

## 【論点4】損益の段階別表示

### 検討事項

1. 損益計算書における損益の段階別表示に関して見直しを行うかどうかを検討する。

### 我が国の会計基準の取扱い

2. 我が国では、損益計算書において、営業損益計算、経常損益計算及び純損益計算の区分を設けなければならないとされている（企業会計原則第二 2 及び企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」第 39 項）。
3. 営業損益計算の区分は、当該企業の営業活動から生ずる費用及び収益、具体的には売上高から売上原価を記載して売上総利益を表示し、さらに販売費及び一般管理費を記載して営業利益を表示することとされている<sup>1</sup>。
4. 経常損益計算の区分は、営業損益計算の結果を受け、利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないもの、つまり営業外収益及び営業外費用を記載して経常利益を表示することとされている。
5. 純損益計算の区分は、経常損益計算の結果を受け、特別損益を記載して税引前当期純利益を表示し、税引前当期純利益から法人税額等を控除して当期純利益を表示する。
6. 連結損益計算書においては、純損益計算の区分は、次のとおり表示することとされている。（企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」第 39 項）
  - (1) 経常損益計算の結果を受け、特別利益及び特別損失を記載して税金等調整前当期純利益を表示する。
  - (2) 税金等調整前当期純利益に法人税額等を加減して、少数株主損益調整前当期純利益<sup>2</sup>を表示する。
  - (3) 少数株主損益調整前当期純利益に少数株主損益を加減して、当期純利益<sup>3</sup>を表示する。
7. 企業会計原則注解【注 12】では、純損益計算に区分される特別損益に属する項目として臨時損益及び前期損益修正が挙げられており、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が示されている。

### 国際的な会計基準の取扱い

#### （国際財務報告基準）

8. これに対して、国際財務報告基準（IFRS）では、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」（以下「IAS

<sup>1</sup> なお、役務の給付を営業とする場合には、営業収益から役務の費用を控除して総利益を表示することとされている（企業会計原則第二 3D）

<sup>2</sup> IFRS では profit or loss、米国会計基準では net income とされている。

<sup>3</sup> IFRS では profit or loss attributable to owners of the parent、米国会計基準では net income attributable to the parent とされている。

第1号」という。)において、以下の項目を、損益計算書<sup>4</sup>に最低限記載すべき表示項目 (line item) として規定している (IAS 第1号第82項及び第84項)。

- (1) 収益 (revenue)
  - (2) 金融費用 (finance costs)
  - (3) 持分法で会計処理されている関連会社及びジョイント・ベンチャーの損益に対する持分相当額
  - (4) 税金費用
  - (5) 以下の単純合算額
    - ① 廃止事業の税引後損益<sup>5</sup>
    - ② 廃止事業を構成する資産又は処分グループを売却費用控除後の公正価値で測定したことまたはこれらを処分したことによって認識した税引後損益
  - (6) 純損益 (profit or loss)
9. また、企業の財務業績を理解するのに役立つ場合には、企業は追加的な表示項目、見出し及び小計を損益計算書に表示しなければならないとされている (IAS 第1号第85項)。
10. さらに、信頼性があり、かつ、より役立つ情報を提供することになるように、性質別又は機能別の分類を用いて、費用の内訳を表示することとされている (IAS 第1号第99項)。機能別分類においては、少なくとも売上原価をその他の費用項目とは別個に表示することとされ、分類の例において収益と売上原価の差額である売上総利益 (gross profit) が記載されている (IAS 第1号第102項)。また、性質別と機能別のいずれの分類の例においても税引前当期純利益 (profit before tax) が記載されている (IAS 第1号第102項及び第103項)<sup>6</sup>。
11. しかしながら、IAS 第1号では、損益のいかなる項目をも、異常項目 (extraordinary items) として損益計算書の本体、又は注記のいずれにも表示してはならないとされている (IAS 第1号第87項)。この異常項目は、平成5年 (1993年) に公表された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、「企業の通常の活動とは明確に区別され、したがって、頻繁又は定期的に発生することが期待されることない事象又は取引から生じる収益又は費用」と定義され、経常的活動からの損益とは別個に損益計算書に開示することが要求されていたが、IASB は平成

<sup>4</sup> IAS 第1号は平成19年 (2007年) に改訂され、1 計算書方式では純損益 (profit or loss) の構成要素も包括利益計算書に含まれ、2 計算書方式では純損益の構成要素を表示する計算書である分離損益計算書 (separate income statement) と純損益から開始してその他包括利益を示す包括利益計算書を表示する。ここでは、純損益の構成要素を表示する計算書として、従来の「損益計算書」を用いることとする。

<sup>5</sup> IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」 (以下「IFRS 第5号」という。) において、廃止事業は損益計算書において継続事業とは区分して表示すべきであることが示されている (IFRS 第5号第33項)。

<sup>6</sup> IAS 第1号に付随する適用ガイダンスでは、機能別分類による例示において、売上総利益 (gross profit)、税引前利益 (profit before tax)、継続事業からの当期利益 (profit for the year from continuing operations) の段階別表示が示されている。

14年（2002年）に、異常項目の概念をIAS第8号から削除し、損益計算書においてこれを表示することを禁止する決定を行った（IAS第1号BC60項及びBC61項）。

12. その理由として、IASBでは、異常項目は企業が直面する通常の事業リスクにより生じるものであり、損益計算書において個別の構成要素に表示しなければならないものではないと判断し、その頻度ではなく、取引又は事象の性質又は機能が損益計算書における表示を決定するとした。また、異常項目のカテゴリーを削除することで、企業の期間損益に対する関連する外部事象（繰り返し発生するものとそうでないもの）の影響を裁量的に区分する必要がなくなるとも述べている（IAS第1号BC62項及びBC63項）。
13. なお、1997年版IAS第1号には損益計算書に営業活動業績（results of operating activities）を表示項目として開示する規定があったが、「営業活動」はIAS第1号では定義されていないため、IASBは2002年にこの開示を求めない決定をした。しかし、IASBは、企業が営業活動業績又は類似の表示項目の開示を選択する可能性があることを認識しており、その場合には、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すべきであり、営業活動の性質を備えた項目が営業活動業績から除外されれば誤解を与え、財務諸表の比較可能性が損なわれるという見解を示している（IAS第1号BC55項及びBC56項）。

#### （米国会計基準及び米国での実務）

14. 米国会計基準では、米国財務会計基準書第144号「長期性資産の減損又は処分の会計処理」（以下「SFAS第144号」という。）の廃止事業（第17項参照）及びAPB意見書第30号「経営成績の報告―事業のセグメントの処分並びに異常、非正常及び非反復的な事象及び取引の影響の報告―」（以下「APB第30号」という。）の異常項目（第18項参照）の表示以外には、損益計算書の様式に関する全般的な定めはない。その代わりに、米国証券取引委員会（SEC）登録企業は、規則（Regulation）S-Xの規定する様式に従って損益計算書を作成することとなる。
15. 一般事業会社（commercial and industrial companies）に適用される規則S-X 5-03で規定されている記載すべき表示項目（line item）のうち段階別表示の項目は、税金等控除前損益、継続事業からの損益、異常損益控除前損益である。なお、記載すべき表示項目には、売上高、売上原価、営業外損益（Non-operating income/expense）といった項目が含まれるが、売上総利益（gross margin）や営業利益（operating income）といった段階別表示は含まれていない。
16. 米国公認会計士協会（AICPA）による調査によれば、米国企業においては、税金等控除前損益まで段階別表示を行わない単一区分式（single-step）と、売上総利益や営業利益といった

段階別表示を設ける多区分式（multi-step）と双方の損益計算書が存在している<sup>7</sup>。

17. なお、SFAS 第 144 号では、廃止事業の経営成績を、（該当のある場合には）異常項目前利益の区分項目として報告しなければならないとされ、損益計算書の開示例において、税引前継続事業からの利益及び継続事業からの利益という段階別表示が示されている（SFAS 第 144 号第 43 項）。
18. また、APB 第 30 号では、異常項目が存在する場合、損益計算書において異常項目前利益という段階別表示が求められる<sup>8</sup>。異常項目とは、非経常的（unusual nature）であり、かつ低頻度（infrequency of occurrence）な事象又は取引であるとされている（APB 第 30 号第 20 項）<sup>9</sup>。
19. 逆に、APB 第 30 号は、性質が正常であり、又は通常の継続的事業活動によって反復し得る取引であるため異常項目ではない例として、次を挙げている（APB 第 30 号第 23 項）。
  - (1) 売掛金、棚卸資産、賃貸資産又は無形資産の評価減
  - (2) 換算差損益
  - (3) 企業の構成部分（component of entity）の処分損益
  - (4) 事業に使用された有形固定資産の売却又は廃棄損益等

## 今後の方向性

20. 我が国では、損益計算書において、売上総利益、営業利益、経常利益及び当期純利益を示すこととされている。当期純利益から経常的に生じない損益項目である特別損益項目を除外した経常利益や営業利益は、将来キャッシュ・フローの予測に結びつく反復性のある利益を示し、当期純利益と並んで有用であると考えられている。
21. しかしながら、特別損益項目に関しては、当該項目への区分の具体的な判断基準が異なることで、同じ項目でも会社により営業外損益と特別損益に区分が分かれることがある点の指摘や、損益を区分する基準が曖昧で企業がその分類を操作しかねないという指摘もある。なお、当委員会で検討中の会計方針を変更した場合等における過年度財務諸表の遡及再表示の取扱い<sup>10</sup>が導入された場合、現在、

<sup>7</sup> American Institute of Certified Public Accountants, “Accounting Trends & Techniques-2008”によれば、平成 19 年（2007 年）のアンニュアル・レポートを調査した 600 社中、単一区分式が 94 社、多区分式が 506 社であった。

<sup>8</sup> しかしながら、AICPA による調査 “Accounting Trends & Techniques-2008”によれば、アンニュアル・レポートを調査した 600 社中、異常項目を表示したのは平成 19 年（2007 年）4 社（うち負のれん 1 社）、平成 18 年（2006 年）4 社（うち負のれん 3 社）、平成 17 年（2005 年）5 社、平成 16 年（2004 年）4 社（うち負のれん 2 社）と、損益計算書に異常項目を表示した米国企業は非常に稀であった。なお、改訂前の SFAS 第 141 号「企業結合」には、負のれんは異常項目として開示する定めが存在したが（第 44 項－第 46 項）、平成 19 年（2007 年）の改訂において当該規定が削除された。

<sup>9</sup> 非経常的な性質の対象となる事象又は取引とは、高い程度の異常性を有しており、企業が営業活動を行う環境を考慮した場合、企業の通常の活動に明らかに関係しないか、又は付随的に関係する事象又は取引とされ、低頻度な事象又は取引は、企業が営業活動を行う環境を考慮した場合、予見可能な将来、経常的に繰り返されることが合理的に期待されない種類の事象又は取引とされている。

<sup>10</sup> 当委員会は、企業会計基準公開草案第 33 号「会計上の変更及び過去の誤謬に関する会計基準（案）」等を平

特別損益に計上されている項目の一部が計上されないこととなる。また、廃止事業に関連する損益の区分表示を我が国においても導入する場合（「【論点2】廃止事業に関連する損益の損益計算書による区分表示」参照）、現在特別損益に計上されている項目の一部は、廃止事業に関連する損益に計上されることとなると考えられる。

22. IASB と FASB との財務諸表表示プロジェクトでは、営業、投資、財務資産及び財務負債のカテゴリー別や各カテゴリー内での機能別及び性質別の分解という、現行とは異なる包括利益計算書における区分表示を検討している<sup>11</sup>。
23. 以上のような点を考慮して、特別損益項目や経常利益を含む損益の段階別表示の見直しの検討は、IASB と FASB との財務諸表表示プロジェクトの動向により大きな影響を受けるため、財務諸表の表示（フェーズB 関連）プロジェクトの中で行うことが適当であると考えられる。

以 上

---

成21年4月10日に公表している。

<sup>11</sup> 平成20年（2008年）10月にIASBとFASBから公表されたディスカッション・ペーパー「財務諸表の表示に関する予備的見解」では、将来キャッシュ・フローの予測に当たって情報の有用性を高める範囲において、包括利益計算書における営業、投資、財務資産及び財務負債の各カテゴリーの収益及び費用項目を機能別に分解しなければならないとされ（2008DP 第3.42項）、付録Aの例示1では、営業カテゴリーの中に、収益、売上原価、販売費、一般管理費の機能別サブ・カテゴリーを設けており、収益から売上原価を控除した売上総利益を記載している。ただし、将来キャッシュ・フローの予測に当たって情報の有用性を高めることにならないため、機能別に収益及び損益項目を分解しない企業は、有用性を高める範囲で、性質別に分解しなければならないとされ、（2008DP 3.48項）、付録Aの例示2（銀行業の例）では、営業カテゴリーを利息と利息以外に区分している。