

会計測定論の方法論的基礎

永野 則 雄

I. はじめに

会計において測定が行われていながら、会計学において測定論的研究がなされるようになったのは、この20年ぐらいのことである。測定論的研究が遅れているのは、経済学においても同じように認めうることであろう。これは、マテシッチも指摘しているように¹⁾、市場メカニズムによって価格という数値が多数生み出されていることに原因があるように思われる。例えて言えば、経済機構そのものにデジタル表示の測定器が組み込まれているのである。心理学や社会学のように独自で測定技法を開発して測定を行わなければならない分野に比べて、恵まれた状態にあったからこそ測定論の研究が遅れてしまったとも言えよう。

会計学における測定論的研究は、物理学や心理学の測定論を導入して会計測定論としての概念整備を行った初期の段階から、会計測定の具体的な諸問題の解決を試みる段階に達していると言えよう。しかしながら、会計測定論が具体的な問題を扱うようになるほどに、会計測定論と会計測定の実態との間に[・][・]ずれが生じてくるように思われるのである。このような[・][・]ずれが認識されても、それは会計測定が真に「測定」の名に値するものになっていないからであると考えられたりする。すなわち、直すべきものは測定の理論ではなく測定の実践であるというのである。

会計測定は、測定としては特異な存在かもしれない。ここで特異と言うの

1) R. Mattessich, *Accounting and Analytical Methods* (Richard D. Irwin, 1964), p. 57.

は、測定に係わる諸問題が集中的に現われるからである。他の測定形態も多少なりともこうした問題を共有しているのであり、会計測定が例外なのではない。ずれの原因は、測定論の側にも帰すことができると思われる。それゆえ我々は、会計測定を考察するにあたって、測定論自体の吟味を行うことから始めたい。

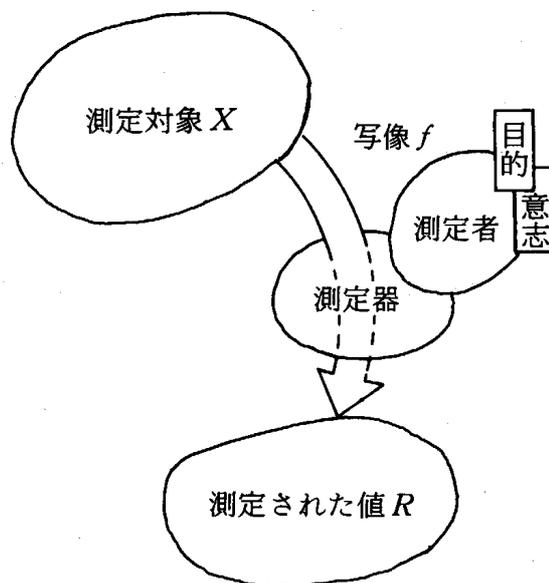
II. ハードな測定論からソフトな測定論へ

測定を数学で言う写像とみる考え方が一般的である。この考え方を具体化して、或る計測工学者は第1図に示すような測定の概念図を作成している²⁾

この第1図によれば、測定対象は測定値に直接写像されるのではなく、測定器を介して写像されている。また、何らかの目的なり意志なりを持った測定者がこの測定器に係わっていることが示されている。測定の概略を知るには便利な図であると言えよう。この図を眺めていると、測定に係わる幾つかの問題点が浮び上がってくる。例えば、測定器とは何か、測定器と測定者の関係はどうなっているのか、等々である。これらの問題点については、別の機会に順次扱ってゆくことにしたい。

第1図の概念図から、測定論の対象とすべき問題領域が明らかになってくる。次の第2図は、これらの問題領域を示したものである³⁾

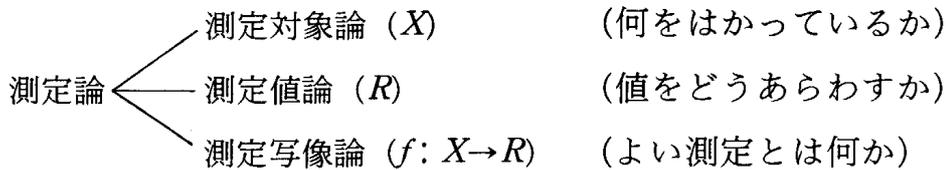
第1図 測定の概念図



2) 森田矢次郎, 「測定論の体系化の試み III」, 『計測と制御』, 第15巻第1号 (1976年1月), 26頁。なお, 原文では「測定の概念図と要点」となっている。

3) 前掲論文の図2「測定論の系統」(27頁)の部分的な再現である。

第2図 測定論の領域



この第2図によれば、測定という写像そのもの(f)、写像されるもの(X)、写像されたもの(R)、この三分野について理論領域が形成される。測定値論は測定尺度論であり、測定写像論は測定様式論であると言ってよからう⁴⁾。この三つの理論領域の境界をどの程度明確にできるかといった問題はあるにしても、こうした理論領域が測定論に存在していることは、大方の認めるところである。ほかには、第1図の概念図から、測定器論も考えられよう。また、後で述べる我々の観点からは、測定者論がそれらにも劣らず重要な領域として存在することを強調しておかなければならない。

それでは、こうした測定論の諸領域に対して、ハードな測定論とソフトな測定論の区別はどのような関係にあるのだろうか。ソフトな測定論は、ハードな測定論では扱うことのできなかつたような測定をも射程内にとらえようとしている。すなわち、ソフトな測定論は、ハードな測定論をもその一部として包括する。しかしながら、より重要なことは、ハードな測定論からソフトな測定論への移行に伴う視点の変化である。それゆえ、ハードな測定論とソフトな測定論の区別は、理論の広狭による区別というよりは、測定論に対するアプローチの違い、あるいはフレーム・オブ・リファレンスの違いによるものであると言えよう。

我々は、測定論自体がハードからソフトへと転換すべきであると考えている。とりわけ、我々の研究課題である会計測定を扱う場合には、ソフトな測定論が必要であると痛感するものである。ハードな測定論が会計測定論に導

4) 測定様式論については別の機会に論ずる予定であるが、とりあえずは次の拙稿を参照されたい。『評価』概念の測定論的検討, 『会計』, 第121巻第1号(1972年1月)。

入されると、測定論としての体裁はつくように見えるものの、会計測定論の抱える諸問題の多くが切り捨てられたり、無視されたり、矮小化されたりするからである。

それでは、ハードな測定論とはどのような測定論を指すのか。それは、簡単に言えば、自然科学的な測定、とりわけ物理学的な測定を念頭にして構成された測定論を意味している。このような測定論は、近代的な測定論の始祖とも言うべき N. R. キャンベル以来、測定論の主流を成してきたものである。

キャンベルの測定論は、古典物理学の立場に立つ物理学的な測定論であって、長さや重さといった物理量のみを測定対象としていた。そして、その測定尺度論は、これらの物理量が扱える尺度に限定されていた。また、測定写像論も具体的な物理的測定操作に則して述べられていた。こうした意味で、キャンベルの測定論は、それなりに首尾一貫した体系を成していたと言えるのである⁵⁾

測定論を物理学的な測定論の枠から解放させたのは、心理学者の S. S. スティヴンズであった⁶⁾。彼は、キャンベルの測定論の強い影響を受けながらも、測定尺度論を中心とした測定論を樹立したのである。スティヴンズの測定尺度論は、測定対象論を切り離した数学的・形式的な尺度論である。それだけに、物理量の測定に限定されず、広範な対象に適用される可能性を持ったものとなった。すなわち、測定論は物理学的な測定論から、心理学や社会科学の測定をも扱うことのできる測定論へと変化したのである。ここにおいて測定論は、ハードな測定論からソフトな測定論へと進む切っ掛けを掴んだとみ

5) Norman R. Campbell, *Foundations of Science* (Dover, 1957. Originally published in 1920 under the title *Physics: The Elements*). *What is Science?* (Dover, 1953. Originally published in 1921). *An Account of the Principles of Measurement and Calculation* (Longmans, Green and Co., 1928). キャンベルの測定論と、次に述べるスティヴンズの測定論への移行については、次著が簡潔な説明を与えている。原田富士雄、『情報会計論』(同文館、1978年)第II部。

6) S. S. Stevens, "On the Theory of Scales of Measurement," *Science*, Vol. 103 No. 2684 (June 7, 1946). "Mathematics, Measurement, and Psychophysics," in S. S. Stevens, ed., *Handbook of Experimental Psychology* (Wiley, 1951).

ることができるのである。

しかしながら、測定論のソフト化は、測定尺度論だけではなく、他の理論領域にまで及ぶものでなければならない。すなわち、測定対象論や測定写像論の研究も物理量の枠から脱しなければならないのである。これらの領域においては、測定尺度論ほどには物理学的な測定論からの脱皮が行われていないと思われる。経済的な価値や福祉といったものを対象とするには、「従来の体系は狭すぎまた硬すぎる⁷⁾」と計測工学者が指摘するのも、このような状況を示しているものと言えよう。

会計測定は貨幣単位による数値を用いることから、物理量の測定に用いられる尺度と同じく、尺度としての最高位の比率尺度が適用されている。こうしたことから、会計測定が物理量の測定と比肩するものとされ、会計測定論に物理学的測定観が導入される下地が形成されるのである。会計測定の対象が価値的なものであるにもかかわらず、物理学的な測定論のイデオロギーが持ち込まれるという結果となった。例えば、会計測定において加法性が成立する、あるいは成立すべきだとする主張も、このようなイデオロギーのひとつである。これについては、別の機会に改めて論じたい。

ところで、キャンベル以来の測定論の特徴として、それが科学方法論として扱われてきたことを指摘しておきたい。キャンベルの場合も、科学とりわけ物理学の基礎論として論じられたのである。このことは、測定論の対象となる測定が科学理論の構成と検証とに密接に係わっていることを意味する。確かに、このような測定が存在することは否定しえないことである。しかしながら、我々の研究対象とする会計測定がこの種の測定として用いられているとは言えない。また、現実に行われている測定の多くは、科学理論の構成と検証に直接係わっているとは思えないのである。

科学哲学者のネーゲルの測定論は方法論としての性格を持つものであるが、これに対してアダムスは、次のように指摘している。

「ネーゲルは測定値を主として研究の過程で作り出されるものとして考え

7) 森田, 前掲論文, 25頁。

ているようだが、その主たる目的は、新しい、もしくはより洗練された理論を樹立することである。私の立場は、応用における測定の役割を強調するものであり、そこにも理論が含まれているかもしれないが、その目的は、何かを行ったり、何かを予測することであって、理論を創造したり検証したりするのではない。勿論、科学の包括的な理論は測定の両面のいずれにも考慮を払うべきである。だが、最近の著作の多くは『探究』もしくは研究の面をあまりにも強調し過ぎており、多分に応用の面を『単なる工学』として貶めているように、私には思えるのである⁸⁾。

この引用文にある「何かを行ったり、何かを予測することを目的とする」測定には、会計測定も含めることができる。むしろ、会計測定を知る者こそ、アダムスのような認識に達するに好便な地位にあると言えよう。マテシッチが、「会計における状況を判断するに、科学目的のための測定と実際目的のための測定との区別を強調しなければならない⁹⁾」と述べるのも、ある意味では当然のことである。

これまで会計測定論に導入されてきた測定論は、科学目的の測定を対象としたものである。会計測定を科学研究に匹敵するものとみるチェンバースの会計測定論は、まさしくこのような測定論である¹⁰⁾。我々は、会計測定を応用ないしは実践目的のための測定と考え、この観点に立って会計測定論を構築してゆかなければならない。

実践目的のための測定を考えると、測定者もしくは測定主体の問題が重要なものとして浮び上がってくる。科学方法論としての測定論では、測定者の問題を扱うことはなかった。あるいは、せいぜい測定誤差の原因のひとつとして測定者が論じられたに過ぎなかった。このことは、科学方法論において純粋な観察者といったようなものが認識主体として暗黙のうちに想定され

8) Ernest W. Adams, "On the Nature and Purpose of Measurement," *Synthese*, 16 (1966), p. 153.

9) Mattessich, *Accounting*, p. 248.

10) 次の拙稿を参照されたい。「チェンバース会計測定論の吟味」、『山口経済学雑誌』, 第30巻第3・4号(1980年7月)。

ていることと同様の問題である。しかしながら、このような観察者もしくは測定者の問題に関して次のような指摘がなされている。

「従来の科学技術の対象と方法論とは、実体としての『もの』とその『振舞い』の把握に基礎をおき、観測者としての人間や、それが構成する社会を、理論系の内部には持ち込まない、というハードな構造をよしとしてきた。また、場合によって人間や社会のごときソフトなファクターが理論系内部に導入された場合でも、それ自身のソフトな構造を理論化した上で、理論系に組み込むのでなく、人間や社会自体は、ア priori に変らないものとして、硬直化した概念として取り扱われることが多かった¹¹⁾」。

測定者の問題を考えることは、ある意味では測定論本来の範囲から外れるかもしれないが、具体的な測定システムを構築する際には見落すことのできないものである。測定者抜きでの測定論は、測定のプロセスをメカニカルなマシン・モデルと見做していると評せる。だが、測定のプロセスは測定者が主体として介在するマン・マシン・モデルとして考えるべきである。こうしたことから、測定者論もしくは測定主体論を測定論の一領域として認知すべき理由が存すると思われるのである。

測定における測定者の問題を扱うということは、現実の種々様々な測定において測定者によって引き越こされる諸問題を考察することである。それゆえ、こうした諸問題に対する経験的な研究が必要とされる。このような測定者論の領域に限らず、ソフトな測定論は経験的な理論を基礎とすべきものである。すなわち、ソフトな測定論は測定の記述理論としての性格を持つものとなる。

これに対して、科学方法論としての測定論は規範理論の性格を持っていたと言えよう。このことは、科学方法論が必ずしも科学の現在ある姿を説明している記述理論というのではなく、科学のあるべき姿を示した規範理論であるということからも理解されよう。科学方法論は理想像としての理論や測定を説いているとも考えられるが、科学の現場での理論と測定はそれらと異な

11) 村上陽一郎、『近代科学を超えて』(日本経済新聞社, 1974年), 146頁。

ることが多く、時には、科学方法論が実際には実行不可能なことを主張している場合もあるのである。

ハードな測定論が規範的な測定論であり、ソフトな測定論が記述的な測定論の色彩の強いものであることが明らかになった。しかし、測定論の理論的性格を明らかにしただけでは十分ではない。我々の考えることは、ソフトな測定論の経験的な内容が科学方法論としてのハードな測定論にも遡及し、その内容を多少なりとも修正するという可能性が存在するのではないかということである。こうした考えが必ずしも不当なことでもないのは、最近における科学方法論の変遷に似たような例が見られるからである。すなわち、T. クーンらによる科学理論の発展の経験的な研究が契機となって、それまで支配的だった論理実証主義的な科学哲学が動的な科学哲学へと転換したことがある¹²⁾。こうしたことが測定論の分野においても実現する見込みがあるか否かは別にしても、測定論における経験的研究の重要性は否定しえないものと思われる。

これまで述べてきたことから理解されるように、ハードな測定論からソフトな測定論への移行は、次の二点によって示すことができる。

- (1) 測定対象を拡張すること。
- (2) 測定者の問題を考慮すること。

前に論じたように、これらは、単に測定対象論と測定者論を拡張・修正する必要性を示すだけのものではなく、測定論全体に互る観点の変更を要求するものであった。それゆえ測定写像論も、これに応じてソフト化されなければならない。ただし、測定尺度論は数学的な形式的理論であるから、こうした議論とは直接的な関連は持たない。それゆえ、我々は今後とも測定尺度論を扱うことはないであろう。

もはや明らかになったと思われるが、我々が会計測定を考察する場合に依拠すべき測定論は、ソフトな測定論であって、決してハードな測定論ではない。ある意味では、会計学がソフトな測定論の研究の先駆者たるべき地位に

12) トーマス・クーン (中山茂訳), 『科学革命の構造』 (みすず書房, 1971年)。

あるとも言えるのである。こうした点については、次節以降で、これまでの論述とは少し異なる観点から説明することにしたい。

III. 測定の座標

ソフトな測定論への移行は、とりわけ測定対象論と測定者論の領域において強く要求されるものであることが明らかになった。すなわち、測定の対象と主体を扱う理論領域においてである。こうした測定の対象面と主体面とが、各種の測定形態を考える際のフレームワークを提供するものと考えられる。ここでは、この両者が測定の座標、あるいは測定値の座標と言ったほうが良いかもしれないが、それを構成する二つの軸であるとみて議論を進めてゆくことにする。こうすることによって、ソフトな測定論への移行という主張の妥当性がより明確になるものと思われるのである。

測定の対象軸は、測定対象が量化される程度を表わしている¹³⁾座標の原点に近いところには、物理量のように、測定対象が何らかの量として存在していると考えられるものが位置付けられる。心理量や社会的な量というように、量としての存在が必ずしも明確でないものは、原点から離れたところに位置付けられる。別言すれば、原点に近いほど測定対象が量として実体化されていると考えられるのである。「実体化」という言葉については、後のV節で改めて説明したい。

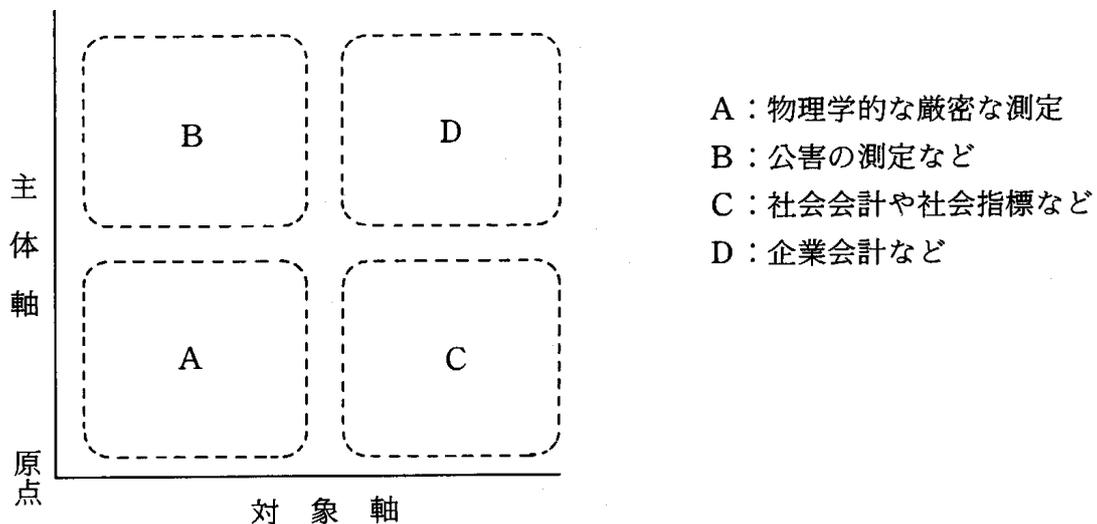
次に、測定の主体軸の説明に移るが、これは、測定において測定者の価値観・利害といった主観的な要因が係わる程度を示すものである。主体軸の原点に近いところに位置する測定者は、特定の価値観や利害に左右されずに科学的な測定に従事するような人である。測定者は、通常、このような存在であることが要請される。しかし測定が社会的な行為となって現われ、各種の測定値が我々の日常生活に用いられるようになった今日では、測定値の公表

13) 測定が必ず量を扱うものであるかは問題のあるところであるが、ここでは説明上の例として量だけを挙げておいた。量ではない対象についても、ここでの議論と同様の展開ができる。対象軸での主たる問題は、後述する「実体化」にある。

によって我々の利害が直接・間接に影響されるようになってきた。こうしたことから、測定者の利害や価値観が無意識のうちに、時には意図的に、測定値の決定に反映されるようになる¹⁴⁾。このような測定者は、主体軸の原点から離れたところに位置付けられるのである。測定者の介入によって測定値が歪曲されるという可能性は、一般に、測定対象が価値といった社会的なものになるほど大きいと言えよう。だが、実体的な量として存在すると思われる物理量の測定においても、こうした測定値の歪曲は、現在では多く見られるところである。

これまでの説明によって測定の座標を図で示すと、第3図のようになる。ここでは、座標の位置を大まかに四つの領域に分け、それらの領域における代表的な測定形態の例を挙げておいた。

第3図 測定の座標



14) 社会や企業において人間のつながりのために測定値そのものが歪曲されて使われる可能性の高いことが、計量管理協会が1974年に行った「計量管理システムと人間の役割」という調査で示されている。矢野宏、「測定と評価」、『計測と制御』、第15巻第1号(1976年1月)、35頁。またモルゲンシュテルンも、誤った経済統計の源泉のひとつとして観測者を挙げ、「観測者は情報を故意に隠したり、自分の発見した事実を歪曲してその仮説または政治目的に合致させることがある」と指摘している。O.モルゲンシュテルン(浜崎敬治・山下邦男・是永純弘訳)、『経済観測の科学』(法政大学出版局、1968年)、26頁。

Aの領域に自然科学の厳密な測定が位置付けられることは明らかである。この領域の測定を念頭にしてハードな測定論が構築されてきたことは、改めて説明するまでもなからう。こうした測定においては、訓練された観察者が測定を行うものと想定されることも多い¹⁵⁾だが、このような観察者にあっても無意識の偏向が避けられないのである。例えば、光速の測定の歴史を顧みて、「練達かつ誠実な実験者にしてもなおデータを『揃える』習性とは無縁であり得ないという、きびしい話がある¹⁶⁾」と指摘されているのである。

Bの領域には、測定対象がAの領域と同じものであっても、その測定値の公表が利害関係者の利害に影響するような測定が含まれる。近年における公害や放射能の測定データの歪曲などが、その例である。また、デモ参加者の人数が主催者の発表と公安当局の発表とで大きく異なるなど、このような例は新聞紙上でもよく見られることである。

社会指標や社会会計がCの領域に属するとしたが、後述するように、Dの領域に大きく接近する場合も考えられる。Cの領域には、社会学や経済学の測定のうち、訓練された観察者が行う研究目的のための測定が含まれよう。

Dの領域に企業会計が属することは、改めて論ずるまでもなからう。対象軸では、経済的な価値という実体的な量として存在するか疑しいものを扱っている。また、主体軸では、測定者の利害・価値観によって測定値が歪曲された事例のデータは、他の測定形態にも例を見ないほど豊富であろう。

15) 例えば心理学においては、「訓練された観察者であってこそ、常人では観察できない微妙な事実を観察し、隠された真理を掘り起こすこともできる」として、次の要請がなされている。続有恒・苧阪良二編著、『心理学研究法 第10巻 観察』（東大出版会、1974年）、228-37頁参照。

○科学的観察者の基本的要件

A. 心理学一般に関する基礎知識

B. 観察法の方法論的理解

○科学的観察者の具体的要件

A. 研究の意義の認識

B. 観察対象の熟知

C. 観察手続への精通

16) 高田誠二、『計る・測る・量る』（講談社、1981年）、223-4頁。

しかしながら、企業会計がAの領域である、もしくは、そうあるべきだと考える人も少なくない。これは、ハードな測定論を基礎にして会計測定論を構築している人に多い。例えば、会計を科学研究に匹敵するものとみているチェンバースが挙げられる。彼の理論においては、貨幣単位を用いるにとどまらず、現在現金等価額なる概念を案出し、それを交換手段としての貨幣に重ね合せて理解することにより、実体的な貨幣量が測定対象であるかのように扱われている。また測定者としての会計人についても、自他の目的や価値を無視して情報処理を行う人であるべきとして、科学者と変りない性格を持つ測定者像を要請している。このように考えることによって、チェンバースは、会計測定をAの領域に属するものと誤認しているのである。

ここで、改めて主体軸について説明しておきたい。話の糸口として、社会指標における測定主体の問題を取上げる。社会指標は、前述したように、Cの領域の測定に属するものであった。だが、場合によってはDの領域の測定へと移行する可能性も存在するのである。社会指標は社会福祉という漠然とした観念を指標化する試みであり、それだけに測定対象の究明も困難を伴うものであることは容易に推察される。何を、どのように測定するかの問題はさておき、ここでは、何のために測定するかという問題を考えてい。

何のために社会指標が作られるかという問題では、認識用か政策用かということが問われている。認識用とは、福祉水準がどのように高まってきたかという審判・判断のために用いられることを指す。また政策用とは、政策者が意識的に指標が高まるような政策を考えるという使い方である¹⁷⁾前者は、福祉の水準を認識することによって政策を批判的に検討するために社会指標が用いられる方法である。後者は、社会指標自体が目的化しており、政策的に指標の数値を高めるように用いられる方法である。例えて言えば、教育の成果を知るためにテストを行なうことと、テストの点数を上げるために教育を行うことの違いに相当する。

17) シンポジウム「福祉水準をどう測定するか(上)」、『エコノミスト』、1977年1月11日号、53頁以降。

政策用の社会指標は、政策者と指標の作成者が同一である場合、指標の公表によって政策の成果を誇るために用いられる恐れが出てくる。こうした目的で用いられる社会指標は、バウアが「社会的ヴィンデケーター（弁護者）」と称した社会指標に該当すると思われる。これに対して、認識用の社会指標は「社会的インディケーター（告発者）」の性格を持つものとなるであろう¹⁸⁾

政策用の社会指標も政策者には具体的な目標が示すものとしてそれなりの役割もあるが、社会指標としては認識用の指標が本来のものであると思われる。しかしながら、「指標をつくる時には認識用の指標であっても、できた結果は政策のための目的関数になっている¹⁹⁾」という指摘もあるように、社会指標が政策的なものへと何時しか転化する恐れは大きいのである。

社会指標を初めとして社会的な統計の大部分は認識用に開発されたものと考えられる。これらの統計が認識用から政策用へと転化する恐れも、社会指標の場合と同様、大きいのである。では、何故そのような転化が起こるのか。これは、行政当局の政策者なり企業の経営者といった行為者と測定者とが同一である、もしくは後者が前者の権力下にあることに原因を求めることができる。こうした状況においては、統計数値が高まるように対象を政策的に操作するだけでなく、時には数値それ自体を操作する事態が生ずることになる。こうした点は、会計測定の実態を知る会計学徒には周知のことである。

数値自体が操作される可能性が現われるのは、主体軸の原点から遠くに位置する測定においてである。会計測定は、第3図にも示したように、こうした測定の最たるものである。だが、会計測定と他の各種の測定が主体軸においては程度の差の違いしかないとなれば、監査を後者においても実施するという必要性が明らかになる。次に挙げるアメリカ統計学会の会長の提案も、そうした必要性を示している。監査においては、会計学はそのノウハウを他の測定システムに提供できると思われるのである。

18) R. A. バウア編著（小松崎清介訳）、「社会指標」（産業能率短大出版部，1976年），98頁。

19) 前掲シンポジウム，54頁。

「私は、統計出版物に対して、監査する責任をもった米国統計委員会を新たに設立することを提案する。それは会計監査と同様に、統計的な作品に“証明済”のラベルを貼ることのできる権能をもつものである²⁰⁾」

このように見てくれば、D領域の測定が二重の意味で「社会的な」測定であることが明らかになってくる。すなわち、測定対象が社会的なものという意味だけではなく、測定行動自体が社会学的な行動としての意味を持つてくるのである。会計学の分野においても、会計を行動とみて社会学的な行動理論を援用した研究が行われているが²¹⁾これが会計測定論と密接に関連するものであることは明らかである。

現実の測定者は、多かれ少なかれ社会学的な意味での行動を行っているものである。科学的に訓練された観察者といえども、この例外ではない。測定の主体軸のゼロ目盛上に、認識論で想定される認識者もしくは認識主観を位置付けることができる。だが、これは理念的もしくは極限的に考えた場合の測定者であって、実際の測定者を観察した結果によるものではない。我々は、測定者を認識の主観ではなく行動の主体であると規定することによって、より現実的な測定論が展開できると考えるのである。このような測定論が、「社会的な」測定とりわけ会計測定の研究において必要とされることは明らかであろう。

具体的な測定システムの設計者は、測定対象を究明するだけでなく、測定者の行動にも配慮しなければならない。すなわち、測定者によって測定値が歪曲されることを防ぐような測定ルールを設定することが要求されるのである。また、会計監査のような制度的な監視の方法も時には必要となろう。会計で言えば、測定システムの設計者は会計原則制定主体である。この設計者は、測定対象の究明と測定主体への配慮という矛盾した状況に陥ることもある。また、いかに測定主体に配慮した測定システムが構築されようとも、測定システムを運用・操作する測定者の行動の主体性を押え込むことは難し

20) バウア、前掲書、149頁からの引用。

21) 例えば次著を参照されたい。伊崎義憲、『会計行動の理論』（中央経済社、1976年）。

い。たとえ測定者の主体性を圧制できるような測定システムが構築できる場合でも、今度は測定対象との関係が不適切なものとなり、測定システムの存在意義が疑問とされることになろう。これらのことは会計測定から推察されることであるが、他の測定形態についても多少なりとも同様のことが言えるのである。

IV. 測定論の認識論的検討

「測定は数学と科学とを結びつけるものである。それゆえ、測定の本質は科学哲学の関心の中心にあるべきものである。しかし、奇妙なことに、それに注目したことはほとんどなかった²²⁾」

このような奇妙な印象を記すことから、エリスは、測定論に関する著書を書き始めている。測定の本質に関して更に彼が驚いていることは、立場の異なる哲学者の見解が一致しているという点である。エリスは、この点に関して次のように論じている。

「しかし、何故、このように一致する傾向があるのだろうか。この一致は表面的なものであって、分析の結果生じたものではなく、分析が欠けていることから生じたものであると考えられる。実証主義者から素朴实在論者に至る哲学者のすべてが、測定に関しては一致しているようだ。しかし、これは、彼らとその依拠する立場を論理的にとことん追求してこなかったからにすぎない。実のところ、私は、こうした状況については実証主義者の責任が大きいと思っている。というのは、通常、彼らは暗に实在論的な観点から出発しているからである。それゆえ、实在論者が議論すべきことがほとんどないのも驚くべきことではない²³⁾」。

常識的な認識観である素朴实在論が測定論の基礎にあることは、確かに奇妙なことである²⁴⁾だが、このことは、ハードな測定論が我々の身近にある物

22) Brian Ellis, *Basic Concepts of Measurement* (Cambridge Univ. Pr., 1968), p. 1.

23) *Ibid.*, p. 2.

理量を扱っていたことから考えれば、必ずしも不思議なことでもない。この点で、ハードな測定論自体も我々に受け入れやすい面があることは確かである。しかしながら、測定論においては、哲学一般においてと同様、素朴实在論を追放しなければならない。我々が経験論的な、ソフトな測定論を志向するためにも、素朴实在論を一掃しなければならないのである。

測定論における素朴实在論の存在については、エリスが詳しく論じているわけではない。そこで、この点については我々なりに理解して説明してゆきたい。素朴实在論を含む測定論、もしくは、それを助長する測定論は、アダムスが測定の「表現説 (representational theory)」と呼ぶものに対応していると思われる。測定の表現説とは、アダムスによれば、次のような方法で事物に数の割当を行うものが測定であると考えられる見方を指している²⁴⁾ すなわち、割当てられる数の間の或る関係や操作が事物について観察しうる関係や操作と対応する、もしくは、これを表現するというものである。このような測定の表現説は、キャンベルを初めとしての測定論者の考え方の基本となっている。なかでも、現代におけるこの説の代表者とも言えるのがシューピスである。このシューピスの測定論の概要については、本節末尾の付録で説明することにしたい。

表現説は、事物について観察しうる関係（シューピスの用語では、経験的關係システム）と数の間の関係との対応を強調するものであるが、これが素朴实在論の考えを助長するものである。対応という概念によって、測定値の背後に、それに見合った何らかのものが存在すると考えられるようになる。言語ヴェール観の測定論版であると言えよう。勿論、シューピスらの表現説の論者も、素朴实在論を主張するほど単純な研究者ではない。しかし、彼ら

24) 「素朴实在論」については、次のように説明されている。「物質的対象から成る世界は主観に対して独立にあると考える常識的信念をそのまま肯定する考え方である。主として認識論においていわれるが、そのとき世界はわれわれが見るとおりにあるという考えになる。逆にいえば、われわれの知覚は、対象の忠実な模写であるということになる（模写説）」。「哲学辞典」（平凡社、1979年）、873頁。

25) Adams, "On the Nature," p. 125.

の理論を受け取る側の我々には、対応とりわけ一対一対応の発想が判りやすいものだけに、素朴実在論的に理解する傾向が出てくるのである。

シュープスの測定論は会計測定論にもしばしば援用されている。そこで、その測定論の問題点を考えることにしたい。ここで扱うのは、経験的關係システムの性格を、ひいては彼の測定論の性格をどう見るかという点である。これは大別して、経験論的に見る方法と公理論的・形式的に見る方法とに分けられよう。

シュープス自体は、質的な経験的データを経験的關係システムとみていたことから²⁶⁾ 経験論的に解釈していたと思われる。しかし、経験的データを強調すると、極端な実証主義である操作主義と同様の誤りを犯すことになり、例えば重量について同一の概念で扱うことができなくなるといった問題が出てくる。また、経験的データが得られたものについてだけ測定論が適用されるという結果になり、測定論が著しく制約されることになると思われるのである。

シュープスの測定論を基礎にしながらも、クームズ＝ドーズ＝トヴァスキーはこれを形式的・公理論的に解釈している²⁷⁾ 彼らは、経験的關係システムを公理体系として考えており、表現の問題を、この公理体系が満足されるならば数量的な表現が構成できるものとしている。したがって、シュープスの場合とは異なり、経験的關係システムは測定論の体系内では経験的なものではない。測定対象が公理系としての経験的關係システムを満足させるか否かの議論は、測定論の範囲から外され、科学理論に委ねられるのである。では、科学理論が測定対象を十分に解明していない場合はどうなるか。このような場合においても数の割当を行うことがあるが、この測定論で扱う測定とは見做されないことになる。例えば、知能指数には測定論が存在せず、した

26) D. Scott and P. Suppes, "Foundational Aspects of Theories of Measurement," *The Journal of Symbolic Logic*, Vo. 23 No. 2 (June 1958), p. 114. また、次のものも参照されたい。Suppes, *Introduction to Logic* (Van Nostrand, 1957), pp. 265f.

27) C.H.クームズ, R.M.ドーズ, A.トヴァスキー (小野茂監訳), 『数理心理学序説』(新曜社, 1974年), 33頁。

がって表現定理も成立しないと説かれる。²⁸⁾ 知能指数に限らず、数多くの心理測定も排除される恐れが出てこよう。会計測定を初めとして社会的な測定も同様である。このように表現説は、形式的・公理論的に解釈しても、適用される領域が著しく局限されるのである。

シューピス流の測定論は、経験論的もしくは公理論的に解釈しても、その適用が狭く限定されるものであることが理解しえたと思われる。いずれの場合でも、測定対象についての認識が十分に行われていることが前提にされていた。測定の座標で言えば、対象軸の原点に近い測定、あるいは実体的な量を扱う測定についての理論である。それゆえ、会計測定論に限らず、多くの測定論はシューピス流の測定論から縁切りされているものとみななければならぬ。では、縁切りされた測定論においては、数の割当をどのように正当化すべきか。クームズ＝ドーズ＝トヴァスキーは、前述した知能指数の例において正当化の方法を幾つか挙げている。²⁹⁾ そのなかには、行動科学の測定論で扱われている「予測による妥当性」の方法が加えられている。では、会計測定の場合はどうか。会計測定における数の割当の正当化を、ひいては会計測定論の基礎をどのような測定論に頼むか、これは未だ十分には解明されていないとは言えない問題なのである。³⁰⁾

測定の表現説に分類されると思われるものに、ブンゲの測定論がある。³¹⁾ 彼は自己の哲学的立場として批判的実在論を明示しており、それに依拠して測定論を論じている。この批判的実在論によれば、我々の精神とは独立して存在する対象が認められ、この対象が部分的かつ漸進的に知りうるものであることが要請される。こうした立場に依拠し、また具体的な測定操作に即した

28) 前掲書、19頁。

29) 前掲書、20頁。

30) モックは、「妥当性の概念と表現の概念とが本質的には同じものである」として、「妥当な表現 (valid representation)」という情報基準を提示している。T. J. Mock, *Measurement and Accounting Information Criteria* (AAA, 1976), p. 80. 確かに、両概念は、測定対象に係わっている点では、関係があるように思われる。しかし、クームズらが択一的に用いているように、この両者は依拠する測定論が異なる。「妥当な表現」という概念は、両者を安易に結び付けた乱暴なものであると言えよう。

綿密な理論を構築しているだけに、ブンゲの測定論は容易に批判しがたいものである。だが、彼の理論も、他の表現説と同様に物理量の測定を念頭にして構築されているので、会計測定論への適用には大きな距離があると思われるのである。ブンゲは、精神とは独立して存在する対象だけではなく、精神にも依存して存在する人工物 (artifacts) も認めている。彼の測定論では、人工物の測定をどのように扱うか明らかではない。会計測定の対象は人工物であり、このことに留意した測定論が我々には必要なのである。

表現説を批判して、測定の指標説とでも言うべき理論を主張するのは、アダムスである³²⁾。彼は、表現説が測定を理解するに貢献があったことは認める。だが、表現説が測定目的を考慮せず、その結果、測定がどうあるべきかについては科学の現実とは一致しない結論に至っている、と批判するのである。アダムスの測定論の考え方は、現象の体系的・客観的な指標 (index, indicator) を提供することが測定を行う主たる理由のひとつであるとする前提に基づいている。このことから、この説では、測定値が真であるか否かではなく、測定対象である現象に関して情報をどの程度伝えるものであるかが問題にされる。すなわち、測定を情報の観点から説明しようとするのである。

表現説では、前述したように、心理測定や社会的な測定が測定論から排除されてしまう。また、アダムスによれば、時間の測定も表現説では説明できないのである。と言うのは、時間を対象とした経験的な操作や関係とは一体どういうものか、あるいは、時間に関する経験的關係システムをどのようにして構成するか、今までの表現説では明らかにされないからである。表現説では排除される測定、あるいは、それでは説明できない測定も、指標説は射程に収めることができると考えられているのである。

アダムスの測定論は、測定の実践を踏まえた上での経験論的な理論であり、

31) ブンゲの説については以下のものに依っている。M. Bunge, *Philosophy of Physics* (D. Reidel, 1973). *Scientific Research II* (Springer, 1967). なお、次の論稿がブンゲの測定論を詳しく紹介している。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)。

32) Adams, "On the Nature," pp. 125ff.

我々の志向するソフトな測定論に通ずるものがある。測定値を指標とみる考え方は、アダムスによれば、彼自身の創作ではなく、経済学や心理学において展開されているものである。指標説は、表現説のように物理学的な測定論の一般化ではなく、社会科学や心理学の測定論の一般化であるという点においても、ソフトな測定論の進む方向と一致していると言えよう。

測定の指標説を押し進めると、測定を言語表現の一形態であるとする見解になると思われる。これは、測定論を言語論の一分野とみることにつながる。同じ「表現」という語句を用いながら、表現説は数学で言う表現、すなわち対応の概念として用いている。³³⁾ 対応の意味での表現の概念は、測定の理解に資することに貢献はあったが、反面、測定における素朴実在論や言語ヴェール観を助長する弊害も伴ったのである。測定を言語論で言う表現とみ、測定論を言語論ないしは記号論の一分野であるとみて、測定論を見直す必要が存在するのである。

《IV節への付録》

シューピスの測定論

シューピスの測定論は、集合論を用いて詳細な研究が行われている。³⁴⁾ ここではその概要を、クームズ＝ドーズ＝トヴァスキーの著作からの下記の引用をもって説明することにしたい。³⁵⁾

「関係系とは、ものの集まりと、それらのものの相互間に定義された一つまたはそれ以上の関係をひっくるめたものをさしている。形式的にいうと、関係系とは $\langle A, R_1, \dots, R_n \rangle$ という列 (sequence) をさす。ここで、 A は (非空の) 集合であり、 R_1, \dots, R_n は

33) 数学的な表現と言語論的な表現の区別については、青柳教授が既に指摘していることである。青柳文司、「測定と評価」、『会計』、第114巻第5号(1978年11月)、54頁。

34) 詳しくは次のものを参照されたい。P. Suppes and J. Zinnes, "Basic Measurement Theory," in R. D. Luce, R. R. Bush and E. Galanter, eds., *Handbook of Mathematical Psychology Vol. I* (Wiley, 1963). 邦語による文献としては次のものがある。菊地和聖、「測定理論の基礎」、黒澤清総編集『体系近代会計学 第3巻 会計測定の理論』(中央経済社、1979年)所収。

35) クームズ、ドーズ、トヴァスキー、前掲書。引用文の末尾の頁数は同書のもの。

A の元 (element) の間に定義された関係である。関係系は、もしその対象物がひとやおもりのような経験的性質のものである場合には、経験的な関係系とよばれ、もしその対象物が数や点のように形式的な性質のものである場合には、形式的な関係系とよばれる」(11頁)。

「関係系 $\alpha = \langle A, R_1, \dots, R_n \rangle$ と $\beta = \langle B, S_1, \dots, S_n \rangle$ とをあつかうとき、A から B への写像で、しかも A のなかのひとまとまりの要素の間に R_i なる関係がなりたっている場合には必ず B のなかの像の間にも S_i なる関係がなりたっているような写像が存在する場合には、関係系 α は関係系 β によって表現されるといわれる。直感的ないいかたをみると、 α のなかで“生起している”ことがらがすべて β のなかに“反映されている”場合、すなわち、 α のなかのあらゆるものは β のなかにそれぞれの対応物をもっており、かつ、 α のなかのもの間のあらゆる関係は β のなかの対応物間の関係とそれぞれ対応している場合には、 α は β によって表現されているのである。この場合、写像 f は β による α の表現であるといわれる。

このように考えてくると、経験的世界のモデルを構築するという問題は、定式化しなせば、経験的な関係系(世界)を形式的な関係系(モデル)によって表現する問題なのである、ということができる。モデルが数量的なものである場合には、表現は測定といわれる。それゆえ、なにかのルールにしたがって対象物に数値をわりあてたものでさえあればそれがどんなものでも、当然、測定になるはずと考えるわけにはいかない。経験的世界の対象物間の関係が、それらにわりあてられた数間の関係によって正しく反映されていることが不可欠である」(13頁)。

V. 会計測定の対象

我々が何かを測定する場合、その「何か」が明確になっているのが通例である。例えば、定規を用いて鉛筆の長さを測定する場合、「長さ」を測定していることは改めて確認するまでもない。しかるに、会計測定に関してラーソンは、次のように述べている。「会計において測定される『もの』の真の本質 (the precise nature of the “things”) が確定されていないと言っても、決して誇張ではない³⁶⁾」。会計において多数の測定値が産出されていながら、ラーソンによれば、何について測定されているか明確ではないのである。測定対象の真の本質を抽出することができないまでも、以下、その究明のための方向を探ることにしたい。

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

議論の糸口として、スティヴンズによる測定の定義を検討することから始めよう。しばしば引用される彼の定義によれば、測定とは「規則に従って物もしくは事象に数詞を割当てること³⁷⁾」である。どんな規則であれ、それに従った数詞の割当てが測定と見做されることから、スティヴンズの定義は広すぎると批判され、時には無意味な規則によるものまで測定に含められてしまうとして拒否される³⁸⁾。確かに、尺度論が中心となっているスティヴンズの定義は広く解釈される余地がある。

ところが、このスティヴンズの定義が狭すぎるといふ批判も存在する。すなわち、カーマインズ＝ゼラによれば³⁹⁾ 社会科学においては、測定される現象の多くは物でも事象でもないというのである。例えば疎外や粗国民生産物、認知的不協和といったものは物や事象と考えるにはあまりにも抽象的な現象である、と指摘する。彼らは、物 (object) と事象 (event) の意味を辞書で調べ、「見る、もしくは触れることのできるもの」、「結果 (result, consequence, or outcome)」と理解したのである。そして、スティヴンズの定義が社会科学よりは物理学によく当てはまること、さらには、それが社会研究における測定を体系的に扱う努力を不注意にも阻害してきたことをも指摘するのである。

彼等の指摘がどの程度妥当するかは、我々の確認できる範囲を超えた問題である。ただ、「物」や「事象」が辞書の定義する通りに研究者の間に理解されているかは疑問のあるところである。それらの用語が意味を拡張して用いられる場合も多いからである⁴⁰⁾。しかし、カーマインズ＝ゼラの指摘するとおりに物や事象を理解する人が居ることも確かである。例えば、ヴィクレイは、

37) Stevens, "On the Theory," p. 677.

38) 次のものを参照されたい。Robert R. Sterling, *Theory of the Measurement of Enterprise Income* (The Univ. Pr. of Kansas, 1970), pp. 70f. S. C. Yu, *The Structure of Accounting Theory* (The Univ. Pr. of Florida, 1976), p. 171. これに対する反論としては、原田富士雄、前掲書、147頁以降の議論が説得的である。

39) Edward G. Carmines and Richard A. Zeller, *Reliability and Validity Assessment* (Sage Publications, 1979), pp. 9f.

40) "object" は、「物」とも「対象」とも訳出されるように、多義的に用いられる。認識論で言う対象とみれば、事象を含むものとなる。原本が手許にないので確認できないが、

会計においては、貨幣や土地や機械などは物であるが、その他は物理的な形もなく、長さや色といった物理的な性質も持たないから物ではないと考えている⁴¹⁾。こうした問題を考えるためにも、測定されるものは何か、について検討することにしたい。

測定に関してしばしば主張されることは、測定は物そのものではなく、物の性質について行われるという見解である⁴²⁾。先の例で言えば、鉛筆そのものを測定するのではなく、鉛筆の長さや重さが測定されるという主張である。会計について言えば、資産は測定されず、資産の持つ価値といった性質が測定されることになる。なるほど、こうした用法は常識的な理解と一致しており、我々もしばしばそのような言い方をする。しかしながら、これはあくまでも便宜的な用法であることを心得ておかなければならないのである。

測定対象を「物の性質」と規定することは、二重に批判されるべき見解である。すなわち、認識論においては、物に対して事象の、さらに一般的に言って、事の基底性が主張され、性質に対しては関係の第一次性が主張されているからである⁴³⁾。測定対象は事象あるいは事であり、関係であるとみるのが我々の見解である。会計測定の対象については、物理学的な測定の対象にもまして、こうした見解が妥当することが理解できると思われるのである。

まず、物に対する事象あるいは事の基底性から述べよう⁴⁴⁾。我々は通常、物

次の訳書では“object”を「対象」と訳していると思われる。そこでは、「社会的対象と事象」という用語が用いられているように、物や事象を広義に解釈しているのである。J. E. ホッホバーク (田中良久訳)、『知覚』(岩波書店、1966年)、139頁以降。

41) Don W. Vickrey, “General-Price-Level-Adjusted Historical Cost Statements and the Ratio-Scale View,” *The Accounting Review*, Vol. 51 No. 1 (Jan. 1976), p. 34.

42) Warren S. Torgerson, *Theory and Methods of Scaling* (Wiley, 1958), p. 14.

43) 廣松渉、『もの・こと・ことば』(勁草書房、1979年)、39頁。この主張は、従来の物的世界観に代る事的世界観を唱える廣松教授の哲学の一端である。この哲学を受容する可否かは別としても、この主張は認識論において認められている見解であると思われる。廣松教授の言い方では「実体に対する関係の第一次性」となっているが、説明の便宜上、「性質に対する関係の第一次性」と呼び変えた。

44) 議論の内容から推測されるように、ここでの物は物理的なものに限定されず、抽象的なものをも含んでいる。その意味では「もの」と表示すべきかもしれない。事象についても同じようなことが言える。事は事態とも言い換えできるものであり、「こと」として表示されることもある。これについては、廣松、前掲書を参照されたい。

が厳として存在するかのように考えている。つまり、物は事象より先にあるものであり、事象は、エイコフが規定しているように⁴⁵⁾物に対して起こる何かであると考えられているのである。この見方を180度転換させる主張を説得的に述べることは至難の技であり、詳しくは認識論の書物を参照してもらうしかないが、次の説明によって少しは理解されよう。

或る哲学者は次のように述べている⁴⁶⁾すなわち、事象とはあらゆる観測装置でとらえられるこの世界の変化のたえまない出来ごとを意味しており、特殊性・連続性・具体性・現実性を備えている。ここでいう観測装置とは、物理的な測定装置だけではなく、知覚・感覚という生理的なものも含んでいる。これに対して、物は事象が有する共通の形式あるいはパターンを意味しており、普遍性・原子性・抽象性・可能性といった性質が認められている。事象こそが具体的で現実的でありながら、時間空間的に特殊かつ連続したものであるゆえに捉えどころがなく、それゆえ事象の認知は何らかの記号によって固定された物を媒介としてのみ可能となるのである、と。物は抽象的な存在であり、測定されるのは現実的な事象なのである。このことから、物に対する事象さらには事の基底性が理解されよう。

事象と言えば、会計理論においては、ソータの事象理論が思い出される。事象理論の主張するところの是非はともかくとして、事象が測定対象となっていることが明示されたのは特筆すべきことである。彼によれば、貸借対照表は価値の報告書でもなければ財政状態の報告書でもなく、会計単位の創業以来生じた会計事象の全てを報告するものである。例えば棚卸資産についても、それが価値なりコストなりを伝えるのではなく、既に生じた獲得・消費活動を記述するものとみるのである⁴⁷⁾この見方は卓見と言えるであろう。

45) Russel L. Ackoff, *Scientific Method* (Wiley, 1962), p. 154.

46) 藤川吉美,『言語システム化の論理』(早稲田大学出版部, 1975年), 26-7頁。この書では、「対象」と「事象」が対比して説明されている。この「対象」には、本稿で言う物だけでなく、性質も含められている。本稿では、議論の進行上の便宜として、物の説明としてだけ取り上げた。

47) George H. Sorter, "An "Events" Approach to Basic Accounting Theory," *The Accounting Review*, Vol. 44 No. 1 (Jan. 1969), p. 15.

我々は、資産という物が存在して、その価値なりコストなりに測定値が付与されるかのような通念を抱きやすいが、ソータの見方は、事象を強調することによってこうした通念を打破するに役立つものと思われるのである。

次に、性質に対する関係の第一次性について述べよう。通常、性質は物に固有のものであり、関係は二つ以上の物の間にあるものであると考えられている。それゆえ、性質と関係は別個のものである。しかし、性質に対する関係の第一次性とは、性質が他のものとの関係性において把握されるべきであることを主張する。さらには、物に対する関係の第一次性をも含意する。すなわち、物の存在が性質や関係の存在に先立つと考えるのではなく、その逆の立場をとるのである。関係の第一次性について、会計測定の対象を例にとりながら説明することにしよう。

先に、ヴィクレイが測定対象となる物を狭く解釈していることについて触れた。このように狭く解釈すれば、会計測定の対象から外れるものが多くなることは目に見えている。これに対してアブデル・マジドは、構造的性質と機能的性質を区別することによってヴィクレイの解釈の狭さを批判する⁴⁸⁾ エイコフによれば、構造的性質は物の形や材質を示すものであり、機能的性質は物の存在様式や用途を示すものである⁴⁹⁾ 構造的性質は物理的な性質と言ってもよい。アブデル・マジドによれば⁵⁰⁾ ヴィクレイは構造的性質の観点から物を見ており、機能的性質の観点から見て経済的便益という性質があることを見逃しているのである。会計測定にとって本質的なのは機能的性質であり、これによって権利なども正当に物と見做されると言うのである。機能的性質という用語は、性質というものの、機能的という言葉が示すように、関係概念を表わすものであることは明白である。アブデル・マジドも、物の間の相互作用の結果として存在しうるような測定可能な性質もあると述べて

48) Moustafa F. Abdel-Magid, "Toward A Better Understanding of the Role of Measurement in Accounting," *The Accounting Review*, Vol. 54 No. 1 (April 1979), p. 352.

49) Ackoff, *Method*, pp. 155ff.

50) Abdel-Magid, "Toward," p. 352.

いるように、機能的性質の関係性を強調する⁵¹⁾ こうした意味でも、性質に対する関係の第一次性が会計測定の対象について明らかになったと思われるが、更に別の角度から関係の第一次性の主張を補強することにしよう。

物がもつ性質には、感覚に直接訴えるようなものがある。例えば、色や形などである。これに対して、或る条件を与えたときに初めて現われてくるような性質は潜性と呼ばれている。例えば可溶性という性質は、或る物を水の中に入れてみて初めて判る性質である。このように区別すれば、会計測定の対象となる性質はどちらに属するであろうか。この問題に答える代りに、すべての性質は多かれ少なかれ潜性なのであって、まったく何の条件も前提せず成立しているような性質などというものは存在しない、という考え方があることを示すことにしたい⁵²⁾ アブデル・マジドが機能的性質として経済的便益を挙げたときにも、「企業の通常の操業に用いた場合において」という条件を付していたが⁵³⁾ これは経済的便益が潜性であることを示したものと言える。或る条件を与えなければならないということは、潜性が他との関係性において存在することを明示するものである。性質が多少なりとも潜性であることから、この点においても関係の第一次性が再確認されよう。

物に対する事の基底性と性質に対する関係の第一次性について述べてきたが、実は、この両者は同一の事柄の裏表と見ることができるのである。すなわち、関係は事象あるいは事を通して我々によって知られるのであり、事はそれ自体が関係性を持ったものとして現われるからである⁵⁴⁾ 関係なり事なりが固定化され、実体化されて把えられたものが性質であり物なのである。測定の対象を「物の性質」と規定することは便宜的な言い方にすぎないのであって、関係もしくは事が真の対象である。こうした見方は、後述するよう

51) *Ibid.*

52) 村上陽一郎、『新しい科学論』（講談社、1979年）、162頁以降。ここでは、性質だけでなく、物も潜性であることが指摘されている。

53) Abdel-Magid, "Toward," p. 352.

54) 廣松、前掲書、39頁では、「第一次的に存在する『関係』態が“つかみ”において現前化するのとはまずは『こと』としてである。というよりもむしろ、『こと』というのは第一次的存在性における『関係』の現相的な即自対自態」なのであると規定されている。

に、むしろ我々会計学者に比較的容易に受け入れられるものであるとも思われるのである⁵⁵⁾

測定の座標においては、対象軸の原点に近い測定は、実体化された量を扱うものであった。量が実体化されるということは、量の関係性が無視され、対象に量的なものが本来的に存在しているかのように考えることである。物理量がこのようなものであると言ってもさほど問題はなかろう。心理的あるいは社会的な量についてはどうであろうか。これらの量も、我々が数多くの事を経験し、そこに安定的な関係が認められるようになれば、実体化してもよかろう。しかし、会計測定の対象を初めとして、多くの量はそのようなものとして見ることはできそうにもない。測定対象に経験的關係システムが成立するか否かの問題も、これと同じ問題である。「関係」という言葉が付いているものの、経験的關係システムが成立するのは、実体化された物の性質についてである。

会計測定や経済測定の対象を実体化し、経験的關係システムが成立すると仮定すれば、これを表現するような尺度ができることは、シューピス流の測定論で言う表現定理の教えるところである。この場合、価格に頼ることなく測定値が得られることになる。しかし、このように考えることは、会計測定や経済測定の実態とは異なっている。価格が経済的な経験的關係システムを反映していると仮定しても（このような仮定が問題のあることは周知のことであるが）、価格と測定値との対応をどのように決定するかは、シューピス流の測定論では扱えない問題である。それゆえ、こうした測定論に依拠する会計測定論には、経済価値の關係性についての認識が不足していたり、測定における価格の役割について十分な説明が与えられなかったりするように思われるのである。

我々は何かものを考える場合、或る具体的な物をイメージすることが多い。それだけに、対象を実体化し、物であるかのように扱うことは、日常的なこ

55) 会計理論において用いられる会計単位としての「実体」という概念も、関係もしくは事が実体化されたものとみるべきである。これについては別の機会に改めて述べたい。

とであるばかりでなく、科学においてもしばしば見受けられることである。会計理論においても、ヘンドリクセンが「擬物化」という言葉で示しているが⁵⁶⁾ 例えば、原価が物質的な物であるかのように扱われ、「原価フロー」とか「原価凝着」という用語が用いられている。こうした用法は、現象の或る面を説明し、理解するには或る程度の有効性が認められよう。しかし、原価の関係性が無視され、物としてひとり歩きを始めることによって、逆に我々の認識を誤らせる恐れも多分に存在するのである。我々は、不必要な実体は切り捨てるという「オッカムの剃刀」を常に用意していなければならないのである。

会計測定においては、他の測定形態と同様、物の性質ではなく事としての関係に測定値が割当てられる。こうした観点から、ソータの事象理論に賛意を示した。この場合の「事象」という用語も、物に対して起こる事象と狭く解釈すべきでなく、関係性を有した事として理解すべきものである。会計測定において測定値が割当てられる関係は、過去の事としての関係だけではなく、現在の事としての関係、現在あると想定される関係などが考えられる。いわゆる評価基礎として歴史的な原価を採用するか取替原価を採用するかといった議論も、どのような関係を想定するかに係わっていると言えよう。貸借対照表上の繰延資産や引当金なども、物としてではなく、このような関係としてしか理解できないのではないだろうか。

また、測定値としての金額だけではなく、勘定科目も関係を示すものと考えたい。すなわち、勘定科目の決定は或るものがどのような関係にあるかに依存しているのである。例えば、乗用車なり有価証券なりを見ただけでは、勘定科目は決定できない。それらがどのような関係に置かれているのか、営業用か販売用か、一時的な資金の活用か他会社の支配か、などによって決ってくる。ここにおいても、関係の第一次性が強調されなければならない。ど

56) Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory* Third ed. (Irwin, 1977), p. 3. ここで「擬物化」と訳したのは“reification”である。擬物化とは、物質的な物であるかのように概念を扱う用法を指している。この語をヘンドリクセンは、会計手続を説明するものとしての「擬人化 (personification)」の歴史的な継承者であるとしている。

のような関係を想定するかによって、勘定科目と金額が決定されるのである。

VI. おわりに

我々は、会計測定論の方法論的・認識論的な基礎を検討してきた。III節の「測定の座標」は、この基礎を直接扱っているわけではないが、ハードな測定論からソフトな測定論への移行の必要性を示すに役立ったと思われる。ソフトな測定論は、未だ体系化されたものではない。また、体系化しにくいものであろう。それが体系化できないまでも、会計測定論をソフトな測定論の一環として展開してゆかなければならない。

会計測定論の扱うべき問題は多い。例えば、会計の測定対象についてはより深い探求が必要である。また、会計測定における価格の意義・役割についても究明しなければならない。ほかには、評価概念の問題、加法性の問題、妥当性や信頼性といった情報基準に係わる問題、等々がある。これらの諸問題をソフトな測定論の観点に立って検討するのが、我々の今後の課題である。