

マテシッチとチェンバース

—その会計測定観について—

永 野 則 雄

1. はじめに

マテシッチとチェンバースが現代会計学界の高峰であることは、会計学徒の誰しもが認めるところであろう。両者とも、他の学問領域の研究成果を取り入れた、いわゆる学際的な会計理論の草分け的存在である。なかでも、科学哲学や心理学の測定論との学際的研究領域である会計測定論においては、ともに一家言を有している。それぞれの学説については、既に筆者も個別に検討している¹⁾。本稿は、マテシッチとチェンバースとの間で交された論争を取り上げ、両者の会計測定観の相違を明らかにして、今後の会計測定論の展開の参考にすることを目的としている。

マテシッチとチェンバースの論争の発端は、マテシッチが他の論争の結着をつけようとして書いた論文をチェンバースが批判したことである²⁾。両者の論争の舞台となった論文は、本節の最後に掲げておいた。マテシッチの最初の論文は、いわゆる測定基準の一つだけを採用する測定方法に対して、二つ以上の基準を併用する多元測定ないしは多元評価の有効性を論じたものである。チェンバースの批判は、そのなかで測定基準として挙げられていた現在

1) 拙稿「マテシッチ会計学〔II〕」,『山口経済学雑誌』,第27巻第5・6号(1977年11月)。
「チェンバース会計測定論の吟味——現代測定論の観点から——」,同上誌,第30巻第3・4号(1980年7月)。

2) 資産評価法としての現在価値法をめぐる M. D. ウイリアムズと K. A. ビッグス, L. J. ハーバックとの論争が最初のものであるが、本稿の問題と直接的な関係はないので論争の内容は省略する。

価値の計算が測定の名に値しないという内容のものである。これを皮切りに、以下の節で取り上げる論点が論じられたのである。

会計測定論の基本思想を会計測定観と呼べば、それは会計観と測定観とに分けて分析することができよう。マテシッチとチェンバースの会計測定論は多くの点で対照的であり、会計測定観が根本的に異なっている。それは、両者の抱く会計観と測定観が相違することに由来する。両者の論争は、異なる会計測定観がまともに衝突したものである。

基本思想が異なるために、両者の論争は、マテシッチとチェンバースにとってみては実りのないものであったと思われる。斯界の権威同士が行なった論争は、次に引用するマテシッチの発言にもあるように数少ないものである。この発言に励まされながら、両者の論争に参加していくことにしよう。

「『開かれた』論争は、会計学においては他の学問領域ほどにはあまり経験することはない。そのような好機を逃さないことが良いし、また、そうした論争の仕掛人に賞賛の言葉を呈することも良い。これは、彼の議論を吟味し、そこに含まれる問題点を解決するほどではないにしても更に明瞭にすることによって行なわれるのである。これによって、一般の人々も参加することができるのであり、また、個々の読者は論争の当事者の議論を検討するとともに、どちらの見解を受け入れるかについて情報を得たうえで自分なりの意見を立てることができるのである³⁾」。

マテシッチとチェンバースの論争は、以下に列挙した論文によって行なわれている。本稿では、これらの論文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文字は次の論文を指すものとする。

M1. Richard Mattessich, "On the Perennial Misunderstanding of Asset Measurement by Means of 'Present Values,'" *Cost and Management* (March-April 1970).

C1. Raymond J. Chambers, "Asset Measurement and Valuation," *Cost and Management* (March-April 1971).

3) 本節末に掲げた論文 **M2** の36ページから。

- M2.** Mattessich, "On Further Misunderstandings About Asset 'Measurement' and Valuation: A Rejoinder to Chambers' Article," *ibid.*
- C2.** Chambers, "Measurement and Valuation, Again," *Cost and Management* (July-August 1971).
- M3.** Mattessich, "Asset Measurement and Valuation - A Final Reply to Chambers," *ibid.*

2. 多元評価と現在価値

「会計における資産評価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代えるならば、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」(M1-p. 29)。

この主張は、マテシッチ自身が論争の発端となった論文のエッセンスであるとして、繰り返し述べているものである(M2-p. 36)。これがマテシッチの会計評価への態度、すなわち多元評価の立場を端的に表わしたものとなっている。取得原価や市場価格などの評価基準のうちの一つだけを採用する単一評価に対して、これらの評価基準の幾つかを併用する多元評価はマテシッチの年来の持論である⁴⁾。

マテシッチによれば、取得原価基準だけの単一評価で十分なのは、法律目的に役立つために利用するときだけであり、経営管理目的にも会計を役立てようとするならば、二元評価もしくは多元評価が望ましい、あるいは不可欠であることが多いのである(M1-p. 30)。そして、経営管理目的のための多元評価の重要性・不可欠性を現在価値法による投資意思決定を例にとり、およそ次のように説明している(M1-pp. 29-30)。

資産を取得するか否かという投資意思決定において、どのような測定値が

4) マテシッチの多元評価論は、彼自身の機能的評価論からの帰結でもある。これについては、前掲の拙稿を参照されたい。

必要とされるか。例えば、タイプライターの取得を考えた場合、A品の取得価格が150ドル、B品が220ドル、C品が500ドルと仮定してみる。この取得価格もしくは市価だけでは、タイプライターを購入すべきか、あるいは、どのタイプライターが良いのかは決定できない。この意思決定を行なうには、それぞれのタイプライターから期待される将来（割引）収益なり、類似の主観価値なりを測定（推定）して、市場価格と比較しなければならない。将来の純現金収入の割引額（現在価値）から取得原価を差し引いた額がプラスであれば、タイプライターは購入すべきである。また、プラスの額のタイプライターが二つ以上あれば、高い額のほうが選ばれるのは明らかである⁵⁾。

このような投資意思決定においては、資産の価値を市場の観点からと個人の観点から測定しなければならない。すなわち、2種類の測定が必要とされるのであり、一方の測定は市場価格という客観的な評価であり、もう一方の測定は現在価値という主観的な評価である。

これまで述べてきたことは投資意思決定における現在価値法の初歩的な説明とも思えるものであり、これに反論が出されるとはマテシッチの思いもよらぬことであったと推測される。チェンバースの反論は多岐にわたっており、論点も相互に関連している。そこで、これらの論点を以下のように7つにまとめ、要約した形で示すことにしたい。

- ① 将来の収益は、現時点において期待されている収益にすぎず、その量を測度と呼ぶのは正当ではない（C1-pp. 32-3）。現在価値の算定は測定の名に値しないということである。
- ② 市場価格相互の比較もしくは売却価格との比較は両者がともに測定値であるから可能であり、また、現在価値相互の比較も可能である。この両種の比較が正当であるのは、同様のもの（like things）の比較だから

5) ここでマテシッチが述べている投資意思決定は、現在価値法による投資意思決定法によるものである。詳しい説明については、経営財務論のテキスト、例えば次のものを参照されたい。諸井勝之助『経営財務講義』（東大出版会、1979年）26ページ以降。この書にも述べられているように、現在価値法は投資決定方法の代表的なものであるが、唯一のものではないことに留意されたい。

である。しかし、市場価格と現在価値は同様のものではないので比較することはできない (C2-pp. 14-5)。

- ③ タイプライターを購入しようとしている人の財産が175ドルの現金等価額しかなければ、220ドルと500ドルのタイプライターは購入できない。購入者の財産の現金等価額は投資意思決定における一つの要素であり、これとタイプライターの市場価格との比較は妥当なものであるのに、マテシッチはこうした比較については何も言及していない (C1-p. 32)。現金等価額による資産の測定はチェンバースの持論であり、ここでの反論はこの持論を強調したものである。
- ④ 個々の資産から得られる純収入がわかれば、資産の現在価値を計算することはできるが、大多数の資産についてその現在価値を個別に決定することは不可能である (C1-p. 34)。
- ⑤ 現在価値を用いるという提案は、投資計画案の評価に関連するものであって、資産の評価に関連するものではない。投資計画案であれば分離して評価することが可能であり、前述した資産の個別評価の場合におけるような問題はない (C1-p. 34)。
- ⑥ 現在価値に基づく貸借対照表では、代替的な投資計画案を選択する経営者の能力を向上することにはならない。現在価値の見積りは、時々刻々、変化するからである (C1-p. 34)。
- ⑦ 現在価値は測度ではなく、経営者の個人的な意見にすぎず、外部の間には理解しにくいものである (C1-p. 35)。

以上の論点のうち、マテシッチとチェンバースの間で最も見解が相違したのが①の論点である。現在価値の計算が測定とは機能の異なる評価にすぎないとするチェンバースと、測定的一种としての評価であるとするマテシッチとが激しく対立しているところであり、次節以下の主題となるところである。

②の論点については、マテシッチは、市場価値も現在価値も現在の状態もしくは事象に言及しているものであり、その数値が互いに比較できないとは考えていない。この比較は単に妥当であるというだけでなく、不可欠のもの

であり、チェンバースがこうした経済的な事実を否定しているようで、当惑しているだけである (M2-p. 38)。マテシッチならずとも、市場価格と現在価値が比較できないという主張には当惑するだけである。投資決定法としての現在価値法が否定されかねないからである。『財務管理』と題する著書を処女作とするチェンバースだけに、その真意が計りかねるところである。

③の論点については、これは資本制約の問題であって、ここで論ずる投資決定モデル外の問題である。マテシッチは、この問題が現在価値法を排除する理由となっていることに理解ができないとしている (M3-p. 21)。ましてや、これがチェンバースの主張する現在現金等価額による会計の根拠となるかのような説明には、我々としても理解できないことである。

④の論点はチェンバースの言うとおりでであろう。この点についてはマテシッチも何も述べていない。

⑤の論点は、現在価値の計算が投資計画 (project) に適用されるだけで、資産には適用されないということである。確かに、財務管理論の文献では、投資計画が計算の対象となっていることが多いようである。しかし、経済学の文献では、資産価値の計算にも用いられているのである。マテシッチがこの点について何も述べていないのは、反論するまでもないことであると考えたからではあるまいか。

⑥と⑦の論点については、マテシッチは、現在価値を貸借対照表において公表すべきだとは主張していない、と反論している (M2-p. 36 footnote)。資産の現在価値を外部の一般大衆に開示することは経営者の最高機密を漏らすことにもなりかねないと論じていた (M1-p. 30)。それゆえ、外部の人間が理解できるかどうかは、問題外のことであろう。

マテシッチは、多元評価の有効性を例示するために現在価値をとりあげた。これに対するチェンバースの反論は、会計における現在価値の計算に向けられたものであった。現在価値に対する両者の解釈がかなり相違するものであることが、論争の過程で明らかになってきたと思われる。以下の節では、現在価値の問題を手掛りとして、両者の測定観、評価観ならびに会計観をも検

討することにしたい。

3. 「測定」概念の対立

現在価値の計算が測定の名に値するかどうか。この問題に答えるには、測定概念の検討が必要とされる。マテシッチとチェンバースは共に、測定の代表的定義として名高い心理学者スティヴンズの定義、すなわち「測定は規則に従って物もしくは事象に数詞を割り当てることである」という定義に依拠している。このスティヴンズの定義が簡単なものであるだけに、その解釈、ひいては測定概念の定義が両者の間で大きな相違を見せることになる。しかも、両者が共に科学哲学や心理学の文献を参照したうえでの結果が異なっているのである。議論の出発点として、チェンバースが掲げた測定の4原則(C1-p. 32)を述べ、次に、この原則の順序に従って両者の見解の相違点を説明することにしよう。

- ① 測定が可能なのは、以前もしくは現在経験していることに関してである。
- ② 測定が行なわれるのは物の性質に関してであって、物そのものに関してではない。測定される性質は、明確に規定されるか、文脈において暗に示されるべきものである。
- ③ 測定は一般に認められた、もしくは知られた尺度を用いるのが普通であり、これによって測定者以外の人々は測定結果を利用することができるようになる。
- ④ いかなる状況においても、異なる物についての別個の測定値を加えたり関連させたりする場合には、すべての物に対して同じ規則もしくは整合的な規則を適用しなければならない。

この4原則については、マテシッチは不完全でとりとめのない原則であると評している(M3-p. 18 footnote)。ともかく、話を進めてみることにしよう。

- ①の原則によってチェンバースが主張しようとするのは、概略、次のよ

うである。すなわち、以前もしくは現在経験していることが測定されるのであり、架空の事象や想像による事象、未来の事象に数詞を割り当てることは話にもならない。これらの事象は観察できないからである (C1-p. 30)。現在価値の計算も未来の事象に係ることであるから、測定の範囲から逸脱しているのである。現在価値の計算の問題は次節で論ずるとして、チェンバースは、経験もしくは観察を強調することによって、とりわけ未来事象の測定を批判し、測定概念を狭く規定しているのである⁶⁾。

これに対してマテシッチは、物や事象に数詞を割り当てる行為を評価と呼ぼうが、推測と呼ぼうが、測定と呼ぼうが、ほとんど違いはないとして、たとえ未来に関する推測でさえも測定であるとしている (M2-p. 37, p. 41)。ただし、未来に関する推測といっても過去の測定に基づいたものに限定されており架空の事象などを対象とするものは排除されているのである (M3-pp. 18-9)。

この測定概念の定義が、マテシッチとチェンバースとが最も激しく対立したところである。両者は共に、自説の妥当性を立証しようとして、会計学以外の分野の学者の見解を参照したりしているのである。両者の見解を詳しく追求したところで、その間の溝を埋めることができそうにも思われない。両者の論争も、もはや口論のようになっているように感じられる。すなわち、チェンバースは、マテシッチの定義の仕方をプロクルステスのベッドになぞらえ、測定の概念を無理に自己の規準に合わせようとしていると非難している (C2-p. 17)。マテシッチもまた、チェンバースが立法者でない限り、測定という用語の妥当な用法など現在のところ存在しないと反駁するのである (M3-p. 23)。

6) ベッドフォードも指摘するように、観察不能物 (unobservables) にほとんど注意を払わないのが、チェンバースの会計理論の一つの特徴である。Norton M. Bedford, "The Impact of Chambers on the Scope of Accounting: An Analysis and Extension," *Abacus*, Vol.18 No. 2 (December 1982), pp. 116. しかし、測定対象に対する観察や経験を強調すればするほど、自身の売却価格による会計の主張の墓穴を掘る結果となる。所有している資産や負債についての売却価格は、原理的に言って、観察や経験をすることができないからである。これについては、前掲の拙稿を参照されたい。

②の原則については、マテシッチは、性質について測定が行なわれるのは自明のことであり、些細で異議のない項目であるから、これについて時間を浪費しないとしている (M3-p. 18)。この自明とも思える命題に対して、性質ではなくて関係が測定されるという異見を我々は持っているが、別の機会に論じたことであるので、それを参照して頂くことにしたい⁷⁾。ただ、マテシッチが市場価値が市場と資産の関係に、主観価値が購入者と資産の関係に関連すると述べていることは、我々の見解に近いものを感じるのである (M2-p. 39)。

③の原則が述べていることは、測定尺度は測定者の当面の状況に応じて作られる個人的な尺度であってはならず、測定者や測定値の利用者などのすべての人々に受け入れられている公共的な尺度でなければならないということである (C1-p. 31)。公共的な尺度であってはじめて、測定値を理解し解釈することが一般に可能となるからである。これに対してマテシッチは、このような公共的な尺度で未来に関するある個人の現在の評定を測定することは望ましいが、この目的のためにはそのような公共的な尺度は存在していないし、また現代測定論においても規定されていないと反論している (M2-p. 38)。現在価値は個人の評定を表わす方法の一つであり、より満足のいく方法が将来において開発されることを望んでいるとも付け加えているのである。現在価値の計算がチェンバースのいう公共的尺度ではないことはマテシッチも認めるものの、マテシッチの立場では、それでも測定に該当すると考えられている。公共的尺度という用語によってチェンバースが何を意味しているかは必ずしも明確ではない。これによって測定概念が限定されることには、マテシッチならずとも疑問が持たれることであろう。

④の原則が意味することは、測定において異なる規則に従っているならば、たとえ同じ尺度を用いたとしても、異なる性質が測定されていることになる。あるいは、そのような測定値は加算すべきではない。いずれにせよ、異なる

7) 拙稿「会計測定論の方法論的基礎」、『山口経済学雑誌』、第31巻第5・6号(1982年3月)。

規則に従って得られた測定値は加算したり関連させたりしてはいけないということである (C1-pp. 31-2)。「関連させる」ということで「比較する」ことも含意していると思われる。チェンバースは現在価値が市場価格と同一の性質を測定しているか別の性質を測定しているかのいずれかであり、前者であれば現代の測定論者の見解に反している。また、後者であれば、別の性質であるから、比較することはできないと考えていると推測される。マテシッチは両者が同一の性質を測定するとは述べていないと反論している (M2-p. 39)。チェンバースの論法では、別の性質を対象とする測定値であれば比較できないことになる。しかし、この問題は前節の「同様のもの」の比較の問題と同じになってしまうので、再述する必要はなかろう。「この世に二つのものがまったく同じだということはないから、チェンバースの意味での『同様のもの』も比較されることはない」(M3-p. 23) というマテシッチの発言を付け加えておくことにしたい。

4. 現在価値は測定されるか

現在価値が単なる意見にすぎないとするチェンバースの論拠を、再度、述べておこう。「ところで、将来の収益 (benefits) は現在のところ期待された収益にすぎないのであり、その量を『測度 (measures)』と呼ぶのは正当ではない、ただし、キャンベルやスティヴンズ、ブンゲの説明や結論に制約されないとすれば、話は別であるが」(C1-p. 33)。ちなみに、ここで引き合いに出された人物は、測定論の近代と現代を代表する人々である。チェンバースによれば、現在価値は未来の事象であり測度ではないから、測定の対象にはならないというのである。

これに対するマテシッチの反論を述べてみよう。前節において、未来事象も測定の対象になること、測度の概念が未来事象を排除してはいいないこと、この点についてのマテシッチの見解に触れておいた。マテシッチがチェンバースの誤解と考えているものに、現在価値が未来事象だとしている点があ

る。この点については、現在価値は現在価値と呼ばれており、未来価値ではないとして、次のように反論している。「したがって、現在価値を決定する究極の目的は未来を評価することではなく、現在の状態を評価することである。次の2点をチェンバースに納得させるに心理学者や神経学者の手を借りる必要もなかろう。すなわち、(1) 未来に関する期待は現在の情緒の状態 (emotional state) であり、(2) 情緒の状態は一つの事象もしくは一連の事象である」(M2-p. 37)。現在価値の現在性を説明した後に、マテシッチは、現在価値の計算が、他の測定や推測から導出される間接測定の一例であると主張するのである (M2-p. 41)。

マテシッチの反論に対するチェンバースの批判は、次の2点に大別されよう。ひとつは、現在の情緒の状態を評価することは応用心理学の領域に属することであろうが、そこでも貨幣尺度によって情緒の状態を評価することはないということである。そもそも、現在価値の計算は情緒の状態とまったく関連がないのである (C2-p. 14)。もう一つの点は、間接測定とは関連する物を測定し、その測定値を公式に入れて当の測定対象の測定値を得る方法であるのに、未来に関する現在の期待の推測値を使っており、また割引法も自然科学の公式とは異なっているということである (C2-pp. 15-6)。

これに対してマテシッチは次のように反論している。情緒の状態がすべて貨幣単位で表現できる価値だとは言っていない。単に、現在価値はある情緒の状態、ある特定種類の状態すなわち選好の順位付けを表わしているに過ぎないのである (M3-p. 21)。また、現在価値の計算も他の間接測定より拡張されてはいるが、最終的には観察可能物に基づいているのであって、十分に間接測定の名に値するのである (M3-pp. 20-1)。

両者の見解は互いに相手の言葉の用法を批判するなどして、錯綜するばかりである。もつれた話を整理するためにも、現在価値の意味を再確認することから議論を進めていきたい。

現在価値は資本化価値もしくは資本還元価値とも呼ばれるものであり、その特徴は貨幣の時間価値を考えていることである⁸⁾。すなわち、貨幣の時間価

値としての利子を考慮して、未来に流入する資金もしくは収入を利子率によって割り引くことによって得られるのである。

マテシッチは現在価値を、市場価値と対比する意味もあつてか、主観価値と呼んでいる。現在価値は、未来に対する経営者の推測を伴うことから、主観価値と呼ぶことに問題はないが、利子率という要素を考える点では社会的な面も持っていると思われる。例えば、チェンバースが、現在価値が必ずしも選好を意味しないとして、ある時点までに現金を必要とする人は、現在価値は高いがその時点までに全く現金の入らない投資計画案よりも、現在価値は低くても現金の入る投資計画案を選好すると述べている。これは、未来収入の個人的な価値評価の問題である。マテシッチの主観価値という用語は、個人的な価値評価も現在価値も包括するものであり、現在価値は主観価値の代表例の一つにすぎないのである (M2-p. 38)。

再びマテシッチとチェンバースの論争に戻ろう。マテシッチが情緒の状態という、いささか奇異な表現を用いたのは、彼の評価観に基づくものである。マテシッチによれば評価とは価値の測定であり、「特定の行為に関して選好を表わすために規則に従って物もしくは事象に数詞を割り当てる手続」であると定義しているのである。⁹⁾ 選好を価値とも効用とも言え換えても問題はなかろう。とにかく、マテシッチが情緒の状態という表現によって意味するものは、これらのことなのである。決して、チェンバースの言うような「憶病さ」や「攻撃的」といったものと同列の事柄ではないのである。それでもチェンバースが価値や効用といったものは測定の対象とはならないと考えるとすれば、まさに測定概念の定義が違ふとしか言いようがなかろう。しかし、チェンバースが依り所としたスティヴンズは、まさに効用の測定について論じているのである。¹⁰⁾ これは、チェンバースの単なる見落としにしては重大な過失であろう。

第2の論点である、現在価値の計算が間接測定に該当するかという問題に

8) より詳しい説明は、諸井、前掲書を参照されたい。

9) R. Mattessich, *Accounting and Analytical Methods* (Richard D. Irwin, 1964), p. 144.

移ろう。この問題では、割引法を用いて未来値から現在価値を計算する方法は間接測定ではないとするチェンバースに分があるように思われる。しかし、測定概念と同様に、間接測定という概念も一義的に確定されているわけではないので、マテシッチのように拡張した用法もまったくの誤りだとは言えない。したがって、現在価値の計算が間接測定であるかどうかを問題にするのではなく、その計算方法が測定の名に値するかどうかの問題であろう。この点では、評価が規約的測定であるとするマテシッチの主張が重要である (M2-p. 40)。評価が規約的測定であるとするならば、科学的な用法での間接測定ではないから現在価値の計算は測定に値しないとするチェンバースの批判は意味を失ってしまうであろう。ところが、この点についてチェンバースは論客の彼にしては珍しく、まったく何も述べていない。測定概念を自然科学的な測定を手本にして狭く厳格に考えようとするチェンバースにとっては、規約的測定という概念はあまりにもいい加減な概念としか見えないのであろう。しかし、これに目をつむり、測定概念を狭く定義することは、マテシッチの言うように、「立法者」という謗りは免れられないことになる。

5. 評価と測定

評価と測定の関係を問う論点が、マテシッチとチェンバースとで最も激しく対立するところである。両者とも、現在価値の計算が評価であることには意見が一致している。しかし、それが測定であるか否かについては対立する。

10) 参考のため、スティヴンズの論文から関連する文言を引用してみよう。「主観価値は、経済学者が『効用』という用語によって示すものであり、経済学者はこれを『ユーティル (utiles)』という主観的な単位で測定しているというのである。問題は、効用をユーティルで測定する方法が、光の心理的な明るさをブリル (brils) で、音の心理的な大きさをソン (sones) で測定するのと同じかどうかである」(p. 46)。「精神物理学の諸法則が効用についても適合するということは理にかなった推測である。というのは、明らかに、効用は、心理的な明るさと同様に、人間が環境という外部形態に対して示す反応に与えられた名称であるからである」(p. 52)。S. S. Stevens, "Measurement, Psychophysics, and Utility," in C. W. Churchman and P. Ratoosh, eds., *Measurement: Definitions and Theories* (J. Wiley & Sons, 1959).

マテシッチの場合では、評価であるから、当然、測定にもなる。一方、チェンバースの場合では、評価であるから測定とはまったく異なると主張するのである。この対立は根深いものであり、それぞれの主著である『会計と分析的方法¹¹⁾』と『会計・評価・経済行動¹²⁾』にまで遡るものである。

前節で述べたように、マテシッチの定義によれば、評価は特定行為に関して選好を表わすために数詞を割り当てることであつた。これに対して、チェンバースの定義では、「評価は選好すること、もしくは、選好順位での順序付けである¹³⁾」。この両者の定義からすれば、評価概念については見解が一致しているようにも見える。しかし、少し詳しく検討すれば、両者は評価概念については異なる意味内容を与えていたことが判明する。現在価値の計算が評価であることに両者の見解が一致しているように見えるのは、単に表面的な一致にすぎないのである。

評価と測定の区別に関するマテシッチの見解は比較的簡単である。すなわち、価値の測定が評価であると規定しているのである。もう少し詳しく言えば、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分野が評価とされるのである¹⁴⁾。したがって、マテシッチにとっては、現在価値の計算が評価であれば、それが測定であることは当然のことなのである。

次にチェンバースの見解であるが、以前彼は次のように述べている。「会計やこれと関連する経済計算に関する分献では、評価と測定とが、また価値と測度とが混同されている。我々の見解では、この二つは特徴の異なる種類であり、その機能が異なることを考えて区別しなければならないのである¹⁵⁾」。この区別は選択と行為に関する文献においてしっかりと確立されていると言う。(C2-p. 17 footnote)。また、会計の分野においては評価と測定が同義語として用いられることが多いが、明瞭にするためには、まったく異なった操

11) Mattessich, *Accounting and Analytical Methods*.

12) Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (Prentice-Hall, 1966)

13) *Tbid.*, p. 56.

14) Mattessich, *ibid.*, p. 143.

15) Chambers, *ibid.*, p. 42 footnote.

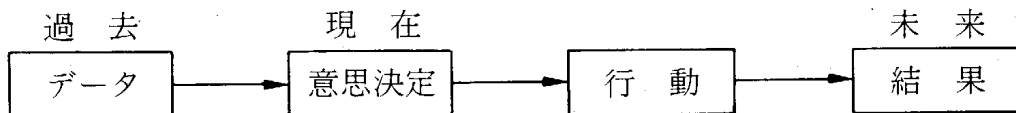
作を示すものとして用いるべきだと主張するのである (C2-p. 30)。では、測定と区別される評価とはどういうものか。それは、目的に対して手段が持つ相対的な効用に係わるものであり、手段の評価は目的の価値から導出されるというのである¹⁶⁾。こうした意味での評価についてチェンバースは詳しく述べているが、それを次のように要約している。すなわち、「評価は主観的であり、相対的であり、一時的なものであり、予想によるものであり、そして、研究することのできないものである¹⁷⁾」。前にも述べたように、チェンバースにおいては、評価は予想によるものであるのに対して、測定は過去もしくは現在に関する観察に基づくものであり、この点が評価と測定を区別する特徴のなかでも重要なものなのである。

評価と測定とを峻別しているとチェンバースが述べている選択と行為の理論が具体的に何を指すのか明確ではないが、これに関連すると思われる意思決定論と情報論を参照してチェンバースの見解を検討してみよう。

意思決定とは、代替的な行為のなかから一つの行動のコースを選択することである。そして、この意思決定には、次の三つの基礎的な段階が含まれる¹⁸⁾

- (1) それぞれの行動の結果が予測されている。
- (2) 結果は、望ましきのある尺度によって評価されている。
- (3) 目的に土台をおく意思決定のための規準によって、実際の選択が行なわれる。

意思決定のプロセスを時間の経過との関連でみると、図1のようになる。



第1図¹⁹⁾

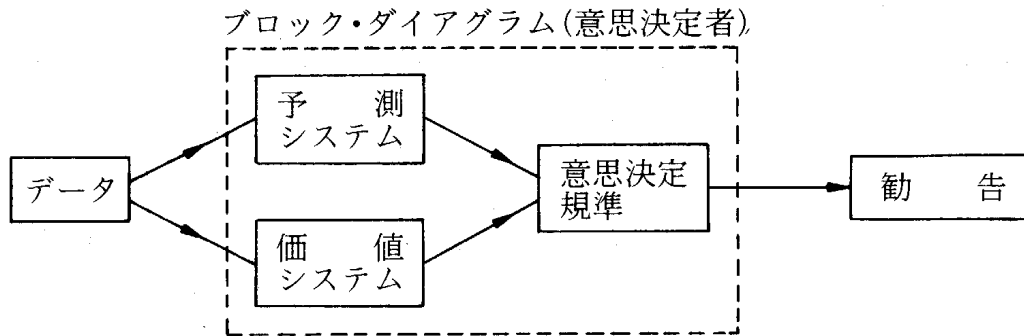
16) *Ibid.*, p. 47.

17) *Ibid.*, p. 56.

18) I. D. J. ブロス (犬田 充・訳) 『デジジョン・メーカー』 (講談社, 1970年), 32ページ以下を参照されたい。

19) 前掲書の36ページの2.01図と37ページの2.04図を合成したものである。

先に述べた意思決定の三つの段階を含めて、意思決定のプロセスは次のように示される。



第2図²⁰⁾

ブロック・ダイアグラムとして表示されている意思決定者もしくは意思決定システムに過去の情報がデータとして入力される。意思決定自体は予測的なものであり、未来について予想しなければならない。予測システムからは、それぞれの行動についての結果のリストとその確率が得られる。価値システムからは結果についての評価が得られる。これらと比較する意思決定の規準を適用することによって、行動のコースの勧告が得られるのである。

他方、情報論の分野では、情報の機能を認知作用・評価作用・指令作用とに分け、それに応じて情報を認知情報・評価情報・指令情報とに分類する²¹⁾。そして、動物から人間、社会、そして自動制御機械に至るすべての自己保存系はこれらの情報を処理している。意思決定を例にとってみれば、言語的な認知情報（知識や理性的認識）に言語的な評価情報（価値判断）を加え、言語的な指令情報（意図や意思、計画や政策）へと情報の変換あるいは処理を行なっているのである²²⁾。

意思決定論と情報論との対応関係は明らかであろう。予測システムが認知情報と、価値システムが評価情報と、勧告が指令情報と対応する。異なる点

20) 前掲書の43ページの2.08図を転用した。

21) ここでの説明は次の論文に基づいている。詳しくはこれを参照されたい。吉田民人「情報科学の構想」, 吉田民人・加藤秀俊・竹内郁郎『社会的コミュニケーション』(培風館, 1967年) 所収。

は、意思決定論では予測システムと価値システムが並列的な関係にあったものが、情報論では認知情報と評価情報が直列的關係にあることである。これは観点の相違から生ずるものであり、今は問題としなくても良からう。

チェンバースが評価と測定を峻別するのは、評価情報と認知情報の区別によるものと思われる。²³⁾ チェンバースでは、測定が数詞による認知情報であると考えられているとみてよい。数詞を用いる評価であっても、それは認知情報とは区別された評価情報にすぎないことになる。このように考えれば、チェンバースの主張にもそれなりの根拠があると言えるのである。

しかし、このことはマテシッチによる「評価」の用法が誤りだということの意味するものではない。情報を数詞による情報と数詞以外の言語による情報とに分けると、第3図に示すような分類体系が得られる。

この第3図で言えば、マテシッチの用法での「評価」は、彼の定義が示すように、数詞による評価情報に該当すると考えられる。例えば「良い」とか「悪い」という言語による評価情報は、マテシッチの関心領域にはなかったと言えよう。彼の立場であれば、認知情報であれ評価情報であれ、数詞による情報が測定に該当するのである。

これに対してチェンバースは、測定概念を数詞による認知情報に限定していたと思われる。しかも、公共的尺度といった概念を持ち出すなどして、数

22) 吉田民人教授は、認知情報から指令情報に至る変換はあらゆる情報処理の究極的な結果ないしは目的であって、情報科学の最終課題は、この情報変換の記述的および規範的理論の構築以外のなものでもないと主張しておられる。また、心理学や行動科学、経済学の行動理論もこの情報変換の記述的ないし規範的理論である、とも説かれている。吉田、前掲論文、104ページ。

23) 同じように情報の機能から考察された青柳文司教授は、測定と評価は機能を異にしていると説いておられる。そして、表現論の観点から、測定は評価の一角であり、測定理論は評価理論の一部とみるのが正当ではなかろうかと述べられ、マテシッチとは逆に、測定より評価のほうが包括的な概念であるように説明されている。青柳文司「測定と評価」、『会計』、第114巻第5号(1978年11月)、56ページ。しかし、これはむしろチェンバースの測定観と根本的に対立する見解である。この見解は、認知情報にも価値評価が色濃く反映されるという、情報処理の記述的理論を踏まえたうえでの議論であると言えよう。この立場では、認知情報から評価情報へと一方通行的に変換されると考えるのではなく、情報の認知作用にも評価作用が関与すると考えるのである。

情報作用による分類

		認 知	評 価
記号の種類による分類	数詞以外の言語	言語による 認知情報	言語による 評価情報
	数 詞	数詞による 認知情報	数詞による 評価情報

第3図

詞による認知情報よりもさらに狭く測定概念を規定していると言えるのである。他方、評価概念については、先に述べた特徴付けからも理解されるように、評価情報一般に、しかもきわめて主観的な評価情報に該当すると考えているのである。チェンバースは情報の認知作用と評価作用が峻別されると思っているようである。彼の用法での「測定」と「評価」は認知情報のなかでも極めて客観的な部分と評価情報のなかでも主観的な部分とに位置付けられている。それゆえ、チェンバースにとっては測定と評価は絶対に相容れないものなのである。

マテシッチとチェンバースの見解をこのように整理すれば、数詞による評価情報に該当する現在価値の計算が測定であるか否かはさほど重要なものではない。言葉の問題あるいは定義の問題であるからである。より重要な問題は、会計情報が認知情報か評価情報かという点である。チェンバースの見解では、現在価値の計算や取得原価主義会計は、評価である、測定ではない、などの理由から排除されてしまう。売却価格による会計だけが認知情報としての測定となるのである。ところが、マテシッチの立場では、たとえ売却価格による会計であっても、価値を対象とする評価情報となるのである。売却価格による会計が評価であるか否かは、直接的には評価観の相違であるが、これが会計が価値を扱うか否かという、いわば会計の本質観の問題とも直結

するのである。この点の理解がマテシッチとチェンバースの見解が最も相違するところなのである。

6. おわりに

以上でマテシッチとチェンバースの論争を我々なりの順序で追ってきた。様々な問題点とそれに対する見解の相違が現われ、論争は混乱するばかりである。その原因としては、測定と評価の区別の問題でみられたように、両者の依拠する議論領域が異なり、また互いにその点に気付いていないということがあげられよう。しかし、最大の原因は両者の会計観の相違にあると思われる。チェンバースが会計を事実発見の認知情報としてとらえているのに対して、マテシッチは会計を基本的には評価情報と考えているのである。これは、経済社会において会計がいかなる機能を果しているかという問題に還元されるのではないかと思われる。これに対する我々なりの解答はいずれ提出したいと考えている。

T. A. リーが言うには、チェンバースの議論と著作は明瞭で論理的であり、常識的な性格のものであるゆえに反論しにくいものであるとのことである²⁴⁾ たしかに、チェンバースの議論は常識に訴える面が多く、反論しにくいものがある。しかし、この点も含め明瞭で論理的というよりは、レトリックのうまさを感じさせられる。この点でも、マテシッチの武骨とも思える理論構成とは対照的である。しかし内容の面からすれば、全体としてはマテシッチの見解に与したい。これは、測定論や科学哲学といった他の学問領域の情報を得たうえでの我々なりの意見である。

24) Thomas A. Lee, "Chambers and Accounting Communication," *Abacus*, Vol. 18 No. 2 (December 1982), p. 162.