

チェンバース会計測定論の吟味 ——現代測定論の観点から——

永野 則 雄

1. はじめに

R. J. チェンバースは、現在最も活躍している会計学者の一人である。彼の会計理論は、1966年の主著『会計、評価および経済行動』¹⁾において、その全貌が明らかにされた²⁾以後、技術的な部分で多少の修正を施してはいるものの、基本的な思考は変るところはない。チェンバースは現在に至るまで、自己の会計理論を拠り所にして、積極的に他の会計理論を論難してきている。逆に、チェンバースの会計理論を、無視することはあっても、真正面から批判したものは見当たらないようである。

現代の会計学におけるチェンバースの会計理論の意義は二つの点に集約されよう³⁾一つは、現行の取得原価主義会計に対するラジカルな代替案を提唱していることである。次節で述べるように、チェンバースの会計理論の内容は、他のインフレーション会計論とは異なり、インフレーション時の会計に限られるものではない。しかし、現代経済社会のインフレーション状況がチェンバースの会計理論を注目すべきものにしてはいることは確かである。

1) 本節末の引用文献1。

2) チェンバースの会計理論を紹介・検討しているものとして、次の文献がある。吉田寛、「会計における適応理論」、『企業会計』、第18巻第7号(1966年7月)。小野重雄、「チェンバース会計学」、『専修商学論集』(専修大学)、第3, 4号(1967年2, 11月)。前田貞芳、「チェンバース会計理論の基本構造」、『エコノミア』(横浜国立大学)、第34号(1967年12月)。前田貞芳他、「適応行動のための会計理論の形成〈チェンバース理論を中心として〉」、『企業会計』、第22巻第12号(1970年11月)。

3) 特に前注2)の前田・小野論文には、この点が明らかにされている。

もう一つの意義は、チェンバース会計理論の学際的な側面にある。チェンバースは自己の会計理論を人間行動一般の研究から説き始め、広く経済学、測定論、伝達論、情報論といった分野の知識を援用して理論構成を行なっている。こうした学際的な研究は今日の会計学では珍しいものではないが、チェンバースはそうした傾向の先駆者の一人である。

現在の会計学でチェンバースの会計理論と同様の結論を持つものに、スターリングの会計理論がある。スターリングは、チェンバースとは同時期だが独立して、その会計理論を展開していた⁴⁾。スターリングの会計理論も先の二つの特徴を持つものである。しかし、現実の会計方法についての言及がないため、チェンバースほどには注目されていない。チェンバースも、スターリングの会計理論が自己の会計理論に似た唯一のものだと認めており、その両者が一致する結論を持つ理由として、両者とも経済学と測定論という同じ源泉を持っていることを指摘している⁵⁾。そこで、以下では、必要なかぎりですターリングの見解も参照することにした。

会計測定論は会計理論の中核となる部分である。本稿においてチェンバースの会計測定論を検討する理由は、彼の発言にもかかわらず、その源泉となっている経済学と測定論とに疑問を抱いているからにほかならない。とりわけ、チェンバースの会計測定論が誤った測定観に依拠しているのではないかという強い疑いを持つのである。もとより、きわめて多産な研究者であるチェンバースの文献のうち、会計測定論に関する論文が本稿での議論の主たる対象となるにすぎない。

なお、本稿ではチェンバースからの引用は文中にカッコで示すことにし、カッコ内のゴチック数字は次の文献番号を指すものとする。

1. *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (Scholars Book, 1974). これは、原版 (Prentice-Hall, 1966) のリプリント版である。この

4) スターリングは、多くの点でチェンバースと一致していることを記している。Robert R. Sterling, *Theory of the Measurement of Enterprise Income* (The Univ. Press of Kansas, 1970), p. xi.

5) 本節末の引用文献 1, p. xx.

版には、「継続的・現在の会計理論の展開」と題する論稿が増補されており、また、1974年に至るまでの文献の目録が付いている。

2. *Accounting, Finance and Management* (Australia: Butterworth, 1969). 本書は1968年に至るまでの論文が収められている。
3. 塩原一郎訳、『現代会社会計論』（創成社、1977年）。
4. “Measures and Values,” *The Accounting Review*, Vol. 43 No. 2 (Apr. 1968). この論文は2にも収録されているが、それには本稿での引用箇所が削除されている。
5. “The Commercial Foundations of Accounting Theory,” in W. E. Stone, ed., *Foundations of Accounting Theory* (Univ. of Florida Pr., 1971)
6. “Second Thoughts on Continuously Contemporary Accounting,” *Abacus*, Vol. 6 No. 1 (Sep. 1970).
7. “Asset Measurement and Valuation,” *Cost and Management*, 45 (Mar.-Apr. 1971).
8. “Measurement and Valuation, Again,” *Cost and Management*, 45 (Jul.-Aug. 1971).
9. “Third Thoughts,” *Abacus*, Vol. 10 No. 2 (Dec. 1974).
10. “Continuously Contemporary Accounting: Misunderstandings and Misrepresentations.” *Abacus*, Vol. 12 No. 2 (Dec. 1976).

2. 「継続的・現在の会計」の概要

チェンバースは会計を定義して、「市場における将来の行動の指針として財務情報の継続的な源泉を提供する目的を持った回顧的・現在のな貨幣計算の方法」(1-p. 99)であると述べている。勿論、これは現行の会計を定義したのではなく、彼が考えている「継続的・現在の会計 (Continuously Contemporary Accounting)」を定義したものである。それゆえ、この定義のなかに、

チェンバースの会計理論の主要な論点が含まれていることが読みとれる。それを列挙すれば、次のようになる。

- (1) 適応のための会計
- (2) 継続的・現在的な情報としての会計
- (3) 現在現金等価額による会計

これらはチェンバースの会計理論の体系を支える三つの理念とでも言うべきものである。それゆえ、それらは明確に分離できるものではなく、その体系内では密接に結び付けられている。この三つの理念のそれぞれについて少し説明を加えておこう。

(1)の「適応のための会計」という理念は、定義中の「市場における将来の行動の指針」という文言によって示される。行動は特定の満足を得るためにとられるが、それには犠牲が伴う。一定の満足を得るために最小の犠牲を払う、あるいは、一定の犠牲で最大の満足が得られるような行動がとられるが、こうした状況を「最適適応」と呼んでいる(1-pp. 44f)。最適適応、より正確に言えば、「最適適応の蓋然性」を求めて行動がとられることになる。そして、このような観点から、企業とはその構成員が自分らの満足の増加を追求する道具である(1-p. 321)、という企業観が出てくる。

市場とは、このような行動がとられる環境である。適応行動の環境については、自然環境から社会的・経済的環境まで含むものと考えられている。なかでも重要なのは、満足を得るための手段としての財やサービスが交換される場としての市場である。こうしたことから、「市場における適応行動のための会計」という理念がチェンバースの会計観の中心であるといっても過言ではなかろう。この理念が、(2)と(3)の理念をも規定するものとなるのである。

(2)の「継続的・現在的な情報としての会計」という理念は、(1)の理念から派生するものとも考えられる。継続的な情報提供は、適応が継続的であるところから要求されるからである(6-p. 40)。継続的か否かは別にしても、一般的に言って、情報が適応行動に要求されると考えることは極めて当然である。しかし、チェンバースは、適応行動と関連してではあるが、会計情報の備え

るべき要件を挙げており、その要件を満たさないものは会計情報と呼ぶに値しないと論じている。(2)の理念は、このように会計情報か否かの判定基準を提供するところから、(1)の理念とは別個に考察すべき理由があると言える。

チェンバースは会計情報の要件として、客観性、適合性、統一性、照応性、中立性、信頼性を挙げている(1-ch. 7)。これらの要件のなかで最も基本的なものである適合性についてのみ取り上げ、それが判定基準としての役割を担っていることを例証しておこう。

チェンバースの考える情報の適合性とは、ある時点における適応過程に役立つような情報の性質である(1-p. 149)。そして、適合的な情報は客観的な情報であるので、行為者がとりうる特定の選択や将来の状況に関連したり、それを予想したりするものではないとされている。すなわち、適合性とは、行為者が特定時点で利用できる任意の行動に関連する一般的な性質なのである。そうしたことから、歴史的原価主義会計のような単なる回顧的な情報は排除される。また、予測のような未来情報は、行為者がとるとは限らない未来の特定行動に関連するとの理由で、これも会計情報から除外されてしまうのである。

この適合性の要件からも理解することができるように、情報の備えるべき要件によって明らかにされてくることは、情報が現在のなものでなければならぬという主張である。現在の情報としての会計の主張こそ、チェンバースの強調するところである。(2)の理念は、現在のな情報を継続的に提供するという会計の役割を明示したものである。

(3)の「現在現金等価額による会計」という理念は、会計の定義における「貨幣計算」という文言にチェンバースが織り込んだ意味によって明らかにされる。

チェンバースにとって貨幣とは、一義的には、交換手段としての貨幣である。例えば次のように述べられている。「交換手段としての有用性が、個人、企業、政府、その他の実体が貨幣単位で計算する、もしくは、会計を行なう唯一の理由である。貨幣単位での計算は、貨幣が共通分母だからという理由

で行なわれるものではない。」(2-p. 560) それゆえ、貨幣計算といっても、会計学における貨幣評価の公準に示されるような評価単位としての貨幣ではない。これは、計算単位もしくは測定単位としての貨幣を否定するものではなく、交換手段としての貨幣を強調したものである。

チェンバースが交換手段としての貨幣を強調するのは、財やサービスが交換され、貨幣が交換手段としての役割を果す市場との関連を重視するからにはほかならない。市場において成立する価格は、財やサービスと交換される貨幣の量を表わしている。企業の所有する資産や持分について言えば、それらの価格はそれらが一定量の貨幣と現に交換しうる現在の性質を表わしていると考えられる。こうした性質をチェンバースは「現在現金等価額 (Current Cash Equivalent)」と名付けている (2-p. 563)。現在現金等価額と称される財の財務的性質は、市場販売価格 (Market Selling Price)、実現可能価格 (Realizable Price)、市場再販価格 (Market Resale Price) とも呼ばれるものであり、それはまた、意思決定の基準となる機会原価 (Opportunity Cost) であるともされている (1-p. 92, p. 201)。

こうした名称で示されるものを殊更に現在現金等価額と名付けたのは、非貨幣資産だけではなく、貨幣資産にも共通に適用されるものであり、さらには、負債や残余持分についても適用されるものと考えられたからである。これによって、それらは貨幣という一つの統一的な観念によって理解されることになる(9-p. 132)。この場合の貨幣は、すでに述べたように、交換手段としての貨幣を指している。

ところで、実現可能価格での会計は、通常、継続企業の公準と対立する清算の仮定に立つものと考えられている。しかし、チェンバースは、このような清算は強制下での清算であるとして、自己の考える清算とは区別している。それは、企業の通常のコースでの清算であり、資産については異なる販売方法と販売時期についての選択を認めるといった条件での清算である (1-p. 404)。むしろ、チェンバースが考えるのは、企業の継続を考えたいうでの、拡張をも含む事業の転換である (1-p. 277)。この場合の転換とは、一般的な言葉

で言えば、選択または意思決定を意味している。というのは、選択または意思決定はすべて転換を幾らか考えているからである (2-p. 630)。それゆえ、現在現金等価額による会計は、清算のための会計ではなく、企業の一般的な意思決定のための会計であると考えられている。意思決定の基礎となる資金能力を示すところに、現在現金等価額による会計の特徴があると言えよう。

ところで、チェンバースの理論体系においては、企業が市場に適応してゆくためには、また、会計情報が情報として持つべき要件からしても、現在現金等価額による会計が主張されている。すなわち、(1)と(2)の理念から(3)の理念が導びかれるという議論になっている。別言すれば、(1)と(2)の前提から(3)の結論が演繹されるといった論理構造である。その際、交換手段としての貨幣という貨幣観が暗黙に前提されていることは、前述したとおりである。前提となる(1)と(2)の理念については、チェンバースは、人間行動、情報、伝達といった分野に関する知識を援用して、その正当性を根拠付けようとしている。その結果、結論としての(3)の理念も当然のものと考えられているのである。チェンバースは彼の経験や観察を通じて現在現金等価額の正当性について論じているが(3)、彼の会計理論の体系はそのような、いわば天下り的な演繹論理の構造を持っていることが読みとれる。したがって、(1)と(2)の理念の正当性を衝かない限りは、(3)の理念をいかほど批判したところで、チェンバースはさほどの痛痒も感じないことであろう⁶⁾。

しかし、はたして(1)と(2)の理念から(3)の理念が論理的に導びかれるであろうか。これは、現在現金等価額による会計だけが情報の要件を満たし、かつ、

6) チェンバースも、次のように述べている。「批判者の誰もが、議論の主要な論点を衝いてはこなかった。その論点とは、(a)情報に通じたうえでの未来行動の選択と過去行動の評価は、現在の状態に関する現在の知識に基礎をおくこと、(b)財務情報については、そのような知識を蓄積する経営機能は会計以外にはないこと、(c)そのような知識は選択や判断の前提の一部分にすぎず、現在入手し得る外部情報と、選択や判断を行使する経営者、投資家、その他の人々の(主観的な)予想とが、その他の部分を占めている。これらの論点が問題にされずにいるならば、また、それがシステム全体の細部に対する主要な根拠であるから、私が思うに、批判者によってもその構造の主要部分はおびやかされることはなかったのである。」(6-pp. 41f.)

適応行動のために役立つかという疑問である。ところが、例えば「現在現金等価額でなければならない理由は、会計情報のもつべき性質の側からはなかなか出てこない⁷⁾」と言われるように、その点でのチェンバースの論理構造は必ずしも説得的なものとは考えられないのである。

チェンバースの理論体系を根本的に問題にするには、(1)の適応の概念、(2)の会計情報の要件、(1)と(2)から(3)への演繹、この3点のいずれかを検討しなければならないと思われる。本稿は、直接的には現在現金等価額による会計の理念を現代の測定論の見地から検討することによって、それが(1)と(2)の要求する現実的で現在の情報を提供するものであるか否かを吟味しようとするものである。もし、チェンバースの主張にもかかわらず、現在現金等価額による会計が現実的でも現在のでもなければ、チェンバース自身の要求する会計情報の要件にも合致せず、また、意思決定のための基礎ともなりえないことは明らかである。

現在現金等価額による会計は、貸借対照表が主体となる測定である。そこで、資産と負債と残余持分の主たる項目について、その現金等価額を測定する方法について述べておきたい(1-ch. 10, 6, 9)。

まず資産であるが、これは「実体の所有する分離可能な手段」として定義されている。分離可能な手段とは、任意の時点で交換と生産によって他の手段へと転換される手段、もしくは、贈与によって譲渡しうるような手段を指している。この場合の分離可能性とは、物理的な意味で分離できるといった意味というよりは、他の手段とは別個に市場において交換しうるという意味で理解すべきであろう。そのような意味で分離できる手段は市場において貨幣と交換しうるのであり、したがって、現在現金等価額による測定が可能となる。分離不可能な手段は資産ではない。また、分離可能であっても、貨幣と交換する能力を持たないものは、結果的には、資産性が否定されてしまう。

7) 小野重雄、「R. J. チェンバースの会計観によせて」、『会計』、第93巻第5号(1968年5月)、101ページ。そこでは、会計情報の持つべき要件、さらには適応の概念についても、検討する余地のあることが指摘されている。

こうした資産の概念規定から、営業権や繰延資産などは資産の範囲から除外されてしまうのである。チェンバースによって資産として認められたものについて、その測定方法を概観すると次のようになる。

受取勘定は、回収不能額を除いた債権の額面額によるものとする。なお、貸倒予想額は除かれてはいない。

市場性のある有価証券は、市場再販価格による。

原材料は、市場再販価格による。それゆえ、仕入価格より低くなる場合も考えられる。

仕掛品は、製造途中においても他に販売することが可能なもの、それゆえ、市場があるものについては、その再販価格による。市場の無いものは、ゼロの値が付けられる。すなわち、資産性が否定される。

完成品は、再販価格によって測定する。したがって、現行会計の損益計算書におけるような売上原価の計算は不要となる。それゆえ、売上利益という項目も意味を失う⁸⁾

固定資産は、再販価格で測定する。市場が考えられない資産は、その機会原価はゼロであり、資産性は認められない。チェンバースはかつて、現在現金等価額の近似値として取替価格や貨幣価値変動分を修正した取得原価を用いることも考えたが、すべて再販価格によって測定することに統一されている。

負債は法律的な債務に限定されており、測定はその契約金額によるものとされている。したがって、支払予定額の割引額を使ったり、市場価格を用いたりはしない。また、法律的な債務に限定されるから、現行会計にみられる引当金の多くは計上されない。

残余持分は、ある時点での資産と負債との差額である。そして、2時点の残余持分を比較することによって利益が計算される。それゆえ、残余持分は

8) チェンバースの理論では、本来、売上高と売上原価が等しくなるはずである。こうした点については、次のものが詳しい。塩原 勉、「売却時価主義会計における損益計算書の様式」、『早稲田商学』、第273号（1978年7月）。

株主の出資額と留保利益と今期の総利益とから成っている。ただし、前2者については、決算日の間に生じた貨幣価値の変動分を考慮する。具体的には、消費者物価水準で修正を行なうものとされている。

上記のように規定された資産と負債と残余持分が企業の財政状態を構成することになる。そうした財政状態は、ある時点において行動実体が交換に参加できる能力を示すものである(1-p. 81)。現在現金等価額で測定した財政状態が市場における適応行動に役立つ情報であると考えられているのである。また、そうした意味での財政状態が、「財政 (finance)」という言葉を本来の意味で用いていると主張されている。「財政」は、貨幣もしくはその代替物を意味しているからである(6-p. 49)。

3. 現代測定論と測定観

チェンバースはマテシッチとかつて、現在価値に関する論争を行なった⁹⁾。この論争で問題になったのは、現在価値それ自体の適否といったものではなく、現在価値の測定が会計測定であるか、そもそも測定の名に値するものなのかといった、測定の方法論的な側面についてであった。

チェンバースの論点は、現在価値は未来に係わるものであり、それゆえ個人的・主観的な評価にすぎず、したがって、現在と過去にのみ係わる測定とは区別しなければならないということである。こうした観点から、現在価値の計算は、チェンバースの考える測定概念、ひいては会計測定概念から除外されている。会計測定が情報処理者による事実発見の過程であり、評価がそれに続く選択の過程の一部として行為者に特有のものであるという、測定と評価の2分法がチェンバースの認識となっているからである(1-p. 42, p. 180)。

9) Chambers, 7, 8. Richard Mattessich, "On Further Misunderstandings About Asset "Measurement" and Valuation: A Rejoinder to Chambers' Article," *Cost and Management*, Mar.-Apr. 1971. Mattessich, "Asset Measurement and Valuation-A Final Reply to Chambers," *Cost and Management*, Jul.-Aug. 1971.

これに対してマテシッチは、チェンバースの測定概念がきわめて狭量なものであることを指摘する。そうした狭量な測定概念にチェンバースの会計測定論が依拠していると批判するのである。¹⁰⁾ マテシッチの理解では、評価は測定の種類概念であり、測定対象が価値となっている測定が評価である。¹¹⁾ そして、現在価値の計算は、現在の事象の測定として、測定の名に十分値すると主張するのである。

チェンバースとマテシッチは、それぞれ現代の測定論の文献を援用しながら、自説の正当性を訴えているが、測定の概念についてさえ見解は一致しない。ましてや、評価の概念については両者の見解は掛離れており、論争の解決は今後とも望めそうにもない。我々も、その解決に直接参加する積りはない。ここでは、両者の間の溝が如何にして出来たかを知ることによって、チェンバースの会計測定論を吟味する足掛りとしたい。

マテシッチが現代測定論の祖と呼ぶ心理学者 S. S. ステヴンズによれば、測定は「規則に従って対象もしくは事象に数詞を割り当てること」と定義されている。¹²⁾ チェンバースもマテシッチも、このステヴンズの測定概念を参照して自己の測定論を構築している。こうした心理学者や物理学者の測定論、あるいは科学哲学者の測定論それ自体を取り上げるのであれば、両者の間にさほど見解の相違も生じなかったのではなからうか。というのは、これらの測定論が対象としたのは、物理的な測定、あるいは、一般的に言って、自然科学ないしは精密科学における測定であり、また、心理学者によって心理学的な測定が対象とされているにすぎないからである。両者の見解が相違してくるのは、これらの測定論で展開された諸概念を経済や会計の領域に適用する際に、それらをどのように解釈するかという点であると思われる。この解釈の違いが、チェンバースとマテシッチを、ひいては会計学において測定論

10) Mattessich, "On Further Misunderstandings," p. 37.

11) マテシッチの測定論と評価論については次の拙稿を参照されたい。「マテシッチ会計学 (II)」, 『山口経済学雑誌』(山口大学), 第27巻第5・6号(1977年11月)。

12) S. S. Stevens, "On the Theory of Scales of Measurement," *Science*, Vol. 103, No. 2684 (June 7, 1946), p. 677.

を論ずる人々を二つの陣営に分けてしまっていると考えられる。

その一方の陣営とは、経済や会計の領域での測定が自然科学における測定と基本的には同じだという見解を、明示的であれ黙示的であれ、抱いている人々である。このような見解を持つ人々は基本的測定の方法を会計に適用する傾向があるところから、その見解を「基本的測定観」と名付けておこう。後で述べるように、基本的測定の方法そのものは必ずしも自然科学における測定の方法と同じではないが、差し当っては同じものと考えておいてもよからう。この基本的測定観を持つ陣営は、チェンバースを初めとして、会計測定論の分野では多数派である。チェンバースは、物理的な測定と貨幣的な測定が類似していること、あるいは、同じ基本的測定であることを説いている(1-p. xiii, p. 90)。そして、「『基本的測定』の観念は、批判がないわけではないが、役に立つと思われる」(1-p. 90)とも述べている。また、チェンバースを批判したラーソン＝シャトケも、チェンバースと同様に、基本的測定を彼らの分析の核心に据えている。¹³⁾ チェンバースの盟友スターリングも、測定を物理的測定と心理的測定とに2分したうえで、企業に心理的なものはないからとして心理的測定を排除してしまい、その結果、会計を物理的な測定と同等視している。¹⁴⁾

もう一方の陣営は、自然科学的な測定観を会計の領域に持ち込むことに反対する、ないしは疑問を持つ人々である。この陣営は会計測定論の分野では少数派である。この陣営の代表的人物はマテシッチであるが¹⁵⁾ 彼は会計における基本的測定観を否定し、それに代って「規約的測定観」とでも言うべき立場を主張している。彼は以前から、会計は規約的測定であって基本的測定ではないと主張し、また、会計学者の多くはこの点を誤解していると指摘し

13) Kermit Larson and R. W. Shattke, "Current Cash Equivalent, Additivity, and Financial Action," *The Accounting Review*, Vol. 41 No. 4 (Oct. 1966), p. 638.

14) Sterling, *Enterprise Income*, p. 108.

15) ほかにデヴァインがいる。C. T. Devine, "Some Conceptual Problems in Accounting Measurements," in R. K. Jaedicke, Y. Ijiri and O. Nielsen, eds., *Research in Accounting Measurement* (A.A.A., 1966).

ていたのである。¹⁶⁾

マテシッチは、チェンバースとの論争の途中でも、会計が規約的測定であることを強調していた。これに対してチェンバースは、論客の彼にしては珍しく、反論はおろか、その点についてまったく言及していない。その沈黙の理由はただ推測するしかない。基本的測定観を持つチェンバースの立場からは、無視するか反論するか、それ以外にはないはずである。会計が規約的測定であることを認めれば、チェンバースの会計測定論は否定されるか、または大幅な修正が必要とされることになると思われる。そこで、基本的測定と規約的測定とについて少し述べておきたい。

基本的測定と規約的測定の区別は、心理学者トーガーソンによれば、測定の様式による分類である。¹⁷⁾ これは、測定値という情報を得る様式に基づく分類である。また、測定の操作による分類でもある。¹⁸⁾ こうした分類のほかに、測定に用いられる尺度によって分類する方法もある。尺度による分類は、測定値がどれほどの情報を持っているか、その情報内容による分類でもある。¹⁹⁾

会計測定には、最高度の情報内容を持つ比率尺度が用いられていることについては、チェンバースもマテシッチも一致している。比率尺度の具体例としては、グラムによる重量単位、メートルによる距離単位、円やドルによる貨幣単位などがある。なお、チェンバースは、「貨幣尺度は貨幣単位の個数 (numerosity) の尺度にすぎない。それは、自然数の尺度と同じ種類の基数尺度である」(1-p. 91) と述べている。しかし、これは誤っている。個数の計算に用いられる基数尺度は、1個、2個、……といったように、個体としての対象に適用されるものである。基数尺度は比率尺度の特殊形態ともいうべき

16) R. Mattessich, "Methodological Preconditions and Problems of General Theory of Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 47 No. 3 (July 1972), p. 476.

17) Warren S. Torgerson, *Theory and Methods of Scaling* (Wiley, 1958), pp. 21ff.

18) S. S. Stevens, "Measurement, Psychophysics, and Utility," in C. W. Churchman and P. Ratoosh, eds., *Measurement; Definition and Theories* (Wiley, 1959), p. 23.

19) これについては、前注18)の論文を参照されたい。また、測定尺度については次の著書が詳しい研究を行なっている。原田富士雄、『情報会計論』(同文館、1978年)、125ページ以降。

ものだが、他の比率尺度とは異なり、フィートからメートルといったような、測定単位の換算ができない。しかるに、貨幣単位は、例えば円からドルへといったように、換算することができる。基数尺度では、測定対象は性質ではなくて、対象の個数であるから、それによっては財務的性質を測定することはできない。チェンバースは貨幣単位での貨幣計算と、物理的な貨幣の枚数もしくは個数の計算とを混同している。チェンバース流に言うならば、すべての比率尺度は基数尺度となってしまうだろう。こうした貨幣単位についての誤認が、チェンバースの基本的測定観の支柱の一つにもなっているのである。

測定様式による分類に戻ろう。トーガーソンによれば、基本的測定は性質を表示するために自然法則に従って数字を割り当て、しかも他の任意の変数の測定を前提としない測定である²⁰⁾ すなわち、基本的測定であるためには、(1)自然法則に基づくこと、(2)他の測定を前提しないこと、この二つの条件が要求される。

(2)の条件から説明したい。この条件の意味するところは、人によって様々な解釈されている。基本的測定の用語を初めて用いたと考えられるキャンベル以来の解釈によれば、他の測定尺度が前提されないということの意味している²¹⁾ これは、測定に用いられる尺度が他の測定尺度から合成されるか否かという、いわば尺度構成法的な解釈である。それによれば、測定尺度は基本的尺度と誘導的尺度とに分類される²²⁾ 基本的尺度は、重量、距離、貨幣量などの測定尺度がその例である。誘導的尺度は二つ以上の基本的尺度の関数として示されるものであり、その例としては密度、加速度、弾力性などの測定尺度がある。後に述べるが、価格もこの意味で誘導的尺度を用いていると考えられる。

20) Torgerson, *Scaling*, p. 22.

21) Norman Campbell, *What Is Science?* (Dover, 1953), pp. 124f.

22) Patrick Suppes and J. L. Zinnes, "Basic Measurement Theory," in R. D. Luce, R. R. Bush, and E. Galanter, eds., *Handbook of Mathematical Psychology: Vol. I* (Wiley, 1963), pp. 17f.

「他の測定を前提としない」ということを身近な測定対象を具体的な測定尺度で直接に測定するという意味に限定して用いる場合がある²³⁾ これによれば、我々が直接に測定できるのは、身近な対象、いわゆる中範囲での重量や距離などの対象の測定に限られることになる。マイクロやマクロの範囲の対象は直接には測定されず、他の測定値から何らかの法則を媒介にして間接的に測定値が得られるからである。こうした測定を誘導的測定として、基本的測定と区別するのである²⁴⁾

基本的測定と誘導的測定との区別については、これ以外にも幾つかの見方が可能である。例えば科学哲学者ブンゲは、その区別が理論の文脈でなされる相対的なものだと考えている²⁵⁾ また、チャーチマンは、他の量の測定に依存しないような測定はないとして、そうした意味での基本的な測定は有り得ないと主張している²⁶⁾

会計においても、基本的測定と誘導的測定との区別が主張されている。例えば、ラーソンは、資産全体のコストの測定は誘導的測定であると考えている²⁷⁾ また、スターリングは、利益の測定が時間と富とに係わるから誘導的測定に属すると述べている²⁸⁾ しかし、測定論においても、既にみたように、基本的測定と誘導的測定との区別は議論の多いところであるから、会計測定論における両者の区別については立ち入らぬことにしたい。

次に、基本的測定の条件の(1)の「自然法則に基づくこと」について説明したい。この場合の法則とは、測定対象となる量について、算術における加法操作に似た経験的な操作が可能であるという、いわゆる加法性の条件を満た

23) Torgerson, *Scaling*, p. 23.

24) Carl G. Hempel, *Fundamentals of Concept Formation in Empirical Science* (Univ. of Chicago Press, 1952), pp. 69ff.

25) 次のものを参照されたい。小口好昭、「評価理論への測定論的接近」、『経済学論纂』(中央大学)、第20巻第4号(1979年7月)、98ページ。

26) C. West Churchman, "A Materialist Theory of Measurement," in R. W. Sellars, V. J. McGill, and M. Farber, eds., *Philosophy for the Future* (1949), pp. 483ff.

27) K. D. Larson, "Descriptive Validity of Accounting Calculations," *The Accounting Review*, Vol. 42 No. 3 (July 1967), p. 483.

28) Sterling, *Enterprise Income*, p. 89.

しているということである。先に述べた基本的尺度によって測定される対象が加法性の条件を満たすと考えたところに、キャンベルの基本的測定の二つの条件が結びついた理由があると思われる。重量や距離などの性質が二つの条件を満たすとされ、それゆえ基本的測定の対象とされたのである。そして、加法性が成立しない性質については誘導的尺度が適用されるものと考えられていた。誘導的測定における法則が測定対象の性質をその他の諸性質と関連させる法則としてとらえられていたのである。体積と重量から密度が得られるとする関係が、その例である。したがって、加法性の有無によって量を外延量と内包量とに分けるとすれば、²⁹⁾ キャンベルは基本的尺度が外延量に、誘導的尺度が内包量に適用されると考えたと思われるのである。

会計測定においても、チェンバースは、とりわけ加法性の成立が基本的測定の要件であるとしている(1-p. 90)。また、チェンバースを批判したラーソン=シャトケも、加法性を重視している。³⁰⁾ チェンバースの会計測定論における加法性の問題点については、節を改めて論ずることにしたい。

自然科学における基本的測定と誘導的測定に必要な法則とは、測定対象の性質についてのものである。そうした法則なり理論なりが構築されることによって、対象の持つ性質が量として実体化され、測定が可能になると考えられるのである。³¹⁾ しかるに、心理学や社会科学においては、そうした法則や理論が可能であろうか。法則を自然法則に限定することなく、心理法則や社会法則といったものまで含めたとしても、量の実体化を可能とするような法則や理論を構築できるであろうか。現在のところ、これは不可能であると考えておくのがよからう。

しかしながら、心理学や社会科学においても測定は有用な手段である。ここでは、法則にかえて、多かれ少なかれ任意性のある定義に基づいて測定が行なわれている。こうした測定を規約的測定 (measurement by fiat) と呼ん

29) 遠山 啓・銀林 浩編、『量と構造』(国土社, 1971年), 15ページ。

30) Larson and Schattke, "Additivity," pp. 637ff.

31) 量の実体化については、次のものを参照されたい。竹内 啓, 『社会科学における数と量』(東大出版会, 1971年), 5ページ以降。

でいる。トーガーソンによれば、規約的測定は何らかの観察値と関心のある概念との間にあると想定された関係に基づいた測定であり、社会科学や行動科学に頻繁に用いられる指数や指標がこの測定に該当するというのである³²⁾

また、心理学者クームズは、社会科学において規約的測定が多用される理由について、概ね次のように説いている³³⁾ すなわち、一方においては、できるかぎり情報内容の高い測定値を必要とする社会的要求がある。このためには、情報内容の高い比率尺度が望ましいが、少なくとも順序尺度が要求される。しかるに、社会的・心理的な諸性質は、本来、順序付けが不可能もしくは困難である。ということは、測定に対して、その対象の性質からすれば過大な要求がなされていることになる。これによって生ずるコンフリクトは、規約的測定による以外は解決できない、というのである。

関心のある概念についての法則や理論が明らかにできないところから、クームズがいみじくも述べた「無理強いの写像」としての性格を持つ規約的測定が必要となる。命令とか認可とかいった意味を持つ fiat を規約と訳しているが、そのような意味で理解すべきであろう。無理強いの写像といっても、まったく任意の測定方法が考えられている訳ではないのである³⁴⁾

規約的測定の持つこのような性格については、その例として挙げられた指標、例えば社会指標を考えてみれば、容易に理解することができよう。ここでは、関心のある概念となっている「福祉」概念がさまざまな分野での観察値によって測定表示されようとしている³⁵⁾我々は福祉の水準を直接に測定

32) Torgerson, *Scaling*, p. 22.

33) Clyde H. Coombs, "Theory and Methods of Social Measurement," in L. Festinger and D. Katz, eds., *Research Methods in the Behavioral Sciences* (1953), p. 487.

34) 規約的測定の性格、および、その会計測定論における意義については、いずれ改めて詳論することにしたい。なお、シペルスキは規約的測定の意味で間接測定の用語を用い、経済学や経営学における測定の問題を扱っている。N. Szyperski, *Zur Problematik der quantitativen Terminologie in der Betriebswirtschaftslehre* (Duncker & Humblot, 1962), pp. 67ff.

35) 例えば、次のものを参照されたい。降矢憲一、『社会指標の話』(日本経済新聞社, 1977)。

したいが、それができないから、福祉水準と関係があると想定される各種の観察値を用いているのである。その際、どのような観察値を選び、それをどのように処理するかは、ある程度、任意である。そもそも、福祉の概念それ自体が明確ではない。それゆえ、我々は社会指標によって何を測定しようとしているのか、このことが必ずしも明らかになっているとは言えないのである。

同じことは会計測定についても言えよう。ラーソンも述べているように、「会計において測定される『もの』の正確な性質が確定されていないと言っても、決して誇張ではないのである。」³⁶⁾こうした点から、会計測定も社会指標と同様に、規約的測定と考えるべきである。次節で示すように、チェンバースの提唱する会計測定も、実は、ある面では規約的測定の思考に基づいているとも言えるのである。

我々が先に「基本的測定観」と名付けたのは、会計を基本的測定ないしは誘導的測定と考える見方に対してである。これを自然科学的測定観と言っても同じことであろう。

我々は、こうした基本的測定観を会計測定論の領域から排除すべきだと考えている。その理由は、学際的アプローチの名のもとに、自然科学で発展してきた測定に関する諸概念と理論が、会計測定の対象と方法の特殊性を十分に究明することなく、測定の理想像として会計測定論に導入されてしまうからである。例えばヴィクレイは、会計測定を、基本的測定と表面的な類似性だけを持つ測定であると考え、「準測定 (quasi-measurement)」と名付けている。その理由は、会計の測定対象が外延的な性質を持たないからだと言われている。しかし、会計測定が規約的測定であることを理解しておれば、準測定なる言葉を持ち出す必要はない。ここにおいても、基本的測定にあこがれる傾向が観取できよう。

36) K. D. Larson, "Implications of Measurement Theory on Accounting Concept Formulation," *The Accounting Review*, Vol. 44 No. 1 (Jan. 1969), p. 39.

37) Don W. Vickrey, "Is Accounting a Measurement Discipline?," *The Accounting Review*, Vol. 45 No. 4 (Oct. 1970), p. 738.

基本的測定観に反対する一層の理由は、上記の結果とも言えるが、それによって会計測定についての議論が柔軟性を失ってしまうことにある。というのは、基本的測定観では、測定の対象と方法がほぼ一義的に規定されてしまい、他の対象と方法は間違いとされることになるからである。すなわち、如何なる状況においても、自己の会計測定論だけが正しいと信じてしまうのである。チェンバースもスターリングも、測定論がそれぞれの会計測定論を弁護するものとなっていたが、これは彼らが基本的測定観を持っていたためであると言えよう。

4. 現在現金等価額の問題点

チェンバースは、現在現金等価額の具体的な測定方法について次のように述べている。「継続企業の資産の現在現金等価額は、事業の通常のコースにおいて短い間に得ることのできる金額である。すなわち、短い間における市場再販価格である。」(1-p. 218) すなわち、再販価格が資産の現在現金等価額を表わすものと考えられたのである。これは、現在現金等価額が測定対象として、再販価格がその理想的な測度として選ばれていることを意味する (2-p. 616)。

ところで、チェンバースの会計測定論に対しては幾つか批判が行なわれている。しかし、チェンバースによれば、これらの批判は理論それ自体に向けられたものではなく、特定の事例における現在現金等価額の測定に対して向けられたものであるという (9-p. 129)。すなわち、理論本体とその測定方法とを区別したうえで、自己の理論本体についての批判ではないと考えているのである。そうしたことから、特定の事例における現在現金等価額の測定に関する批判は、間接的には理論本体の妥当性を認めたものとして、むしろチェンバースには歓迎されることになるだろう。

しかしながら、現在現金等価額による会計に賛成する人々の間にも具体的な測定方法について意見が異なるということは、現在現金等価額概念が不

明確であることにも帰因するのではないか。ネルソンが、現在現金等価額が測定できないときに取替原価がその近似値であるかどうか如何にして決定できるのか、と疑問を呈したが、これに対するラーソンの反論は興味深い。すなわち、「チェンバースがそのように意図しているから、取替原価が現在現金等価額の近似値なのである。」³⁸⁾しかし、何が現在現金等価額の近似値であるか決定するには、チェンバースの意図ではなく、現在現金等価額の概念規定に頼るべきである。その概念規定に合致する、もしくは近似するものが選ばなければならない。皮肉にも、現在では、チェンバースは取替原価を現在現金等価額への近似値としては用いていない。ネルソンの疑問は、現在現金等価額の概念がその近似値として何を選ぶかについての判定基準を提供できないという点にあると思われる。こうした議論が生ずるのは、現在現金等価額の概念が一見したところ理解しやすいようにも思われるものの、実は、その概念規定を明確に行なうことができないという理由によるものではなからうか。したがって、その近似値についての議論も一定の方向に収束するものではないと考えられるのである。

本節では以下、チェンバースの主張にもかかわらず、現在現金等価額が必ずしも明確な概念でもないということを述べたい。また、現在現金等価額による会計の現実的な妥当性についても検討する。そして、次節においては、現在現金等価額の近似値とされた再販価格の問題点について考察することにしたい。

前述したように、現在現金等価額は、「事業の通常のコースにおける短い間に得ることのできる金額」である。この文言に対して、アイズリンは、「得ることのできる金額は短期の長さによって大きく変ることがよくあるから、これはチェンバース体系における重大な手抜きである」と述べている³⁹⁾すな

38) K. D. Larson, "A Commentary on A priori Research in Accounting," in N. Dopuch and L. Revsine, eds., *Accounting Research 1960-1970: A Critical Evaluation* (Center for International Education and Research in Accounting, 1973), p. 28.

39) Errol R. Iselin, "Chambers on Accounting Theory," *The Accounting Review*, Vol. 43 No. 2 (Apr. 1968) p. 232.

わち、売却に要する期間の長さをどのように見積るかによって得ることのできる金額が異なるのであり、それゆえ現在現金等価額概念には不可避免的に予測が含まれてしまう、と批判するのである。チェンバースが予測を会計の領域から排除していることは、前節で示したとおりである。

アイズリンの批判に対するチェンバースの反論は、いささか肩透しの感がある。すなわち、チェンバースは、「短期(short-run period)」という語句は用いておらず、「短い間に(in the short-run)」を使ったのであり、それは現在または直ちに(now or very soon)を意味している、と言うのである(4-p. 247)。しかし、現在現金等価額を「現在または直ちに得ることのできる金額」と言い直しても、アイズリンの疑問に答えたことにはならないと思われる。これについては、次の問題との関連で考えることにしたい。

チェンバースが受取勘定の測定をその額面額で行なうことは前に述べた。アイズリンはこれに対して、先に示した現在現金等価額の理念からみて、額面額ではなく、その売却価格で測定すべきものであると主張している⁴⁰⁾ 受取勘定の売却価格とは、それを債権買い取り会社に売却したならば得ることのできる金額を意味している。この売却価格は、受取勘定の額面額より貸倒引当額、集金費、利息などの分だけ少ないことになる。アイズリンの主張に賛同するマーも、「こうした売却価格は企業の短期の適応能力のすぐれた指標を提供するが、貨幣単位での法的権利を修正することなく使う測度はそうではない」と述べている⁴¹⁾ アイズリンもマーも現在現金等価額の基本理念には賛同しており、両者の主張は、むしろチェンバースが述べているかのように思い違っても不思議はないくらいである。

しかし、チェンバースは、受取勘定の測定を額面額で行なうことを否定しなかった。そして、次のように発言している。「しかし、あらゆる点で現在現金等価額と再販価格が同一であると考えべきだとは思わなかった。」(9-p.

40) *Ibid.*, pp. 235f.

41) Ronald Ma, "On Chambers' Second Thoughts," *Abacus*, Vol. 10 No. 2 (Dec. 1974) p. 125.

130) この発言は、現在現金等価額の賛同者でなくとも当惑しかねないものである。再販価格が現在現金等価額の具体的な内容であると理解されているからである。チェンバースは受取勘定に関して次のように述べている。「会計の全体は継続企業の会計であることを意図していた。それゆえ、事業の通常のコースにある特定の企業がその受取勘定を債権買い取り業者に売却する場合、受取勘定の再販価格は正しい数字となろう。しかし、企業がその受取勘定を売却しない場合には、受取勘定の再販価格は妥当な数字ではない。」(9-p. 130) そして、マーに対しては、「事業の通常のコースにおいて (in the ordinary course of business)」という文言を考えていない、と批難するのである。

現在現金等価額の概念を理解するには、今や、「事業の通常のコース」の意味するものを知る必要が出てきたようである。しかしながら、この文言の意味について、チェンバースは何も述べていない。述べる必要もないほどに明確な文言だと言うのであろうか。しかし、決してそのようには思われぬ。だが、この点の理解を曖昧なままにして、次に進むことにしたい。

これまでの議論から、現在現金等価額は、「事業の通常のコースにおいて現在または直ちに得ることのできる金額」であると言い直すことができる。アイズリンやマーによる受取勘定の売却価格の主張は、「現在または直ちに得ることのできる金額」という意味では、現在現金等価額の理念に合致しているものの、「通常のコース」の条件に反するとの理由で退けられた。では、チェンバースによって後者の条件に合致すると認められた額面額による測定はどうか。受取勘定の額面額は現在または直ちに得ることのできる金額を示しているであろうか。そうでないから、アイズリンらの批判が出たのである。チェンバースが額面額での測定を主張する負債についても、同じような議論ができると思われる。

その他の資産についても、受取勘定の場合と同様に、「通常のコース」を考慮するとすれば、どのような結論が得られるであろうか。例えば受取手形の測定は、額面額と割引額のいずれによって行なうのか。一種の売却である割引が通常のコースとなっている企業であれば、割引額によることになるであ

ろう。そうでない企業は額面額による測定が受取勘定の場合と首尾一貫した方法である。では、公社債を満期まで所有することが通常のコースとなっている企業は、その測定を額面額で行なうのであろうか。前述したように、市場性のある有価証券の現在現金等価額はその市場価格であった。一体、公社債の測定には額面額と市場価格のいずれが現在現金等価額の理念を反映した処理方法であらうか。また、通常のコースでは売却することは考えられない子会社や関連会社の株式は何によって測定するのだろうか。

こうした問題が出てくるのは、「現在または直ちに」の文言と「通常のコース」の文言とが矛盾する場合が多いからであると思われる。すなわち、「通常のコース」にはかなり長期の時間が想定される場合があるからである。このように、現在現金等価額が資産と交換に得ることができる貨幣量を示すとしても、どのような条件の下で得られるものか明確ではないと言えるのである。

ところで、こうした条件についてはひとまず措くとして、再販価格はそうした貨幣量を示すであらうか。例えば、市場性のある有価証券を考えてみよう。この場合、それを売却しても市場価格だけの貨幣量は得られない。売買手数料などが必要となるからである。再販価格ということで、売買手数料などの金額を差し引いた金額を考えることもできよう。資産の売却には、こうした売買手数料と同じような内容を持つ費用が発生する。例えば、商品の販売費や受取勘定の集金費などである。これらの費用を費すことがなければ、資産を市場価格で販売することはできないと考えるべきである。チェンバースが考える再販価格とは、これらの費用を差し引いたうえでの金額であらうか。そうであれば、再販価格には費用の見積りが、すなわち予想が入ってくる。そうでなければ、資産と交換される貨幣量を、すなわち現在現金等価額を表わさないと見えよう。いずれにしても、チェンバースにとって不利な結論となる。

こうしたことから、現在現金等価額概念は、チェンバースの主張にもかかわらず、その意味するところは明確ではないと見えよう。資産と交換に得られる貨幣量という、きわめて常識的かつ単純な理解が基礎になっていたが、

会計測定の対象としてははなはだ不十分な概念規定にとどまっている。ましてや、負債と残余持分の現在現金等価額については、一層そうしたことが指摘できるのである。

チェンバースは、現在現金等価額を交換手段としての貨幣に重ね合せて理解していた。それゆえ、後者の持つ特徴が前者にもあると考えられていたのである。これに対してラーソン＝シャトケは、現在現金等価額と貨幣の個数が別個の異なる性質であり、後者の特徴を前者の測定値に帰属させることは適切ではないと主張している⁴²⁾前節で述べたように、貨幣量の測定が個数の測定であるか疑問のあるところであるが⁴³⁾この主張は正当だと思われる。しかし、両者を重ね合せて理解しているチェンバースは、この主張をどのように理解したらよいか困っているだけである(2-p. 617)。恐らく、チェンバースには理解できないであろう。

ラーソンはまた、別の機会に次のようにも述べている。「もしも通貨の計算値とその計算値の種々の修正ならびに再分類を含む会計手続が単なる通貨の移転とは実質的に異なる性質、例えば特定の文脈での交換価値を測定する手続であるとみることが妥当であるならば、会計における貨幣尺度の適用は個数の測定とはならない⁴⁴⁾」通貨の移転は貨幣量として測定される。しかし、会計において資産などの測定に貨幣が用いられるにしても、それは「何か他のものの近似値 (approximations of something else)」として用いられるにすぎない、とラーソンは主張する。この「何か他のもの」が会計における測定対象であり、ラーソンによれば、前述したように、我々には必ずしも明確になっていないというのである。収入や支出による貨幣量を媒介にして「何か他のもの」が測定されるかもしれないが、この測定対象の性質は交換手段

42) Larson and Shattke, "Additivity," p. 638.

43) 前節の議論を補うと、個数 (numerosity) は分離量であり、その測定は例えば千円札2枚、百円硬貨5個というようになる。この場合の枚や個という助数詞は単位を表わすものではないので、必ずしも必要というわけではない。しかし、貨幣量は単位の必要な連続量である。ただ、一般的には、分離量として理解されやすいと言えよう。分離量については、遠山・銀林『量と構造』を参照されたい。

44) Larson, "Validity," p. 487.

としての貨幣量の性質を持つわけではない。「何か他のもの」が現在現金等価額であるとしても、それが貨幣量と同じ性質を持つとは考えられない⁴⁵⁾。それゆえ、両者を重ね合せて理解するチェンバースの認識は間違っていると言えよう。

後節で述べるように、ラーソン＝シャトケは現在現金等価額による会計を加法性の観点から批判した結果、それが測定の要件を満たしていないとして排斥した。そして、それに代る他の可能性を探り、次の三つの方向を示している。他の性質を測定対象に選ぶ。最も適合的な情報は測定できない何ものであると考える。会計測定が測定システムの要件に合致すべきものではないと考える。以上の可能性である⁴⁶⁾。しかし、ラーソン＝シャトケもチェンバースと同様に基本的測定観に依拠しているかぎり、会計が測定ではないと結論せざるを得なくなると思われる。会計がある程度の任意性を認める規約的測定であることを認識すれば、測定の要件から会計測定の対象を決定すべきだといった理論講成にはならなかったのではなかろうか。

では、基本的測定観を捨て、規約的測定観を採用すれば、現在現金等価額による会計は是認されるであろうか。我々は、現在現金等価額による会計も現行の歴史的原価主義による会計も同様に規約的測定であると考えている。このように、会計はすべて規約的測定であると考え、その認識のうえにたつて各種の測定方法の是非を論ずるべきである。

本節では最後に、現在現金等価額による会計から帰結する問題点を一つ取り上げておきたい。

チェンバースは、現在現金等価額の用語を導入した際に、経済学者ケインズを参照している(1-p. 92)。それは、貨幣はその購買力のゆえに価値があり、求められるといった主旨の文章である。この引用によってチェンバースが何を意図しているかは明確ではない。察するに、現在現金等価額による測定を

45) 経済学者ロビンズも、収支概念としての貨幣の加法は意味があるとしているが、それ以外の場合における貨幣計算の利用については注意を喚起している。L. ロビンズ, 辻六兵衛訳, 『経済学の本質と意義』(東洋経済新報社, 1957年) 86ページ以降。

46) Larson and Shattke, "Additivity," pp. 640f.

権威付けたものであろう。たしかに、財を購入する力を持つゆえに、貨幣を取得しようとする動機が出てくる。そこから、現在現金等価額による測定値は転換のために必要な購買力を示すと考えられているのであろう。しかし、現在現金等価額による測定値は、直接的には、財と交換に得ることのできる貨幣量を、すなわち貨幣取得力とでも言うべきものを表示すると考えられる。今日の貨幣経済において企業がより多くの貨幣を追求するものとするれば、現在現金等価額による会計も意味があるようにも思われるかもしれない。

貨幣経済における企業活動が貨幣から財へ、財から貨幣へと転換する活動であるとすれば、最初の貨幣は努力を示すインプットであり、後の貨幣は成果を示すアウトプットである。両者の中間にある財は、現行の会計では、インプットの貨幣を示すコストによって表示され、これが成果としての貨幣と対比されていると考えられる。すなわち、財はインプット指標で表示されている。現在現金等価額による会計では、財はアウトプットの貨幣を示す売却価格、すなわちアウトプット指標によって表示される。それゆえ、成果としての貨幣を得る以前に、現在現金等価額という疑似貨幣を取得したかのように表示することになる。しかし、貨幣経済の現実からすれば、成果としての貨幣ないしは貨幣等価物が企業活動の目的であり、企業がそうした目的を持つかぎりには、その目的のための手段である財をアウトプット指標で表示することには疑問がある。現在現金等価額による会計では、現時点での貨幣取得力の弱い資産への支出は、たとえそれが長期的にみて成果としての貨幣が多く見込まれるとしても、取得時に多大の損失を発生するものとして避けられてしまい、近視眼的な利益が追求される結果になると思われる。こうした点からも、現在現金等価額による会計は、貨幣経済を重視しているようで、実は、貨幣経済の現実を無視した理論であると考えられるのである。

5. 再販価格とフィクション

チェンバースほどフィクションを忌避する会計学者は珍しい。彼は、自

分の主著について、「本書の趣旨は、作られたフィクションとは全く無縁である」と語っている(1-p. xix)。集団もフィクションであるから連結会計を認めないというほどに、徹底してフィクションを排斥しようとするのである。そして、次のようにも述べている。「市場価格以外の基準はすべてフィクションに頼ることになる。フィクションは便利であり、最後の頼みの綱として避けることのできないものかもしれないが、誤解に導くものである。」(1-p. 209)このようにチェンバースはフィクションを避けようとするが、しかし彼の体系にフィクションは存在しないであろうか。前節で検討したところによれば、現在現金等価額も必ずしもフィクションから逃れているとは思われない。フィクションに頼らないとされた市場価格について、果してチェンバースの言っている通りであるか否か、検討することにしたい。

チェンバースは、マテシッチの測定概念を批判するにあたって、「いまだ発生していないものは事象とは言えない」とか(7-p. 30)、「測定が行なわれるのは、以前または現在経験されたものについてである」と述べている(7-p. 30)。現在現金等価額による会計測定はこうした条件に合致したものであり、それゆえ、フィクションを免れていると考えているのであろう。その点を検討するため、現在現金等価額による測定操作について調べてみよう。

チェンバースは、科学哲学者マージノーに倣って、測定には次の3要素が含まれていると説く。それは、(1)測定操作が遂行される対象もしくはシステム、(2)測定値が決定される観察可能物、(3)測定操作を実行する際の用具、である。チェンバースの会計測定論では、(1)の測定対象は資産、負債もしくは残余持分、(2)の観察可能物は現金等価額、(3)の用具は市場、となっている(1-p. 104)。チェンバースは具体的な測定操作については語っていないが、スターリングがそれに触れているので、その見解を参考にしよう。スターリングも市場が用具であると説いており、小麦売買の例で説明している。「簡単に言えば、ある小麦の現在価格を発見する操作は、(1)市場で取引されている小麦が当該小麦と同等であることを決定し、(2)行なわれている交換を観察することである。」⁴⁷⁾

ところで、こうした測定操作によって測定値を求める方法は、すでに基本的測定観に毒されたものと言える。ある一袋の小麦を例にとれば、それを何時、そして何処で測定しようと、その重量は変わらないと考えてよい。それゆえ、その小麦の重量の測定値をもって他の袋の小麦の重量の測定値に代替しても、十分に納得のいくものである。しかし、価格といった経済的性質については、異なる場所で異なる条件の下で成立した価格をもって代替できるであろうか。同じような測定値の代替ではあるが、代替することの妥当性は同じように認められるであろうか。これは、スターリングが述べているような、測定用具としての市場の複雑さの違いで済まされる問題ではないと思われる。代替の妥当性を検討するためにも、価格の性格について考えてみたい。

チェンバースによれば、「価格は市場で決定されるから、客観的な測定値である。買う、買わないは別にしても、市場価格は客観的な測定値なのである。」(1-p. 91)確かに、価格は測定値であり、市場という用具は財やサービスの測定値を提供していると言える。しかし、この測定値の測定尺度としての意味は、チェンバースに限らず、意外に知られていない、一般には、価格は加算できると思われている。これは、価格の単位が日本であれば円であると単純に考えられているからである。しかし、本来、価格は誘導的尺度によって測定される内包量であり、その単位は財やサービスによって異なる。例えば、通常の商品であれば円/個であり、ガス料金は円/m³、土地は円/m²、穀物は円/kgである。したがって、これらによる数値を単純に加算することは意味を成さない。これらを加算するためには、それぞれの価格に財やサービスの数量を乗じて、貨幣単位の円に還元したうえで合計しなければならない。会計理論においては価格総計 (price-aggregates) という用語が用いられるが、このような意味で理解すべきである⁴⁷⁾ただ、価格は、内包量であっても、外延量

47) Sterling, *Enterprise Income*, p. 177.

48) ペイトン=リトルトンも、価格総計を単位価格に数量を乗じたものとしている。W. A. ペイトン=A. C. リトルトン、中島省吾訳『会社会計基準序説』(森山書店、1958年) 43ページ。

として意識されやすい面を持っていることは確かである⁴⁹⁾

価格に数量を乗じて得られる貨幣単位での測定値は、財と交換される貨幣量を示していると考えられる。チェンバースにおいては、現在現金等価額はこの貨幣量と重ね合せて理解されていた。しかし、価格から還元される貨幣単位での測定値が会計システムにおいて用いられる場合、ラーソンの言う「何か他のもの」の測定値へと変換されていると考えるべきである。チェンバースの再販価格は、実際に交換した財の価格ではない。それゆえ、当該財については、「いまだ発生していない事象」である交換を仮想している。その財と同種の財については交換が発生したかもしれないが、会計測定の対象となる財については過去にも発生していないし、また、必ずしも現在または直ちに発生するとも言えないのである。すなわち、チェンバースの会計測定論では、測定対象の観察可能物は測定されず、類似のものかもしれないが別個の対象の観察可能物の測定値が代替的に用いられているのである。このように他の測定値を代替的に用いることが、規約的測定の特徴なのである。こうしたことから、チェンバースの会計測定論が実際には規約的測定の方法に頼らざるを得ないものとなっていると言えるのである。

こうした代替の妥当性が認められるのは、スターリングが仮定している完全市場の場合である。しかし、彼も言うように、完全市場においてさえ購入者は現在価格プラス手数料で購入し、販売者は現在価格マイナス手数料で売る⁵⁰⁾。このことは、株式市場を例に考えれば、容易に理解されよう。チェンバースの再販価格は、現在価格から手数料を差し引いたものと考えられるべきであろう。同じような考えでチェンバースは、物的な配給系列において供給者と異なる位置にあるから、原材料の再販価格が購入価格より低くなることを認めている(6-p. 53)。

49) 内包量であるが外延量として意識されやすいものは外延量的内包量とよばれている。

遠山・銀林、『量と構造』、83ページ。

50) エドワーズ＝ベルは、こうした手数料は市場を作る役割を担っている人々、すなわち仲介人たちへの報酬であるとして、この額だけ購入価格と販売価格に差が出てくるとしている。E. O. エドワーズ＝F. W. ベル、伏見多美雄・藤森三男訳、『意思決定と利潤計算』(日本生産性本部、1964年)、62ページ。

市場は地理的距離が大きく関係する⁵¹⁾ 売り手の側からすれば、財を市場まで輸送する費用が発生する。市場価格は売り手の輸送費に関係なく決まると考えられるから、輸送費は売り手の負担となる。この場合、財の再販価格は、市場価格から輸送費を差し引いた金額なのであろうか。そうであれば、輸送費を推定しなければならない。それとも、発生していない費用ということで、輸送費は差し引かないのであろうか。

財やサービスの市場が完全であることは例外的である。たとえ市場が不完全であっても、チェンバースは市場価格をそのまま受け入れる。「市場が独占的、寡占的、競争的であろうとも、そこで産み出される価格以外に価格はない。」(1-p. 231) その理由を次のように述べている。「市場は、その不完全さにもかかわらず、究極のところ、主観的で推測的な要素のない情報の唯一の源泉なのである。」(1-pp. 151f)

ところで、チェンバースの会計測定論の特徴の一つは、我々の通常理解では売却を考える必要のないような資産についても、再販価格で測定するということであった。例えば、市場が考えられない固定資産の測定値はゼロである。また、仕掛品については、市場の無いものは測定されない。しかし、市場の有無をどのような基準で判断するのであろうか。それは、「ある財は、買い手となりそうな人が居ないため、何の市場価格も持たないかもしれない」と述べていることから(1-p. 201)、買い手となりそうな人 (potential buyer) の有無に帰せられるようである。そこで、市場価格を求めるためには、この人がどのくらいの数量をどのくらいの価格で買ってくれるか知らなければならない。しかし、これを知るには、推測的な要素が入り込まざるを得ないと思われる。

市場価格を見つけ出すことが容易であり、それが比較的安定したものならば、手持ちの財を市場価格で測定しても、さほど問題がないと思われるかもしれない。しかし、そうではない。例えば、手持ちの商品を売り上げるため

51) G. J. スティグラー、内田忠夫・宮下藤太郎訳、『価格の理論 (上)』(有斐閣、1963年)、76ページ以降。

には、仕入活動だけを行なえばよい訳ではない。広告宣伝などの販売活動を積極的に行なわなければならない。商品の市場価格は、そうした活動があつて初めて成立する価格であるとみるべきである。今日の商品販売は、熾烈な販売競争が展開されており、売れるのを待つといった受身的なものではない。ということは、市場価格の形成には多大の販売費が必要になるということである。そこで、例えば市場価格 1,000 円の商品を 1 個販売するのに 100 円の販売費が今後必要になるとすれば、手持ちの商品を市場価格の 1,000 円で測定することは妥当であろうか。こうした販売費は、前述した輸送費と同じ性格のものと考えらるべきである。それと同様に、今後必要となる販売費は予測もしくはフィクションに頼らずには決定できないと思われる。

以上のように考えてくると、現在現金等価額が意思決定の基準となる機会原価であるとするチェンバースの主張もあやしくなってくる。機会原価は、一般的には、意思決定において断念された代替案のうち最高の価値を有する代替案のもたらす利益として定義される⁵²⁾ 代替案が幾つかある場合、断念された代替案のうち売却案が必ずしも最高の価値を有するわけではない。チェンバースは、将来の予測を伴うような代替案は会計測定の対象にはならないと考えたのであろう。しかし、これはチェンバースによる機会原価の解釈にすぎない。ちなみに、エドワーズ=ベルでは、「諸財貨の機会原価は、その販売価格と一致すると仮定するのは合理的である」と述べ⁵³⁾ 両者の一致が仮定にすぎないことを表明している。しかし、そのように仮定することがすべての財について合理的であるかは疑問である。チェンバース流に、「売却したならば得ることのできる金額」という意味で機会原価を用いるにしても、売却する活動は費用が伴うことが一般であり、それを考慮すれば、得ることの

52) 例えば、次のものを参照されたい。神戸大学会計学研究室、『会計学辞典』（同文館、1976年）、223ページ。

53) エドワーズ=ベル、『意思決定と利潤計算』、70ページ。

54) 正味実現可能価額は販売費などの分だけ市場価格と異なるとされている。これについては、次のものを参照されたい。黒沢 清・番場嘉一郎監修、『体系制度会計、II、資産』（中央経済社、1977年）、29、182ページ。

できる金額は財の市場価格より少ないと考えるべきである。

以上のことから、現在現金等価額は機会原価と似た概念であるが、同一のものではないと言える。また、機会原価であるとみても、前節で述べたよう、「通常のコース」という語句によって変形させられた機会原価にすぎない。しかも、市場価格は、機会原価の参考になるとしても、必ずしもそれと一致するものでもない。それゆえ、チェンバースが現在現金等価額と同義語とした再販価格、実現可能価格、機会原価は同じ概念ではなく、また、それぞれの測定値が一致することは偶然にすぎない。チェンバースが現在現金等価額という用語でもってどれを意味しているか必ずしも明らかではない。

以上のことから、市場価格以外の基準はフィクションに頼ると言ったチェンバースであるが、市場価格の成立、そして、それを測定値として用いることにもフィクションが入り込むことを見抜けなかったと言えるのである。

6. 会計測定値と加法性

基本的測定条件として加法性が要求されていることは、前述したとおりである⁵⁵⁾。チェンバースは、加法性の条件が自己の体系において単に重要であるというだけではなく、選択のための情報前提として不可欠の要件であると述べている(2-p. 614)。スターリングもまた、加法性が絶対的な必要条件であるとしている⁵⁶⁾。果して、現在現金等価額が加法性の条件を満たすものであろうか。本節では、これについて検討したい。

加法性は、一般的には、次のように定義される。

「 $s(x \circ y) = s(x) + s(y)$ ならば、量 s は結合操作 \circ に関して加法的である。ただし、 x と y と $x \circ y$ は s が定義されている領域に属するものとする。」⁵⁷⁾

「結合操作 \circ に関して」という文言が示すように、量は具体的な結合操作

55) 加法性が必ずしも基本的測定条件の要件ではないことも指摘されている。小口好昭、前掲論文、109ページ。

56) Sterling, *Enterprise Income*, p. 105.

57) Hempel, *Fundamentals*, p. 75.

によって加法的であったり、加法的でなかったりする。加法的ではないと思われていた性質が、手の込んだ結合操作の方法を発見することによって加法的であるとされるに至った例も指摘されている⁵⁸⁾

会計の測定対象には、加法性の条件を満たすような結合操作が得られるであろうか。とりわけ、本稿で問題にしている現在現金等価額についてはどうであろうか。ここで注意しておきたいのは、スターリングも指摘するように⁵⁹⁾ 加法性が成立するか否かは測定論においては経験的な命題であるという点である。そこで、現在現金等価額の加法性が経験的に立証されれば、チェンバースの基本的測定観は大きな根拠を得たと言うことができよう。

チェンバースによれば、現在現金等価額による会計は技術的に妥当な算術を用いており、それゆえ、どの貸借対照表をとってみても、そこに現われる貨幣金額はすべて正当な加法、減法、順序関係が可能である (10-p. 150)。現在現金等価額を貨幣量と重ね合せて理解しているチェンバースにとって、貨幣量の計算に可能な算術的操作が現在現金等価額にも適用できると考えるのは当然の帰結である。ただし、同じ貨幣量であっても、1年前の貨幣量1万円と現時点の貨幣量1万円とは単純に比較できない。単位となる1円の持つ意味が異なっているからである。両時点での貨幣量の比較を可能にするためには、一方の時点の貨幣単位と同じ意味を持たせるように、他方の時点の貨幣単位を修正しなければならない。現在現金等価額による会計は、特定時点での市場との関連で同じ意味を持つ貨幣単位を用いているから、自由に算術的操作を行なうことができるとされている (1-p. 102)。このように、現在現金等価額が加法性の条件を満たすことは当然の如く考えられているのである⁶⁰⁾

これに対してラーソン＝シャットケは、現在現金等価額は加法的ではないと

58) Larson and Shattke, "Additivity," p. 638.

59) Sterling, *Enterprise Income*, p. 101.

60) スターリングは、完全市場という条件のもとで加法性が成立するとしている。Sterling, *Enterprise Income*, p. 125.

批判する⁶¹⁾ それによれば、資産 x , y の現在現金等価額を $CCE(x)$, $CCE(y)$ によって表わすとすれば、それらの合計額は、それらの資産を結合した $x \circ y$ の現在現金等価額である $CCE(x \circ y)$ より大きいか小さいかであって、両者が一致するのは偶然のことである。また、現在現金等価額の加法性が含意している結合様式はまったく人為的なものであり、そもそも結合を含んでいるかどうか問題である、というのである。それゆえ、ラーソン=シャトケは、現在現金等価額の結合が次式のような結合形式にはなっておらず、

$$CCE(x) + CCE(y) = CCE(x \circ y)$$

次のようなトートロジーを示すにすぎないと批判するのである。

$$CCE(x) + CCE(y) = CCE(x) + CCE(y)$$

上記の初めの批判に対して、チェンバースは次のような反論を試みている(2-pp. 615ff)。すなわち、 $CCE(x)$ と $CCE(y)$ の合計金額が $CCE(x \circ y)$ の金額より大きければ、企業は x と y の結合形態では売却しないであろう。また、小さければ、その差額は、買い手が払おうともしない、また企業が予想もできない潜在的な利益である。それゆえ、 $CCE(x)$ と $CCE(y)$ の合計金額が現在現金等価額の測度であり、これ以外に満足できる測度はない、と述べるのである。更にチェンバースは、ラーソン=シャトケの批判が、自分の理論体系を認めておりながら、その理論の一部となっている原則を無視し、非現実的な全知の会計人を前提していると反批判するのである。

ラーソン=シャトケは、先の議論によって、個別には分離できない要因としての暖簾の存在を考えていた。しかし、前に述べたように、チェンバースは会計測定における暖簾の計上に反対している。会計測定において暖簾を認識するか否かの議論は当面見合わせるとして、加法性の問題についてだけ論じたい。ただ、ここで指摘しておきたいことは、チェンバースが必ずしも暖簾の存在を否定するものではないということである。彼も、全体は部分の合計以上のものであり、資産の現金等価額の集計値が企業全体より少ないものを表示する場合があることも認めている(5-p. 67)。しかし、これは価値次元

61) Larson and Shattke, "Additivity," p. 659.

での加法性の否定につながっても、現在現金等価額の次元での加法性を否定するものではない。既に述べたように、チェンバースの会計測定論においては、価値は主観的な評価に依存するとの理由で排除されているのである。⁶²⁾

次に、現在現金等価額の加法性がトートロジーではないかというラーソン＝シャトケの批判に対するチェンバースの反論をみよう。チェンバースによれば、むしろラーソン＝シャトケが先に述べたヘンペルによる加法性の条件を適用していないという (2-p. 617)。そして、チェンバースは、ヘンペルによる加法性の概念規定に従って、現在現金等価額が加法性の条件を満たすものであることを再認しようとした。しかし、チェンバースによるこの再認は、むしろラーソン＝シャトケの批判を裏付ける結果になったと思われる。

貨幣量と現在現金等価額を重ね合せて理解するチェンバースは、通貨の加法性から話を始め、こうした通貨の結合操作には人為的なものは何もないと主張する。そして、現在現金等価額が見い出せるものについても、同様の加法性が成立すると説くのである。

たしかに、特定時点における貨幣量については加法性が成立すると考えられる。加法だけでなく、減法や順序関係も明確な意味付けができる。しかし、現在現金等価額の場合は、そうであろうか。チェンバースは、貨幣量と現在現金等価額が同じ性質のものだと頑固に考えているので、貨幣量について成立する加法性は現在現金等価額にも成立すると思いついでいる。結合操作に人為的なものはないと言うものの、チェンバースは $x \circ y$ がどのような結合形態であるのか何も述べていない。ましてや、その結合形態の現在現金等価額である $CCE(x \circ y)$ には何の説明もない。

62) スターリングも、現在価格ではなく、価値について次のように述べている。「『企業の価値』が『その企業の財の価値の合計』と異なることが、時には観察される。不幸なことに、上記の文言における『価値』は悪く定義されたままであり、第1の文言から第2の文言に移るにつれて意味が変わっていることがよくある。もし、この観察が正しく、かつ『価値』の意味が変わっていないとすれば、それが意味することは、(1)『価値』の次元は加法的ではない、(2)財を結合したときには相互作用が生ずる、(3)合計には含まれない財（おそらく、企業家精神、暖簾）がある。」 Sterling, *Enterprise Income*, p. 104.

重量の測定を例にして言えば、結合操作は2個の物体を一緒に重量計の上に置くといった操作であり、その結合形態での測定値を得ることができる。現在現金等価額の場合は、 $x \circ y$ の具体的な説明がないし、 $CCE(x \circ y)$ が得られるかどうか明らかではない。 $CCE(x \circ y)$ を得るには、 x と y のそれぞれの市場とは別に、 $x \circ y$ という資産の市場を想定し、その再販価格を求めなければならない。先に述べたように、 $CCE(x \circ y)$ が得られるとしても、こうした結合はチェンバース自身が否定している。また、 $x \circ y$ の市場が無ければ、 $CCE(x \circ y)$ の値はゼロになってしまう。いずれにしても、現在現金等価額の加法性は否定されてしまう。加法とは反対の減法の操作を考えてみれば、その不合理さがより一層明らかになる。現在現金等価額については分離という操作はできず、それゆえ分離して残ったものの現在現金等価額を求めることは無意味だからである。すなわち、貨幣量に成立する減法は、現在現金等価額には成立しないのである。

現在現金等価額の加法性の否定は、実は、チェンバース自身からも出ている。というのは、チェンバースが、加法性を扱うにあたって、結合という語句を貨幣測度の結合という意味で使っており、財や権利の結合という意味では用いていないと述べているからである(2-p. 616)。すなわち、チェンバースは結合を算術的な意味での結合、つまり加算として理解していたのである。これはまさに、現在現金等価額の加法性がトートロジーだとするラーソン＝シャトケの批判を裏付けたものと言えよう。繰り返して言うと、チェンバースでは、 $x \circ y$ という結合形態はそもそも考えられておらず、 $CCE(x \circ y)$ を求める操作も原理的に否定されている。これでは現在現金等価額の加法性を論ずる意味がないのである。チェンバースはかつて、加算される量が本当に加法的か否かという問いが現行の会計測定において無視されていると述べたことがある(2-p. 614)。しかし、チェンバース自身、現在現金等価額についてこの問いに答え損っているのである。

以上のことから、会計測定には加法性が絶対に必要な要件であると考えられるよりは、会計測定が加法性の成立が必ずしも問われない規約的測定である

と考えるべきである。研究をより一層押し進めた結果として、加法性が成立する会計測定が可能であるとなれば、そのときは基本的測定観を持っても良からう。規約的測定においても、勝手に規約や仮定、あるいはフィクションが作られるものではない。会計測定において加法性が成立すると強弁するよりは、むしろ、測定を行なう際の規約や仮定の意味を十分に認識することが重要であると思われるのである⁶³⁾

7. 測定者としての会計人

会計測定論において、測定対象や測定方法については議論は多いが、測定者についてまで論及することは少ない。しかし、チェンバースは測定者についても論じている。その点では、彼の会計測定論は幅の広いものと言えよう。しかも、彼の抱く会計人像はその会計測定論の支柱の一つともなっている。そうしたことから、チェンバースの会計人像について考察する必要が出てくる。

チェンバースは、行為者の役割の分化と専門化とから情報処理者が生じてくると説いている(1-p. 141)。この場合、記録付けや財務情報の処理は、企業の財政状態と経営成績に影響する意思決定から分離されてしまう。こうした情報処理と意思決定という役割の分化は、情報処理に関連し、行為者に影響する意思決定と、企業に関連し、企業と外部世界との関係に影響する意思決定という、2種類の意思決定が存在することを意味する。行為者の意思決定は、情報処理者による情報に基づくかぎりでは、情報処理者と処理過程とに依存せざるを得ない。したがって、行為者の最適適応の可能性は、処理された情報に依存することになる。

63) 貨幣量の加法性を認めるロビンズも、経済測定における仮定の意義を次のように強調している。「国民所得や国民資本のような総計を計算するに際しては、われわれは科学的分析によっては到達せられず、本来慣例的な性質を帯びているようないくつかの仮定を設けているのだ、という点をきわめて明瞭に認識しておくことは非常に重要なことである。」ロビンズ、『経済学の本質と意義』, xiv ページ。

他方、情報処理者は行為者の感覚・計算器官の延長として行動する(1-p. 144)。しかし、選択器官の延長ではないので、処理された情報を評価するという役割は行為者の側に残されている。評価は行為者の持つ目的に関わる問題だからである。情報処理者が観察を行なうのは、行為者のためであり、また、記録・計算も行為者のために行なう。そうしたことから、情報処理者はその役割において独立した個人的な観点を持ち得ないとされる。さもなければ、行為者がその目的を追求する際の手段としての情報の有効性を損うからである。とはいえ、情報処理技術が特定の行為者の特定の命令に従うべきものではないとされている。

会計は、情報処理の一つの形態として、以上のような性格を持つものとされている。更にチェンバースは、会計の役割が特定事象についての説明(account)を与えることであり、特定の人々に説明を与えることではないと論じている(1-p. 284)。その意味するところは、会計が公共の報道のように特定の受け手を考えない説明を与えるべきだということである。というのは、特定の受け手を考えた場合、その受け手に対する送り手の態度によって報告が無意識のうちにも影響される可能性があるからである。

チェンバースはまた、会計を科学研究にも比肩しうるものと考えている(1-pp. 146ff)。ある時点での企業の財政状態が企業の操作すべき法則であり、それが財政的に可能な操作の程度を明示し、限定するものであると考え、会計がそうした法則を継続的に発見してゆく過程であるというのである。それゆえ、他の科学研究と同じ手続に従うことになる。それにより、会計情報が厳密に科学的な意味での情報となり、特定の用途に関する予想でゆがめられることのない情報になると主張する。こうしたことから、会計人が科学者と同じ役割を持つべきだと帰結されるのである。

以上のことからチェンバースの抱く会計人像が浮き彫りにされよう。一口に言えば、誰れの目的、利害にも影響されずに経済事象を測定する人、となる。チェンバースも、情報処理者の独立性として、情報処理者としての自己の目的や価値、あるいは彼が行為者の目的や価値であると信じているもの

を無視することを挙げている。⁶⁴⁾ 経営者をも含めた利害関係者が会計情報の受け手である行為者となるわけであるが、こうした人々の利害から独立していることが会計人の資質とされているのである。

科学者と変りない性格を持つ会計人を想定することによって、チェンバースの基本的測定観はより強固なものにされていると言えよう。しかし、こうした会計人像は現実の会計人から経験的に帰納されたものであろうか。あるいは、現実の会計人に対して規範的に要請されるものであろうか。粉飾などが行なわれている現状からすれば、前者であるとは考えられない。そこで後者であるとすれば、その会計人像の現実的妥当性を考えなければならない。さもなくば、チェンバースの会計測定論を現実の場に置いたとき、それが現実の会計人によって裏切られるものとなるからである。

こうしたことを、現在現金等価額による仕掛品の測定に関する次のマーの批判を緒にして検討してみよう。「こうした仕掛品の測定方法は、経営者の手に、公表する期間利益を操作する道具を、しかも既存の『一般に認められた会計原則』の体系のもとで現在利用し得る工夫よりもはるかに強力な道具を与えるものである。」⁶⁵⁾ 市場性の無い仕掛品の数量を多くすれば、利益は減少する。前述の議論からも理解されるように、原材料の購入を多くすれば、また、市場性の無い設備に投資すれば、さらには、商製品の在庫を少なくすれば、その当初は利益の減少となる。これらの逆の操作を行えば、利益は増大する。すなわち、利益の数値は経営者の意思決定によって如何ようにも変えることができるものとなるのである。

こうした操作は行為者としての経営者の行動であり、会計人は、いわば測定機械として、その結果としての事実を発見するだけが任務であり、そうした行動には係わらないと言うのであろうか。こうした利益操作は経営者の責任であって、会計人の責任ではないかもしれない。しかし、かような利益操

64) スターリングは、チェンバースと対照的に、伝達者は中立ではあり得ないとして、行動者の意思決定にまで積極的に参加すべきことを主張している。Sterling, *Enterprise Income*, pp. 56ff.

65) Ma, "On Chambers," p. 127.

作が容易に行なえる余地が大きいということは、チェンバースの会計測定論の欠陥と言えよう。

また、会計人が事実の発見者であるとしても、言うところの「事実」がどのようなものであるか検討しなければならない。「事実」については、チェンバースも次のように述べている。「文化、役割、既存の信念などが持つ選択的な効果によって、我々は『事実』が発見できなくなる。また、文化や役割、既存の信念に対して我々が与える価値によって、事実を価値から解きほぐすことがさまたげられる。」(1-p. 43)「…観察者の過去の経験と現在の欲求の全体が、あらゆる状況における彼の期待状態を決定する。かくして、知覚されるものは、観察される対象それ自体だけではなく、知覚しようとするものと、知覚するよう他人が誘発したものによっても影響される。」(1-p. 24)これほど優れた「事実」観がありながら、チェンバースの会計人は、まるで測定機械であるかのように、あまりにも単純化されている。情報処理者としての会計人がそうした事実認識を行なう人間であることが忘れられているのである。

チェンバースは、経営者が名声や権力や役得を欲するところから情報の隠蔽や歪曲などが引き起こされると述べ、利害関係者としての経営者を強調した(1-p. 282)。こうした認識と、先の「事実」観、そして、企業内における経営者と会計人の権力関係などを考えれば、チェンバースの会計人像の現実的な妥当性は疑わしいものとなる。会計人が情報処理者として行為者の役割分化から生じたものとしても、企業内の行為者、特に経営者の役割分化によるものである。しかも、経営者の感覚・計算器官の延長というだけではなく、その選択器官の延長でもあると考えるべきである。

会計人を企業に関連する行為者一般の情報処理者として位置付け、どの行為者からも独立しているとするチェンバースの会計人像は現実の会計人を抽象したものではない。また、現実の会計人に対して規範的に要請しうる会計人像でもないと考えられるのである。

8. おわりに

これまでの議論から、チェンバースの会計測定論が自然科学的な測定観（我々はこれを基本的測定観と名付けた）に依拠していることが理解された。こうした測定観では、会計測定も自然科学の測定と相違ないものとして扱われてしまう。チェンバースは、会計測定が正確性に欠けるものであることも否定しない。とはいえ、いわゆる精密科学においてさえ測定誤差を免れるものではないとして(1-p. 230)、この点からも会計測定も自然科学の測定も程度の差に過ぎないものとしている。これによって、基本的測定観がより一層強化される結果となっているのである。

チェンバースは、測定の正確性を限定するものとして、次の三つの事項を挙げている(1-p. 230)。

- ① 性質それ自体と、それが測定される状態。
- ② 基準として満足のゆく目盛りのある尺度を工夫、作成、使用する手、目、脳などの能力。
- ③ 測定値の用途や測定費用などのプラグマティックな限界。

チェンバースは同時に、経営科学者アコフが測定誤差の原因として、(1)観察者、(2)用具、(3)環境、(4)観察対象を挙げていることを指摘している。観察者と用具は上記の②に、環境と観察対象は①に含まれているものと考えられる。前節までの議論は、この①と②に関わっていたのである。

チェンバースは、測定対象として現在現金等価額を措定することによって、貨幣量の測定に類似した測定が可能であるとみた。そうすることによって、基本的測定が行なえると考えたのである。しかし、その測定に再販価格を用いたことは、企業の内外の組織や制度を無視する結果となった。それは、再販価格が測定対象である資産そのものにのみ依存すると考え、再販価格が実現される際の種々の条件を考慮していないことから明らかである。それゆえ、現在現金等価額が転換のために用いることのできる資金量を表わすという主張にもかかわらず、資産を売却するために必要となる費用のみならず、

企業の固定的な組織や制度を変更するに必要な費用が無視される結果となっている。いわば、摩擦なしで再販価格が実現できると考えていたと言えよう。摩擦のない世界ではなく、摩擦を伴う現実の世界で現在現金等価額を測定しようとするれば、チェンバースが忌避する予想もしくはフィクションが必然的に入り込んでくると思われるのである。

会計人という観察者についても、チェンバースは現実の会計人とは無縁の人間を措定していた。情報処理者としての役割を果すとしても、主体性のない測定機械と言える類のものである。他人の価値だけではなく自己の価値からも独立した、いわば純粋な観察者が想定されていたが、現実の会計人は種々の価値に染った人間であって、決してそのようなものではない。我々は、現実の会計人から出発すべきではなからうか。

チェンバースの会計測定論が基本的測定観に依拠することができたのは、このような摩擦のない世界と純粋な観察者とを想定することによってである。しかし、こうした想定を捨て去り、基本的測定観から脱皮すべきである。測定のパラグマティックな側面を考えた場合、そうした脱皮が一層強く求められると思われる。脱皮した結果としてチェンバースの会計測定論がどのような内容のものに成るかは、本稿の論究の範囲を越えた問題である。