

# IFRSs における人的資源会計の位置づけ

Human Resources in IFRSs

角田幸太郎

Kotaro SUMITA

## 日本語キーワード

人的資源会計、無形資産、国際会計基準、国際財務報告基準

## 英文キーワード

human resource accounting, intangibles, IAS, IFRS

## 要 約

研究の関心は、人的資源の会計にある。その研究の歴史は、決して浅いものではない。しかしながら、人的資源を会計の俎上に載せること、さらには、それらを資産として計上することにはここまで成功しているとはいえない。本論文は、国際会計基準や資産概念における人的資源の位置づけを検討し、今後の可能性の探求につなげようとしたものである。

まず、国際会計基準における人的資源会計の位置づけを確認するべく、検討を行った。人的資源会計それ自体を扱った会計基準はない。これに関連するのは無形資産にかかる基準である。近年、各国の会計基準と国際会計基準とのコンバージェンスが図られており、そこで、IASならびにIFRSをその検討対象の中心とした。また、基準上の資産概念が通時的にどうであったのかを確認するべく、資産概念についての検討をおこなった。

## Abstract

This paper aims at examining issues of Human Resource Accounting (HRA). Although the history of HRA is not a slight thing and many researchers studied them and their outcome are not interesting in HRA. However, regarding to the appropriation of human resources for assets on the balance sheet, it has not still been done successfully.

This paper, for a part of the research, examined the positioning of human resources in international accounting standards and the assets concepts. The subjects of this research would connect future possibility.

This paper firstly examined in order to confirm the position of HRA in International Accounting Standards (IAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS), because in recent years a convergence between the accounting standards of each country and IAS has been considered and progressed. But, human resources accounts are not included in the accounting standards. So, human resources are intangible assets.

In addition, this paper examined the concept of assets in order to confirm that how it was understood broadly.

## I はじめに

2002年10月にIASB (International Accounting Standards Board、国際会計基準審議会) とFASB (Financial Accounting Standards Board、米国財務会計基準審議会) が国際会計基準と米国会計基準とのコンバージェンスに合意した。それを契機として、近年、世界各国においても同様のコンバージェンスを図る動きが出て、あわせてIFRS (International Financial Reporting Standards、国際財務報告基準) の整備が急速に進められてきた。

本稿では、このIFRSならびにIAS (International Accounting Standards、国際会計基準) において、人的資源がどのような位置づけをなされているのかについて検証する。

## II IFRSならびにIASにおける人的資源の位置づけ

### 1. 資産および無形資産の定義

人的資源を資産として区分しうる可能性を検討すると、法的な権利としての定義を満たして無形資産に区分することがあり得ると考える。その根拠を以下に詳述する。

まず、奴隷貿易時代の奴隷は有形資産としてみなされ、また、現代においても馬や牛などの家畜は有形資産としてみなされている。しかしながら、人権上の問題を鑑みると、人的資源をヒトとして奴隷や家畜などと同等に有形資産としてとらえるのはふさわしくないと考える。そこで、無形資産としての区分可能性を検討するのである。

無形資産についての国際会計基準としては、IAS38がある。IAS38では、資産について、以下のような定義がなされている。すなわち、資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される資源である」<sup>1)</sup>。そして、無形資産については、「物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう」<sup>2)</sup>と定義されている。また、IFRS3にも無形資産についての定義があるが、「IAS38号『無形資産』でその意味が定められている。すなわち、物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう」<sup>3)</sup>とされ、IAS38とまったく同じものとなっている。

さて、人的資源を上記の無形資産の定義に照らし合わせてみると、人的資源が「識別可能性」を満たし得れば、これを無形資産として基準上も理解することができるであろう。しかしな

がら、より広義である資産の定義については、人的資源は特別な契約を結んでいない限り自由意思で退職ないし転職することが可能であるため、「企業が支配し」という点において、資産としては当てはまらない恐れがある。IASの限りでは、企業による支配について必ずしも明らかではないが、換言すれば、ある一定期間は自由意思で退職ないし転職をしないという契約を結んでいるならば、資産として当てはまりうるのである。角田 [2006] および [2008] における英国プロサッカークラブの事例はまさしくこの具体例といえる。

### 2. 無形資産の認識要件

IAS38は無形資産についての会計基準であり、人的資源の観点からもかかわりのある規定が他にも多数ある。たとえば、「無形資産としてある項目を認識するには、企業は、その項目が、無形資産の定義 (par.8から par.17参照) 及び認識要件 (par.21から par.23参照) に合致することを立証する必要がある。この定めは、無形資産を取得するか又は無形資産を内部で生成するための、当初生じた原価及びその後の追加、取替え又はサービスのために生じた原価に対して適用する」<sup>4)</sup>とされている。つまり、人的資源を無形資産として認識するための認識要件が存在するのであり、ここではそれらを検討する。

無形資産の認識規準として、以下に列挙する3つの規定がある。

- ①資産は、資産に起因する、期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、資産の取得原価は信頼性をもって測定することができる、という場合にのみ認識しなければならない<sup>5)</sup>。
- ②企業は、期待される将来の経済的便益の発生可能性を査定するにあたり、資産の耐用年数にわたって存在するであろう一連の経済状況に関する経営者の最善の見積りを表す、合理的で支持しうる前提を基礎としなければならない<sup>6)</sup>。
- ③資産の使用に起因する将来の経済的便益の流入の確実性の程度を評価するため、企業は、資産の当初認識の時点における入手可能な証拠に基づき、外部証拠により重点をおいた判断を用いる<sup>7)</sup>。

①の規定を人的資源に当てはめた場合、「資産の取得原価は信頼性をもって測定できなければならない」という点が論点となりうる。前章で検討を行った人的資源の測定方法のうち、支

出原価法であれば取得原価を容易に求められるので規定を満たせるが、実際の支出額とは異なる取替原価法やせり価格法、給与還元法等ではこの規定を満たせない恐れがある。

次に、②については、「資産の耐用年数にわたって」という点に関して、人的資源の耐用年数は企業に雇用されている期間であるということが想定できるが、人的資源は個々人の自由意思で退職や転職が可能であるので、長期的な雇用期間の予測はできない。それゆえ、仮に、人的資源について償却を行うとしたとき、たとえば機械や建物の減価償却のような定額法や定率法による規則的な償却は困難、という点が問題となるであろう。③については、認識時点で入手可能な証拠に基づいた判断は、たとえば将来の経済的便益を測定するためのモデルが開発され、その計算要素が示されていれば可能とも思われるが、人的資源に関しては、少なくとも現状でそのような状況にはない。したがって、「将来の経済的便益流入の確実性の程度を評価する」ことは困難である。とはいえ、これは今後将来にわたっての困難性を示すものではない。

以上のように、人的資源は、現状では、IASにおける無形資産の認識規準を満たしていないと考える。

### 3. 人的資源にかかわる規定

IAS38には以下のような規定もある。「企業には熟練した職員のチームが存在する場合があります、将来の経済的便益をもたらす職員の技能の向上は訓練を通じて認識することも可能である。また、企業は、職員がそれらの技能を継続して企業に提供することを見込んでいるかもしれない<sup>8)</sup>。この規定はまさしく人的資源を想定しているものだと考えられる。

この規定には続きがあり、「しかしながら、熟練した職員のチーム及び訓練から生じると期待される、将来の経済的便益に対する企業の支配力は、通常、これらの事項が無形資産の定義を満たすと考えるのには十分ではない<sup>9)</sup>とされている。やはり、資産の定義として挙げられている「企業が支配し」という点で、人的資源の場合は個人の自由意思で退職しうるのが問題と考えられているのであろう。しかしこの点に関しては、契約に基づき実態として自由意思で退職しえないプロスポーツ選手の場合には、IAS上もその資産の定義を満たしうると考える。

また、「同様の理由から、特殊な経営上又は

技術上の能力も無形資産の定義を満たすことは少ない。ただし、その使用及びそれから予想される将来の経済的便益の入手が法的権利により保護されており、またそれが定義の他の部分も満たす場合は、その限りではない<sup>10)</sup>とあり、ここでは経営上のノウハウのみならず、従業員や人的組織が持つノウハウについても資産として認められる可能性を含んでいると考えられる。

リカートは人的資源を「人的組織」という単位で把握しようとしていた<sup>11)</sup>。一方、フラムホルツは個人を人的資源の認識、測定単位とし、個人価値の測定値を足し合わせることで、より大きな人間集団の評価額を得ることが可能であると考えていた<sup>12)</sup>。すなわち、人的組織の持つノウハウも人的資源によって生み出されるものであり、従業員の持つノウハウと同様に資産性があると考えられる。

とはいえ、確かに現状の会計基準上は、人的資源の資産計上の可能性は、特定の業種などきわめて限定されていると言わざるを得ない。しかし、それは資産概念のありかたに依拠して変化することも意味している。

## III 資産概念の検討

資産概念はここまで通時的に不変だったのでない。資産の認識要件についても、各時代の資産概念により変化してきた。ここでは、人的資源会計に深く関わるであろういくつかの資産概念について列挙し、検討することとする。

### 1. 静態論における資産概念

会計の歴史を鑑みると、かつて、財産計算を重視する古典的な静態論の考え方に基づいていた時代があった。財産計算を重視した会計制度の下では、債権者の保護を目的とし、その時点における企業の清算を前提としていた。ゆえに、第三者への譲渡が可能であり、換金可能性を持つような資源が資産となり得たのである。したがって、このような静態論における資産概念は、財産価値のあるものと定義がなされ、企業の所有が法的に裏付けられる土地や建物、工場等の物的資産、特許権のような無形資産、有価証券等の財務的資産のみが資産として認識されていた。また、企業の清算を前提としていたので、それらの資産評価は売却時価によって行われていた。

よって、この理論においては人的資源の資産性を主張することは困難である。法的な所有権

という点において、人的資源には少なくとも無形資産としての資産性を見いだし得ないからである。

## 2. FASB「財務会計概念ステートメント」の資産概念

人的資源会計の研究が1960～70年代に盛んに行われ、得られた成果に対して大きな影響を与えたのは、米国FASB (Financial Accounting Standards Board、財務会計基準審議会)によって、1973年から始まった「財務会計概念ステートメント」(Statement of Financial Accounting Concepts)の設定プロジェクトであった。そこでは、「特定の実体により支配されている」と、「発生の可能性が高い将来の経済的便益である」という2つの要件が示された<sup>13)</sup>。

この当時、財務会計概念ステートメントにおいては、人的資源は資産の要件を満たしていない、と結論付けられたが<sup>14)</sup>、これらの要件が求められた理由として、菅原 [2002] 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ことを挙げており、その議論の経緯には、人的資源を認識・測定しようという意向は全く無かったのだと捉えている<sup>15)</sup>。

しかしながら、近年、企業形態の変化による必要性に迫られて、リース契約や金融商品などが資産として計上されるようになったように、資産概念は不変ではない。経済社会の変化にしたがい、求められる会計情報の質が変わり、企業価値を反映した財務諸表が求められるとその資産概念も変わりゆくであろう。

## 3. 資産負債アプローチに基づく資産概念

近年においては、資本主義市場の発展に伴う企業形態の変化によって、いわゆる資産負債アプローチによる資産概念が考えられるようになった。期間損益計算を重視する動態論に対し、資産負債アプローチは、企業価値を正確に反映させることを目的とする。サービス・ポテンシャルとは、将来において発現することが期待される経済的便益であり、現行の会計制度で会計上の資産であると認識されている貨幣性資産と費用性資産をも内包するものである。

この新たな資産概念の下では、これまでは会計上の資産と認められていなかった人的資源のような「無形の資産」が資産として認められる可能性がある。

## 4. フラムホルツの資産概念

前項の資産負債アプローチに基づいて、人的資源の会計的認識が可能であるか否かを考えた場合、解決すべき問題は、企業が期待する人的資源のサービス・ポテンシャルが資産となりうるかどうかである。つまりは、人的資源の持つサービス・ポテンシャルによる受益を期待しての投資を資産として扱えるかどうか論点となりうる。

資産の本質にサービス・ポテンシャルを挙げた先行研究者としてフラムホルツがいる。前章で示したように、フラムホルツは人的資源の研究者でもある。フラムホルツ [1974] は人的資源の資産性も念頭に置いた上で、資産としての3つの要件を示している。①将来的なサービス・ポテンシャルの所有、②貨幣単位での数量化、③組織における所有もしくは管理、である。

①は、前項で述べたように、将来において発現することが期待される経済的便益を持ち得るか否かということである。これにより、現行の会計制度でも資産とされる貨幣性資産や費用性資産が理論的にも資産の要件を満たすだけでなく、更に、資産の範囲が広がる可能性もある。

②については、当該項目が貨幣価値で表現し得るか否かということである。ある項目を会計上の資産として財務諸表に記載し、その会計情報が客観性や検証可能性、比較可能性を持つためには貨幣価値評価は必須であるという考えによるものである。

③について、空気や水のように普遍的に存在し、誰でも入手できるようなものに関しては、事実上、第三者への売買可能性がない。よって、資産の要件としては、ある項目に少なからず稀少度があり、個人ないし企業に属していて、普遍的に入手可能なものであってはならないという考えによるものである。ただし、ここでいう企業への所属とは、必ずしも法的な所有権の存在を意味するものではない。

フラムホルツの示したこれらの資産要件は十分に容認可能なものである。しかしながら、実務上、将来的なサービス・ポテンシャルの量を測定し、貨幣単位で表すかは一般的に困難なことが多い。もちろん人的資源についてもこの問題があるが、他の多くの「無形の資産」についても同様にいえることであろう。ただし、たとえ現実の計算に困難があるとしても、フラムホルツの示した資産要件そのものが否定されるものではない。

## 5. 小括

IFRSの整備が進められているが、そこでは、人的資源を資産計上してはならないという規定があるわけではなく、人的資源の資産計上について全否定するものではない。人的資源について、無形資産としての条件を満たすことができれば計上できるという、条件付ではあるものの計上の可能性は残っているのである。

静態論に基づく資産概念、1960~70年代の人的資源会計研究に大きな影響を与えたであろうSFACの資産概念、そして、人的資源の資産計上を肯定しうる可能性のある資産概念について、それぞれ検討したが、その結果、資産概念が不変ではないということを確認することが出来た。特に、将来的なサービス・ポテンシャルを資産の重要な要件とみなしている近年の資産負債アプローチに基づく資産概念では、人的資源を資産としてとらえられる可能性のあることが理解された。

現行の企業会計基準において、人的資源は資産としての要件を満たしていないとされていても、人的資源の価値を認識・測定・開示しようという研究を通じて、その可能性を高めることはできるのである。

## IV おわりに

本稿においては、国際会計基準における人的資源会計の位置づけを確認するべく、検証を行った。人的資源会計それ自体を扱った会計基準はない。しかしながら、これに関連するのは当然ながら無形資産にかかる基準である。ここでは、IASならびにIFRSをその検討対象の中心とした。近年、各国の会計基準と国際会計基準とのコンバージェンスが図られており、把握しておく必要があったからである。その結果をまとめると、以下のとおりである。

- ・ 人的資源は、およそ無形資産の定義は満たしうるものの、IASにいう「企業による支配」の適合性には疑問がある。
- ・ 無形資産の認識規準①について、支出原価法であれば取得原価を容易に求められるが、実際の支出額には基づかない取替原価法やせり価格法、給与還元法等においては資産の取得原価を信頼性をもって測定することができるとは限らない。
- ・ 人的資源の耐用年数は企業との雇用期間であると考えられるが、人的資源は個々人の自由意思で退職ないし転職することが可能であるため、資産の耐用年数を設定したところでそ

のとおりにはいかない可能性がある。

- ・ 人的資源の、将来の経済的便益の発生可能性の査定は困難である。

しかしながら、ここで検討したIAS、および日本を含めた主要各国の会計基準では、人的資源を資産計上してはならないとはしていない。現行規定下においての無形資産計上要件を満たしうるのであれば、それが人的資源であっても資産計上が可能なのは明白である。また、基準上の資産概念も通時的に不変ではない。これらの再検討、あるいは今後の変化によっては、人的資源の資産計上について肯定的に考えることもできることを指摘した。

以上のように、人的資源の資産計上の可能性は理論上も基準上もあるものの、問題点も多く、人的資源価値の認識・測定・開示についての研究はさらに必要であることが理解される。

注)

- 1) IASB [2004] par.8.
- 2) IASB [2004] par.8.
- 3) IASB [2005] 付録A.
- 4) IASB [2004] par.17.
- 5) IASB [2004] par.21.
- 6) IASB [2004] par.22.
- 7) IASB [2004] par.23.
- 8) IASB [2004] par.15.
- 9) IASB [2004] par.15.
- 10) IASB [2004] par.15.
- 11) 三隅 [1968] p.188. 訳書においては、“human resource”の訳語として「人的資源」ではなく「人的資産」が用いられているが、本稿では、以後の研究において一般的な呼称となった「人的資源」に用語を統一した。“human organization”も、「人間組織」という訳語が用いられているが、同様に「人的組織」に統一した。
- 12) Flamholtz [1971] p.255.
- 13) FASB [1973] par.25.
- 14) FASB [1973] par.31.
- 15) 菅原 [2002] p.127.

参考文献

- Flamholtz, E.[1971] “A Model for Human Resource Valuation: a Stochastic Process with Service Rewards”, *Accounting Review*, April 1971, pp. 253-267.
- Flamholtz, E.[1974] *Human Resource Accounting*, Dickenson Publish Company.
- International Accounting Standards Board [2004] *International Accounting Standard 38: Intangible Assets*, IASB.
- International Accounting Standards Board [2005] *International Financial Reporting Standard 3: Business Combinations*.
- International Accounting Standards Board [2009] *International Financial Reporting Standards IFRS 2009 Bound Volume: Including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as Issued at 1 January 2009*.
- Likert, R.[1967] *The Human Organization: Its Management and Value*, McGraw-Hill (三隅二不二訳 [1968] 『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).
- 菅原智 [2002] 「人的資源会計から知的資本の会計へ」『企業会計』第54巻1号, pp. 126-128.
- 角田幸太郎 [2006] 「人的資源の会計的認識-日英プロサッカークラブの実務を例として-」『経済学研究』第55巻第4号, pp. 79-94.
- 角田幸太郎 [2008] 「選手登録権の公正価値評価-人的資源会計の例として」『企業会計』第60巻第9号, pp. 127-131.

若杉明〔1973〕『人的資源会計』森山書店。  
若杉明〔1979〕『人間資産会計』ビジネス教育出版社。