

# 人的資源会計の発生に関する一考察

— 1865年以前のアメリカ南部における事例を中心として —

照 屋 行 雄

- I. はじめに
- II. 奴隷制社会の人的資源管理
- III. A. Brown社の人的資源会計実践
- IV. 人的資源会計の今日的展開
- V. おわりに

## I. はじめに

企業会計は、近年新しい問題が次から次へと数多く出現し、問題の本質と究明の論理が積極的に探求されてきている。これは企業会計が、その時代における経済社会の環境条件に根ざし、かつ、会計情報の利用者の要求に適合する性格を有するところから必然の状況であると理解することができる。なぜなら、会計環境や情報要求の変化は企業会計に新しい理論と技術の開発を必要とせしめるからである。近年多大の関心を集めているこのような新しい問題領域の1つに人的資源会計がとりあげられていることは周知の事実である(注1)。

人的資源会計は、企業の保有する経済資源の中で最も貴重な人的資源に対する会計上の認識、測定及び情報伝達の問題について、従来の企業会計が適切な取り扱いを怠ってきたことの中に問題性を発見し、人的資源に関する正しい会計理論と処理技術を開発導入することによって、全体としてより完全で有用な企業会計システムを構築することをめざしている。このような人的資源会計の発展にとって最も問題となる点は、人的資源が、他の物的資源や財務的資源などと違い、人間としての本質を有しているために、経済的意味としての人的資

源を会計上分離して認識することが困難であるところに存するといえよう。

今日の人的資源会計は、一般に、約半世紀前の経営学における初期人間関係論あたりに影響の萌芽を求め、さらにリッカート (Rensis Likert) らのリーダーシップ論の研究の成果に強く刺激されて開発されるようになったものと理解されている(注2)。このように人間性の特質に注目して、社会心理学的、行動科学的研究の成果の累積の上に展開されているところに今日の人的資源会計の著しい特徴が認められるのである。

この見解に対して、人的資源会計の発生を伝統的な会計の発展過程における展開の中に求め、しかも、すでに約1世紀も前にかかなり整備された形で広く実践されていたとする研究成果が公表されている。人的資源会計の起源をどの時代の、どのような社会経済的背景のもとでの会計実践に発見するかということは極めて重要な問題に属する。なぜなら、その発生の必然性やそれを可能ならしめた会計思想及び会計技術のあり方がその後の人的資源会計の目的や特質を大きく規定することになるからである。

本稿では、人的資源会計の発生に関する後者の見解について考察を加え、それが今日の人的資源会計の成立と展開にどのような意味をもっているかを明らかにする。そして、そのような発生史的考察を通じて、今日の人的資源会計の目的や特質を明瞭ならしめたいと思う。

## II. 奴隷制社会の人的資源管理

人的資源会計は決して新しい領域ではなく、事実、1861～1865年の南北戦争以前のアメリカ合衆国南部諸州において (in the American Deep South)、多くの会社で普通に実践されていたと指摘しているのはデイル・L. フレッシュャー (Dale L. Flesher) とトーニャ・K. フレッシュャー (Tonya K. Flesher) である。彼らは、当時南部における巨大企業であるアンドリュー・ブラウン・ランバークンパニー (Andrew Brown Lumber Company, 以下単にブラウン社という。) の財務諸表や会計記録その他の書類の分析を通じて、そこに人

的資源に関する会計記録の継続的管理の事実を発見し、記録及び財務諸表表示の仕方、それらの経営管理目的利用及び外部報告目的利用、さらにはそのような会計実践からもたらされる人的資源管理上の効果などから人的資源会計の原形の存在を主張している。以下、彼らの所説に即して、ブラウン社において展開された人的資源会計の特徴を探り、その主張するところを解明することとする(注3)。まず、本節では、南北戦争以前の奴隷制社会という時代的背景のもとでの人的資源管理がどのようになされたかについての彼らの分析結果を概観したいと思う。

南北戦争以前の南部は産業的にかなり高度に開発されており、北部が未発達な商企業や小規模な製造業が主であったのに対して、南部はすでに巨大なプランテーション経営や製造企業を誇っていた(注4)。そのような南部における産業発展を支える制度的基盤の1つが奴隷制度であったことは言うまでもない。奴隷の使用は南部に巨大な企業利益をもたらしたのである。もっとも、奴隷制度は文明的にみればわれわれ人類が歴史上経験した中でも最もいまわしい史実であり、弁証法的意味でしかその意義を認め得ないものであることは否定できないところである。人的資源の管理といい、また人的資源会計の開発という時即このような奴隷制と結びつけて考えることが常であり、実際奴隷のための管理と会計という印象をもたれることによって長年この問題が放置されてきた面は小さくないといえる(注5)。しかしながら、ここでは奴隷制そのものの是非を解明することが目的ではないので、当時の奴隷の処遇についての実態分析もあくまでも彼らの見解に従ってながめ、それに対する管理のあり方を探ることにしたいと思う。

そこで、彼らは、奴隷制についての議論の多くが地方のプランテーションにおける黒人の問題に焦点が寄せられ、産業従事者としての奴隷の経済的側面の分析がなされてこなかったとして、奴隷に関する倫理的考察を捨象して、量的経済的事実に着目することによってこの問題を追求している(注6)。彼らによれば、当時の奴隷の購入利用は、単にプランテーションの所有者が私的・非経済的利益を享受したいがために維持されたのではなく、むしろ一般に当時の産業における最も効率のよい“高収益性の投資”であったことによるという(注7)。戦争前

の南部は白人の賃金労働者が極めて少なく、白人で賃金労働者となるものの賃金は北部のそれよりはるかに高い実状にあった。そこで賃金の安い奴隷労働者が購入もしくは賃借（リース）されたのである。

産業労働力としてみた場合、奴隷は貴重な人的資源であり、数少ない白人非奴隷労働者の怠業や能率低下を埋め合わせ、操業の維持をはかる上で奴隷労働者の勤勉かつ長時間労働は必要不可欠であった<sup>(注8)</sup>。奴隷労働力の有効利用によって成功をおさめたブラウン社では、奴隷を同時代の他の企業よりも大事に扱った。彼らは部屋つき食事付きの家に住み、良質の布が与えられた。また、医療サービスや生命の損傷に対する賠償も高額にのぼったのである。また、何よりもブラウン社の奴隷労働者の管理上の特徴は、奴隷労働に対する報酬として金銭による支払いを原則としたことである。他社では現物支給や自由時間を与えることが多かったが、大都市における貨幣経済に見合うべく金銭が報酬として支払われたのである。従って、かなりの時間外労働に対しても、賃率は低い金銭支払いがなされた。その結果、「黒人奴隷が希望も何もないというのは真実ではない。なぜなら彼らの多くはかなりハードに働いて日曜日に教会へ着けていく立派なスーツを得るだけの金をかせいでいた」のである<sup>(注9)</sup>。

さらに経済的報酬のみでなく、幾人かの奴隷は管理者としての地位が与えられた。しかもその地位に適した権限と報酬がまた保障されていたのである<sup>(注10)</sup>。管理ポストへの奴隷の登用は余り知られていないし、また全体としての追跡調査がなされていないので詳細なことは不明であるが、フォーゲル（Fogel, R. W.）とエンゲルマン（Engerman, S. L.）によればおよそ奴隷の7%が管理ポストについていたことが報告されている<sup>(注11)</sup>。

以上みてきたように、南北戦争前の南部の巨大企業においては、ブラウン社に代表されるように産業労働者としての奴隷を多くかかえ、労働報酬として金銭支払いの方法を採用することによって都市生活者としての奴隷にとってかなりの勤勞意欲を刺激する管理政策をとっていたことが知られる。また、有能な奴隷労働者には奴隷・非奴隷の相方を監督する管理者となるものもあり、かなりの権限と報酬が与えられていたことがわかった。奴隷制社会における人的資源（特に奴隷従業員）の管理の一般的状況は、フレッシャーらによれば以上の

ような状況であったと理解されるのである。

さて、ブラウン社では、このような重要な人的資源の管理に成功しているわけであるが、それを可能ならしめた最も大きな要因は、人的資源に関する詳細で体系的な記録管理と、それによりもたらされる会計情報の有効利用にあったことが指摘されている(注12)。そこで次に、ブラウン社が採用していた会計システムの特徴と人的資源会計の会計実践を検討することにしてしよう。

### III. A. Brown 社の人的資源会計実践

ブラウン社の会計システムを考察する前に、フレッシャーらの説明に従い、同社の概況をみておく必要がある。アンドリュー・ブラウン( Andrew Brown )がイギリスからアメリカに渡ったのは1820年代初め頃で、ミシシッピ州のナツェス市( Natchez )に移住し、そこで1828年に製材所を購入した。同社は1840年代の初期にニューオーリンズの製材業界で受入れられるようになって後大きく発展した。ブラウン社は1865年までは個人企業として経営され、ナツェス市ほか南部主要都市に事務所をかまえていたが、製材業のほか、船会社、砂利会社、不動産会社、鉄道及び林業などの子会社をも多くかかえていた。他方、その頃には奴隷労働者を多数所有していたことが記録により明らかとなっている。ブラウン社はこうして南北戦争開始時の1860年までにはミシシッピ州からルイジアナ州にかけてのデープ・サウスに本拠地を置く最大の企業に成長していた(注13)。

ブラウン社の企業成長の最大の要因は安価な奴隷労働力の有効利用にあったことは前述したが、多くの奴隷を所有したために人的資源に関する会計上の諸記録及び貸借対照表その他の人的資源会計情報の作成利用は、内部管理目的並びに外部報告目的の両方にとって極めて重要であった。ブラウン社の会計記録はかなり詳細で注意深く管理されており、特に管理会計は非常に発達していた。例えば、同社は内部管理目的のために1856年の初めにはセグメント別財務諸表を作成している(注14)。また、原木を運ぶフラット・ボートの運航( Voyage )

ごとの収支報告書は今日作成される損益計算書の原形を示すものであった。他方、財務会計もまた、同社が高度に信用供与を受け、常に資金借入の拡大を必要としていたために、特に銀行家向けの財務諸表が作成報告されていた。

まず、同社の人的資源の購入に関する記録は、主要簿たる仕訳帳及び元帳に詳細に示されている。記入の単位は奴隷個人別勘定ではなく、「奴隷、荷馬車、ら馬等」( 'Negroes, Corts, Mules, etc.' ) の名称で一括して示されている。しかしながら、奴隷に関する補助元帳が欠落しているため、ある時点における奴隷の従業者数は正確には把握できない。また、仕訳帳には奴隷の購入に関しては記録されているが、その償却(売却、死亡、逃亡など)は記入されていないため、期末の手許の奴隷の数を測定する方法として、他の物的資産と同様の棚卸法が採用された(注16)。

期末の貸借対照表への表示は「奴隷、荷馬車、ら馬等」の名称で記載され、その分類は「商品」や「原材料」と同じ棚卸資産の部に表示された。そして、期間中の奴隷の減価(期間中に減少した奴隷の簿価)は損益計算書において売上原価に算入された。他方、奴隷の貸借対照表評価はどのようになされたかという点、財産税目的及び測定対象たる奴隷と貸借対照表価額との有機的関係の保持のために、公正な市場価格、すなわち時価が採用されたものとみられる(注16)。今日でいう効益価値系統に属する評価基礎がとられたということである。

会計帳簿のほかにもブラウン社の貴重な人的資源である所有奴隷及び非奴隷労働者に関する詳細ではほぼ完全な記録が、彼らの監督者によって作成管理されてきた。そこには彼らすべての名前、出欠状況、賃金支払額などが記録され、1世紀経た今日でも彼らの横顔を生き生きと引き出ししてくれる。南北戦争の初期には、ブラウン社の資産総額は150,000ドルを超えており、そのうち「奴隷、荷馬車、ら馬等」の勘定残高は10,000ドルを超えていた。戦争中の財務諸表は発見されていないが、奴隷勘定は1865年(戦争終了年)9月30日まで帳簿に登載されていた。しかし、その後、奴隷勘定のすべてが売上原価に算入されて帳簿及び貸借対照表から消えていったのである(注17)。

市場価格で評価された棚卸資産として処理された人的資源が、もはや資産として貸借対照表に表示されなくなった時点でブラウン社の人的資源会計の会計

実践は事実上消滅することになるが、それでもなお幾人かの理論家は、勘定残高がゼロになったから人的資源の資産計上という会計原則が変更されたのではなく、奴隷制の廃止という社会制度の変革に伴って市場価格がゼロとなったのであり、従ってその後も当該会社の貸借対照表は評価額ゼロとして人的資産を示し続けたと主張している(注18)。フィッシャーらは、そのような主張があるにもかかわらず、労働者がもはや資産として表示されなくなった時以後当該会社の財務諸表は確実に変化を余儀なくされ、同時にまた、ブラウン社におけるこのような人的資源会計の中断は会計の発展の上で大きな後退を結果したとみているのである。

奴隷を会計上資産として記録し、貸借対照表に一定の評価額によって表示する会計実践は、過去に必ずしもこのブラウン社が最初ではない。古くはルカ・パチオリにより複式簿記が発見された中世のローマなどでも所有奴隷に関する勘定記入が広く行われていたのである(注19)。中世の地中海地方から近くは西インド諸島の砂糖プランテーションやアメリカ南部諸州の企業(ブラウン社はその代表的な例である)では奴隷制社会を共通の背景としており、当然そこにおいて行われる会計は、パチオリの説明する複式簿記の原理に従い、奴隷の売買取引に基づき奴隷を資産として処理するにすぎないものと理解することができよう(注20)。もっとも、この論理に単純に従うならば、今は奴隷制社会ではないので、「非人的資本が市場で取引されるのに対して、人的資本は売買に伴う移転取引がなされない」こととなり、その結果資産として処理されることはないということになる(注21)。

フィッシャーらがブラウン社における人的資源に関する会計を、従来の奴隷取引に関する単純な資産計上にとどまらず、初期の人的資源会計として認識する理由は幾つかあげられる。その第一は、人的資源の重要性を充分認識し、奴隷・非奴隷を問わず人的資源に関する詳細な記録を、主要簿たる仕訳帳及び元帳、さらには、業務日誌などの記録簿に秩序整然と管理していること、第二に、人的資源に関する投資額の大きさを知り、従業員の効率性や能率性を測定することができること、第三に、かかる人的資源会計の情報を内部管理目的及び外部報告目的のために有効に利用することにより、巨大な企業利益を獲得するこ

とができたこと、などが主な理由である。フィッシャーらは、ブラウン社の会計実践は決して特異なものではなく、むしろ当時の会計環境が多くの企業会計に当然に要求したものであっただけであり、会計環境の激変（すなわち奴隷制社会から自由制社会への急激な移行）によりその人的資源会計の実践が変化をきたしたにすぎないと考えているのである。彼らは、ブラウン社の採用した人的資源会計には今日の人的資源会計にみられるような哲学や理論が欠落していたことを認めながらも、当時の企業会計の発展段階からすればしかたのないことであつたと説明している。そして、問題は、戦争の終結によりブラウン社から人的資源会計が消えたのを機に、企業内の最も貴重な資源である人間は会計上資産として処理することはできないという思想がその後1世紀の間会計を支配することになったことであると主張している（注22）。フィッシャーらは、以上の分析にもとづいて、「1865年の南部諸州の諸会社における人的資源会計の放棄がなかったならば、今日の会計理論も会計技術ももっと高い水準にまで開発されたに違いない」と結論づけている（注23）。

#### IV. 人的資源会計の今日的展開

以上にみたアンドリュー・ブラウン社の人的資源会計は、今日の人的資源会計と比較すると、人的資源の概念、人的資源価値の測定方法、貸借対照表等への表示、さらには人的資源会計情報の利用システムなど会計技術的にかなり立ち遅れたものであったことは明らかである。この点はフィッシャーらも指摘している通り、当時の会計理論や会計技術の水準が全体的に未発達段階にであったことからくる較差として理解できる。しかしながら、そのような技術的未熟さを認めた上で、なお人的資源会計の原初的形態としての意義と、さらには今日の人的資源会計の展開に及ぼした影響をその中に見出しうるであろうか。この問に対する答を求めるためには今日の人的資源会計の目的や機能が明らかにされなければならない。

アメリカ会計学会（American Accounting Association, AAA）は、1973

年に人的資源会計委員会報告を公表したが、その中で、会計学者が財務的決定に当って企業における重要な人的資本（Human Capital）を無視することからくる影響に注目をおき始めたのは1960年の初期から中頃にかけてであると指摘している（注24）。そして、人的資源会計の目的を、「企業に関する内部的・外部的な財務的決定の質を改善することにある」とし（注25）、その職能は、「人的資源に関するデータを識別し、測定して、そ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（注26）。内部的決定についていえば、人的資源に関する定量的情報が経営上の意思決定に当っての範囲を広くし、同時により合理的決定を可能ならしめることが期待できる。また、外部利害関係者への人的資源会計情報の伝達により、企業の経営活動の真実が伝達されることとなる。

AAAは、さらに人的資源会計の重要な課題として、測定の問題、会計実践への応用及び、認知的、行動的影響の3つをとりあげている（注27）。この中で第三の認知的、行動的影響は、一方で人的資源会計を実践することにより経営管理者が人的資源の重要性について認識を高めるという側面と、他方では人的資源に関する意思決定に及ぼす影響の側面の2つがあると指摘している（注28）。人的資源会計のこの側面の職能を指摘し、今後の研究課題を示したAAAの報告書は、今日の人的資源会計の目的や特質を知る上で極めて注目に値するものといえる。

このAAAの人的資源会計委員会報告と基本的に同じ立場に立ちながら、さらに独自の人的資源会計のあり方を強く提示されている論者の1人が若杉明教授である。若杉教授は人的資源会計の真の目的は、第一に、人的資源会計を実施することにより、一方、経営者や管理者に企業における人的資源の重要性を正しく認識せしめ、組織のあるべき姿を理解せしめ、他方、従業員には自らが企業における貴重な要素であることを知らしめ、もって生きがいとやる気を育てさせることが目標となる。経営効率を上げるために従業員を尊重するようなものであると考えるのではなく、生きがいとやる気をもたしめるという目的のために人的資源会計を行うことによって、結果として高い経営効率が達成されうると考えることが重要であると主張されておられる（注29）。従って、若杉教授は、そのような目的と特質をもった人的資源会計が、今日の企業

会計のなかで重要な問題領域として認識され、会計理論的実践的研究の必要性がクローズアップされるに至った動機を、企業会計それ自体の内発性あるいは経済学におけるマクロ・レベルの人間資本投資の問題との関連に求めることをせず、これをむしろ、アメリカにおける「社会心理学あるいは経営学における人間関係論学派の発展形態たるリーダーシップ論あたりにその源泉を求める」のである(注30)。

さて、ここで、従来の企業会計の中に新たに人的資源会計なる独自の問題領域を発見し、究明の論理を探究することの意義はどこにあるかが問われなければならない。問題の焦点が、仮に物的資源や財務的資源の会計と同水準にまで人的資源の会計を厳密化すること、すなわち人的資源に対する投資額の資産化とその費用化が人的資源会計の固有の問題であるというだけの主張ならば、人的資源会計としての独自の領域を認識する必要性はかなり薄れることになる。けだし、固定資産や繰延資産に対してとられている従来の会計方法について、その適用の範囲を広げたと過ぎないのに等しいからである。それゆえ、人的資源会計が企業会計の領域の中に独自の位置を占めることができるためには、他の問題領域とは明らかに異なる目的や特質をもっていなければならないことが理解される。そのような特質をもつ会計とは、やはり人的資源としての従業員や管理者の人間の側面をできるだけ反映せしめた会計測定及び情報伝達が達成されうる会計システムでなければならない。人的資源だけがもつ諸特質を会計上正しく反映せしめるためには、従来の物的、財務的資源の会計では不可能であり、どうしてもそのような独自の諸問題を含んだ人的資源会計の確立が必要とされるのである(注31)。

AAAの人的資源会計委員会の見解や若杉教授の人的資源会計の問題認識は、人的資源会計の真の課題が人間としての人的資源の諸特質を会計上いかに認識、測定して、会計情報として利用せしめるかということに中心の問題が存するとする主張であり、このような考え方が今日の人的資源会計に関する一般の見解となっていることは異論のないところである。

さて、このような今日の人的資源会計の目的や特質に照して、前述の1865年以前におけるアンドリュー・ブラウン社の人的資源会計の意義を改めて検討し

てみよう。ブラウン社の人的資源に関する会計処理は、人的資源に関する取引の全てが会計帳簿に正確に記録管理され、期末の手許人的資源について物的資源と同様、棚卸方法により公正な市場価格でもって評価され、貸借対照表上棚卸資産の部に表示されるとともに、償却（減少）額を損益計算書で売上原価に算入して示すなど、今日の人的資源会計の課題の一つである人的資源の資産化及び費用化の問題がとり扱われている点は、今日からみてもかなりすぐれたものとなっていることがわかる（ここでは、奴隷所有に関する倫理的問題は考慮の外におかれている）。しかしながら、今日の人的資源会計を最も特徴づける会計目的や会計職能の点から総合的に評価した場合、ブラウン社の人的資源の会計は人的資源会計としての決定的な要素を欠くものといわなければならない。まず第一に、人的資源たる奴隷労働者に関する詳細で正確な記録が作成管理されたにもかかわらず、人的資源会計を実践することによって、人的資源たる奴隷に生きがいとやる気を育てさせることが期待されたのではないということである。奴隷の売買に際しての意思決定のための定量的情報が必要とされたにすぎない。第二に、経営者が人的資源会計を通じて、人的資源こそ他の物的、財務的資源よりも重要な資源であり、その管理において適切な方法を講じたという効果がみられないことである。とくに黒人奴隷労働者は少数の白人非奴隷労働者の怠慢による操業の維持のために長時間労働が強いられただけであり、奴隷が高い生活資金をかせぐためにそれに従順となったに過ぎないというのが実態である。さらに第三に、人的資源会計を実践することによって、なによりも測定及び伝達の対象たる従業員自身の重要性を認識する能力と指導に欠け、人的資源会計情報の利用による人的資源としての誇りと自信、さらには自己啓発の動機を育てることができなかったことがあげられる

ブラウン社の人的資源会計についての以上の問題点は、基本的には人間としての人的資源の諸特質を会計に反映せしめるという人的資源会計目的の重大な欠落からもたらされたものである。たとえ奴隷制社会における従業員管理という時代的背景があったとはいえ、この目的とそれに導かれた人的資源会計固有の問題認識の欠落が、今日の人的資源会計との本質的な違いを証明するものであるといえる。

要言すれば、ブラウン社の人的資源の会計は、その会計処理方法や会計情報の利用と効果の一部に今日の人的資源会計に共通するものが含まれてはいるが、人的資源会計の基本目的及び会計の諸特徴が本質的に異なっており、従って、ブラウン社の人的資源会計をもって今日に続く人的資源会計の発生を示す原初形態とみることは正しくないという結論に達するのである。

## V. おわりに

以上、企業会計の歴史的過程に表われた人的資源に関する会計実践の史実に題材を求めて、その分析を通じて人的資源会計の目的や特質を明らかにすることにつとめた。分析された事例は1865年以前のアメリカ南部諸州における大企業の会計実践である。そこでは人的資源に関する多くの会計記録と財務諸表が作成管理されていたこと、人的資源会計情報が内部目的及び外部目的の両目的のために利用されていたこと、とりわけ人的資源への投資意思決定にあたっては有用な情報を提供しえたことなどが明らかとなり、今日でも有用性をもった会計方法及び情報利用が含まれていることが分析結果として示された。

しかしながら、他方で、今日の人的資源会計を特質づけている側面、すなわち人的資源の人間の諸特性を会計処理の上に可能な限り反映し、経営者にはその有用な管理を、また従業員には貴重な資源としての自らの価値の認識とそれに伴う生きがいとやる気の育成をもたらし職能が欠落して、今日の人的資源会計と本質的に異なる性格のものであることが結論づけられた。

本稿は、フィッシャーらの研究成果に基づいて分析し、考察されており、その限りにおいて彼らの研究論文の信頼性の程度が問題となるが、完全に管理された詳細で体系的な原資料の分析を通じた成果を公表しており、一定の論拠を与えるものと思われる。しかしながら、原資料に当ることによって、そのことを更に確認し、またより詳細な分析が可能となるものと思われるので、後日その機会を得たいと考えている。

また、奴隷制度のもつ文明史的問題については意識的に全く無視して考察し

たが、果してこのような考察が会計研究においてどの程度意義をもつものであるか難しい問題である。人的資源会計の発生に関する歴史的研究は極めて重要であり、今後とも継続して資料の収集や分析につとめたいと思っている。

## 注

1. 人的資源会計 ( Human Resource Accounting, HRA ) という用語のほかに、人間資産会計 ( Human Assets Accounting, HAA ) という用語を使っている文献がある ( 例えば、若杉明著『人間資産会計』ビジネス教育出版社、昭和54年)。ここでは、人間資産会計の語が当該問題領域の全部をカバーしきれない印象を与えるので、従来の一般的用語としての人的資源会計を使うことにした。
2. 若杉明著『人的資源会計論』(森山書店、昭和48年、13～16頁)、及び拙稿「人的資源の概念に関する一考察」(『沖大経済論叢』第4巻第1号、107頁及び126頁)を参照のこと。
3. Dale L. Flesher and Tonya K. Flesher, "Human Resource Accounting in Mississippi Before 1865", 1980, pp.124-129.
4. Ibid., p.124.
5. 若杉教授も、今日まで人的資源会計が一般にとり上げられてこなかった理由の一つとして「人の会計や評価などということは、歴史上のどれい売買という非人道的でいまわしい史実を思い起させ」、そのような気持が人的資源会計への拒否反応をもたらしていることは否定できないと指摘されておられる(若杉明著『人的資源会計論』、4頁)。
6. 彼らはこのような研究アプローチをクリオメトリック・スタディー ( a Cliometric study ) と呼んでいる ( "Cliometrics is the application of quantitative methods to historical problems", Dale L. Flesher and Tonya K. Flesher, op. cit., p.127, foot-note 13.)

しかしながら、このようなアプローチによる成果がどの程度学問的価値を有するかは議論の分れるところであろう。

7. Ibid., p.127.

cf R. W. Fogel and S. L. Engerman, "Time on the cross: The Economics of American Negro Slavery", 1974, p.4.

8. ブラウン社の週間業務報告書によると、白人従業員は1週4～5日働き週給制度であったのに対して、奴隷従業員は1週6日間働かされ、しかも週給ではなかったことが記録されており、しかも、白人従業員の欠勤率がかなり高かったということである (Ibid., p.127.)。

9. Ibid., p.125.

なお、フォーゲルとエンゲルマンも、「奴隷の生活と物質的状况は(精神的状況ではない)、自由企業の労働者と比較しても劣らない高水準であった」と結論づけている (R. W. Fogel and S. L. Engerman, op.cit., p.5.)。

10. ブラウン社における奴隷管理者の1人であるグレイ (Gray, S.) は、1835年には普通の労働者であったが、1838年にはヤズー川 (Yazoo River) を下って原木を運ぶイカダ・クルーの監督となった。グレイはクルーのリーダーとしてグループの経費の使用をまかされた。さらに彼は1845年にはフラット・ボートの船長に任命され、多額な資金を自由に使用できる完全な権限が与えられた。彼のクルーの多くが自由な白人労働者であった。グレイは彼自身の判断で木材の購入及び販売による収益稼得の業務が許されていたのである (Ibid., p.125)。

11. cf R. W. Fogel and S. L. Engerman, op.cit., p.39.

12. Dale L. Flesher and Tonya K. Flesher, op.cit., p.124.

13. Ibid., pp.124-125.

14. Ibid., p.124.

15. Ibid., p.127.

16. Ibid., p.127.

17. Ibid., pp.127-128. なお、今日の会計において、けん引用の馬及び牛については、貸借対照表上、固定資産として表示することになっていることは周知の事実である (わが国財務諸表規則取扱要領第63参照のこと)。

18. Ibid., p.128.

19. イタリアのフランセスコ・ダンチーニ家 (Francesco Dantini) の元帳には明

らかに「マーサー所有奴隷」( 'Martha-our Slave' )の勘定名称の資産が記入されているが、このような会計処理は14世紀の地中海諸国において広く当然のごとくに行われていたという(M. Scott Myers and Vincent S. Flowers, "A Framework for Measuring Human Assets", 'California Management Review', summer, 1974, p.5. )。

20. M. W. E. Glautier and B. Underdown, "Problems and Prospects of Accounting for Human Assets", 'Management Accounting', March, 1973, p. 99.
21. B. Lev and A. Schwartz, "On The Use of The Economic Concept of Human Capital in Financial Statements", 'The Accounting Review', January, 1971, p. 103.
22. D. L. Flesher and T. K. Flesher, op. cit., p. 128.
23. Ibid., p. 128.  
彼らはこの中で人的資源に関するデータの管理目的の利用のあり方については、20世紀前半の管理会計の抬頭と軌を一にして開発されるべきであったと述べている。
24. American Accounting Association, "Report of the Committee on Human Resource Accounting," 'The Accounting Review', Supplement, 1973, p. 169.
25. Ibid., p. 169.
26. Ibid., p. 169.
27. Ibid., p. 170.
28. cf. N. Elias, "The Effect of Human Asset Statements on the Investment Decision," 'An Experiment, Empirical Research in Accounting: Selected Studies,' 1972.
29. 若杉明著 前掲書、302～303頁。
30. 若杉明著 前掲書、1頁。
31. 人的資源会計の問題領域(意義と課題)については、若杉教授の前掲書のほか、拙稿「人的資源会計の問題領域」(『沖大経済論叢』第5巻第1号、123～137頁)を参照のこと。