

会計測定の信頼性について

——FASB 概念の検討——

永 野 則 雄

1. はじめに
2. 信頼性の概念
3. 表現の忠実性の概念
4. 検証可能性の概念
5. おわりに

1. はじめに

アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board ——以下, FASB と略称する) は, 1978年から公表している「財務会計概念の表明 (Statements of Financial Accounting Concepts)」の第2号として, 1980年に「会計情報の質的特徴 (Qualitative Characteristics of Accounting Information)」——以下, ステートメントと略称する——を公表している¹⁾。本稿は, そこで論じられている信頼性の概念とその要素である表現の忠実性と検証可能性の概念を検討するものである。

1) FASB, *Accounting Standards* (FASB, 1985). FASB ならびに「財務会計概念の表明」を概観するには, 次の書が役に立つ。山形休司『FASB 財務会計基礎概念』(同文館, 1986年)。

このステートメントの目的は、会計情報を有用なものにする情報の特質²⁾を検討することである[1]³⁾。会計情報を意思決定にとって有用なものとする特質の主たるものとしては適合性と信頼性が、二次的なものとしては比較可能性が挙げられている。適合性はさらに適時性、予測価値、フィードバック価値という要素に分けられ、また、信頼性は表現の忠実性、検証可能性、中立性という要素に分けられるというように、情報の特質は階層構造(hierarchy)を形成している[32]。

本稿は信頼性という特質とその構成要素だけを検討するものであるが、その理由は、我々のこれまでの関心が会計測定 of 概念的な研究にあり、これが信頼性の概念と密接に関連するからにはほかならない。信頼性の概念と並置された適合性の概念については、今のところ、我々は検討する材料を持っていない。それゆえ本稿は、ステートメント全体ではなく、その一部分の検討にすぎない。しかし、その一部分の検討は、会計測定については会計情報の概念的な探求に大きく役立つものと思われるのである。

信頼性の概念の検討から始まるけれども、信頼性の概念は表現の忠実性と検証可能性という二つの要素から成っており、むしろこれらの概念を検討することがここでの主たる課題となっている。本稿は、これらの諸概念を測定論の観点から検討することを狙いとしている。後述するように、会計情報は測定値という数字による情報だけでなく、勘定科目といった言葉による情報も含まれるので、あるいは一面的な検討になるという危惧を持たれるかもしれない。しかし、会計情報は測定値が主たる情報であり、ステートメントも測定値を念頭にして信頼性などの諸概念を提示しているので、測定論の観点からの検討という我々のアプローチも納得されることであろう。

2) ステートメントの表題では「特徴(characteristics)」という用語が用いられているが、本文では主として「特質(qualities)」という用語が同じ意味で用いられているので、本稿では「特質」を使うことにする。

3) 本稿ではステートメントからの引用については、引用したパラグラフの番号を[]の中に記入して本文において示すことにする。

2. 信頼性の概念

(1) 信頼性の意味

信頼性についてステートメントは次のように説明している。「測定値の信頼性は、測定値が表現しようとするものを忠実に表現することに基づいており、これは、測定値がそうした表現上の特質を持っていることを利用者に保証すること——これは検証によってもたらされる——を伴っている」[59]。このように、信頼性は表現の忠実性と検証可能性という二つの特質がもとになっているが、二次的な特質としての中立性もこの二つの特質と相互作用して情報の有用性に影響を与えるものとされている[62]。それゆえ、信頼性はこの三つの特質から構成されているといえるが、表現の忠実性と検証可能性が主たるものとなっている。

ステートメントは、信頼性には二つの異なる意味があるとして、薬の場合を例にして説明している[60]⁴⁾。その一つは、薬が病気を治すから信頼できるという意味である。これは、薬に期待通りの効果があるという意味での有効性と同じものである。もう一つは、薬のラベルとビンの内容とが一致するという意味での信頼性である。しかしステートメントは、この第1の意味での信頼性は会計においては「適合性」という名称で知られているものであるとして、第2の意味での信頼性を採用している[61]。

この二つの信頼性は、概念的には、区別が容易である。まず、第2の意味での信頼性は、薬のラベルと中身が一致しているか、つまりラベルの情報が薬を正しく表示しているかどうかの問題である。これは、ステートメントの

4) ステートメントは、信頼性には第3の意味もあるとして、薬の例で言えば、薬には好ましくない副作用が隠されていないということを挙げている[60脚注]。会計について言えば、FASBの基準には経済的に好ましくない影響を持つものがある、といったことである。しかし、こうした副作用は、コスト・ベネフィット分析において考慮されるコストとして見るべきものであるとして、ここでの議論の対象とはされていない。

いう表現の忠実性の意味することにほかならない。これに対して第1の意味は、薬それ自体が病気を治すのに役立つかどうかである。すなわち、薬に期待通りの病理的な効果があるかという、ある種の因果関係が問題になっているのである。両者が区別しにくい点とすれば、ラベルに表示される効能書であろう。しかし効能書での信頼性は、病理的な効果が果たして期待できるかどうかという、第1の意味での信頼性が問われることになる。

ステートメントはまた、〈予測子 (predictor) としての信頼性〉と〈測定値 (measure) としての信頼性〉とを区別している[75]。これらはそれぞれ信頼性の第1と第2の意味に対応する。この2種類の信頼性は気圧計を例にして説明されているが、それによると、気圧計の数字が実際の気圧を正確に表していることが〈測定値としての信頼性〉であり、気圧計で明日の天気予報できることが〈予測子としての信頼性〉となる。〈予測子としての信頼性〉や〈測定値としての信頼性〉という用語は使われていないものの、同じように気圧計と天気の関係が例示されているところから、この2種類の信頼性は井尻教授による区別に基づくものであることは明らかである⁵⁾。

井尻教授は、測定値の利用者を中心にその使用目的の面から考え、会計測定信頼性としては〈予測子としての信頼性〉を重視している。これに対してステートメントは、既に見たように、それを適合性の問題であるとしている。そして予測値の正しさはデータにもまして予測モデルに依存することから、会計情報の信頼性を評価するためには〈予測子としての信頼性〉は使用できないという。すなわち、天気が良かったからといって、その前日の気圧計の示した高い数値がその日の気圧を正しく表示していたとはいえないのである。先の例を用いれば、ある薬を服用して効能書通りの結果が得られたからといって、その薬がラベルに表示された薬であるかという判定には使用できないということになる。別の薬でも同じような効果が得られる場合もあるからである。〈予測子としての信頼性〉については後で再度述べることに

5) 井尻雄士『会計測定基礎』(東洋経済新報社, 1968年), 186頁。

したい。

ステートメントが信頼性に二つ（あるいは三つ）の意味があるといっても、それは会計の信頼性についての用法を挙げたものであって、他の分野、例えば行動科学の測定論における信頼性を参照した訳ではない。この点については、井尻教授はその信頼性の定義を行動科学の測定論でいう信頼性の定義とは異なるものと断っている⁶⁾。ステートメントがこの分野での信頼性の概念に触れなかったことは、その分野の妥当性の概念が表現の忠実性の概念と類似していると言及していることとは対照的であり、それに触れなかった理由は理解しがたい。何故なれば、信頼性と妥当性とは行動科学の測定論の主要概念であり、妥当性の用語だけを見付けて信頼性の用語は気付かなかったというのは考えられないからである。この行動科学の測定論でいう信頼性については、後で検証可能性との関連で言及することにしたい。

日常用語において「信頼できる」と言う場合、状況に応じて様々な意味が与えられると思われるが、会計に関して言えば「情報として信頼できる」あるいは「信頼できる情報」ということになるだろう。会計情報が情報として信頼できるということは、「新聞報道は情報として信頼できる」という場合と同じような意味であろう。ステートメントにおける信頼性を構成する表現の忠実性と検証可能性、さらには中立性もこうした〈情報としての信頼性〉から発想したものと思われる。すなわち、情報は事実を忠実に表すだけでなく、証拠がなければならない。また、偏向がないという意味で中立でなければならない、というようにである。とはいえ、これらの諸概念を新聞報道などから借用したというのではなく、会計が本来的に情報であることから、会計学においても同じような考えが思いつかれていたと言える。すなわち、真実性

6) 井尻『基礎』, 61頁脚注。なおヴィクレイによれば、情報経済学においては適合性の意味で「信頼性」が使われているとのことである。彼によれば、情報システムが信頼できるということは、それが役立つとみられる目的に役立つことができることと同じである、という。Don W. Vickrey, "Normative Information Qualities: A Contrast Between Information-Economics and FASB Perspectives," *ABACUS*, Vol. 21 No. 2 (1985), p. 125.

や客観性という概念がそれである。ステートメントは、表現の忠実性と検証可能性をこれらに代わる新しい観念を包含する新しい用語として、すなわち、新しい酒を盛った新しい皮袋として提出しているものといえよう⁷⁾。

(2) 信頼性と表現の忠実性・検証可能性との関係

ステートメントによれば、信頼性は適合性ととも会計情報が意思決定にとって有用であるために欠くべからざる特質である。そして、適合性や信頼性は更に幾つかの要素に分析される[33]。信頼性について言えば、それは表現の忠実性と検証可能性という二つの主たる要素と中立性という二次的な要素によって構成されている。表現の忠実性と検証可能性の概念を検討するに先立って、これらの上下関係が一体どういうものであるか検討することにしたい。これは、ステートメントと同じような試みにおいても諸特質の階層構造が考えられており⁸⁾、こうした階層構造の性格を究明することにもなるからである。

ステートメントは、信頼性が幾つかの要素(components)に分析されると述べているものの、その要素と信頼性との間に想定されている関係について何ら言及していない。「要素に分析される」という言い方から、例えば水という分子が酸素と水素の原子に要素分解されるように、信頼性は表現の忠実性と検証可能性とに分解されると考えられる。水の場合には、酸素と水素

7) 新しい皮袋である「表現の忠実性」と「検証可能性」という用語に関して言えば、「表現」は直接的には測定論での表現定理から来たものと見ることができる。これに関しては、次の拙稿を参照されたい。「取引の関係性と会計測定値」、『会計』、第131巻第5号(1987年5月)。更に言えば、「表現」は言語論や記号論の盛んな現代のキーワードの一つである。また、「検証可能性」は1930年前後に栄えた論理実証主義の主要概念であった。既に母体となる論理実証主義が廃れたとはいえ、「検証可能性」という用語には「科学的」というイメージがまわり付いているので、会計学に古くからある「客観性」という、言わば手垢の付いた用語よりも好まれたのではないかと推察される。

8) 例えばスネーブリは、信頼性は検証可能性と不偏性から成るものとしている。Howard J. Snavely, "Accounting Information Criteria," *The Accounting Review*, Vol. 42 No. 2 (April 1967)

の割合とその合成の過程が問題であるにしても、その両者とも必要である。有用性が適合性と信頼性とに分解されるとみれば、いずれにウエイトが置かれているかは別にしても、一方が主であって、他方がそれに従属するといった関係はない。この点では、水の場合と同じようなものであろう。すなわち、有用性＝適合性＋信頼性、となり、有用性の概念規定は、適合性と信頼性の概念規定とに還元されてしまう。

しかし信頼性の概念規定についてはどうであろうか。先に挙げた信頼性の概念規定から理解されることは、表現の忠実性がその中核となっており、もう一方の要素である検証可能性は表現の忠実性を保証するという役割を持っており、それゆえ、表現の忠実性に対して従たる位置を占めているということである。もっとも、検証可能性が表現の忠実性の保証するといっても、「会計情報の検証は、その情報の表現の忠実性が高いということを請け合うものではない」[89]とあるように、検証される、あるいは検証可能性が高いからといって表現の忠実性が高いことを意味しない。検証可能性の程度と表現の忠実性の程度に相関関係があれば、表現の忠実性と検証可能性のいずれか一方は不要となり、信頼性の概念は一つのみで規定し得ることになる。しかし、このような相関関係は考えられていないから、その両者が信頼性の構成要素として残されていると見られる。信頼性のもう一つの要素である中立性は初めから二次的なものであることが示されているので、差し当たって考える必要はなからう。

ところで、ステートメントに先立つ討議資料では、こうした特質の階層構造が抽象のレベルの違いとして捉えられていた⁹⁾。例えば個々の住居(residence)は、一戸建住宅(house)とアパート(apartment)に抽象・分類され、それがさらに居住用建物(residential building)へと抽象される¹⁰⁾。しかし、こうした抽象のレベルを特質の階層構造に適用することの不

9) *FASB Discussion Memorandum* (FASB, 1976), par. 322.

10) *FASB Memorandum*, par. 323.

合理さはすぐに理解されよう。個々の住宅に相当する個々の要素があって、その抽象されたものが表現の忠実性と検証可能性であり、それをさらに抽象したものが信頼性となってしまふのである。特質の階層構造は、居住用建物の例で言えば、それが一戸建住宅とアパートに分けられるといった構造ではなく、居間・寝室・台所などから構成される構造になっているといえよう。こうした不合理さが理解されたためか、ステートメントにはこうした議論の形跡さえも見当たらない。

話を元に戻そう。有用性の概念規定が適合性と信頼性の概念規定に還元されるように、信頼性の概念規定も表現の忠実性と検証可能性（並びに中立性）の概念規定に還元され得るのであるだろうか。そうであれば、信頼性の概念を一つの用語で表すか二つの用語で表すかという、表示の精粗の違いに過ぎなくなる。有用性の概念とそれを構成する他の諸概念との関係もそのようなものであれば、特質の階層構造におけるレベルの問題も、有用性の概念を詳しく述べたに過ぎず、強いて上下の階層を設ける必然性は、説明の便宜を別にすれば、無いものとなろう。この点がどのように考えられているのか、ステートメントからは読みとることができない。

同じように信頼性の問題を考えているジャギは、信頼性の諸要素を信頼性の概念の〈代理 (surrogates)〉と見ている。階層構造に対する興味ある見方であると思えるので、参考として取り上げることにしたい¹¹⁾。

ジャギは信頼性を、ステートメントとほぼ同様に、表現しようとする事象の真なる記述として概念規定している。そして、報告が特定の利用者に対して行なわれる場合にそのニーズに従って情報は処理されることになり、情報の信頼性が高くなると考えている。しかし、一般的な外部報告となると情報の外部利用者を識別することが難しくなり、その情報ニーズが分からなくなるため、利用者による信頼性の認識は確定し難いものとなる。そこで、財務

11) B. L. Jaggi, "The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures," *The International Journal of Accounting*, Vol. 10 No. 2 (Spring 1975), p 76.

諸表に開示された情報の適切性と正確性を信頼性の測定値の代理として使うというのである。ここで適切性 (adequacy) というのは適合的 (relevant) で重要な情報を含んでいるということである。また、正確性 (accuracy) というのは情報の精度 (precision) であり、検証可能性と不偏性に基づいて決定される。

ジャギの見解では、利用者が特定しておれば情報の信頼性は決定できるが、一般的な報告では信頼性は決定できない。そこで、財務諸表の作成過程を検討し、適切かつ正確に報告されていれば、それを信頼できるものと見做すのである。これは、間接測定もしくは規約的測定の論理と同様に、概念は規定できるがそれを直接に測定する方法がないので、測定対象と関連すると思われる指標を代理として用いて測定する方法である¹²⁾。すなわち、適切性と正確性は信頼性の代理的な尺度であり、その操作的な定義を示しているのである。それゆえ信頼性の概念内容は、適切性と正確性の概念ですべて覆い尽くされるようなものではない。レベルの違う両者の間にはズレが出来てくるのも仕方の無いことである。

ステートメントが想定する会計情報の利用者である意思決定者も、特定のグループではなく広範な集団である。この点でもステートメントの信頼性は、ジャギが規定する一般報告での信頼性と同じと考えてよからう。しかし、信頼性とそれを構成する要素すなわち下位レベルの要素については、要素とその概念内容が異なるばかりでなく、階層構造のレベルの意味も異なるように思えるのである。ここで後者だけを問題にすれば、ステートメントの場合は概念規定の精粗の違いにすぎず、ジャギのような代理関係は考えてはいないといえる。というのは、次に述べるように、表現の忠実性という概念が信頼性の概念のより具体的な、あるいは操作的な内容を与えてはいないからである。

12) 間接測定もしくは規約的測定については次の拙稿を参照されたい。「会計測定論と測定様式論 (I, II)」, 『山口経済学雑誌』, 第33巻第1・2, 3・4号 (1984年1, 7月)。

3. 表現の忠実性の概念

(1) 表現の忠実性の意味

表現の忠実性とは、測定値ないしは記述とそれが表現しようとする現象との対応ないしは一致である。また、この表現される現象とは、経済的な資源と義務ならびにこれらを変化させる取引・事象である[63]。「測定値ないしは記述 (a measure or description)」ということで、測定値だけではなく勘定科目などの〈言葉による記述〉も表現の忠実性という特質が適用されるとみられるが¹³⁾、ステートメントの説明は測定値だけを扱っているので、ここでの論述においても測定値だけを考察することにしたい。

〈現象との対応〉ということで、いわゆる〈経済的現実との一致 (conformity with economic reality)〉が想起されるかもしれないが、FASBの討議資料では、この概念は抽象的過ぎて情報規準として役に立たないとされている。例えば歴史的原価、取替原価、現在売却価値といった属性のどれが〈経済的現実〉であるかが定義されないうちは、どれが経済的現実にもっとも近いかという議論は無意味であるという。そして〈経済的現実との一致〉は適合性と信頼性の両方に係わるとして、次のような具体的な問題に分解している。すなわち、「どの属性が投資家もしくは債権者の経済的意思決定にもっとも適合的であるか。なにが適合的な属性の最良の測度であるのか」という問題である¹⁴⁾。明言はされていないが、ステートメントも属性の選択は適合性の問題であり、そのうえでの最良の測定方法の選択が表現の忠実性の問題であると考えているとみてよい。

〈測定値と現象との対応〉と言えば難しく聞こえるが、日常的な言葉を使

13) スターリングも、数による描写 (numerical depiction) と言葉による描写 (verbal depiction) という用語を用い、この両者に表現の忠実性が適用されると述べている。

R. R. Sterling, *An Essay on Recognition* (The University of Sydney, 1985), p.21.

14) *FASB Memorandum*, par. 343.

例えば、「測定値が現象を正しく表している」というのが表現の忠実性の意味するところである。この点では、我が国の企業会計原則の「真実性の原則」が要求する〈真実な報告〉と同じようなものといえよう。〈忠実な表現〉であれ〈真実な報告〉であれ、会計が情報であるかぎり、ある意味では、当たり前前の要求である。誤った情報は「情報」と言うに値しないからである。当たり前前のことであるだけに、こうしたものを情報の性質や原則として掲げる意味があるかが、逆に問われることになる。それゆえ、これらに意味を持たせるとすれば、こうした常識的な理解を超えた内容を備えたものでなければならない。

ステートメントは表現の忠実性の説明に先立って、会計表現の前提ともいふべきものを説明している。それは、利用者に専門的知識があること、測定値が不確定であること、忠実性が文脈に依存すること、この三つである。以下、これらについて述べてゆきたい。

情報がくまったくの不正表示 (simple misrepresentation) である場合がある。「例えば、受取債権が回収不能額を回収可能として不正表示する。こうした非信頼性を発見することは容易ではないかもしれないが、ひとたび発見されれば、その本質は議論するまでもない」[64]。それゆえ、こうした粉飾ともいふべき明確な不正表示については、論ずるまでもないことと見ている。しかし、微妙な問題となるのは、暖簾といった項目が運ぶ情報であるという。貸借対照表において暖簾が資産として表示されているとき、「事情を知らない読者はそれ以外には暖簾はないと考えるが、一般に認められた会計原則を知っている読者は買入暖簾だけが含まれていると理解する」[64]。すなわち、前者は貸借対照表が「表現しようとする (perport to represent)」ものに暖簾の全てが含まれると考え、後者は買入暖簾だけが含まれると考えるのである。それゆえ貸借対照表が表現しようとする対象に何が含まれ、何が含まれないかを予め知っていることが必要である。この場合、自己創設暖簾の金額が貸借対照表上の「暖簾」に含まれていなくとも、それが不正表示ではないと分かっているということである。こうしたことから、「本ステー

トメントにおいて信頼性を議論する場合、ある程度事情に通じた利用者 (a reasonably informed user) が想定されている」[64]。その例として、会計情報の多くは正確な測定値というよりは、多くの推定・分類・要約・判断を含んだ近似的な測定値から得られたものであることを理解している利用者が挙げられている。こうして、利用者が会計についてある程度の知識を所有しているということが、表現の忠実性を判断するうえで必要な条件となってくるのである。

測定値の不確定性については、ステートメントは〈表現の忠実性の程度 (degrees)〉として述べている。例えば資産の取得原価については、それを明確に確定できることも多いが、何時もそうだとはいえないとして、資産をまとめて購入した場合、交換によって取得した場合、株式の発行によって取得した場合、原材料から製品を作った場合、建物や備品を自己製作した場合など、資産に対して原価を一義的に確定することは困難もしくは不可能であるという。それゆえ、帳簿上の資産原価がその原価を忠実に表現することは確定的ではないという[65]。また、棚卸資産のように代替可能なものであれば、先入先出法といった規約に頼らずには原価を帰属させることはできないから、その金額が当の経済現象を表現すると立証することは困難である[66]。さらには、中古の備品や半製品の現在原価ないしは公正価値を求めるとき、これらの資産に市場価格がない場合には、類似の新資産の現在原価ないしは公正価値から減価償却の推定額を控除するなどの方法に頼るしかないで、これらの表現の忠実性に疑問が出てくると述べられている[67]。それゆえステートメントは、〈表現の忠実性の程度〉ということで、測定値が一義的に確定できない事象があるにもかかわらず、あたかも単一の測定値がその事象に対応するかの印象を与えることを避けているのである。

表現の忠実性が文脈 (context) に依存するということは、表現が立案された場面では表現の忠実性は成立しても、その他の場面では必ずしも成立するわけではないということである。例えば、一般物価指数は貨幣単位の一般購買力の変動に対する合理的な尺度を提供するものの、特定の資産や特定の

消費者の購入、特定の企業の取得などに対する価格変動の測定値として用いられれば、忠実な表現にはならない[70]。また、会計情報は特定の企業の活動を反映することを目的としているので、それを集計しても産業部門の活動全体の忠実な表現にはならない[71]。このように、表現の忠実性の文脈依存性は、意図された文脈以外に測定値が利用される場合、その使用が不適切なものになる可能性を指摘したものといえよう。

このようにステートメントは、表現の忠実性の前提ともいべきものについて説明しているが、〈測定値と現象との対応〉の具体的な、より立ち入った意味を明らかにしているとはいえない。別言すれば、〈対応〉の意味を直感的な理解に頼り、それに操作的な定義を与えていないということである。しかし、このように断定できるかは、ステートメントの次の文章をどう理解するかにかかっている。すなわち、「会計情報は、2種類の偏向の一方もしくは両方があるため、それが表現しようとしているものを忠実には表現しないかもしれない」[78]。ここでの2種類の偏向とは、測定方法の偏向と測定者の偏向のことである。もし、偏向がなければ表現の忠実性が成立する、とステートメントが考えているのであれば、「表現の忠実性」は「不偏性」によって言い換えられることになる。すなわち、偏向がないという否定的な状況が〈忠実な〉表現であることになる。そうであれば、「表現の忠実性」にさらに立ち入った意味を与えていることになり、偏向が具体的に規定されれば、操作的な定義が与えられていると言える。しかし、先の引用文や前後の文章からは、そうであると理解できるわけではない。ともあれ、表現の忠実性の具体的な内容の一端が与えられていることになるので、偏向の内容について見てみることにしよう。

ステートメントによれば、「測定の偏向とは、測定値がその表現するものより大きいか小さいか、そのどちらか一方になりやすいという傾向であって、どちらになるか同じように見込まれるというものではない。会計測定値の偏向は、一貫して大きくなる傾向か小さくなる傾向かのいずれかを意味している」[77]。この偏向は測定方法に起因するものと測定者に起因するものと

に分けられているのである。

会計情報の偏向に関連してステートメントは、完全性と中立性について触れている。不偏性には、「情報には、その基礎となる事象や状態の妥当な表現となるに必要で、かつ重要なものは全て含まれている」[79]という完全性 (completeness) が含意されている。しかし、この完全性が表現の忠実性に含まれていることは理解できても、それが不偏性の問題であるかは理解しにくい。完全性は、表現の忠実性を構成する要素であるとしても、不偏性に含まれるものではなく、それと並置されるべきものであろう。もう一方の中立性とは、「予め決められた結果を得るために、もしくは特定の行動様式を引き起こすために導入される意図的な偏向」[78]であり、意図せざる偏向である測定者の偏向と区別されている。

ともあれ、表現の忠実性は、中立性を含む不偏性と完全性とがその内容となっている。その表現の忠実性を更に検討するため、少し回り道になるが、行動科学の測定論で使われる妥当性の概念と比較することから始めたい。

(2) 行動科学の測定論における妥当性の概念

妥当性は行動科学の測定論における概念であり、ステートメントは表現の忠実性に関連して次のように言及している[63脚注]。

表現の忠実性は、知能指数は知能の妥当な測度である（もしくは、そうではない）といった見解において行動科学者の言う〈妥当性 (validity)〉なるものと密接に関係している。妥当性は表現の忠実性よりも便利な用語であるけれども、科学の文脈 (scientific context) から離れたところでは余りにも含みの多い言葉であるので、その代替物としては適切ではない。

この引用では表現の忠実性は妥当性と「密接に関係している」とあるが、その両者が同じものであると述べている箇所もある[68]。すなわち概念的には同じものであり、ただ言葉が異なるだけの話だということである。ステートメントの議論が「科学の文脈」——研究者だけが議論し合う場、とでもい

えよう——だけで行なわれているものではないから、「妥当性」という言葉は不適當であるというのである。確かに、例えば、ある測定が「妥当だ」と言われれば、それが「良い」測定であるといった印象を持ってしまうこともありえよう。「妥当性」を意味の限定された専門用語として研究者だけが用いるのであれば、問題の生ずる余地も少ないであろう。こうした言葉の問題は別としても、ステートメントが妥当性の概念を検討して、それを表現の忠実性の概念の参考にしているかどうかとなると、次節に述べるように、疑問を感ずるのである。ともあれ、行動科学の測定論における妥当性の概念について説明することから始めたい。

ステートメントは教育検査の例を挙げて、これが会計と掛け離れた分野であるように見えるが、そこにおける問題点が会計と非常によく似ていると指摘している。そして、教育検査の妥当性に関して次のような問題点を挙げている[68]。

二人の学生が言語技能にかんする進学適性検査において640点と580点をそれぞれ取ったとすると、最初の学生が2番目の学生よりも言語上の適性を持っているものと推定される。しかし、その検査は果たして言語上の適性を測定しているのだろうか。言い換えれば、それは言語上の適性の妥当な検査になっているのだろうか。

すなわち、検査における得点が学生の言語上の適性を表しているかどうかという問題である。しかし、ステートメントは教育検査の妥当性について、会計測定の参考になるほどに詳しく述べているわけではない。そこで我々なりに、妥当性についての議論を付け加えて論ずることにしたい。

心理学者ギゼリによれば、「妥当性という用語に与えられる最もありふれた定義は、テストなり一連の操作なりによって、その測定するとみられるものがどの程度実際に測定されているかということに関係しているというものである」¹⁵⁾。表現の忠実性も測定値と現象との対応の程度が問題であり、そ

15) Edwin E. Ghiselli, *Theory of Psychological Measurement* (McGraw-Hill, 1964), p.337.

れゆえ、この妥当性の定義と表現の忠実性の定義は内容が同じであるといつてよからう。

妥当性については各種のものが考えられているが、アメリカ心理学会では次の3種の基本的なものを挙げている¹⁶⁾。

- (1) 基準関連妥当性 (criterion-related validity)
- (2) 内容的妥当性 (content validity)
- (3) 構成概念妥当性 (construct validity)

このうち内容的妥当性については、次のように説明される¹⁷⁾。

……〈内容的妥当性〉は、そのテストの項目内容がそのテストを用いて結論を引き出したいとする領域から、どのくらい適切に抽出されているかによって評価される。教師のつくる学期末試験の問題が、その学期中に扱われた教科内容からの適切な標本であれば、そのテストの内容的妥当性は高い。内容的妥当性を確かめるためには、数人の専門家の判断の一致をみたり、測定しようと思う同じ問題領域に関して、独立に二つのテストを用意し、それを同じ被験者に施行し両者の相関をみたりする方法が考えられる。

すなわち、テストの項目内容が検査しようとする領域から適切に選ばれているものであれば、内容的妥当性が高いことになる。引用文のうち後半の部分は内容的妥当性の検証を扱っており、後述する会計測定の検証にも関係する内容を持っている。

基準関連妥当性については、次のように述べられている¹⁸⁾。

〈基準関連妥当性〉はもっと操作的定量的に定められる妥当性で、テストの用途、目的に即して定められる。それには〈基準〉(criterion)の定量化がなされていなければならない。たとえば、入社後の成績と入

16) 池田 央「信頼性および妥当性の問題」、田中良久編『講座心理学 2 計量心理学』(東京大学出版会、1975年)、239頁。

17) 池田「信頼性」、239頁。

18) 池田「信頼性」、239頁。

社試験の成績とを比べるために、入社後の成績として、上司の評定勤務成績、セールスマンの売上成績、欠勤率などが用いられよう。そのような基準成績と入社試験の成績とが高い相関にあれば、入社試験はこれらの基準をよく予測するものとして、基準関連妥当性が高いという。とくにその基準が将来の行動に関するものであれば、そのテストの〈予測的妥当性〉(predictive validity)が高いという。

予測的妥当性は基準関連妥当性の代表的な例であり、本稿においてもしばしば言及することになる。

構成概念妥当性は、「……テストが測ろうとしている測定対象そのものを問題にしている」¹⁹⁾。これは構成概念、例えば知能の概念そのものを明らかにして、テストの妥当性を確認する方法であるといえよう。しかし、我々なりに文献を見ても、この構成概念妥当性についての、特に内容的妥当性との違いについての明快な説明が得られないのである。そこで、内容的妥当性を構成概念妥当性の簡単な例であるとして、前者を後者に含めて論じているドグロートの見解²⁰⁾を採用して進めていくことにする。

このように見てゆけば、妥当性は、内容的妥当性を含む構成概念妥当性と予測的妥当性を典型例とする基準関連妥当性の二つに大別されることになる。表現の忠実性が妥当性と同じものであれば、同様に、こうした二つの内容あるいは意味を持つと見做してよかろう。それゆえ、この二つの妥当性について更に検討することになるが、その前に、行動科学の測定論においてなぜ妥当性が問題になるのかという点から出発したい。

その理由は、簡単に言えば、行動科学の測定が間接測定である、あるいは指標や指数を用いた測定であるからである。例えば知能について、次のように説明される²¹⁾。

19) 池田「信頼性」, 240頁。

20) ドグロード(岩脇三朗・梅本堯夫監訳)『行動科学の方法』(ミネルヴァ書房, 1976年), 319頁。

21) 池田「信頼性」, 216頁。なお、文中の「間接測定」とは、「規約的測定」と同じものである。

心理測定における誤差には、もう一つの種類がある。それはわれわれの検査が、問題になっている能力の間接測定であることから生ずる誤差である。たとえば知能検査を考えても、われわれはある能力特性としての〈知能〉を想定し、それを測定するための知能検査を考える。しかし、われわれは直接この想定された知能を測定することは不可能で、ある具体的に与えられた課題解決の量や質の程度から、間接的に知能を測定する方法をとる。

行動科学での測定では、知能などの理論的な構成概念が測定対象となる。しかし、こうした構成概念は直接に測定することはできない。知能テストによって得られた得点によって間接的に測定することになる。こうした得点が指数とか指標と呼ばれるが、これは構成概念の操作的な定義とも言われることがある²²⁾。間接測定であることから、構成概念と指数とに多少なりともズレが生ずることは不可避である。こうした行動科学の測定に特有のズレを補正する試みが妥当性の問題であるといえよう。

内容的妥当性については、ギゼリの次の説明が要領を得ている²³⁾。

一連の操作の内容的妥当性が言わんとすることは、この操作の特徴ないしは内容から判断して、我々が測定したい性質をどの程度それが測定するかということである。我々はテストや他の測定具を吟味し、次に、心理学者としての我々の〈洞察〉や〈知恵〉に基づいてその妥当性を判断する。問われるべき問題は、「その操作がどの程度、それが測定すると想定されるものを測定しているか」である。その答えは主観的な、もしくは〈専門家〉の判断にすっかり依存しており、妥当性の程度は「高い」・「適当」・「低い」といった言葉で与えられる。

このように内容的妥当性ないしは構成概念妥当性は、専門家の判断に基づいてテストの内容を分析し、構成概念と操作的定義とのズレに定性的な評価

22) 構成概念と操作的定義あるいは指数との関連については、前掲拙稿「会計測定論と測定様式論〔I〕」を参照されたい。

23) Ghiselli, *Theory*, p. 341.

を下すものといえよう。ここで判断の対象となるのはテストの項目であり、テストの結果である得点あるいは指数ではない。それゆえ、テストを妥当なものと判断することによって、テストの結果である測定値（指数）も妥当なものと判断することになる。

これにたいして予測的妥当性は操作的に定義され、数量的に処理される。その特徴は「完全なものと見做される性質の測度すなわち基準が存在し、他の測度すなわち予測子の数値からその基準の数値を推定しようとする」²⁴⁾ ことにある。先の例を用いれば、基準として入社後の成績、例えばセールスマンとしての売上成績が具体的な数量として存在することが必要である。そして、入社試験の成績が予測子となり、それに基づいて売上成績が推定されることになる。したがって、入社試験の成績と売上成績が相関関係にあれば、その試験は妥当性が高いということになる。こうした相関関係を表すため妥当性係数といった概念が定義され、統計的な処理を施すことが可能となる。それゆえ、内容的妥当性の場合とは逆に、測定値の妥当性が他の測定値との関連で評価され、それによってテストといった測定具の妥当性が評価されることになる。

基準となる測定値それ自体も、例えば従業員の業績という構成概念の間接測定によって得られた指数であることが多い。すなわち、売上成績にしても上司の成績評価にしても、これらは業績に対する操作的定義の一つであり、前述した構成概念と操作的定義とのズレが生ずるのも必然である。それゆえ、基準としてどういう測度を選ぶかといった問題も出てこよう。予測的妥当性は妥当性の判断基準を別の測定によって得られたデータに求めている点で多少なりとも客観的な判定が下されるという利点がある。とはいえ、予測的妥当性が高いからといって、ズレが小さいとは必ずしもいえない。例えば、セールスマンとしての売上成績を示す数字だけによって従業員としての適性が判定できるものではないのである。

24) Ghiselli, *Theory*, p. 338.

社会学者ブラロックは、構成概念妥当性と基準関連妥当性に相当するものを妥当性の理論的意味と経験的意味として区別しており、この両者にまったく別の名前を与えたほうが二つの妥当性に係わる混乱を減少するに役立つのではないかと述べている²⁵⁾。ドグロートも、似たような観点から、基準関連妥当性が構成概念妥当性の特別の場合と見做してもよい場合があることを指摘している²⁶⁾。このように両者は必ずしも対立するものではないが、構成概念妥当性が専門家の判断による検証の方法を考え、基準関連妥当性が操作的な検証の方法を考えていることは、次に述べる表現の忠実性の議論にも参考となるので、一応、両者を分けておくほうがよいと思われる。

(3) 表現の忠実性と妥当性との比較

前述した〈予測子としての信頼性〉は、予測的妥当性と同じ内容のものである。「予測子」という用語は、これまでの説明から理解されるように、予測的妥当性において用いられるものである。井尻教授は、前述したように、行動科学の測定論での妥当性の概念を「信頼性」という名称で呼び、なかでも予測的妥当性の考えを重視して独自の信頼性の概念を構築した。これを踏襲したステートメントは予測的妥当性を信頼性の問題として扱い、表現の忠実性の問題として扱わなかったのである。また、たとえ予測的妥当性を表現の忠実性の問題として扱ったところで、予測値の正しさは予測モデルにも依存することから、〈予測子としての信頼性〉があったからといって〈測定値としての信頼性〉があるわけではないという論理によって、予測的妥当性の考え方はステートメントから排除されたところであろう。

予測的妥当性の考え方が排除された理由は他に、「表現の忠実性」という用語それ自体の中にあると思われる。すなわち行動科学の測定では測定値は

25) Hubert M. Blalock, Jr., "The Measurement Problem: A Gap between the Language of Theory and Research," H. M. Blalock, Jr. and Ann Blalock (eds.), *Methodology in Social Research* (McGraw-Hill, 1968), p. 13.

26) ドグロート『行動科学』, 323頁。

間接測定ないしは規約的測定によって得られるものであるため、物理的な数量の測定値とは異なり、測定値と事象との対応も成立しがたい。そこで測定値を妥当なものとするために何らかの方策が必要となる。それが妥当性の問題であり、間接的ではあるが予測によって測定値を妥当なものとする予測的妥当性が有力な方法として考えられたといえよう。これに対してステートメントは、「表現の忠実性」という言葉に囚われ、測定値を事象によって間接的に妥当化する方法、すなわち構成概念妥当性の考えを採用するしかなかったのではなからうか。

こうした点では、ステートメントは妥当性の概念をさらに検討すべきであったといえよう。例えば能力テストは用途によっては適性検査とも習得検査ともみなされ、適性検査として用いられるときには予測的妥当性が、習得検査として用いられるときは内容的妥当性が重要であるとされる²⁷⁾。適性検査は、前述した入社試験のように、従業員としての資質をテストによって見ようとするものである。また習得検査は、知識の習得状況を見ようとするものである。能力をこのようにはっきりと二分できるわけではないが、ステートメントが挙げている進学適性検査であれば、予測的妥当性が適切なものとなる。また、もう一つの例である言葉の綴りのテストは習得検査の一例であり、内容的妥当性が適切なものとなる²⁸⁾。

教育検査における能力を企業の財務的な能力と言い換えてみると、適性検査と習得検査とに対応する会計測定の性格が明らかになる。習得検査に相当する会計測定とは、企業が過去において努力した結果としての業績に関する情報を提供するものである。財務会計ならびに管理会計における業績評価会計がこれに該当する。これに対して、適性検査に対応する会計測定が管理

27) L・E・タイラー（高田洋一郎訳）『テストと測定』（岩波書店、1966年）、7頁。

28) ステートメントは、試験官が読み上げる綴りのテストで学生によって耳が悪いため失敗する例を挙げ、テストは単語を綴る能力を測定することを意図しているが、実際には聴覚の鋭さを部分的に測定しており、テストは真の表現の忠実性を欠いている、と述べている[69]。これは内容的妥当性が欠けている例と言えよう。

会計における意思決定会計となろう。意思決定会計は企業の将来の行動に関する予測情報を提供するものであり、その行動は企業の能力のうち適性面によって左右されるからである。

習得検査と適性検査とによって業績情報と予測情報が与えられるわけであるが、これはステートメントが挙げる適合性の構成要素であるフィードバック価値と予測価値とに対応する。ステートメントが、「会計の諸概念が複雑になるにつれて、経済現象の会計的表現の忠実性を評価することが次第に難しくなり、適合性ないしは有効性と信頼性を分けることも先に用いた薬の例よりも格段に難しくなってくる」[68]と述べているように、表現の忠実性ないしは妥当性と適合性とが重なってくる面もあるが、概念的には両者は区別しておくことが望ましい。

フィードバック価値と予測価値は、適時性と並んで適合性を構成する要素である。そのフィードバック価値を持つ情報とは、「既に取りられた行動の結果についての知識」[51]であることから業績評価の情報といってよい。そしてその役割は、「意思決定者の以前の期待値を確証ないしは修正する」[51]のものである。

予測価値を持つ情報とは、「利用者を助けて、過去・現在・未来の事象による結果についての予測値を形成する」[47]情報である。すなわち、「会計情報が〈予測価値〉を持つということは、それ自体が〈予測値〉であるということではない」[53]。もう少し詳しく言えば、「予測価値は、ここでは、予測プロセスへの〈インプット〉としての価値を意味しているのであり、予測値としての直接的な価値を意味しているのではない」[53]のである。

このように見てくれば、構成概念妥当性の高い測定値がフィードバック価値を持ち、予測的妥当性の高い測定値が予測価値を持つことから、むしろそれぞれは同義語ではないかと考えられよう。しかし、表現の忠実性あるいは妥当性と適合性はもともと役割が異なる应考虑すべきであり、それゆえステートメントの見解のように、両者は区別しておくべきものである。両者の違いを簡単に説明しておこう。

妥当性は、既に述べたように、測定される構成概念と、指数を用いる間接測定によって得られる測定値とのズレを補正する試みである。そのズレがどの程度あるかを直接的に検証することができないため、専門家が測定方法を吟味する方法（構成概念妥当性）と、他の構成概念の測定値を基準とした相関を見る方法（基準関連妥当性）という、2種類の間接的な検証の方法を扱うのが妥当性の問題である。それゆえ、測定される構成概念なり対象なりが、その内容が明確でないまでも、測定の主題として確立されていなければならない。したがって、測定値がある目的に役立つかどうかは二次的な問題といえよう。これに対して適合性は、意思決定の目的が主題として明確にされ、情報がその目的に役立つかが問題である。この情報は定量的な情報だけではなく定性的なものも含まれよう。

こうした妥当性と適合性を区別する見解に対して、両者を同じものとしているのがカムの見解である。カムは、構成概念妥当性、内容的妥当性、予測的妥当性の3種類の妥当性を掲げている点では、ステートメントよりは深く妥当性の概念を検討しているものの、これらを「適合性を検証するもの」²⁹⁾として捉えているのである。「教育心理学の妥当性は、表現の忠実性というFASBの概念を超えている。妥当性は実際には適合性と関係している」³⁰⁾と述べるカムは、3種類の妥当性を適合性であるかのように解釈して説明したうえで、次のように述べている³¹⁾。

会計情報の予測価値に関する諸研究は予測的妥当性の概念に基づいている。例えば、ある財務比率から得られた数値と倒産との間に高い相関があれば、その財務比率に用いられた会計データは倒産を予測するため

29) Vernon Kam, *Accounting Theory* (John Wiley & Sons, 1986), p. 371.

30) Kam, *Accounting*, p. 372.

31) Kam, *Accounting*, p. 374. なお、意思決定モデルに基づいて会計測定値を、ひいては会計理論を検証しようとする試みは、スターリングの見解に依拠するものと思われる。この場合、会計理論はなんらかの〈現実〉との対応ではなく、意思決定モデルへの適合性によって「検証」される。こうした検証の問題については次の拙稿を参照されたい。「会計学方法論の現状と課題」、『山口経済学雑誌』、第24巻第4・5号（1975年5月）。

に妥当なものであるという結論になる。すなわち、そのデータは少なくともその目的には適合的なのである。これによって分かることだが、会計理論を経験的にテストする方法とは、その理論に基づく現実的な会計システムのアウトプットを利用し、それを特定の目的によって妥当化することである。

これまでに述べてきたように、理論（例えば、会計理論）を構成する構成概念（例えば、利益）とその測定値（この場合、会計システムのアウトプットである利益額）とのズレを補正する試みが妥当性の問題である。したがって、測定値が何かの予測に役立つ場合、すなわち特定の目的に適合する場合、その目的を基準にして考えれば予測的妥当性が高いといえるが、ズレがないということの保証には必ずしもならない。ステートメントでは、こうした予測の成功・失敗は用いられる予測モデルにも依存するという理由で、その議論から排除されていることは前述したとおりである。

カムが理論の検証に予測を重視したのは、道具としての理論観に起因する。「理論は、ある目的に役立つ道具と見られる。人は道具について、『それは真実か』と尋ねはしない。むしろ、『それは役に立つのか』と尋ねる」³²⁾。すなわち、理論や測定値の〈現実との対応〉というよりは、道具としての役立ちが問題であるというプラグマテックな真理観に基づくものといえよう。それゆえ、理論がその対象を忠実に表現するかどうかといった問題意識は薄いのである³³⁾。ここでは、真理観と表現の忠実性ないしは妥当性との関連を指摘するにとどめておきたい。

ステートメントが表現の忠実性を妥当性と同じものとしていたとしても、

32) Kam, *Accounting*, p. 374.

33) マクドナルドが次のように述べているのは、同じ考えからである。「もしIQテストが学業成績を予測するためだけに用いられ、またその目的によく役立つとすれば、テストが知能ないしは何らかの定義された属性を真に測定するかどうかは重要ではない。ブリッジマンの操作主義が最も妥当するのはこうした状況においてである」。Daniel L. McDonald, "Feasibility Criteria for Accounting Measures," *The Accounting Review*, Vol. 42 No. 4 (October 1967), p. 666.

なぜ行動科学の測定論において妥当性が問題とされるのか、という点を深くは考えていなかったといえる。行動科学の測定論での妥当性は、先に述べたように、構成概念と指数とのズレを補正する試み、検証の方法である。しかるに、ステートメントの表現の忠実性は、〈測定値と現象との対応〉という概念的な段階にとどまり、ズレを検証する方法を考えていない。あるいは、検証可能性が表現の忠実性を検証するという役割を担っているのではないかと反論されるかもしれないが、後述するように、検証可能性にはこうした意味でのズレを検証するといった考えはないのである。

表現の忠実性が〈測定値と現象との対応〉という概念的な段階で妥当性と一致するにとどまり、検証の方法まで考えなかったのは、会計測定が指数を用いた間接測定であるという認識がステートメントに欠けていたからであろう。それゆえ構成概念妥当性や予測的妥当性の意義が十分に認識されておらず、カムの有らずもがなの批判を受ける羽目になったといえよう。

会計測定が指数を用いた測定であるという認識に基づいて妥当性を検討したのものとして、バルク＝ソーレンセンがいる³⁴⁾。彼らは、社会学者ゼッターバーグの見解に依拠して妥当性を内的 (internal) 妥当性と外的 (external) 妥当性とに分けている。これは、構成概念妥当性と基準関連妥当性とに対応するものである。彼らは内的妥当性の説明を行う際、定義と指数とのズレを集合論でよく知られたベン図に似た図形で表示している。すなわち、定義の内容の領域が指数の領域を含んだり、その逆であったり、あるいは両者が部分的に交わっていたりする。例えば、資産の定義でサービス・ポテンシャルズ概念を用いれば、その価値の領域はその指数としてのコストの領域を含んでいるという。こうした表示はズレを感覚的に理解するのに便利な手段である。しかし彼らも、ステートメントと同様に、妥当性がズレを補正する方法であるという認識を欠いているので、感覚的な理解以上には進まないの

34) T. E. Balke and J. E. Sorensen, "Reliability and Validity of Accounting Data," *International Journal of Accounting*, Vol. 10 No. 2 (Spring 1975), pp. 40-43.

ある。

表現の忠実性を概念レベルの議論だけにとどめず、妥当性のように検証レベルの議論にまで進めるとすれば、構成概念妥当性と基準関連妥当性と同じような方向に行かざるをえないであろう。構成概念妥当性の方向とは、測定方法が構成概念にかなったものであるかどうかを専門家が評価・判断するという方向である。また、基準関連妥当性の方向とは、会計測定値となんらかの事象の測定値との相関を見るという方向であり、カムの議論で出てきた会計情報の予測能力もこの方向の有力なものであるといえよう³⁵⁾。

井尻教授は、表現の忠実性を改善する方向の一つとして、表現しようとするものについての通念 (common notion) を情報ができるかぎり表すようにすることを指摘している³⁶⁾。これは構成概念妥当性にそった表現の忠実性の改善の方法であるといえよう。しかし、教授が同時に指摘するように、この通念が何であるかの確定は困難なことである。実際、この通念が会計人という専門家の通念か、あるいは一般人の通念なのかという問題、また、そのいずれであるにしても、その内容は一義的に確定できないという問題があると思われるのである。こういう問題があるにせよ、今日までの会計研究は統一的な通念の形成を試み、測定方法の妥当性を直感的な方法によって、すなわち内容的妥当性とも言える方法によって検討してきたと言えるのであり、また、これからもそうした努力を続けてゆくことにならざるを得ないであろう。

35) 予測能力 (predictive ability) は会計測定の代替案の評価に用いられる規準であり、測定値の妥当性の評価が直接的な課題ではないが、予測的妥当性の一例としてみることもできよう。予測能力の規準について、ビーバーらは次のように述べている。「この規準に従えば、会計測定の代替案は、意思決定者にとって関心のある事象を予測する能力で評価される。所定の事象に関して最大の予測能力を持つ測度がその特定目的にとって『最良』の方法であるとみなされる」。W. H. Beaver, J. W. Kennelly, and W. M. Voss, "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data," *The Accounting Review*, Vol. 43 No. 4 (October 1968), p. 675. この論文には、こうしたアプローチが持つ問題点も併せて指摘されている。

36) Yuji Ijiri, *Recognition of Contractual Rights and Obligations* (FASB, 1980), p. 38.

表現の忠実性の概念は〈測定値と事象との対応〉という、一見分かりやすい概念規定を持ちながらも、少し議論を深めると中身の無い、曖昧なものになってくる。これは、ステートメントが表現の忠実性の定義ないしは意味を提示しているが、その〈対応〉がどういう場合に成立するかという基準を提示していないことに起因する³⁷⁾。こうしたことから、そうした基準も提示しようとしている行動科学の測定論の妥当性の議論を参照したのである。

4. 検証可能性の概念

(1) 検証可能性の意味

ステートメントは検証可能性について次のように説明している。「検証可能性という特質は会計情報の有用性に貢献する。というのは、表現しようとするものを会計測定値が表現しているということの保証をかなりの程度与えるからである」[8 1]。一見すると、検証可能性があれば表現の忠実性が保証されるかのように理解される。しかし、その反面、「会計情報の検証は、その情報の表現の忠実性が高いということを請け合うものではない……」[8 9]とも述べられている。「保証 (assurance)」と「請け合う

37) ここでは、真理の意味と規準を分けようとする見解が参考になろう。それによれば、真理という言葉の意味もしくは定義の問題と、ある判断をどういう根拠で真と考えるかという規準の問題とが区別される。岩崎武雄「真理論」、桂寿一・岩崎武雄編『存在と知識』（岩波書店、1968年）、281頁。今世紀の著名な真理論の提唱者であるタルスキーはアリストテレスに依拠して「文章の真理とは、それが現実と一致する（もしくは対応する）ことにある」と定義している (Alfred Tarski, "The Semantic Conception of Truth," L. Linsky (ed.), *Semantics and the Philosophy of Language* (The University of Illinois, 1952), p. 15)。真理の意味と規準を分ける見解からすると、こうしたタルスキーの定義や常識的な対応説に基づく真理観は真理の意味を述べるにすぎない。そして、真理の規準の問題で、定義としての対応説とは区別された規準としての対応説、整合説、プラグマティズムなどの真理観が現れることになる。

(gurance)」という言葉の違いではなく、「保証をかなりの程度する」ことであっても、それが「表現の忠実性が高い」ことにはならない、という意味であろう。つまり検証は、表現の忠実性を限定付きで保証するにすぎない。したがって、検証可能性が高いからとて表現の忠実性が高いことにはならないのである。

それでは、検証が行なう限定的な仕事とはどのようなものか。ステートメントは検証可能性の概念について、会計原則審議会（APB）の定義を借りて次のように説明している。「検証可能な財務会計情報とは、同一の測定方法を利用すると別々の測定者であっても実質的には同じような結果を提供するものである」[82]。このなかで「同一の測定方法を利用する」という文言が重視されている。これは、他の方法も利用できることが意味されているからである。そして、次のように説明されている。「検証は、利用した方法が適当であると請け合うことはない。ましてや、結果としての測定値の正確性（correctness）を請け合うことはない。検証が実際に行なうのは、利用した測定ルールが、たとえそれがどんなものであれ、注意深く、かつ測定者に個人的な偏向なしに適用されたという保証をある程度与えることである」[82]。すなわち検証が行なう仕事は、特定の測定方法を前提にしたうえで、測定者の側に偏向がなかったという保証をすることなのである。

ステートメントは会計測定における偏向を、前述したように、測定方法に起因する偏向（測定の偏向、測定方法の偏向）と測定者に起因する偏向（測定者の偏向）とに分けている。この分け方で言えば、検証可能性は測定者の偏向だけに係わり、測定方法の偏向には係わらないことになる。したがって、測定方法の偏向があれば表現の忠実性が成り立たないため、「情報から測定者の偏向だけを排除しても、情報が信頼できるものになるということは保証されない」[86]のである。

検証可能性の概念から排除された測定方法の偏向に関しては、ステートメントはほとんど触れていない。このことは、それが表現の忠実性を阻害する要因として挙げられた二つの偏向の一方であるだけに、奇妙なことである。

「測定者の偏向は、測定の偏向ほど複雑な概念ではない」[82]とあることから逆に考えて、測定方法の偏向の概念は複雑すぎてステートメントでは論じきれないのであろうか。この概念も含めて偏向については、後で再度論ずることにしたい。

検証可能性の具体的な内容については、ステートメントは次のように述べている。「検証には合意 (consensus) が含まれる。検証可能性は、ある特定の現象を別々に測定して得られた測定値の分散 (dispersion) を調べることによって測定できる。その測定値が狭い範囲に集中するほど、現象の測定値として利用される数値は検証可能性が高いことになる」[84]³⁸⁾。「合意」といっても、独立した測定者が測定して得た結果が完全に一致することを意味するのではなく、測定値がある値の近辺に集中するかどうかである。それで、「検証可能性は、要約すれば、幾人かの測定者が同じ測定値を得られそうだということの意味するにすぎない」[89]ことになる。この問題も誤差や偏向と関係するので、後でもう少し詳しく論ずることにする。

検証の方法についてはステートメントは、会計測定値それ自体を検証する直接的な方法と、会計測定値を得るために用いた手続を検証する間接的な方法を挙げている。そして、市場性のある有価証券や土地を購入するために支払った価格は直接検証できるが、減価償却費は償却方法、見積り、適用の一貫性を検証することによって間接的にしか検証できないとしている[87]。

38) アグローアルは、特にここで引用した箇所に着目して、ステートメントにおいては「検証可能性」と「検証」の用語の使用に一貫性がないと批判して、次のように指摘している。「『検証可能性』とは、実際の検証が行なわれたかどうかは別にして、検証ができるということを意味している。それに対して『検証』は、検証されるという状態、すなわち検証中もしくは検証後の状態を示している。信頼性があるとするためには、情報は単に検証ができるということにとどまるべきか、あるいは利用者に提供される前に実際に検証されているとすべきなのか。……こうして二つの用語を首尾一貫して使わないため、情報を実際に検証することによって情報の信頼性を確認すべきだと概念的フレームワークが要求しているのか否かが不明確にされている」。Surendra P. Agrawal, "On the Conceptual Framework of Accounting," *Journal of Accounting Literature*, Vol. 6 (1987), p. 170.

ここで、「支払った価格は直接検証できる」とあるが、この場合の価格は、後述するように、それ自体が会計測定値ではない。会計測定値を得るためのデータとなる指標であり、これが検証されたからといって会計測定値が検証されたことにはならない。このようにステートメントには、後述するように、会計測定の特質についての認識が欠けているように思われるのである。

会計測定値の検証に関連して、ステートメントは次のように述べている。「会計測定値を直接検証すると、測定者が持ち込んだ個人的な偏向（測定者の偏向）と測定方法に内在する偏向（測定の偏向）のどちらも減るようになる。測定方法だけの検証では、測定者の偏向は減少するようになるが、測定や配分の方法の選択に潜む偏向は残されたままになるのが通例である」[87]。ステートメントでは、会計測定における検証はこの2方法が併存すると考えている。しかし、会計測定値を直接検証する方法は、会計測定においては、現金の計算という例外的な場合にしか適用されないであろう。ましてや、測定者の偏向や測定方法の偏向を含むような測定値には直接的な検証方法はもともと考えられないのではないかと思える。ここでもまた、測定方法の偏向の概念の曖昧さが問題となる。上記の引用からは、測定方法だけの検証では測定方法の偏向が残されてしまう、と理解される。このように理解すれば、測定や配分の方法の選択に潜む偏向も測定方法の偏向となり、測定方法それ自体に内在する偏向との区別が曖昧になってしまう。方法の選択という行為には測定者の意志が入るのは当然であるので、測定の方法の選択における偏向も測定者の偏向に含まれると解するのが筋道であろう。ここでも、測定方法の偏向の概念の明確化が望まれるところである。

以下では測定における誤差や偏向の問題から考察し、更に会計測定の特質を考慮して検証可能性を検討することにした。

(2) 誤差と偏向

ステートメントを批判的に検討しているアグローアルは、ステートメントにおける不完全な箇所の一つとして誤差（error）に関する取り扱いを挙げ、

次のように批判している³⁹⁾。

第5ステートメントの用語解説において、信頼性の定義は、情報が「誤差をある程度免れている (reasonably free from error)」べきであることを示しており、また検証可能性の定義は、「選択した測定方法を誤差なしに利用したものである」ことを示している。しかしながら、信頼性と検証可能性に関するステートメントの本文（パラグラフ58から110）では、この（誤差を免れているという）特質にはまったく触れられていない。このようにフレームワークは、重要な概念に十分な注意を払っていないのである。

確かに、ステートメントの本文においては偏向だけを論じており、より一般的な概念である誤差に言及がないのは奇妙なことである。あるいはステートメントには、会計測定においては誤差のなかの偏向だけが重要である、といった認識があるのかも知れない。そうした認識があるにしても、その理由を挙げ、偏向だけを扱うといった断りをつけるべきであろう。そうした断りがなければ、アグローアルの指摘するように、ステートメントの記述は不完全であることになる。こうした不完全さはステートメントにおける表現の忠実性や検証可能性の概念的な基礎の考察が不十分であることを示すものと、我々には思われるのである。この不十分さを補うため誤差と偏向の概念の意味を明らかにしておかなければならない。

もともと誤差とは測定の理論の問題ではなく、測定の実際の問題である。すなわち、理念的には測定値は唯一の値しか考えられないのにたいして、具体的な測定値となると誤差が不可避免的に入り込むからである。具体的な測定値は、たとえ同一の測定対象であっても、その時々状況の変化に応じて様々な値をとる。こうした測定値を変動させる要因を抽出すれば、具体的な測定値は、例えば次のように、こうした要因からなる関数の型で表すことができよう⁴⁰⁾。

39) Agrawal, "Conceptual Framework," pp. 168-9.

測定値 = f (測定対象, 測定具, 測定者, 環境)

「理想的には唯一の測定値しか考えられない」と言ったが、これは特定の測定対象についてそれに固有の属性として固定した数量が存在するというのではなく、測定の度に変化する環境に応じて固定した数量が存在し、それに対応する唯一の測定値があると解釈すべきものである。その意味で、同じ測定対象を測定しているように見えても、個々の測定は異なる〈もの〉を測定しているといえよう。例えば、目の前にある机の横の長さは、測定時の温度が異なるにしたがって変わってくる。机の属性として固定した長さがあるが、それに対応する唯一の測定値があるわけではない。また、例えば知能のように、行動科学の測定論の対象となるものには、唯一の測定値で表されるような〈もの〉が存在するかどうか疑わしい場合もあるのである。

同一対象に対して測定が繰返される場合、〈もの〉が暗黙のうちにも一定であると仮定されることが多いと思われる。そして、その対象に対して唯一の〈真なる〉測定値があるかのように想定される。また、繰返された測定による具体的な測定値はこの〈真なる〉測定値の周辺に集まるものと想定される。

40) この関数の四つの要素は、エイコフが誤差の源泉として挙げたものである。Russel L. Ackoff, *Scientific Method* (Wiley, 1962). 哲学者ブンゲは同じようなことを、測定値 = 測定対象 + 測度 (例えば、指標) + 測定具 + 観察者、という式で表現している。Mario Bunge, "On Confusing 'Measure' with 'Measurement' in the Methodology of Behavioral Science," M. Bunge (ed.), *The Methodological Unity of Science* (D. Reidel Pub., 1973), p. 119. またマクドナルドは、測定値の集合の散らばり具合 (Variance, 分散) を、測定される属性 (Attribute), 測定対象 (Object), 測定者 (Measurer), 測定規則 (Rule), 制約 (Constraints) という五つの要素から成る関数として考え、 $\text{Var } X_1 = f(A, O, M, R, C)$ 、として表している。McDonald, "Feasibility," p. 667. この制約とは、時間的・金銭的な制約であり、こうした制約が少なくなるほど、精確な測定値が得られるとされている。これらの式と我々のものとの違いを説明する余裕はないが、ブンゲの式で指標が挙げられていることに注目したい。この指標は、我々にとっても重要な要因であるので、後で再度取り上げて説明したい。

概念的に言えば、誤差とは具体的な測定値と〈真なる〉測定値とのズレを表すものである。〈もの〉に対して一意的に存在するとみられる数量を表現する測定値が〈真なる〉測定値であると考えても、この〈真なる〉測定値は、哲学での真理観の問題と同じような困難に直面することになる⁴¹⁾。誤差の概念的な問題はさておくとして、具体的な測定値に現れる誤差や偏向について考えていこう。初めに誤差と偏向の区別をしよう。ある統計学者は誤差と偏り（偏向）について、次のように説明している⁴²⁾。

さて、数量的表現をしたときに、測定誤差というものが必ずつきまとう。この誤差には、確率として表現されるものと、そうでないものがある。確率で表現されるとは、何回も測定したとき、同じ値を示さず、1回ごとに判定値は異なるが、この値の出方に傾向はなく、確率的な出方をすることをいう。

そうでないものでは、たとえば、物差しの「0点の狂い」といったものである。あるいはゆがんだ目盛りのある物差しで、ものを測った値というような誤差である。このような確率的でない誤差は偏りとか歪みとかいわれている。確率的な誤差の平均は一般的に0であるが、バラツキがあり、これは分散という量で表現される。

これによれば誤差には確率的な誤差と非確率的な誤差があり、後者が偏向として示される。そして、前者の確率的な誤差がステートメントでは考慮されていないことになる。この誤差は分散という量で表現されるのである。前述したように、ステートメントが「検証可能性は分散を調べることによって測定できる」[84]としていながら、この確率的な誤差が考慮されていないのは、考察が不十分であることの証左といえよう。

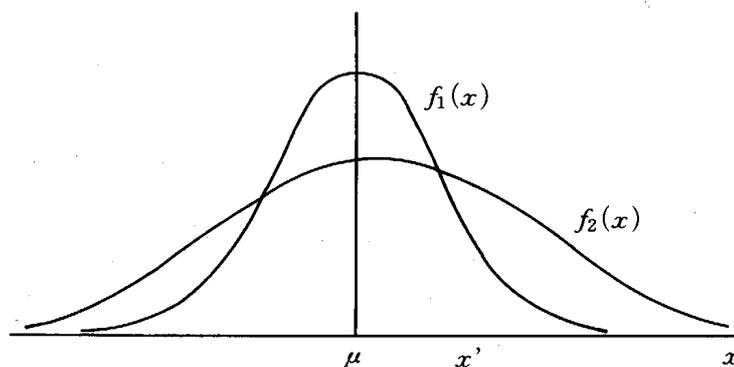
41) マクドナルドも次のように述べている。「誤差は真なる測定値の存在を含意している。真なる、もしくは理念的な測定値という観念は大きな困難を引き起こす」。「〈真なる〉測定値の問題は、〈真なる〉命題という哲学の問題と類似している」。

McDonald, "Feasibility," p. 671.

42) 林知己夫『計量感覚』（プレジデント社、1978年）、93頁。

具体的な測定値がどのような現れをするか見るには、測定を繰返すことが必要である。この〈測定の繰返し〉の意味や、会計測定におけるその問題点については、後で再び論ずることにする。測定を繰返すことによって誤差を内包する測定値の様子を知ることができる。測定の繰返しによって得られた複数の測定値の分布は様々な形を取り得るが、それをよく知られた正規分布の形で示すと、例えば次のようになる。

第1図



この図では、横が測定値を、縦がその頻度を表しており、例として2種類の分布を示している。測定値のバラツキの状態は分布の形態で示される。何れの分布も平均値は μ である。しかし、 $f_1(x)$ は $f_2(x)$ よりも狭い範囲に測定値が集まっており、統計学の言葉で言えば、分散の値が小さいことになる。

この図から分かるのは、先の引用文の言葉を使えば、「傾向のない、確率的な出方をする」誤差の様子だけであり、確率的でない誤差である偏向は知ることができない。この偏向を知るためには、例えば歪んだ物差しではなくて、より正確であるとみられる測定具が必要であり、これとの比較で物差しに偏りがあるか否かを判断するしかない。そこで、なんらかの方法で見出した〈真なる〉測定値が第1図の x' であるとすると⁴³⁾、 $f_1(x)$ も $f_2(x)$ も同じように平均して $|x' - \mu|$ だけ偏っていることが分かる。したがって、測定

値の偏向は、第1図では、山形の分布全体がこの値だけ〈真なる〉測定値からずれていることによって示される。

統計学では、〈真なる〉測定値からのズレの度合（その少なさ）を「正確度 (accuracy)」と呼んでいる。また、バラツキの小さいこと、すなわち分散が小さいことを、「精度 (precision)」という言葉で表している⁴⁴⁾。したがって、精度が高いといっても、それは測定値が互いに近い値を示すというにすぎず、測定値が正確であるということには必ずしもならない。「正確性は真理に近いことに関係するが、精度は互いに近いことに関係するだけである」⁴⁵⁾というのは、この間の事情を説明している。

一見したところでは、正確性は偏向がないこと（不偏性）と同じであると受け取られかねない。しかし、精度も正確性に貢献するのであり、不偏性とともにより正確性を構成する要素となっている。すなわち、精度は同じであるが、偏向が異なる場合には、偏向の小さい測定のほうが正確性は高い。このことは第1図から容易に理解されよう。また、偏向が同じくらいであれば、精度の高い測定のほうが正確性は高いことになる。 $f_1(x)$ は $f_2(x)$ より分散が小さいから、それだけ〈真なる〉値に近い測定値が多いから、 $f_1(x)$ のほうが

43) 井尻教授は、予測に役立つ信頼性の観点から、この x' に対応するものを「主張値 (alleged value)」と呼んでいる。井尻『基礎』, 189頁。

44) カムは、「精度」という用語は二つの文脈で用いられているとしている。その一つは概算の逆となるような数を示す場合である。例えば、90.4は90よりも詳しい (precise) という場合である。もう一つは測定操作を示す場合で、(1)測定操作ないしはその遂行の洗練の度合い (degree of refinement), ないしは(2)測定操作を特定の属性に適用して繰返して用いた結果の一致、に関するものである。Kam, *Accounting*, p. 341. この最後の意味が本稿で用いる精度の概念である。ステートメントでは、最初の〈詳しさ〉の意味で「精度」という用語が用いられている [72, 73]。したがって、ステートメントが「信頼性は、確実性や精度を意味していない」という場合と、カムが「この最後の意味が信頼性と本質的に同じものである」という場合とでは、後述するように、「信頼性」の意味が異なるばかりでなく、「精度」の意味も異なるのである。

45) Churchill Eisenhart, "Realistic Evaluation of the Precision and Accuracy of Instrument Calibration Systems," Harry H. Ku (ed.) *Precision Measurement and Calibration* (United States Department of Commerce, 1969), p. 32.

より正確であると考えるのが素直であり、数学的にもそのように証明される⁴⁶⁾。しかし、偏向と精度がそれぞれ異なる場合であると、こうした単純な比較は不可能となる。この場合でも、偏向は少ないが精度の高い測定と偏向はないが精度の低い測定を比較して、前者が後者よりも正確であるといった場合も挙げられている⁴⁷⁾。

測定に係わる各分野でこうした正確性と精度の問題が存在することは、容易に推測できよう。ここでは、統計学者のプロス、行動科学の測定論、井尻教授、ASOBATならびにステートメントの例を挙げて説明しておきたい。これらの分野において正確性と精度に対応する用語を対照させると、次のようになる。

表1

統計学	プロス	行動科学	井尻	ASOBAT	ステートメント
正確性	不偏性	妥当性	信頼性	不偏性	表現の忠実性
精度	反復性	信頼性	客観性	検証可能性	検証可能性

これらは分野による視点の違いが反映されて言葉も異なり、その意味も異なるが、ステートメントの用語を別にすれば、ほぼ対応する用語といえよう。

プロスによれば、「専門文献では、『正確さ』という言葉は偏りのないことの同意語としてよく用いられ、また『精度』は反復性の代わりに用いられている」⁴⁸⁾。精度をみるには、測定を繰返し行なうことが必要である。反復性

46) 後で論ずるが、井尻教授の「信頼性」と「客観性」は、ここでの正確性と精度に対応する概念である（「信頼性」は、予測に役立つ意味での信頼性であるが）。井尻『基礎』、192頁以降。そこでの「信頼性」と「客観性」との関係の数学的な説明は、ここで述べた正確性と精度との関係にも当てはまる。

47) Eisenhart, "Realistic," p. 34.

48) アーウィン・D・J・プロス（犬田 充訳）『デシジョン・メイキング』（講談社、1970年）、252頁

とは、こうした繰返しのことを意味している。ブロスはまだ、この反復性を
一貫性とも言い換えているが⁴⁹⁾、これは精度の高さ、すなわち相互に近いこ
とを意味している。ブロスは「不偏性」を正確性と同意語であるとして
いるが、こうした用法は、先に述べた不偏性と精度を正確性の構成要素とす
る用法とは異なるものである。ブロスの用法に従えば、不偏性と精度を包括
する用語がなくなってしまう⁵⁰⁾。ただし、精度がさほど異なる測定を比
較する場合であれば、不偏性を正確性と同じ意味にとっても余り問題にはな
らない。

行動科学の測定論での妥当性と信頼性が正確性と精度に対応することは、
カムの指摘するとおりである⁵¹⁾。行動科学では、測定値が広範囲に散らばっ
ていれば、それだけテストは〈信頼できない〉として、精度を「信頼性」の
用語で表している。妥当性が不偏性でなく正確性に対応する概念であること
は、次のように言われることから理解されよう。「信頼性は測定の一貫性
であるから、極端な場合には、妥当性は低かったり無かったりしても、信頼
性は高いというテストがあり得る。しかしながら、その逆、すなわち信頼性
が低くて妥当性が高いということはありません。常に何ものかを一貫して測
定しないようなテストでは、何ものをも妥当に測定することはできないから
である。だから、信頼性は妥当性の必須な条件として、その中に包含される
ことになる」⁵²⁾。

井尻教授の「信頼性」と「客観性」が正確性と精度に対応することは、教
授自身が指摘されていることである⁵³⁾。ただし教授の場合、信頼性は〈真な

49) ブロス『デジジョン』, 187頁。

50) この立場では、精度に関係なく、偏向が少ない測定が「正確」ということになる。
アイゼンハートは、“accuracy”の語源から、また誤差全体を包括する概念の必要性
から、こうした見解には批判的である。Eisenhart, “Reslistic.” p. 34.

51) Kam, *Accounting*, pp. 341-2.

52) 橋本重治『新・教育評価法総説(上)』(金子書房, 1976年), 164頁。

53) 井尻『基礎』, 191頁。

る) 値からの差異ではなく、予測に役立つ信頼性の観点から〈主張値〉という概念を構築し、それからの差異として定義している。なお、同じ「信頼性」の用語を用いても、教授の場合は正確性を、行動科学の場合は精度を意味していることに注意しなければならない。

ASOBAT の場合は、「不偏性」の用語を使う点ではブロスと同じである。というよりは、青柳教授の推測が正しければ、ASOBAT の基準はブロスの基準を借用しているのである⁵⁴⁾。ASOBAT では、「偏向は不適切な技術の使用からくることも、また個人的な性質を帯びていることもある」⁵⁵⁾として、ステートメントのいう測定方法の偏向と測定者の偏向に該当するものを挙げている。また、「検証可能性とは、互いに独立して働く資格のある個人が同一の証拠・データ・記録の吟味から本質的に類似した測定値ないしは結論を引き出すことができるような情報の特質である」⁵⁶⁾としている。これは、ブロスの反復性ないしは一致性と同じ内容のものといえよう。

ステートメントの場合、概念規定からすると、表現の忠実性は正確性に対応するといえる。しかし前述したように、誤差の説明では測定方法の偏向と測定者の偏向しか述べられていない点では、実質的には、ASOBAT の不偏性と同じ内容になっている。また、検証可能性も、分散の考えを付け加えている外は、ASOBAT のものと同じ内容であるといえよう。先の第1表では精度に対応するものとして検証可能性を挙げてはいるが、偏向以外の誤差を考慮していない点でステートメントの考察の不十分さを批判したいところである。検証可能性が測定者の偏向を発見・排除する役目を持つだけとすると、不偏性を実質的な内容とする表現の忠実性の一部分を構成するに過ぎなくなる。とすれば、ステートメントは精度に対応する概念を持たないことになる。こうした点でも、ステートメントは統計学や行動科学の測定論の成果を参照

54) 青柳文司『現代会計学』(同文館, 1974年), 78頁。

55) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory* (AAA, 1966), p. 11.

56) AAA, *Statement*, p. 10.

しなかった、と言わざるを得ない。それゆえ、ステートメントの議論は用語の新鮮さはあるものの、ASOBATの議論から進歩しているともいえないのである。

(3) 会計測定の特質と検証可能性

会計測定の特質とは、我々の観点から簡単に言えば、価格という指標を用いた規約的測定ないしは間接測定であるという点に求められる。行動科学における測定の多くも指標を用いた規約的測定であるから、妥当性と信頼性という行動科学の測定論の諸概念を会計測定論に援用することができよう⁵⁷⁾。

しかしながら、会計測定が行動科学の測定と類似した測定であるにしても、異なる点も存在する。それゆえ、行動科学の測定論の諸概念を会計測定論に援用することにも限界があろう。その限界について考察するため、会計測定が行動科学の測定とは異質な点、特に〈測定の繰返し〉と不偏性の問題を取り上げよう。これによって、規約的測定としての会計測定の特質を更に浮彫りにし、検証可能性の問題を会計測定の場合に即して論じることができよう。

精度は、ブロスが反復性と言い換えているように、測定を繰返すことが必要である。ステートメントでも、測定の繰返しによって測定者の偏向が発見・除去できるから、会計測定値の特質の一つとして望ましいものである、と述べられている[82]。時間や費用の制約がなければ、測定の繰返しが望ましいのは確かであろう。しかし、会計測定において測定を繰返すということは、一体どういう意味を持つのであろうか。もし繰返しが意味を持たないとすると、ステートメントのいう検証可能性もその意義がなくなるのであろうか。そこで、〈測定の繰返し〉に係わる問題から始めることにしよう。

〈測定の繰返し〉といっても、完全に同一の測定が繰返されるのではない。個々の測定はそれぞれに特殊・具体的な測定であって、何一つ同じものはな

57) こうした考察については、前掲拙稿「測定様式論[I, II]」・「取引の関係性」を参照されたい。

い。もしまったく同じであれば、測定を繰返す意味それ自体がなくなってしまうことになる。特殊・具体的な個々の測定が異なるから具体的な測定値も異なることになり、測定値の散らばりが意味を持つことになる。

個々の測定が異なるということは、前述した測定値の関数において、その要素である変数が変化することを意味している。測定対象が一定であると仮定すれば、環境と測定具と測定者の変化が測定値の変化を引き起こす要因となる。また、ある要素が一定していると見做されれば、その他の要素が測定値の変化の主要因であると推測される。例えば行動科学の測定論における信頼性の議論においては、次のような〈測定的一致〉が分類されている⁵⁸⁾。

- (1) 異なる測定者間の同時の測定間的一致
- (2) 同一測定者の2度の測定間的一致
- (3) 異なる測定者の異なる時の測定間的一致
- (4) 同一測定者の同一測定内的一致

「異なる時」ということで、測定値の関数を構成する環境が変化することと、同一の測定者それ自体が変化することの両方が意味されよう。最後の「同一測定内的一致」とは、テストの問題群を分割しておいて、分割した部分によって得られた測定値が相互に一致するかどうかを見る方法である。こうした〈測定的一致〉の多様性を考えると、信頼性あるいは精度は多次元的な概念ということができよう⁵⁹⁾。

会計測定における〈測定の繰返し〉といっても、現在の会計において測定が繰返し行なわれているということではない。それゆえ、精度を示す数値が会計測定値に付け加えられているということもない。測定が実際に繰返して行なわれていないというだけではなく、「会計は、同じ道具を繰返し適用す

58) これは、続有恒・苧阪良二『心理学研究法 第10巻 観察』(東京大学出版会, 1974年) 75-6頁の分類に基づいている。なお、原文では「観察者」・「観察」となっているが、それを本文のように「測定者」・「測定」と変えている。また理解の助けのため、言葉付け足しているところもある。

59) 続・苧阪『観察』, 76頁。

るような観察の繰返しを許すようには工夫されていない」⁶⁰⁾と述べるラーソンのように、測定を繰返すことができないような仕組みになっているとみるのが妥当であろう。

では、工夫すれば測定を繰返すことができるようになるのであろうか。会計において測定を繰返すとすれば、前記の4つの分類のうちのいずれに該当するような繰返しであるか考えなければならない。(4)の方法は、会計測定がテストとは異なり分割できないので、除外することができよう。(1)と(3)における「異なる測定者」が行なう測定については、ステートメントのいう測定者の偏向にも関係するので、後で改めて述べることにしよう。(2)における「2度の測定」とは、(3)の「異なる時の測定」と同じことであると思われる。測定者が同じにしる異なるにしる、異なる時に同一対象について測定を繰返すことができれば、会計測定においても精度を扱うことができることになるが、実情はどうであろうか。

測定の時が異なるにしる、測定対象と測定具は同一であることが前提となる。測定具は会計測定においては測定規則、測定方法などと言い換えることができよう。測定対象の同一性が前提であるが、会計測定においては、この前提自体が疑わしいことがある。例えば有価証券の測定において、昨日の測定と今日の測定とでは、物理的な存在としての有価証券は同一であっても、会計測定の対象としての有価証券が同一であるとは必ずしもいえないのである。有価証券の物理的な枚数を数えるのであれば、測定対象は昨日と今日と同一であるということができ、その差異は測定誤差として意味を持つであろう。しかし会計測定の対象として見れば、昨日と今日との差異は測定誤差としての意味を持たない。測定対象は同一で環境が変わったとみることもできようが、むしろ環境の変化によって測定対象も変化したものといえよう。したがって、これでは別の測定を行なったことになり、測定を繰返したことに

60) Kermit D. Larson, "The Systems Approach to Measurement in Business Firms: Critique," Robert R. Sterling (ed.) *Accounting in Perspective* (South-Western Pub., 1971), p.65.

はならないのである。

これに対して、そのような測定は時価評価を前提にしているから生ずる問題であるとか、たとい時価評価を前提にしても、時間間隔を短くした測定であれば測定の繰返しになる、といった反論も出てこよう。この2つの反論を考えることによって、会計測定の繰返しの意味を更に検討することができよう。

時価でなく取得原価で評価する場合、有価証券の時価が変動しても、測定対象としての有価証券の同一性は認めることができる。有価証券の取得には購入代価、購入手数料、通信費、名義書換料といった金銭の支出を伴うが、これらは会計測定の基礎となるデータ（我々の言葉では指標）となる。これらの複数の数値を持つデータを所与として、そこから単一の会計測定値を得る、いわばベクトルのスカラー化を行なう⁶¹⁾。こうした場合に測定を繰返すということは、データの元となる有価証券の取得という事象を繰返すことではなく、データから測定値への導出の過程を繰返すにすぎない。

時価評価を前提にして時間間隔を短くしても、有価証券の同一性を前提にする限り、データから測定値への導出の過程を繰返しにすぎず、別の測定にはならないであろう。この点では、取得原価での評価の場合とまったく同様である。いずれにしても、データは所与であり、それから測定値を導出する時だけが異なるにすぎない。この異なる導出の時とは、前述した異なる測定の時とは違い、測定対象や環境の変化が問題にされない類の〈測定〉である。このような〈測定〉が会計において繰返される測定であるとすれば、それにどれほどの意味があるであろうか。

では、(1)の「異なる測定者による測定」の場合はどうであろうか。「要約すると、検証可能性とは何人かの測定者が同じ測定値を得られそうだとすることを意味するにすぎない」[89]というように、ステートメントではこの「異なる測定者による測定」を想定して検証可能性を論じている。それゆえ、

61) こうした会計測定の構図については、前掲拙稿「取引の関係性」を参照されたい。

「測定者の偏向は、測定を繰返して同じ結果を得るようにすれば発見・除去できる」[82]という場合、この測定の繰返しは異なる測定者によるものであるといえよう。しかし、同一の測定対象を複数の測定者が測定することは、会計においては現実的なものではない。検証に監査を含めるとしても、測定値の精度を云々するほどの複数の測定値が得られるわけではない。それゆえ、「同一の測定方法を利用すると別々の測定者であっても実質的にはおなじような結果を提供する」[82]という APB ステートメントからの引用にあるように、検証可能性は、別の測定者が測定を行なっても結果としての測定値が同じになりそうだという可能性について述べているにすぎないのである。

このように見てくると、会計測定においては統計的な分散の値が得られるような測定が繰返されるわけではなく、またその〈測定の繰返し〉もその度に測定対象に対して測定操作を遂行するといったものではない。むしろ会計測定は、測定の反復性ではなく、その一回性が特徴となっていると言えよう。それゆえ、測定の繰返しに基づく行動科学の測定論の信頼性も会計測定に適用するには限界があると思われるのである。また会計測定値の検証可能性も、分散や信頼性とは異なる考えが必要になろう。これについては、後で再度論ずることにしたい。

ステートメントの本文では偏向だけを取り上げて論じていることは前に述べたとおりであるが、誤差一般に関していえば、測定値の関数を構成する四つの要素のそれぞれが単独で、あるいは複合して誤差を生みだしていると見ることができる。例えば経済や会計の領域では、測定対象自体の不確定性ともいべき性格から、測定具である測定規則も曖昧になりやすく、また測定者の性格や意志によって測定操作が左右されやすくなるから、測定誤差も複合的なものになり、その原因を追及することも難しくなる。誤差を表現の忠実性と反対の概念とみると、ステートメントが誤差一般を考察することなく、偏向だけを取り上げたのは理解に苦しむことといえるのである。

ステートメントが偏向のなかでも測定者の偏向と測定方法の偏向を取り上げたのは、測定対象と環境の〈偏向〉というのが意味もさほどないので、妥

当なことである。測定者と測定方法がともに同一であれば、測定値には測定者の偏向と測定方法の偏向の一方もしくは両方が入り込むことになる。

ステートメントの検証可能性は、測定方法は同一で測定者が異なる場合を想定している。複数の測定者の生み出す複数の測定値が互いに近い（分散の値が小さい）ものであれば、個々の測定者は測定方法を偏りなく適用したということになる。ただし、測定者の多数が同じ思想や利害を共通に持っている場合であれば、その思想や利害のために測定値が偏っていても、その偏向を見出すことはできない。会計測定の不偏性が論じられる場合、中立性も含めて、こうした測定者の偏向だけが問題にされることが多いと言えよう。

検証可能性が測定者の偏向を減少するという役割を担っているという場合、これには「同一の測定方法を利用する」という条件が付いていることは前述したとおりである。この測定方法に偏向があるかどうかの検証については、ステートメントはほとんど述べていない。それに触れているのは、測定値の直接的な検証が測定者と測定方法の偏向を減少させると説明している箇所だけである[87]。この直接的な検証と間接的な検証とがステートメントの例示する具体的な検証方法であるので、これについて検討してみよう。

直接的な検証とは、会計測定値それ自体を検証する方法であって、例えば市場性ある有価証券や土地を購入するために支払った価格はこの直接的な検証ができると説明されている[87]。しかし、〈支払った価格〉は会計測定値の基となったデータであり、会計測定値それ自体ではない。したがって、〈支払った価格〉の検証となれば、データとしての証票に示された金額が実際に支払われた金銭の額を表現しているか否かを検討することであり、会計測定値の検証にはならないといえよう。有価証券の例では、前述したように、データだけではその会計測定値を決定できない。すなわち、どの評価方法を採用するか、またどの範囲の付随費用を含めるかといった意思決定が必要とされるのである。したがって、有価証券や土地の会計測定値の検証は、ステートメントの分類では、むしろ間接的な検証に属することになる。〈直接的な検証〉が可能となるのは、現金残高の検証ぐらいではなかろうか。こ

れとて、会計上の「現金」には多様なものがあり、その評価にも測定方法が必要とされるものがあることは、例証するまでのこともなかろう。それゆえ、測定方法と測定者の偏向を排除することができるような〈直接的な検証〉は無理であるといえよう。

間接的な検証とは、測定値を得るために用いた手続を検証することであり、例えば減価償却費の場合で償却方法、見積り、適用の一貫性を検証することが挙げられている[87]。これは、手続すなわち測定方法の適否を検証することではなく、測定方法の同一性を検証することを意味している。したがって、「……測定方法だけの検証では、測定者の偏向は減少するようになるが、測定や配分の方法の選択に潜む偏向は残されたままになるのが通例」[87]となる。会計測定の検証は、こうした〈間接的な検証〉による方法しかありえないと思われる。そして、これがまた会計測定の特徴から来るものであると言えるのである⁶²⁾。

このように見てくると、ステートメントは測定者の偏向を見出す方法は述べても、測定方法の偏向を見出す方法については何も言及していないことが分かる。これは、測定の繰返しによって検証を考えるかぎり、測定方法は所与のものとされ、その同一性が前提とされるからである。つまり、測定方法の偏向は検証の範囲外の問題といえるのである。

測定方法もしくは測定具は、物理的な数量が測定対象であれば、より正確と思われる測定方法ないしは道具を基準として比較することによって、それに偏向があるかどうかを判断できる場合が多い。しかし行動科学の測定においては、こうした方法を採用することはできない。基準となる測定方法や道具がないからこそ、妥当性の問題が論じられているのである。会計測定において

62) 直接的な検証と間接的な検証の区別は、内容から見て、武田教授の言われる文書
的検証可能性と操作的検証可能性の区別に対応する。武田隆二『情報会計論』(中
央経済社, 1971年), 196頁。前者は会計操作前の問題であり、後者は会計操作後の
問題であるとされるように、データの検証は、狭い意味では、会計の範囲外の問題
であるといえよう。

も事情は同じである。会計において測定方法が偏っているかどうかを判断する基準となるような〈正確な〉測定方法はない。したがって、測定方法に偏向があるかどうかは、妥当性、とりわけ構成概念妥当性の考えによって検討するしかないと思われるのである。

ところで、測定方法が同一であっても、〈測定の繰返し〉ないしは反復性は会計測定値の検証になるのであろうか。これは、先に述べた「測定の繰返しによって検証を考える」ということに意味があるかということである。測定の繰返しは、前述の方法のいずれによるにせよ、ともかく同じ測定手続が繰返され、複数の測定値が得られる。この場合、その複数の測定値の平均値なり最頻値なりを測定対象の単一の測定値とすることもできよう。これに対して検証は、検証されるもの（例えば、会計測定値）があって、それを何らかの証拠（データ）と突き合わせ、その数値の是非が検討される。繰返しによって得られた複数の測定値は同等に扱われるのに対して、検証の場合では、ある一つの測定値（例えば財務諸表上の有価証券の評価額）が決定的に重要である。

あるいは、検証においても測定を繰返し行ない、それによる複数の測定値とある一つの測定値とを比較することも考えられる。ステートメントが「検証には合意が含まれる」[84]と述べる時、そうした考えであるとも思われる。その場合、〈合意〉の意味を十分に検討しておくことが必要となろう。それは、一つの測定値と繰返しによる複数の測定値とがどのような状態にあれば検証されたと見做すかという問題である。例えば、複数の測定値の平均値もしくは最頻値との一致か、それらとの乖離がどの程度まで認められるか、といった問題である。第1図でいえば、山の頂点付近かあるいは斜面にあれば検証されたとするのか、また、どのような形状の分布状態であれば認められるのか、といったことになる。

さらには、ある測定者の偏向が〈合意〉によって分かるようになるというためには、その測定者が測定を繰返して行ない、その測定値の分布状況が他の複数の測定者による測定値の分布状況と比べて偏っていることが示されな

ければならないであろう。さもなければ、ある測定者のある測定値が他の測定者の多く測定値から掛け離れている、その意味で〈合意〉から離れているとしても、それが測定者の個人的な偏向によるものか、その時の偶然の事情による誤差によるものかは区別できない。このように、〈合意〉によって測定者の偏向が発見・除去できるとは必ずしも言えないのである。

ステートメントにおける〈測定の繰返し〉は測定値の検証に係わる。これに対して、行動科学の測定論での〈測定の繰返し〉はテスト（すなわち測定方法）の信頼性に係わる。テストの得点が測定の度に大きく変動するとなれば、つまり分散が大きければ、そのテストは信頼性に欠けることになる。ある特定のテストの結果である一つの測定値の検証ということは、信頼性の議論には入っていないと思われる。テストの妥当性が与えられておれば、テストの是非はその信頼性によって「検証される」ということもできよう。しかし、こうした点で、ステートメントの検証可能性が〈測定値の検証〉と〈測定方法の検証〉のいずれを扱っているか、明確ではないのである。

概念規定から見ると、検証可能性は専ら情報としての会計測定値を扱っていることは明らかである。これは、直接的・間接的な検証という具体的な検証方法の議論からも理解されよう。しかるに、合意による検証となると、測定方法の検証という意味合いが強くなってくる。例えば償却資産については、減価償却を行なった簿価よりも市場価値の推定値のほうが会計人の意見の一致をみる、という経験的な研究の成果に基づいて、「したがって、検証が合意に基づくかぎり、広く『客観的』と見做されているこうした測定方法が必ずしも最も検証可能なものではない」[85]と述べる時、むしろ測定方法の検証について論じているといえる。つまり、原価主義による償却方法を異なる人に適用させて得られる数値は、時価主義に基づいて異なる人に適用させて得られる数値よりも分散が大きい。したがって、原価主義が一般に「客観的」と見られているが、〈合意〉という観点からは時価主義のほうが検証可能性が高い、というのである。検証可能性の概念規定では、測定方法の同一性を前提にしたうえでの異なる測定者による測定値の〈合意〉が問題で

あったのに対して、ここでは複数の測定方法を前提にしたうえで、どの測定方法によれば〈合意〉が得られるかが問題となっている。それゆえ、検証可能性の目的が、測定方法の同一性を前提にして測定者の偏向を発見・除去することにあるのか、どの測定方法が安定した測定値を提供かを調べることにあるのか、またはその両者であるのか、明確ではないのである。ステートメントでは、検証可能性の概念に〈測定の繰返し〉ないしは反復性の中味を持たせながらも、他方では、監査におけるように、特定の測定値の検証を考えているように見えるのである。後者では、情報としての会計測定値からデータへの追跡ができるかどうか問題とされる。ステートメントが、「検証可能性は会計人の仕事を反映しているので、会計人の用語集における客観性にとって代わることになれば、会計上の術語が改善されることになろう」[158]というとき、むしろ特定の会計測定値からデータへの追跡ができるかどうかで検証を考えているように思われるのである。測定の反復性を合意説とすれば、この追跡可能性は追認説とでも言えよう。むしろこの考えが、会計測定の特質としての測定の一回性に合致しているものと思われるのである。

合意説による検証では、複数の測定値が互いに一致する（ないしは、大きく矛盾しない）ことが必要である。これに対して追認説では、測定値とはレベルの異なるデータに照らして検証される。それゆえ、データの「客観性」ということが重要になってくる。合意説と追認説は真理の基準でいう整合説と対応説とに類似した考えといえよう。真理の整合説は命題間の整合性によって、対応説では命題は感覚的判断ないしはセンスデータといったレベルの異なるデータとの対応によって、その真理性が判定されるからである。しかし、ここでの問題は、いずれの真理観が会計測定値の検証に妥当するかではなく、いずれの考え方が会計測定値の検証方法として妥当であるか、ということである。

ステートメントの検証可能性は、合意説と追認説との間で揺れ動いている。一方は精度や信頼性といった測定論の議論に沿った考えであり、他方は測定の一回性という会計測定の特質に沿った考えである。会計情報の検証可能性

が測定の繰返しを前提とした合意説に基づくという見解を採用するならば、ステートメントは会計における〈測定の繰返し〉の意味をより深く検討する必要がある。

検討可能性は表現の忠実性の保証を与える役割があるとされたが、前述したように、その〈保証〉はせいぜい測定者の偏向を除去するにとどまる。しかも、その〈保証〉がどのようにして行なわれるのかという問題では、合意説と追認説がその場によって代わる代わる現れており、また、いずれの見解に基づくにしろ、どのような基準で〈保証〉が行なわれるかは明らかでない。いずれにせよ、検証可能性の概念は表現の忠実性の概念と同様に、見掛けを遙かに超えた複雑・困難な内容を含んでいるといえよう。

5. おわりに

これまでの議論から言えることは、ステートメントの提示する信頼性・表現の忠実性・検証可能性の三つの用語は、一見分かりやすい概念規定でありながら、少し深く検討すると、曖昧な内容のものである、ということである。小論では、その曖昧さの原因を追究するため、関連する測定論の見解を参照した。小論の要約を兼ねて言えば、上記の三つの用語の曖昧さの原因は次のように表すことができよう。

- (1) 信頼性は表現の忠実性と検証可能性を構成要素としているが、その〈構成〉の仕組みが明確ではない。
- (2) 表現の忠実性は概念規定が提示されているだけで、会計表現が〈忠実〉であるかどうかを判定する基準を提示していない。これは、表現の忠実性が行動科学の測定論という妥当性の概念と密接に関連するとしていながら、その追究が不十分であることにも関係する。
- (3) 会計測定値を主たる考察の対象としていながら誤差についての検討がないことに示されるように、他の測定論の見解、例えば統計学の正確性

や精度、行動科学の測定論の妥当性や信頼性の議論を十分参照していない。

- (4) 会計測定における偏向で測定者の偏向と測定方法の偏向が挙げられているが、測定方法の偏向を発見・除去する方法についての説明がない。また、検証可能性が測定者の偏向を発見・除去するものとされているが、誤差と偏向を区別する基準が提示されていないので、発見・除去されるものがその時々単なる誤差であるか測定者に固有の偏向であるかは判定できない。
- (5) 例えば、妥当性との関連を説きながら、間接測定としての会計測定という認識がない。また、〈測定の繰返し〉に基づく合意による検証を説きながら、〈測定の一回性〉という会計測定の特質に基づくとみられる検証の方法も部分的ながら述べられている。このように、ステートメントでは会計測定の特質を考慮したうえでの諸概念の展開がなされていないのである。