、他の物的資源や財務的資源も含めた企業全体の価値の中で、どのようなウエイトを占めているかについての定量的情報を企業内外の関係者に伝達することが最も重要であるため、ここでデメリットとして問題とされる個人情報とは第二次情報要求に属するといわなければならない。しかも、第一次的に測定された人的組織価値を構成員個々人に配分する基準の開発は、個人価値の総計によって欠落する協同の価値（特定の組織に所属する個々人が、相互に相手の決定や行動を意識した上で行なう諸活動によってもたらされる企業への貢献）の測定よりは、はるかに容易であることが認識されるのである。

さて、ヒューマン・リソース会計の研究の焦点が、人的資源の歴史的原価および現在価値の資産計上の問題にあることは前述したとおりであるが、人的資源の概念を検討するに当たっても、一般にそれが現行会計上の資産要件を

18)
充たして得るかどうかの一つの重要な判断基準とされている。一般に会計上の資産要件としては所有概念への適合性と貨幣的計測可能性があげられている。しかし、この点については、必ずしも絶対的要件ではない。すなわち、今日の企業会計では、一方で繰延資産の計上によって所有性要件が、他方で引当金の計上によって客観的な貨幣的計測可能性要件が、企業会計の目的である期間損益計算の適正化の前に、それぞれ相対化されているのである。従って、人的資源の概念に関する諸見解を比較検討するに際しては、このような資産計上への適否をその論拠の一つにすることはそれほど重要な意味をもたないといえる。むしろ、そこでは、ヒューマン・リソース会計の実施目的に従って、より合目的的な人的資源の概念規定を行なうことが必要であるといえる。

先に、個人と組織との関係を正しく理解する側面から、個人価値説の問題点を幾つか示したが、それは同時に、人的組織価値説の優位点を説明する根拠ともなるのである。企業外部の利害関係者にとっては、企業の過去の業績を知ることに関心があることはいうまでもないが、それと同時に、企業内の人的資源の貢献度、さらには人的資源たる従業員の企業に対する貢献意欲の状態に対しても、それらが将来の企業の業績に決定的な影響を及ぼすものだけに重大な関心をはらわざるを得ないといえよう。従って、かかる人的資源に関する定量的情報がヒューマン・リソース会計情報に求められていると理解される。また、企業内部の経営管理者にとっても、企業内の各単位組織の企業目的への貢献意欲がどの程度高まっているかということを観察することが最も重要な管理職能となっており、その点からも人的組織価値の測定・伝達が最優先の有用性をもつこととなるのである。

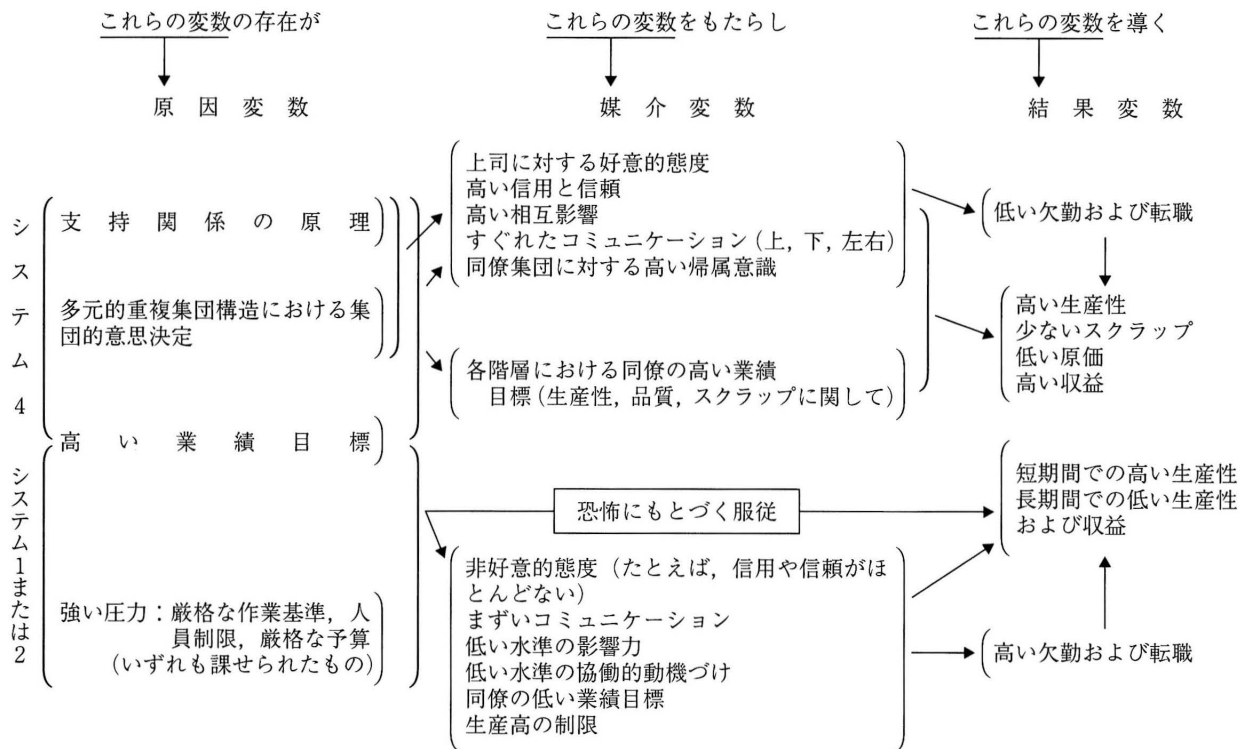
個人の貢献能力が組織の状況によって大きく左右されることについては、すでにミシガン大学の社会行動研究所 (Institute of Social Research; ISR) の長年にわたる膨大な調査結果によって実証されている。リカードの指導のもとに行われた同研究所の組織特性に関する調査結果より導き出された結論

として、彼らは「システム4の原理」として知られる独特の経営管理システムを開発し、提唱している。この中で彼らは、まず組織特性を規定する諸変数を、原因変数（単独変数）、媒介変数（中間変数）および結果変数（従属変数）の3つに大別している。そして、これらの変数間の相互関係は、まず組織構造および経営方針、経営管理者による決定、リーダーシップの方法・機能・行動などが独立に当該組織の業績を左右する原因変数として作用し、それが従業員の企業組織に対する忠誠心や動機づけなどの媒介変数を通じて組織内環境条件を規定する。それによって最終的に組織の生産性、収益などの組織業績としての結果変数が示されることになる。これら3変数間の単純化された相互関係は、図表1のような図式によって説明されている。¹⁹⁾

このように、個人と組織との関係からみる限り、人的資源概念として人的組織価値説の立場がすぐれていることが理解されるが、次に、人的資源の測定の側面より人的組織価値説の特徴を考察することによって、人的組織価値説のもつヒューマン・リソース会計目的への適合性を確認し、人的資源概念としての妥当性を明らかにしたい。

ヒューマン・リソース会計の課題は、会計手続的には人的資源投資額に対する期間費用配分の手続と、将来における潜在的効益力（効益価値）の資産化手続の2段階に区別して理解されている。従って、このような課題をもつヒューマン・リソース会計では、人的資源の内容を個人価値に求めようが、測定・伝達される対象は「原価」と「価値」の両方におかれることになる。このうち「原価」は、物的資源や財務的資源と同じく、人的資源の獲得・開発・配置に要した支出額であり、それを基礎として人的資源の評価額が測定・表示されることになる。人的資源が物的資源や財務的資源と同じ性質をもつものであれば、物的資源や財務的資源の上に行なわれている支出原価に基づく測定・表示をもって合目的的な会計といえるであろう。その限りにおいては、伝統的会計の拡大によって人的資源投資額の資産化と費用化の処理を行えばよいことになる。実際、人的資源については、かかる支出原価を評

<図表1 システム4の原理>



（注）システム1または2と，システム4における変数間関係の単純化された図式

価値基礎にした資産化・費用化の処理がこれまで行われてきていないために、この処理のレベルにまで人的資源の会計をまず引き上げることが先決であるとする問題意識が、ヒューマン・リソース会計展開の出発点となっていると、いって間違いのないのである。そして、この問題は、ヒューマン・リソース会計の実施に際して当然に解決されなければならないし、また、比較的容易に解決されうる性質のものである。

しかしながら、人的資源たる従業員等は、企業に採用された後、研修を受け、配属され、さらに現場訓練を受ける過程で、その有する能力（経済価値）が大きく変化していくという特質をもっている。これは物的資源や財務的資源と根本的に異なるところである。一般的には、長期の一定時点までは企業への貢献能力が高まる傾向にあるといえるが、しかし、それを左右するのは、外的要因としては所属組織の状況（すなわち、構成員にやる気と生きがいを与え、生産意欲を高めるような組織であるかどうかの程度）であり、他方、人的資源それ自体の内的要因としては、組織の状況に大きく影響された動機づけの程度ということになる。かかる人的資源の特質を正しく認識するならば、人的資源の測定基礎を支出原価に求める会計からもたらされるヒューマン・リソース会計情報は、人的資源に関する部分的情報にすぎないことがよくわかるであろう。

ヒューマン・リソース会計が独自の問題領域を開拓していく上でより重要な課題は、このような人的資源の特質を反映した人的資源の価値の測定・表示にあるといわなければならない。けだし、人的資源への支出額は単なる経済価値の犠牲部分を示すにとどまり、いかなる時点、いかなる意味においても、人的資源の価値を表すものではないからである。なお、この場合の価値は、人的資源が有する潜在的用役であって、将来一定の期間継続して企業業績に対して貢献し得る経済的価値を意味する。いま、一方、経済資源の獲得等のために支出された対価を犠牲価値と呼び、他方、将来における収益獲得能力のことを効益価値と呼ぶとすれば、人的資源の原価は犠牲価値に属

し、また、人的資源の価値は効益価値に属すると言いかえることができる。²⁰⁾

さて、人的資源を犠牲価値をもって測定することによって人的資源の企業に対する効益力を十分に表示することができ、従って、ヒューマン・リソース会計の真の目的が十分に達成できるということであれば、人的資源の概念として個人価値をとろうが、人的組織価値をとろうが、それを前提として構築されるヒューマン・リソース会計システムに本質的な相違は生じない。むしろ、人的資源の概念に関する両者の立場について議論すること自体が不要であるといえよう。今日、ヒューマン・リソース会計の理論的フレームワークを構築するための基礎的概念の一つとして、真っ先に人的資源の概念の問題がとり上げられているのも、また本稿でかなり詳細に論究しているのも、結局はヒューマン・リソース会計の中心課題がその有する個人価値を測定・表示することでなければならないとの基本認識に立っているからである。

そこで、このような人的資源価値の測定の面から考察すれば、人的資源を人的組織のもつ生産能力の経済価値とみなす人的組織価値説が、個人価値説に比べてはるかに適切な概念であるといえよう。その主たる論拠をまとめると、次のとおりである。

第1に、個人の有する能力や技術は、当該個人が企業内の特定の組織の活動目的によって統合されてはじめて企業に対する効益力として発揮されるのである。その意味で、企業業績に対して果たしている個人の貢献は、所属する組織全体としての貢献結果として第一次的に認識されなければならないということである。

第2に、効益価値の測定は、個人については、組織上あるいは業務上の立場の相違により、測定可能なグループと測定不可能なグループがある。たとえば、生産や販売の現業部門に配属されている個人は、生産実績や販売実績が直接的に測定できるため、将来における収益獲得能力を一応見積ることができる。²¹⁾しかし、スタッフ部門や経営管理者個人については、そのような測

定の基準が得難いことから、将来効益力を測定することは殆んど不可能である。従って、人的資源の有する将来効益力の測定の可能性からみて、人的組織価値により高い合理性が認められると考えられる。

第3に、会計情報の利用目的に照らせば、人的資源に関する情報は、物的資源や財務的資源と違って、その発揮する将来効益力を明らかにするのではありません。意味がないということになる。人的資源に対する支出額は、人的資源の獲得・開発にどれだけの経済価値の犠牲を伴ったかということを説明する意味においてだけ有用な情報であって、人的資源個人が組織の構成員となり、組織目的活動に参加する過程で形成される人的資源価値は、むしろ支出された経済価値を上回ったり、逆にそれを下回って企業に存在することが一般的である。しかも、このような人的資源価値の変化の大きさは所属する組織の状況に決定的に依拠していることが認識される。この点からも、人的資源の測定基礎を効益価値におき、従って、測定対象を人的組織価値に求めることの妥当性が明らかとなるのである。

注

- 1) 企業経営における人的資源の重要性についての認識がとくに高まってきたのは、テイラー (Frederik W. Taylor) の科学的管理法における機械主義的人間観に対して提起された初期の人間関係論 (契機は、1927～1932年に行われたメイヨー (E. Mayo) やレイリスパーガー (F. J. Roethlisberger) らによるウエスタン・エレクトリック社のホーソン工場の実験) の抬頭によるものと理解されている。
- 2) 経済学における人的資本についての研究 (マクロレベルでの教育投資や医療投資の効果測定) はかなり以前から活発に行なわれていたが (Gary S. Becker, *Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special References to Education*, Second Edition, National Bureau of Economic Research, 1975), 今日のヒューマン・リソース会計の展開に直接的な刺激となったのは経営学におけるリーダーシップ論あたりである (Rensis Likert,

The Human Organization: Its Management and Value, 1967, pp.146-155. 三隅二不二訳『組織の行動科学—ヒューマン・オーガニゼーションの管理と価値』ダイヤモンド社, 1968年, 185-195頁)。

- 3) 人的資源に対する支出額(投資額)のうち, 収益獲得効果の発現が将来の期間に及ぶ部分について, 物的資源と同様の処理の原則および手続によって資産計上される特殊なケースとしては, 無形固定資産の営業権(のれん)と繰延資産たる創立費がある。これらの項目の中に人的資源に対する投資もしくは価値部分が含まれており, 一定の方法で每期規則的に費用化処理されている。しかしながら, 人的資源投資部分が客観的に分離計上できないとか, それ以外の内容も含めた全体として処理することが適当であるとして, 人的資源投資額を直接的に測定する項目とはなっていないのである。
- 4) AAA, Committee on Human Resource Accounting, 'Report of the Committee on Human Resource Accounting', *Accounting Review, Supplement*, 1973, p.169. なお, ここでの測定は, 貨幣的測定と非貨幣的測定の両方を包含するものである。
- 5) Ibid., p.169.
- 6) リカート教授を中心としたミシガン大学の研究グループはヒューマン・リソース会計を, 「企業内における有効な測定を促進するために, 人的資源に関する情報を識別し, 測定し, 伝達するプロセス」であると定義して, もっぱら企業内における経営管理目的のためのヒューマン・リソース会計情報の利用を意図している(R. L. Brummet, E. G. Framholtz and W. C. Pyle, *Human Resource Accounting: Development and Implementation in Industry*, 1969, chap iii.)。

しかし, このような定義ではヒューマン・リソース会計の目的を狭い範囲に限定し, 研究開発の当初からその適用可能性を過小に評価することとなるので, 筆者はAAAの委員会報告の定義および目的を妥当なものとして支持する。

なお, フラムホルツは, その後別著において, ヒューマン・リソース会計の主たる目的を, 企業内の経営管理者による人力計画および管理統制のためのヒューマン・リソース会計情報の測定・伝達に求める従来の見解を表明しながらも, 一定のヒューマン・リソース会計情報が投資家等企业外部の利害関係者に対しても会計報告書を通じて伝達されるべきであると述べ, ヒューマン・リソース会計情報の報告対象を企業外部にまで拡大している(Eric G.

Flamholtz, *Human Resource Accounting*, Dickenson Publishing Company, 1974, p.3)。

cf. Eric G. Flamholtz, *Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications*, Third Edition, Kluwer Academic Pub., 1999.

- 7) 若杉明著『人間資産会計』ビジネス教育出版社, 1979年, 21頁。なお, 若杉教授は前の著書(『人的資源会計論』森山書店, 1973年)において人的資源会計という語を用いていたが, この著書では人間資産会計にかえている。その理由について, 同教授は序文で次のように述べておられる。すなわち, 「人的資源という語が, 固く冷たいひびきをもっており, 著者の構想するものと何かそぐわない感じをもつところから, 人間性にあふれた語感の人間資産という語に替えることにした」と。

しかしながら, 企業におけるヒューマン・ファクターに対する会計問題は多くの内容を含むところから, 筆者はこれをヒューマン・リソース会計として呼称することとした。

cf. Lee D. Parker, Kenneth R. Ferris and David T. Otley, *Accounting for the Human Factor*, Prentice Hall, 1989, pp.132-167.

- 8) いわゆる人的資源の自生価値および自失価値の認識の問題である。建物等の固定資産についても所有による増価及び減価が認識されるが, これは貨幣価値の変動や当該資産の需給関係の変化に基づく個別物価の変動によるものであり, ここにいう人的資源の増価(自生価値)および減価(自失価値)とは性質が異なる。
- 9) このような考え方の理論的基礎は, 経済学において商品価値の本質を抽象的人間労働(abatrakt menschliche Arbeit)に求めるマルクスの労働価値説に見い出すことができる(カール・マルクス著, 向坂逸郎訳『資本論・第一巻』岩波書店, 1973年, 45~61頁参照)。
- 10) 薦村剛雄著『資産会計の基礎理論』中央経済社, 1976年, 195頁。
- 11) 薦村剛雄著 前掲書 197頁。

なお, 営業権(のれん)は, 一般に超過収益力要因としての組織価値と理解され, その内容は, 主として人的資源の価値と顧客信用の価値の複合値と考えられている。今日の財務会計制度のもとでは, 貸借対照表に資産として計上できるのれんは, 営業譲渡や合併による買入営業権に限られている。ヒューマン・リソース会計の開発・導入が行われれば, 少なくとも人的資源の価値については区分して処理されることになり, それに伴ってこのようなあ

いまいな会計概念の解体が行なわれることになろう。

- 12) R. Likert, op. cit., pp.146-155 (三隅二不二訳 前掲書, 185-198頁参照)。
- 13) 若杉明著『人的資源会計論』森山書店, 1973年, 45頁。
- 14) James S. Hekimian and Curtis H. Jones, 'Put people on your Balance Sheet', *Harvard Business Review*, Jan.-Feb. 1967, p.106.
- 15) Chester I. Barnard, *The Functions of the Executive*, 1956, p.67.
- 16) あとの2つは, 「協同への意思 (willingness to co-operate)」と「コミュニケーション (communication)」である (ibid, p.82.)。
- 17) R. Likert, op. cit., p.146. (三隅二不二訳 前掲書, 186頁)。
- 18) 若杉明著 前掲書, 51-55頁。

なお, そこでは, 会計上の資産概念一般の属性(要件)として, ①所有性, ②将来効益性, ③対価支払性および④貨幣的評価可能性の4つをあげ, 人的資源を個人価値とみなした場合でも, また, 人的組織価値とみなした場合にも, とともにこれら4要件を充たし得ると論述されている。

- 19) R. Likert, op. cit., p.137. (三隅二不二訳『経営の行動科学』ダンヤモンド社, 1962年)を参照のこと。
- 20) 若杉明著 前掲書, 121-129頁参照。
- 21) 現業部門については個人の貢献度を測定することができるとはいえ, 正しくは, 特定の生産部門あるいは販売部門で産出された結果(生産量, 販売量など)は各個人が単独で産出したものではなく, 当該部門での全体的な物的組織人的組織の中で, 各人がその一部となって自己に与えられた職責を果たすことによって産出されたものである。従って, 厳密に言えば, たとえば, 1個の完成品価値の全部ではなく, その何分の1かが当該個人の産出した経済価値ということになると考えるべきである。