

我が国における特別損益の 位置付けに関する一考察

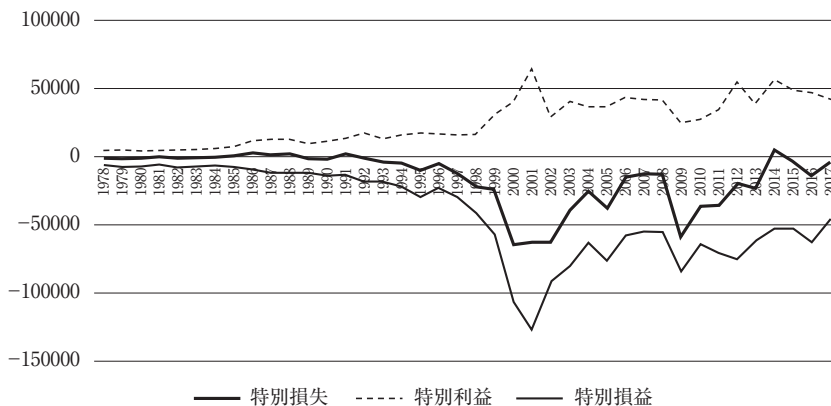
井 上 修

第1節 はじめに

現代会計では、経営環境の複雑化を背景として将来の不確実性に関する積極的な開示が求められている。それに伴い、特別損益の金額的な重要性が増し、計上される項目も多様化している。我が国では、時価会計や減損会計など、いわゆる会計ビックバン以降、特別損益、特に特別損失の計上が企業の経営を圧迫する存在となった。現代の企業は常に特別損益と隣り合わせであり、いつ何時に多額の特別損益が計上され、企業経営を大きく揺るがす存在となるのかが分からない状況である。

図表1は、1978年から2017年までの我が国における特別損益の計上金額の時系列推移を示している。データサンプルは、「日経 NEEDS Financial QUEST」より入手し、1978年から2013年における金融業を除く上場企業を対象とし、サンプル数は140,726である。1990年頃までは、特別利益も特別損失も小さい規模で同じ程度計上されていることがわかる。しかしながら、いわゆる会計ビックバンと呼ばれる1990年以降から特別損失の割合が高くなり、その結果、特別利益と特別損失の差額は、大きく負の方向に変化していることがわかる。このことは、特別損失の重要性が年々高まり、多くの企業が特別損失の計上に関して不可避的になりつつあることを示唆している。

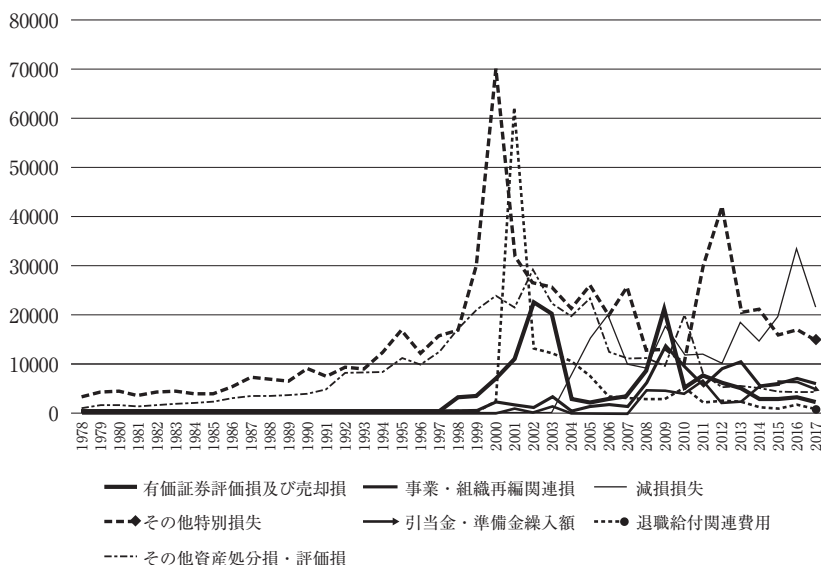
図表 1：特別損益の時系列推移（単位：億円）



また、図表 2 は、特別損失の項目別の計上金額の時系列推移である。なお、特別損失については、正の値として表記している。データベースの分類の影響を受けるが、1990年代以降から多様な特別損失が計上されていることがわかる。すなわち、1990年代以降は、経営環境の不確実性が高まったこと、また、会計ビックバンによる新しい会計基準が導入されたこと等によって、多様な特別損失が金額的にも高く計上されていることがわかる。

このような特別損益を巡る状況は、国際的にも同様であり、実務上の重要な関心事の 1 つとなっている (Elliott and Hanna [1996], Cready et al. [2010])。しかしながら、特別損益に関する会計処理や表示は国際的に統一されていない。特に、表示面に関しては、我が国と国際的な会計基準との間には顕著な差異が存在する。具体的には、我が国の損益計算書では経常損益と特別損益が区分され表示されるのに対し、国際的な会計基準では、そのような区分は実質的には存在せず、経常損益が段階利益として表示されない。我が国の特別損益に該当する項目は、国際的な基準に従えば、営業損益の内訳項目として処理される。

図表2：特別損失の項目別計上金額の時系列推移（単位：億円）



我が国において国際財務報告基準（以下、「IFRS」とする。）が強制適用されなかった背景には、国際的な会計基準との差異が未だに存在していることが挙げられる。その差異の一つに、ここに挙げた特別損益を巡る表示の扱いがある。昨今の特別損益の重要性に鑑みれば、国際的な会計基準との差異がもたらす影響は計り知れない。しかしながら、特別損益を巡る国際的な会計基準との差異が重要性を増している中であっても、そもそもなぜ我が国の特別損益の扱いが諸外国と異なるのかという根本的な問い掛けはこれまで行われることはなかった。このような状況を踏まえ、我が国における特別損益の位置付けを、その歴史的な変遷を基礎として明らかにすることは、今後のIFRS導入の議論に対して有用であると考ええる。

第2節 我が国の特別損益の歴史の変遷

我が国の特別損益項目に関する制度の変遷については、次の時代区分を参考にして区分する。まず、黒澤 [1990] は、1949年（昭和24年）以降を企業会計原則時代として区切りをつけ、新井 [1989] は、自律的拡充の時代（1949年（昭和24年）から1963年（昭和38年）前半まで）と調整的発展の時代（1963年（昭和38年）以降）とに区分している。そこで、本論でもこれらの区分を参考にして、さらに、我が国の会計制度の変革点である会計ビックバン時代（1999年（平成11年）以降）も加えて、特別損益の位置付けの変遷について検討する¹⁾。なお、特別損益の位置付けを分析する基本的な視点としては、当期業績主義と包括主義の考え方に着目することになる。当期業績主義と包括主義の対立は、特別損益の位置付けと直接関連を有するからである。

1. 1949年（昭和24年）以前

1890年（明治23年）に旧商法が成立し、1899年（明治32年）に新商法が成立して以来、少なくとも年1回、すべての財産に関する財産目録と貸借対照表を作成することが要求されることになった。そのうち、株式会社においては、それらの計算書に加えて「損益計算書」が作成されることとなった（1899年新商法第190条）。この時代においては、「損益計算」と「利益処分計算」とが混同した「損益及び利益処分計算書」が作成されていたとされる（黒澤 [1973]、千葉 [1987]）。

そして、我が国において、特別損益が制度として正式に登場したのは、区分損益計算書が初めて規定された商工省・財務諸表準則による株式会社財務諸表体系が整備された「商工省臨時産業合理局・財務諸表準則」（1934年

1) 本論では、商法と会社法を区別せず、一括して「商法」という用語を用いる。

（昭和9年））であると考えられる²⁾。この準則の公表以降、「損益計算書」と「利益処分案」が分離され、損益計算書の雛形は、「売上損益計算」「営業損益計算」「純損益計算」と区分されている（「財務諸表準則」6・第一・第4項）。純損益計算の区分では、「営業に直接関係せざる損益及臨時に発生せる損益（同第34項）」が記載され、例示としては次の科目が挙げられている（同第35項）。

- 損失科目（イ）有価証券売却損（ロ）原料（又は商品）評価損（ハ）固定資産売却（ニ）固定資産評価損（ホ）創業費償却（ヘ）営業権償却（ト）火災、震災其の他の偶発損失
- 利益項目（イ）営業利益（営業損益計算に於て損失を示す場合に於ては損失の側の最初に「営業損失」の科目を掲ぐ）（ロ）償却債権取立益（ハ）有価証券売却益（ニ）有価証券償還益（ホ）固定資産売却益

なお、純損益計算の区分に「営業利益」が記載されるのは、前区分の利益からの繋がりを示すためである。したがって、当時の純損益計算区分は、現在の経常損益と特別損益が入り混じったような形で位置付けられていたと考えられる。ただし、「営業に直接関係ない損益」や「臨時に発生する損益」を区別する思考が芽生えているという点は注目に値する。

これに加えて、純損益計算の区分では、「特定の目的を有する引当金又は積立金を其の目的の爲め支出し、損益計算書に之を掲ぐる場合には此の計算区分に於て其の支出を損失と爲し、引当金又は積立金戻入を利益」を計上することとされる（同第36項）。積立金の目的取崩が期間損益に含められるが、後述するように、商法の「特別損益の部」と同様の考え方である。したがって、純損益計算の区分は、処分可能利益を算定するために位置付けられてい

2) 「商工省臨時産業合理局・財務諸表準則」については、安藤 [2012]、久保田 [2001] が詳しい。

るものと解される。

いずれにせよ、1949年（昭和24年）以前の我が国の損益計算書は、全ての損益に基づいて期間損益が計算されるという意味で包括主義に基づいており、その中で、特別損益の区分が要求されていた。当時の我が国の制度的な背景を考慮すると、そこでは、処分可能利益の算定を目的として包括主義が採用されているものと考えられる。

2. 1949年（昭和24年）移行—改正前企業会計原則

1949年（昭和24年）、企業会計制度対策調査会から「企業会計原則」が公表された。そこには、「利益剰余金計算書は、前期未処分利益剰余金から前期剰余金処分額を控除し、これに前期以前の損益計算における過不足額の修正記入と当期の固定資産の売却損益等を加減して、繰越利益剰余金期末残高を算定し、これに当期純利益を加えて、当期末処分剰余金を表示する（損益計算書原則七A）。」とある。このことから、企業会計原則において当期業績主義が採用されていることがわかる。つまり、現在の経常損益計算区分までが最終利益となる損益計算書を作成することが求められている。

なお、1960年に公表された『連続意見書第1』「財務諸表の体系について」では、当時の企業会計原則の考えが示されている。すなわち、「毎期の経営成績を正確に報告することをもって、損益計算書の基本的な目的と考える企業会計原則の建前では、当期の営業上の純利益と留保された利益の変動とを区別するために、損益計算書のほかに利益剰余金に関する計算書が必要になってくることはいうまでもない（「連続意見書第1」三・四）」とし、特別損益項目を収用する利益剰余金計算書の必要性が述べられ、企業会計原則の経営成績の考え方である当期業績主義が述べている³⁾。

このように、我が国の企業会計原則は、処分可能利益の算定ではなく、正常な収益力の算定を目的として当期業績主義を採用し、期間外損益として特別損益を位置付けていたといえる。

3. 1963年（昭和38年）商法改正

1960年（昭和35年）に公表された商法改正試案を受けて、1962年（昭和37年）に商法が改正され、それに伴い、1963年（昭和38年）に計算書類規則が制定された。そして、これらの商法側の改正を受けて1963年（昭和38年）には企業会計原則も修正された。この頃から、我が国の企業会計原則は、商法からの強い影響を受ける受け身の時代に入り、商法優先主義が加速されたとされる（新井 [1987]）。

1963年（昭和38年）の商法改正は、当時の企業会計原則を取り入れて商法の計算規則が改正された。その際、法務省令計算書規則は、利益剰余金計算書を損益計算書の第三区分とみなし、これを損益計算書の「特別損益の部」としたことにより、損益計算書自体は一表にまとめられた³⁾。この改正された「計算書類計算規則」における「特別損益の部」は、次のように規定されている。すなわち、「特別損益の部には、次の利益又は損失についてその内容を示す適当な名称を付した科目を設けて記載しなければならない（第42条）」とされ、以下の項目が具体的に示された。

3) 山下 [1964] によれば、「損益計算書は、企業の目的活動に伴うって発生する反復的、経常的損益項目を計上することによって初めて、企業収益力の表現としての当期純利益を計算表示することができる。その結果、損益計算書に計上される損益項目は、イ、目的活動に伴い必然的に発生するものである。ロ、それが反復的経常的な性質を有するものである。という二つの条件を具有することを必要とする。われわれは、かかる立場からして、企業会計原則が損益計算書から区別した剰余金計算書に計上する「前期損益修正」「固定資産売却損益」「臨時損失」が、いずれも、損益計算書項目となりえない根拠を理解することができる（山下 [1964] p.148, 149）。」としている。

4) 「計算書類計算規則」における経常損益と特別損益に関する詳細な検討については、戸田 [1968] を参考とされたい。

- 一 一定の目的のために留保した利益のその目的に従う取崩による利益
- 二 商法第二百八十七条ノ二に規定する引当金の目的外の使用による利益
- 三 前期損益修正その他異常な利益又は損失

これらの項目の特徴としては、第一項及び二項にあるとおり、まず業績利益とは無関係な処分可能利益の算定のために必要な事項が規定されているという点である。その上で、第三項において「前期損益修正その他異常な利益又は損失」が規定されている。仮に、当期の業績を適性に開示することを目的とした場合、「前期損益修正」は利益剰余金の直接修正することによって、当期の損益に影響を与えないようにされるはずである。しかし、商法会計は収益力の算定を目的とした業績利益よりも、処分可能利益の算定を重視している。したがって、経常的な利益ではなくとも、その項目の計上によって処分可能利益が増減する限りにおいて、前期損益修正も当然に期間利益計算に算入することとなる⁵⁾。

4. 1974年（昭和49年）企業会計原則の改正（新企業会計原則）

昭和49年商法改正を受けて、同年、企業会計原則が修正された（以下では「新企業会計原則」とする⁶⁾。新企業会計原則における損益計算書の特徴は、それまでの旧企業会計原則において支柱ともいえる当期業績主義を棄却し、包括主義を採用したこと⁷⁾及び特定引当金繰入額と取崩額を特定損益として

5) 包括主義の考え方には2つあると考えられる。一つは業績利益を目的とした包括主義であり、今一つは処分可能利益を目的とした包括主義である。前者は、理論的には前期損益修正を期間外損益として扱われ、後者は、処分可能利益を増減させる項目として期間損益として扱われる。

6) 企業会計原則修正案前文では、「企業会計原則は、本来、関係法令の将来の改廃に際して提言するための根拠となるべきものであるが、今回の調整に当たっては、商法が強行法規たることにかんがみ、企業会計原則の指導原理としての性格を維持しながら、注解等において商法に歩みよることとした。」と示されている。

特別損益と区別し、当期純利益の計算要素から除外したことである（黒澤・中村 [1975] p.113）。ここで、包括主義を採用したことについて、番場 [1975] は、「商法ないし法務省令計算書類規則にとって最も重要なポイントの一つは、損益計算書に処分可能な当期利益を表示することにあると考えられること、わが国企業の作成してきた伝統的な、慣習的な損益計算書は元来、包括主義であったこと、当期業績主義損益計算書の母国アメリカでも、当期業績主義の影が薄くなっていることを考慮したこと（番場 [1975] p.75）」を挙げている。そこで、この内容を基礎として、昭和49年の企業会計原則改正がどのように損益計算書に影響を与えたのかを検討する。

まず、新企業会計原則は、「商法」との調整の必要から、包括主義的損益計算書を前提とした財務諸表体系に改定された。包括主義を採用したことにより、旧企業会計原則の利益剰余金計算書の規定が削除され、それまでの純損益計算区分を経常損益計算区分とし、利益剰余金区分に記載していた臨時損益項目および前期損益修正が、純損益計算区分に記載するように変更された。これにより、企業会計原則の損益計算書の様式が商法の様式に形式的に一致することになった⁸⁾。

7) 米国においては、期間損益と期間外損益の区別によって損益計算の純利益が不当に歪められることを理由として、1960年代から当期業績主義から包括主義に舵を切った。我が国も米国と同様に当期業績主義から包括主義へと移行したが、これは「アメリカの影響ではない（黒澤・中村 [1975] p.114）」と明言している。あくまで、当期業績主義の概念を存続させ、商法との調整で包括主義へ移行したという点で米国とは大きく異なる。

8) 山榎・島村 [1974] は「修正前の「企業会計原則」は、利害関係者一般に対して、その中心的な関心である収益力の表示を行なうことを基本目的とするところから、いわゆる当期業績主義的損益計算書を中核とする財務諸表体系をとっていた。つまり、企業の正常的収益力を示す当期純利益の明示を重視するために、損益計算書には正常な資本運動にもとづく業績を示す期間損益だけを示し、それと直接の関係のない損益つまり期間外損益は、べつの計算報告書である利益剰余金計算書に分別表示されることになる。しかし、昭和49年の修正のさいに、「商法」との調整の必要から、上記のように包括主義的損益計算書を前提とした財務諸表体系にあらためた（山榎・島村 [1974] p.19）」と説明している。

しかし、この段階では両者は完全には一致していない。なぜなら、特定引当金（負債性引当金以外の引当金）の繰入額及び戻入額について、商法では特別損益として扱っているものの、企業会計原則上は一旦特別損益項目から除外して、当期純利益を算定し、その後に特定引当金の金額を調整して当期純利益を算定しているからである。この「特定引当金」とは商法第287条の2の規定に基づいて計上された引当金を意味する。企業会計原則上の負債性引当金は強制的に引当計上するべきものとされているのに対して、商法第287条の2の引当金については、計上の判断は任意であるため、この特定引当金は「利益留保性引当金」となる。この特定引当金の繰入額及び戻入額は、損益計算上の損益というよりも、利益処分上の調整項目という性質が強い。これらの項目は、本来の何ら業績を示すものでもなく、企業会計原則の立場からは損益項目とはならない。そのため、企業会計原則の側ではこれらの項目は期間損益として扱わない。そこで、企業会計原則注解注14において、「負債性引当金以外の引当金について」という表題のもと、「負債性引当金以外の引当金を計上することが法令によって認められるときは、当該引当金の繰入額又は取崩額を税引前当期純利益の次に特別の科目を設けて記載し、税引前当期利益を表示する。」としている。このことから、この特定引当金繰入額及び戻入額の扱いを巡って、企業会計原則の損益計算書と商法の損益計算書とで不一致があったことになる。

しかし、前期損益修正項目を特別損益として扱い、期間損益に算入していることは注目に値する。なぜなら、我が国の特別損益には、商法の考え方が反映されている1つの証拠といえるからである。当期業績主義を主張していた米国公認会計士協会が包括主義に移行したAPB 9号「経営成績の報告」（1966年）においては、前期損益修正項目は期間損益に含まれていない。同様に、英国においても、SSAP 第6号「異常項目および過年度修正」（1974年）の公表によって包括主義へと移行したが、前期損益修正項目は期間損益に含まれていない。業績利益の算定を目的とするならば、前期損益修正項目

を期間損益として扱わないほうが望ましい⁹⁾。我が国の昭和49年の企業会計原則の改正は、前期損益修正項目を含む特別損益項目を期間損益として扱っており、商法の考え方が強く反映されていることの表れであるといえる。

このように、昭和49年の改正によって企業会計原則は、商法との調整の観点から包括主義を採用したが、これは、当期業績主義の後退を意味するものではない。なぜなら、「損益計算書は、企業の経営成績を明らかにするため、一会計期間に属するすべての収益とこれに対応するすべての費用とを記載して経常利益を表示し、これに特別損益に属する項目を加減して当期純利益を表示しなければならない（「企業会計原則」第二・一）」とし、経常利益を対応利益として重視しているからである（黒澤・中村 [1975] p.166）。つまり、この条文が示す「収益」及び「費用」は当期業績主義に基づいたものである。

以上のように、新企業会計原則の計算体系は、当期業績主義を経常利益部分で維持しつつ、特別損益計算区分以下の当期純利益において商法の影響を受けた包括主義が採用されていると結論付けることができる。

なお、特別損益という用語は、もともと計算書類規則において使用されており、改正前企業会計原則は特定の用語は使用せずに、一般的には「期間外損益」と呼ばれていた。しかし、商法との調整を目的として企業会計原則が改正され、企業会計原則の損益計算書が包括主義へ移行するに伴い、企業会計原則上においても「特別損益」という用語が使われる必要性に迫られた。この新企業会計原則における「特別損益の部」とは、法務省令における利益剰余金計算の区分（利益剰余金計算書）と同じである（黒澤・中村 [1975]）。ただし、未処分損益計算の区分を設けた点に関しては完全に法務省令における利益剰余金の区分とは異なる。この区分には商法第287条の二の特定引当

9) 英米においても、初期の包括主義には、前期損益修正損益が期間利益に含まれていたが、情報提供機能の位置付けが高まる中で、比較的早い段階で含まれなくなっていった。

これに対して、処分可能利益を主な目的として包括主義を採用した我が国では、前期損益修正項目は、伝統的に期間損益に含められ続けてきた。このような点からも、業績利益を主たる目的とする英米型の包括主義との相違が見られる。

金が利益留保性の引当金と法的に解釈されていたことを受け、引当金の損益計算書能力を定めたものではないため、純損益計算の区分とは区別したとされる（黒澤・中村 [1975] p.9）。新企業会計原則における「特別損益の部」は、法務省令における利益剰余金計算の区分の名称を取り入れたという点は特筆すべきであろう。現在も使用されている「特別損益」という用語は、もともと商法において使用されていたという点は、その本質を探る上でも重要な事実である¹⁰⁾。

その後、1982年（昭和57年）に企業会計原則が改正され、昭和49年に存在していた「注解注14」が削除された。すなわち、利益処分¹¹⁾の調整項目としての商法上の引当金の規定が廃止され、形式的に企業会計原則上の損益計算書と商法上の損益計算書が一致することになった。

5. 会計ビックバン以降（1999年以降）

(1) 会計ビックバン以降の会計基準と特別損益

2000年以降我が国の企業会計基準は大きく変化したことから、通称「会計ビックバン」といわれている。我が国の会計制度がそれまでの商法を中心とした取得原価主義に基づく個別財務諸表から、連結財務諸表中心主義へと移行し、連結キャッシュ・フロー計算書や税効果会計の導入、金融商品の時価評価、退職給付会計、減損会計などが導入された。これら会計基準は、「含み益経営」から「キャッシュ・フロー経営」という言葉に象徴されるように日本企業の経営手法に大きな変化をもたらした。以下では、会計ビックバン以降導入された会計基準が特別損益の計上に与えた主な影響をまとめると次の図表3のようになる。

10) フランコジャーマン諸国では、異常項目ではなく、特別損益という名称が使われている。例えば、ドイツにおける損益計算書では、「特別」という意味の「auBerordentliche」が我が国と同じように特別損益区分に表示されており、フランスでも同様に、「特別損益」が伝統的な損益計算書に示されている。これに対し、米国や英国などのアングロサクソン諸国では、異常項目（extraordinary items）という名称が使われている。

図表3 会計ビックバン以降の会計基準と特別損益

基準名	公表日	特別損益に与える影響
連結財務諸表制度の見直しに関する意見書	1997年6月	<p>連結財務諸表中心主義への移行により、それ以前にバブル崩壊により生じた不良債権や需要の落込みにより顕在化した過剰人員を子会社に移す手法は意味を失った。それ以降、リストラ関連の損失や過剰在庫の評価減が促進されることとなり、それに伴い、多くの特別損失が計上されるようになった。</p> <p>〈特別損益が計上されるその他の規定〉</p> <p>持分変動差額については、従来は、特別損益として処理されていたが、平成25年改正により、資本剰余金として処理することとなった（「連結財務諸表に関する会計基準」28-30項）。ただし、持分法上は、引き続き、持分変動差額については、特別損益として処理される（持分法会計に関する実務指針）17、18項）。</p>
連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書	1998年3月	<p>連結キャッシュ・フロー計算書の導入により、含み益経営から生じると考えられる資本効率の低さが露呈されることとなった。特に外国人株主の増加により資本効率やキャッシュ・フローが重視され、遊休資産や収益性の低い資産の売却、さらに有利子負債の削減が促進された。その後、含み益を中心にした経営のリスクが顕在化し、投資のキャッシュ・フローは営業活動のキャッシュ・フローで賄うという考え方が主流となった。そこでは投資の効率性、収益性が厳しく問われ、これが収益性の低い資産の売却が促進されることで、多くの特別損益が計上された。</p>
退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書	1998年10月	<p>退職給付会計の導入後、オフバランスとなっていた企業の退職一時金や年金給付に対する債務が、財務諸表上顕在化した。特に、平成10年に初めて退職給付会計が導入された際には、経過措置として新たな基準の採用により生じる影響額を通常の会計処理とは区分して15年以内の一定の年数の按分額を当該年数にわたって費用として処理することができる旨（「退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書」四六及び五二）を定めたものの、多くの企業が一括償却を選択し、当該償却額を特別損失として処理したため、多額の特別損失が計上された¹¹⁾。</p> <p>〈特別損益が計上されるその他の規定〉</p> <ul style="list-style-type: none"> • 新たに退職給付制度を採用したとき又は給付水準の重要な改訂を行ったときに発生する過去勤務費用を発生時に全額費用処理する場合などにおいて、その金額が重要であると認められるときには、当該金額を特別損益として計上することができる（「退職給付に関する会計基準」28項）。 • 退職給付制度の終了損益は、原則として特別損益として処理する（「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」10項）。 • 実務上、割増退職金や特別退職金などの早期退職については、特別損失として処理することが一般的である。

11) 2000年12月29日の日本経済新聞によれば、主要上場企業230社の退職給付債務の積み立て不足（移行時差異）が10兆円弱に上り、2001年3月期に特別損失に計上して処理する額は5兆円超と示されている。

図表3 つ づ き

基準名	公表日	特別損益に与える影響
金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書	1999年1月	<p>金融商品の時価評価の導入により、金融商品の収益性が財務諸表上で明らかになった。特にバブル崩壊に伴い、いわゆる持合株式の含み損が顕在化した。また、有価証券の時価が著しく下落した時に回復すると認められる場合を除き行うこととされている有価証券の減損処理が促進され、相当の特別損失が計上された。さらに、不良債権に関する評価に関しても、貸倒引当金の設定に関する規定が整備されたことから、特別損失として扱われる債権評価損も多く計上されることとなった。</p> <p>〈特別損益が計上されるその他の規定〉 新株予約権未行使に係る利得及び損失（同39項(2)、「金融商品会計に関する実務指針」186項）</p>
外貨建取引等会計処理基準の改定に関する意見書	1999年10月	<p>為替差損益の発生の要因となった取引が経常取引以外の取引であり、かつ、金額に重要性があると認められる場合又は特殊な要因により一事業年度に異常、かつ、多額に発生したと認められる場合の為替差損益は、特別損益の項目目として表示する（「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」69項）。</p>
「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」	2002年8月	<p>減損会計の導入により、事業用資産の収益性の低下が財務諸表上で明らかになった。特に、バブル崩壊後も原価評価され、過大計上されていた不動産の含み損が一気に顕在化した。その後も、経営環境の不確実性が高まる中で、不採算事業の撤退やリストラなどによって、多くの減損損失が計上された。また、近年では特に、積極的なM&Aを進めた結果、のれんに関する多額の特別損失が計上されている。</p>
「企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書」	2003年10月	<p>企業結合基準適用後は、パーチェス法と持分プーリング法の適用が明確となったため、パーチェス法に基づくのれんの計上が進められた。さらに、平成20年の改正によってパーチェス法に一本化されたため、のれんが計上されるケースがさらに増えた。企業結合により計上されるのれんは、減損会計の対象となるため、特別損失の計上に大きな影響を与えている。また、同年の改正により、負ののれんが負債として扱われなくなったため、特別利益の計上も多くなっている。</p> <p>〈特別損益が計上されるその他の規定〉</p> <ul style="list-style-type: none"> • 共通支配下の取引により子会社が法律上消滅する場合には、当該子会社に係る子会社株式（抱合せ株式）の適正な帳簿価額とこれに対応する増加資本との差額は、親会社の損益（特別損益）とする（「企業結合に関する会計基準」注10、「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」206項(2)）。 • 企業結合に係る特定勘定について、認識の対象となった事象が発生しないことが明らかになった場合の取崩額は、原則として、特別利益に計上する（同66項、303項）。 • 連結財務諸表上、段階取得に係る損益は、原則として、特別損益に計上する（同46-2項、305-2項）。

図表3 つづき

基準名	公表日	特別損益に与える影響
事業分離等に関する会計基準	2005年12月	移転損益及び交換損益は、原則として、特別損益に計上する（「事業分離等に関する会計基準」27項、53項）。
ストック・オプション等に関する会計基準	2005年12月	付与されたストック・オプションが権利行使されないまま失効した場合は、特別利益として処理する（「ストック・オプション等に関する会計基準」47項）。
棚卸資産の評価に関する会計基準	2006年7月	適用初年度において、簿価切下額が多額に発生し、それが期首の棚卸資産に係るものである場合には、特別損失に計上することができたため（「棚卸資産の評価に関する会計基準」21項）、棚卸資産に関する特別損失が一時的に多額に計上された。 〈特別損益が計上される規定〉 収益性の低下に基づく簿価切下額が、臨時の事象に起因し、かつ、多額であるときには、特別損失に計上する（同17項）。
リース取引に関する会計基準	2007年3月	リース契約を中途解約した場合は、リース資産の未償却残高をリース資産除却損等として処理する。貸手に対して中途解約による規定損害金を一時又は分割払いで支払う必要が生じた場合は、リース債務未払残高（未払利息の額を含む。）と当該規定損害金の額との差額を支払額の確定時に損益に計上する（「リース取引に関する会計基準の適用指針」30項）。リース債務解約損は、リース資産除却損と合算して「リース解約損」等の科目で損益計算書上表示することができることから、中途解約に係る損益は特別損益として処理されると考えられる。
工事契約に関する会計基準	2007年12月	適用初年度に、従来工事完成基準によっていた工事契約について、工事進行基準によることとなるときは、過年度の工事の進捗に見合う損益（該当する工事契約が複数存在する場合には、その合計額）は、特別利益又は特別損失として計上する（「工事契約に関する会計基準」25項）。
資産除去債務に関する会計基準	2008年3月	既に取得している固定資産に係る資産除去債務については、適用初年度において原則として特別損失に計上することとされていたため（「資産除去債務に関する会計基準」18項）、適用初年度において多額の特別損失が計上されたものと考えられる ¹²⁾ 。 〈特別損益が計上される規定〉 • 当初の除去予定時期よりも著しく早期に除去することとなった場合等、当該差額が異常な原因により生じたものである場合には、特別損益として処理する（「資産除去債務に関する会計基準」58項）。

12) 例えば、『日経MJ』2011年11月4日の記事によれば、資産除去債務の適用初年度において、小売業で1,855億円の特別損失が計上されたとされる。その他、『日本経済新聞』2010年4月6日や6月2日の記事でも、飲食業を中心として、資産除去債務の特別損失計上の大きなインパクトについて語られている。

図表3 つづき

基準名	公表日	特別損益に与える影響
会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準	2009年12月	我が国の従来取扱いは、企業会計原則注解（注12）において、過年度における引当金過不足修正額などを前期損益修正として特別損益に表示していたが、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」では、引当額の過不足が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当するため、修正再表示を行うこととなった（「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」55項） ¹³⁾ 。

会計ビックバン以前の我が国における特別損益項目は、臨時異常な損失と前期損益修正項目であり、当期業績主義に基づく経常利益の算定開示と、処分可能利益の算定を目的とする商法会計の影響によるものであった。しかし、会計ビックバン以降導入された会計基準は、将来事象を積極的に取り込むことで経済的実態をより適正に表すことができる資産負債アプローチに近い考え方に基づいて構築されている。図表3からわかるように、会計ビックバンに伴う新しい会計基準の導入によって、含み損が多く露呈し、将来の不確実性に関する開示が強化されたという意味で企業の構造改革が促され、従来と

13) 「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の公表によって、従来、特別損益として処理されていた項目が以下のように変更されている。

- ①引当不足額が計上時の見積り誤りに起因する場合には、過去の誤謬に該当するため、特別損失として処理する従来の規定が削除されている。また、債権から貸倒見積額を直接控除した帳簿価額を上回る回収があった場合（償却債権取立益）については、従来は、特別利益として処理されていたが、営業外収益に計上することとなった（「金融商品会計に関する実務指針」123-125項）。
- ②固定資産の耐用年数の変更等について、従来は臨時償却による方法が認められていたが、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の公表によって臨時償却が廃止となり、当期以降の費用配分に影響させる方法のみが認められることとなった（「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」57項）。
- ③新規に役員退職慰労引当金を設定した場合、適用初年度の期首に計上すべき過年度相当額について、特別損失に計上できるとした監査上の取扱いが、削除された（「役員退職慰労引当金等の監査上の取扱い」4項）。
- ④債務保証損失引当金が過大計上された部分に関する目的外取崩については、従来は、特別利益として処理されていたが、営業外収益に計上することとなった（「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」55項）。

は異なる特別損失が多額に計上されることとなった。さらに、2011年（平成23年）から「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が適用され、前期損益修正項目は事実上、消滅した。以後、前期損益修正項目は、国際的な会計基準と同様に財務諸表を遡及修正することになった。

現在では、国際的な会計基準とのコンバージェンスは形式的にはかなり進行している。しかし、国際的な会計基準では異常項目は廃止され、損益計算書において一時的な要素を除いた利益を開示することは行われていない（井上 [2018]）。我が国では、未だ特別損益項目の規定は存続しており、段階表示利益は固持されている。そのような意味で、現在の我が国の特別損益を巡る制度は、伝統的な会計思考と新しい会計思考が交錯した複雑な状況の中で、国際的に見れば我が国特有の制度となりつつあるといえる。

（2）新しい会計思考と我が国における特別損益への影響

会計ビックバン以降導入された新基準が資産負債アプローチに基づく計算体系であるとした場合、特別損益を区別する目的は、開示上の有用性にのみ意味を有することとなる（FASB [1976] para.209, 212）。これは、資産負債アプローチに基づけば、利益は資産負債の概念から導かれるため、利益の正常性や異常性は問われないからである。では、会計ビックバン以降導入された新基準における特別損益は、我が国において、どのように意味づけられることとなるのであろうか。

例えば、会計ビックバン以降導入された新基準のうち、固定資産の減損における減損損失は、米国やIFRSでは、通常の営業費用として扱われる。国際的な会計基準においても営業利益が開示されることを前提とすると、新基準導入後の我が国の営業利益と米国の営業利益は大きく異なることを意味する。特に、昨今の減損損失を含むリストラ関連損失の計上頻度及び金額的重要性に鑑みると、その差は非常に大きいものと考えられる。なぜこのような

差が生じるのであろうか。

まず、我が国において、新基準における「特別損益」として扱われる項目を集約していくと次のことがわかる。①本来営業損益として扱われる項目であるが、適用初年度など新基準の導入による影響を考慮して政策的に特別損益として計上することが認められる場合と、②新基準によって計上される項目が、企業会計原則に示されている特別損益の趣旨に照らして、同様の扱いをすることが必要と考えられる場合とに大別される。

②については次の規定が参考となる。例えば、「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、「収益性の低下に基づく簿価切下額が、臨時の事象に起因し、かつ、多額であるときには、特別損失に計上する。臨時の事象とは、例えば次のような事象をいう。－中略－(1) 重要な事業部門の廃止 (2) 災害損失の発生 (第17項)」とある。これは、新基準においても特別損益に計上するための要件としては「臨時の事象」で、かつ「多額である」ことを示唆している。その他の基準に関しても、「異常な場合」や「多額である場合」などが示されている。これらの新基準に示されている特別損益に関する規定に抛れば、会計ビックバン以降であっても、伝統的に使用され続けていた特別損益の概念が踏襲されているといえる。しかしながら、これらの項目は、それまでの処分可能利益の算定の時点利益を示すためのものでも、当期業績主義利益の算定のためのものでもなく、全く異なる計算体系によって計上されている項目である。すなわち、新基準によって計上される特別損益項目は、本来的には将来キャッシュ・フローの予測という目的のもとで、将来キャッシュ・フローが大きく変化した部分と位置付けられるはずである。しかしながら、このように全く異なる計算体系によって発生した項目について、これまでの伝統的な計算体系によって形成されてきた特別損益の考え方を、引き続きあてはめているというのが会計ビックバン以降の特別損益項目の特徴といえる。

第4節 実務上の特別損益の扱い

1. 特別損益の規定

我が国における特別損益の規定としては、まず「企業会計原則注解注12」が挙げられる。そこでは、特別損益に属する項目を①臨時損益と②前期損益修正に分類しているが、周知の通り、②前期損益修正損益項目については、我が国の現行制度上、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の制定により廃止となっている。したがって、我が国の制度上、特別損益に該当する項目は、①臨時損益だけである。そして、「企業会計原則注解注12」では、臨時損益の例示として、固定資産売却損益、転売以外の目的で取得した有価証券の売却損益及び災害による損失を挙げている。

この点、財務諸表等規則においては、特別利益に関して、「固定資産売却益、負のれんその他の項目の区分に従い、当該利益を示す名称を付した科目をもつて掲記しなければならない（第95条の2）」とし、特別損失に関して、「固定資産売却損、減損損失、災害による損失その他の項目の区分に従い、当該損失を示す名称を付した科目をもつて掲記しなければならない（第95条の3）」としている。「その他の項目」は、「その他の項目を示す科目には、設備の廃棄による損益（当該会社において経常的に発生するものを除く。）、転売以外の目的で取得した有価証券その他の資産の売却又は処分による損益、企業結合に係る特定勘定の取崩益、企業結合における交換損益、事業分離における移転損益、支出の効果が期待されなくなったことによる繰延資産の一時的償却額、通常取引以外の原因に基づいて発生した臨時的損失等（第95条の2）」とされている。その他、具体的な会計基準に明記されている特別損益以外の項目についても、「事業構造改革損失」など、上記の企業会計原則が規定する特別損益の要件に該当する限り、企業が任意に計上することができる。このように我が国では、企業会計原則に規定する「特別損益」の規定を解釈し、幅広く利用され続けているのが現状である。

2. 実務上計上される特別損益

最後に、本論との関連において、近年、急速にその重要度を増している「事業構造改革関連損失」について触れる。「構造改革関連損失」は、日本経済新聞における記事を参考にすると、実務上は1990年代後半から2000年にかけて頻繁に計上され始めている。この「事業構造改革関連損失」は、いかなる点で特別損失であるといえるのか。

まず、事業構造改革関連損失は、いわゆる「リストラクチャリング」を意味する項目であるが、決まった用語ではなく、各企業がその内容に応じて任意に設定している。そのため、各企業によってその内容及び範囲に関して相違しているのが現状である。事業構造改革関連損失は年々増加傾向にあり、事業構造改革それ自体が経営上、重要な役割を果たしている。それにも関わらず、当該損失に関して我が国において特別な規定は設けられていない。その背景には、引当金に関する実務がある。事業構造改革は計上年度において臨時的に行なわれることもあるが、計画的に将来行なわれることが一般的である。我が国の場合、引当金の計上要件については、実務上は依然として「企業会計原則注解注18」に示されている引当金の要件に依拠している。米国基準やIFRSなどでは、資産負債アプローチに基づいて負債や引当金の概念が整理されている。例えば、IFRSに従った場合、リストラ関連の引当金は、主に次のような規定に従う。IAS第37号「引当金、偶発債務及び偶発資産」によれば、リストラクチャリング費用に関する非金融負債は負債の定義を満たした場合にのみ認識されるとされ、企業が他者に対する債務の決済をほとんど免れることができないような現在の債務を必然的に伴っている場合に計上される（IAS第37号14項、71項）¹⁴⁾。さらに、IAS37号では、リストラクチャリング引当金の対象とならない項目が例示されており、「雇用を継続

14) IAS第37号におけるリストラ引当金の計上は厳格に規定されている（第70項から第83項を参考）。

する従業員の再教育費，配置転換費用」や「販売費用」，「新しいシステム及び流通組織への投資」が挙げられている（第81項）。また，IFRSでは撤退する事業に関する会計処理が厳格に規定されている（IFRS 5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」）。これにより，撤退する事業により生じる損益と継続企業の損益が混同されないようにしている。

これに対して，我が国は伝統的な収益費用アプローチに基づく引当金の要件に依存しており，これが引当金の計上を容易にしているものと考えられる。なぜなら，これまでの国際的な会計基準における経緯を踏まえると，例えば，米国においては会計上の引当金の濫用計上を防ぐことも資産負債アプローチへの転換を決定させる要因であったからである（Sprouse [1966]）。事実として，上記のIAS 第37号に沿った場合，我が国のリストラ関連の損失は，その多くがリストラ引当金として計上できないものが多い。このように，我が国では，リストラ関連の会計基準および引当金の会計基準が存在せず，未だに収益費用アプローチに基づく引当金の要件に依存していることから，事業構造改革関連損失は過大にかつ裁量的に計上される可能性もある。この点は今後の研究課題となるであろう。

参考までに，事業構造改革関連損失の他にも，実務上，特別損失として計上される引当金には，次のような項目がある。

〈明確な規定があるもの〉

- 債務保証損失引当金（「企業会計原則注解」注18，「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」4（1））
- 引当金として計上される特別法上の準備金及び租税特別措置方上の準備金（財務諸表等規則第98条の2）
- 割増退職引当金（「退職給付に関する会計基準の適用指針」10項，「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」Q3のA）

- 投資損失引当金（「子会社株式等に対する投資損失引当金に係る監査上の取扱い」）
- 損害補償損失引当金（「企業会計原則注解」注18）

〈明確な規定がない、もしくは、実務上の判断で特別損失としているもの〉

- 店舗閉鎖損失引当金 • 移転費用引当金 • 訴訟損失引当金
- 災害損失引当金
- 環境対策引当金 • 独占禁止法関連損失引当金
- 支給対象期間の変更等を事由とした賞与引当金
- 特別功労や臨時支給等を事由とした役員退職慰労金引当金
- リコール等の臨時異常な原因を事由とした製品保証引当金
- 異常な契約を事由とした完成工事補償引当金

特に、明確な会計基準がなく、実務上の判断で特別損失として計上される引当金については、上記の例以外にも様々な名称が用いられて計上されている。会計ビッグバン以降、経営環境が一層複雑化し、会計基準の国際化が進展して、将来の不確実な要素を積極的に取り込むようになり、特別損益の内容が多様化していることがわかる。そのような実務を許容しているのは、「企業会計原則」に示されている伝統的な会計思考であると考えられる。

第5節 本論のまとめ

図表4は、我が国における特別損益の変遷をまとめたものである。原始的な損益計算書では、損益と利益処分が混在していた。その後、「商工省臨時産業合理局・財務諸表準則」（1934年）から、損益と利益処分が分離され、区分損益計算が求められることとなった。そこでは、純損益計算の区分があ

図表4：我が国における特別損益の変遷

1949年以前		1949年以降	1963年以降			2009年以降
明治商法 (1899年)	財務諸表準則 (1934年)	企業会計原則 (1949年)	改正商法 (1963年)	新企業会計原則 (1974年)	修正企業会計原則 (1982年)	変更訂正基準の 適用
	(純損益計算区分)	経常利益 (当期純利益)		(純損益計算区分)	(純損益計算区分)	(純損益計算区分)
損益及び利益処分 計算書	営業外損益(一部)	+	(特別損益の部)	→(特別損益の部)	(特別損益)	(特別損益)
(特別損益区分は 無し)	臨時損益	利益剰余金計算書	臨時損益	臨時損益	臨時損益	臨時損益
	引当金・積立金取崩	前期損益修正損益	前期損益修正損益	前期損益修正損益	前期損益修正損益	→(廃止)
	当期純利益	引当金・積立金取崩	利益留保性引当金	当期純利益	当期純利益	当期純利益
		当期純利益	当期純利益	利益留保性引当金	→(廃止)	

り、一部の営業外損益項目と、臨時損益項目及び引当金・積立金取崩が含まれた上で、当期純利益が構成されていた点が特徴的である。処分可能利益の計算を目的とした包括主義が我が国における伝統的な考え方であることを示唆している。この点は、英米における包括主義のとは異なる環境下にあるといえる。

その後、企業会計原則が公表されると（1949年）、当期業績主義に基づいた経常利益の考え方が初めて登場した。その結果、利益剰余金計算書には、経常利益以外の損益、すなわち、臨時損益や前期損益修正損益が期間外損益として扱われた。我が国では、1963年商法改正において、公式に「特別損益の部」が登場した。特筆すべきは、そこでの特別損益には、利益留保性の引当金の取崩が含まれていたという点である。これは、処分可能利益の計算を目的とした商法の考え方が強く反映されていたことの表れである。

そして、商法が企業会計原則に優先される関係の中で、企業会計原則は、当期業績主義から包括主義へと舵を切り、商法の損益計算書と調整する形で改正された（1974年）。企業会計原則では、商法において使用されていた名称である「特別損益」を取り入れたものの、利益留保性引当金（特定引当金）は、利益処分計算の側面が強いため、特別損益には含めなかった。企業

会計原則の包括主義への移行は、英米とは異なり、当期業績主義の棄却を意味するものではなく、当期業績主義に基づく経常利益が中心的な利益であることに変わりはない。そこでの特別損益は、企業会計原則の本来的な利益を算定し、処分可能利益の計算を優先する商法の橋渡しをする役割を担っていたといえる。その後、1982年の修正企業会計原則では、利益留保性引当金は廃止されたものの、前期損益修正損益については、2009年に廃止されるまで、特別損益に含められていた。これは、英米とは異なり、処分可能利益の算定を目的とした包括主義が我が国では支配的であったことを示唆している。

その後、国際的な会計基準とのコンバージェンスによる影響によって、前期損益修正損益は特別損益から除外された。それは、意思決定有用性を一義的な目的とする国際的な会計基準の思考が反映された結果である。会計ビックバン以降は、資産負債アプローチと意思決定有用性の影響を受け、将来の不確実性を積極的に取り入れる形で、金額的にも大きく、かつ、多種多様な特別損益が計上されるようになった。そこにおける特別損益として扱われるか否かの判断は、我が国が伝統的に依拠してきた臨時損益の考え方に未だに依拠している。その考え方の基礎となっているのは、企業会計原則における「経常利益」である。なぜなら、特別損益の区分は、結局のところ経常利益を適正に計算開示することと表裏一体だからである。

国際的な会計基準のコンバージェンスが進行している中でも、伝統的な会計思考に基づいた特別損益の解釈が依然として用いられている。前期損益修正項目が廃止されたため、処分可能利益の算定を目的とした当初の特別損益の位置付けは若干、後退しているが、企業会計原則の本来の立場である当期業績主義に基づいた経常利益の算定のために特別損益が位置付けられているという点は、未だに存続していると考えられる。これは、見方を変えれば、現在、我が国において意思決定に有用な情報として重視されている利益は、未だに経常利益であるということである。そうであるならば、国際的な会計基

準のコンバージェンスが叫ばれる中であっても、特別損益を区別する制度を残すことが、我が国がとるべき立場なのではないかと考える。

参考文献

- Cready, W., T. J. Lopez and C. A. Sisneros (2010), "The persistence and market valuation of recurring nonrecurring Items", *The Accounting Review*, Vol.85, No.5, pp.1577-1615.
- Elliott, J. A. and J. D. Hanna (1996), "Repeated accounting write-offs and the information content of earnings", *Journal of Accounting Research*, Vol.34, Supplement, pp.135-155.
- FASB [1976], "FASB discussion memorandum : an analysis of issues related to conceptual framework for financial accounting and reporting : elements of financial statements and their measurements.", FASB
- Robert T. Sprouse [1966], "Accounting for What-You-May-Call-Its," *The Journal of Accountancy*, No.122(4), pp.45-53
- 新井清光 [1989] 『現代会計学』中央経済社
- [1987] 『企業会計原則と商法計算規則』日本会計研究学会特別委員会報告
- 安藤英義 [2012] 『商工省「財務諸表準則」(1934年)の再評価：「企業会計原則」に対する先駆性』専修大学「専修商学論集」Vol.95, p.79-95
- 井上修 [2018] 『米国における異常項目の位置付けに関する一考察』福岡大学「商学論叢」第62巻第3号
- 久保田秀樹 [2001] 『経理近代化の原点としての商工省「財務諸表準則」』滋賀大学経済学会「彦根論叢」第330号, pp.85-105
- 黒澤清 [1990] 『日本会計制度発展史』財経詳報社
- 黒澤清・中村忠 [1975] 『新企業会計原則解説』税務経理協会
- 千葉準一 [1987] 「19世紀英国会社会計制度と我国初期財務報告制度への投影（一）、（二完）」『會計』第131巻第2号, 第3号
- 戸田義郎「第十一章経常損益と特別損益」黒澤清主編『近代会計大系Ⅱ「損益計算論』』中央経済社
- 番場嘉一郎 [1975] 『詳解企業会計原則』森山書店
- 山下勝治 [1964] 『企業会計原則の理論』森山書店
- 山榑忠恕・島村剛雄 [1974] 『体系財務諸表論』税務経理協会