

Title	人間資産の会計：会計学の基本問題〔VI〕(1)
Sub Title	Accounting for human assets
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2023
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.66, No.1 (2023. 4) ,p.13- 24
JaLC DOI	
Abstract	あるいは資本化と資産化の関係,あるいは借方と貸方関係,あるいは資本と持分関係等に鑑みつつ,人間資産の会計について思量する。
Notes	論文
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20230400-0013

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

人間資産の会計

— 会計学の基本問題〔VI〕(1) —

友 岡 賛

<要 約>

あるいは資本化と資産化の関係,あるいは借方と貸方の関係,あるいは資本と持分の関係等に鑑みつつ,人間資産の会計について思量する。

<キーワード>

移籍金, オン・バランス化, 会計主体論, 貸方, 借方, 企業体説, 資産化, 資産性, 支配, 資本化, 所有, 知的資産, 内部創設, 人間資産, 能力開発費, 無形資産, 持分, リース

「資源」, 「資本」, 「資産」

あるいは「人的資源」といわれ,あるいは「人的資本」といわれ,あるいは「人的資産」といわれ,あるいは「人間資源」といわれ,あるいは「人間資本」といわれ,あるいは「人間資産」といわれる。英語であれば,「Human Resource」ないし「Human Capital」ないし「Human Assets」といわれ,直訳すれば,それぞれ「人間資源」,「人間資本」,「人間資産」となるが,他方,「人的」という言い様は些か胡散臭い。「的」には「○○のような」,「○○の性質をもつ」,「○○の状態の」,「○○についての」などといった意味があり,「人間の性質をもつ資産」ないし「人間の状態の資産」は強ちの外れでもないが,しかし,「的」には何かを量しているような響きがある。

ちなみに,日本会計研究学会の第79回大会(2020年)には「人的資源の会計」という統一論題が設けられたが,3名の報告者のペーパーのタイトルはそれぞれ「人的資本(Human Capital)」,「人的資産(Human Assets)」¹⁾「人的資源(Human Resource)」の語をもって用いており,すなわち各人各様であることがなかなか興味深い。また,わが国にあってこの分野の先駆的研究者と目

<引用について>

原文における()書きや太文字表記や圈点やルビの類いは,原則として,これを省略した。したがって,引用文におけるこの類いのものは,特に断りがない限り,筆者(友岡)による。

また,引用に際して,旧字体は,原則として,これを新字体に改め,促音や拗音の類いが小文字表記されていない場合は小文字表記に改め,漢数字は多くの場合,算用数字に改めるなどの加筆を施している。

される若杉明は自ら「生涯を賭けてのテーマ²⁾」とするこの分野における第1の書(1973年刊)のタイトルには『人的資源』を用い、これも自ら「国際的にもきわめてユニークな研究成果であると確信している³⁾」とする第2の書(1979年刊)には『人間資産』を用い、爾後30年以上を経た近年(2015年)の論攷には「人的資源」をもって用いているが、第2の書は「言葉をかえて用いた理由は、人的資源という語が、固く冷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⁵⁾」と述べている。

なお、本稿は(「」付きの引用の類いはこれを除き)原則として「人間資産」を用いる。⁶⁾

「資本化」と「資産化」

「固く冷たい」かどうか、「人間性」が感じられるかどうかはさて置き、「資本」、「資産」、「資源」はどう違うのか。「資源」はさて置き、「資本」と「資産」についてはリース取引の問題が想起される。

「オフ・バランスを問題視し、オン・バランス化しようとする向き(とりわけリース会計の研究者)は繁く「資本化」という言い様を「オン・バランス化」と同義に用いるが、ただし、これは「資本化」とはいうものの、その実、この「資本」は経済学的な資本⁷⁾であって、会計ないし会計学的な資本ではなく、要するに、資産化のことだろう⁷⁾。

経済学にあつては、将来におけるキャッシュ・フローを割り引き、もって現在の価値にする、というフローのストック化が資本化であつて、そこに資本(化)と資産(化)の別はなく、「経済学で物的資本・人的資本という場合、会計学でいうところの資産に近い概念として用いられている⁸⁾」ともされているが、会計ないし会計学においてはどうか。⁹⁾¹⁰⁾¹¹⁾

- 1) 島永和幸「人的資本の会計——財務報告の視点から」『会計』第199巻第2号、2021年。
内山哲彦「財務・非財務尺度による人的資産にかかわる測定・管理と価値創造」『会計』第199巻第2号、2021年。
角田幸太郎「英国プロサッカークラブにおける人的資源の財務と管理の事例分析」『会計』第199巻第2号、2021年。
なお、英文タイトルは掲載誌の巻末の英文目次を参照した。
- 2) 若杉明『人間資産会計』1979年、「叢書刊行にあたって」1頁。
- 3) 同上、1頁。
- 4) 若杉明『人的資源会計論』1973年。
若杉『人間資産会計』。
若杉明「人的資源の認識と測定——人的コスト説と人間資産説」『LEC 会計大学院紀要』第12号、2015年。
- 5) 若杉『人間資産会計』「序」6頁。
- 6) 「通常「人的資本」と訳されるところ、あえて「人的資産」としたのは、会計人らしく(?)、借方と貸方を明確にしたかったからである」(福井義高『たかが会計——資本コスト、コーポレートガバナンスの新常識』2021年、57頁)。
- 7) 友岡賛『会計学の地平』2019年、174頁(()書きは原文)。
- 8) 中野誠「従業員持分とウェル・ビーイング」『企業会計』第74巻第7号、2022年、105頁。
- 9) この辺りは木村太一氏(多摩大学)との議論に負うところが少なくない。

例えばリース取引のオン・バランス化はリース資産のオン・バランス化であって、これは [(借方) リース資産 XXX] として示される (あるいは捉えられる) こととなるが、ただし、複式簿記的には貸方が必要であって、すなわち [(貸方) 負債 XXX] ないし [(貸方) 資本 XXX] が必要であって、しかし、ここにおける [(借方) リース資産 XXX] の相手は負債ではなく、リース負債でもない。むしろ、リースにおいて [(借方) リース資産 XXX / (貸方) リース負債 XXX] という仕訳はなされるが、しかし、筆者とすれば、[(借方) リース資産 XXX] と [(貸方) リース負債 XXX] はセットではなく、別言すれば、[(借方) リース資産 XXX / (貸方) リース負債 XXX] という仕訳はこれがなされるのは複式ゆえ¹²⁾のことではない。

複式ゆえは [(借方) リース資産 XXX / (貸方) 資本 XXX] という仕訳であって、これは [(借方) 具体 / (貸方) 抽象] と捉えられようが、これは「資本化」というべきか¹³⁾。オン・バランス化は資産化であって、資産化は複式簿記¹⁴⁾によって [(貸方) 資本 XXX] をもって伴うが、これは「資本化」というべきか。

会計ないし会計学において資本化はこれが資産化をもってなされるということか。

定義

既述のように、この分野の先駆的研究者と目される若杉、その第1の書によれば、「人的資源は企業の経営者、管理者、従業員等企業活動の計画、執行、統制に必要な要員およびこれらを構成員とする人的組織をさす¹⁴⁾」とされ、「人的資源会計」の定義については「人的資源会計の概念については、「企業の人的資源に関する会計情報の利用を前提として、情報を識別し、測定し、伝達する問題領域」と定義しておきたい¹⁵⁾」とされており、また、第2の書も同様に「人間資産会計とは、企業の人間資産に関する会計情報の利用を前提として、情報を識別し、測定し、伝達する会計の一領域である¹⁶⁾」という定義をもって示している。

10) 前述の日本会計研究学会の大会の統一論題「人的資源の会計」にあつて座長を務めた中野誠によれば、「世の中一般で、人的資本という場合には、会計上の資本(資産マイナス負債)とは異なる意味で使われていることが多い。経済学で物的資本・人的資本という場合、会計学でいうところの資産に近い概念として用いられている」(中野「従業員持分とウェル・ビーイング」105頁(()書きは原文))とされ、「一方、会計学領域で資本といえば、言うまでもなく貸借対照表の貸方の資本を指す」(同上、106頁)とされ、かくて中野は「借方の議論では「人的資産」、貸方の議論では「従業員持分」という用語を用いることにする」(同上、106頁)。

11) 「複式簿記が血肉と化している会計人の間では、請求権である資本と請求権の対象である資産が厳密に区別されるのに対し、経済学では資本が資産そのものの意味で使われることが多い」(福井『たかが会計』9～10頁)。

12) 友岡『会計学の地平』174～175頁。

13) なお、こうした [(借方) 具体 / (貸方) 抽象] といった捉え方は、例えば上野道輔によれば、「財産は具体的価値として存在するに対し、資本は抽象的価値として存在するに過ぎない」(成川正晃「上野道輔と資本方程式」上野清貴(編著)『日本簿記学説の歴史探訪』2019年、34頁)。

14) 若杉『人的資源会計論』8頁。

15) 同上、11～12頁。

16) 若杉『人間資産会計』4頁。

ちなみに、これらの定義における「情報を識別し、測定し、伝達する」という件には当時の時代背景が認められる。すなわち、アメリカ会計学会（American Accounting Association）（AAA）の『基礎的会計理論に関するステートメント』（*A Statement of Basic Accounting Theory*）（ASOBAT）が公表され、「アメリカの会計学界に情報という言葉が華々しくデビュー（？）したのは」¹⁷⁾1966年のことだったが、「当時は日本でもかなりの数の新しもの好きの会計学者がこれにとびつき」¹⁸⁾、「会計」の定義も「会計とは……経済的な情報を識別、測定、伝達するプロセス、である」¹⁹⁾というASOBATのそれが繫く用いられるに至ったからである。²⁰⁾

閑話休題。さらにまた、若杉の近年の論攷は以下のような定義を示しているが、第1の書における「人的資源」の定義を「人的資源会計」の定義に入れ込んではいらぬもの、要旨は40有余年前のものと同様といえようか。

「人的資源会計とは、企業のかかえる人的資源、すなわち経営者、管理職、従業員およびその集まりである企業全体、その構成要素である部、課、班などの人的組織単位に関する会計情報の利用を前提として、なにが必要な情報であるかを識別し、これを固有の方法を用いて測定し、関係者に伝達して利用せしめる企業会計の一領域である」²¹⁾。

なお、「40有余年前のものと同様」ということについては、変節がない、ということをもって肯定的に評する向きもあれば、進化がない、ということをもって否定的に評する向きもあるだろうが、筆者とすれば、いずれの向きにも違和感を覚える。見解を変えた論者の行き方を「変節」と称して批判する向きもときに認められようが、筆者とすれば、そうした向きは偏狭というほかない。研究者たるもの生涯を通じて一貫していなければならない、ということは決してなく、「前の論文では〇〇と述べたが、気が変わった」といった正直さには好感を覚え、しかし、その一方、生涯、信念を変えない頑固さにも好感を覚える。

閑話休題。他方、近年においてこの分野の専門家と目され、「わが国の第一人者」²²⁾とも評される島永和幸は「人的資本」²³⁾の概念をもって用い、これについて「人々の能力、経験およびイノベーションへの意欲」²⁴⁾という定義を採用、「人的資本は持続的競争優位の源泉である」²⁵⁾としつつも、「企業にとって重要な経営資源であるとはいえ、そのことだけでは、企業会計上、貸借対照

17) 友岡賛『株式会社とは何か』1998年、48頁（（ ）書きは原文）。

18) 友岡賛『会計学はこう考える』2009年、37頁（圏点は原文）。

19) 友岡賛『会計学原理』2012年、21頁（圏点は原文）。

20) ASOBATによる「会計」の定義について下記のものを参照。

同上、21～24頁。

21) 若杉「人的資源の認識と測定」130頁。

22) 中野誠「島永和幸著『人的資本の会計——認識・測定・開示』（書評）」『會計』第200巻第3号、2021年、101頁。

23) 島永和幸『人的資本の会計——認識・測定・開示』2021年、23頁。

24) 同上、26頁。

25) 同上、78頁。

表に資産として人的資本を計上することはできない²⁶⁾とし、かくて資産性が組上に載る。

資産性

さて資産性である。

若杉の近年の論攷は「人的資源会計においては、ヒトを資産として認識する²⁷⁾」として、宛も資産計上はこれが所与であるかのような述べ方をしているが、ただし、「そこには前提がおかれなければならない²⁸⁾」とし、「はたしてヒトに資産性があるかどうか²⁹⁾が問題である」と問い、資産の要件に鑑みての吟味をもつてなしている。

すなわち、若杉によれば、資産性の要件は「第一に、特定の企業の所有または管理下にあり、経営目的のために利用できる状態にあること³⁰⁾」、「第二に、第一のような状態におかれるにあたって、経済価値の犠牲を必要とすること³¹⁾」、「第三に、資産は所属する企業目的の遂行にさいして、有用性をもっていること³²⁾」とされ、その上でもつて「ヒトについて、第一の要件は問題なく認められよう³³⁾」とされ、「……ので、第二の要件もみたまされる³⁴⁾」とされ、「……ので、第三の要件もみたまされ、かくてヒトは資産性を有するということができる³⁵⁾」とされている。

「第二」と「第三」については「……ので」といったようにまずは理由が附されているが、しかしながら、「第一」については理由がなく、「問題なく」と断じられている。「所有または管理下」における「管理下」が胡散臭く、しかも、例えばクリストファー・ノーベス (Christopher Nobes) によれば、以下のように、‘staff are not ‘controlled’」とされている。

「従業員自体は成功の重要な構成要素ですが、彼らは一般的には貸借対照表に計上されません。訓練され忠誠心のある従業員がなぜ彼らを雇用する会社の「資産」ではないということになるのでしょうか？ 会社はおそらく従業員から将来の便益を期待しており、そして過去に彼らと取引をしてきました。しかし従業員はしばしば簡便な通告をすることで辞職することができます。長期契約の従業員についてすら、通常は彼らが辞職する際には迅速に去ることが許されるか要求されています。よって従業員は「支配³⁶⁾」されていません (So, staff are not ‘controlled’)。この理由により、彼らは資産としては扱われぬのです」。

26) 同上, 79頁。

27) 若杉「人的資源の認識と測定」133頁。

28) 同上, 133頁。

29) 同上, 133頁。

30) 同上, 134頁。

31) 同上, 134頁。

32) 同上, 134頁。

33) 同上, 134頁。

34) 同上, 134頁。

35) 同上, 134頁。

36) クリストファー・ノーベス/水谷文宣 (訳)『会計学入門』2021年, 68頁。

Christopher Nobes, *Accounting: A Very Short Introduction*, 2014, p. 56.

問題はやはり所有ないし支配ないし管理だろう（同じ‘control’でも「支配」と「管理」ではかなり語感が異なる³⁷⁾）。

島永は「人的資本には資産性が十分にあるものの、人的資本のBS上での認識のためには、「支配の要件」の緩和や、「従業員の集合体説」から「人的（誤字。正しくは「知的」）資本説」への人的資本観のシフトが必要だと主張している³⁸⁾」。

すなわち、島永によれば、人的資本の解釈には「知的資本説 vs. 従業員の集合体説」の論があるとされ、知的資本説においては「人的資本とは、従業員が仕事にもたらす専門的な知識と経験を意味する³⁹⁾」と定義され、従業員の集合体説にあっては「人的資本とは、「取得企業が初日に事業を運営するために配置された従業員の集合体を有しているという事実」を表象するもの⁴⁰⁾」と定義される。

さて、問題の支配については「奴隷制度のある社会を除いて、企業が人を所有することはできない。したがって、所有という形態での支配は不可能である⁴¹⁾」。

ただし、人的資本について知的資本説を採る場合には支配の存在を認めることもできようが、現行の会計基準は従業員の集合体説を採っており、この説において支配の存在を認めることは難しいとされる⁴²⁾。

かくて「したがって、人的資本＝従業員の集合体説から人的資本＝知的資本説へと見解の変更が必要であろう⁴³⁾」とされ、「また、支配の要件はかなり厳格であるため、人的資本を認識できる程度までより緩和した規準への概念フレームワーク等の改訂が求められるだろう⁴⁴⁾」とされ、さらには「人的資本の認識に当たっては、支配の要件を緩和することが強く求められることになるだろう⁴⁵⁾」とされる。

けだし、島永とすれば、どうしてもオン・バランス化したらしい。是が非でもと躍起になっている。

「現行の会計実務では、人的資本は知的資本としてだけではなく、単なる従業員の集合体として捉えられている⁴⁶⁾」が、「筆者（島永）は、「従業員の集合体」として人的資本を位置付けること

37) ただし、終身雇用制をもって資産性を認める向きもあり、この向きは次のように述べている。「高度成長期の日本企業において、入り口で質の高いポテンシャル人材を囲い込み、人材への投資を重視し、終身雇用を保証した。ここでは人材は資産であり、財務諸表でいえば、バランスシートの左側に位置づけられる」（高橋俊介「知的資本経営の人材マネジメント」『一橋ビジネスレビュー』第49巻第1号、2001年、69頁）。

38) 中野「島永和幸著『人的資本の会計——認識・測定・開示』（書評）」102頁。

39) 島永『人的資本の会計』66頁。

40) 同上、67頁。

41) 同上、81頁。

42) 同上、82頁。

43) 同上、82頁。

44) 同上、82頁。

45) 同上、85頁。

46) 同上、66頁。

は、人的資本のオンバランス化を回避するための手段として使用されているのではないかと認識している⁴⁷⁾という。敵はオフ・バランスを維持するために従業員の集合体説を採っている、と解する島永は、したがって、敵がそうくるなら、とばかりに、オン・バランス化のために知的資本説を推し、オン・バランス化のために要件の緩和をもって求めている。躍起になっているようにみえてならない。

もっとも、そうした行き方をもって、理論的ではない、などとして論難するつもりはない。躍起になっていることを隠そうともしない正直さには、むしろ、好感すら覚える。

なお、「緩和」という手を用いようとするのは、むしろ、独り島永のみではなく、例えば「所有を労働サービスに対する支配という概念に緩和すれば、会計エンティティ内の資源と言えなくはない⁴⁸⁾⁴⁹⁾とする向きもあり、「みんなを幸せにする会計」を求めて⁵⁰⁾いるらしいこの向きは「従業員の雇用は、本来ストック（長期的に存在し、固定費の発生をもたらす資産）の取得であるのにもかかわらず、会計上、物的資源のようにストックとして認識・測定されないことが、安易な雇用を誘発する一因ではないか⁵¹⁾」とし、「過大な投資と同じ効果を持つ労働市場における需要と供給のミスマッチによる安易な雇用を企業が慎むことで、人生において再出発が困難となる40歳から50歳のリストラを少なくしたい⁵²⁾」とする。要するに、「幸せ」のためにする「緩和」ということである。他方、「どうしてもオン・バランス化したい」島永の場合はオン・バランス化のためにする緩和であって、会計情報の価値関連性とやらを高めるためにする緩和ともいえようか。島永の場合は単純、短絡ながら、その正直さに好感は覚える一方、「みんなを幸せにする」ためにする向きの場合は好感は覚えられないものの、理解はできるが、やはり好感は覚えられない。

閑話休題。こうした「緩和」は繋く用いられる「拡大」とほぼ同義だろう（上記の「むしろ、独り島永のみではなく」の「むしろ」はこのことによる）。オフ・バランス項目のオン・バランス化のためにする「取引」概念の「拡大」はこれを「取引」概念の「緩和」と換言することもできよう⁵⁴⁾。

ただしまた、島永は次のようにも述べている。

「ここで示したような報酬制度（事前交付型譲渡制限付き株式による報酬制度）の導入や他の人事政策を総動員することにより、従業員のリテンション効果（転職防止効果）が一定程度みられるという実証結果が得られれば、人的資本を無形資産として認識する可能性が高

47) 同上、66頁。

48) 黒川行治『会計と社会——公共会計学論考』2017年、340頁。

49) なお、初出の論攷にあってこの件は「所有を支配という概念に緩和すれば」（黒川行治「人的資産の認識・測定——オフバランス取引の会計問題に関する研究（1）」『三田商学研究』第37巻第3号、1994年、10頁）とされており、「労働サービスに対する支配」とはされていない。

50) 黒川『会計と社会』帯およびそで。

51) 同上、330頁（（ ）書きは原文）。

52) 同上、330頁。

53) 友岡『会計学の地平』169頁。

54) 「取引」概念の拡大について下記のを参照。

友岡賛『会計学の考え方』2018年、第6章。

まることになる。すなわち、IAS38の「契約・法的権利規準」を満足する方向へと前進していくものと期待される。この議論とは別に、支配の要件そのものを緩和する方向が求められるであろう⁵⁵⁾」。

如上の「人事政策を総動員することにより」オン・バランス化を可能にする、という行き方は、会計の対象を変えてしまう、ということであって、これは最早、会計の話ではない。会計基準（「IAS38の「契約・法的権利規準」）を「満足する」ために会計の対象を変える、という行き方は最早、会計の話ではない。「前進していくものと期待される」といった言い様はこれも実に正直で、むしろ、好感すら覚えるが、会計の話とこれに非ざるものの混同には違和感を禁じえない。

前述のように躍起になっている島永は両面攻撃に打って出ている。人的資本という対象をオン・バランス化すべく、対象それ自体を変える、という行き方を示すとともに、「支配の要件そのものを緩和する方向が求められるであろう」としている。

オン・バランス化と「持分」概念

オン・バランス化については例えば

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 将来給料 XXX

といった処理が提案されているが、この貸方は「将来給料負債」⁵⁶⁾であって、また、「将来給料支出の割引現在価値」⁵⁷⁾であって、したがって、前出の

(借方) リース資産 XXX / (貸方) リース負債 XXX

と同様、

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 人間負債 XXX

といったことになろうし、事実、如上の処理の提案者も「リースの資本化と同様に」⁵⁸⁾と述べており、とすれば、したがって、筆者とすれば、「[(借方) リース資産 XXX] の相手は負債ではなく、リース負債でもない」と先述したように、[(借方) 人間資産 XXX] の相手は負債ではなく、人間負債でもなく、

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 資本 XXX

となろうか。

なおまた、この [(貸方) 資本 XXX] は持分、すなわち、経営者持分や従業員持分⁶⁰⁾としてこれを捉えることができ、例えば [(借方) 現金 XXX / (貸方) 資本金 XXX] や [(借方) 現金 XXX / (貸方) 借入金 XXX] における [(貸方) 資本金 XXX] と [(貸方) 借入金 XXX] はそれぞれ株主持分と債権者持分であって、

55) 島永「人的資本の会計」70頁。

56) 黒川『会計と社会』342頁。

57) 同上、340頁。

58) 同上、342頁。

59) 同上、340頁。

60) 注記10)をみよ。

(借方) 現金 XXX / (貸方) 株主持分 XXX

(貸方) 現金 XXX / (貸方) 債権者持分 XXX

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 経営者持分 XXX

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 従業員持分 XXX

といったことになろうし、これは会計主体論において「持分」概念が「最も活躍する」⁶¹⁾ 企業体説 (enterprise theory) であって、例えば

(借方) 顧客ロイヤリティ XXX / (貸方) 消費者持分 XXX

といったことにもなるか。

如上の捉え方において人間資産はおよそ特別のものではなく、無形資産 (顧客ロイヤリティ等) も特別のものではない。例えば経営学において人間資産は「その他の資源の運用主体であること」⁶²⁾ などをもって特別視されようが、⁶³⁾ けだし、会計 (学) においてそうしたことは問題ではなく、人間資産にしても無形資産にしても、⁶⁴⁾ オン・バランス化こそが是、とする向きとすれば、オフ・バランスであることをもって特別視し、オン・バランス化すべき対象として特別視する。

閑話休題。そもそも企業体説は何者をも特別扱ひすることのない説ながら、それはまずは貸方の話であって、しかし、貸方に持分を認めるということは借方のオン・バランス化を認めるということだろうが、しかし、これはトートロジーか。いや、トートロジーではなさそうだが、これは逆か。持分とは出資によって権利を有する部分のことである、と定義されようが、出資の「資」は「資本」であって、狭義には「資金」であって、しかし、「資産」でもよいのか。

本項の前半に述べたことは [資産化 (オン・バランス化) → 資本] であって、すなわち、[借方 → 貸方] だったが、他方、直上に述べたことは [資産 ← 持分] であって、すなわち、[借方 ← 貸方] だった。いや、やはり借方の資産を認めるから持分を認める、ということか。

ところで、知的資産というカテゴリーをもって人間資産を扱う向きによれば、⁶⁵⁾ 知的資産はこれを人間資産、構造資産、および関係資産に分類するのが一般的とされ、人間資産は「従業員の退職時に一緒に持ち出す知識」⁶⁶⁾ と定義され、構造資産は「従業員の退職時に企業内に残留する知識」⁶⁷⁾ と定義されている。

61) 友岡賛『会計学の行く末』2021年、88頁。

62) 馬場杉夫「人間資産に関する問題領域——企業におけるその重要性とシステムの把握」『三田商学研究』第37巻第2号、1994年、214頁。

63) ただし、会計学者の若杉も次のように述べている。「人的資源は、他の資源の獲得、管理を左右し、企業経営を計画し、執行し、統制してゆく推進者としてもっとも基本的な働きをもっている」(若杉『人的資源会計論』9頁)。

64) [人間資産 ⊂ 無形資産] といった関係はさて置く。

65) 古賀智敏『知的資産の会計——マネジメントと測定・開示 (改訂増補版)』2012年、10~11頁。

66) 同上、10頁。

67) 同上、10頁。

なかなか巧みな定義ともいえようが、けだし、該資産の選定には用いにくいといった意味において操作性に欠け、また、如上の分類には「知的資産 ⊃ 人的資産」ということが前提されているのか、あるいは知的資産としての人的資産とそうではない人的資産があるのか、といった疑問もないではない。例えば、単純肉体労働を行う従業員は知的資産に非ず、といったことはないのか。また、概して「人間資産 ⊃ 無形資産」ともされているが、肉体は無形資産に非ず、とはいえないのか。

あるいは如上の従業員は資産たりえず、

(借方) 給与 XXX / (貸方) 現金 XXX

といった費用処理に止まるのか。「市場で容易に代替可能な人材は、損益計算書上の人件費として処理すればよい⁶⁸⁾」とされ、「こうした支出は収益的支出としての性格を帯びる⁶⁹⁾」とされる。

他方、単純に非ざる場合には

(借方) 能力開発費 XXX / (貸方) 現金 XXX

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 能力開発費 XXX

といったことになるのか。

人間資産をもって購入する場合には例えばサッカー選手の移籍金を資産計上する場合⁷¹⁾のように

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 現金 XXX

といったことになろうが、「内部創設⁷²⁾」の「「生え抜き」選手⁷³⁾」の場合は

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 資本 XXX

となろうか。

なおまた、

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 資本 XXX

と

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 従業員持分 XXX

の異同は何か。[(貸方) 資本 XXX] と [(貸方) 従業員持分 XXX] の異同は何か。単に呼称の違いというか、企業体説的に捉えると [(貸方) 従業員持分 XXX] ということか。

ただし、

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 資本 XXX

68) 島永『人的資本の会計』109頁。

69) 同上、109頁。

70) 「一般的訓練支出には将来の利益を上昇させる効果はなく、資産として計上する意味がない」(黒川『会計と社会』336頁)とされ、「能力開発費を資産に計上できる根拠は、その訓練が当該会社独自のものであり、かつ転職率が上昇しないという条件であり云々」(同上、337頁)ともされているが、そうした問題は本稿の埒外とする。

71) 下記のものを参照。

中野誠「人的資源会計の可能性」『会計』第199巻第2号、2021年、58～61頁。

角田「英国プロサッカークラブにおける人的資源の財務と管理の事例分析」。

72) 中野「人的資源会計の可能性」60頁。

73) 同上、60頁。

の場合はまずは [(借方) 人間資産 XXX] の認識があり、さて、貸方は何か、と問えば、「資産の増価に対する資本修正項目の性質を有する⁷⁴⁾」ということか。他方、

(借方) 人間資産 XXX / (貸方) 従業員持分 XXX

の場合は先述の「貸方に持分を認めるということは借方のオン・バランス化を認めるということだろうが……いや、やはり借方の資産を認めるから持分を認める、ということか」の論に帰着しようか。

文 献

- 馬場杉夫「人間資源に関する問題領域——企業におけるその重要性とシステムの把握」『三田商学研究』第37巻第2号, 1994年。
- 福井義高『たかが会計——資本コスト、コーポレートガバナンスの新常識』中央経済社, 2021年。
- 古賀智敏『知的資産の会計——マネジメントと測定・開示 (改訂増補版)』千倉書房, 2012年。
- 黒川行治「人的資産の認識・測定——オフバランス取引の会計問題に関する研究 (1)」『三田商学研究』第37巻第3号, 1994年。
- 黒川行治『会計と社会——公共会計学論考』慶應義塾大学出版会, 2017年。
- 中野誠「人的資源会計の可能性」『会計』第199巻第2号, 2021年。
- 中野誠「島永和幸著『人的資本の会計——認識・測定・開示』(書評)」『会計』第200巻第3号, 2021年。
- 中野誠「従業員持分とウェル・ビーイング」『企業会計』第74巻第7号, 2022年。
- 成川正晃「上野道輔と資本方程式」上野清貴(編著)『日本簿記学説の歴史探訪』創成社, 2019年。
- Christopher Nobes, *Accounting: A Very Short Introduction*, Oxford University Press, 2014.
- クリストファー・ノーベス (Christopher Nobes) / 水谷文宣(訳)『会計学入門』税務経理協会, 2021年。
- 島永和幸『人的資本の会計——財務報告の視点から』『会計』第199巻第2号, 2021年。
- 島永和幸『人的資本の会計——認識・測定・開示』同文館出版, 2021年。
- 角田幸太郎「英国プロサッカークラブにおける人的資源の財務と管理の事例分析」『会計』第199巻第2号, 2021年。
- 高橋俊介「知的資本経営の人材マネジメント」『一橋ビジネスレビュー』第49巻第1号, 2001年。
- 友岡賛『株式会社とは何か』講談社現代新書, 1998年。
- 友岡賛『会計学はこう考える』ちくま新書, 2009年。
- 友岡賛『会計学原理』税務経理協会, 2012年。
- 友岡賛『会計学の基本問題』慶應義塾大学出版会, 2016年。
- 友岡賛『会計と会計学のレーゾン・デートル』慶應義塾大学出版会, 2018年。
- 友岡賛『会計の歴史 (改訂版)』税務経理協会, 2018年。
- 友岡賛『日本会計史』慶應義塾大学出版会, 2018年。
- 友岡賛『会計学の考え方』泉文堂, 2018年。
- 友岡賛「会計と会計学のレーゾン・デートル」『企業会計』第71巻第1号, 2019年。
- 友岡賛『会計学の地平』泉文堂, 2019年。
- 友岡賛「会計ファームはプロフェッショナルに徹するべき」『Best Professional Firm 2020』プレジデント社, 2020年。
- 友岡賛「「会計ルール弾力化」の不思議」『旬刊 経理情報』第1610号, 2021年。
- 友岡賛『会計学の行く末』泉文堂, 2021年。
- 友岡賛「福沢諭吉と複式簿記の伝播」『福澤諭吉年鑑』第48号, 2021年。
- 友岡賛『会計学を索ねて——会計と会計学の存在理由』慶應義塾大学出版会, 2022年。
- 内山哲彦「財務・非財務尺度による人的資産にかかわる測定・管理と価値創造」『会計』第199巻第2号, 2021年。
- 若杉明『人的資源会計論』森山書店, 1973年。

74) 若杉『人間資産会計』157頁。

若杉明『人間資産会計』ビジネス教育出版社，1979年。

若杉明「人的資源の認識と測定——人的コスト説と人間資産説」『LEC 会計大学院紀要』第12号，2015年。

2022年6月11日成稿