

## 【論点5】損益項目の性質別開示

### 検討事項

1. 損益項目の分類方法として、労働力及び原材料などの経済的特徴に基づく性質別分類<sup>1</sup>とどのような機能のために損益項目が発生したかどうかに基づく機能別分類とがある。売上原価と販売費及び一般管理費を区分することは、機能別に分類することを示す。
2. 国際財務報告基準（IFRS）では、損益計算書上、性質別又は機能別の分類により費用の内訳を開示することを要求しており、費用を機能別に分類している場合には、費用の性質別の情報の追加開示を求めている。ここでは、損益計算書又は注記における損益項目の性質別開示について検討する。

### 我が国の会計基準の取扱い

3. 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。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が求められている（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）。
4. 販売費及び一般管理費、営業外損益並びに特別損益は、適当な科目に分類又は企業会計原則や財務諸表等規則等に記載されている項目に従って内訳を表示する。しかしながら、当該内訳は損益区分ごとに決定され、これらの損益区分及び売上原価に同一の性質の費用がまたがって計上されたときに、当該性質別の項目を内訳として表示したり、その合計額を表示したりすることは求められていない<sup>2</sup>。
5. なお、有価証券報告書提出会社の個別財務諸表に適用される財務諸表規則第 75 条第 2 項では、当期製品製造原価の明細書を損益計算書に添付することを求めているが、財務諸表等規則ガイドライン 75-2 においては、当期製造原価明細書及び売上原価明細書において、製造原価を材料費、労務費、間接費（又は経費）に区分することとされている。

### 国際的な会計基準の取扱い

#### （国際財務報告基準）

<sup>1</sup> 形態別分類又は費目別分類ともいう。

<sup>2</sup> 例えば、事業構造改善費用が特別損失に計上された場合、当該事業構造改善費用には、販売費及び一般管理費にも計上されている人件費関連項目が含まれている場合があるが、販売費及び一般管理費に計上されている人件費関連項目と合算した金額や、販売費及び一般管理費で使用されている内訳で表示することは求められていない。

6. IAS 第1号では、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<sup>3</sup>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）。
7. 費用を機能別に分類している企業は、減価償却費、償却費及び従業員給付費用を含む、費用の性質に関する追加情報を開示しなければならないとされている（IAS 第1号第104項）。その理由として、費用の性質に関する情報は将来のキャッシュ・フローを予測するのに有用であることを挙げている（IAS 第1号第105項）<sup>5</sup>。
8. なお、機能別の分類を採用している場合に、売上原価のうち製造原価を材料費、労務費、間接費等に性質別に分類することは求められていない。

### （米国会計基準）

9. 米国会計基準では、損益計算書の様式に関する全般的な定めはないが、米国証券取引委員会（SEC）登録企業は、規則（Regulation）S-Xの定める様式に従って損益計算書を作成している。
10. 一般事業会社（commercial and industrial companies）に適用される規則S-X 5-03で定められている記載すべき表示項目（line item）には、売上原価、販売費及び一般管理費といった項目が含まれ、機能別分類が基本となっている。その中には売上原価の内訳としての賃貸料収入に関する費用など、性質別分類を求められる項目もある。
11. なお、IFRSと同様に、売上原価のうち製造原価を材料費、労務費、間接費等の性質別に分類することは求められていない。

### 今後の方向性

12. 我が国では、IAS 第1号のような損益項目の性質別開示は定められていないが、これを定めることが、財務諸表利用者の将来キャッシュ・フローの予測に資する情報の改善に繋がるのであれば、注記による性質別情報の追加開示を含め、損益項目の性質別開示を検討することが考えられる。
13. IASBとFASBとの財務諸表表示プロジェクトにおいても、損益の性質別及び機能別の分解に関して議論がなされており、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、現行のIAS 第1号の定めとは異なる包括利益

<sup>3</sup> 性質別分類においては、例えば、減価償却費、材料仕入高、運送費、従業員給付、広告費のように損益に含まれる費用をその性質に従って集計するとされる（IAS 第1号第102項）。

<sup>4</sup> 機能別分類では、費用をその機能に従って、例えば売上原価の一部として、又は販売又は管理活動費に分類し、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。機能別分類は、利用者に対し性質別分類よりも役立つ情報を与えるが、原価を機能別に配分する際に裁量的になる可能性があり、多くの判断を要するとされている（IAS 第1号第103項）。

<sup>5</sup> 費用の機能別分類により開示している企業に、費用の性質別の追加情報を開示する規定は、IASの改善プロジェクトによる平成15年（2003年）の改訂の前から存在しているため、これを求める理由は結論の背景に記載されていない。

計算書における性質別の分解表示が提案されている<sup>6</sup>。これに対して、我が国の財務諸表作成者には、当該包括利益計算書での分解表示は詳細すぎるという意見があり、我が国の財務諸表利用者には、性質的分類の情報に対する主なニーズは、付加価値分析や損益分岐点分析であり、そのような用途には、現行のIAS第1号第104項で要求されている減価償却費及び人件費総額など主要な費用項目の注記で十分と考えられるという意見がある。

14. このような点を考慮して、損益の性質別の開示を定めるかどうか、及び性質別の開示を定める場合にどのような開示を定めるかの検討は、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

---

<sup>6</sup> その将来キャッシュ・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（2008DP第3.42項）、当該機能内で収益及び費用項目をさらに性質別に分解しなければならないことをとされている（2008DP3.44項）。付録Aの例示1（製造業の例）では、損益計算書本体で、売上、売上原価、販売費、一般管理費という機能別表示を性質別に分解し、さらに売上原価を分解した間接費－輸送費に関して、性質別の追加情報を注記にて記載している。なお、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第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。