

HRMに対する管理会計的アプローチ

山田 崇志¹金 紅花²

要 旨

近年、HRM（人的資源管理）が企業経営の要素として重要視されるようになり、多くの研究がなされている。また、時代のIT化にともない、採用活動や労務管理のスマート化によって業務を効率的に行う企業が増えており、そのための投資も多く企業において行われている。これらの時流は、単に人的資源を重要視することから起こっているだけでなく、若者の早期離職や過重労働などの社会問題を是正するための動きも後押ししていると推察する。本論文は、HRMに対する投資を最適化するための管理会計的アプローチ（BSCを中心として）による投資と業績の関係性と、さらにSHRM（戦略的人的資源管理）を適用することで企業業績への効果を研究するものであり、その前段として先行研究をレビューし、ヒューマンサービスをメインとする企業の業績との関連の研究につなげていくものである。

キーワード

HRM、SHRM、管理会計、BSC

1 はじめに

働き方改革関連法において2019年4月1日から各種改正が行われた。関連各法は、すでに施行されている法令もあれば、今後施行される法令もある。その中で筆者が特に注目したのが、労働の安全・衛生に関する改正である。過重労働や時間外労働、ハラスメントなど様々な社会問題が増加している現代社会の諸問題を解決すべく、日本だけでなく、世界的にも重要視されてきた人的資源をどのように管理することが企業の発展につながっていくのかに対して多くの研究がなされている。1960年代から今日にかけて、日本の労働省（現：厚生労働省）や産業界において、人的資源管理（Human Resource Management：HRM）として従業員の健康管理に重点を置くことが企業経営の大きな課題となっており、法改正も行われてきているが、人的資源管理は多くの研究や論議が行われており、特に戦略的人的資源管理（Strategic Human Resource Management：SHRM）の研究・実

¹ 新潟ビジネス専門学校 教員（事業創造大学院大学 事業創造研究科 修了生）

² 事業創造大学院大学 事業創造研究科 講師

践が日本の企業においても盛んになってきているが、その適用には批判的な意見も散見される。

一方で企業経営においては、有形の資産を中心に管理されてきたが、伝統的な会計学で認識されてきた無形資産（法律上の権利など）のほかに、ブランドやコーポレート・レピュテーション、人的資産、情報資産などの企業価値に大きく貢献する無形の資産に対するアプローチが増加し、「インタンジブルズ（intangibles：無形の資産）」として1990年代以降より日本で多くの議論・研究がされるようになってきている。

そこで本研究は、人的資源管理を戦略的に実行するSHRMに至る過程を整理し、管理会計的アプローチによる人的資源管理の先行研究をレビューして、ヒトの管理に対する課題や可能性を考察していく。第2節では人のマネジメントの変遷とHRMの先行研究を概観し、第3節においては、HRMに対する管理会計的アプローチ（手法）の関連性をみる。第4節では、管理会計の側面からのHRMに関する先行研究をレビューし、第5節においてSHRMを用いることで企業がどのようにヒトを管理すべきなのかを検討し、管理会計的アプローチによるHRMないしはSHRMの可能性を見出していく。

2 人のマネジメントの変遷とHRMの先行研究

「人的資源管理とは、組織の目的を達成するために、経営資源の1つである人的資源を活用する制度を設計し、運用すること」¹とされている。企業を経営していく上で欠くことのできない経営資源の1つである人的資産を管理・運用していくことは、企業経営者にとって大きな、そして永遠の課題であると考ええる。

1990年まで人のマネジメントに関しては人事労務管理と呼ばれていた。森川（2010）によると、「19世紀末から20世紀初頭に工業経営でテイラーの科学的管理法が生成されたが、作業法の改善や職務の標準化、作業量の設定に資料を提供する職務分析は、動作時間研究が中心となり、後の人事管理における採用・配置・教育訓練などの雇用管理や職務評価による賃率決定のための職務分析とは区別されている」としている。その後、「1910年から1920年代に工業経営の技術革新が急速に進み、能力・技能の客観化、職務内容の明確化、さらには労働組合・団体交渉の発展による人事問題などの展開により、人事管理の発展がうながされてきた。ティード、メトカーフの人事管理論は、生理学や産業心理学の知識・技術を適用して、採用、配置、昇進、教育訓練、安全衛生、そしてその基礎となる職務分析などの労働力管理を提示し、それが中核となっているが、福利厚生、提案制度、会社新聞、労働者の仕事への関心の喚起、グッドウィル、労使の共同関係の形成など労働者管理についても述べていた」としている。さらに「1920年代から1930年代にかけての大量生産工業の進展による労働の単純化・部分化、労使の懸隔の拡大、産業別労働組合の台頭などの状況のなかで、人間共同の問題を課題にして人間関係論が出現した。その先駆けとなったホーソン実験からチームワークを促進させるような社会的技能、つまり人間

関係の管理技術を重要課題とし、また人間の相互関係を感情面においてとらえていた。こうした視点から企業を把握することによって、機能関係を示すフォーマル組織と対比しつつ、インフォーマル組織を考察の中心におき、インフォーマル組織の効果的な人間協働なしにはフォーマル組織の長期的存在はないとされていた。その後1940年代から1960年代にかけて、労働組合が強大な勢力を持つようになり、巨大化した大量生産工業を中心とする労働の細分化・単純化・非人間化の進展に対するかのように、行動科学的管理論としての潮流が顕著になってきた。その研究では、インフォーマル組織を重視した人間関係論とは違って、欲求・動機づけやフォーマル組織の分析によって、目標管理、職務拡大・充実、職務の再設計、小集団管理、集団的意思決定方式、参加的リーダーシップなどを提唱し、労働者の労働意欲を高めようとした。つまり行動科学的管理論は集団的・個別的アプローチによる労働者管理としての特質を有している」としている。そして、1960年代から1980年代にかけて人的資源管理論が展開され、今日の労働者管理、組織管理に変遷してきたこととなる²。そこで人的資源管理論に関しての他の研究者の視点をレビューする。

守島（2010）は、「人材マネジメント研究が、多くに、社会科学の一分野として認知されることを望んでいる。」と述べている。これは「1960年代までの『労務管理論』や『人事管理論』から行動科学を基盤とした『人的資源管理論』への変化によって、人そのものへの関心が揺らいだのではないかとし、労務管理や人事管理において行われていた動的な管理過程に対する関心の低下、さらには人そのものに対する関心の低下」だと述べている。逆に、多くの研究が行われたものの労務管理論や人事管理論において未発達だった理論枠組みや分析概念などは、人的資源管理論においては行動科学の研究枠組みや理論的な基盤が提供され、人材の資源性に関する多くの概念が導入され、管理過程を理論的に理解するための枠組み、方法論が広まっていった。最終的には「人事・労務管理論がもっていた、管理過程への関心を復活させたいということ、なかでも、職場における人材管理のダイナミクスを研究の視野に入れることが必要」であると述べている。これは、かつて日本的経営の現場志向が経営志向へと移り変わったことで、人材の管理が現場から引き離され、経営に近づいたことを示唆している。その結果、行動科学が提供した人間行動に関する理論が使えなくなったからであるとしている³。このことは、人的資源管理は経営よりの管理理論であり、これまでの人事管理論や人間関係論で重要視されてきた労働者の感情や意欲による生産性の向上に抑制をかけているように考える。

上林（2012）では、「ヒト＝企業にとってのコスト要因としてとらえるのではなく、ヒトの持ち合わせている諸能力をプラス思考でポジティブにとらえ、それを積極的に経営戦略に活用していこうとするマネジメントスタイルを含意している」とし、人が持ち合わせている能力をいかに発揮させるかが、企業業績のキーであると解釈できる。企業経営における経営資源は一般にヒト・モノ・カネ・情報の4要素からなると言われており、その中でもヒトに関する企業の管理（マネジメント）活動は、その管理が難しいとされている。それは他の3要素を生かすも殺すもヒト次第だからであると考え。そのような視点で

の研究は1960年代頃から行われてきて、1990年代半ばから「人的資源管理」として現在に至っている。人的資源管理の研究対象となる諸制度として、「雇用管理制度」、「人材育成制度」、「評価制度」、「報酬制度」、「福利厚生制度」、「労使関係制度」とヒトを管理するにあたり多くの観点による研究があり、その複雑さが伺える⁴。他方、朴・金（2014）は、「人間はモノ、カネ、情報、時間などの資源を管理する主体であって、管理の対象ではないと考えられる。（中略）人的資源管理や人的資本管理とは組織の目的を達成するために人的資源や人的資本が大事であるので、その資本や資源を効率的に管理、統制しようとする管理者側からの視座であり、組織の公正メンバー一人ひとりの視座ではないと思われる。」と述べた⁵。確かに“人”とはせず“ヒト”と記述することや視座の観点から考えると、形式化した多くの人的資源管理には矛盾や限界が生じてくるなど、ヒトを対象とした管理（コントロール）は非常に難しい。

ここまでのレビューにおいて、1960年代から今日までの人的資源管理に至る流れは、企業の在り方が大きく変わってきたことに共通性を見て取れた。つまり、当初の日本経営に則した労務管理論や人事管理論が、1990年前後からグローバル市場主義の進展（浸透）によって、成果主義に移行する企業が増えたことである。そこには、働く人の意識や価値観、業務内容、経営目標、職場の人間関係など多くの要因が関連した複合的な管理過程にあったが、人事制度や管理手法など管理対象が経営資源としての『人（ヒト）』の管理に変わったという現状があり、企業業績向上を最終目的とする管理へと移行したと考えられる。この移行により、人的資源管理手法を表面的に採用する企業が増えたのではないだろうか。企業も時代の流れで変容していくことは大切であるが、成果を重視するあまり、企業にとって重要な経営資源である『人（ヒト）』への関心が薄れているようにも感じる。もちろん、企業が存続していくためには、成果をもとめ利潤を得ることが必要であり、その結果、雇用が維持できるのであるならば、その移行は必然であるとも考えられる。

そこで次節においては、これらHRMに対して、経営的成果を上げるような戦略的な管理会計的アプローチとしてどのようなものが存在しているのかについていくつかの文献から考察してみる。

3 HRMに対する管理会計的アプローチ（手法）の関連性

元来、管理会計は、コスト（費用）の測定と発生をコントロールする手法として考案されたものである。「管理会計とは、企業経営において必要な財務関連数値の生成方法と、その生成された財務的データに関連すると思われる非財務数値とを利用して、経営者・経営管理者の意思決定目的に応じ、彼らに適合的な情報を提供するためのシステムである。」⁶とされている。つまり、経営者・経営管理者の意思決定に必要な情報を提供するため、財務関連数値として様々な数値化されたデータを生成することになるが、それに関連すると思われる非財務数値、すなわちヒトも含めた経営資源や企業価値をどのように認識・評価

するののかに対して様々な管理会計手法が考案されてきている。櫻井・伊藤（2017）によると、これまで日本の企業経営者は企業の価値を、人材（組織価値）、社会への貢献（社会価値）、顧客対応（顧客価値）、利益（経済価値）など企業価値を多元的な価値からなるとみてきたが、近年の株主重視の傾向の高まりがある。伝統的管理会計としては、コストマネジメント、予算管理、中期経営計画、経営意思決定、設備投資計画、事業部制会計、経営分析がある。これは製造業の管理が中心であり、前節でも整理した工業経営や大量生産に適用すべく発展してきたものと考えられる。その後、現代の管理会計の対象が、製造業だけでなく、ホテル、航空会社、病院、行政といった非製造業にも広がっていることから、管理会計もその拡がりを受け、経営戦略、バランスト・スコアカード、原価企画、活動基準原価計算、統合報告など戦略と管理会計の関係性へ適用し、無形のものに対するレピュテーション・マネジメントやインタンジブルズ・マネジメント、細分化された領域別管理会計として、顧客管理会計、人的管理会計など、多種多様に展開している⁷、とまとめている。その中で人、とりわけ従業員を管理するための仕組みがあるものとしてバランスト・スコアカード（以下、BSC）が最たる手法であり、インタンジブルズ・マネジメントや人的管理会計はBSCを用いた管理会計として展開している。

また櫻井他（2017）において、BSCとは、キャプランとノートンによって提唱された、財務指標だけでなく非財務指標を利用し、従業員による学習と成長や社内のビジネス・プロセス、顧客、株主などの多面的な視点から戦略的な業績評価を行う手段であり、今日では、業績評価および戦略実行だけでなく、戦略の企画から実行、そして検証と適応までのプロセスを包括的かつ継続的に管理するための戦略的マネジメントシステムとして位置づけられている、とまとめている。さらにBSCでは戦略マップとスコアカードを利用する。戦略マップは、①視点、②戦略目標、③戦略テーマが記述され戦略を可視化し、スコアカードは、戦略マップに記述された戦略目標の測定と管理を①尺度、②目標値、③戦略的实施項目によって行う。その中で、戦略マップの視点には①財務の視点、②顧客の視点、③内部プロセスの視点、④学習と成長の視点がある。ここで、④学習と成長の視点は、重要な人的資産、情報資産および組織資産といったインタンジブルズの構築に関わるもの⁸であり、HRMとの関連性は強いと考える。学習と成長の視点による管理が数値化された指標によって管理されることはHRMと連動し、人的資産＝人的資源の管理に管理会計的視点が加わることとなり、定量的な管理や評価を可能にするのではないかと考えられる。

さらに櫻井他（2017）において、インタンジブルズ・マネジメントとは、製造業を中心とされていた経済下では、有形資産のマネジメントが重要視されてきた。今日では、ブランドやレピュテーション、従業員のスキルなどインタンジブルズを重要視することが企業価値の向上に寄与するようになってきている。インタンジブルズに関しては様々な見解が存在するが、ここでは管理会計における定義として、キャプランとノートンが提唱した「人的資本、情報資本、組織資本からなる学習と成長の視点の3つの要素」としている⁹。このインタンジブルズは、人的資本だけでは管理できず、情報資本、組織資本の3つを

融合して考えている。つまり、人的資本である従業員単体を管理するのではなく、従業員の持つITスキルなど情報資本への影響など多面的に見ている。そのことから、HRMはインタンジブルズ・マネジメントの一要素として関連性があると考ええる。

櫻井他（2017）において、人を管理会計の枠組みで捉えるにあたり、コスト、経営資源、インタンジブルズ、企業価値創造の4つの要素の観点から考察している。コストの観点では、賃金・給料など人件費を主とし、人に対する支出または費用すべてを対象としている。経営資源の観点では、従業員を教育訓練などの投資によって能力や価値の高まる「資本」と捉えている。また、インタンジブルズの観点では、財の生産やサービスの提供に貢献し、将来の経済的便益を生み出すと期待され、ある程度コントロールできるものとしている（人的資産をインタンジブルズとするにはいくつかの問題を含んでいるとも述べている）。企業価値創造の観点では、企業経営における経済性の側面からだけでなく、社会性・人間性の側面から、財務尺度と非財務尺度とを組み合わせる用いることであると捉えている¹⁰。

これらのように、人の管理に対して管理会計の手法はいくつか提唱されている。本来、管理会計は経営者・経営管理者の経営意思決定に対するデータを提供するものであるが、今日までの様々な変化が伝統的な管理会計から多くの展開を生み出している。その中で経営資源として重要な『人（ヒト）』の管理においても、多面的な研究がされている。そこで次節においては、管理会計の側面からのHRMに関する先行研究としてインタンジブルズをテーマとしてレビューしていく。

4 管理会計の側面からのHRMに関する先行研究

前節では、管理会計的アプローチを概観し、HRMとの関連性を検討した。その中ですでに確立されたものとして、人を無形の資産として捉えたいくつかの会計手法が存在していた。その多くは『人（ヒト）』は捉え方が単一的な理論では論ずることが難しく、労働に関する歴史や論争、国際的・社会的な関連性、人権的な考慮など多様な視点で考察していく必要があり、その管理手法もそれらに適応していくように構築していくことが重要であることが伺えた。そこで本節では、そのような論ずることが難しいHRMに対する管理論や管理手法に関する先行研究としてインタンジブルズをテーマとしてレビューしていく。

内山（2010）は、「インタンジブルズ（intangibles：無形の資産）の人的資産（従業員のスキルとモチベーションなど）が今日の企業経営において無視できない」と述べている。その研究の中において企業アンケート調査などから、「人材（個人・組織の知識や能力、コミットメント）の良しあしは、少なくとも長期的には組織のパフォーマンス、財務業績や企業価値、コーポレート・レピュテーションを左右する」と考えた。会計的視点からは従業員などの人的資源に対して、個人の知識・能力・動機づけなどにコストが生じ、それ

が人的組織の知識・能力・動機づけへと昇華され、企業全体の成果が会計的に測定されていくこととなる。これらの関係を含めて、かつての人的資源会計とインタangibleブルズとしての人的資源の管理の違いとして、「人的資源（人）に焦点をあて研究対象としてく人的資源会計に対して、インタangibleブルズとしての人的資源の管理は人的資源を戦略に組み込んだ全体を統合的に管理するシステム」と述べた上で、その研究が容易ではないとした。その理由として第1に財務業績や企業価値との関係性、第2に両者の効果測定に生ずるタイムラグ、第3に人的資源に求められるもの、第4に人事・労務管理論の領域と管理会計論の領域における学問的成果の蓄積が極めて乏しいことを挙げた。さらに人事・労務管理論の領域において戦略実行に資する人的資源の管理を指向する戦略的人的資源管理（SHRM）論の研究と、管理会計論の領域においてインタangibleブルズとしての人的資源をマネジメント・システムに明示的に組み入れるバランスト・スコアカード（BSC）／戦略マップに関する研究に高い共通性と意義、問題、研究課題を明示した¹¹。特に研究課題の中で述べられていた「コスト・ベネフィット分析」に管理会計上の大きな課題があると筆者も感じた。会計的視点はもちろんのこと、経営者にとっても説得力のある判断材料となるため、それが確立できるに越したことはないと考ええる。しかし、そこは企業や地域、国によって変動するものであり、時代によっても変動するものと考えられるため、基本的なモデルを構築した上でオープンソース化して、適用・運用は企業の専門担当者もしくはコンサルティング会社が手助けするなど、企業に浸透する仕組みも考案する必要があるのではと感じた。さらに内山（2011）は続稿において、「コスト・ベネフィット分析」につながるようインタangibleブルズとしての人的資産を測定するための研究を行った。そこでは、「コスト＝犠牲価値として、測定の主眼を固定資産と同様の人的資産への投資額の期間配分手続きを挙げたが、物的資産と人的資産を同一のように扱うことは難しく、教育訓練等による投資もその時点での支出でしかなく、人的資産の価値を表すものではない」と他の先行研究をレビューして個人の見解を述べた。一方、ベネフィット＝効益価値については、「将来の潜在的効益力の測定・資産化に内部管理目的から有用性がある」と述べた。そして、人的資産のマネジメントの目指すところとして、「獲得・開発した人的資産が戦略に基づく使用のなかでより多くの効益をもたらすことで、その価値が高まることが求められる。すなわち、人的資産の価値がその使用のなかで当初の獲得・開発コストに基づく価値と乖離すること」と述べた。これによりコストとベネフィットの分析が可能になることから、測定の有用性が見出されることになる。しかし、その測定には財務的尺度と非財務的尺度を組み合わせる必要があると、しかも継続的に行うことがあることを、先行研究から読み解いている。それは人的資産と財務業績・企業価値との関係は長期的であり、かつ間接的であるからだともまとめている。この点においてBSC／戦略マップのモデルが大きな意義を見出すとしているが、他にも特異性を持ち合わせてモデル化していることを考慮することで人的資産のマネジメントに有意義となるとまとめている¹²。

次に、佐久間（2016）は、前出の内山と同様にインタangibleブルズの管理に重きを置き、

人的資源と組織業績の戦略的管理の研究を試みている。その中で人的資源会計の領域での分類から、人的資源の原価や、人的資源の要素といったインプットを測定するアプローチ（インプットアプローチ）と、利益や売上といったアウトプットから人的資源の貢献度を推定するアプローチ（アウトプットアプローチ）に分けて整理を行った。それぞれのアプローチに対して様々な研究が蓄積されてきたが、両アプローチ間の因果関係は明らかになっていないことから限界を持つと整理し、その限界を解消するためには両アプローチを組み合わせることを提唱している。つまり、インプットアプローチの人的資源の価値や、非財務指標を用いて人的資源を測定、管理されたものであり、財務指標では測定が難しかった人的資源を戦略的に管理することを可能にしたが、組織業績との間の関係は必ずしも検証されているわけではなく、あくまでも関係があることを仮定しているのみであり、明らかにはなっていない。アウトプットアプローチにおいても、人的資源の貢献度を測定するための尺度を利用しているが、人的資源と組織業績との関係性が明らかになっていないため、インプットアプローチと同様に限界を持つ。アウトプットアプローチとインプットアプローチの双方の利点、研究成果を組み合わせ、インプットアプローチで用いられてきた人的資源の尺度と業績との関連性を検証し、またアウトプットアプローチの推定結果とマネジメント・コントロール・システムの関連を検証することによって、人的資源の測定・管理に有用な情報を提供できる可能性があるとし唆している¹³。

これらの研究を概観しても、やはり人的資源の価値の測定は困難であり、業績との関連性も一概には言えないため、画一的な方法論が全てに当てはまることはほぼないであろう。それゆえ、研究の余地が多くあり、管理していくことが企業経営において重要であると考ええる。

また、管理会計的アプローチではないかもしれないが、分析的手法によってHRMと企業業績の関係性を研究した咸（2012）は、組織レベルの戦略がHRMとの結びつきによる企業業績への影響を考察している。そこでは組織の事業戦略がHRM戦略／HRMシステムに有意な影響を与えるが、組織戦略とHRM戦略／HRMシステムが企業業績に対しては部分的に影響を与えることを考察している¹⁴。また咸（2016）においては、ビジネス戦略と組織風土のHRMと企業業績間関係に対する調整効果を分析し、人的資本を高めるHRMシステムは企業業績に有意な効果を与えているとの結果を示している。さらに戦略とHRM、組織風土とHRMそれぞれに有意な効果も確認している¹⁵。これらのことから、組織戦略によるHRMが企業業績に部分的に影響することが考察されたことになり、人的資源に対する管理会計的アプローチの研究がその先の企業業績へとつながるという論理が考えられ、管理会計の目的である財務的数値による経営判断の情報として、HRMが有意な影響を及ぼすことにつながると考えられる。

以上より、HRMに対して組織（企業）が戦略的に取り組むことで業績に対する影響が少なからず確認されている（表1参照）。企業経営における戦略は重要であり、HRM論においても、戦略との連携や戦略実行による企業業績への貢献が研究され、戦略的人的資

源管理（SHRM）論が誕生している。SHRMとは、「システム理論と経営戦略論の融合から生まれたHRMへのマクロ的なアプローチであり、また、『環境－戦略－組織構造－組織仮定－業績』といったコンティンジェンシー的組織・管理論のパラダイムに則り、HRMの組織業績に対する貢献性を全体組織レベルで議論していくもの」（岩出，2002）¹⁶とされており、前節におけるBSCが研究と実践として行われてきたものである。次節においてSHRMとBSCについてより深く考察していく。

表1 HRMの企業業績との関連性に対する先行研究まとめ

著者(出版年)	管理会計的アプローチ(手法)
企業業績との関連性	
内山(2010)	統合的業績管理システムの提唱
内山(2011)	(後の研究において統合報告としてまとめている)
<p>インタンジブルズとしての人的資源をマネジメント・システムに明示的に組み込むBSCを一つの手法と考えたが、人的資源の管理が容易でなく、企業業績との関連性を示すには多くの課題があり、また、研究が乏しいと指摘。コスト(犠牲価値)とベネフィット(効益価値)の関連性を分析することで、人的資源と企業業績との関連性を見出す可能性を示唆するが、諸課題により多くの研究と実証があるとしている。人的資源は長期的に様々な効果を企業にもたらすため、コストとしての人的投資とベネフィットとしての業績を短期的に関連付けることが難しい。</p>	
佐久間(2016)	インプットアプローチとアウトプットアプローチ
<p>インプットアプローチ(人的資源の原価や要素などの人的資源の測定)、アウトプットアプローチ(利益や売上などの人的資源の貢献度)それぞれの管理は可能であるが、一つの側面からは関連性を見出すことができない。そのため、両方の視点から管理していき、それぞれを有機的に結びつける手法の研究が有意であるとしている。そのためには、応用可能なベースとなる管理会計的手法の研究が必要であるが、どのような枠組み(国や地域、業種といった企業側のカテゴリと人種や性別、年齢といった人側のカテゴリなど)で構築し実証していくかといった非常に広範囲な研究が必要。</p>	
成(2012)	HRM戦略/HRMシステム
成(2016)	
<p>管理会計的アプローチではないが、組織戦略、ビジネス戦略と組織風土からHRM戦略/HRMシステムを構築し、企業業績に影響がある(部分的に効果がある)ことを示した研究。サンプル企業にアンケート調査を行い、その関係性を統計的に導き出している。企業の複雑性を減らすため、中小企業に絞り込んだ研究結果ではあるが、その関係性に有意な関係性があることを実証した研究であり、今後の研究(HRMと企業業績との関係性)における一つのアプローチとして興味深いものであり、同様の研究によって共通の管理会計手法を見出していくことが可能であると考え。</p>	

(出所) 筆者作成

5 SHRMとBSC

前節のまとめから、HRMと企業業績の関連性を見ていくためには戦略的人的資源管理＝SHRMについて、より深く考察していくことが必要であると考ええる。

岩出（2002）は、SHRMについてまとめている内容を要約し以下のように解釈した。

SHRM論は、1980年代半ば以降に本格的な展開を見せてきた。HRMの応用科学的な性格ゆえに、HRM論者は自らのHRMの理論的基礎を固めるために、多様な組織理論を応用する傾向にあるといわれている。その中で、経営戦略、HRM、企業業績といった3変数間の関係の理解の仕方から、3つのタイプ分類を行う場合が多いとされている。1つは「ベストプラクティス・アプローチ」といい、HRMと企業業績の関係上、経営戦略を含むあらゆる状況・組織に『最善のHR（Human Resource）施策』があるというタイプである。2つめは「コンティンジェンシー・アプローチ」といい、経営戦略の特性に応じたHRM編成を追求するため、HRMが組織の他の局面と一貫していなければならないという『外部／垂直的適合』の観点から、経営戦略とHRMの整合を重視するタイプである。3つめは「コンフィギュレーション・アプローチ」といい、コンティンジェンシー・アプローチを踏まえつつ、同時にHR施策間の相乗的な相互作用といったシステムのシナジー作用を重視した『内部／水平的適合』をもつHR施策の『最善の組み合わせ／編成』を追求するタイプである¹⁷。

これらのアプローチに対する評価や研究は多くの研究者の視点があるが、3つめのコンフィギュレーション・アプローチが他の2つのタイプをあわせもつものと捉えられており、SHRM論の重要概念である「経営戦略－HRM－企業業績」をつなげていくものであると考える。SHRMの先行研究においても、「経営戦略－HRM」をつなげるコンティンジェンシー・アプローチへの研究が活発であり、それに加えて、内部的視点をもあわせもつコンフィギュレーション・アプローチも注目されている。その点において、管理会計的アプローチとして、ベストプラクティス・アプローチとしてのHR施策を視点として盛り込んで構築するBSCを適用することが最も有効であり、多面的に管理していくことが可能であると考ええる。

田中（2009）は、先行研究の佐藤（2007）の事例分析研究をSHRMの文脈「戦略→人的資源管理→業績」に沿ってレビューしている。その分析において、佐藤（2007）の調査・研究は、業績管理と人事管理の連関性という視点から、定性的ではあるかもしれないが、SHRM実践を実証しうる可能性を示唆できたとしているが、SHRM理論の適用については考察できるが、業績への影響は明示的ではないとしている。最後の業績への貢献という点においては佐藤（2007）事例でも触れられていたバランス・スコア・カード活用の実践が、課題解決の一つではないかと推察している¹⁸。この実践において、会社レベルの組織戦略を、部門レベルを介して個人レベルの目標にまで降りてくる。戦略が個人レベルの目標に関連付けることを可能にし、目標の達成度合いを具体的に評価できる。つま

り、個人の目標達成が組織経営、組織戦略にどの程度貢献しているかを定量的に表すことができ、人的資源の管理にも役立つ。ただ、それらの結果が企業の業績にどのような効果をもたらすのかは検証されていない。管理会計的アプローチという面ではBSCを用いることでつながりを見出しているが、業績管理にまで至ることで、管理会計的にはBSCを用いることが効果的と結論づけられるための研究・検証が必要であると考ええる。

以上のことから、SHRMに対しては、SHRMの理論、経営戦略とHRMの適合性などにおいてレビューすることができたが、企業業績につながるところに研究の余地が多くあると推察できる。つまり人的資源の管理に対する研究は多くなされているが、企業業績へのつながりは実証の段階であり、まだまだ研究・検証を行っていく段階であると考ええる。

6 おわりに

最後に今後の研究の方向性をまとめる。本論文は、あくまでも管理会計的アプローチに主たる研究テーマを置くものであり、その側面から戦略にもとづく人的資源管理を行い、企業業績につなげることを最終目的とした管理を目指していく。言い換えると、企業業績を上げるための戦略の策定と人的資源の管理を管理会計の手法を用いて実現するフレームワークを研究していくことである。この点に関してはSHRMとBSCの両方をより深く研究・考察していく必要があるが、その研究・考察手法も研究者によって異なるため、一義的にまとめることは容易ではないと考える。また、企業事例にもとづく実証研究も、環境や業種などによって経営戦略やHRは異なるため、ある程度絞り込んだ研究が必要となる。これらに関しては、BSCをはじめ、さまざまな管理会計的アプローチを考察していく。また、SHRMに関しても、より多くの先行研究をレビューし、管理会計として戦略的に人的資源を管理し、業績向上につながる手法を研究していく。本稿をそのための研究ノートとして、今後の研究につなげていく。

【注】

- ¹ グロービス経営大学院より_ https://mba.globis.ac.jp/about_mba/glossary/detail-12317.html
- ² 森川譯雄 [2010], 308-314頁よりそれぞれの年代による変遷を抽出して引用。
- ³ 守島基弘 [2010], 70-73頁より研究の変遷を抽出して部分的に引用。
- ⁴ 上林憲雄 [2012], 38-41頁より抽出して引用し解釈をまとめている。
- ⁵ 朴容寛, 金壽子 [2014], 202 (52) 頁より引用。
- ⁶ 浅田孝幸・頼誠・鈴木研一・中川優・佐々木郁子 [2017], 第1章, 3頁(執筆分担は浅田孝幸)。
- ⁷ 櫻井通晴, 伊藤和憲 [2017], 第1章, 3-11頁(執筆分担は櫻井通晴)より部分的に引用し要約。
- ⁸ 櫻井通晴, 伊藤和憲 [2017], 第12章, 157-161頁(執筆分担は奥倫陽)より引用し要約。
- ⁹ 櫻井通晴, 伊藤和憲 [2017], 第14章, 183-185頁(執筆分担は伊藤和憲)より部分的に引用し要約。
- ¹⁰ 櫻井通晴, 伊藤和憲 [2017], 第18章, 234-244頁(執筆分担は内山哲彦)より部分的に引用し要約。
- ¹¹ 内山哲彦 [2010], 293-312頁より抽出し引用。

- ¹² 内山哲彦 [2011], 49-61頁より抽出し引用。
¹³ 佐久間智広 [2016], 47-51頁より抽出し引用。
¹⁴ 咸惠善 [2012], 253頁より抽出し引用。
¹⁵ 咸惠善 [2016], 126頁より抽出し引用。
¹⁶ 岩出博 [2002], 第3章, 59頁より抽出し引用。
¹⁷ 岩出博 [2002], 第4章-第6章, 65-135頁より抽出し引用。
¹⁸ 田中秀樹 [2009], 165-170, 176頁より抽出し引用。

【参考文献】

- 1 浅田孝幸・頼誠・鈴木研一・中川優・佐々木郁子 [2017]『管理会計・入門第4版』, 有斐閣アルマ, 3頁。
- 2 岩出博 [2002]『戦略的人的資源管理論の実相 アメリカSHRM論研究ノート』, 泉文堂。
- 3 内山哲彦 [2010]「インタンジブルズとしての人的資源の管理と管理会計—統合的業績管理システム研究における意義と課題」『千葉大学経済研究』, 第24巻, 3・4号, 293-317頁。
- 4 内山哲彦 [2011]「インタンジブルズとしての人的資産の測定—戦略的マネジメントに向けて—」『経済研究』, 第26巻, 1号, 39-66頁。
- 5 内山哲彦 [2018]「管理会計研究・実践と人的要素の管理—統合報告を中心に—」『日本管理会計学会誌』, 第26巻, 第2号, 47-62頁。
- 6 金子智朗 [2017]『ケースで学ぶ管理会計』, 同文館出版。
- 7 上林憲雄 [2012]「人的資源管理論」『日本労働研究雑誌』, 第54巻, 4号, 038-041頁。
- 8 上林憲雄 [2017]『人的資源管理』, 中央経済社。
- 9 上林憲雄・厨子直之・森田雅也 [2018]『経験から学ぶ人的資源管理』, 有斐閣ブックス。
- 10 佐久間智広 [2016]「人的資源と組織業績—人的資源の測定に関する文献研究—」『メルコ管理会計研究』, 第9巻, 第1号, 43-55頁。
- 11 櫻井通晴, 伊藤和憲 [2017]『ケース管理会計第1版』, 中央経済社。
- 12 佐藤厚編著 [2007]『業績管理の変容と人事管理 電機メーカーにみる成果主義・間接雇用化』, ミネルヴァ書房。
- 13 田中秀樹 [2009]「日本における戦略的人的資源管理の再検討」『同志社政策科学研究』, 第11巻, 第1号, 163-178頁。
- 14 咸惠善 [2012]「組織戦略, HRMおよび企業業績」『産業経済研究所紀要』, 第22号, 233-256頁。
- 15 咸惠善 [2016]「HRMと企業業績との関係—ビジネス戦略と組織風土の調整効果—」『産業経済研究所紀要』, 第26号, 113-129頁。
- 16 朴容寛・金壽子 [2014]「人的資源管理論の歴史とその評価に関する研究」『大阪産業大学経営論集』, 第15巻, 第2・3合併号, 195(45)-204(54)頁。
- 17 森川譯雄 [2010]「人事労務管理論の史的展開と人的資源管理論」『修道商学』, 第50巻, 第2号, 307-325頁。
- 18 守島基弘 [2010]「社会科学としての人材マネジメント論へ向けて」『日本労働研究雑誌』, 7月号, 69-74頁。