

英国及び国際会計基準における 異常項目の位置付けに関する一考察

井 上 修

第1節 研究の動機

現在、日本では国際財務報告基準（International Financial Reporting Standard, 以下、「IFRS」とする。）を導入する企業が増加しているものの、IFRSの全面的な導入には至っていない。その主たる要因として、IFRSや米国基準といった国際的な会計基準との差異が挙げられる。今日、コンバージェンスが大きく進展した結果、日本の会計基準と国際的な会計基準とは形式的にはそれほど違わないともいえる。しかし、会計基準の根底にある部分が異なる限り、本来の意味での会計基準の統一は果たせない。ここで、日本と国際的な会計基準との間の重要な差異の一つに「損益計算書の表示」が挙げられる。損益計算書の表示は、「利益をどう見せるか」ということであるが、それは「利益をどう考えるか」ということに依存する。日本と国際的な会計基準において、利益をどう見せるかという違いの一つに、特別損益の扱いが挙げられる。日本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、異常項目（extraordinary items）が廃止された結果、そのような区分は実質的には存在せず、日本のような経常利益が段階利益として表示されることはない。国際的な会計基準に従えば、日本の特別損益に該当する項目は、営業損益として表示される。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、そもそもなぜ日本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。それは、国際的な会計基準における異常項目と日本の特別損益項目が同一視されてきたことから伺える。このような状況を踏まえ、今後のIFRS導入の議論に資するためにも、特別損益に関する日本と国際的な会計基準との差異を明らかにし、根本的な原因を追究する必要があると考えられる。そこで本論では、IFRSにおける異常項目の制度上の扱いについてその変遷を分析し、日本との根本的な相違点を明らかにする。ただし、IFRSは歴史的に英国の考え方が強く反映している。そこで、IFRSにおける異常項目の変遷をさらに遡るためにも英国における異常項目も分析対象として取り上げることとした。

本論の分析によって、異常項目と日本の特別損益は本質的に異なる部分が存在することが明らかとなった。また、英国特有の考え方に基づく例外項目（exceptional items）が、現在、米国やIFRSの実務において特別項目（special items）と称されている項目に引き継がれており、日本の特別損益とは異なる視点で国際的な会計基準の損益計算書の表示形式に取り込まれていることも判明した。さらに、異常項目と特別損益の相違は欧米的な会計思考や文化の相違から説明できることも判明した。

本論の構成は次の通りである。第2節において英国における異常項目の変遷を探り、その結果を踏まえて、第3節において伝統的に英国の会計基準が強く影響を与えているIFRSにおける異常項目の変遷を検討していく。さらに、異常項目は英国や米国に特有の規定であることから、第4節において英国や米国に特有の会計思考及び文化の観点から異常項目が日本の特別損益と相違する要因を示していく。最後に、第5節において本論のまとめを行う。

第2節 英国における異常項目の変遷

1. はじめに

現在の英国の制度上、異常項目は廃止されている。そのため、損益計算書（包括利益計算書）における区分表示は従来のもので大きく異なり、単一の業績指標が重視される情報セット・アプローチの考え方が採用されている。英国における異常項目の取扱いや例外項目の扱いは、IFRSに対しても大きな影響を与えており、その変遷や経緯を辿ることは、日本の特別損益項目との比較をする上で重要である。そこで、以下において、英国における異常項目の変遷の経緯を探り、その結果を基礎として現在のIFRSへの影響及び日本の特別損益との相違を考察していく。

2. 異常項目に関する会計原則の生成

(1) 英国における異常項目区分の初期の議論

英国における異常項目に関する議論は、キルサント社¹⁾による大規模な粉飾決算事件をきっかけとして始まったといわれる（田中 [1991] p.30, 斎野 [2006] p.8）。それまで、英国では伝統的にコモン・ローの精神に則って会計規則に対する具体的詳細な明文規定はあえて設けず、伝統的に「積立金会計」と呼ばれる手法が採られていた。そこでは、異常項目などを、損益計算書を通さずに期首の留保利益や積立金を直接増減させる処理がなされていた（斎野 [2006] p.8）。このような当時の英国の会計実務を背景としてキルサント事件が起こった。キルサント社は、世界最大の海運会社の一つであり、1921年までに第一次世界大戦などによって巨額な利益を得ていた。しかし、

1) ホワイト・スター・ライン社（White Star Line）は、1845年に創業した英国の海運企業である。この事件は同社のキルサント社長の名前からキルサント事件と呼ばれている。

その後の急激な海運業界の不況により企業の収益性が低下した。そこで、好況時期において溜め込んでいた留保利益を期間利益に振り替えるなどの粉飾決算を長年行っていた。これが明るみに出たことがきっかけとなり、会計スキャンダル事件へと展開した。この事件を契機として会計原則の構築のための議論が起こり、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) によって「会計原則勧告書」が公表され、異常項目の表示や秘密積立金の扱いに関して、具体的な規制がかけられるようになった。

異常項目に関しては、1958年に公表されたICAEWによる会計原則勧告書の第18号『貸借対照表と損益計算書の表示』において初めて具体的な規定が設けられた。しかし、その規定は曖昧なものであった。まず、勧告書第18号では、損益計算書に関する最高位規定として「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」が掲げられ (ICAEW [1958] par.38, 田中 [1991] p.4), その上で異常項目に対する2つの対立する考え方が示されている。つまり、包括主義と当期業績主義の対立である。勧告書第18号の内容を引用すると、「当期の利益または損失として表示される金額の中にどのような項目を含めるべきかについては意見の対立がある。損益計算書は、当期の営業活動の結果として生じた項目、過年度の取引の結果で当期に確認された項目を含めて、当期中に発生または確認された利益または損失をすべて収用し、重要な項目については独立科目で表示すべきである、と考える者もいる。また、当期の利益として表示される金額は当期の営業活動の結果だけに限定されるべきで、その他すべての項目は過年度項目の修正として当期の利益または損失の算定から除外し、損益計算書においても過年度項目の修正として表示すべきである、と主張する者もいる (ICAEW [1958] par.39, 田中 [1991] p.32)」とある。その上で、「いずれの主張も十分な論拠を有しており、いずれかを排していずれかを妥当とするとはいえない。損益計算書がこれらの主張のいずれかに従って作成され、またそれが認められた会計原則を継続的に適用した結果で

あるならば、その計算書は真実かつ公正な概観を示しているといつてよいであろう（ICAEW [1958] par.40, 田中 [1991] p.32）」として、異常項目を損益計算書に含めて表示する方法も除外する方法もいずれも認められることになった。

さらに、「異常項目が営業活動から生じる場合には、(a)営業損益の計算に含め、個別掲記もしくは注記の方法で表示する（ICAEW [1958] par.41, 43）」とし、後の例外項目（exceptional items）としての扱いが示されている。しかし、勧告書第18号では、異常項目について、(b)営業外損益を示す区分に別個に表示する方法や、(c)税引後利益の次に独立科目で表示する方法、(d)損益計算書から除外して直接に積立金を増減する方法も認められている（ICAEW [1958] par.43）。

このように、当時の異常項目や後の例外項目に関する実務の多様性を解消するための勧告書であったにも関わらず、英国の伝統的なコモン・ロー精神に則っているため、非常に幅のある規定となっていた。実際に ICAEW による調査によれば、1970年から1971年において上記の(a)から(d)の規定に関してかなりのばらつきが見受けられる。その中でもっとも多い選択は、(d)異常項目を損益計算書から除外して積立金に直接増減させる方法であったとされる（田中 [1991] p.34）。

(2) 公開草案第5号「異常項目及び過年度修正」の公表

勧告書第18号における異常項目の扱いからもわかるように、当時の英国では幅広い実務が蔓延していたことがわかる。そのような状況を受けて、英国においてもより強制力のある会計基準が求められ、1970年に会計基準委員会（Accounting Standards Committee: ASC）が発足し、本格的に強制力を付与した会計基準（Statement of Standard Accounting Practice: SSAP）の設定の取り組みが始まった。異常項目の扱いに関しては、1971年に公開草案第5号「異常項目及び過年度修正」が公表された。これは公開草案第4号「1株当たり

利益」に対応する形で急遽公表されたものである。当時は投資意思決定情報として1株当たり利益が重視され、1株当たり利益の算定には異常損益項目加減前の利益が用いられていた。この1株当たり利益の算定に必要な異常項目控除前利益の開示規定として、公開草案5号「異常項目及び過年度修正」が公表されることとなった（田中 [1991] p.35）。

(3) 1974年SSAP第6号『異常項目及び過年度修正』の公表（1986年に改定）
公開草案5号「異常項目及び過年度修正」は、1974年にSSAP第6号『異常項目及び前期損益修正』（以下、「SSAP第6号」）として公表された。そこでは、異常項目が損益計算書から排除されず、期間損益に含まれる形で規定されることとなった。これは、包括主義に基づく損益計算書が採用されたことを意味する（菊谷 [1998] p.90, 田中・原 [1994] p.44）。SSAP第6号はその根拠として、異常項目と前期損益修正項目を排除することは、主観的な判断を伴い、企業間での比較可能性が損なわれることなどを挙げている（ASC [1974] par.12）。ただし、前期損益修正項目については、損益計算書を経由させずに直接利益剰余金を修正する点には留意が必要である。これは、日本のように分配可能利益の算定を目的とした商法との調整によって包括主義を採用したこととは大きく異なる²⁾。

(4) 1986年改定SSAP第6号『異常項目及び過年度修正』の公表

SSAP第6号が作成された背景の一つとして、異常項目と例外項目を用いた利益操作の排除が挙げられる。これらの項目は実務上、利益平準化の手段

2) 日本における包括主義の採用は、商法との整合性を図る目的実施された。そのため、分配可能利益の算定目的のために特別損益が期間利益に含められることとなる。したがって、前期損益修正であっても、分配可能利益である以上、当然に期間利益に含められる。この点、業績利益の算定を強調する英米の場合、前期損益修正は当期の業績とは無関係であるため、直接利益剰余金に賦課される。

として使われていたとされる（Beattie et al. [1994]）。しかし、1974年に公表されたSSAP第6号は、異常項目を期間損益として取り込む包括主義を採用したことで、利益操作に対する一定の抑止は働くものの、いずれの項目を異常項目とすべきかという点については、明確なガイダンスを欠いていたため、裁量的な判断に委ねられるという問題を抱えていた。また、異常項目と例外項目についても似通っているため多くの混乱が生じていたとされる（Blakle [1983] p.48, 田中 [1991] p.39）。

そこでSSAP第6号は、1986年に改定され、そこで改めて異常項目の定義を示し、異常項目を「会社の経常活動以外の事象または取引から発生し、頻繁あるいは定期的に発生しない重要な項目である（ASC [1986] par.30, 菊谷 [1988] p.91）」とした。その上で、異常項目に該当する項目を次のように列挙している（ASC [1986] par.6, 菊谷 [1988] p.90）。

- (a) 事業別セグメントの中止
- (b) 子会社投資および関連会社投資のように、売却を目的としないで取得した有価証券の売却
- (c) 固定資産の処分による損益
- (d) 当該期間に臨時的な事象による固定資産の永久的な減価
- (e) 資産の収用
- (f) 課税基準の変更あるいは政府の財政政策の重大な改変

SSAP第6号では、正常な企業活動の成果を公正に表示するために、経常損益を表示したうえで、それに続けて異常損益項目を開示するとしている（ASC [1974] par.5, 田中・原 [1994] p.117）。形式的には現在の日本の損益計算書の段階区分と類似しているといえるが、次の点に留意する必要がある。

それは、英国の会計基準では、異常項目（extraordinary items）以外に、例外項目（exceptional items）があるという点である。

(5) 例外項目について

例外項目とは、「会社経常的活動の範囲内の事象または取引から生じ、もし財務諸表に真実かつ公正な概観を示すことができるならば、その規模または出来事の例外性のために個別に表示する必要がある重要な項目（ASC [1986] par.2, 菊谷 [1988] p.91）」をいう。例外項目は、経常損益の算定に含めなければならず、独立掲記もしくは注記によって開示する必要がある（ASC [1986] par.36）。例外的に金額が大きい項目や偶然性の高い項目であっても、それが会社の正常な活動に由来するものは、異常項目には該当しない（田中・原 [1994] p.116）。異常項目と例外項目の相違は、以下のマトリックス表が参考になる。

図表1 異常項目と例外項目のマトリックス

（金額的な重要性あり）	頻繁にまたは定期的に発生	頻繁に発生または定期的に発生しない
正常な企業活動の範囲内	A：営業損益	B：例外項目
正常な企業活動の範囲外	D：例外項目となり得る	C：異常項目

T. E. Cooke and J. Whittaker, 1984, p.171 を参考に筆者が修正加筆

なお、上図 D の部分、すなわち、正常な企業活動の範囲外であるが、頻繁にまたは定期的発生する項目は、定義上、例外項目とは異なる。しかし、その特殊性に鑑みて、解釈上は例外項目として扱われるとされる（Cooke and Whittaker [1984] p.171）。例えば、営業過程で繰り返し再投資されるような固定資産の売却損益や社債償還損益が該当する（Cooke and Whittaker [1984] p.174）。

SSAP 第6号は次のような事項のうち重要性のある項目を例外項目として

挙げている（ASC [1986] par.2, 菊谷 [1988] p.91, 田中・原 [1994] p.115）。これらは、上図 B の例外項目の定義を満たす項目となる。ただし、「固定資産の処分による損益」に関しては、処分をもたらした事象の内容に即して例外項目か異常項目のいずれかによって開示するとしている（ASC [1986] par.15, 田中 [1991] p.46）。

- (a) 継続中の事業部門における余剰人員整理のための費用
- (b) 組織改変の費用。ただし、事業の一部を閉鎖したことに関係するものを除く
- (c) 無形固定資産の一括的な償却費用
- (d) 従業員持株制で譲渡された金額
- (e) 固定資産の処分による損益
- (f) 異常な貸倒損失および棚卸資産の評価減
- (g) 長期契約の異常な損失
- (h) 保険差益
- (i) 保険請求の決済で受け取った金額

例外項目は、英国特有の会計哲学である「真実かつ公正な概観（true and fair view）」が基礎となっている（G4+1 [1991] B11）。真実かつ公正な概観とは、企業取引の真実な経済実態を反映するように偏見や虚偽なく、あるいは重要な事実の脱漏なく、真実かつ誠実に財務諸表を作成・表示することを要求している概念である（菊谷 [1994a] p.20）。このように、例外項目は、真実な経済実態を反映するという目的で必要とされている項目であり、英国の固有の会計思考との関わりが深いものといえる。なお、後述するが、この例外項目として示されている項目は、後の IFRS や米国基準の実務において、

特別項目 (special item)³⁾として扱われている項目と同じであることがわかる。本来の意味で IFRS を理解することは、英国特有の「真実かつ公正な概観」についての理解も重要であるといえる。

3. ASC から ASB 体制へ

改正された SSAP 第6号「異常項目及び前期損益修正」は、1990年にASC (Accounting Standards Committee) 体制から ASB (Accounting Standards Board) 体制に移行した2年後の1992年に廃止された。これ以降、異常項目は一気に廃止される方向に切り替わる。この時期はちょうど米国と英国を中心に概念フレームワークの作成が進められ、一挙に資産負債アプローチへと舵を切った時期と重なる。したがって、これまでの収益費用アプローチに基づく会計制度から、資産負債アプローチへと移行することを契機として、異常項目が消滅したと考えることもできる。見方を変えれば、異常項目は収益費用アプローチに基づく計算体系特有の項目であることを示唆している。そこで、異常項目の消滅と計算体系の関わりを探るために、ASB体制による新しい財務諸表の表示に関する規定を検証していく。

3) 特別項目 (special items) という用語それ自体は、米国基準や IFRS で規定されたものではないという点に注意が必要である。特別項目 (special items) は、本来は、Compustat などの財務データベースにおいてに分類される際の用語である。Compustat のマニュアルには、special items が例示列挙されており、例えば、「negative special items」の場合には、write-offs, write-downs, charge-offs などがある。そのため、特別項目 (special items) は、非経常的項目 (non-recurring items)、非営業活動項目 (non-operating items)、一時的項目 (one-time items) などの用語と同じものとして利用されている。特別項目 (special items) は、APB 第30号の異常項目の要件を参考にして、主に「独立掲記もしくは注記による開示が求められる項目」の要件に該当する項目と考えられる。ただし、要件に鑑みて、special items に該当する項目であっても過去3年間のうちに毎年計上される項目であった場合は「営業費用」に再分類される。しかし、再分類の対象とならない項目もまた存在し、具体的には、「再構築/再編成 (restructuring)」、「特別 (special)」、「非経常 (nonrecurring)」が付いているような項目については、再分類の対象とならない (COMPSTAT Manuals [2003] pp.282-283)。

(1) FRS 3号『財務業績の報告』

①公表の背景

1992年 SSAP 第6号『異常項目と前期損益修正』が廃止され、代わりに財務報告基準 (FRS) 第3号『財務業績の報告』が公表された。FRS 第3号公表の背景には、ASB の指導のもと、異常項目の乱用に対する情報利用者からの強い批判があったことが挙げられる (Beattie et al. [1994] p.791)⁴⁾。これまでの報告制度では、財務諸表利用者に対して1株当たり利益に焦点を合わせることが強調され、異常項目や例外項目の存在により、企業の正常な活動プロセスの範囲外の要素を期間利益数値から除外することが可能であった。そこで、FRS 第3号では、1株当たり利益数値に依存した企業業績の分析からの脱却が図られ、利益の構成要素の表示を強調するために、総利得損失認識計算書の作成が求められるようになった。

②損益計算書の様式

FRS 第3号では、損益計算書の様式が具体的に示され、以下に示すような財務業績を構成する多数の重要な要素を明瞭に示さなければならなくなった (ASB [1992], b)。

- (1) ①継続中の事業部門の損益 (②買収した事業部門の損益を含む)
- (2) 閉鎖した事業部門の損益
- (3) ③事業部門の売却または休止に伴う損益, ④大幅な組織変更または事業の再構築のためのコスト及び固定資産売却損益
- (4) 異常損益項目

4) 英国では当時、700 サンプルのうち、53%の企業が異常項目を計上していたとされる (Beattie et al. [1994] p.791)。

FRS 第3号における区分表示の規定を図示すると次のようになる。

図表2 1992年FRS第3号の損益計算書の雛形

(1) ①継続事業の損益 +②買収事業の損益 (3) 例外項目(※1, ※2) +④大幅な組織変更または事業の再構築のためのコスト 及び、固定資産売却損益
(2) 閉鎖事業の損益 +③事業部門の売却または休止に伴う損益(※1)
(4) 異常項目

※1 (a)事業部門の売却または休止に伴う損益(b)重大な組織変更または事業の再構築のためのコスト(c)固定資産売却損益の項目は、継続事業または閉鎖事業のいずれか適当な見出しを付けて独立した科目で表示する(ASB [1992] par.20)。なお、図表では便宜的に(a)は閉鎖事業であることが明確であるため閉鎖事業の損益に区分表示している。

※2 上記※1の項目を除き、すべての例外項目は、法定様式の損益計算書のそれぞれに該当する区分に記載しなければならない。例外項目は、注記によって独立的に開示するか財務諸表が真実かつ公正な概観を示すためにその必要があると認められるときは、損益計算書の本体において開示しなければならない(ASB [1992] par.19)。

注目すべきは、FRS 第3号では従来通りに異常項目の区分表示(ASB [1992] par.22)が求められているにも関わらず、異常項目に対する「締め出し」が行われているという点である。FRS 第3号において異常項目は、「報告実体の正常な活動に属さない事象または取引から生じ、かつ繰り返し発生するとは考えられない強い異常性をもつ重要事項(ASB [1992] par.6, 田中・原 [1994] p.159)」と定義付けられている。しかし、この定義を満たす項目は「減多に見られない(ASB [1992] par.48, 田中・原 [1994] p.178)」とし、以前まで存在していた例示列挙も無くなっている。その分、例外項目に該当する項目が著しく増えており、従来まで異常項目として扱われていたものは経常損益内に含められ独立掲記されるように大きく変化している。

この背景には、それまでの英国における異常項目を巡る会計不正があった

とされる。すなわち、当時の実務では明らかに類似の事象を、正常な項目として処理したり、あるいは正常な項目を異常項目として処理するなど多様な取扱いが認められていた（ASB [1992] BC i, 田中・原 [1994] p.201）。さらに、従来は損益計算書のある数値、例えば税引前利益や1株当たり利益をあまりにも安易に利用してきたため、財務業績を構成する重要な基本要素の意義を不明瞭なままにしていた（ASB [1992] BC iii, 田中・原 [1994] p.202）。当時の英国では、最終利益に偏重する傾向があり、その結果「クリエイティブ・アカウンティング⁵⁾」が横行していたとされる。そこで、FRS 第3号は、複雑な原因事由に基づく業績を単一の数値に要約することはできないと考え、単一の業績指標を重視するこれまでの考え方を転換し、業績を構成するいくつかの重要な要素を強調する「情報セット・アプローチ」を採用した（ASB [1992] BC iii, 田中・原 [1994] p.201）。その背景にある考え方は「意思決定有用性アプローチ」と「資産負債アプローチ」である。すなわち、両アプローチの観点から、財務諸表の利用者が特定の会計期間の財務業績を理解し、さらに将来の財務業績あるいはキャッシュ・フローを予測できるようにすることが意図されている（菊谷 [2004] p.126）。これは、売上高から営業利益までの項目を「継続事業」（continuing operations）、「買収した継続事業」（acquisitions as a component of continuing operations）及び「廃止事業」（discontinued operations）に分類・表示するという新しい「多層様式」（layered format）をとる表示形式である。このように、最終利益に偏重したことの反省から、利益の構成要素に着眼点を向けさせ、財務諸表利用者が業績の構成要素を吟味して独自の評価が行えるように配慮したのである（浜田 [1995]

5) 英国では、サッチャー政権のピックバンにより金融規制が緩和され、M&A が活発に行われるようになった。しかし、これが財務諸表を粉飾する事例を誘発させ、クリエイティブ・アカウンティング（利益操作会計）の原因の1つとされる（Griffiths [1995], 浜田・鈴木 [2001]）。英国では自由放任主義のもと、伝統的に多種多様な会計実務が暗黙裡に認められていたこともその原因の一つであると考えられる。

p.792, 辻山 [2002] p.327)⁶⁾。そして、当期中に認識されるすべての利得・損失のうち、損益計算書に計上されない株主帰属のものを収容・計上する「総認識利得計算書（いわゆる「包括利益計算書」）」の作成が意図されている（菊谷 [1994b] p.4）。このように、財務業績の構成要素を区分して開示する目的は、一会計期間に達成された業績の理解を容易にし、過去の経営成績がどの程度将来の潜在的な経営成績を予測するのに有用であるかを判断する際に、利用者を助けることにあるとされる（ASB [1992] p.35, 菊谷 [2004] p.127）。

③ 2つの例外項目の規定

注目すべき点としては、例外項目に関する規定が2つ用意されているという点である。まず、1つ目の例外項目としては、項目を列挙した上で独立的な科目をもって表示することを求めている規定である（図表2の※1）。これは、現在のIFRSにも引き継がれているという点で重要である（なお、図表2では項目が限定された例外項目という意味で「例外項目」と表記している）。その上で、これとは別に例外項目の規定が設けられている（図表2の※2）。ここで、例外項目とは、報告実体の正常な活動に属する事象または取引から生じる重要な項目であって、財務諸表が真実かつ公正な概観を示すためには、その金額の大きさと偶然性に照らして、個別にまたは類似のタイプのものが

6) 情報セット・アプローチについては、FRS第3号において以下のように述べられている。「多数の部分からなる報告エンティティーの活動は、安定性、リスク、および予測可能性という点で異なった特徴をみせており、損益計算書と総認識利得損失計算書において財務業績の構成要素を区分して開示する必要があることを示している。こうした構成要素を区分して開示するというのは、一会計期間に達成された業績を理解しやすくすること、そして財務諸表の利用者が、起こりうる将来の成果を評価する上での過去の成果がどの程度役に立つのかを判断する際の助けとなることを企図したものである。ある項目が業績に関する何らかの局面を評価するのに格別の意義をもつ場合には、これを独立して表示するべきである（FRS No.3, par.35, 訳：赤城 [2004] p.165）。」

あればそれらを一括して開示する必要のある項目をいう（ASB [1992] par.5, 田中・原 [1994] p.159）。例外項目は報告実体の正常な経営活動に固有のものであり、経常損益の計算に含まれるが、その金額の大きさや偶然性に照らして、一会計期間の業績を明らかにするためには独立して開示することが要求される。例外項目はさまざまな源泉から生じるが、大規模なまたは複雑な企業にあっては、その形態を変えながら、ほとんどの会計期間で発生することが多いとされ、損益計算書上、「例外項目」という包括的な見出しのもとに一括して表示しなければならないとしている。また、ある特定の損益を例外項目に含めたりあるいは除外したりするときは、当期の経営成績を判断したり継続的な収益力を評価するという観点からその妥当性を説明すべきであるとしている（ASB [1992] par.46, 田中・原 [1994] p.177）。

(2) FRS 第3号の改定

1992年FRS第3号では、異常項目の締め出しが図られたものの、異常項目の定義は残存し続け、区分表示される規定は依然として求められており、従来と根本的に相違しないといえる。すなわち、ボトムラインとしての最終利益が強調され、単一の業績指標を重視する考え方が基礎にある。前述のように、このような表示形式は、利益操作を助長するという問題を抱えていたのであった。そこで、損益計算書の表示形式を根本的に変革するために、公開草案22号『FRS3財務報告の改定』（以下、「FRED22」⁷⁾）が2000年に公表された。その背景には、IASCのワーキンググループであるG4+1における財務業績報告の改善の動きがあった。G4+1は、1999年に『財務業績の報告（IASC Reporting Financial Performance）』を公表した。そこでは、損益計算書と総認識利得損失計算書の2つの計算書よりも、単一の計算書によって財務

7) Accounting Standards Board, FRED22: Revision of FRS3 “Reporting financial performance”, 2000 を意味する。

業績を開示することが提案された。これを受けて、英国においても FRS 第 3 号の改定が行われた。

改定された FRS 第 3 号では、(1)損益計算書と総認識利得損失計算書を結合して、単一の「財務業績計算書」を作成することが提案され (ASB [2000] par.6)、(2)当該期間に認識されたすべての利得・損失を計上する「財務業績計算書」は、(i)営業 (operating)、(ii)資金調達・資金運用 (financing and treasury) 及び(iii)その他の利得損失 (other gains and losses) の三区分に別けて表示されることとなった (ASB [2000] par.10)。その上で、(3)「財務業績計算書」の三区分別における利得・損失のリサイクリングは行わない (ASB [2000] par.10) とし、(4)少なくとも営業区分においては、①継続事業、②買収及び③廃止事業に関する情報を分解・表示することとされた (ASB [2000] par.30, 菊谷 [2004] p.131)。

図表 3 改定後 FRS 第 3 号の雛形

単一の財務業績計算書 (損益計算書 + 総認識利得損失計算書)	
(i) 営業	①継続事業
	②買収
	③廃止事業
(ii) 資金調達・資金運用	
(iii) その他の利得損失	

ここで、i. 「営業」と iii. 「その他の利得損失」の区別に関しては、ASB は G4+1 『ディスクッションペーパー』 (IASC [1999] par.2.12) において以下のように示されている。

図表4 「営業」と「その他の利得損失」の区別

営業項目としての典型的特徴	その他の利得損失としての典型的特徴
営業活動	営業外活動
反復性	非反復性
非保有項目	保有項目
内部事象（例：付加価値活動）	外部事象（例：価格変動）

出所：ASB [1999], par.2.12, 菊谷 [2004] p.133, 齋野 [2006] p.112

その他の利得損失に該当する項目には以下の表のように挙げられている（ASB [2000] par.26）。日本の現行制度における「特別損益」や「その他の包括利益」に該当する項目が該当するが、固定資産再評価損益と投資不動産に係る再評価損益については、日本では時価評価が認められていないため、該当する項目はない。

図表5 改定後FRS第3号「その他の利得損失」と日本との比較

改定後FRS第3号「その他の利得損失」	日本における扱い
(a) 固定資産再評価損益	-
(b) 継続事業における資産の処分損益	特別損益
(c) 確定給付年金制度に係る数理計算上の差異	その他の包括利益
(d) 廃止事業の処分損益	特別損益
(e) 為替換算調整勘定	その他の包括利益
(f) 投資不動産に係る再評価損益	-
(g) 未行使のワラントが失効した場合に、過去に認識されていた金額（いわゆる「新株予約権戻入益」）	特別損益

本論との関わりでこの改定の最も注目すべき点は、異常項目が廃止されているという点である。これは、英国において資産負債アプローチに基づいた損益計算書が規定されるタイミングで消滅しており、見方を変えると、収益費用アプローチの消滅と共に異常項目も消滅したとも考えられる。FRS3に

おける異常項目の廃止の経緯については、G4+1が1999年に公表されたディスカッションペーパー『財務業績の報告における改善の提案』(Discussion Paper: Reporting financial performance proposals for change)において詳しく論じているため、以下においてG4+1における異常項目と例外項目に関する議論を示す。

4. G4+1 (1999) における異常項目と例外項目に関する議論

(1) 異常項目の扱いについて

もともと1992年FRS第3号において、「正常な活動 (ordinary activities)」が定義付けられ、「報告実体はその経営の一環として行うあらゆる活動、及びこの活動を遂行する際に必然的または付随的に行われる関連諸活動」とされていた(ASB [1992] par.2, 田中・原 [1994] p.158)。注目すべきは、この正常な活動は「発生頻度や異常性」の影響を全く受けないという点である(ASB [1992] par.2)。つまり、「正常な活動」の定義が非常に広く規定されているのである。このことから、FRS第3号では、異常項目は定義されているものの、もはや実質的に計上されないようになっている(IASC [1999] par.5.1)。このような傾向は、英国の影響を強く受けている他のアングロサクソン諸国(オーストラリア、カナダ、ニュージーランド)や国際会計基準⁸⁾においても同様であるとしている。

ここで、G4+1が検討する問題としては、異常項目の概念がここで提唱されているアプローチ(情報セット・アプローチ)の下でどのように扱われるかである。G4+1は、報告する必要がある業績の構成要素を決定するために使用されるマトリックスによってこの問題は解決されるとしている。すなわち、

8) 本論では、IAS(国際会計基準)とIFRS(国際財務報告基準)を総称して「国際会計基準」としている。しかし、文脈上、現在の国際会計基準を強調する際には「IFRS」という用語を用いている。

業績の構成要素に着目することによって、異常項目の分類表示は解決されると考えている。例えば、米国では、異常項目は稀な性質であり、頻繁に発生しない項目であるとされているが、そのような項目は通常、営業活動の一部ではない。この場合、異常項目は、財務業績計算書の「その他の利得損失」のコンポーネントに開示されるため（IASC [1999] par.5.3）、たとえ異常項目の区分がなくとも、提案されている表示で、異常項目は適切な場所に表示されると考えている。他方で、非常に稀な項目が営業活動に属している場合は、それが非常に稀であることのみを理由に財務業績計算書の別個のコンポーネントで報告することは認められないとしている。類似の項目であった場合、異なる企業によって異なった判断がなされると、利用者にとって有害となることを根拠に挙げている（IASC [1999] par.5.4）。

このように、異常項目がいかなる活動によって生じたものであっても、財務業績計算書の適切なコンポーネント（継続事業や非継続事業、その他の利得損失）に振り分けられるため、異常項目を別のカテゴリーとして設ける必要がないと結論付けている（IASC [1999], par.5.5）。しかし、財務諸表利用者が企業の業績をより評価しやすくするためには、営業利益の枠内において重要な項目を別々に開示することは重要と考えている。そのような項目は、本来、異常項目に該当する項目だけではなく、例外項目や臨時異常な項目も含まれるとしている（IASC [1999] par.5.6）。

（2）例外項目の扱いについて

G4+1では、通常の活動に含まれる「例外項目」の個別開示がより強化されている。例外項目は「unusual」または「abnormal」とも呼ばれ、営業利益上に示すか注記のいずれかで示すことになっている（IASC [1999] par.5.2）。この場合、2つのことを検討する必要があるとし、1つは提案されている財務業績計算書において、そのような項目を個別に表示することが適切である

かということであり、もう1つは、もし適切ならば、そのような項目を正常な項目と対比させて「例外項目」という別のラインを設けて表示することが適切であるかということである（IASC [1999] par.5.7）。G4+1は、「再び起こる可能性は低い、または全く発生しそうにない項目」についての情報は、明らかに財務諸表利用者にとって有用であり、将来の予測を支援するものであると考えている。したがって、このような追加的な情報の開示を禁止することは難しいであろうとしている（IASC [1999] par.5.8）。

しかし、そのような項目を他の例外項目と共にグループ化すると、他の例外項目と共通の性質を持っていることを示してしまうため、例外項目の多種多様を考えると、このような方法は適切ではないとしている。他方で、独立した「例外項目」ラインを個別に設けてしまうと、過度に利用者に対して例外的性質に関する情報が報告されてしまうとしている（IASC [1999] par.5.9）。そこでG4+1は、業績利益上において、関連のある項目と共に例外項目を独立して開示することを提案している。例えば、リストラ関連損失が例外項目に該当する場合には、管理費のラインに開示されるべきこととなる。しかし、財務関連のコストに関しては、財務活動のコンポーネントに開示されるべきこととなるとしている（IASC [1999] par.5.10）。このように、例外項目に関しては、開示の必要性を主張しており、その上で、例外的であることを過度に強調することなく、関連のある項目と共に開示することを提言している。

以上のように、G4+1『財務業績の報告における改善の提案』では、「新しく提案された損益計算書のアプローチとの整合性」及び「異常項目を巡る実務的な問題点の観点」から異常項目の廃止を決定し、例外項目に関しては、項目の有する特異性を勘案した一定の制約のもとで引き続きその計上を求める決定を行なった。このことから、例外項目は、その性質の異質性を伝達する上で、資産負債アプローチ（情報セットアプローチ）においても重視されているといえる。

図表6 英国における異常項目と例外項目の変遷

	異常項目	例外項目
キルサント事件 (1931年)	積立金に直接賦課する処理が問題化（当期業績主義）	-
勧告書第18号 (1958年)	期間損益に算入し、正常な利益と区分して表示する（異常利益控除前利益）が、 正当な理由があれば積立金に直接賦課（→多くの異常項目は期間外損益）	例外的な項目や非反復的な損益項目が正常な営業活動から生じる場合には、これを営業損益計算に含め、かつ、注記もしくは独立掲記する（第43項）。
SSAP 第6号 (1974年)	全て期間損益として算入し（包括主義の採用）、正常な利益と区分して表示（異常利益控除前利益の表示）	解釈 ：正常な営業活動の範囲内であるが、頻繁に起こるものではない項目（ただし、頻繁に発生するものであっても、正常な営業活動の範囲外であれば例外項目とされる） ただし、例外項目に関する表示規定なく、実務上、独立科目や注記による開示（異常項目と例外項目の区別が曖昧）
改正 SSAP 第6号 (1986年)	同上 定義：正常な活動以外の事象や取引から発生し、かつ、頻繁にまたは定期的に発生しない項目で重要なもの	定義：経常的活動の範囲内の事象または取引から生じ、もし財務諸表に真実かつ公正な概観を示すことができるならば、その規模または例外性のために個別に表示する必要がある重要な項目（第29項） →例外項目は経常損益の算定に含め、開示については注記によるか、損益計算書において独立掲記する。
FRS 第3号 (1992年)	定義：正常な活動に属さない事象または取引から生じ、かつ繰り返し発生するとは考えられない強い異常性をもつ重要項目（第6項） →ただし、異常項目に該当する項目は非常に狭く限定されている（異常項目の締め出し）。	定義：正常な活動の範囲内の事象や取引であり、財務諸表の真実かつ公正な概観を示すためには、その金額の大きさと偶然性に照らして、個別にまたは類似のタイプのものであればそれらを一括して開示する必要のある項目（第5項）
改正 FRS 第3号 (2000年)	廃止 (情報セット・アプローチへの移行)	名称自体は無くなったが、 独立掲記すべき項目目としてより一層開示が強化

5. まとめ

伝統的に英国では、会計実践を基礎として当期業績主義に基づく損益計算書が主流であった。すなわち、異常項目は期間外損益として扱われていた。しかし、異常項目を用いた会計スキャンダルを契機として、包括主義に基づく損益計算書へと移行するものの、英国のコモン・ロー文化を始めとする固有の会計思考の影響によって、詳細な規定は設けられず、やや不明瞭なまま実践的な判断に委ねられていた。しかし、ASBの指導のもと、異常項目の乱用に対する情報利用者からの強い批判があったことを受けて、1株当たり利益数値に依存した企業業績の分析からの脱却し、利益の構成要素の表示を強調するための改革を行なった。そのような中で次第に異常項目の位置づけも変化し、資産負債アプローチへ移行する時代の潮流の中で、情報セット・アプローチという新しい表示形式の中でその存在は完全に消滅してしまった。米国と同様に、英国においても資産負債アプローチへの移行を契機として異常項目はその役割を失ったものともいえる。逆に言うと、異常項目を区分表示することは収益費用アプローチに特有の制度といえる。日本が特別損益の区分に固執し、このことが国際的な会計基準との相違を生み出しているが、これは見方を変えると、利益の計算体系が根本的に相違していることに起因しているといえる。

英国における異常項目に関する一連の歴史的な経過の中で、さらに注目すべき点は、「例外項目」の存在である。この例外項目は、異常項目が消滅していく中で、その存在が大きくなっていったことがわかる。そして、現在の国際的な会計基準において頻繁に計上されている「特別項目 (special items)」に引き継がれている。特別項目については次節のIFRSにおいて詳細に示されるが、実務上、多様な項目が特別項目として計上される傾向にあるのは、英国におけるこの例外項目が、「財務諸表の真実かつ公正な概観」に基づいていることと、利益の構成要素を強調する情報セット・アプローチの採用が要因であると考えられる。

図表7 英国における異常項目と例外項目の変遷

キルサント事件 (1931年) 当期業績主義	勧告書第18号 (1958年) 包括主義 (初期)	SSAP第6号 (1974年) 包括主義	改正SSAP第6号 (1986年) 包括主義	FRS第3号 (1992年) 益費用アプローチ の終焉	改正FRS第3号 (2000年) 資産負債アプローチ への移行
営業利益	営業利益 例外項目 (注記もしくは独立掲記) 異常項目控除前利益	営業利益 例外項目 (注記もしくは独立掲記) 例外項目と 異常項目の 区別が曖昧 異常項目控除前利益	営業利益 例外項目 (注記もしくは独立掲記) 真実かつ公正な概 観を示すことができ るならば、その 規模または例外性 のために個別に表 示する必要がある 重要な項目 異常項目控除前利益	営業利益 例外項目 (注記もしくは独立掲記) 多くの異常 項目が例外 項目となる ↓ 異常項目の 締め出し 異常項目控除前利益	情報セット アプローチ i. 営業 ①継続事業 ②買収事業 ③廃止事業 ii. 資金調達・ 資金運用 iii. その他の 利得損失 例外項目という 用語は消滅する ものの、「独立掲 記すべき項目(も しくは注記)」と して引き継がれ、例 外的な損益の開 示が強化 異常項目の 完全廃止 総認識利得損失 (包括利益)
当期純利益 (正常的・経常的)	異常項目* 当期純利益	異常項目	異常項目 正常な活動以外の 事象や取引から発 生し、かつ、頻繁 にまたは定期的に 発生しない項目で 重要なもの 異常項目控除前利益	異常項目 (限定的) 当期純利益	
(剰余金計算書)	(剰余金計算書)				
例外項目は (規定なし) 当期純利益 (正常的・経常的)	※異常項目は、 正当な理由が あれば積立金 に直接賦課 (ほとんどが直 接賦課を選択)				

第3節 国際会計基準における異常損益項目の変遷

1. 1989年財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク

1989年に公表された「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)」(IASB [1989])において、収益及び費用の要素は、次のように定義されている。まず収益は、「当該会計期間中の資産の流入若しくは増加又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの拠出に関連するもの以外

の持分の増加を生じさせるもの（IASC [1989] par.70(a)）」をいい、費用は、「当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生を形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるもの（IASC [1989] par.70(b)）」とされている。このように、国際会計基準では、資産負債アプローチに基づいた収益及び費用の定義が採用されている。

その上で、収益及び費用の損益計算書上の表示に関しては、経済的意思決定に適合する情報を提供するという観点から、種々の方法な表示形式が考えられるとし、次の2つの例を挙げている。一つは、①実務慣行として、項目の源泉が将来の現金及び現金同等物を生み出す企業能力を評価する上で、関連があるということを根拠として、企業の通常の活動の過程で発生する収益及び費用項目とそうでない項目とを区別する方法である。いま一つは、②非経常的なものを区分する方法である。例えば、長期投資の処分などのような偶発的な活動は、規則的に繰り返されることはないため、この項目を区分するときには、当該企業及びその事業活動の性格について十分な考慮を払うことが必要とされる。なぜなら、ある企業の通常の事業活動から発生する項目は、他の企業に関して非経常的なものであるかもしれないからである（IASC [1989] par.72）。

このように、資産負債アプローチを採用する国際会計基準の概念フレームワークで、収益及び費用の柔軟な表示方法が提示されているという点は、注目に値する。これら2つの表示に関する例は、当時のIASが多様な表示方法を認めることを示唆しており、現在のIFRSとは大きく異なるものの、通常の活動ではない異常な活動からの損益や非経常的な損益を区分して表示することが認められている。ここで、1989年の国際会計基準ではすでに資産負債アプローチが採用されているものと考えられるが、その一方で、異常な損益や非経常的な損益を区分して表示することを認めていることから、その関係

が問題となる。この点、概念レームワークにおける「利得及び損失」の位置づけに着目すると、資産負債アプローチの考え方に経済的便益の増減額である以上、狭義の収益・費用と相違はないため、概念フレームワークにおいて構成要素として扱われていない（IASC [1989] par.75, 79）。その上で、利得及び損失は、その情報が経済的意思決定を行なうために有用であるため、それらは別個に表示されるとしている（IASC [1989] par.76, 80）。そして、表示上の有用性の観点から、損失の例として火災や洪水などのような自然災害から発生した損失及び非流動資産の処分から発生した損失を挙げている。また、費用の定義には、例えば、企業の外貨建借入金に関して、当該外貨の為替レートの高騰による影響から発生する未実現損失なども含まれるとし、費用は損失を含む「広義の費用」であることがわかる（IASC [1989] par.80）。ここで、以下で示すように、当時の国際会計基準のもとでは、自然災害から生じた損失は異常項目として処理されるのに対して（IASC [1993] IASNo.8 par.14）、非流動資産の処分から発生した損失は、経常的活動からの損益に含まれる収益及び費用項目として、独立開示が求められている（IASC [1993] IASNo.8 par.18）。このように、表示上の有用性の観点から「損失」の意義は存在するが、異常項目の規定が存在するため、表示の方法はそれぞれ別に従うことになる。

2. 1997年IAS第1号「財務諸表の表示」

1997年IASの第1号「財務諸表の表示」における損益計算書は、以下に示すように「営業損益」「経常活動からの損益」「異常損益項目」の個別開示が求められている（IASC [1997] IASNo.1, par.75）。

図表 8 1997 年時点の IAS 第 1 号における損益計算書

(a) 収 益
(b) 営業損益
(c) 金融費用
(d) 持分法による投資損益
(e) 税金費用
(f) 経常活動からの損益
(g) 異常損益項目
(h) 少数株主持分（非支配株主持分）
(i) 当期純損益

異常損益項目が経常活動からの損益と区分されていることから、この当時の国際会計基準の損益計算書は、日本の損益計算書と大きく相違はなかったともいえる。すなわち、異常項目を区分することで当期業績主義に基づく経常的な損益を算定しつつ、異常項目を含んだ当期純利益を最終利益とする包括主義に基づいた損益計算書となっている。正常な活動に基づく利益を規定する以上、異常項目や例外項目の規定は不可欠であろう。異常項目や例外項目に関する規定は、IAS 第 8 号「期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更」において詳細に規定されている。

3. 1993 年 IAS 第 8 号「期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更」

まず、IAS 8 号は英国の SSAP 第 6 号と対応しているため、その内容は基本的に英国の会計基準がそのまま掲載されているという点に留意する必要がある。前述のように、純損益は、(1)経常的活動からの損益と(2)異常損益項目から構成され、それらは損益計算書上、区別して開示される (IASC [1993] No.8 par.10)。ここで、経常的活動とは、「事業の一部として企業が行なうあらゆる事業活動、及び、その事業活動の推進若しくはその事業活動に伴う、

又はその事業活動から派生して企業が行なう事業活動（IASC [1993] No.8 par.6）」と定義され、異常損益項目は、「企業の経常的活動とは明確に区別され、反復的に又は定期的に発生すると見込まれない事象又は取引から発生する収益又は費用（IASC [1993] No.8 par.6）」と定義されている。このことから、国際会計基準における異常項目の定義は、「非経常性」のみを対象としていることがわかる。これは、これまで検討した英国の異常項目の要件よりも緩いものといえる。しかしながら、「期間純損益の算定に含められるほとんどすべての収益及び費用項目は、企業の経常的活動の過程から生ずるものと認められる。したがって、異常損益項目として扱わなければならない事象又は取引はごく稀である（IASC [1993] No.8 par.12）」とし、結局のところ、異常損益項目の計上は非常に限定されている。異常損益項目に該当する例としては、(a)資産の取用、又は(b)地震若しくはその他の自然災害（IASC [1993] No.8 par.14）が挙げられており、いずれも、企業のマネジメントのコントロールが及ばない種類の事象であると説明されている（IASC [1993] No.35 par.41）。

例外項目に関しては、名称は与えられていないが、実質的に次の規定によって例外項目と同様の処理が求められていると考えられる。すなわち、「経常的活動からの損益に含まれる収益及び費用項目のうち、それを開示することが企業の期間業績を説明するために適当と認められるような規模、内容又は頻度となるものについては、別個にその内容と金額を開示しなければならない（IASC [1993] No.8 par.16）」という規定である。この第16項の収益及び費用項目は、「異常損益項目ではないが、そのような項目の内容と金額の開示は、企業の財政状態と業績を理解しようとする利用者、またその将来予測を行なおうとする財務諸表の利用者にとって適切であろう（IASC [1993] No.8 par.17)。」とし、これは英国における例外項目の規定と同様である。そして、英国の改定前 FRS 第3号第20項と同様に、特に独立掲記が

求められる重要な例外項目として、(a)棚卸資産の正味実現可能価額への評価減、又は有形固定資産の回収可能価額への評価減、及びそのような評価減の戻入れ、(b)企業活動のリストラクチャリング及びリストラクチャリング費用に対する引当金の戻入れ、(c)有形固定資産項目の処分、(d)長期投資の処分、(e)廃止事業、(f)訴訟の解決、(g)その他の引当金の戻入れが挙げられている (IASC [1993] No.8 par.18)。

これらの規定を総合的に鑑みると、次のことがいえる。まず、異常損益としない項目は、経常的活動から生じる事象または取引であるが、特定の事象又は取引が企業の経常的活動と明確に区分されるか否かは、そのような事象が生ずると予期される頻度によってではなく、その事象又は取引の内容とその企業が経常的に行なっている事業との関連から決定されるという点である。すなわち、異常であるかどうかは、その事象や取引自体が頻度の観点で経常的か否かではなく、経常的に行なっている活動との関連で決定される。このことは、第18項に列挙されている項目を見れば、日本において非経常的な事象又は取引であることを理由に特別損益として扱われている項目が全て、国際会計基準では経常的な事業との関わりの観点から経常的な損益として扱われることを意味する。そして、異常損益の例示として(a)資産の取用と(b)地震若しくはその他の自然災害が挙げられており、異常損益として処理される事象又は取引は非常に限定的であることがわかる。

以上のことから、初期の国際会計基準の損益計算書の表示は、異常項目を区分するという点で収益費用アプローチに基づく伝統的な形式であるものの、異常項目の締め出しはすでに始まっており、この点は、英国におけるFRS第3号(1992年)と整合していることがわかる。したがって、英国においてそうであったように、資産負債アプローチへ移行する次の段階で異常項目が廃止されることが予想される。

4. 2003年IAS第1号「財務諸表の表示」⁹⁾

2003年IAS第1号では、従来示されていた「営業活動」を定義せず、開示は要求しないことを決めた（BC12）。そのため、損益計算書の本体に少なくとも記載すべき事項の中から、「営業損益」「経常損益」「異常損益項目」が除外されることとなった（IASB [2003] No.1 par.81）。異常項目についても、「企業は、収益又は費用のいかなる項目も、異常項目として包括利益計算書若しくは分離した損益計算書（表示する場合）又は注記のいずれにも表示してはならない」（IASB [2003] No.1 par.87）という位置づけとなった。

営業利益や経常利益といった区分が消滅することとなった経緯については、次のように説明されている。まず、2003年IAS第1号は、1997年版において損益計算書に営業活動の成果を表示科目として開示するという規定を削除している。その意図は、「営業活動」はIAS第1号では定義されておらず、IASBは定義していない項目の開示は求めないという考えに基づいている（IASB [2003] BC55）。ただし、IASBとFASBのコンバージェンスプロジェクトでは、営業利益の定義があいまいであることを原因に非反復的な損益を排除して、独自の利益尺度を定義することが増加していることに対して、特別な規制も基準設定もされていないことに懸念が示されている（IASB and FASB [2004]）。

その一方で、IASBは、定義はされていないが営業活動の成果又は類似の表示項目の開示を選択する場合があることを認識しているとし、そのようなケースでは、企業は開示される金額が通常「営業活動」とみなされる活動を代表するものとなるようにしなければならないと説明している。IASBは、たとえ業界の慣行であったとしても、営業活動の性質を備えた項目が営業活

9) 国際会計基準（IAS及びIFRS）における各項の日本語訳については、JICPA [2001]、ASBJ [2005]、ASBJ [2008]、ASBJ [2010]、ASBJ [2013]、ASBJ [2014]、ASBJ [2019]を参考にしている。

動の成果から除外されるとそれは誤解を与えるものとなり、財務諸表の比較可能性が損なわれることになると考えている。例えば、不規則に発生する又は発生する頻度が少ない、あるいは金額が異常であるからといって営業活動に明確に関連する項目（棚卸資産の評価減及びリストラクチャリング及び移転費用など）を除外することは不適切となる（IASB [2003] No.1 BC13）。同様に、減価償却費用のようにキャッシュ・フローを伴わないという理由で項目を除外することも不適切であるとしている（IASB [2003] BC56）。このように、一見すると営業活動ベースの利益の開示は認められているように思える一方で、日本が想定する「営業活動」とはその考え方が大きく異なる。なぜなら、不規則に発生する又は発生する頻度が少ない、あるいは金額が異常であるからといって営業活動に明確に関連する項目（棚卸資産の評価減及びリストラクチャリング及び移転費用など）を除外することは不適切と考えられているからである。したがって、営業活動の定義は存在しないにしろ、財務的な活動との対比で営業活動を広義に捉えているようである。その上で、「企業は、収益と費用の項目を異常項目として損益計算書の本体又は注記のいずれにも計上してはならない（IASB [2003] No.1 par.85）」とし、異常項目の廃止を決定している。すなわち、従来のIAS 8号『期間純損益、重大な誤謬及び会計方針の変更』では、異常項目については経常的活動からの損益とは別個に損益計算書の本体に開示することを要求していたが、そこでは、「異常損益項目」を「企業の経常的活動からは明確に区物される事象や取引から発生し、したがって、頻繁に、又は定期的に発生することが期待されない収益又は費用」と定義していた（IASB [1993] No.6 par.6）。しかし、前述のようにIAS 第8号から異常損益項目の概念を削除し、損益計算書及び注記に収益や費用の項目を異常損益項目として表示することを禁止することを決めた。したがって、「改定後の基準に従って、収益や費用の項目で、企業の経常的活動外から生じるものとして表示される項目は存在しなくなる（IASB

[2003] No.1 BC15)」としている。このような異常項目を廃止する動きは、G4+1『財務業績の報告における改善の提案』と対応している。この点、異常項目の廃止を決定した国際会計基準の公開草案には、異常損益項目は収益や費用のその他のすべての項目から明確に区別され、当該の表示は財務諸表の利用者に対し、企業の将来の業績を予測するときにほとんど注意が払われることのない収益と費用の項目を強調することになるので、損益計算書の別個の構成要素に表示されるべきであるという反対意見もあった（IASB [2003] No.1 BC16）。しかし、IASB は異常損益として扱われる項目に関しては、あくまで企業が直面する通常の事業リスクから発生するものであることを重視し、損益計算書の別個の構成要素に表示しなければならない項目ではないと決定した（IASB [2003] No.1 BC17）。その上で、取引又はその他の事象は、むしろ頻度というより、その内容又は機能により損益計算書への表示が決まってくるという考えを示している。「異常損益」として分類されている項目は、利用者が企業の将来の業績を予測するときの一助となる開示を当然のものとする損益項目の小分類にすぎないと考え、異常項目の存在を認める一方で、区分表示の必要性はないものと判断している。そして、異常損益項目の分類を削除することによって、ある期間の企業の損益に対する関連する外部事象（経常的に発生するものもあればそうでないものもある）の影響を恣意的に分類するの必要がなくなるというメリットを強調している（IASB [2003] No.1 BC18）。

なお、例外項目の独立開示に関しては、IAS 第8号における「異常項目」が廃止という形を受け、従来のIAS 第8号に規定されていた英国の例外項目に類似した規定が削除されている。しかし、異常項目廃止の背景においても言及されているように、異常項目が廃止となっても、以下の重要な項目に関しては独立開示が引き続き求められるため、有用性は損なわないと考えている。すなわち、第97項において「収益又は費用の項目に重要性がある場合には、

企業は、その内容及び金額を個別に開示しなければならない（IASB [2003] No.1 par.97）」とし、独立開示が求められる重要な項目としては、以下のものが例示列挙されている（IASB [2003] No.1 par.98）。

- (a) 棚卸資産の正味実現可能価額への評価減、又は有形固定資産の回収可能価額への評価減並びに当該の評価減の戻入れ
- (b) 企業の活動のリストラクチャリング及びリストラクチャリング費用の引当金戻入れ
- (c) 有形固定資産項目の処分
- (d) 投資の処分
- (e) 非継続事業
- (f) 訴訟の解決
- (g) 引当金のその他の戻入れ

この段階において、異常項目の廃止に伴い、例外項目の実質的な要件であった「非経常的又は低頻度の事象又は取引」も消滅した。しかし、例外項目の規定はその内容に鑑みると、実質的には上記の第97項及び第98項の規定に引き継がれているようにも思える。しかし、IASBは「非経常的又は低頻度の事象又は取引」という要件をもって個別開示するということは認めていない（「ディスカッションペーパー『財務諸表の表示に関する予備的見解』」IASB [2009] par.4.53）としている。このような懸念が提示されるのは、現在のIFRSのもとでは、実質的な例外項目の要件の撤廃によって従来よりも幅広く行われることを意味する。この点が、現在の実務で特別項目（special items）の裁量的な計上を認めてしまう原因になっているものと思われる。

このような国際会計基準における異常項目や表示形式に関する議論は英国における議論と全く同じであることに気がつかされる。これは、国際会計基

準は設立当初から英国の影響を非常に強く受けていることに起因する。異常項目や損益計算書の表示に関しても、例えば、SSAP 第6号はIAS 8号『異常項目及び前期損益修正』と対応しているように、基本的には英国における議論と共通しているところが多い。

5. 2014年IAS第1号「財務諸表の表示」

2014年IAS第1号では、損益計算書は包括利益計算書に取って代われ、異常項目の規定は米国と比較すると非常に早い段階で廃止されている。すなわち、「企業は、収益又は費用のいかなる項目も、異常項目として包括利益計算書若しくは分離した損益計算書（表示する場合）又は注記のいずれにも表示してはならない」（IASB [2014] No.1 par.87）とされている。他方で、英国における例外項目に該当する規定は、異常項目の廃止に伴いその実質的な要件も削除されて不明瞭なものとなっている。その一方で、IAS 1号第97項において「収益又は費用の項目に重要性がある場合には、企業は、その内容及び金額を個別に開示しなければならない（IASB [2014] No.1 par.97）」とし、独立開示が求められる重要な項目が例示列挙されているが、その内容は、前述の2003年IAS第1号と同様となっている（IASB [2014] No.1 par.98）。このように、現在のIAS第1号「財務諸表の表示」については、異常項目及び独立開示が求められる重要な項目については変化がないといえる。

6. まとめ

以上のような変遷を経て、現在のIFRSの損益計算書の表示形式や異常項目及び例外項目の取扱いとなっている。特筆すべき点として、まずIFRSにおける財務諸表の表示や異常項目及び例外項目の扱いについては、基本的には英国の影響を強く受けているということである。当初の損益計算書の表示や異常項目の扱いは、英国の会計基準をそのまま用いていたと考えられる。

その後、異常項目を巡る会計スキャンダルや資産負債アプローチへの移行といった時代背景を反映して改定がなされている。IFRS は英国の影響を強く受けているため、米国と比べて極端に資産負債アプローチへと移行した。これによって、損益計算書の表示形式が従来のものとは大きく変化した。ここでは、ボトムラインとしての最終利益にはもはや関心がなく、その結果、異常項目を区分表示する必要もなくなってしまった。さらに、異常項目の完全な廃止に伴い、それまで例外項目の要件とされてきた「非経常的又は低頻度の事象又は取引」もまた消滅する形となってしまった。その結果、例外項目の規定は従来よりも要件が緩和されることとなり、単に重要であれば個別開示することが可能となってしまった。これは、異常項目を有する米国とは特別項目（special items）を巡る環境は大きく異なることを意味する。すなわち、IFRS に従った場合のほうが、より特別項目（special items）を開示しやすい状況であることを意味する。この点、現在、米国においては、IFRS に倣い、異常項目の廃止が議論された。結果として、「非経常的又は低頻度の事象又は取引」を要件とした個別開示の規定も消滅した。しかし、この結果、従来よりも特別項目（special items）が裁量的に計上されるようになると考えられる。

第4節 会計思考及び文化の観点からの分析

1. 問題の所在

ここまで示したように、日本の特別損益に相当とすると考えられる項目は、英国においては異常項目や例外項目として規定されていた。しかし、両者は異なる変遷を経ていることから、異なるものとして捉える必要がある。両者の相違を生み出した背景に着目した場合、次のような仮説が成立する。それは、異常項目や例外項目は英国を中心とするアングロサクソン諸国における

特徴的な項目であるという点である。それは言い換えると、特別損益項目は、日本などフランコジャーマン諸国に特有の項目であるということである。ドイツやフランス、日本においては、伝統的に証券取引法よりも商法を重視する経済文化を有しており、債権者保護や配当可能利益の計算が会計の主たる目的とされてきた。これはフランコジャーマン型会計といわれる。このような国々では異常項目は存在せず、代わりに「特別損益」という項目が用いられている。したがって、本論において中心となっている課題の一つである、異常項目と特別損益項目の相違が、詰まるところは、会計文化や思想の違いによってもたらされている可能性がある。

2. 法制度

法制度には、大別して「成文法システム」と「コモン・ローシステム」という2つの型があるとされる。前者は、成文法ないし制定法を主体とした制度であり、厳密な規制アプローチに基づくものである。この法体系は、主としてローマ法の流れを汲むドイツ、フランス、イタリアなどヨーロッパ大陸諸国で採用されているため「大陸法システム」もしくは「フランコジャーマン型法システム」とも呼ばれている。

他方、「コモン・ローシステム」とは、判例法ないし慣習法を法の体系とした制度であり、成文法の場合ほど抽象的ではなく、一般法を定式化するというよりはむしろ特定の事件に対して解釈を与えることを重視するものである。この制度は、英国（少なくとも1981年会社法まで）をはじめ、その影響を受けた米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドなどアングロサクソン諸国で採用され、そのため、「アングロサクソン法システム」とも呼ばれる。

このような法制度の相違は、一国の会計制度の形成に重要な影響を及ぼす。一般に、成文法システムの諸国では、会計処理と表示の両面にわたって詳細な規定が設けられ、かつ法文どおりに適用される。そのため、会計職業に委

ねられる判断の行使が限定され、法形式の枠組みのもとで画一的・形式的な意味での会計情報の比較可能性は確保されるが、個々の企業の特種な状況を斟酌した経済的実態の開示は困難にならざるをえない。

一方、コモン・ローシステムのもとでは、通常、会計の一般的なないし基本的な事項について限られた数の原則や規定が設けられているだけで、明文規定の空白は主に判例に委ねられる余地が多く、法形式を超えて、企業の経済的実態に適合した情報開示ができることになる。

3. フランコジャーマン諸国と日本の関係

日本は明治 23 年に、商法と民法をドイツ商法とフランス民法を手本にして制定した（万代 [2002] p.42）。英国の法律は、慣習法・判例法の特徴を有しているため、早急に西欧文化を取り入れようとする当時の日本にとっては、規範的・指導的な法体系が構築されているフランコジャーマン型の法律の方が取り入れやすかったからである（田中 [1981] p.1）。したがって、日本の場合、債権者保護を基盤とする会計思考が、会計制度を支える基礎的な諸概念を提供していたといえる。そして、戦後、日本における会計制度を支えてきた体系的基礎は、昭和 24 年に公表された「企業会計原則」である。「企業会計原則」は、商法会計、証券取引法会計、税務会計が相互補完的に機能する「トライアングル体制」のなかで、一般に公正妥当な企業会計の慣行の中核として機能してきた（新井・白鳥 [1991] pp.28-33）。証券取引法は、商法の特別法という関係にあるといわれており、商法と法人税法は、確定決算主義という考え方がとられているため、日本の場合、商法がトライアングルの頂点となっていたといわれる（上村 [1993] pp.301-303, 弥永 [1993] p.97）。したがって、日本は本来的にはフランコジャーマン型の法体系が強く影響しており、伝統的に利害調整目的の法規の遵守が求められるという特徴を有している。

4. 英国の会計観

田中 [1991] によれば、英国の資本観や利益観について、「異常項目や例外項目の取扱いについての根底に流れる会計思考や経済感覚に分け入ること（田中 [1991] p.50）」とされる。そして、英国では正常な企業活動の範囲内において規則的・反復的に発生する損益こそ本来の損益であり、異常項目のような正常な企業活動の範囲外の損益でめったに発生しないものは本来の損益ではないとされる。そして、このような考えは、英国が伝統的に異常項目を期首の留保利益または積立金に直接賦課していたことの表れであるとしている（田中 [1991] p.50）。そのうえで、山榭 [1963] が示した、「英国は所得を規則的・恒常的な収入として捉えている歴史がある（山榭 [1963] p.475, 476）」という点を引用し、伝統的にフローとしての利益を重視する利益観を有すると述べている（田中 [1991] p.51）。このような英国の背景が、異常項目を除外し例外項目を個別的に扱うことで規則的・反復的利益の計算開示を行う実務慣行に通じているとしている。

では次に、異常項目と例外項目とは具体的にどのような相違があるといえるだろうか。まず、異常項目の要件は、①正常な活動の範囲外であり、かつ、②稀に発生する取引または事象といえる。ここで、①正常な活動の範囲外とは、換言すれば、異常な性格を有することと同義である。したがって、英国における異常項目の要件は、米国における異常項目の要件と同じであるといえる。次に、例外項目の要件は、①正常な活動の範囲外であり、または、②稀に発生する取引または事象といえる。これは、特別項目（special items）と呼ばれる項目と同様である。したがって、異常項目及び例外項目に関する伝統的な扱いは、英国のみならず、米国においても共通して見られる規定である。このようなアングロサクソンの文化に基づく利益観を背景として、異常項目や例外項目を捉えることも可能である。米国や英国に代表されるアングロサクソン型会計は、慣習法・判例法主義の考え方を採り、詳細なルール

を法律の条文に盛り込まないという特徴を有する。そのため、会計基準は民間団体によってプライベートセクター方式により作成される。ここで、プライベートセクター方式とは、民間の機関である職業会計士団体が会計基準を設定する方法である。この方式は、会計基準を厳格に法律の中に組み入れずに、会計実務の中から慣習として発達したものを決められたルールとして採用する方法であり、民間の職業会計士団体主導で実践的なルールが作成されるため、柔軟で実務指向的な傾向が強くなるという特徴がある。この特徴は、異常項目や例外項目を区分するという規定にも繋がりがあがる。すなわち、米国や英国では実務的に異常項目や例外項目の区分が発達し、それを根拠に当期業績主義が会計士団体によって強く主張されていた。他方で、アングロサクソン諸国の制度的特徴として、市場メカニズムを重視する自由経済システムのもと、直接金融を中心に資金調達が行われるという点がある。その枠組みの中で投資者保護のための会計基準が作成される。これが業績利益を重視した柔軟な会計基準をもたらし、一方で、利益操作に対する厳しい規制が異常項目の排除へと繋がっていったと考えられる。

このようなアングロサクソン諸国特有の文化に照らして異常項目の位置づけを考えると、次のように考えることができる。まず、田中 [1991] が示すように、「英国の伝統的な利益観がフローであり、所得の恒常性・規則性を重視するものとして、この経験的な慣行から得られた経済感覚（田中 [1991] p.53）」によって異常項目に関する会計慣行の基盤が構築され、さらに、ASCの設立以来、会計プロフェッションによる会計実践を基礎とした会計基準の設定が本格化することとなった。そこでは、会社法からは独立して投資意思決定に有用な情報提供を重視し、経常的な収益性の開示を想定した会計原則が構築された。そして、これまでの会計実務慣行を尊重し、異常項目は損益計算書を經由させずに、利益剰余金を修正する規定など幅広く認められることとなった。このように、異常項目に関する規定とその背景は、ちょうどア

ングロサクソン型会計の文化や思考と整合することがわかる。したがって、異常項目やそれに付随する例外項目の規定は、アングロサクソン諸国特有の項目ともいえ、そこには投資意思決定情報を重視する経済的な背景と、経験や実践からフローとしての利益概念を中心とした会計基準を構築するという文化的な背景があるといえる。

5. フランコジャーマン型会計

その一方で、アングロサクソン諸国とは異なり、伝統的にストックを重視してきた会計文化も指摘する必要がある。それは、フランコジャーマン型会計と呼ばれ、成文法・制定法による法規制の考え方を採り、詳細なルールを成文化し厳密な法体系を構築するという特徴を有する。このことから、フランコジャーマン型の国家では、会計基準は政府機関によってパブリックセクター方式により作成される。ここで、パブリックセクター方式とは、国家主導で会計基準を設定する方法である。この方式は、会計基準を厳格に法律の中に組み入れ、条文として文書化されたルールを基本とする方法であり、国家規制当局により厳格で詳細なルールが法体系の中に設けられ、法的な規範性が強くなるという特徴がある。また、経済システムは政府の規制が強く民間と公共部門が混在している混合経済システムのもと、間接金融を中心に資金調達が行われる傾向にあるため、債権者保護のための会計基準が作成される傾向にある。そのため、フランコジャーマン型の損益計算書では、主として配当可能限度額の算定のための「分配可能利益」の計算開示が目的となる。そのため、フランコジャーマン型会計においては、臨時異常項目や前期損益修正項目も分配可能な時点利益を増減させる限りにおいて期間利益に取り込まれ、原始的な包括主義が採用されることとなる。この場合であっても利益の区分表示は配当原資区分の有用性の観点から必要となる。すなわち、ある期において処分可能利な純利益が増加し配当が増額されたとしても、それが、

企業の経常的な活動の成果である経常利益を主体とせず、臨時・偶発的な事象による利得を主たる源泉とするのであれば、純利益の増大という事実は、一時的な事象にすぎず、長期にわたるその持続は期待できないと考えられる。そこで、利益を所得発生の際常性と非経常性（臨時異常性）を区分する観点から、特別損益項目が必要となる¹⁰⁾。換言すれば、アングロサクソン型会計の異常項目は、「収益性」という損益の計算という面に重点をおいた区分表示名」であり、フランコジャーマン型会計の特別損益項目は、「処分可能性」という損益の性質に基づく区分表示名が採用されているといえる¹¹⁾¹²⁾。さらに、日本の特別損益に関する規定が示されている企業会計原則は、政府機関によってパブリックセクター方式により作成され、大きな枠組みの中で特別損益項目に関する会計処理方法が規定されている。すなわち、日本の「企業会計原則」は、包括的に会計処理基準を規定しているため、単独の基準内で

10) フランコジャーマン諸国では、異常項目ではなく、特別損益項目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いる（黒田 [1993] pp.341-342）。フランスでも同様に、「特別損益項目」が伝統的な損益計算書に示されている（齊藤 [1988] p.188, p.193）。

11) 高松 [1966] は、我が国における当期業績主義と包括主義の相違を次のように説明している。「期間の正しい利潤を計算するためには、いわゆる期間外あるいは臨時的な収益および費用は損益計算書から除去し、これを剰余金計算書に記載することが必要である。この区別が行なわれる結果、損益計算書は企業の期間的な経常的な経営成績を示すようになる。かかる損益計算書の作成方法を当期業績主義というのである。これによって、企業の経営成績が正確に表示されることになるからである。これに対して、損益計算書に期間外損益や臨時的損益をもふくめてしまう方法を包括主義という。商法の損益計算書は、いわば包括主義によるものとみられる。会計原則は損益計算中心の立場をとるから、当期業績主義によって損益計算書をつくり、期間外損益や臨時損益はすべて剰余金計算書に記載するのである（高松 [1966] p.184）。」

12) 武田 [2005] によれば、企業会計原則では損益の計算という面に重点をおいた区分表示名を用いているのに対し、商法施工規則では損益の性質に基づく区分表示名が用いられているとされる。特別損益計算の区分（臨時損失と前期損益修正）を加えることによって求められる「税引前当期純利益」は、後述の包括主義の利益であって、それを全額処分したとしても期首自己資本が損なわれないような利益（期間的処分利益）であるとされる（武田 [2005] p.672）。

首尾一貫する会計原則・手続を提供する「総括的アプローチ（北村 [1997] p.43）」に依拠して特別損益項目を規定しているのである。これは、フランコジャーマンの法体系に属する日本が、伝統的に商法や企業会計原則を中心とする包括的な会計規定に遵守することを重視していたことの表れである。会計実務や財務諸表利用者のニーズに対応して個別基準ごとに会計基準を設定する方式（ピースミール方式）を採るアングロサクソン諸国とは決定的に異なる。ピースミール方式とは、個々の問題を解決するために、会計実践から蒸留された慣行をルールとして積み上げていく手法をいう。この手法は経験主義に基づくプラグマティズムが基礎となっていて、柔軟な会計基準設定主体を有するアングロサクソン文化の特徴的な基準設定方法である（黒澤 [1935] p.16）。そのため、ピースミール方式は別名、「プラグマティック・アプローチ」とも呼ばれ、プライベートセクター方式に特有の迅速かつ柔軟で弾力的な実践型の会計基準である。しかし、個々の実務上の問題に対して柔軟かつ迅速に対応するメリットを有する一方で、一つの体系として全体の会計基準を作成するわけではないため、他の個別基準との首尾一貫性や理論的な整合性を構築することが困難となるという問題を抱えている。さらに、実用的であれば認められるという思考であるため、理論的な欠陥が存在し、多様な会計処理方法が容認されかねないという特徴もある。英国や米国では、異常項目の扱いについては、実践的な視点から個別基準として弾力的に設定され、今日に至っている。これまで検討してきた異常項目を巡るアングロサクソン諸国における制度的変遷は、アングロサクソン諸国の文化的特徴をそのまま描写する非常に興味深いものとなっている。それは、フランコジャーマン型に属する日本の特別損益項目に関しても同様である。すなわち、日本はその文化体系に沿った形で制度的に変遷し、特別損益の存在それ自体が日本の特徴を示しているのである¹³⁾。

6. まとめ

以上のように、異常項目及び例外項目の背景にはアングロサクソン諸国特有の会計思考や文化が存在しており、日本における特別損益の背景にはフランコジャーマン諸国特有の会計思考や文化が存在していることを示した。国際会計基準がアングロサクソン諸国の影響を強く受けていることを踏まえると、国際会計基準においても当然に異常項目及び例外項目の概念があることとなる。それは、第3節で示した通りである。

現在、日本ではIFRSを導入に関する是非が問われている。特別損益を巡る損益計算書上の形式的な相違ばかりが議論されているが、このような根本的な相違を認識することが重要であると考えられる。形式的な統一をしても実質的な統一には到底及ばない。なぜなら、両者の相違は、そこに至る長い歴史と文化が強く根付いていることによって生じているからである。

第5節 本論のまとめ

一般的に、日本の特別損益は、米国や英国における異常項目と同一視される傾向がある。たしかに、両者は正常利益を表示するために区分表示されていたという点で共通する。しかし、その歴史の変遷や背景にある会計観や文化が大きく異なる。現在、米国基準やIFRSといった国際的な会計基準の実務では、特別項目（special items）が頻繁に計上されている。この項目は日本の特別損益とは異なり、営業損益に含められ、独立した項目もしくは注記によって開示することが求められる。特別項目（special items）の意義は大きく、

13) このような我が国の伝統的な会計文化および思考は、現在の概念フレームワークにも「内的整合性」の概念を通じて踏襲されている。大日方 [2007] によれば、我が国の概念フレームワークにおいて内的整合性が重視されるのは、「成文法体系における会計基準の正統性 (legitimacy) の観念が、会計情報の有用性を背後で支えていると判断した (大日方 [2007] p.78, 79)」ためであるとしている。

投資家は自ら特別項目（special items）の存在を考慮した上で分析に適した利益を算定したり、経営者も自ら特別項目（special items）を調整した利益を、コア利益（core earnings）やストリート・アーニングス（street earnings）といった名称で GAAP 外で開示する場合がある。そして、この特別項目（special items）もまた日本の特別損益と同一視される傾向がある。本論の発見事項は、この特別項目（special items）はもともと、米国や英国における会計慣行が基礎となっているという点である。歴史的な変遷を辿っていくと、異常項目（extraordinary items）や例外項目（exceptional items）という英国独自の項目の存在が明らかとなった。英国の会計基準は IFRS に強い影響を与えているため、当然にこれらの項目に関する規定が IFRS に引き継がれているのであった。

このように、異常項目や例外項目の規定は日本の特別損益とは似て非なるものであり、その背景にも大きな差があることも明らかとなった。現在の国際的な会計基準の実務における特別項目（special items）は、その要件などから推定して英国における例外項目がその根底にあるものと考えられる。もしそうであるならば、IFRS における特別項目（special items）は、柔軟性を認めざるを得ないといえる。それは英国における例外項目の規定に表われている。思想や文化が共通している国が IFRS を使う限り、この英国特有の柔軟性については感覚的にさほど問題なく利用できるものかもしれない。しかし、全く異なる思想や文化を有する日本が IFRS を利用する側がとなると、英国や米国と同じように利用することができるのであろうか。できるとすれば、表面的な相違に着目するのではなく、根本的な相違から理解するところから始めなければならないであろう。

国際的な会計基準とのコンバージェンスや IFRS の導入は、会計のルールの相違が壁となっているだけでなく、根底にある文化や歴史的な相違が壁となっている可能性もある。本論で示した分析の視点は、IFRS の導入が最重要課題となっている日本において、根本的な視点から特別損益や損益計算書の表示区分のあり方を検討する際の一助となることが期待される。

参考文献

- Accounting Standards Board [1992], *Financial Reporting Standard No.3; Reporting Financial Performance*.
- [1999], *Discussion Paper, Reporting Financial Performance; Proposals for change*.
- [2000], *Financial Reporting Exposure Draft 22, Revision of FRS3; Reporting Financial Performance*.
- Accounting Standards Board of Japan (ASBJ) [2005] 『国際財務報告基準書 (IFRSs)』, IASB, 【翻訳】 企業会計基準委員会, レクシスネクシスジャパン
- [2008] 『国際財務報告基準 (IFRSs) - 2007年1月1日現在の国際会計基準 (IASs) 及び解釈指針を含む-』, IASB, 【翻訳】 企業会計基準委員会, 財務会計基準機構, レクシスネクシスジャパン
- [2010] 『国際財務報告基準 (IFRS) 2010』, IASB, 【翻訳】 企業会計基準委員会, 中央経済社
- [2013] 『国際財務報告基準 (IFRS) 2013』, IASB, 【翻訳】 企業会計基準委員会, 中央経済社
- [2014] 『国際財務報告基準 (IFRS) 2014』, IASB, 【翻訳】 企業会計基準委員会, 中央経済社
- [2019] 『IFRS®基準〈注釈付き〉2019』, IASB, 【翻訳】 企業会計基準委員会, 公益財団法人財務会計基準機構, 中央経済社
- Accounting Standards Committee [1974], revised [1986], *Statement of Standard Accounting Practice No.6, Extraordinary Items and Prior Year Adjustments*.
- Beattie V, Brown S, Ewers D, John B, Manson S, Thomas D [1994] “Extraordinary items and income smoothing: a positive accounting approach”, *Journal of Business Finance and Accounting*. Vol.21(6), pp.791-811.
- Blakle, J [1983], *Accounting Standards, Third Impression*, Longman.
- COMPUSTAT Manuals [2003], “Compustat North America User’s Guide”, The McGraw-Hill Companies, Inc.
- Cooke, T. E. and J. Whittaker [1984], “Extraordinary Items and Prior Year Adjustments”, *Accountants Digest*, No.149.
- FASB・IASB [2004], Comprehensive project added to the active agenda.
- Griffiths, I. [1995], *New Creative Accounting-How to make your profits what you want them to be-*, Macmillan. 訳: 浜田典行, 鈴木裕明 [2001] 『クリエイティブ・アカウンティング』 東洋経済新報社
- International Accounting Standards Board (IASB) [2003], IAS No.1 Presentation of Financial Statements, revised [2007] [2014]
- [2009], *Discussion Paper, Preliminary Views on Financial Statement Presentation*, 企業会計基準委員会訳 [2009] デイスクッションペーパー 『財務諸表の表示に関する予備の見解』 企業会計基準委員会
- International Accounting Standards Committee [1989], *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*.
- [1993], IAS No.8 Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.

- [1997], IAS No.1 Preparation and Presentation of Financial Statements.
- [1999], Discussion Paper, G4 + 1 Position Paper: Reporting Financial Performance.
- JICPA [2001]『国際会計基準 2001』, IASB, [翻訳] 日本公認会計士協会国際委員会, 同文館
- 赤城論士 [2004]「財務業績報告を巡るイギリスの議論」佐藤信彦編著『業績報告と包括利益』白桃書房
- 新井清光・白鳥栄一 [1991]「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」『JICPA ジャーナル』第 435 号
- 上村達男 [1993]「証券取引法第一条論に関する覚え書き」, 堀口亘先生退官記念論文集刊行委員会編『現代会社法・証券取引法の展開』経済法令研究会
- 大日方 隆 [2007]「会計情報の質的特性」斎藤静樹編著『詳解「討議資料財務会計の概念フレームワーク」(第2版)』中央経済社
- 菊谷正人 [1994a]『国際会計の研究』創成社
- [1994b]「英国における新しい財務諸表」『政経論叢』第 90 号
- [1988]『英国会計基準の研究』同文館
- [2004]『国際的会計概念フレームワークの構築 — 英国会計の概念フレームワークを中心』同文館
- 北村敬子 [1997]「会計基準の国際的調和とわが国企業会計原則」『国際会計研究学会年報 — 1999 年度 —』国際会計研究学会
- 黒澤 清 [1935]「アメリカ会計学とドイツ経営学」『會計』第 37 号第 2 号
- 黒田全紀 [1993]『ドイツ財務会計の論点』同文館
- 齊野純子 [2006]『イギリス会計基準設定の研究』同文館
- 齊藤昭雄 [1988]『フランス会計制度論 — 1982 年版プラン・コンタブルの研究 —』千倉書房
- 高松和男 [1966]『現代会計の原理』実務会計社
- 武田隆二 [2005]『最新財務諸表論第 10 版』中央経済社
- 田中和夫 [1981]『英米法概説』有斐社
- 田中 弘 [1991]『イギリスの会計基準 — 形成と課題』中央経済社
- 田中 弘・原 光世 [1994]『イギリス会計基準書』中央経済社
- 近田典行 [1955]「情報要求の多様化に向けての財務報告について — イギリス FRS 3 号を中心として —」『経理知識』第 74 号
- 辻山栄子 [2002]「事業用資産の評価(2)」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』中央経済社
- 万代勝信 [2002] 斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』「会計目的と会計制度」中央経済社
- 弥永真生 [1993]「金融関連の会計 — 法的側面からの検討」『金融研究』第 12 卷 3 号
- 山榎忠恕 [1963]『近代会計理論』国元書房