

# 人的資源会計からの知的資本への インプリケーション

菅 原 智

(受付 2001 年 9 月 25 日)

## 目 次

- I. 問題の所在
- II. 人的資源会計の起源
- III. HRA の停滞
- IV. 知的資本とは何か?
- V. 知的資本に対する HRA のインプリケーション
- VI. 結論と展望

## I. 問題の所在

「イチローは6億1千5百万円、新庄は2千2百万円。」これは今期、米大リーグに移籍した2選手の契約した年俸である<sup>1)</sup>。金額の差は歴然としてゐる。しかし去年までは、両選手ともチームの有力選手として活躍していた。果たして彼らの「能力の値段」は妥当なのであろうか?

人間の能力を測ることの必要性はスポーツ選手に限らない<sup>2)</sup>。例えば、日産自動車株式会社、最高執行責任者のカルロス・ゴーン氏。氏の経営能力・手腕によって、日産の業績が急回復したといわれている<sup>3)</sup>。仮に、ゴ

1) 日本経済新聞(2000年11月20日朝刊)によれば、イチローは3年契約で推定18億5千万円、新庄は3年契約で4億円と報道された。

2) プロ・スポーツ選手の価値を会計上測定・認識する必要性はこれまでも議論されてきた論点である(Morrow [1992])。

3) 日本経済新聞によれば、日産自動車は、前期は6千8百44億円の赤字であった ↗

ン氏の経営能力が事前に測定されていれば、不可能と言われていた日産の業績回復を予測しえたかもしれない<sup>4)</sup>。

経営者の経営能力などの人的資本は、財務諸表に計上されない「見えない資産 (Invisible Assets)」である。このような「見えない資産」は、人的資本以外にも、研究開発、ブランド、顧客リスト、など、さまざまな形態の資産として、企業内に存在すると考えられている。近年、この見えない資産を、企業が有する知的資本 (Intellectual Capital: IC) として把握している。こうとする新しい潮流が、世界のいくつかの企業に見られる。

ところが、企業の見えない側面について測定・報告するという試みは、すでに1970年代から、人的資源会計 (Human Resource Accounting: HRA) という会計学の研究領域の中で進められていた。この試みは広く受け入れられることはなく、1970年代半ば頃から停滞することになった。しかし今日、形を変えた IC として、再度脚光を浴びつつある。

そこで本稿は、過去に行われていた HRA を再検討し、今日の IC 研究に対するインプリケーションを探ることにする。Ⅱでは、まず、HRA の起源を概説する。またⅢでは、一時は華やかに展開された HRA 研究が急激に色褪せていった原因を考える。次にⅣでは、近年になって試みられている IC の測定・報告について整理する。そしてこれらを踏まえてⅤでは、本稿の核心である HRA の IC 研究に対する今日的インプリケーションについて論じる。最後にⅥでは、今後の HRA と IC 研究に対する私見と展望を述べる。

が、今期2001年3月期の連結最終損益は3千3百11億円の黒字となった (2001年5月18日朝刊)。

4) ゴーン氏が最高執行責任者に就任して発表した「日産リバイバルプラン」について、当初「ミッション・インポッシブル (不可能な使命)」と批評されたことがあった。日本経済新聞 (2000年11月18日朝刊) を参照。

## Ⅱ. 人的資源会計の起源

HRA は、ミシガン州立大学の R. L. Brummet や R. Likert を発祥とし、W. A. Paton や G. S. Odiorne らの古典的会計理論家らにも支持されることで、1960年代初頭頃から活発に議論されるようになってきた (Sackmann et al. [1989, p. 235])。

HRA 研究における最初の論文は、R.H. Hermanson による『人間資産の会計 (*Accounting for Human Assets*)』であるといわれる (Hermanson [1964])。この論文では、外部報告目的という視点から、人的資源の価値を測定するモデルが提案されていた。

HRA の内部報告目的の側面については、R. Likert が先駆的に取り組んでいた (Likert [1967])。R. Likert の問題意識の発端は、組織の労務管理システムや構成員の態度や意識と組織の生産性との相関関係が見出せないことにあった。第二次世界大戦以後行われてきた当該問題に関わる一連の実証研究の結果を、首尾一貫して説明することができなかつたのである。R. Likert は、その原因を、それらの実証研究で用いられた人的資源に関する変数を正確に測定していなかったことに注目した。そこで人的資源の価値を測定し、それらを変数として、生産性との相関関係を調査しようとしたのであった (Likert [1967, p. 78])。

HRA の主要な特徴は、人的資源に係わる支出が将来に効果を発現することや人的資源の役務提供を将来の経済的便益とみなしうることなどを根拠として、無形資産として財務諸表に認識することを主張する点である<sup>5)</sup>。当初 HRA は、R. Likert らが進めた経営管理の効率化を目的とした内部報告のための研究が注目されていた。しかしその後、70年代に入り、E.G.

---

5) 人的資源を測定・評価する方法 (原価法, 取替原価法, 割引賃金法など数多く存在する) によってその根拠は異なるが、ほとんどの学説は財務諸表への資産としての認識・測定を目的としていたと考えられる (Sackmann et al. [1989, pp. 239-265.])。

Flamholtz やアメリカ会計学会 (American Accounting Association: AAA) の人的資源会計委員会 (Committee on Human Resource Accounting) などによって、外部報告目的としての HRA の役割についても研究が進められた (照屋 [1993, 43頁])。AAA の人的資源委員会報告書では、組織に関わる内部および外部の財務的意思決定の質を改善するために HRA が行われることが提案されていた (AAA [1973, p. 169])。

日本においても HRA 研究は、アメリカでの研究が展開されるのとはほぼ同時期に進められていた。若杉 [1974] や若杉 [1979] では、HRA の基礎概念、システム、測定、伝達、情報利用等の幅広い論点が取り上げられ議論された。

### Ⅲ. HRA の停滞

しかし80年代に入り、HRA 研究は低迷・頓挫した。HRA に関わる会計基準が公表されたわけでもなく、また、実際に HRA を導入して自主的に報告を行っていた企業もほとんどみあたらなくなってしまった<sup>6)</sup>。

この理由としては、HRA 研究に関する理論が一定のレベルに達し、生成当時の関心が研究者や学界から失われたこと、あるいは、考案された人的資源の測定方法が経営者らに馴染みなく実践不可能であることなどがこれまでの研究で示されている (石崎 [1984, 199頁])。しかし、これ以外にも、次のような根拠についても、少なからず HRA の停滞を引き起こした要因であると考えることができる。

6) ただし、上場株式会社形態をとるプロ・スポーツ・クラブなど特殊な企業は、現在でも選手との契約金などの支出を資産として財務諸表に計上している場合がある (菅原 [2001, 120頁])。またスウェーデンでは1997年、民法設定委員会 (The Standing Committee on Civil-Law Legislation) において、企業の人的資源に係わる投資の透明性を向上させるためのいくつかの提案がなされ、実際に HRA を会計処理に組み込んでいる企業も少なくないといわれている (Johanson [1997, pp. 92-93])。

### ①財務会計概念ステートメントの設定

HRA 研究を停滞に向かわせた大きな理由として考えられるのが、まず第 1 に、1973年からアメリカで進められてきた財務会計概念ステートメント (SFAC) の設定プロジェクトの影響である。HRA の会計技術上の目的は、上述のとおり、人的資源を資産として貸借対照表に測定・認識することであった。しかし、以下で説明するように、1973年から始まった長い議論の後に設定された SFAC によって、人的資源を資産として貸借対照表に計上することが拒まれていることを指摘することができる。

例えば人的資源に対する支出や投資（求人費や教育訓練費など）が SFAC の資産概念に該当するかを考えてみる。SFAC の資産の定義には、特定の实体により支配されているという要件と発生の可能性が高い将来の経済的便益であるという要件が設けられている (FASB [1985, para. 25])<sup>7)</sup>。

これらの要件を人的資源の支出に当てはめて考えれば、次のようになる。まず、人的資源に対する企業の投資によって個人が形成した能力を、他の企業のために使わないように契約を結ぶ。そして、その契約によって、企業の人的資源への投資分とそれに対応する将来の経済的便益が、異時点間にわたっても特定できるように管理する。その結果、上述の資産の要件を満たし、人的資源支出を資産化できると考えることができる (OECD [1996, pp. 59-61])。

しかし、そのような契約を締結して目的を達成することは不可能であろう。求人や教育訓練に要した支出を、支出した企業が将来の経済的便益として後に必ず獲得できるとは断言できない。以前勤務していた会社で身に付けた知識や技術を、転職先で使わせないようにするというのは、現実的に不可能と考えられるからである。

このような SFAC の資産の定義が求められたのは、製造業を中心として

---

7) 資産とは、過去取引または事象の結果として、ある特定の实体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である (FASB [1985, para. 25])。

構築された会計から、経済社会に影響を及ぼすようになりつつあったリース契約や金融商品などの有形資産ではない対象も認識・測定できる会計を構築するためであったと考えられる。現代の経済社会においては、企業の業績に従来は大きな影響を与えてきた有形資産の財務的重要性が相対的に低下し、反面、リースや金融商品などの未履行契約が企業の業績に重大な影響を及ぼすようになっている。そこで SFAC は、将来の経済的便益という要件を資産の定義に設け、また、資産・負債アプローチを採用することで、未履行契約の影響までも利益計算に反映させる方法を採用したと考えられるのである<sup>8)</sup>。

しかしながら、その議論の経緯には、有形財の相対的な影響力の低下と無形財の重要度の高まりは認識されつつも、人的資源を認識・測定していかうとする意図は全くみられなかった。実際、SFAC では、「... 人的用役 ... (中略) ... は蓄積することができず、提供を受けると同時に使用される。...」(FASB [1985, para. 31]) とし、人的資源が資産の要件を満たしていないことを示している<sup>9)</sup>。

こうして1973年からアメリカで始まった財務会計概念ステートメントの設定プロジェクトは、その後20年の間に、国際会計基準などを經由して、そのエッセンスが世界各国の会計基準の中に蔓延することになる。このようにして広まった SFAC の資産概念が、HRA の会計基準化および企業での実践的導入を阻んだ可能性は否定できない。

## ②社会会計の停滞

HRA の停滞に影響を与えたと考えられる第 2 の要因は、社会会計 (Social Accounting: SA) の存在である。SA は企業組織とそれを取り巻く消費

8) 金融化社会に適する会計の理論体系や業績測定については、古賀 [1999] や久保田 [1997] が詳しい。

9) この点については、株式を用いた経営者報酬の会計の側面から、人的資源の資産性について、再考の余地がある旨を指摘した菅原 [2001] がある。

者や地域住民の間で生じたコンフリクトの解消のため、1970年代初頭に現れた会計である（河野 [1998, 199頁]）。しかしながら、SA は2度のオイルショックを経て1970年代の終わりには停滞することになった。このとき、この SA の停滞に引きずられるように、HRA も停滞したと考えられるのである。HRA がなぜ SA に引きずられたのかは、以下で説明するように、HRA が SA に包含される会計であると考えられていたことが大きな原因であると推測できる。

SA とは、企業組織を取り巻く社会や物的環境に対して、その企業が与える影響を測定・報告しようとする行為である（AAA [1975, p. 57]）。この SA は、今日では、いわゆる環境会計にあたるともいわれる<sup>10)</sup>。

AAA [1975, p. 84] によれば、次のような考え方に基づいて、HRA が SA に包含されると説明されている。すなわち、社会に対する企業組織の影響とは、顧客、供給者、債権者、株主、一般市民など、言い換えれば、企業組織を取り巻く当該企業組織の内外の人的資源に対する影響と考えることができるという。そしてそうであれば、SA とは、企業組織内部（これはその他の企業組織外部の人的資源になる）の人的資源の影響を外部の人的資源（これはその他の企業組織内部の人的資源になる）に報告する行為として理解できるというのである。SA はこのような意味からすれば、HRA と同義であるといわれている。

ただし厳密に言えば、HRA は企業人事に関わる資源のみを対象とし、かつ、経営管理のためにのみ求められる情報であり、また、将来の利益獲得可能性に関わる情報として求められるという点で、SA よりは幅の狭い概念であると説明されている。

また AAA [1975] の見解に近い若杉 [1976, 43頁] もある。この見解では、HRA が会計の対象とするのは所属する企業組織で個人が活動している企業内環境であるというのであるが、この企業内環境とは、環境会計（AAA

---

10) 若杉 [1976, 44頁] では、AAA にいう SA が、ここでは環境会計と表現したほうが適切であると述べられている。

[1975] にいう SA と同義) の会計の対象である物理的環境の一部に過ぎないと主張される。すなわち HRA とは、すべての企業に関わる環境を対象にしたトータル・システムとしての環境会計のサブ・システムであると解釈されるのである。

このように70年代半ば頃には、HRA と SA の包含関係が一般的に主張されていたのである。そして70年代終わりには SA の停滞が起こり、HRA は、包含関係にあった SA に引きずられるように停滞したと考えることができる。

#### IV. 知的資本とは何か？

以上のように、停滞を極めた HRA であったが、近年になって、人的資源の重要性が以前とは異なる形で再度注目を浴びるようになった。それが知的資本 (Intellectual Capital: IC) である。

1990年代に入り、世界のいくつかの企業が、この IC を把握する試みに取り組むようになった。これらの企業が IC に興味を示した発端は、企業の帳簿価額と市場価額の不一致にあった。彼らは、経営管理を効率化するという目的のため、この食い違いを生む原因を突き止めようと試行錯誤していた。1990年代初頭あたりから、多くの経営者が、市場価額と乖離する簿価の数値では、企業の業績把握が適切にできないこと、および、将来の業績を指南するような指標として使えないと考えるようになっていたと言われている (R.G. Eccles [1991, p. 132.])。そこで、その原因を IC に求め、一つの打開策として IC の把握と管理が試みられたと考えられる。

IC を測定する方法には、今日、以下のような、さまざまなモデルが提案されてきている。

##### (1) スカンディア・ナビゲータ

スカンディア・ナビゲータ (Skandia Navigator: SN) は、L. Edvinsson によって開発されたモデルである (Edvinsson and Malone [1997])。L. Edvinsson は、知的資本に関する報告書を1994年に公表した国際金融保険グ



菅原：人的資源会計からの知的資本へのインプリケーション

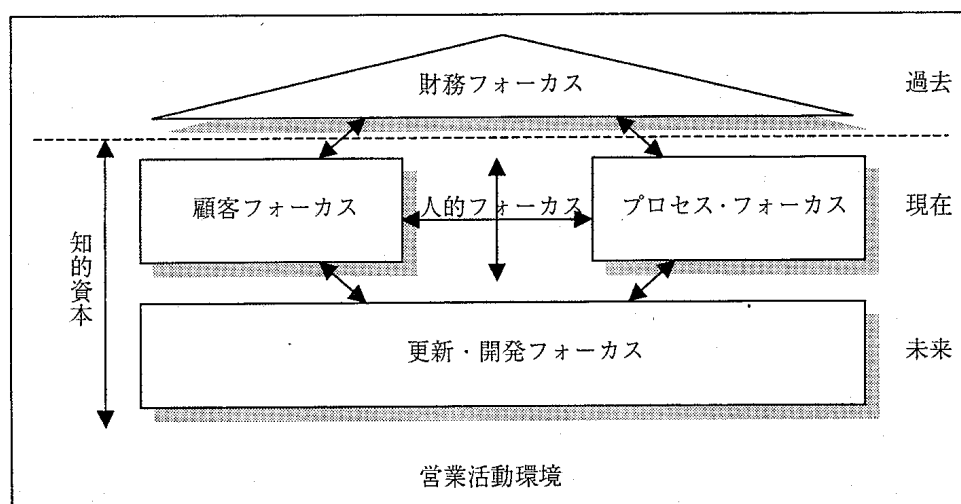
ループ Skandia 社の知的資本部長である。

このモデルでは、「人的フォーカス (Human Focus)」を最重要とし、以下、「財務フォーカス (Financial Focus)」、「顧客フォーカス (Customer Focus)」、「プロセス・フォーカス (Process Focus)」、「更新・開発フォーカス (Renewed and Development Focus)」という5つに分類されたフォーカスが設けられている (図1を参照)。さらに、各フォーカスには、それぞれのフォーカスを把握するための複数の指標 (indicators: 例えば人的資本では従業員数や職務訓練日数など) が設けられている。そして、Skandia社は、これらの指標を各フォーカスごとに集計し、年次財務諸表の補足資料 (supplement) として公表してきた<sup>11)</sup>。

SN において最も重要視されるのが価値創造活動を担う人的フォーカスである。その他の4つのフォーカスは、人的フォーカスの価値創造活動をサポートし、人的資源が創造する新しい知識を商業価値のあるイノベーションに転換するものとして考えられている。そういう意味から、このモデルは価値創造モデル (value creation perspective) という分類に位置付けられている。

また、Roos et al. [1997] では、SN の発展形態として、多くの指標を IC

図1 スカンディア・ナビゲータ



出所：Edvinsson and Malone [1997, p. 68]

11) Skandia社は1999年の報告書は公表しなかったが、2000年分を2001年に公表すると述べている。

Index というひとつの指数に集約して公表することが提案されている。

## (2) バリュー・チェーン・スコアボード

バリュー・チェーン・スコアボード (Value Chain Scoreboard: VCS) は、B. Lev が主張するモデルである (Lev [2001])。

B. Lev は、企業の帳簿価額と市場価額の不一致の原因として、実際は価値を生み出しているはずの無形資産 (Intangible) が財務諸表に認識・測定されないことにあり、実証研究の結果を通して主張する<sup>12)</sup>。そして、いわゆるニュー・エコノミーとよばれる経済社会の下では、有形資産よりも、組織的無形資産 (organizational intangible)、人的資源無形資産 (human resource intangible)、革新関連無形資産 (innovation-related intangible) というような、これまで帳簿に載らなかった「見えない資産」を把握して公表することで、簿価と時価の不一致を理解できるという (Lev [2001, pp. 7-20])。

B. Lev は、無形資産と関わる 8 つの視点を 3 つのカテゴリーに整理して並べたスコアボードを VCS として公表することを提案している (図 2 を参照)。8 つの各視点には、数量表示、基準化性、実証的価値関連性という要件を満たしたいくつかの指標を設け、それぞれの数値を捕捉し開示することになる (Lev [2001, pp. 110-117])。

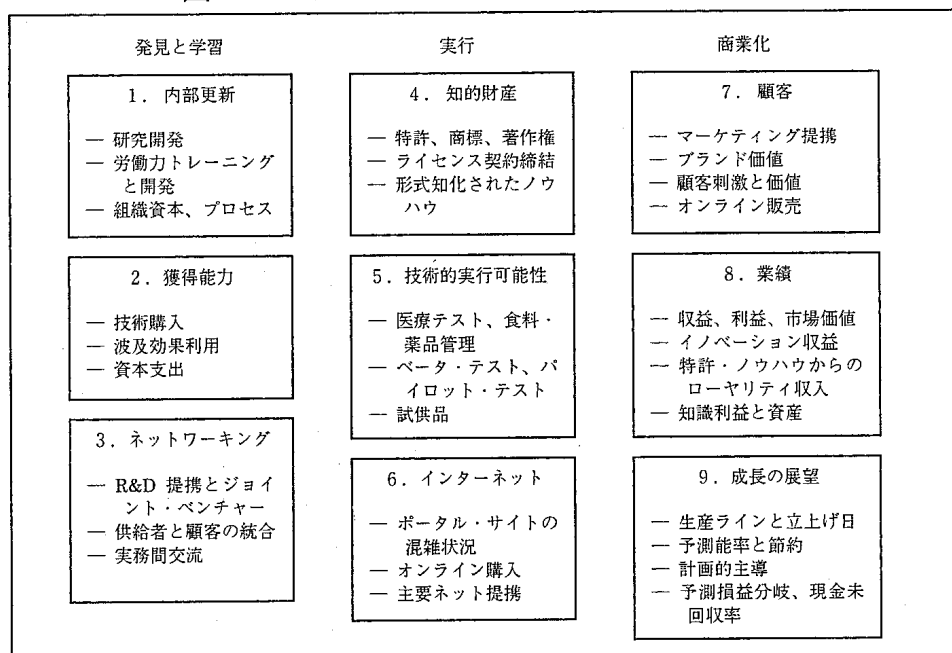
VCS は、構造的には L. Edvinsson の SN に似ているが、人的資源以外の要素も同等に企業価値に影響を与えるバリュー・ドライバーと考えられている点が異なる。このような見方は価値抽出 (value extraction perspective) といわれる。

## (3) ICMG モデル

ICMG モデルは、知的資本経営集会 (Intellectual Capital Management

12) B. Lev は、著書の中で用いている無形資産 (Intangible) という言葉について、経済学者の用いる知識資産 (knowledge asset) や経営・法律の文献に用いられている知的資本 (intellectual capital) と同義であると述べている (Lev [2001, p. 5])。

図2 バリュー・チェーン・スコアボード



出所：Lev [2001, p. 111]

Gathering: ICMG) によって提案されたモデルである。ICMG は、上述した L. Edvinsson と知的資本コンサルタント会社を運営する P. H. Sullivan らが提案し、知的資本に興味を示す12社の代表者を集めて1994年以来開催されている集会である。

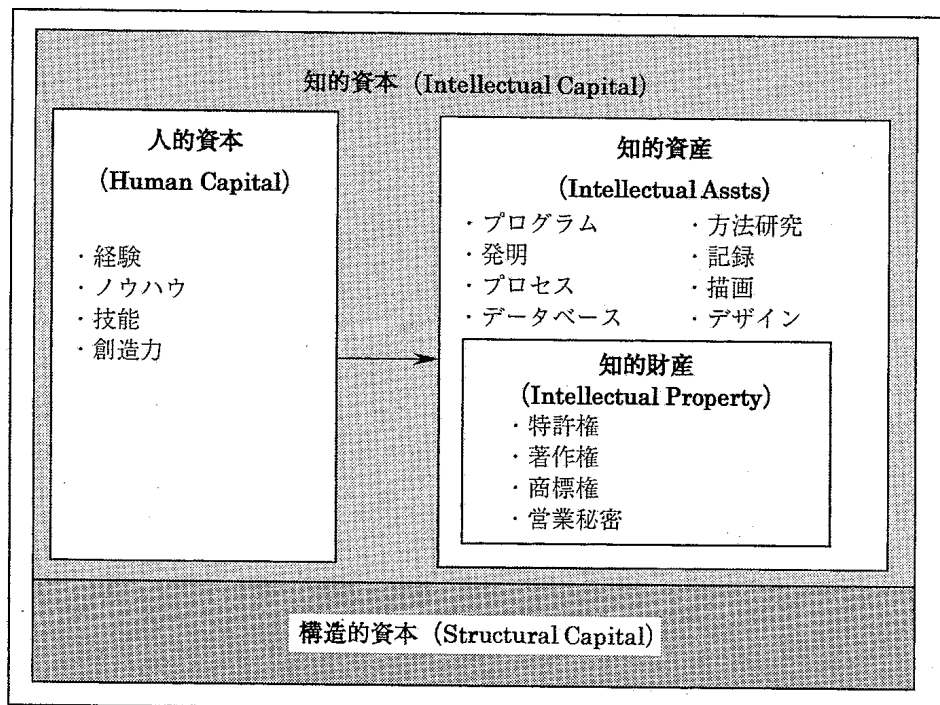
まず、当該モデルにおける IC は人的資本 (Human Capital) と知的資産 (Intellectual Assets) に区分される (図3を参照)。人的資本とは、人間が持っている「見えない知識 (tacit knowledge)」を意味する。また知的資産とは、「具現化された知識 (codified knowledge)」を意味する。さらに、知的資産のうち、特に法的に保護されたものは、知的財産 (Intellectual Property) とされる。そして、IC ではないが、IC から価値を抽出するのを手助けする役割を担う構造的資本 (Structural Capital) という資産が別に分類されて存在すると考えられている。

ICMG モデルによれば、IC は利益 (profit) に転換しうる知識、と定義される。ここでいう利益とは、収益から費用を差し引いて計算される会計上の利益 (income) と等しくはない。利益にはもちろん、会計上の利益や収

益という形態で認識される部分もある。しかしそれ以外にも、戦略的立場 (Strategic Position) という形態で認識される利益が含まれており、従来の会計の枠組みでとらえきれない概念であると考えられている (Sullivan [2000, p. 11.] )。

ICMG モデルについては、上述の 2 つのモデルとは異なり報告の内容や形式が具体的には示されていない。類型的には、B. Lev と同様の、人的資源の価値創造活動に重点をおかない価値抽出モデルに分類される。

図 3 ICMG モデルにおける知的資本の構造



出所：Sullivan [2000, p. 30]

このような IC モデルを総括的に整理すれば<sup>13)</sup>、人的な要素 (human factor)、顧客に関わる要素 (customer factor)、研究・開発の要素 (renewal and development factor)、組織構造の要素 (organizational factor)<sup>14)</sup>、という 4 つの具体的な要素から構成されているといえる。また IC の外部報告

13) これらのモデル以外にも、IC を捕捉するためのモデルが多数存在し、Upton [2001] などにも詳細に紹介されている。

14) ただし ICMG のモデルでは、組織構造の要素は、構造的資本として知的資本の枠外に存在すると考えられている (Sullivan [2000, p. 231.] )。

については、IC が財務諸表に測定・認識されず、法律や会計基準に拘束されない自主的情報開示 (voluntary disclosure) として報告されることが提案されている<sup>15)</sup>。

このように、近年見られる IC の把握は、人的資源を会計上の資産として計上することを求める HRA とは全く異なる方法・概念を用いられているが、人的な要素を把握していこうとする点、および内部報告と外部報告の両者を扱う点を含んでいることについては、共通点を有しているといえる。

## V. 知的資本に対する HRA のインプリケーション

IC を測定しようとする近年の試みは、上でも述べたように、会計数値として捕らえられていない「見えない資産」について、経営の効率的な管理を追求するという目的のために発生し、そこから派生して、自主的情報開示ではあるが外部報告も実施されるようになってきたことが伺える。この内部報告から外部報告という研究の進捗過程は HRA と同じ経緯をたどっていると考えられる。

しかし、両者の大きな違いは、HRA が主として人的要素のみをその報告対象にしていたのに対し、知的資本の把握については、その他のいくつかの要素が人的な要素と同等に測定・報告されるという点である。この特徴は、いわゆるニュー・エコノミーという新しい経済社会環境の到来に端を発している (Lev [2001, p. 7-20])。

もっとも、顧客情報、研究開発、ネットワークなどの財務諸表に計上されない「見えない資産」が、企業に価値をもたらすものであることは何も

---

15) ただし、B. Lev は、現状的には自主的情報開示に取り組むことが必要であるが、究極的には、現行の会計システムを再構築し、IC を財務諸表上に計上することを主張している (Lev [2001, p. 123])。また、IC の自主的情報開示については、Steering Committee of Business Reporting Research Project [2001] において、その論点が提示されている。

最近になって分かったことではない。ここで問題なのは人的要素以外からもたらされる価値の大きさが拡大してきたことである。ニュー・エコノミーの下では、人的要素以外の要素も人的資源に負けず劣らず企業価値のバリュー・ドライバーになっているのである (Lev [2001, pp. 7-20.])。

HRA による今日的インプリケーションとして重要な点は、HRA が人的資源を会計上の資産として財務諸表に計上することを目的としていたのに対し、IC は会計の枠外で測定・報告していこうと試みられているという相違点である。先にも検証したように、HRA 停滞の根拠の一つでもあった財務会計概念ステートメント (SFAC) によって世界に蔓延した資産・負債アプローチと資産概念が、会計の枠組みの中での IC の測定・報告を拒んでいるのである。

SFAC の設定が求められたのは、製造業を中心として構築された会計から、経済社会に影響を及ぼすようになりつつあった無形な未履行契約なども認識・測定できる会計を構築するためであった。しかし皮肉にも、その時設定された SFAC にみられるような資産概念が存在するがために、人的資本などのニュー・エコノミー下の無形財を現行の会計の枠組みの中にとらえられることが拒まれているのである。

## VI. 結 論 と 展 望

本稿では、まず過去に繁栄をおう歌した HRA がなぜ停滞するに至ったのかを検証した。そして、HRA が対象とした人的資源を含む IC といわれる新しい概念を整理した。そして、最後に、過去の HRA が今日みられる IC を巡る議論の展開にいかなる含意を有しているかについて検討した。

総じて、HRA では人的資源は効果の発生や将来的便益という会計上の難解な言葉や概念で表され資産化が提示されていた。これに対して IC のほうは、従来の会計の枠組みの外で進められつつあるものだが、その価値 (利益) は企業の帳簿価額と市場価額の不一致として、株価という要素に直接結びついている。そのため、IC に関する情報は、投資家に理解しやすく、

利害に連動しやすいと考えられる。結果的には、自主的情報開示であっても、投資家から情報を要請する動きが加速する可能性があるといえる。ただし、株価が下落しその結果簿価と時価が逆転した場合などは、これまで行われてきた実務や理論が崩壊する余地も否定できない。この点については、今後、より深く検討されるべきであろう。

自主的情報開示については、現在、環境会計が注目されている。しかし、この環境会計（AAAにおけるSA）も本稿で検討したように、一度は停滞という憂き目にあっている。この時の会計の視点からいえる停滞の理由は、企業内部に環境管理目的の会計システムが構築されていなかったことがあげられる（河野 [1998, 208頁]）<sup>16)</sup>

幸い、現在のIC研究は、経営管理の効率化を発端として開発され、外部報告よりはむしろ内部報告のシステムの構築が重視されているようにみうけられる。そして今後はその研究領域をICの外部報告にまで大きく拡充することが必要であると思われる。従来の会計の枠組みにとらわれないIC会計の理論の出現が望まれる。

## 参 考 文 献

- 石崎忠司「人事管理と人的資源会計」中央大学企業研究所年報 第5号（1984年）181-202頁。
- 河野正男著『生態会計論』森山書店、1998年。
- 久保田秀樹「市場経済の展開と発生主義会計の変容」『滋賀大学経済学部研究叢書』（滋賀大学）第26号（1997年1月）。
- 古賀智敏「金融商品と会計パラダイムの転換」『国民経済雑誌』（神戸大学）第180巻第3号（1999年9月）45-56頁。
- 菅原 智「人的資源会計としての株式を用いた経営者報酬の会計」『企業会計』第53巻第3号（2001年3月）120-127頁。

16) SA 停滞のその他の原因としては①オイルショック不況による社会的責任活動に関するコスト削減、②社会的責任活動の一応の達成、③社会的責任に関するコンフリクトの発生が減少したこと、などがあげられている（河野 [1998, 208頁]）。

- 照屋行雄「人的資源会計研究の現状と課題」『国際経営フォーラム』（神奈川大学国際経営研究所）第 5 号（1993 年）42-55 頁。
- 若杉明著『人的資源会計』森山書店，1973 年。
- 若杉明著『人間資産会計』ビジネス教育出版社，1979 年。
- 若杉明「人間尊重の会計学の展開」『企業会計』第 28 巻第 1 号（1976 年 1 月）37-44 頁。
- American Accounting Association “Report of the Committee on Human Resource Accounting”, *Supplement of Vol. 48 of Accounting Review* (1973) pp. 169-185.
- American Accounting Association “Report of the Committee on Social Costs”, *Supplement of Vol. 50 of Accounting Review* (1975) p. 55-89.
- Eccles, G. Robert “The Performance Measurement Manifesto”, *Harvard Business Review*, (1991, January-February) pp. 131-137.
- Edvinsson, Leif and Michael S. Malone, *Intellectual Capital*, New York: Harper Business, 1997.
- Financial Accounting Standards Boards, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements of Enterprises*, Stamford: FASB, 1985.
- Financial Accounting Standards Board, *Discussion Memorandum: An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement*, Stamford: FASB, 1976.
- Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Stamford: FASB, 1984.
- Financial Accounting Standards Board, *Proposed Statement of Financial Accounting Standards: Business Combinations and Intangible Assets*, Norwalk: FASB, 1999.
- Hermanson, R. H., “Accounting for Human Assets” *Occasional Paper* (Michigan States University) No. 14 (1964) .
- International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standard IAS38: Intangible Accounting Standard*, London: IASC, 1998.
- Likert, Rensis, *The Human Organization: Its Management and Value*, New York: McGraw-Hill Book Company, 1967. R. リッカート著 三隅二不二訳『組織の行動科学』ダイヤモンド社，昭和 43 年。
- Johanson, Ulf “Why the Concept of Human Resource Costing and Accounting Dose not Work- A Lesson from Seven Swedish Cases” , *Personnel Review*, Vol. 28, No. 1-2 (1997, October) pp. 92-93.
- Lev, Baruch, *Intangibles – Management, Measurement, and Reporting*, Washington, D.C.: Brooking Institution Press, 2001.
- Morrow, H. Stephen “Putting People on the Balance Sheet: Human Resource



菅原：人的資源会計からの知的資本へのインプリケーション

Accounting Applied to Professional Football Clubs”, *The Royal Bank of Scotland review*, No. 174 (June, 1992) pp. 10-19.

Organization for Economic Co-operation and Development, *Measuring What People Know: Human Capital Accounting for the Knowledge Economy*, Paris: OECD, 1996. OECD 編 水元豊文訳『知を計る：知識経済のための人的資本会計』シーエーピー出版，1999年。

Roos, Johan, Goran Roos, Nicola C. Dragonetti and Leif Edvinsson, *Intellectual Capital-Navigating the New Business Landscape*, London: Macmillan Press Ltd., 1997.

Sackmann A. Sonja, Eric G. Flamholtz and Maria Lombardi Bullen “Human Resource Accounting: A State-of-the-Art Review”, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 8 (1989) p. 235.

Sullivan, H. Patrick, *Value-Driven Intellectual Capital*, New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000.

Steering Committee of Business Reporting Research Project, *Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures*, FASB, 2001.

Upton, S. Wayne Jr., “Special Report: Business and Financial Reporting, Challenges from the New Economy”, *Financial Accounting Series*, No. 219-A (2001, April)