

マテシッチ会計学〔Ⅱ〕

永野 則 雄

Ⅳ 測 定 論

1 会計学と測定論

1960年代において、会計学へ測定論を導入しようとする試みがしばしば行なわれている。そうした試みの先駆者がマテシッチであることは、彼自身が自認するところである。数学者や物理学者、心理学者、科学哲学者などによって探求されている測定論を会計学へ導入する意図は何であろうか。前述したように、マテシッチは会計を所得の循環と富の集計とに関する量的記述として定義している。ここで言う「量的記述」とは、「測定」や「数量化」と同義のものとされている。それゆえ測定は、本来、会計学における基本的な概念の一つなのである。にもかかわらず事新しく測定論を論ずるのは、古い酒を新しい革袋に盛るということではない。それは、会計学の諸概念を体系化し、より一般的な科学の方法に合うように整備するために必要なことなのである。

測定の重要性は会計学においても以前から認められており、「測定」の用語も会計学の文献ではしばしば用いられてきている。経済学者も会計学者も、費用や利益、国民生産物、貯蓄、投資などの測定を口にしてしている。これに関連して、マテシッチは次のような問題点を提出している^①。これらの測定は言葉の真の意味で、また言葉の慣用的な意味で測定であるのか。これには異な

① Richard Mattessich, *Accounting and Analytical Methods* (Richard D., Irwin, 1964), p. 54. 以下、本書とその改訂ドイツ語版である *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens* (Bertelsmann Universitätsverlag, 1970) を AAM, WGR と略称することとは、前回(本誌, 第27巻第1・2号)と同様である。

る次元の測定が含まれているのではないか。科学的に言って、種々の様式の測定「究極的」な意味と目的は何か。測定と推定、そして分類と測定との間に違いがあるのか。測定は科学の仕事のなかで原始的なものであるか、または仮説設定や理論構成に匹敵するものであるのか。量的な測定と質的な測定は如何に違うか。測定誤差を示さない測定にどれほどの価値があるのか、等々。こうした問題点について伝統的な会計学はあまり解明していない。それゆえ、測定について研究している他の学問領域の知識を参照することも妥当なことである。これはとりもなおさず会計学を一つの測定論として認識することであり、この認識が正しいか否かを吟味することがマテシッチの課題ともなっている。

測定は人間の歴史とともに古いものであるが、このようにして測定自体を研究の対象とすることは比較的最近になってからである。測定を研究の用具としてではなく、研究の対象としてみる測定論は物理学者によって始められた。けれど、物理学者が構築した測定論は社会科学への適用について幾つかの点で不適當なものであった。その後、社会学者自身によって測定論の拡張と深化が試みられるようになった。ところで現在、社会科学においては経済学が数量的方法の適用では第1の地位を占めているが、社会現象を対象とする測定の理論の先駆的業績は心理学者や社会学者に帰すべきものであるとされている。その理由をマテシッチは次のように説明している^②。現代の産業化された経済の価格設定システムや情報システムがいわば出来合いの経済データを大量に提供してくれるからである、と。経済学者は自己の必要とするデータを人為的に作成するまでもなかったのである。これに対して心理学者や社会学者は、特定の研究目的のためにデータを自分で作り出さなければならず、それゆえ測定の問題について多大の時間を費さざるを得なかった。経済学者は出来合いの豊富なデータのために、測定を研究対象とするほどに測定の問題を考える必要がなかったのである。このことは会計学者についても当てはまることであろう。数量的な経済データを扱いながらも、いやむし

② AAM, p. 57.

ろ、だからこそ測定に係わる問題を考えることがなかったのである。こうしたことから、会計測定を考える場合、心理学や数学、科学哲学といった他の学問領域で展開された測定論を利用することは有益なことである。

測定論の文献における測定の代表的な定義はスティヴンズのものである。すなわち、「測定とは規則に従って事象もしくは対象に数詞を割り当てることである。」^③このスティヴンズの定義は測定を幅広く規定したものであり、こうした規定に対しては一般的に過ぎるとの批判も起り得る。しかし、スティヴンズの定義と理論は、測定に用いられる数詞の役割について体系的な説明を与えてくれるものなのである。この場合の数詞の体系を測定尺度と言うが、この尺度が測定対象に認められる如何なる関係を表わすかによって次の4個の尺度類型に分類される^④

(イ) 名称尺度。同質性が認められる対象に適用される。名称尺度の役割は対象を分類することであり、それゆえ必ずしも数詞である必要はない。名称尺度を用いた測定の例としては、国勢調査のように、男は1、女は0といった数詞の割当などを挙げることができるであろう。こうした名称尺度による数詞の割当を測定と称すれば、分類はすべて測定であるということが帰結される。これについてマテシッチは、こうした幅広い定義が正当であり、かつ望ましいものとみている^⑤。これによって論理的な首尾一貫性や連続性が得られるとの理由からである。

(ロ) 順序尺度。何らかの順序関係が認められる対象に適用される。順序関係には、大小、長短、軽重といったものがある。順序尺度による測定の例としては、モースの10種の硬度規準を用いて鉱物の硬度を測ることなどが挙げられよう。また、スポーツ競技などにみられる順位決定も順序尺度による測

③ 例えば、次のものを参照されたい。S. S. Stevens, "Measurement, Psychophysics, and Utility," in C. W. Churchman and P. Ratoosh, eds., *Measurement: Definitions and Theories* (J. Wiley & Sons, 1959), p. 25.

④ 測定尺度については次の論文が包括的な説明を与えている。原田富士雄、「会計測定と尺度理論」、『経済学論纂』(中央大学)、第13巻第1号。

⑤ AAM, p. 58.

定に含まれよう。名称尺度と順序尺度については次項で改めて述べることにしたい。

(イ) 区間尺度。間隔や差の同等性が認められるような対象に適用される。区間尺度の例としては摂氏や華氏の温度が挙げられる。例えばモースの硬度による3度と5度、5度と7度における2度の差や間隔は同等のものではないが、摂氏の温度による10度と20度、20度と30度における10度の差は同等である。

(ニ) 比率尺度。比率の同等性が認められるような対象に適用される。長さや重さの測定が比率尺度の適用例である。他には、物の個数の測定もこれに含めることができよう。この尺度による測定値では比率が意味を持つ。例えば、20gは10gの2倍であり、40gは20gの2倍であり、その2倍という比率は同等である。これに対して、摂氏での20度は10度の2倍であるといった比較は無意味である。

上記の尺度類型で留意すべきことは、後出した尺度は前出の尺度の性格をも併せ持つという点である。例えば区間尺度が適用される対象には、間隔の同等性だけではなく、同質性や順序関係も認められる。これに比率の同等性が認められれば、比率尺度が適用できることになる。それゆえ、尺度が高度化して比率尺度に近づくほど、測定対象についてより多くの情報が得られることになる。このことは、尺度が高度化するほど、利用できる統計操作の種類が多くなることによっても示される。

マテシッチによれば、上記のような性格を持つ4種類の尺度が会計における測定にも利用されている。例えば、次項で述べるように、勘定による測定対象の分類は名称尺度を利用している^⑥。また、会計の核心とも言うべき評価の過程には貨幣単位による比率尺度が適用されている。順序尺度を適用している例としては、金融機関が融資先の信用度を貸借対照表で示される流動性によって順序付ける場合が挙げられている。また、区間尺度の適用は標準原価計算にみられるという。そこでは任意に設定された標準に基づいて、区間

⑥ AAM, pp. 68-74.

尺度の性格を持つ原価差異が測定されるのである。このようにして会計においては種々の尺度が利用されているので、測定論の観点から会計を見直すこともあながち無益なことでもなからう。

ところでマテシッチは会計測定の特徴として、前節における取引の定義が示すように、それが多次元的な過程であることを挙げている^⑦。このことは、勘定という名称尺度を二重に用いること、取引の発生順序を表わすために順序尺度もしくは区間尺度を用いること、価値量を測定するために比率尺度を用いることなど、多元的な尺度の利用によって示される。もっとも、マテシッチ自身も、こうした尺度の利用を「多元尺度」と呼び得るかは疑問である、もしくは見解の相違であると考えている。それゆえ、3個の異なる尺度に沿った4個の次元の結合と言ったほうが無難であると述べている^⑧。

ここで、多元的な尺度の利用がマテシッチの言うように会計測定を特徴付けるものであるか否かを検討してみたい。会計測定の中心が貨幣単位による価値量の測定であることは誰しもが認めるところであろう。しかし、取引という測定対象の分類を行なう勘定という名称尺度や時間を表わす順序尺度もしくは区間尺度の利用は会計測定の特徴となり得るだろうか。測定の結果、例えば「この犬の体重は10 kgである」という命題が得られたとしよう。この場合、重量10 kgという測定値が抽象的に得られるものではない。「何」が「どの時点」で測定されたかという、時間的・空間的な限定が必要である。目前の犬と1年前のその犬では異なる対象である。それゆえ、測定値には測定した時間を示すことが必要である。「何」にしても、「犬」という、「狐」などと同じく哺乳類食肉目いぬ科に属する獣の分類名が与えられている。このような分類名は勘定科目と同じ役割を果す。このように考えれば、関心の的となっている測定値の他に、対象を分類する名称尺度や時間を示す順序尺度ないしは区間尺度を利用することは自体は、必ずしも会計測定を特徴付けるものではないと言えよう。マテシッチの言う多元尺度は、会計測定だけではなく、

⑦ AAM, p. 74.

⑧ AAM, p. 77

すべての測定に関係するものなのである。

2 名称尺度としての勘定

測定対象としての取引を記録する際に名称尺度としての勘定を用いることが明らかにされた。けれど、このような名称尺度の利用が測定の名に値するか疑問に思う人も多い。しかし、前述したスティヴンズの尺度類型において、どの尺度による数詞の割当を測定と呼ぶかは人によって見解が異なるのである。外延量の測定である比率尺度による数詞の割当を真の測定とみる、狭い見解を抱く研究者もいる。内包量の測定である区間尺度の適用までを測定と考える人も少なくない。また、順序尺度による数詞の割当を測定とみる人も多い。こうしたなかでマテシッチは、スティヴンズに従って、分類の働きをする名称尺度の適用をも測定と考えている。それは、「単なるカテゴリー化を排除するほどに測定を狭く定義することは、根が植物の一部であることを否定する植物学者に似ている」^⑨とマテシッチが述べているように、論理の一貫性の観点から名称尺度も測定尺度としての資格が十分にあると考えるからである。

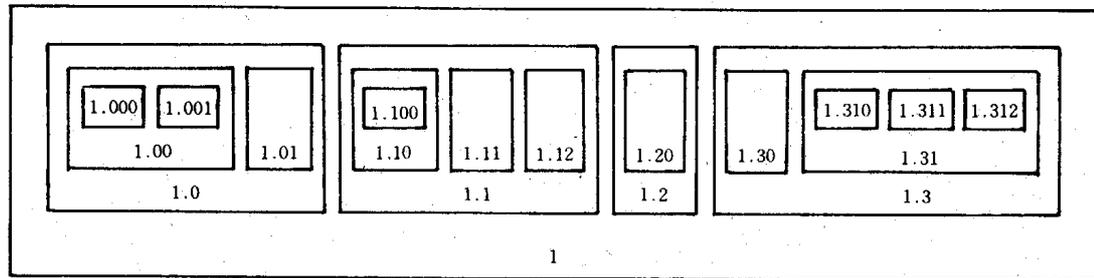
勘定の場合は数詞が用いられていないという理由で、その名称尺度としての資格に疑問を持つ人もいるかもしれない。しかし、名称尺度では数詞の代りに他の記号を使用しても十分に間に合うものなのである。また、日本工業規格(JIS)の勘定科目コードで示されるように、勘定を数詞で表わすことも可能である。JISによれば、例えば現金は0111、当座預金は0121、棚卸資産は0200と数値化されている。

勘定の集合は、前節の基礎的前提「分類」の勘定図が示すように、経済単位の構造を反映して、それ自体が構造を持った体系となっている。それは、動物や植物の分類体系と類似した構造である。勘定図をも含めて一般に分類体系は次のような数値の体系で表わすことができる^⑩。勘定科目コードもこう

⑨ AAM, p. 58.

⑩ AAM, p. 62. この数値の体系は place-value system と呼ばれている。

した体系に基づいていると言えよう。



例えば 1.0 が資産を、1.00 が流動資産を、1.000 が現金を、1.001 が当座預金を示すとみれば、この体系が理解できよう。

ところでマテシッチは、この分類体系で、例えば 1.0, 1.1, 1.2, 1.3 という横の次元で見れば分類の名称尺度となっており、1, 1.0, 1.00, 1.000 という縦の次元で見れば「包む」という集合の包含関係による一種の順序関係を持つ順序尺度になっていると述べる。そして、このような事態を指して、「名称尺度と順序尺度の巧妙な結合物」と言っている^⑪。「結合物」といっても、両種の尺度から新しい尺度が構成されているわけではないし、両尺度が併存しているわけでもない。それゆえ、それが半順序尺度のことを指しているとする原田教授の見解を採りたい^⑫。前項で述べたように、上位の尺度は下位の尺度の役割をも兼ね備えているからである。ここで半順序尺度というのは、例えば集合の包含関係によって表わされるような半順序関係を持つ尺度のことである。

ここで順序関係について簡単な説明を与えておきたい。順序関係は、ある集合を構成する要素が互いに如何なる関係を持つかによって規定される。順序の規定に関する関係としては、反射律、反対称律、歪対称律、推移律、結合律が挙げられる^⑬。マテシッチはこれらの関係を用いて6個の順序関係を定

⑪ AAM, p. 63.

⑫ 原田富士雄, 「測定」, 青柳文司編著, 『会計情報の一般理論』(中央経済社, 1972年), 222頁。

⑬ ある集合(M)の要素, 例えば x, y, z の間にある関係 (R) が成立する場合, xRy, xRz などと表わす。上述の諸関係は次のように定義される。

(イ) 反射律。 M の任意の x について常に xRx が成立する。

義している。これらの順序関係の名称については統一された用法があるわけではない。そこで、集合の包含関係 (\subseteq) で示されるような順序を半順序と呼び、数の大小関係 (\leq) で示されるような順序を全順序と呼ぶことにしたい^⑭。本稿の範囲ではこの2種類の順序関係で用が足りるからである。

前項で述べたスティヴンズの順序尺度は対象に全順序関係が認められる場合に適用される^⑮。スティヴンズの類型化は、尺度間の変換の数学的操作という観点から行なわれており、そのために半順序尺度が欠落したものと思われる。心理学で多用される半順序尺度を心理学者のスティヴンズも十分に知っているはずだからである。一般に、順序尺度は全順序関係が前提となっていると考えられている。それゆえ、ヴィクレイのように、マテシッチの勘定図が全順序関係を満たさないから順序尺度ではないと速断する人も出てくる^⑯。もっとも、これには勘定図が半順序尺度だと明確に指摘しなかったマテシッチにも責任の一端があると思われる。

ところで、半順序尺度の存在は認められるが、数値の体系として示されたような勘定の体系が半順序尺度となるかについては疑問がある。勘定の体系には半順序関係は認められるが、それが半順序尺度として機能するかという疑問である。これについて考えるため、エリスが尺度の要件として挙げてい

(ロ) 反対称律。 xRy ならば、 yRx は成立しない。

(イ) 歪対称律。 xRy と yRx ならば、 $x=y$ である。

(ニ) 推移律。 xRy と yRz ならば、 xRz が成立する。

(ホ) 結合律。 $x \neq y$ ならば、 xRy か yRx のいずれかが成立している。

このような関係や順序に関する詳しい説明については次の論文を参照されたい。注4、12の原田富士雄教授の論文。同、「測定尺度と勘定の機能」、『会計』、第95巻第5号(1969年5月)。

⑭ 半順序関係は、反射律、歪対称律、推移律が成立する。全順序関係はさらに結合律の成立を必要とする。簡単に言えば、全順序は集合の全要素を系列化できるが、半順序は幾つかの系列が入り混り、比較不可能な要素が存在する。

⑮ AAM, p. 69 でマテシッチは順序尺度が満たすべき要件について混乱した説明を与えていた。WGR, p. 128 ではこの部分は訂正されている。しかし、全順序関係 (\geq) の定義であるべきところであるにもかかわらず、結合律が欠けている。

⑯ Don W. Vickrey, "Is Accounting a Measurement Discipline?" *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 4 (Oct. 1970), p. 737.

る次の条件について検討してみたい^⑰。これらの条件は、スティヴンズの定義における「数詞の割当の規則」に限定を加えたものである。

- (a) 数詞の割当を行なう規則があること。
- (b) この規則が、十分な注意を払えば、同じ数詞を同じ条件の下での同一物に対してつねに割り当てるという意味で確定力があること。
- (c) この規則が、異なる物もしくは異なる条件の下での同一物に対して異なる数詞を割り当てる可能性を認めるという意味で非退化的であること。

この条件(b)から、半順序尺度としての勘定図を吟味してみよう。尺度としての数詞としては、例えば前に1.0(資産), 1.00(流動資産), 1.000(現金), 1.001(当座預金)を挙げた。いま手許に硬貨があれば、それに対して1.000を割り当てることができる。しかし、まったく同様に、この硬貨に対して1.00や1.0の数詞を割り当てることも可能である。手持の小切手についても同様である。これらに対しては1.000の数詞、もしくはそれを包含する1.00や1.0の数詞を割り当てることができる。それゆえ、勘定図による半順序尺度はエリスの条件(b)に反する。この条件(b)に反しないためには、包含関係にある勘定科目の使用を禁止しなければならない。その結果は、分類としての名称尺度の適用となってしまふであろう。勘定科目の体系は名称尺度になるとしても、半順序尺度とはならないということである。

しかしながら、このことは集合の包含関係による半順序尺度が不可能であることを意味しない。例えばサイモンが政治権力の測定にこの半順序尺度を用いているからである^⑱。ここでは説明を簡単にするため、サイモンの半順序尺度に替え、それと同型の尺度を構成して勘定図による尺度と比較してみたい。例えば、人々の何らかの能力を測定する尺度を次のように構成してみよう。独創力や応用力、記憶力等を調べ、各項目を「ある」、「ない」で評価す

⑰ B. Ellis, *Basic Concepts of Measurement* (Cambridge Univ. Pr., 1966), p. 41.

⑱ H. A. サイモン著、宮沢光一監訳、『人間行動のモデル』(同文館、1970年)、104―5頁。

る。これによって各人の「能力」を測定するのである。各項目の集合を S とおき、例えば a 氏や b 氏について「ある」と評価された項目の集合を S_a , S_b とする。この S_a や S_b によって a 氏と b 氏はその「能力」が比較される。例えば $S_a \subset S_b$ となれば、 b 氏は a 氏よりも「能力」が高いとされるのである。しかし、 S_a と S_b に包含関係がなければ、両者は比較不能であり、両氏の「能力」の優劣は比較できない。多分に仮構的な尺度構成であるが、この「能力」尺度はサイモンの政治権力の尺度と同型であり、一段と理解しやすいものと思われる。この「能力」測定には、集合 S と空集合を含む、 S の部分集合の全部 (S の巾集合) が尺度として用いられる。この尺度が半順序尺度であることは明らかである。また、前述したエリスの条件にも合致した尺度でもある。

ところで、同じような半順序関係にありながら、このような半順序尺度と勘定図は何処で違いが出てくるのか。勘定の場合、測定対象において認識されるべき同質性は、手持の硬貨も小切手も「現金」という点では同質であるという点である。それゆえ、先の場合では、両者に 1,000 という数詞が割り当てられることになる。「能力」尺度の適用のために認められるべき同質性とは、 a 氏と b 氏とで「あり」とされる項目が同じ ($S_a = S_b$) か否かという意味での同質性である。後者にはさらに集合の包含関係による半順序関係を認めることができ、半順序尺度の適用が可能となったのである。測定対象をいわば集合として分類している。これに対して勘定図は、測定対象を個体として分類しているのであり、測定対象がどのような集合であるかという問題ではないのである。それゆえ、勘定図自体には半順序関係が認められるにしても、実際の取引の記録には、半順序尺度としてではなく名称尺度としての勘定集合が用いられるということになる。

3 規約的測定としての会計測定

会計測定の中心は、貨幣単位による比率尺度の適用の過程、いわゆる評価の過程である。評価概念の検討は次節で行なうことにして、ここでは会計に

おける評価が如何なる性格のものであるかを考察したい。マテシッチが繰返し規約的測定 (measurement by fiat) としての会計測定の性格を強調しているからである。ここでは、前項までの尺度論的測定論とは異なる測定論の知識が要求されることになる。

心理学者トルガーソンによれば、諸尺度を尺度類型に分類することは、測定値が測定対象の属性について表わしている情報量に基づくものである。そして、この他に、測定値が表わす情報の種類とでも呼ぶべきものによって区別する必要があるとされている¹⁹。名称尺度から比率尺度へと尺度が高度化するにつれて測定値がより多くの情報を持つようになることは、比率尺度に近づくほどより多くの統計操作が適用できることによって示される。それゆえ、測定対象について詳しい情報を得たければ、可能なかぎり高度の尺度を用いることが望ましいのである。これに対して、測定値の持つ情報の種類を考えると、特定の測定尺度における順序や間隔、原点といった諸特性に対して如何なる意味が付与されているかを考察することである。これは測定操作の特徴を明らかにすることであり、測定様式論とでも呼ぶべきものである。会計測定の特質を理解するには、尺度論的な考察だけでなく、様式論的な考察も必要となろう。

様式論の観点から見ると、測定は基本的測定と誘導的測定と規約的測定の3種類に分類される。基本的測定は、長さや重さの測定のように、測定対象を直接に測定する方法であり、原理的には他の測定に依存しない。誘導的測定は、密度や加速度や弾力性の測定のように、基本的測定によって得られた測定値を媒介にして測定対象の測定値を得る方法である。例えば密度は、測定対象の体積と重量とを基本的に測定することによって得られる測定値に基づいて計算される。こうした基本的測定や誘導的測定に用いられる尺度における順序や間隔や原点などの諸特性は、測定対象に認められる自然法則に基礎を置いていることが特徴となっている。

これに対して、規約的測定に用いられる尺度の諸特性は単に任意の定義に

¹⁹ W. S. Torgerson, *Theory and Methods of Scaling* (John Wiley & Sons, 1958), p. 21.

よって決定される。規約的測定は、測定対象に対して誰もが納得のゆくような客観的な測定操作が開発されていない場合や、それが基本的測定や誘導的測定の簡便な代替的方法である場合に用いられる。例えば、樹木の年齢を知るために年輪を数えたり、また、社会科学で多用されているように、何らかの指標を構成することによって測定を行うことなどが挙げられよう。このような規約的測定が可能であるのは、測定対象の属性と多少なりとも客観的に観察されるものとの間に何らかの関係が想定される場合である。それゆえ、まったく任意の定義に基づくというものではない。社会科学や心理学での測定はすべて規約的測定であると言ってもよいであろう。規約的測定には、例えば美的価値や経済的価値の測定のように、誰もが納得するような客観的な尺度を構成することには限界がある。そのような場合においても、尺度論的考察が示したように、情報量を高めるためには高度の尺度を利用することが望まれる。そのためには規約 (fiat) に頼る以外には方法はないのである。このような状況を心理学者クームズは「社会科学者のディレンマ」と呼び、次のように述べている。「異なる目的には多数の異なる『最良』の解決策があるかもしれないが、一般的に『正しい』、唯一の解決策なるものは存在しないようだ。」²⁰規約的測定における数詞の割当の規則には、こうした性格があることに銘記すべきである。

マテシッチによれば、経済や会計における測定の多くは規約的測定のカテゴリーに属すものであり、このことは会計における定義の持つ任意性に反映されているという²¹。任意の定義に基づく規則に従って数詞が割り当てられることが多いからである。また彼は、会計における評価が、取得原価や市場価値や現在価値などのいずれの方法によるものであれ、規約的測定に過ぎないと強調している²²。このように主張するのは、いずれの方法によるにしても、

²⁰ C. H. Coombs, "Theory and Methods of Social Measurement," in L. Festinger and D. Katz, eds., *Research Methods in the Behavioral Sciences* (Dryden Pr., 1953), p.487

²¹ AAM, p. 79.

²² R. Mattessich, "Asset Measurement and Valuation—A Final Reply to Chambers," *Cost and Management*, July-August 1971, p. 22.

これらが「経済価値」といったものに関する誰もが納得するような測定規則ではないからであると思われる。また、具体的な測定操作が任意の定義による測定規則に大きく依存するからであろう。会計測定が規約的測定であるからには、そこに用いられる比率尺度における順序や比率などの諸特性の持つ意味に対して十分な注意を払わなければならない。これは会計測定における貨幣単位の適用を否定するものではなく、その適用の意義と限界とに注意するということである。さもなければ、誤った会計測定観を抱く恐れがある。たとえば、マテシッチはチェンバースとの論争について、チェンバースの測定観が誤っていなければ、多くの誤解、ひいては論争そのものを回避することができたであろう、と述べている²³。

規約的測定が任意の定義に基づくからといって、その重要性は他の測定に劣るものではない。トルガーソンが述べているように、ある測定尺度が価値あるものか否かの主要な規準はそれが他の測定尺度とどの程度関係を持つことができるかという点にある²⁴。規約的測定に基づくものであって、それによる測定値が他の測定値との間により多くの関係を持つものであれば、その測定は有用なものである。こうしたことからマテシッチは、多目的会計から単一目的会計への転換を極端に進めることをためらっている²⁵。他の測定尺度と関係付けられる可能性がそれだけ減少してしまい、孤立した測定尺度となってしまう恐れがあるからである。

会計測定が規約的測定であると主張する会計学者として他にデヴァインがいる。デヴァインはマテシッチと異なり、測定はすべて規約的測定であるという見解にたって会計測定を検討している²⁶。デヴァインやマテシッチの会計測定論に共通していることは、会計測定の特質を究明するために測定論を援

²³ *Ibid.*, p. 19.

²⁴ Torgerson, *op. cit.*, p. 24.

²⁵ *AAM*, p. 79.

²⁶ C. T. Devine, "Some Conceptual Problems in Accounting Measurements," in R. K. Jaedicke, Y. Ijiri, and O. Nielsen, eds., *Research in Accounting Measurement* (AAA, 1966).

用しているという点である。如何なる測定方法をとるべきかということに主眼は置かれていない。これに対して、特に時価主義との関係で測定論を論ずる会計学者の多くは、時価主義擁護の一つの論拠として測定論を利用していると思われる。前者は会計測定の認識理論のために測定論を利用し、後者は会計測定の規範理論のために測定論を利用していると言えよう。後者は、マテシッチが批判したチェンバースのように、会計測定が規約的測定であることを何故か無視する、もしくは理解しようとしなない。測定論は、本来、どの会計測定の方法を選択すべきかといった議論には中立的な立場をとるものと思われる。

V 評 価 論

1 測定と評価

マテシッチによれば、会計において概念の明確化が最も緊急に必要とされる分野が二つある²⁷⁾。その一つは基礎的前提と定義の領域であり、もう一つは評価の領域である。前者については既に論じた。後者の評価の領域は基礎的前提の一つでありながら、それが会計の主要なテーマでもあるので多大の紙幅を割いて説明している。前節における測定論の導入にしても、その目的の一つは評価が一種の測定として持つ特質を解明することにあつた。そして、評価概念の明確化は、会計学の枠を越えて経済学や経営科学における評価概念を体系的に比較検討することによって行なわれている。これによってマテシッチは、伝統的な会計が評価に対して抱いている偏狭な態度を克服することを狙っているのである。

測定と評価との関係についてマテシッチは、測定を類概念、評価を種概念としてとらえている。それは、価値の測定が評価であるとの見解をとるからである。つまり、測定という量的記述の領域で価値が測定対象となっている部分が評価とされている²⁸⁾。それゆえ、評価は測定の部分集合であり、測定と

²⁷⁾ AAM, p.143

評価が異なる活動ではなく、単に一般性の程度が異なるに過ぎないと考えられているのである。ここでは評価といっても、芸術的価値や道徳的価値といったものではなく²⁸⁾、経済的価値が問題となるのであるから、経済的評価に限定されよう。このような評価の特徴は、前節の議論に従えば、比率尺度による規約的測定であるという点にある。少なくとも、貨幣尺度を用いる経済的評価についてはこうした特徴付けが可能である。

評価が価値の測定であることから幾つかの問題点が浮び上ってくる。マテシッチによれば、価値は、行為者が測定対象と同等であると考えた貨幣の数量の購買力から導出されるものである²⁹⁾。それゆえ、行為者が異なれば、同等と考えられる貨幣の数量も異なるものになりがちである。このような比較の主観性は価値の測定を主観的なものにする。これに関連してマテシッチは次のように述べている。

「こうした対象と尺度との比較に客観性という後光を与えるために、また、操作的に容認できる測定形態を得るために、可能ならば個人の価値判断に代えて社会的な集合体——多くの場合、市場という特定種類の集合体——の価値判断が用いられる。」³¹⁾

社会科学における規約的測定は多少とも評価の性格を帯びるものであり、価値観や利害の相違によって誰もが納得するような測定方法が得られる場合は稀である。そのような状況においても測定が必要とされるならば、特定の

28) これに対して、測定と評価を異なる活動とする会計学者もいる。例えばチェンバースは、過去ないし現在経験することのできる事象に対して数詞を割り当てる過程を測定と呼び、予想される未来事象に対して数詞を割り当てる過程だけを評価と呼び、両者を区別している。R. J. Chambers, "Asset Measurement and Valuation," *Cost and Management*, March-April 1971, pp. 33f. この見解についてマテシッチは、両者の区別が定義の問題であるとしながらも、チェンバースの会計理論の大部分が測定について彼が抱いている偏狭な観念に依拠していることを批判している。Mattessich, "On Further Misunderstandings About Asset 'Measurement' and Valuation: A Rejoinder to Chambers' Article," *Cost and Management*, March-April 1971, p. 37.

29) *Ibid.*, pp. 39-41.

30) *AAM*, p. 145.

31) *AAM*, p. 145.

個人の主観的な判断ではなく、何らかの客観的な判断に基づかなければならない。経済の領域においてこのような客観的な判断を提供するものが市場である。ある個人の価値判断が市場での価値判断と必ずしも一致するというわけではない。けれども、何らかの集合体の価値判断が市場価格という形で客観化されているということについては認めることができよう。そして、経済的価値を表わす指標としては市場価格以外の指標は客観性が劣るものとなりやすい。マテシッチも、客観的に検証が可能な経済データを提供することに会計の目的があるならば、取得原価主義が最も信頼できる方法であると述べている^{③②}。取得原価が個人的な価値判断に依存することが比較的少ないからである。

市場価格が客観的であるといっても、マテシッチが述べているように、幾つかの問題点がある^{③③}。それは、市場価格が貨幣錯覚に影響される、操作が可能である、必ずしも世界的な広さで妥当性があるわけでもない、といった問題点である。このような性格を持つ市場価格をマテシッチは「比較的客観的な『主観的価値』」と呼んでいる。価値評価が究極的には個人の心理的な価値判断に基づくものであるかぎり、如何に客観性の装をととのえたところで、こうした性格に変わりはない。規約的測定としての評価は、主観的な価値に客観的な尺度をあてはめるという困難を抱えているのである。たとい市場価格が価値を表わす客観的な指標として認められるとしても、価値をどのようなものとするかによって評価の方法が異なってくる。マテシッチも次のように述べている。

「評価ルールの集合はすべて、多少なりとも定式化された価値観に含まれている。価値の理論なくして評価の理論が考えられないのは、評価について何らかの考えがなくては価値の理論が存在しないとまったく同様なのである。」^{③④}

③② AAM, p. 162.

③③ AAM, p. 145.

③④ AAM, p. 144.

定式化された価値観すなわち価値論が異なれば、評価のルールも異なってくる。また、逆に言えば、異なる評価のルールには異なる価値論が背後にあることになる。それゆえ、評価ルールや評価論を検討するためには、その背後にある価値論にまで遡及しなければならない。さもなければ、ある評価ルールを、その基礎となる価値論が想定するような状況とは異なった場面に適用するという誤りを犯すことにもなりかねないからである。そのような観点に立ってマテシッチは、経済学、会計学、経営科学の諸分野における評価の基礎にある諸要因を検討している。そして、次項で述べるような評価の一般的・機能的理論の樹立を試みている。この一般的・機能的評価論とは、特定の測定目的を幾つかの選択案の単なる一つとみる理論であり、単一の独裁的な測定目的を認めるのではなく、目的の集合体を認め、各目的にそれなりの発言権と領域とを与えるような理論のことである³⁵。

機能的評価論の見地に立って評価ルールの多様性を認めることは、測定値の正確性を知るためにはルールに従った数詞の割当のプロセスだけではなく、ルールの選択それ自体をも検討する必要があることを示している。どの評価ルールに従っても得られる測定値が同じであれば、この測定は基本的測定であると言ってもよいであろう。しかし、経済価値の測定はこうした状況にはない。それゆえ、評価が規約的測定であることを十分に認識して、如何なる状況と目的に如何なる評価ルールが妥当するかを考察することが重要である。

2 評価の一般理論

経済的な評価論や価値論は様々な型で経済諸科学の各分野に現われている。マテシッチは、例えば経済学では限界効用学派の理論やルッツによる投資理論などを挙げている。また、会計学における歴史的原価主義の根拠を検討したり、エドワーズ=ベルやスプローズ=ムーニッツ、AICPAによる新しい評価論の説明にも紙幅を割いている。更には、経営科学における線形計画

³⁵ AAM, p. 145.

法による評価論にも及んでいる。マテシッチが彼の評価の一般理論を形成するためにとりわけ重視するのは、意思決定論における価値論である。この価値論に基づいて評価の一般理論を樹立し、前述したような経済諸科学における諸々の評価論をその特殊理論として位置付けることを狙っていると考えられる。こうした観点からマテシッチが会計学に対して行なっている提案については次項で述べることにしたい。

意思決定論に基づいたマテシッチの価値論の性格は如何なるものであろうか。例えば古典派経済学では、リカードやミルの労働価値説にみられるように、価値が対象に内在するという客観価値説をとっていた。その後、いわゆる限界革命を経て、ゴッセン、メンガー、ジェボンズ等による、個人の主観的な限界効用が価値であるとする主観価値説が主流となっている。しかしマテシッチは、後述するように、対象の価値が基本的・理念的には限界概念であることは否定しないまでも、伝統的な限界価値説を実際的な状況に適用することは危険であると考えている^{③⑥}。そして、伝統的な主観価値に対して、マテシッチは自己の価値概念を機能的価値と名付けている^{③⑦}。しかしながら、機能的価値が如何なるものであるかの具体的な説明はなされていない。そこで我々は、対象の価値が時間と状況によって限定されるというマテシッチの指摘から^{③⑧}、彼の機能的価値論が関係価値説の立場にあると考えたい。関係価値説は価値を対象と主体との関係概念とみる理論であり、この説の特徴として状況の重視が挙げられるからである^{③⑨}。関係価値説は、主体が如何なる状況において如何なる行為をとるかによって対象の価値が決定されると考える。それゆえ、評価を行なう際には如何なる行為をとるかが明らかにされなければならない。マテシッチが評価を、「特定の行為に関して選好を表わすために規則

③⑥ AAM, pp. 160f.

③⑦ AAM, p. 143.

③⑧ AAM, p. 163.

③⑨ 例えば次のものを参照されたい。小泉仰、「三つの価値論」、植田清次編著、『言語・意味・価値』（早稲田大学出版部、1956年）。R. Frondizi, *What Is Value?* (Open Court, 1971).

に従って対象もしくは事象に数詞を割り当てる手続^{④①}であると述べて、行為を重視するのもそのためであると思われる。

前項で述べたように、価値論には評価論が伴う。客観価値説が投下労働量などによって価値を測定することを考えたり、主観価値説が限界効用による評価を試みたりしたが、成功しなかった。そうした事情から評価の中心が、対象の直接的な評価から、所与の価値判断に基づいて価値を演繹することに移ってきたとされる。関心のある対象の価値を、一定の価値判断が与えられたデータに基づいて測定するのである。こうした手続をマテシッチは「評価計算」(valuation calculus)と名付けている^{④②}。評価計算は、具体的には、評価目的によって異なる評価モデルによって表わされる。目的や行為が異なれば機能的価値は異なるのであり、その評価ルールも異なるからである。マテシッチは、経済諸科学で用いられる各種の評価モデルを特徴付けるものとして次の5個の要素を挙げている^{④③}。

(1) 比較の対象。評価には、評価される対象(測定対象)と評価する単位として用いられる対象(測定尺度)とが必要である。比較の対象とは後者を指しており、経済的な評価では貨幣であることが通例である。

(2) 基本状態。評価モデルに外生変数として与えられるデータであり、価値判断を含む。

(3) 評価操作。基本状態から(機会)価値を導出するための数学的操作の集合である。

(4) 時間構造。基本状態の時点と価値を表わす時点(中間状態の時点とも言われる)との時間的な関係を示すものである。これは評価操作に含まれることもある。

(5) (機会)価値。評価モデルの最終結果。基本状態が既に価値を示す場合もあるので、これと区別するときには機会価値と呼ぶ。比較の対象である

④① AAM, p. 144.

④② AAM, p. 214.

④③ AAM, pp. 217ff.

尺度で表わされる測定値のことである。

これらの要素はすべての評価モデルに共通しており、状況や目的に応じた評価仮説によって基本状態や評価操作の具体的内容が異なるのである。マテシッチはそうした特殊評価モデルの例として、限界評価モデル、投資評価モデル、時価モデル、修正原価モデルを挙げている。例えば修正原価モデルの場合、上記の各要素は次のような具体的内容が与えられている。

基本状態：資産の取得原価。

評価操作：減価償却関数とその他の価値変化を表わす関数との適用。

時間構造：基本状態の時点は価値を表わす時点とは異なり、それに先だつことが普通である。

機会価値：歴史的な原価から減価償却累計額を差引き、その他の価値修正を加減したものに等しい。

このように目的に応じて異なる評価モデルを考えることは、前述した機能的価値論に基づくものである。マテシッチは評価に対する機能的アプローチを強調し、そうした観点から評価に関する命題を述べている^④。これらの命題が経済的評価についての一般理論を形成するものと考えられているのである。以下、その評価命題を列挙する。これらの命題には解説が付されているが、その主要なものについてだけ述べておいた。

1. 「評価とは、評価仮説によってシステムの状態または対象（もしくは事象）に選好順序を割り当てる手続きである。」

評価仮説は、価値を割り当てるための規則や関係の集合である評価モデルによって表わされる。ここでは対象とそれが属するシステムとが区別されているが、これについては後に改めて説明したい。システムの状態とは、次の命題における価値システムの状態と同じものである。

2. 「価値システムの状態は、特定の問題に関連するとみられる一連の構成要素によって表わされる。」

④ AAM, pp. 220ff.

この一連の構成要素はシステムの状態を述べるものであり、ベクトル形式で表示される。それゆえ、システムの構成要素について人により不一致があれば、実は、別個のシステムを扱っていることになる。また、データを入力することが困難な場合、システムを狭く記述することもある。狭いシステムほど評価を行なうことが容易になり、また、目的も正確に定義することが可能となる。

3. 「システムの最終状態の価値は、心理学的・経験的方法によって与えられる、もしくは決定されると仮定する。」

最終状態は中間状態よりも時間的に後の状態であり、直接評価することが可能である状態、もしくは同一システムの他の状態よりも比較的正確に評価しうる状態を指している。この最終状態の価値が経験的に与えられているものと仮定されているのである。それゆえ、最終状態の価値それ自体も多少なりとも自律的な価値判断の産物である。

4. 「決定論的な状況においては、あるシステムについて単一の最終状態が存在する。確率論的な状況においては、同一システムや中間状態について複数個の最終状態が存在する。」

5. 「システムの間接状態の価値は、最終状態および可能な最終状態の各々に到達すると予想される確率とに依存する。」

この確率とは、次の命題で述べられている推移確率のことである。

6. 「推移確率は個人的な価値判断に基づいており、それゆえベイズ流の意味における主観的な事前確率である」

7. 「対象の価値は、この対象によって結ばれているシステム状態の諸価値の差に依存する」

8. 「ある中間状態における対象の価値は、他の中間状態の価値（もしくはこの中間状態における同一対象の価値）が既に確定している場合、この価値から導出することができる。」

この導出の方法が先に述べた評価操作である。評価操作はこの他に、最終状態の価値から対象の価値を導出する方法も含んでいる。前述した評価モデ

ルにおける基本状態は、最終状態を指す場合と、第2の中間状態における対象の価値を導出する基礎となる第1の中間状態を指す場合とがある。それゆえ、基本状態は価値を導出する時点の中間状態よりも時間的に前になることも後になることもある。

9.「行為（もしくは意思決定）は、1個もしくは幾つかの特定の最終状態の生起に影響を及ぼす。」

この命題の系として、異なる行為が異なる最終状態の生起に影響を及ぼすという命題が述べられている。

10.「意思決定基準と目的は意思決定者の価値判断に依存する。」

11.「評価に対しては両極端の態度が区別される。数詞を割り当てる目的が、(i)明確に定義された意思決定に対して妥当する『比較的』信頼できる情報を伝達するためか、(ii)信頼度は低いが広範囲の目的のための一般的な情報を得るためか、ということである。

12.「意思決定のために評価モデルを用いる場合、どんなモデルを幾つ選択するかは追求する目的に依存する。」

13.「対象（もしくは事象）の包括的な評価のためには、単一の数詞の代りに数詞のベクトルを対象に割り当てることが望ましい。このベクトルの各要素は、異なる評価モデルによって決定される価値である。」

この数詞のベクトルは価値ベクトルもしくは多次元価値と呼ばれている。

14.「時間を通じての実体の価値は非線型関数をとるのであろう。」

以上が機能的評価論の命題である。マテシッチは、命題13と14が会計測定への提案を含むものであることを述べている以外は、これらの命題に対して体系的な整理を施してはいない。そこで我々なりにこれらの命題を整理すれば、次のようになるとと思われる。命題1は評価の定義を述べたものであることは明らかである。命題2, 4, 5, 6, 7, 9, 10は、この評価論の基礎となる価値論について述べているものとみたい。前述したように、意思決定論的な価値論の影響が強い。命題3と8は価値論に沿って評価計算を説明したものであり、命題1を補完するものであると言えよう。命題11, 12, 13は測定

値の利用に関する命題であり、いわば評価の語用論を述べたものとする。残りの命題 14 は、経済的評価一般ではなく企業の評価に関する特殊な命題であり、命題 2 もしくは 7 を企業に即して具体的に考案したものとみることができよう。命題 13 と 14 については次項で改めて検討することにしたい。

意思決定論的な価値論では、対象の価値とそれが属するシステムの価値とを区別する^④。対象の価値はその状況に依存する。それゆえ、価値は一次的には対象の属するシステム全体に関するものであり、対象に関するものではないと考えられている。価値が必ずしもシステムを構成する諸対象の線型統合によって得られるものではないからである。システムの価値はシステムに属する諸対象の関数と考えられ、 $Q(x)$ と表わされる。ここで x は、システムの構成要素 x_1, x_2 等から成るベクトルである。こうした構成要素の決定、つまりシステムの範囲の決定は多分に価値判断に依存する。これが命題 2 の意味するところである。そして、ある対象、例えば x_i の価値は、関数 $Q(x)$ の x_i に関する偏導関数 $(\partial Q/\partial x_i)$ によって表わされる。これが命題 7 の内容である。こうした価値論は、マテシッチによれば、対象の価値が第 1 次の偏導関数で表わされることから、限界理論の高度に一般化された見解であると考えられている^⑤。この見解は、経済学の限界理論が状況を十分に特定しなかったのに対して、状況を考慮している点に一つの特徴がある。

この価値論のもう一つの特徴は、確率変数を利用していることである。命題 5 が述べているように、システムの価値は最終状態と確率とに依存する。それゆえシステムの価値は、可能な未来状態の期待値として次のように表示される^⑥。

$$Q(x) = \sum_y K(x, y) Q(y)$$

$Q(y)$ は可能な未来状態の価値であり、 $K(x, y)$ は x から y へと推移する確

④ 以下の説明は次の論文に依拠している。N. M. Smith, "An Approximate Measure of Value: Comments," *Operation Research*, Vol. 11 (1954).

⑤ AAM, pp. 206f.

⑥ Smith, *op. cit.*, p. 183.

率である。命題4はこの最終状態が1個であるか複数個であるかを述べたものである。そして命題6は、推移確率の性格、すなわち個人的な価値判断に基づく主観的なものであることを明示している。

命題9には次のような説明が付されている^{④7}。他の可能な最終状態よりも好ましい最終状態が存在しており、さらに、行為がこの最終状態の生起に影響し得る場合、この行為は望ましい行為と呼ばれる。この行為は意思決定基準や目的関数によって表わされる。評価モデルにおける(機会)価値とは、通常、この望ましい行為のもとで対象に対して割り当てられる価値のことである。それゆえ、対象の価値は意思決定基準や目的に依存することになる。つまり、評価を行なうには意思決定基準や目的が前提となるのである。そして、この意思決定基準や目的が意思決定者の価値判断に基づくものであることを述べているのが命題10である。この意思決定基準は必ずしも最適化を狙うものではなく、意思決定論で述べられているミニ・マクスやマクス・ミニ等の原理が選ばれる場合もある。

マテシッチは意思決定論が評価に対して貢献のあった面として、(1)事前確率を導入したこと、(2)意思決定基準や目的関数を明示的に定式化したこと、(3)評価が行なわれる状況をはっきりと特定化したこと、この3点を挙げている^{④8}。これまで説明してきた命題はこの3点に係わるものであり、それぞれが主観的な価値判断に大きく依存するものであることも明らかにしてきた。それゆえマテシッチの価値論は、関係価値説と思われるものの、きわめて主観価値説的な色彩の濃いものであると言えよう。

命題3と8は評価計算の考えに基づく評価の方法について述べたものである。評価計算には所与としての価値データが必要であるが、命題7はこうしたデータが最終状態について得られるものと仮定する。また、ある中間状態における対象の価値データが既に得られていると仮定される場合、このデータからも(機会)価値を導出できることを述べたものが命題8である。前述

④7 AAM, p. 223.

④8 AAM, p. 214.

した諸命題が機能的評価論における価値論の命題であり、この二つの命題が狭義の評価論の命題であるとみることができよう。もとより、マテシッチがこのような区別を行なっているわけでもなく、また、その区別も明確にできるものでもない。

命題 11, 12, 13 を評価の語用論の命題であると考えたのは、これらの命題が評価モデルの選択や実践可能性、コミュニケーション等の問題と関連しているからである。機能的評価論においては、命題 12 が述べているように、目的や状況に応じて評価モデルが選択されるべきものであることは容易に納得し得る。それゆえ、命題 11 の(ii)の態度、すなわち多目的のための評価情報という態度は機能的評価論のとるべき態度ではないであろう。こうした態度が評価において現われるということは語用論的な考慮が働くからであると思われる。また、命題 12 においてデータの入手可能性やコストが問題にされていることも、この命題が語用論の立場での命題であることを示している。命題 11 は、単一目的会計か多目的会計かという会計理論における態度を一般化したものとみられる。マテシッチは、このディレンマの解決を命題 13 の多次元価値の方法に求めている。この命題 13 は命題 14 とともに、会計測定への提案を含んでいるので、次項で改めて論ずることにしたい。

3 会計測定への提案

「会計における資産測定の現在価値基準をもって取得原価基準もしくは市場価値基準と替えるならば、会計はその最も重要な機能を失ってしまうであろう。しかし、市場価値の割当を現在価値の割当で補完すれば、会計は多くの実践的な意思決定のための強力な道具となり得る。」⁴⁹⁾

これはマテシッチが現在価値基準の主張に対して反論したものであるが、彼の会計評価への態度を明確に表わしている。会計における評価としては、取得原価主義、市場価値主義、現在価値法などが主張されている。マテシッ

⁴⁹⁾ R. Mattessich, "On the Perennial Misunderstanding of Asset Measurement by means of 'Present Values'," *Cost and Management*, March-April 1970, p. 29.

チの立場はこれらの一つを主張するものではなく、目的に応じて上記の方法を併用するものである。いわゆる多元評価の立場である。しかもマテシッチは、機能的評価論の観点から多元評価を主張しているのである。

多元評価を構成する各種の評価基準は機能的評価論における目的に合致したものでなければならない。取得原価主義についても、マテシッチは、それが法的な意味で客観的であり、ある種の不確実性を減少させるものであるとみて、必ずしも否定すべきものとは考えていない⁵⁰。マテシッチが経済学的な観点から意味があると考えているのはいわゆる修正原価主義であるが、これと現在価値法のいずれが優先されるべき測定基準であるかを決定する場合、次の方法によるものとされている⁵¹。(1)、現在の傾向が続くという仮定の蓋然性を決定する。(2)、割引される将来の純収入の推定に関する不確実性の程度を決定する。(3)、(1)の蓋然性と(2)の不確実性を比較すること。もし(1)の蓋然性が高く(2)の不確実性も高ければ、修正原価主義は評価方法としては必ずしも現在価値法に比べて劣るものではない。そうしたことから、マテシッチの多元評価は原価主義も含む幾つかの基準を要求するのである。

多元評価では幾つかの評価モデルが併用され、その測定値は価値のベクトルで表わされることになる。そして、ベクトルの各構成要素は、前述したように、特定目的や行為に関する選好順序を表わしている。多元評価は幾つかの異なる目的や行為を前提とするものであるから、各構成要素は目的や行為によって選好順序の異なるものが出てくることも有り得る。例えば、対象AとBとを修正原価基準と取替価格基準とで多元評価を行なった場合、修正原価ではAがBより選好順序が高く、取替価格ではBがAより高いということが起り得る。それゆえ、この多元評価による測定値によっては、例えばAがBより選好順序が高いか否かを決定できないというように、順序付けが不可能な場合が出てくる。このような場合、多元評価による多元価値は、前節で

⁵⁰ AAM, p. 163.

⁵¹ AAM, p. 428.

述べた半順序をとることが指摘されている。^{⑤②}

前節の測定論的考察において、測定値は他の変数と関連を持つことによって有用性が高まり、そのため多目的会計から単一目的会計へと極端に転換することに問題があるとした。会計の測定値と他の変数との関連の例としては、次節で述べるように、経営科学や経済学などの経験的な理論との結び付きが挙げられよう。多元評価会計は、多目的会計以上に、このような関連付けを容易にする可能性を持つものと思われる。

マテシッチの多元評価は、前項で述べたように、命題 11 のディレンマに対する解決案として提案されたものであるので、これについて吟味してみたい。命題 11 は、多目的会計か単一目的会計かといった議論を一般化したものと言えるが、そこで両極端とされた態度は機能的評価論の立場での態度ではなく、これまで評価一般に対してとられてきた態度であると思われる。機能的評価論によれば、異なる目的には異なる評価モデルが要求される。多目的か単一目的か、多元評価か単一評価か、という観点から考えると、両極端とされた態度は単一目的単一評価と多目的単一評価のそれである。命題 11 で示されているマテシッチの態度は多目的多元評価である。その他、単一目的と多元評価の組合せも考えられるが、機能的評価論の立場からは意味をなさないであろう。単一目的単一評価は幾つかの目的が存在すれば、その前提が崩れることになる。それゆえ、この方法では一つの目的だけが重要であり、他の目的を無視できる場合にのみ有意味である。そして多目的単一評価は、多目的の存在を認めたいうで最大公約数のように単一の評価を行なう方法であり、妥協の産物であると言えよう。

機能的評価論の立場をとり、多目的の存在を認めれば、たしかに多目的多元評価が最も望ましいものとなろう。しかし、今日まで多元評価論が幾度となく主張されてきてはいるものの^{⑤③}、会計学の主流は依然として単一評価論で

⑤② AAM, p. 225.

⑤③ 例えば次のものを参照されたい。小野重雄、「多元評価論の系譜と問題点」、『産業経理』、第 27 巻第 2 号 (1967 年 2 月)。

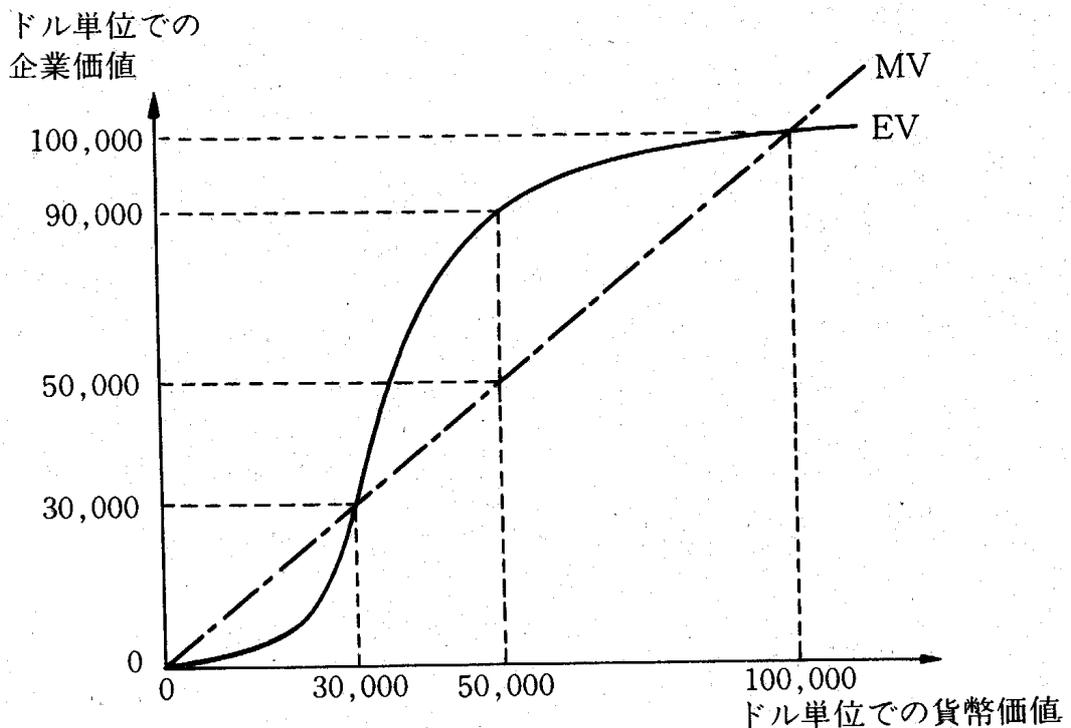
ある。この間の事情を詳しく検討してみなければ、多元評価が先の両極端の態度に対する解決策であるとは言えないのではなかろうか。問題は、多元評価の作成と利用に関する語用論的な側面にあると思われる。作成の面については費用や時間などが考慮すべきものとなろう。この点に関しては、マテシッチはコンピュータの利用などによって解決できるものと考えている。また、一種の多元評価論とも言えるエドワーズ=ベルの理論を検討したディカーソンの見解を引用し^{⑤④}、費用や手数もさほどではないと述べている。多元評価の利用の面について言えば、例えば利用者が如何なる目的に如何なる評価が適切であるかを熟知しているのでなければ、多元評価による測定値を理解することがむしろ困難になり、意思決定が混乱するといった恐れも出てくるであろう。このように、多元評価は情報伝達といった語用論の観点から一層検討されてしかるべきものである。そうしたことから、多元評価の主張は機能的評価論から帰結するものであるとしても、先の両極端とされた単一評価の二つの態度に対する解決策ではなく、これらと並ぶ選択案の一つであると思われるのである。

他に多元評価を実現するために必要なことは、目的と評価モデルとの対応関係を明確にすることであると思われる。機能的な評価を行なうためには、目的を特定し、それに適切な評価モデルないしは価値との結び付きを明らかにすることが前提条件である。マテシッチは目的を特定するために、まず幾つかの代表的な標準目的を設定し、これらの目的についてさらに副次的な目的を結び付けるといった、目的の階層化を考えている。また、評価モデルの違いは資本や所得の諸概念の違いでもあるが、これらの諸概念の分類体系を作り上げ、これと目的の階層とを対応させることも考えている^{⑤⑤}。III節で述べた目的設定と評価という二つの基礎的前提の関係もこの考えに沿ったものである。

⑤④ AAM, p. 175.

⑤⑤ R. Mattessich, "Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3 (July 1972), p. 479.

マテシッチは会計測定に対して多元評価の他に、命題 14 で企業価値の評価も提案している。命題 14 の内容を簡単に説明してみよう。この命題は、実体の価値が実体の所有する資産の非線型関数をとることを述べているものであり、会計学でしばしば問題にされる価値の非線型性や加法性を扱ったものである。ここでは、実体の企業価値と資産の貨幣価値とが区別されている。前者は意思決定価値もしくは効用価値とも呼ばれている。この関係は、次のような図によって示される。⁵⁶⁾

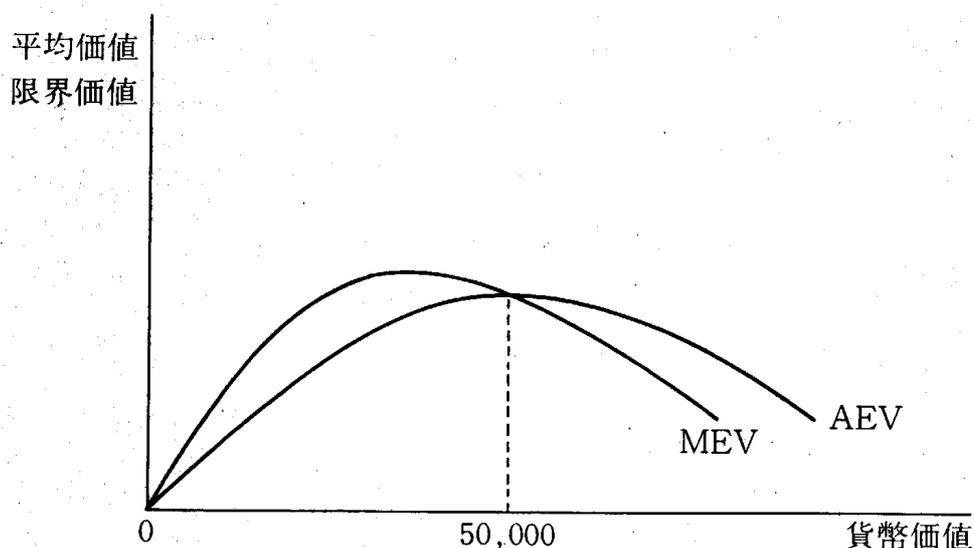


この図において、横軸は資産の貨幣価値の合計であり、縦軸は企業価値である。関数 EV は資産の貨幣価値に対応する企業価値を表わしている。関数 MV は単に比較の便宜のために 45 度の線を引いたものである。実体の価値の非線型性とは EV が MV と異なる曲線を描くものであることを意味している。貨幣価値と企業価値が一致するのは偶然であり、この図によれば 30,000 ドルと 100,000 ドルの所だけである。そして、貨幣価値が 30,000 ドルと 100,000 ドルの間でそれを上回る企業価値が得られ、貨幣価値 50,000 ドルの所で超過企業価値が最大となることが示されている。

⁵⁶⁾ AAM, p. 211.

現在の会計で用いられるのは貨幣価値であるが、マテシッチは企業価値をも取り入れようとしている。そのために、非線型の企業価値関数 EV に対し近似的な線型関数を考えたり、企業価値と貨幣価値との差をプラスまたはマイナスの「ノレン」と考えて勘定記入の方法を工夫したりしている。

次に、こうした企業価値の考えを検討してみたい。企業価値関数は評価の一般理論の命題2と7を特殊の評価対象である実体に適用したものとみることができるのである。マテシッチが企業価値と貨幣価値と呼ぶものは、前項の議論に従えば、システムの価値とシステムの構成要素の投入価値なのである。また、機能的価値論の立場から見ると、企業の価値はその所有する資産だけではなく、従業員、需給状態、情報システム、等々の構成要素から成る関数であると考えられよう。それゆえ、一変数関数ではなく、多変数関数となる。マテシッチの場合、そのなかの資産という一つの変数が貨幣単位で表わされていることになる。そして、命題7が示すように、実体にとっての資産の価値とは、貨幣単位で表わされたその投入価値ではなく、企業価値関数の偏導関数である限界企業価値とも言うべきものである。先の図から限界企業価値 (MEV で示す) と平均企業価値 (AEV で示す) を導くと、概むね次の図のようになろう。



周知のように、この図は経済学の生産曲線の図に類似している⁵⁷。生産曲線の場合、ある生産要素を一定量以上投入すると限界生産物がマイナスとなり、総生産量が逡減する。企業価値関数が同様の型を示すか否かは明らかではない。命題7の示すところによれば、対象の価値——この場合、実体にとっての資産の価値——は、MEVによって表わされる。そして、生産関数の理論から類推されるように、超過企業価値が最大となるのはMEVとAEVとが交差する点、すなわちAEVが最大となる点である。ところでマテシッチによれば、企業価値に関して特に問題となることは、企業価値関数を推定し、これと企業の最適規模の理論的考察とを結びつけることである⁵⁸。しかし、企業価値関数が資産の一変数関数ではなく、状況を考慮に入れた多変数関数であると思えば、この二つの問題は関数の具体的な型を決定するという一つの困難な問題に帰着すると思われる。それゆえ、企業価値のアイデアを実践化することは非常に難しいものとなるであろう。

(未完)

⁵⁷ 生産曲線については例えば次のものを参照されたい。R. G. D. アレン著、高木秀玄訳、『経済研究者のための数学解析(下)』(有斐閣、1965年)、343—5頁。

⁵⁸ AAM, p. 231.