

利益計算の類型－イギリス固定資産会計の整理－

小 野 正 芳

要旨

これまで様々な利益概念が提唱されてきており、近年、包括利益という新たな利益が提唱されている。包括利益はこれまで計算されてきた純利益に資産および負債の評価差額を加減算して求められる利益である。近年の議論では主に、「企業の実態」を表すための資産および負債の評価に焦点が当てられ、その結果としての評価差額をどのように処理するのかという点が議論されてきたが、利益計算の大枠としての議論は行われていない。利益は「維持すべき資本」を上回る期末資本額と定義されうるが、包括利益に関する近年の議論においては「維持すべき資本」に関する議論が少ないように思われる。

本稿では、包括利益を計算する上での「維持すべき資本」を明らかにするために、過去において提唱されてきた様々な「維持すべき資本」に基づく利益計算方法を整理するとともに、現代の包括利益計算と比較することによって、現代の利益計算の特徴を明らかにする。また、検討が必要な事柄を抽出することによって、今後の課題を明らかにすることを目的としている。

キーワード

名目貨幣単位 個別購買力単位 貨幣収益力単位 歴史的原価 購入時価
取替原価

1. 問題意識と本稿の目的

近年、資産を原価とは異なる属性を用いて評価することが多くなっている。その代表例は公正価値による金融商品の評価であろう。どのような測定属性を

用いればよりよく実態を開示できるかという視点から、金融商品に用いるべき属性に関する議論が多くなされてきており、原価以外の属性による資産の評価の目的の一つとして「実態の開示」が挙げられてきた。

一方、原価以外の属性によって資産を評価することによって生じる評価差額が含まれる利益全体に関する議論は少なかったように思われる。当該評価差額の特徴について議論されることは多くても、商品売買損益などの本業の損益と当該評価差額を合計した包括利益そのものの性質について議論されることは少なかったように思われるのである。

利益は、維持すべき資本を超える期末純資産と定義することできる。会計計算の理論においては、「維持すべき資本」を明らかにし、その「維持すべき資本」を計算するための資産評価基準を決定するという順序で議論が展開されるべきである。しかしながら、企業が所有する資産の価値に関して、投資家目線の情報を提供するような要請が高まってきたことから、資産評価の視点が優先されるようになったが、その一方で、資産評価の根拠となるべき「維持すべき資本」に関する議論が置き去りにされていると思われるのである。

上野 [1993] によると、利益は測定単位と測定基準の組み合わせによって決まる。すなわち、ある「資本維持概念」が決まれば、それに基づく利益計算を行うために測定単位と測定基準が選択される。測定単位とは名目貨幣単位、一般購買力単位、個別購買力単位、貨幣収益力単位の4つであり、測定基準は歴史的原価、購入時価、販売時価、割引価値の4つである。これらの組み合わせにより16の利益に類型化される（上野 [1993] 14頁）。

近年の議論は、「企業の実態」をあらわすためにどの測定基準を用いるべきかという議論であり、「企業の実態」を表すためにどの測定単位を用いるか、すなわち「維持すべき資本」は何かについての議論が少ない。本稿は、資産を原価とは異なる属性を用いて評価する会計における資本維持概念を探ることを目的としている。

例えば、国際会計基準審議会（以下、IASB）は概念フレームワークにおいて、

貨幣資本維持と実体資本維持を列挙し (IASB「1989」par.104)、資本概念は財務諸表利用者の要求に基づいて選択されると述べられている (IASB「1989」par.103)。つまり、財務諸表で使われるべき資本維持概念を特定化していない。また、イギリス会計基準審議会 (以下、ASB) は、財務報告原則書 (以下、SPFR) において「当原則書で述べられ、ほとんどすべての営利企業によって採用されている会計モデルのもとで、エンティティーの資本は株主持分の貨幣による金額と定義され (貨幣資本維持概念)、名目額で測定される」(ASB「1999」par.6.40) と述べ、名目資本維持を適用していくことを明確にしている。

その一方で、国際会計基準第16号 (以下、IAS16) およびイギリス財務報告基準第15号 (以下、FRS15) では取替原価による固定資産の再評価がともに認められており、取替原価と帳簿価額の差額である再評価剰余金はその他の包括利益の項目とされ、減価償却・売却が行われるたびに留保利益に振り替えられる (リサイクルは行われない) (IASB「2000」pars. 39-41、ASB「1999」pars. 63-65)。

再評価という原価以外の属性である取替原価による同じ処理 (評価替え) が求められているということは、測定基準を取替原価にするという点では一致しているということを意味する。その一方、フレームワークでも述べられているように、利益計算のもう1つの基礎である資本維持概念は一致していない。とすれば、再評価剰余金の位置づけはいかなるものであろうか。つまり、貸借対照表の資産金額に注目した「実態の開示」という観点ではなく、「利益 (資本) 計算」という観点から、再評価剰余金、ひいては固定資産会計はどのような全体像を有しているのであろうか。これが本稿の問題意識である。

資本維持に関する議論が少ない中で、IASBはIASB「1997」を公表し、現在市場収益率資本維持という金融商品に適用されるであろう資本維持概念を提案している。

金融商品に限定されている議論であるとはいえ、基準設定機関から資本維持に関する提案が行われるということは、非常に重要なことであると思われる。

なぜなら、IASB討議資料が新たな資本維持概念を出してきたことは「そもそも今日の時価論議の出発点をどこにおくか、すなわち端的に言えばそれを資本・利益計算の問題として捉えるか、それとも（投資家にとって有用な）実体開示の問題として捉えるか、という点に関わってくると思えるからである。・・・IASC討議資料（現在はIASBと呼ばれているが、以前はIASCと呼ばれていた一筆者）が新たな資本維持概念を出してきたことは、あらためて今日の時価論議を、（単なる）実体開示の問題なのではなく資本・利益計算の問題として論じる、そういう基本的視点あるいは基礎的概念を与えているのがこの資本維持概念にほかならないと思われる（石川[1998] 22頁）」からである。

以上のように、本稿の問題意識は、評価差額である「その他の包括利益（認識利得損失）」について、「開示」の面（換言すれば測定基準の面）からだけではなく、「計算」の面（換言すれば測定単位の面）からもその意義を考えなければならないという点にある。

そこで、本稿ではこれまで提唱されてきた様々な利益計算の方法を列挙し、現在イギリスで行われている固定資産会計と比較することにより、現代の包括利益計算の特徴を明らかにする。また、検討が必要な事柄を明らかにすることによって、今後の課題を明らかにすることを目的としている。

2. 利益計算の類型

上野[1993]によると、利益は測定単位と測定基準の組み合わせによって決まる。測定単位とは名目貨幣単位、一般購買力単位、個別購買力単位、貨幣収益力単位の4つであり、測定基準は歴史的原価、購入時価、販売時価、割引価値の4つである。これらの組み合わせにより16の利益に類型化される（上野[1993] 14頁）。

FRS15に基づいて行われる固定資産会計においては取替原価による再評価が認められている。

そこで、以下では、まず、過去において提唱されてきた様々な「維持すべき

測定基準 測定単位	歴史的原価	購入時価	販売時価	割引価値
名目貨幣単位	実現利益	経営利益	実現可能利益	経済的利益
一般購買力単位	実質実現利益	実質経営利益	実質実現可能利益	実質経済的利益
個別購買力単位	実体実現利益	実体経営利益	実体実現可能利益	実体経済的利益
貨幣収益力単位	成果実現利益	成果経営利益	成果実現可能利益	成果経済的利益

資本」に基づく利益計算方法のうち、取替原価が関係すると思われる利益計算手法を整理する。取替原価に関してもいくつかの解釈があるが、購入時価に属するという点では変わらない。したがって、購入時価あるいは（および）購入時価の変化を反映させる個別購買力単位が組み込まれている利益計算が検討対象となりうる。具体的には経営利益、実体実現利益、実体経営利益の3つである。なお、比較基準としてもっとも基本的な利益である実現利益も取り上げる。次に、上記4つの利益計算と、現代の固定資産評価差額が含まれる包括利益計算とを比較することによって、現代の利益計算の特徴を明らかにする。

最後に、上記の比較から検討が必要な事柄を抽出することによって、今後の課題を明らかにする。

なお、具体的な比較を行うため、数値例によって各利益計算手法を整理する（本稿で扱う数値例は上野[1993]に基づくものである）。0時点で企業が10,000の原初投資を行う。そして、その後3期間にわたる営業を行う。なお、話を単純化するため、各期間のキャッシュ・フローは各期末に生じると仮定する。また、売上原価の計算は先入先出法により、減価償却費の計算は残存価額0、耐用年数3年、定額法により行うものとする。

商品取引	0 時点	1 時点	2 時点	3 時点
売上数量	—	40	50	50
仕入数量	50	20	30	40
在庫数量	50	30	10	0

新品購入時価	0 時点	1 時点	2 時点	3 時点
棚卸資産	100	110	120	130
償却資産	3,000	3,300	3,600	3,900
非償却資産	2,000	2,500	2,800	3,200

中古品購入時価	0 時点	1 時点	2 時点	3 時点
棚卸資産	—	—	—	—
償却資産	3,000	2,500	1,500	0
非償却資産	2,000	2,500	2,800	3,200

販売時価	0 時点	1 時点	2 時点	3 時点
棚卸資産	150	175	240	260
償却資産	2,800	1,600	700	0
非償却資産	1,800	2,300	2,600	3,000

貨幣資産物価変動	0 時点	1 時点	2 時点	3 時点
物価変動率	—	—	0.1	0.0889

その他の取引	0 時点	1 時点	2 時点	3 時点
非償却資産売却	—	—	—	3,000
償却資産購入	3,000	—	—	—
非償却資産購入	2,000	—	—	—
営業費支払	—	800	1,400	1,800

(1) 実現利益

実現利益は、名目貨幣単位と歴史的原価の組み合わせによって測定される利益である。つまり、「維持すべき資本」は名目貨幣単位により決定され、包括利益の計算・報告が求められるまで計算・報告されてきた利益である。3 期間にわたる実現利益を計算してみよう。まず、0 時点において10,000の原始投資が行われ、棚卸資産5,000（50単位×100）、償却資産3,000、非償却資産2,000が購入される。したがって、0 時点におけるB/Sは次の通りである。

B/S (0)			
棚 卸 資 産	5,000	資 本 金	10,000
償 却 資 産	3,000		
非 償 却 資 産	2,000		
	<u>10,000</u>		<u>10,000</u>

第1期においては、棚卸資産の売上（40単位×175）、棚卸資産の仕入（20単位×110）、営業費800の支払いが行われ、次のような仕訳が行われる。

（借） 貨幣資産	7,000	（貸） 売 上	7,000
（借） 棚卸資産	2,200	（貸） 貨幣資産	2,200
（借） 営 業 費	800	（貸） 貨幣資産	800

決算により、売上原価および減価償却費が計算される。

第1期末における棚卸資産残高は30単位である。実現利益の計算においては資産を名目貨幣単位と歴史的な原価の組み合わせにより評価する。したがって、期末棚卸資産は3,200（＝10単位×100＋20単位×110）と評価され、売上原価は次のように計算される。

$$\text{売上原価} = 5,000 + 2,200 - 3,200 = 4,000$$

また、減価償却費は、次のように計算される。

$$\text{減価償却費} = 3,000 \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 1,000$$

以上より、次のような決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

（借） 売 上 原 価	4,000	（貸） 棚卸資産	4,000
（借） 減価償却費	1,000	（貸） 償却資産	1,000

P/L(1)		B/S(1)			
売 上 原 価	4,000	売 上	7,000	貨 幣 資 産	4,000
減価償却費	1,000			棚 卸 資 産	3,200
営 業 費	800			償 却 資 産	2,000
実 現 利 益	1,200			非 償 却 資 産	2,000
	<u>7,000</u>		<u>7,000</u>		<u>11,200</u>
				資 本 金	10,000
				実 現 利 益	1,200
					<u>11,200</u>

第2期においては、第1期における実現利益1,200の配当、棚卸資産の売上（50単位×240）、棚卸資産の仕入（30単位×120）、営業費1,400の支払いが行われる。また、第1期と同様に決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

（借） 実現利益	1,200	（貸） 貨幣資産	1,200
（借） 貨幣資産	12,000	（貸） 売 上	12,000

(借) 棚卸資産	3,600	(貸) 貨幣資産	3,600
(借) 営業費	1,400	(貸) 貨幣資産	1,400

第1期と同様に決算処理が行われる。

$$\text{売上原価} = 3,200 + 3,600 - 1,200 \text{ (10単位} \times 120) = 5,600$$

$$\text{減価償却費} = 3,000 \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 1,000$$

(借) 売上原価	5,600	(貸) 棚卸資産	5,600
(借) 減価償却費	1,000	(貸) 償却資産	1,000

P/L(2)			B/S(2)		
売上原価	5,600	売 上	12,000	貨幣資産	9,800
減価償却費	1,000			棚卸資産	1,200
営業費	1,400			償却資産	1,000
実現利益	4,000			非償却資産	2,000
	<u>12,000</u>		<u>12,000</u>		<u>14,000</u>
				資本金	10,000
				実現利益	4,000
					<u>14,000</u>

第3期においては、第2期における実現利益4,000の配当、棚卸資産の売上(50単位 \times 260)、棚卸資産の仕入(40単位 \times 130)、営業費1,800の支払いが行われる。

(借) 実現利益	4,000	(貸) 貨幣資産	4,000
(借) 貨幣資産	13,000	(貸) 売 上	13,000
(借) 棚卸資産	5,200	(貸) 貨幣資産	5,200
(借) 営業費	1,800	(貸) 貨幣資産	1,800

第1期および第2期と同様に決算処理が行われる。

$$\text{売上原価} = 1,200 + 5,200 - 0 = 6,400$$

$$\text{減価償却費} = 3,000 \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 1,000$$

(借) 売上原価	6,400	(貸) 棚卸資産	6,400
(借) 減価償却費	1,000	(貸) 償却資産	1,000

第3期においては非償却資産の売却が行われる。第3期末における非償却資産の売却時価は3,000であるので、次のような仕訳が行われる。

(借) 貨幣資産	3,000	(貸) 非償却資産	2,000
		資産売却益	1,000

以上の処理の結果、次のようなB/SおよびP/Lが作成される。

P/L(3)			B/S(3)		
売上原価	6,400	売上	13,000	貨幣資産	14,800
減価償却費	1,000	資産売却益	1,000	資本金	10,000
営業費	1,800			実現利益	4,800
実現利益	4,800				14,000
	14,000		14,000		

(2) 経営利益

経営利益は、名目貨幣単位と購入時価の組み合わせによって測定される利益である。3 期間にわたる経営利益を計算してみよう。まず、0 時点において10,000 の原始投資が行われ、棚卸資産5,000 (50単位×100)、償却資産3,000、非償却資産2,000が購入される。したがって、0 時点におけるB/Sは次の通りである。

B/S (0)			
棚卸資産	5,000	資本金	10,000
償却資産	3,000		
非償却資産	2,000		
	<u>10,000</u>		<u>10,000</u>

第1 期においては、棚卸資産の売上 (40単位×175)、棚卸資産の仕入 (20単位×110)、営業費800の支払いが行われる。

(借) 貨幣資産	7,000	(貸) 売上	7,000
(借) 棚卸資産	2,200	(貸) 貨幣資産	2,200
(借) 営業費	800	(貸) 貨幣資産	800

経営利益の計算においては、決算において、資産を名目貨幣単位と購入時価との組み合わせにより評価し、購入時価変動分を原価節約として認識し、利益計算に反映させる。

第1 期首における棚卸資産残高は50単位である。期首に棚卸資産を所有し当期中に購入時価が上昇した場合、当期中に棚卸資産を仕入れて販売する場合よりも、より多くの利益を獲得できる。経営利益の計算においては、この部分を

原価節約として認識し、利益計算に反映させる。

$$\text{棚卸資産に関する原価節約} = 50 \text{単位} \times (110 - 100) = 500$$

次に、期末棚卸資産は3,300（＝30単位×110）と評価され、売上原価が次のように計算される。

$$\text{売上原価} = 5,000 + 2,200 + 500 - 3,300 = 4,400$$

また、償却資産の期末購入時価が2,500であるので、減価償却費が次のように計算される。

$$\text{減価償却費} = 3,000 - 2,500 = 500$$

さらに、非償却資産の期末購入時価が2,500なので、非償却資産に関する原価節約が計算される。

$$\text{非償却資産に関する原価節約} = 2,500 - 2,000 = 500$$

以上より、次のような決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

(借) 棚卸資産	500	(貸) 原価節約	500
(借) 売上原価	4,400	(貸) 棚卸資産	4,400
(借) 減価償却費	500	(貸) 償却資産	500
(借) 非償却資産	500	(貸) 原価節約	500

P/L (1)				B/S (1)			
売上原価	4,400	売上	7,000	貨幣資産	4,000	資本金	10,000
減価償却費	500			棚卸資産	3,300	経営利益	2,300
営業費	800			償却資産	2,500		
営業利益	1,300			非償却資産	2,500		
	<u>7,000</u>		<u>7,000</u>		<u>12,300</u>		<u>12,300</u>
経営利益	2,300	営業利益	1,300				
		原価節約	1,000				
	<u>2,300</u>		<u>2,300</u>				

第2期においては、第1期における経営利益2,300の配当、棚卸資産の売上(50単位×240)、棚卸資産の仕入(30単位×120)、営業費1,400の支払いが行われる。

(借) 経営利益	2,300	(貸) 貨幣資産	2,300
(借) 貨幣資産	12,000	(貸) 売上	12,000
(借) 棚卸資産	3,600	(貸) 貨幣資産	3,600
(借) 営業費	1,400	(貸) 貨幣資産	1,400

第1期と同様に、原価節約、売上原価、減価償却費の計算が行われる。

棚卸資産に関する原価節約=30単位×(120-110)=300

売上原価=3,300+3,600+300-1,200(10単位×120)=6,000

減価償却費=2,500-1,500=1,000

非償却資産に関する原価節約=2,800-2,500=300

(借) 棚卸資産	300	(貸) 原価節約	300
(借) 売上原価	6,000	(貸) 棚卸資産	6,000
(借) 減価償却費	1,000	(貸) 償却資産	1,000
(借) 非償却資産	300	(貸) 原価節約	300

P/L (2)				B/S (2)			
売上原価	6,000	売上	12,000	貨幣資産	8,700	資本金	10,000
減価償却費	1,000			棚卸資産	1,200	経営利益	4,200
営業費	1,400			償却資産	1,500		
営業利益	3,600			非償却資産	2,800		
	<u>12,000</u>		<u>12,000</u>		<u>14,200</u>		<u>14,200</u>
経営利益	4,200	営業利益	3,600				
		原価節約	600				
	<u>4,200</u>		<u>4,200</u>				

第3期においては、第2期における経営利益4,200の配当、棚卸資産の売上(50単位×260)、棚卸資産の仕入(40単位×130)、営業費1,800の支払いが行われる。

(借) 経営利益	4,200	(貸) 貨幣資産	4,200
(借) 貨幣資産	13,000	(貸) 売 上	13,000
(借) 棚卸資産	5,200	(貸) 貨幣資産	5,200
(借) 営 業 費	1,800	(貸) 貨幣資産	1,800

第1期・第2期と同様に、原価節約、売上原価、減価償却費の計算が行われる。

棚卸資産に関する原価節約＝10単位×(130－120)＝100

売上原価＝1,200＋5,200＋100－0＝6,500

減価償却費＝1,500－0＝1,500

非償却資産に関する原価節約＝3,200－2,800＝400

(借) 棚 卸 資 産	100	(貸) 原 価 節 約	100
(借) 売 上 原 価	6,500	(貸) 棚 卸 資 産	6,500
(借) 減価償却費	1,500	(貸) 償 却 資 産	1,500
(借) 非償却資産	400	(貸) 原 価 節 約	400
(借) 貨 幣 資 産	3,000	(貸) 非償却資産	3,200
資産売却損	200		

P/L (3)		B/S (3)	
売 上 原 価	6,500	貨 幣 資 産	13,500
減価償却費	1,500	棚 卸 資 産	0
営 業 費	1,800	償 却 資 産	0
資産売却損	200	非償却資産	0
営 業 利 益	3,000		13,500
	13,000		13,500
経 営 利 益	3,500	資 本 金	10,000
	3,500	経 営 利 益	3,500

(3) 実体実現利益

実体実現利益は、個別購買力単位と歴史的な原価の組み合わせによって測定さ

れる利益である。3 期間にわたる実体実現利益を計算してみよう。まず、0 時点において10,000の原始投資が行われ、棚卸資産5,000 (50単位×100)、償却資産3,000、非償却資産2,000が購入される。したがって、0 時点におけるB/Sは次の通りである。

B/S (0)			
棚 卸 資 産	5,000	資 本 金	10,000
償 却 資 産	3,000		
非 償 却 資 産	2,000		
	<u>10,000</u>		<u>10,000</u>

第1 期においては、棚卸資産の売上 (40単位×175)、棚卸資産の仕入 (20単位×110)、営業費800の支払いが行われる。

(借) 貨幣資産	7,000	(貸) 売 上	7,000
(借) 棚卸資産	2,200	(貸) 貨幣資産	2,200
(借) 営 業 費	800	(貸) 貨幣資産	800

実体実現利益の計算においては、決算において、資産を個別購買力単位と歴史的原価との組み合わせにより評価し、個別購買力変動分を資本として認識することになる。個別購買力が変動すると同じ資産を入手するためにより多くの貨幣を要することになるので、個別購買力の変動部分を利益計算から除外しなければならない。なぜなら、個別購買力変動分相当が利益とされ社外に流出すると、社外流出前の購買力を維持できないからである。

第1 期首における棚卸資産残高は50単位である。0 時点において@100で購入した棚卸資産の購入時価が1時点においては@110となっており、この価格上昇分を無視して取得原価によって売上原価を計算し、利益計算に組み込むと、価格上昇分が利益とされてしまう。利益を社外流出すると同じ数量の棚卸資産を調達できないので、営業（給付）能力が低下してしまう。そこで、実体実現利益の計算においては、期首に所有している資産について個別購買力変動分を調整し、資本として積み立てる。

$$\text{棚卸資産の個別物価変動率} = (110 - 100) / 100 = 0.1$$

$$\text{棚卸資産に関する購買力変動} = 5,000 \times 0.1 = 500$$

次に、期末棚卸資産は3,300（＝30単位×110）と評価され、売上原価が次のように計算される。

$$\text{売上原価} = 5,000 + 2,200 + 500 - 3,300 = 4,400$$

また、棚卸資産と同様に償却資産についても購買力の変動を資本として積み立て、その上で減価償却費を計算する。

$$\text{償却資産の個別物価変動} = (3,300 - 3,000) / 3,000 = 0.1$$

$$\text{償却資産に関する購買力変動} = 3,000 \times 0.1 = 300$$

$$\text{減価償却費} = (3,000 + 300) \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 1,100$$

さらに、棚卸資産と同様に非償却資産についても購買力の変動を資本として積み立てる。

$$\text{非償却資産の個別物価変動} = (2,500 - 2,000) / 2,000 = 0.25$$

$$\text{非償却資産に関する購買力変動} = 2,000 \times 0.25 = 500$$

以上より、次のような決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

(借) 棚卸資産	500	(貸) 購買力変動	500
(借) 売上原価	4,400	(貸) 棚卸資産	4,400
(借) 償却資産	300	(貸) 購買力変動	300
(借) 減価償却費	1,100	(貸) 償却資産	1,100
(借) 非償却資産	500	(貸) 購買力変動	500

P/L (1)			B/S (1)				
売上原価	4,400	売上	7,000	貨幣資産	4,000	資本金	10,000
減価償却費	1,100			棚卸資産	3,300	購買力変動	1,300
営業費	800			償却資産	2,200	実体実現利益	700
実体実現利益	700			非償却資産	2,500		
	<u>7,000</u>		<u>7,000</u>		<u>12,000</u>		<u>12,000</u>

第2期においては、第1期における実体実現利益700の配当、棚卸資産の売上（50単位×240）、棚卸資産の仕入（30単位×120）、営業費1,400の支払いが行われる。

(借) 実体実現利益	700	(貸) 貨幣資産	700
(借) 貨幣資産	12,000	(貸) 売上	12,000
(借) 棚卸資産	3,600	(貸) 貨幣資産	3,600
(借) 営業費	1,400	(貸) 貨幣資産	1,400

第1期と同様に、個別購買力変動の認識、売上原価、減価償却費の計算が行われる。ただし、1時点の配当後では3,300の貨幣資産を所有している点が0時点とは異なる。個別購買力の変動によって、同じ3,300の貨幣によって購入できる資産が変動しているはずである。つまり、期首の貨幣資産は3,300と評価されるが、その実質は変動しているので、その実質の増減も認識する。

貨幣資産の個別物価変動率=0.1

貨幣資産に関する購買力変動=3,300×0.1=330

棚卸資産の個別物価変動率=(120-110)/110=0.091

棚卸資産に関する購買力変動=3,300×0.091=300

売上原価=3,300+3,600+300-1,200=6,000

償却資産の個別物価変動=(3,600-3,300)/3,300=0.091

償却資産に関する購買力変動=2,200×0.091=200

減価償却費=(2,200+200)×1年/2年=1,200

非償却資産の個別物価変動=(2,800-2,500)/2,500=0.12

非償却資産に関する購買力変動=2,500×0.12=300

(借) 購買力損失	330	(貸) 購買力変動	330
(借) 棚卸資産	300	(貸) 購買力変動	300
(借) 売上原価	6,000	(貸) 棚卸資産	6,000
(借) 償却資産	200	(貸) 購買力変動	200

(借) 減価償却費	1,200	(貸) 償却資産	1,200
(借) 非償却資産	300	(貸) 購買力変動	300

P/L (2)		B/S (2)	
売上原価	6,000	貨幣資産	10,300
減価償却費	1,200	棚卸資産	1,200
営業費	1,400	償却資産	1,200
購買力損失	330	非償却資産	2,800
実体実現利益	3,070		15,500
	<u>12,000</u>		<u>15,500</u>

第3期においては、第2期における実体実現利益3,070の配当、棚卸資産の売上(50単位×260)、棚卸資産の仕入(40単位×130)、営業費1,800の支払いが行われる。

(借) 実体実現利益	3,070	(貸) 貨幣資産	3,070
(借) 貨幣資産	13,000	(貸) 売上	13,000
(借) 棚卸資産	5,200	(貸) 貨幣資産	5,200
(借) 営業費	1,800	(貸) 貨幣資産	1,800

第2期と同様に、個別購買力変動の認識、売上原価、減価償却費の計算が行われる。

$$\text{貨幣資産の個別物価変動率} = 0.0889$$

$$\text{貨幣資産に関する購買力変動} = 7,230 \times 0.0889 = 643$$

$$\text{棚卸資産の個別物価変動率} = (130 - 120) / 120 = 0.083$$

$$\text{棚卸資産に関する購買力変動} = 1,200 \times 0.083 = 100$$

$$\text{売上原価} = 1,200 + 5,200 + 100 - 0 = 6,500$$

$$\text{償却資産の個別物価変動} = (3,900 - 3,600) / 3,600 = 0.083$$

$$\text{償却資産に関する購買力変動} = 1,200 \times 0.083 = 100$$

$$\text{減価償却費} = (1,200 + 100) \times 1 \text{年} / 1 \text{年} = 1,300$$

$$\text{非償却資産の個別物価変動} = (3,200 - 2,800) / 2,800 = 0.143$$

$$\text{非償却資産に関する購買力変動} = 2,800 \times 0.143 = 400$$

利益計算の類型 — イギリス固定資産会計の整理 — 小野

(借) 購買力損失	643	(貸) 購買力変動	643
(借) 棚卸資産	100	(貸) 購買力変動	100
(借) 売上原価	6,500	(貸) 棚卸資産	6,500
(借) 償却資産	100	(貸) 購買力変動	100
(借) 減価償却費	1,300	(貸) 償却資産	1,300
(借) 非償却資産	400	(貸) 購買力変動	400
(借) 貨幣資産	3,000	(貸) 非償却資産	3,200
資産売却損	200		

P/L (3)			B/S (3)		
売上原価	6,500	売上	13,000	貨幣資産	16,230
減価償却費	1,300			資本金	10,000
営業費	1,800			棚卸資産	0
購買力損失	643			償却資産	0
資産売却損	200			非償却資産	0
実体実現利益	2,557				
	<u>13,000</u>				<u>16,230</u>

(4) 実体経営利益

実体経営利益は、個別購買力単位と購入時価の組み合わせによって測定される利益である。3 期間にわたる実体経営利益を計算してみよう。まず、0 時点において10,000の原始投資が行われ、棚卸資産5,000 (50単位×100)、償却資産3,000、非償却資産2,000が購入される。したがって、0 時点におけるB/Sは次の通りである。

B/S (0)			
棚卸資産	5,000	資本金	10,000
償却資産	3,000		
非償却資産	2,000		
	<u>10,000</u>		<u>10,000</u>

第1 期においては、棚卸資産の売上 (40単位×175)、棚卸資産の仕入 (20単位×110)、営業費800の支払いが行われる。

(借) 貨幣資産	7,000	(貸) 売 上	7,000
(借) 棚卸資産	2,200	(貸) 貨幣資産	2,200
(借) 営 業 費	800	(貸) 貨幣資産	800

実体経営利益の計算においては、決算において、資産を個別購買力単位と購入時価との組み合わせにより評価し、個別購買力変動分を資本として認識するとともに、購入時価の変動を利益として認識する。

第1期首における棚卸資産残高は50単位である。0時点において@100で購入した棚卸資産の購入時価が1時点においては@110となっており、この価格上昇分を無視して取得原価によって売上原価を計算し、利益計算に組み込むと、価格上昇分が利益とされてしまう。利益を社外流出すると同じ数量の棚卸資産を調達できないので、営業（給付）能力が低下してしまう。そこで、実体実現利益の計算と同様に、期首に所有している資産について個別購買力変動分を調整し、資本として積み立てる。

$$\text{棚卸資産の個別物価変動率} = (110 - 100) / 100 = 0.1$$

$$\text{棚卸資産に関する購買力変動} = 5,000 \times 0.1 = 500$$

次に、期末棚卸資産は3,300（＝30単位×110）と評価され、売上原価が次のように計算される。

$$\text{売上原価} = 5,000 + 2,200 + 500 - 3,300 = 4,400$$

また、棚卸資産と同様に償却資産についても購買力の変動を資本として積み立て、その上で減価償却費を計算する。減価償却費は帳簿価額と測定基準たる購入時価との差額として測定される。

$$\text{償却資産の個別物価変動} = (3,300 - 3,000) / 3,000 = 0.1$$

$$\text{償却資産に関する購買力変動} = 3,000 \times 0.1 = 300$$

$$\text{減価償却費} = (3,000 + 300) - 2,500 = 800$$

さらに、棚卸資産と同様に非償却資産についても購買力変動を資本として積み立てる。

$$\text{非償却資産の個別物価変動} = (2,500 - 2,000) / 2,000 = 0.25$$

$$\text{非償却資産に関する購買力変動} = 2,000 \times 0.25 = 500$$

以上より、次のような決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

(借) 棚卸資産	500	(貸) 購買力変動	500
(借) 売上原価	4,400	(貸) 棚卸資産	4,400
(借) 償却資産	300	(貸) 購買力変動	300
(借) 減価償却費	800	(貸) 償却資産	800
(借) 非償却資産	500	(貸) 購買力変動	500

P/L (1)		B/S (1)			
売上原価	4,400	売上	7,000	貨幣資産	4,000
減価償却費	800			棚卸資産	3,300
営業費	800			償却資産	2,500
実体経営利益	1,000			非償却資産	2,500
	<u>7,000</u>		<u>7,000</u>		<u>12,300</u>
				資本金	10,000
				購買力変動	1,300
				実体経営利益	1,000
					<u>12,300</u>

第2期においては、第1期における実体経営利益1,000の配当、棚卸資産の売上(50単位×240)、棚卸資産の仕入(30単位×120)、営業費1,400の支払いが行われる。

(借) 実体経営利益	1,000	(貸) 貨幣資産	1,000
(借) 貨幣資産	12,000	(貸) 売上	12,000
(借) 棚卸資産	3,600	(貸) 貨幣資産	3,600
(借) 営業費	1,400	(貸) 貨幣資産	1,400

第1期と同様に、個別購買力変動の認識、売上原価、減価償却費の計算が行われる。

$$\text{貨幣資産の個別物価変動率} = 0.1$$

$$\text{貨幣資産に関する購買力変動} = 3,000 \times 0.1 = 300$$

$$\text{棚卸資産の個別物価変動率} = (120 - 110) / 110 = 0.091$$

棚卸資産に関する購買力変動 $=3,300 \times 0.091 = 300$

売上原価 $=3,300 + 3,600 + 300 - 1,200 = 6,000$

償却資産の個別物価変動 $= (3,600 - 3,300) \times 2/3 / 2,500 = 0.08$

償却資産に関する購買力変動 $=2,500 \times 0.08 = 200$

減価償却費 $= (2,500 + 200) - 1,500 = 1,200$

非償却資産の個別物価変動 $= (2,800 - 2,500) / 2,500 = 0.12$

非償却資産に関する購買力変動 $=2,500 \times 0.12 = 300$

(借) 購買力損失	300	(貸) 購買力変動	300
(借) 棚卸資産	300	(貸) 購買力変動	300
(借) 売上原価	6,000	(貸) 棚卸資産	6,000
(借) 償却資産	200	(貸) 購買力変動	200
(借) 減価償却費	1,200	(貸) 償却資産	1,200
(借) 非償却資産	300	(貸) 購買力変動	300

P/L (2)				B/S (2)			
売上原価	6,000	売上	12,000	貨幣資産	10,000	資本金	10,000
減価償却費	1,200			棚卸資産	1,200	購買力変動	2,400
営業費	1,400			償却資産	1,500	実体経営利益	3,100
購買力損失	300			非償却資産	2,800		
実体経営利益	3,100				15,500		15,500
	12,000		12,000				

第3期においては、第2期における実体経営利益3,100の配当、棚卸資産の売(50単位 \times 260)、棚卸資産の仕入(40単位 \times 130)、営業費1,800の支払いが行われる。

(借) 実体経営利益	3,100	(貸) 貨幣資産	3,100
(借) 貨幣資産	13,000	(貸) 売上	13,000
(借) 棚卸資産	5,200	(貸) 貨幣資産	5,200
(借) 営業費	1,800	(貸) 貨幣資産	1,800

第2期と同様に、個別購買力変動の認識、売上原価、減価償却費の計算が行われる。

貨幣資産の個別物価変動率=0.0889

貨幣資産に関する購買力変動=6,900×0.0889=613

棚卸資産の個別物価変動率=(130-120)/120=0.083

棚卸資産に関する購買力変動=1,200×0.083=100

売上原価=1,200+5,200+100-0=6,500

償却資産の個別物価変動=(3,900-3,600)×1/3/1,500=0.067

償却資産に関する購買力変動=1,500×0.067=100

減価償却費=(1,500+100)-0=1,600

非償却資産の個別物価変動=(3,200-2,800)/2,800=0.143

非償却資産に関する購買力変動=2,800×0.143=400

(借) 購買力損失	613	(貸) 購買力変動	613
(借) 棚卸資産	100	(貸) 購買力変動	100
(借) 売上原価	6,500	(貸) 棚卸資産	6,500
(借) 償却資産	100	(貸) 購買力変動	100
(借) 減価償却費	1,600	(貸) 償却資産	1,600
(借) 非償却資産	400	(貸) 購買力変動	400
(借) 貨幣資産	3,000	(貸) 非償却資産	3,200
資産売却損	200		

P/L(3)			B/S(3)		
売上原価	6,500	売上	13,000	貨幣資産	15,900
減価償却費	1,600			棚卸資産	0
営業費	1,800			償却資産	0
購買力損失	613			非償却資産	0
資産売却損	200				15,900
実体経営利益	2,287				
	13,000				15,900

(5) FRS15における利益計算

FRS15においては取替原価に基づく固定資産会計が認められている。本稿で使っている例に当てはめると、償却資産および非償却資産について取替原価で再評価することが認められている。ここでは取替原価を中古市場における購入時価とみなして計算例を示すこととする。

まず、0 時点において10,000の原始投資が行われ、棚卸資産5,000（50単位×100）、償却資産3,000、非償却資産2,000が購入される。したがって、0 時点におけるB/Sは次の通りである。

B/S (0)			
棚 卸 資 産	5,000	資 本 金	10,000
償 却 資 産	3,000		
非 償 却 資 産	2,000		
	<u>10,000</u>		<u>10,000</u>

第 1 期においては、棚卸資産の売上（40単位×175）、棚卸資産の仕入（20単位×110）、営業費800の支払いが行われ、次のような仕訳が行われる。

(借) 貨幣資産	7,000	(貸) 売 上	7,000
(借) 棚卸資産	2,200	(貸) 貨幣資産	2,200
(借) 営 業 費	800	(貸) 貨幣資産	800

決算により、売上原価および減価償却費が計算される。

第 1 期末における棚卸資産残高は30単位である。イギリスにおける棚卸資産会計は実現利益の計算と同じであるので期末棚卸資産は3,200（＝10単位×100＋20単位×110）と評価され、売上原価は次のように計算される。

$$\text{売上原価} = 5,000 + 2,200 - 3,200 = 4,000$$

また、減価償却費が、次のように計算される。

$$\text{減価償却費} = 3,000 \times 1 \text{ 年} / 3 \text{ 年} = 1,000$$

さらに、当期首の帳簿価額に基づく処理（減価償却）が終了した後、取替原

価の変動を反映させる処理が求められる。減価償却後の帳簿価額と期末取替原価の差額を「再評価剰余金」として貸借対照表の純資産の部に計上する。

$$\text{償却資産再評価剰余金積立額} = 2,500 - (3,000 - 1,000) = 500$$

$$\text{非償却資産再評価剰余金積立額} = 2,500 - 2,000 = 500$$

以上より、次のような決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

(借) 売上原価	4,000	(貸) 棚卸資産	4,000
(借) 減価償却費	1,000	(貸) 償却資産	1,000
(借) 償却資産	500	(貸) 償却資産再評価剰余金	500
(借) 非償却資産	500	(貸) 非償却資産再評価剰余金	500

P/L (1)			B/S (1)		
売上原価	4,000	売上	7,000	貨幣資産	4,000
減価償却費	1,000			棚卸資産	3,200
営業費	800			償却資産	2,500
営業利益	1,200			非償却資産	2,500
	<u>7,000</u>		<u>7,000</u>		<u>12,200</u>
				資本金	10,000
				償却資産再評価剰余金	500
				非償却資産再評価剰余金	500
				営業利益	1,200
					<u>12,200</u>

第2期においては、第1期における営業利益1,200の配当、棚卸資産の売上(50単位×240)、棚卸資産の仕入(30単位×120)、営業費1,400の支払いが行われる。また、第1期と同様に決算整理仕訳が行われ、財務諸表が作成される。

(借) 営業利益	1,200	(貸) 貨幣資産	1,200
(借) 貨幣資産	12,000	(貸) 売上	12,000
(借) 棚卸資産	3,600	(貸) 貨幣資産	3,600
(借) 営業費	1,400	(貸) 貨幣資産	1,400

第1期と同様に決算処理が行われる。なお、「再評価剰余金」については実現した部分を利益に振り替える処理が行われる。

$$\text{売上原価} = 3,200 + 3,600 - 1,200 \text{ (10単位} \times 120) = 5,600$$

$$\text{減価償却費} = 2,500 \times 1 \text{ 年} / 2 \text{ 年} = 1,250$$

償却資産再評価剰余金取崩額＝500×1,250/2,500＝250

償却資産再評価剰余金積立額＝1,500－（2,500－1,250）＝250

非償却資産再評価剰余金積立額＝2,800－2,500＝300

(借) 売 上 原 価	5,600	(貸) 棚 卸 資 産	5,600
(借) 減 価 償 却 費	1,250	(貸) 償 却 資 産	1,250
(借) 償却資産再評価剰余金	250	(貸) 留 保 利 益	250
(借) 償 却 資 産	250	(貸) 償却資産再評価剰余金	250
(借) 非 償 却 資 産	300	(貸) 非償却資産再評価剰余金	300

P/L (2)		B/S (2)	
売 上 原 価	5,600	貨 幣 資 産	9,800
減 価 償 却 費	1,250	棚 卸 資 産	1,200
営 業 費	1,400	償 却 資 産	1,500
営 業 利 益	3,750	非 償 却 資 産	2,800
	<u>12,000</u>		<u>15,300</u>
		資 本 金	10,000
		償却資産再評価剰余金	500
		非償却資産再評価剰余金	800
		営 業 利 益	3,750
		留 保 利 益	250
			<u>15,300</u>

第3期においては、第2期における営業利益3,750および留保利益250の配当、棚卸資産の売上（50単位×260）、棚卸資産の仕入（40単位×130）、営業費1,800の支払いが行われる。

(借) 営業利益	3,750	(貸) 貨幣資産	3,750
(借) 留保利益	250	(貸) 貨幣資産	250
(借) 貨幣資産	13,000	(貸) 売 上	13,000
(借) 棚卸資産	5,200	(貸) 貨幣資産	5,200
(借) 営 業 費	1,800	(貸) 貨幣資産	1,800

第1期および第2期と同様に決算処理が行われる。

売上原価＝1,200＋5,200－0＝6,400

減価償却費＝1,500

償却資産再評価剰余金取崩額＝500×1,500/1,500＝500

非償却資産再評価剰余金積立額 = $3,200 - 2,800 = 400$

非償却資産再評価剰余金取崩し額 = 1,200

(借) 売 上 原 価	6,400	(貸) 棚 卸 資 産	6,400
(借) 減 価 償 却 費	1,500	(貸) 償 却 資 産	1,500
(借) 償却資産再評価剰余金	500	(貸) 留 保 利 益	500
(借) 非 償 却 資 産	400	(貸) 非償却資産再評価剰余金	400
(借) 貨 幣 資 産	3,000	(貸) 非 償 却 資 産	3,200
資 産 売 却 損	200		
(借) 非償却資産再評価剰余金	1,200	(貸) 留 保 利 益	1,200

P/L (3)		B/S (3)	
売 上 原 価	6,400	貨 幣 資 産	14,800
減 価 償 却 費	1,500	資 本 金	10,000
営 業 費	1,800	償却資産再評価剰余金	0
資産売却損	200	非償却資産再評価剰余金	0
営 業 利 益	3,100	営 業 利 益	3,100
		留 保 利 益	1,700
	13,000		14,800

3. 利益計算における特徴と検討すべき課題

以上、これまで様々な形で提唱されてきた利益計算手法を提示した。

実現利益を基本形として測定基準を購入時価に変更した経営利益の算定においては、維持すべき資本たる「資本金」の額はどの時点においても0時点と同じ10,000である。資産評価増減額は全て利益とされ、翌期の経営のために企業内に維持される資本は0時点に投下された10,000である。つまり、実現利益を基本形とみた場合、経営利益の特徴は、資産ごとの価格変動額が全て利益とされる点である。

実現利益を基本形として測定単位を個別購買力単位に変更した実体実現利益の算定においては、維持すべき資本たる「資本金」と「購買力変動」の額は資産ごとの価格変動に応じて変化している。すなわち、実体実現利益計算におい

て、個別価格の変動分は維持すべき資本とされ、各資産の個別価格の変動総額分だけ「購買力変動」が増減するのである。言い換えれば、期首において所有する資産の金額を、期末時点の各資産ごとの物価変動を反映させてアップデートし、期首資産の価格水準を期末における価格水準に合わせた後に利益計算を行っているともいえる。本例ではすべての取引が期末に行われるという前提での処理であったため、期首資産の価格水準を期末の価格水準に合わせると表現したが、より厳密には期首資産の価格水準を当該資産に関する取引が行われ、当該資産に変動が生じた時点の価格水準に合わせる作業が最初に行われるのである。その根拠は、価格変動分を利益にしてしまうと、物価変動後の世界では同一資産を再調達できなくなり、給付能力を維持できなくなるためである。

実現利益を基本形として測定基準を購入時価に、測定単位を個別購買力単位に変更した実体経営利益の算定においては、上記2つの特徴が組み合わされる。すなわち、まずは、個別購買力単位の変化（物価変動）の影響を反映させるために、期首資産の価格水準が期末の価格水準に合わせられ（物価変動分を維持すべき資本にし）、そのうえで期末時価との差額を利益とする。

FRS15においては取替原価による再評価が認められているため、取替原価を購入時価ととらえる場合には、本稿で挙げたところの経営利益や実体実現利益に似た計算ととらえられることが多く、その中でも実体実現利益計算に似ている点が強調されて、給付能力を維持するための計算（いわゆる実体資本維持に基づく計算）であると論じられることもある。

しかしながら、その計算過程を比較するとFRS15における計算は経営利益の計算とも実体実現利益の計算とも異なるし、経営利益と実体実現利益の特徴を併せ持つ実体経営利益計算とも異なる。

FRS15の計算において注目すべき点は、取替原価の変動から生じる差額をいったん「剰余金」という形で利益とは区別し、その後利益に再算入する点である。言い換えれば、一時的に価格変動分がいったん「維持すべき資本」として処理されたあと、「利益」に戻し入れられるということである。そうである

とすれば、FRS15では「維持すべき資本」に算入するための理論と、それを「利益」に戻し入れる理論、換言すれば1つの計算の中に複数の資本維持概念が組み込まれているということができよう。

FRS15を例に現代の包括利益計算の特徴を挙げる場合、これまでの利益計算の類型に分類できないような利益計算がおこなわれている、すなわち、これまではない資本維持概念が使われている（あるいは複数の資本維持概念が使い分けられている）のではないか、ということを指摘できるのである。

本稿の目的は、包括利益を計算の面から理論づけるために明らかにする必要がある事柄を指摘することであった。以上の検討より、包括利益計算を計算の面から明らかにするために、これまではない資本維持概念が採用されている可能性があることが明らかであり、その考え方を明らかにすることが今後の検討課題である。

参考文献

- 壹岐芳弘[1992]『『会計実務基準書第16号』の再検討 ―その利益計算構造を中心として―』『会計』第141巻第5号, 29-45頁。
- 石川純治[1998]「金融商品に適用されうる資本維持概念について―その意義と問題点―」『産業経理』第57巻第4号, 20-28頁。
- ―――[2009]「後入先出法はなぜ廃止か ―ストック重視思考の一環として―」『企業会計』第61巻第1号, 136-139頁。
- 石川鉄郎[1991]「時価主義会計の論理」『会計』第139巻第2号, 89-103頁。
- 井上良二[2004]「時価会計における資本維持論」『会計』第165巻第6号, 1-14頁。
- 上野清貴[1993]『会計利益測定 of 構造』同文館。
- 大矢知浩司・佐々木秀一[1981]『イギリス会計制度の展開』中央経済社。
- 小野正芳[2006]「イギリスの固定資産会計と企業にとっての価値」『千葉経済論叢』第34号, 97-123頁。
- 桜井久勝[2010]「当期純利益と包括利益の有用性比較」『企業会計』第62巻第1号, 43-46頁。
- 田中建二[2008]「資産除去債務の会計」『産業経理』第68巻第1号, 30-37頁。
- 徳賀芳弘[2010]「公正価値会計の行方 ―パラダイム転換の分岐点としての金融負債の公正価値評価―」『企業会計』第62巻第1号, 18-21頁。

- 原光世[1993]「イギリスにおける固定資産再評価をめぐって」『JICPAジャーナル』第453号, 53-57頁。
- 藤田友治[1977]「カレント・コスト会計の基本問題」『会計』第112巻第3号, 38-49頁。
- 持永勇一[2010]「当期純利益の議論に考える自己改革メッセージ」『企業会計』第62巻第1号, 56-59頁。
- Aboody, D., Birth, M.E., and Kasznik, R[1999]Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the UK, Journal of Accounting and Economics, No.26.
- ASB[1987]Statement of Standard Accounting Practice No.12; Accounting for depreciation.
- ASB[1993]Discussion Draft; Statement of Principles Chapter 5:Measurement in financial statements.
- ASB[1999]Statement of Principles for Financial Reporting.
- ASB[1999]Financial Reporting Standard No.15; Tangible fixed assets.
- IASB[1989]Framework.
- IASB[1997]Discussion Paper; Accounting for Financial Assets and Financial Liabilities.
- IASB[2000]International Accounting Standard No.16; Property, Plant and Equipment.
- ICAEW[1971]Survey of Published Accounts 1969-1970.
- ICAEW[1980]Statement of Standard Accounting Practice No.16; Current Cost Accounting.
- ICAEW[1982]Financial Reporting 1982-1983; A Survey of UK Published Accounts.
- ICAEW[1991]Financial Reporting 1991-1992; A Survey of UK Published Accounts.
- Singh, A[1971]Take-over – Their Relevance to the Stock Market and the Theory of the Firm, Cambridge University Press.
- Sutton, T[2000] Corporate Financial Accounting and Reporting, Prentice-Hall.

(おの まさよし 本学准教授)