

改正退職給付会計基準早期適用会社の開示状況(2)
—適用初年度第1四半期連結財務諸表における開示を素材として—
Revised Accounting Standards for Retirement Benefits in Japan (2)
: Companies That Apply Revisions Earlier Than Others

増子敦仁
(Atsuhito MASHIKO)

改正退職給付会計基準早期適用会社の開示状況(2)

—適用初年度第1四半期連結財務諸表における開示を素材として—

Revised Accounting Standards for Retirement Benefits in Japan (2) :Companies That Apply Revisions Earlier Than Others

増 子 敦 仁

目 次

1. はじめに
2. 平成24年改正退職給付会計基準の適用等
3. 早期適用に踏み切った会社の概況 (以上、前号にて掲載)
4. 適用初年度第1四半期連結財務諸表における「未認識項目」の開示状況
5. 適用初年度第1四半期連結財務諸表における「計算関係」に関する開示状況
6. 適用初年度第1四半期連結財務諸表における「退職給付に係る負債」の開示状況 (以上、本号にて掲載)
7. 適用初年度連結財務諸表における「未認識項目」の開示状況
8. 適用初年度連結財務諸表における「計算関係」の開示状況
9. 適用初年度連結財務諸表における開示の拡充に関する注記の状況
10. おわりに (以上、次号にて掲載予定)

4. 適用初年度第1四半期連結財務諸表における「未認識項目」の開示状況

4.1 総 説

平成24年(2012年)5月に企業会計基準委員会(ASBJ)から公表された企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」(以下、本会計基準と略す)および企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」(以下、本適用指針と略す)の制定・公表に伴い、原則として平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表から強制的に適用する(ただし当期純利益に影響する「計算関係」については、実務上困難な場合を除いて平成26年4月1日以後に開始する事業年度の期首から適用する)こととされているものの、平成25年4月1日以後開始する事業年度の期首から自主的に適用することができるとされている(企業会計基準第26号第34項ただし書きならびに同第35項なお書き)。これはいわゆる「早期適用」と呼ばれており、『経営論集』第85号に掲載された拙稿(2015)において、35社が早期適用に踏み切っていることを明らかにするとともに、早期適用会社の属性やフロー(経営成績)、あるいはストック(財政状態)の側面から多角的に共通する要因を抽出した。

加えて、実際の退職給付会計に係る注記事項に着目し、早期適用した内容を①未認識の数理計算上の差異や未認識の過去勤務費用といった未認識項目の連結貸借対照表における即時認識や開示の拡充などの「未認識項目関係」と②退職給付債務の期間帰

属方法や割引率の見直しなどの退職給付債務の計算方法に関連する「計算関係」に大別した上で早期適用会社 35 社を個別に検討し、①「未認識項目関係」に関する適用を行ったのが 32 社であったこと（ただし、他の 3 社中 2 社は連結財務諸表を作成していない会社である）、②「計算関係」に関する適用を行ったのも 32 社であったこと、さらに上記①と②両方ともに適用したのが 29 社であったことを紹介し、両方を早期適用している会社が圧倒的だった反面、若干ながらいずれか一方を見送っていた会社が存在していた事実を示した。

上場会社等であれば、適時開示の一環で 1 年間の会計期間を 3 か月ごとの 4 つに区分した四半期報告制度が導入されているため、3 か月ごとに四半期財務諸表を作成し、原則として 45 日以内に四半期報告書を内閣総理大臣に提出しなければならない（金融商品取引法第 24 条の 4 の 7 第 1 項）。3 月決算の会社であれば、4 月から 6 月までが第 1 四半期である。ゆえに、新しい退職給付会計基準につき早期適用を行った場合に、最初に公表される財務諸表は、平成 26 年 3 月期の第 1 四半期の連結財務諸表となる。そこで本稿では、早期適用会社 35 社の平成 26 年 3 月期第 1 四半期の連結財務諸表を題材に、①「未認識項目関係」や、②「計算関係」に関する適用を行った会社の開示内容を分析するとともに、③適用初年度における期首時点の利益剰余金の増減額や、④適用初年度の第 1 四半期の連結累計期間の損益に与える影響額に関連する注記の状況を検討し、さらに、⑤同じく適用初年度の平成 26 年 3 月期の第 1 四半期報告における四半期連結財務諸表での「退職給付に係る負債」を取り上げたい。

4.2 未認識項目に関する開示状況

前号で述べたように、平成 24 年改訂後の現行の退職給付会計基準によれば、連結財務諸表においては退職給付債務から年金資産の額を控除した額を「退職給付に係る負債」（または「退職給付に係る資産」）として負債（または資産）に計上することとなる（本会計基準第 13 項）。ただし、個別財務諸表においては、当面の間、改訂前と同様に個別貸借対照表上、退職給付債務に未認識の数理計算上の差異や未認識の過去勤務費用を加減した額から年金資産の額を控除した金額を「退職給付引当金」（または「前払年金費用」）として負債（または資産）に計上する。

また、当期に発生した未認識項目については、税効果を調整の上、その他の包括利益を通じて連結貸借対照表の純資産の部に計上されることになる（同第 24 項・第 25 項）。さらに、本会計基準を適用するにあたって、過去の期間の連結財務諸表に対して遡及適用をしないこととされているので（本会計基準第 37 項前段）、遡って改訂後の現行基準を適用することはしない。ここで、遡及処理（適用）とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理をすることである（企業会計基準第 24 号「会計上の変更と誤謬の訂正に関する会計基準」第 4 項（9））。したがって、会計方針の変更による影響額については、連結貸借対照表の純資産の部におけるその他の包括利益累計額の区分において「退職給付に係る調整累計額」に加減されることになる（同第 37 項後段）。

ここで、四半期財務報告を行っている会社の場合は、平成 26 年 3 月期の第 1 四半期報告書での連結財務諸表における会計方針の注記で開示されている期首のその他の

包括利益累計額の増減が、未認識項目に関する会計方針の変更による影響となる。そこで未認識項目関係を適用した上記 35 社中 32 社について増減額を示せば、「表 1」のとおりとなる。32 社中その他包括利益累計額が「減少」したと開示した会社が 26 社 (81.25%)、逆にその他包括利益累計額が「増加」したと開示した会社が 4 社 (12.5%)、「影響は軽微」と記していたのが 1 社 (3.125%)、影響の記載のない会社が 1 社 (3.125%) であった。圧倒的に多くの会社ではその他包括利益累計額が減少しているが、これは積立不足の未認識項目を認識することによって、退職給付に係る負債が増加していることを意味する。

さらに、「表 1」では参考として、前期末における連結ベースの純資産の金額ならびに、純資産額に占める期首のその他の包括利益累計額の増減額の比率も併せて算出している。これによれば、その他の包括利益累計額の増減は、マイナス、プラスの会社ともに純資産の額の 10%未満内に収まっているものの、マイナスの会社では 1%前後の会社が比較的多いものに対して、プラスの会社では 4 社中 2 社が 5%以上と高い比率になっている。加えて 2 社とも電力会社であるという点でも共通点を有している。

表 1 早期適用会社ごとのその他包括利益累計額の増減額等

(単位：百万円、単位未満切り捨て)

No.	会 社 名	その他包括利益累計額の増減 (A)	平成 25 年 3 月期末の総資産額 (B)	(A)/(B) (%)
1	シンクレイヤ	△41	1,851	△2.22
2	日本サード・パーティ	△15	1,734	△0.91
3	味の素	△26,887	691,710	△3.89
4	日清食品ホールディングス	255	315,026	+0.08
5	野村総合研究所	「影響は軽微」	290,862	—
6	参天製薬	△1,713	165,132	△1.04
7	伊藤忠テクノソリューションズ	△1,915	165,980	△1.15
8	東海ゴム工業	△961	172,918	△0.56
9	LIXIL グループ	△4,822	566,312	△0.85
10	鉾研工業	△21	1,371	△1.58
11	デンソー	△21,959	2,426,861	△0.90
12	日東電工	△18,462	491,628	△3.76
13	川崎重工業	△20,389	349,881	△5.83
14	島津製作所	△3,312	173,429	△1.91
15	ヤマハ	△10,716	229,636	△4.67
16	長瀬産業	△982	237,806	△0.41
17	みちのく銀行	1,155	74,951	+1.54
18	MS&AD インシュアランスグループ ホールディングス	△30,261	2,021,625	△1.50
19	T&D ホールディングズ	適用せず	919,746	

20	九州電力	28,773	557,799	+5.16
21	北海道電力	10,643	190,403	+5.56
22	因幡電機産業	記載なし	77,137	?
23	日立化成	△4,410	313,404	△1.41
24	日立金属	△8,068	259,865	△3.10
25	日立建機	△14,266	416,671	△3.42
26	日立工機	△2,997	110,520	△2.71
27	日立国際電気	△7,730	85,162	△9.08
28	クラリオン	△892	22,002	△4.05
29	日立メディコ	△6,262	75,030	△8.35
30	日立ハイテクノロジーズ	△18,267	267,189	△6.84
31	日立キャピタル	△8,254	288,894	△2.86
32	日立物流	△3,816	174,904	△2.18
33	日立機材	△171	15,764	△1.09
34	川重冷熱工業		4,009	
35	ハウス オブ ローゼ		5,623	

(出所) 早期適用各社の平成26年3月期第1四半期報告書を基に筆者作成

※ 表中の△印は、減少またはマイナスを意味する。

もつとも、上記 No. 34 と No.35 の会社は、連結子会社が存在しないため、連結財務諸表を作成していないことから、留意する必要がある。具体的には、未認識の数理計算上の差異や未認識の過去勤務費用に関して、貸借対照表における即時認識はあくまで連結決算のみでのことであるので、当該両会社は「未認識項目関係」については対象外となる。

5 適用初年度第1四半期連結財務諸表における「計算関係」の開示状況

5.1 期間帰属方法の採用の状況

平成24年に改訂される前の「退職給付に係る会計基準」では、退職給付見込額のうち期末までに発生したと認められる額は、退職給付見込額について全勤務期間で除した額を各期の発生額とする方法である「期間定額基準」を原則とし、全勤務期間における給与総支給額に対する各期の給与額の割合に基づき退職給付見込額の各期の発生額を算定する方法である「支給倍率基準」など、従業員の労働の対価を合理的に反映する方法が認められていた(旧基準二 2 および (注5))。

しかし、現行の「退職給付に関する会計基準」によれば、前記の「期間定額基準」に加えて退職給付制度の給付算定式に従って各勤務期間に帰属させた給付に基づき累積もった額を、退職給付見込額の各期の発生額とする「給付算定式基準」を新たに導入し、継続適用を条件に両者を選択適用することとされた(本会計基準第19項)。

そのため、従来は採ることができた「支給倍率基準」や、「退職給付会計基準に関する実務指針(中間報告)」で認められていた「ポイント基準」は採用できなくなったの

で、これらを採用していた会社は「期間定額基準」または「給付算定式基準」に変更することが必要になる。また、旧基準が「期間定額基準」を原則的な期間帰属の方法としていたためこれを採用してきた会社でも、IFRS（国際財務報告基準）で改訂 IAS（国際会計基準）第 19 号が「給付算定式基準」を期間帰属の方法として定めていることを考慮して、今後「給付算定式基準」が浸透していくことが予想される。そのため本会計基準は、当該基準の適用前に「期間定額基準」を採用していた場合であっても、適用初年度の期首において、「給付算定式基準」を選択することができるとしている（同第 38 項）。

そのため、これを機に期間帰属方法を変更したとしても、本会計基準は当該基準を適用するにあたり過去の期間の財務諸表に対しては遡及処理をしないと定めている（同第 37 項）。つまり、適用初年度において「給付算定式基準」に変更したとしても遡及適用を免れることになるが、逆に言えば適用初年度の翌期以降に退職給付見込額の期間帰属の方法を変更しようという場合は、もちろん正当な理由があれば変更自体は可能であるが、遡及適用が強いられることになる。したがって、将来の IFRS 適用などを睨んでこれを良い機会と捉えて期間帰属の方法を変更してしまえば、遡及適用を免れることにより事務手続きやその関連コストを回避できるメリットを享受できることから、今回多くの会社に変更することが予想される。

そこで、早期適用に踏み切った 35 社のうち、「計算関係」を変更した 32 社の平成 26 年 3 月期の第 1 四半期報告書に記載されている連結財務諸表における会計方針の注記において、退職給付見込額の期間帰属方法に関する開示内容を個別に確認した結果は、次の表 2 のとおりである。

表 2 早期適用会社ごとの退職給付見込額の期間帰属方法

No.	会 社 名	従来の 期間帰属方法	新基準適用後の 期間帰属方法
1	シンクレイヤ	期間定額基準	給付算定式基準
2	日本サード・パーティ	期間定額基準	給付算定式基準
3	味の素	期間定額基準	給付算定式基準
4	日清食品ホールディングス	期間定額基準	給付算定式基準
5	野村総合研究所	期間定額基準	給付算定式基準
6	参天製薬	期間定額基準	給付算定式基準
7	伊藤忠テクノソリューションズ	「計算関係」を早期適用せず	
8	東海ゴム工業	期間定額基準	給付算定式基準
9	LIXIL グループ	期間定額基準	給付算定式基準
10	鉦研工業	期間定額基準	給付算定式基準
11	デンソー	期間定額基準	給付算定式基準
12	日東電工	期間定額基準	給付算定式基準
13	川崎重工業	期間定額基準	給付算定式基準
14	島津製作所	期間定額基準	給付算定式基準

15	ヤマハ	期間定額基準	給付算定式基準
16	長瀬産業	期間定額基準	給付算定式基準
17	みちのく銀行	期間定額基準	給付算定式基準
18	MS&AD インシュアランスグループ ホールディングス	期間定額基準	給付算定式基準
19	T&D ホールディングス	期間定額基準	給付算定式基準
20	九州電力	期間定額基準	給付算定式基準
21	北海道電力	「計算関係」を早期適用せず	
22	因幡電機産業	「計算関係」を早期適用せず	
23	日立化成	期間定額基準	給付算定式基準
24	日立金属	期間定額基準	給付算定式基準
25	日立建機	期間定額基準	給付算定式基準
26	日立工機	期間定額基準	給付算定式基準
27	日立国際電気	期間定額基準	給付算定式基準
28	クラリオン	期間定額基準	給付算定式基準
29	日立メディコ	期間定額基準	給付算定式基準
30	日立ハイテクノロジーズ	期間定額基準	給付算定式基準
31	日立キャピタル	期間定額基準	給付算定式基準
32	日立物流	期間定額基準	給付算定式基準
33	日立機材	期間定額基準	給付算定式基準
34	川重冷熱工業	期間定額基準	給付算定式基準
35	ハウス オブ ローゼ	期間帰属の方法に言及なし	

(出所) 早期適用各社の平成 26 年 3 月期第 1 四半期報告書を基に筆者作成

このように、「計算関係」に関して現行の本会計基準を早期適用した会社では、32 社中 1 社を除いた 31 社 (96.875%) が、従来の「期間定額基準」から「給付算定式基準」への変更を行っている。残る 1 社 (No.35) は、期間帰属の方法に言及がなかったが、言及していないということは、従来の方法を踏襲しているものと考えられる。

5.2 割引率の見直し

退職給付債務は退職給付見込額のうち、期末までに発生していると認められる額を割引いて計算し、勤務費用についても退職給付見込額のうち当期に発生したと認められる額を割引いて計算するので (本会計基準第 16 項および第 17 項)、割引計算を行うことが退職給付会計の重要なポイントになっている。すなわち、割引計算を行うにあたっては、慎重に低い割引率を用いればこれらの数値が大きくなるため利益の下押し圧力がそれだけ大きくなるのに対し、逆に楽観的に高い割引率で割引けば長期間になればなるほど少ない数値に抑えられるので、利益に与える影響は小さくなる。したがって、割引計算において割引率の決定は、極めて重要な要素であるといえる。

平成 24 年に改訂される以前は、退職給付の計算における割引率は、安全性の高い

「長期の」債券の利回りを基礎として決定しなければならない（「退職給付に係る会計基準」二 2. (4)）とされ、割引率の基礎とする安全性の高い「長期の」債券の利回りとは、期末における「長期の」国債、政府機関債および優良社債の利回りをいうとされてきた（同注解6）。ここで、この場合の「長期」とは、退職給付の見込支払日までの平均期間を原則とし、これには企業年金制度がある場合には平均年金支給期間も加味することとされていたが、実務上は従業員の平均残存勤務期間に近似した年数とすることも容認されていた（「退職給付会計に関する実務指針」（中間報告）第11項）。

しかし、今般改正された本会計基準では、退職給付債務の計算における割引率は、安全性の高い債券の利回りを基礎として決定する（同第20項）と、「長期」という文言が削除されており、同様に注解6においても「長期」の文言が消えている。「退職給付に関する実務指針」では、安全性の高い債券の利回りとして国債、政府機関債および優良社債の利回りが含まれる点は従来と変わらないが、「期末における」と時期を明確にするとともに、割引率は退職給付支払いごとの支払見込期間を反映するものでなければならないと明確にしている（同第24項）。その上で当該割引率の例示として、退職給付の支払見込期間および支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法や、退職給付の支払見込期間ごとに設定された複数の割引率を使用する方法が挙げられている。

そこで、早期適用に踏み切った35社のうち、「計算関係」を変更した32社の平成26年3月期の第1四半期報告書に記載されている連結財務諸表における会計方針の注記で割引率の見直しに関する開示内容を個別に確認した結果は、次の表3のとおりである。

表3 早期適用会社ごとの割引率の見直しに関する注記の状況

No.	会 社 名	割引率の見直しに関する言及	割引率の決定についての具体的な内容
1	シンクレイヤ	言及なし	—
2	日本サード・パーティー	言及あり	具体的記述なし
3	味の素	言及あり	「残存勤務期間に基づく割引率から単一の加重平均割引率へ変更」
4	日清食品ホールディングス	言及なし	—
5	野村総合研究所	言及なし	—
6	参天製薬	言及あり	「従業員の平均残存勤務期間に近似した年数に基づく割引率から、退職給付の支払見込期間および支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法へ変更」
7	伊藤忠テクノソリューションズ	「計算関係」を早期適用せず	
8	東海ゴム工業	言及なし	—
9	LIXIL グループ	言及あり	具体的記述なし
10	鉦研工業	言及なし	—
11	デンソー	言及なし	—
12	日東電工	言及あり	具体的記述なし

13	川崎重工業	言及なし	—
14	島津製作所	言及あり	「従業員の平均残存勤務期間に近似した年数に基づく割引率から、退職給付支払ごとの支払見込期間を反映する決定方法へ変更」
15	ヤマハ	言及あり	具体的記述なし
16	長瀬産業	言及あり	具体的記述なし
17	みちのく銀行	言及あり	「平均残存勤務期間」に対応する単一年数の債券利回りを基礎として決定する方法から、退職給付の支払見込期間ごとに設定された複数の債券利回りを基礎として決定する方法へ変更」
18	MS&AD インシュアランスグループホールディングス	言及なし	—
19	T&D ホールディングズ	言及なし	—
20	九州電力	言及なし	—
21	北海道電力	「計算関係」を早期適用せず	
22	因幡電機産業	「計算関係」を早期適用せず	
23	日立化成	言及あり	「従業員の平均残存勤務期間に近似した年数に基づく割引率から、退職給付の支払見込期間および支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法へ変更」
24	日立金属	言及なし	—
25	日立建機	言及あり	具体的記述なし
26	日立工機	言及あり	「従業員の平均残存勤務期間に近似した年数に基づく割引率から、退職給付の支払見込期間および支払見込期間ごとの金額を反映した単一の加重平均割引率を使用する方法へ変更」
27	日立国際電気	言及なし	—
28	クラリオン	言及あり	具体的記述なし
29	日立メディコ	言及あり	具体的記述なし
30	日立ハイテクノロジーズ	言及あり	具体的記述なし
31	日立キャピタル	言及あり	具体的記述なし
32	日立物流	言及なし	—
33	日立機材	言及なし	—
34	川重冷熱工業	言及なし	—
35	ハウス オブ ローゼ	言及あり	具体的記述なし

(出所) 早期適用各社の平成26年3月期第1四半期報告書を基に筆者作成

以上のように、割引率の決定方法に関して言及しているのは32社中17社と、「計算関係」を適用した会社の半数強(53.125%)にあたる。残りの会社は従来通りで変

更を行っていないものと考えられる。また、見直しを行った会社でも、変更を行った旨の注記にとどまり、具体的に変更した内容まで踏み込んで開示している例はあまり多くはない。具体的な算定方法を詳細に注記している会社の開示姿勢は高く評価される。あくまで変更後の割引率の決定方法を開示した会社に限られるが、上記の表をみる限りでは単一の加重平均割引率を使用している会社の方が多く、複数の割引率を使用している会社は限定的のようである。あくまで私見ではあるが、複数の割引率を使用する方法であると事務作業が煩雑になることから、これを敬遠しているのではないかと推察される。

5.3 適用初年度における期首時点の利益剰余金の増減額

繰り返しになるが、平成 24 年に公表された本会計基準では、退職給付債務および勤務費用の計算方法の見直しに関する規定の適用にあたり、過去の期間の財務諸表に対して遡及処理をしないとされている（同第 37 項）。一般論としては、会計基準等の改正に伴って会計方針を変更する場合には、会計基準等に特定の経過的な取り扱いが定められていない限り、その新しい会計方針を過去の期間のすべてにわたって遡及適用することとされている（企業会計基準第 24 号第 6 項（1））。

しかしながら、本会計基準の「結論と背景」では、過去の財務諸表に対して当該会計基準が定める新たな会計処理の遡及適用を求める場合、変更後の未認識数理計算上の差異の残高などを算定するために、平成 10 年に制定された「退職給付に係る基準」の適用時と制度の開始時のいずれか新しい方の時点以後の各事業年度の退職給付債務のすべてを再計算しなければならないという過度な負担が生じることになる。それゆえに、過去の財務諸表への遡及適用は求めないこととしたと説明されている（本会計基準第 82 項本文）。

その結果として、本会計基準等の適用に伴って生じる会計方針の変更の影響額については、同第 35 項の「計算関係」の項目適用に伴うものは期首の利益剰余金に加減することになる（本会計基準第 37 項後段）。これは、退職給付見込額の期間帰属方法の変更によって生じた退職給付債務の変動は、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異、退職給付債務の数理計算に用いた見積数値と実績との差異および見積数値の変更等により発生した差異という、本会計基準第 11 項で規定している数理計算上の差異の定義とは必ずしも整合しないので、当該変動を含めた本会計基準第 35 項の適用によって生じる退職給付債務の変動については、期首の数理計算上の差異に加減するのではなく、期首の利益剰余金に加減するものとされている（本会計基準第 83 項）。

その一方で、四半期連結財務諸表規則（四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則）の第 10 条の 2 では、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記について、一部の用語の読み替えをさせているものの、四半期財務諸表規則（四半期財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則）第 5 条の規定を準用することとしている。すなわち、会計基準等に規定されている遡及適用に関する経過措置に従って会計処理を行った場合において、遡及適用を行っていないときは、次に掲げる事項を注記しなければならない（四半期財務諸表規則第 5 条第 3 項）。

- 1 当該会計基準等の名称
- 2 当該会計方針の変更の内容
- 3 当該経過措置に従って会計処理を行った旨及び当該経過措置の概要
- 4 税金等調整前四半期純損益およびその他の重要な項目に対する影響額

なお、四半期財務諸表規則第5条第3項に規定する事項の注記に際しては、会計基準等に規定された遡及適用に関する経過措置の内容に応じて、必要な事項を記載するものとされている(四半期財務諸表規則ガイドライン(「四半期連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について」第5項第5号)。

そこで、早期適用に踏み切った35社のうち、「計算関係」を変更した32社の平成26年3月期の第1四半期報告書に記載されている連結財務諸表における会計方針の注記などの開示内容に基づいて期首の利益剰余金の変動、前期末の利益剰余金の残高および両者の比率を個別に確認した結果は、次ページの表4のとおりとなる。

このように、「計算関係」に関して現行の「退職給付に関する会計基準」を早期適用した32社では、「軽微」と注記した1社を除いた31社のうち、期首の利益剰余金が増加したと開示した会社が11社(35.5%)、減少したと開示した会社が20社(64.5%)であった。増加より減少の会社の方がおよそ2倍に達しており、新しい退職給付会計基準は、「計算関係」の側面でも自己資本比率を下げる要因に作用している場合が多いといえる。また、金額ベースでみれば、300億円弱の増加の会社もあれば、逆に300億円強もの減少の会社もあり、広い範囲に散らばっている一方で、利益剰余金の増減額と早期適用を行う直前の利益剰余金の割合でみると、金額ベースで利益剰余金の増減の大きい会社であったとしても、同時に多額の利益剰余金が蓄積されている会社が多く、増加または減少とも10%未満の割合に収まっている。

その他特徴的な会社としては、No.10の鉾研工業では、規模が小さいため、前期末の利益剰余金の2倍近くの利益剰余金が早期適用により増加しているのが目を引く。逆に、No.28のクラリオンも早期適用会社の中では規模が大きな方ではないので、利益剰余金の減少割合が高いが、すでに早期適用直前の前期末の段階で利益剰余金がマイナスになっている。ただ、この会社は資本剰余金を利益剰余金のマイナス額以上の2,669百万円計上しているので、株主資本を全体でみれば安全性が危ぶまれる水準ではない。しかしながら、平成26年3月期の第1四半期の連結累計期間でも約10億円の最終損失を計上しており、しかも4億円以上の営業損失が第1四半期だけで生じているので、本業自体が不振に陥っている状況にある。

表 4 早期適用会社ごとの期首の利益剰余金の変動に関する記載

No.	会 社 名	期首の利益剰余金 に与える影響 (A) (単位：百万円)	前期末の利益剰余金 の残高 (B) (単位：百万円)	両者の比率 (A) / (B) (%)
1	シンクレイヤ	△33	1,101	△3.0
2	日本サード・パーティ	102	723	14.1
3	味の素	△6,975	482,501	△1.4
4	日清食品ホールディングス	△2,094	257,067	△0.8
5	野村総合研究所	軽微	305,058	—
6	参天製薬	227	151,001	0.2
7	伊藤忠テクノソリューションズ	「計算関係」を早期適用せず		
8	東海ゴム工業（現在は、住友理工に 社名変更）	1,406	136,064	1.0
9	LIXIL グループ	△4,822	259,851	△1.9
10	鉦研工業	81	44	184.1
11	デンソー	29,903	1,933,814	1.5
12	日東電工	△2,348	439,650	△0.5
13	川崎重工業	△11,125	198,528	△5.6
14	島津製作所	△3,283	117,053	△2.8
15	ヤマハ	7,062	140,473	5.0
16	長瀬産業	△671	199,160	△0.3
17	みちのく銀行	△972	10,420	△9.3
18	MS&AD インシュアランスグルー プホールディングス	△30,261	353,506	△8.6
19	T&D ホールディングズ	647	221,597	0.3
20	九州電力	18,822	252,415	7.2
21	北海道電力	「計算関係」を早期適用せず		
22	因幡電機産業	「計算関係」を早期適用せず		
23	日立化成	△941	259,230	△0.4
24	日立金属	△425	192,500	△0.2
25	日立建機	953	199,779	0.5
26	日立工機	△738	90,222	△0.8
27	日立国際電気	△4,141	48,118	△8.6
28	クラリオン	△342	△1,444	△23.7
29	日立メディコ	1,533	42,377	3.6
30	日立ハイテクノロジーズ	△2,353	220,474	△1.1
31	日立キャピタル	△92	235,504	△0.04
32	日立物流	△2,446	139,115	△1.8
33	日立機材	216	7,451	2.9
34	川重冷熱工業	△146	1,329	△10.9
35	ハウス オブ ローゼ	△67	4,379	△1.5

(出所) 早期適用各社の平成 26 年 3 月期第 1 四半期報告書を基に筆者作成

※ (A) 欄での「△」印は減少を、(B) 欄での「△」印はマイナスを意味している。また、(A) / (B) 欄での正の数値は利益剰余金を増加させる割合を、「△」印がついた数値は利益剰余金を減少させる割合を表している。

5.4 損益に与える影響

退職給付債務および勤務費用の計算方法を見直しに伴い、退職給付見込額の期間帰属方法や割引率を変更したことによって生じた当期の損益に与える影響についても、会計方針の変更に伴う注記事項として開示されることになっている。

そこで、早期適用に踏み切った 35 社のうち、「計算関係」を変更した 32 社の平成 26 年 3 月期の第 1 四半期報告書に記載されている連結財務諸表における会計方針の注記において開示されている損益に与える影響ならびに、同第 1 四半期の営業損益の状況は表 5 のとおりとなる。

表 5 早期適用会社ごとの損益に与える影響に関する注記等の状況

No.	会 社 名	平成 26 年 3 月期第 1 四半期 報告書第 1 四半期の営業 利益等に与える影響	平成 26 年 3 月期第 1 四半期 連結累計期間営業損益 (単位：百万円)
1	シンクレイヤ	「影響は軽微」	△314
2	日本サード・パーティ	1,270 千円の損失の減少	△21,059 千円
3	味の素	「影響は軽微」	14,445
4	日清食品ホールディングス	「影響は軽微」	5,936
5	野村総合研究所	「影響は軽微」	10,510
6	参天製薬	「影響は軽微」	7,814
7	伊藤忠テクノソリューションズ	「計算関係」を早期適用せず	
8	東海ゴム工業 (現：住友理工に社名変更)	19 百万円の利益の増加	1,889
9	LIXIL グループ	「影響は軽微」	9,195
10	鉾研工業	「影響は軽微」	51
11	デンソー	「影響は軽微」	102,150
12	日東電工	「影響は軽微」	19,854
13	川崎重工業	「影響は軽微」	16,752
14	島津製作所	53 百万円の利益の増加	1,191
15	ヤマハ	「影響は軽微」	6,164
16	長瀬産業	退職給付費用は減少しているが、「影響は軽微」	4,169
17	みちのく銀行	損益への言及なし	2,266 (経常利益)
18	MS&AD インシュアランス グループホールディングス	77 百万円の利益の増加	118,070 (経常利益)
19	T&D ホールディングズ	16 百万円の利益の増加	47,074 (経常利益)
20	九州電力	128 百万円の損失の減少	△56,352
21	北海道電力	「計算関係」を早期適用せず	
22	因幡電機産業	「計算関係」を早期適用せず	
23	日立化成	「影響は軽微」	7,503
24	日立金属	「影響は軽微」	8,730
25	日立建機	「影響は軽微」	9,559
26	日立工機	「影響は軽微」	602
27	日立国際電気	20 百万円の損失の減少	△549
28	クラリオン	「影響は軽微」	△417
29	日立メディコ	「影響は軽微」	△1,815

30	日立ハイテクノロジーズ	「影響は軽微」	14
31	日立キャピタル	「影響は軽微」	7,752
32	日立物流	「影響は軽微」	3,026
33	日立機材	「影響は軽微」	868
34	川重冷熱工業	「影響は軽微」	△74,052 千円
35	ハウス オブ ローゼ	「影響は軽微」	1,359 千円

(出所) 早期適用各社の平成 26 年 3 月期第 1 四半期報告書を基に筆者作成

※ 「△」印はマイナスを意味している。

以上のように、多くの会社が損益に与える「影響は軽微」としており、残念ながら実際の影響額は示されていない。7 社 (21.875%) が金額を開示しているが、いずれも「利益の増加」、または「損失の減少」となっている場合、すなわち会社にとって有利な状況下の場合に限られ、「利益の減少」または「損失の拡大」になっている、会社にとって不利な状況になっている場合は開示がなかった。「利益の減少」または「損失の拡大」になっている会社では、金額がそれほど大きくないと判断された場合は「影響は軽微」と注記しているのではないかと推察される。

具体的な損益への影響額を開示している 7 社について、営業（経常）損益に対する割合は表 6 のとおりとなる。

下記のように、規模が小さい会社になるほど損益に与える影響額の営業（経常）損益に対する割合は大きくなる傾向があるものの、高い会社でも営業損失の金額の 6.0%ということであるので、新しい退職給付会計基準を適用したあとの損益に及ぼしている影響は限定的であると言えよう。

**表 6 平成 26 年 3 月期第 1 四半期連結累計期間での損益に与える影響額の
営業（経常）損益に対する割合**

No.	会 社 名	損益に与える影響額の営業（経常） 損益に対する割合 (%)
2	日本サード・パーティ	6.0
3	東海ゴム工業（現：住友理工）	1.0
14	島津製作所	4.5
18	MS&AD インシュアランスグループホールディングス	0.06（経常利益比）
19	T&D ホールディングズ	0.03（経常利益比）
20	九州電力	0.2
27	日立国際電気	3.6

(出所) 早期適用各社の平成 26 年 3 月期第 1 四半期報告書を基に筆者作成

6 適用初年度第1四半期連結財務諸表における「退職給付に係る負債」の開示状況

6.1 適用初年度の第1四半期末における連結貸借対照表に計上された「積立状況を示す額」

かつての「退職給付に係る会計基準」では、退職給付債務に未認識過去勤務債務および未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額を退職給付に係る負債として計上し（旧基準二 1 本文）、貸借対照表において退職給付に係る負債を計上するにあたっては、当該負債は原則として「退職給付引当金」の科目をもって計上する（旧基準四 1）とされてきた。ただし、年金資産については、その額が企業年金制度に係る退職給付債務に当該企業年金制度に係る未認識過去勤務債務および未認識数理計算上の差異を加減した額を超える場合には、当該超過額を退職給付債務から控除することはできないものとし、「前払年金費用」として処理するものとされてきた（旧基準二 1 ただし書き）。

しかし、平成 24 年に公表された「退職給付に関する会計基準」では、退職給付債務から年金資産の額を控除した額（これを「積立状況を示す額」と呼ぶ）を負債として計上し、年金資産が退職給付債務を超える場合には、資産として計上することとされた（本会計基準第 13 項）。ただし、複数の退職給付制度を採用している場合において、ひとつの退職給付制度に係る年金資産が当該退職給付制度に係る退職給付債務を超えているときでも、当該年金資産の超過額を他の退職給付制度に係る退職給付債務から控除してはならないので（本会計基準注解 1）、注意を要する。

上記の「積立状況を示す額」の表示方法についてであるが、負債となる場合は「退職給付に係る負債」等の適当な科目をもって固定負債に計上し、資産となる場合は「退職給付に係る資産」等の適当な科目をもって固定資産に計上する（本会計基準第 27 項）。これを受ける形で連結財務諸表規則（連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則）では、「退職給付に係る負債」については固定負債において区分表示が求められ（同第 38 条第 6 号）、「退職給付に係る資産」については固定資産の投資その他の資産において区分表示が求められている（同第 30 条第 4 号）。同じく様式第四号でも、「退職給付に係る負債」については固定負債の区分において、負債性引当金の後に、「退職給付に係る資産」については固定資産の投資その他の資産の区分において、長期貸付金と繰延税金資産の間に掲記されることが示されている。

また、上記の連結財務諸表とは異なり、個別財務諸表においては、「当面の間」、個別貸借対照表に負債として計上される額については「退職給付引当金」の科目をもって固定負債に計上し、資産として計上される額については「前払年金費用」等の適当な科目をもって固定資産に計上される（本会計基準第 39 項（3））。これを受ける形で財務諸表等規則（財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則）では、退職給付引当金その他当該引当金の設定目的を示す名称を付した科目をもって掲記しなければならない（同第 52 条第 1 項第 6 号および第 3 項）、「前払年金費用」については投資その他の資産の範囲に属するものとされ（同第 31 条第 4 号）、いずれも区分表示が求められている（同第 32 条第 12 号）。同じく様式第五号でも、退職給付引当金は、固定負債の区分において繰延税金負債の次に、前払年金費用は、固定資産の投資その

他の資産の区分において、長期前払費用と繰延税金資産の間に掲記されることが示されている。

新しい退職給付会計基準を早期適用した 35 社の適用初年度における第 1 四半期の連結財務諸表（連結貸借対照表）では、全社が「退職給付に係る負債」（連結財務諸表を作成していない 2 社は個別財務諸表（貸借対照表）で「退職給付引当金」を計上しているが、「退職給付に係る資産」を計上していた会社は、野村総研（613 百万円）と北海道電力（83 百万円）の 2 社だけであった。

6.2 「退職給付に係る負債」の増減分析

新しい退職給付会計基準を早期適用した会社の適用初年度における第 1 四半期の連結貸借対照表では、第 1 四半期末時点（平成 25 年 6 月 30 日時点）での「退職給付に係る負債」の額が示されているが、それと比較表示しているのは、前連結会計年度末時点（平成 25 年 3 月 31 日時点）での数値となる。ここで、今回の退職給付会計基準の適用にあたっては遡及適用を行わない（本会計基準第 37 項）ため、前期末の「退職給付引当金」が修正されることなくそのまま記載されている。

そこで、早期適用に踏み切った 35 社の前連結会計年度末の「退職給付引当金」、適用初年度の第 1 四半期連結会計期間末の「退職給付に係る負債」および後者の前者に対する増減率等を個別に確認した結果は下記の表 7 のとおりとなる。

表 7 早期適用会社ごとの前連結会計年度末の「退職給付引当金」、適用初年度の第 1 四半期連結会計期間末の「退職給付に係る負債」および後者の前者に対する増減率等

（単位：百万円）

No.	会 社 名	前連結会計年度末の 「退職給付引当金」 (A)、()は負債合計に 占める「退職給付引当金」 の比率(%)	適用初年度の第 1 四半 期連結会計期間末の 「退職給付に係る負債」 (B)、()は負債合計に 占める「退職給付に係る負債」 の比率(%)	増減率 (B)-(A) ÷ (A) (%)△はマイナスを 示す
1	シンクレイヤ	1,291 (20.53)	1,409 (26.25)	9.14%
2	日本サード・パーティー	476 (38.39)	334 (34.15)	△29.76%
3	味の素	28,796 (7.20)	72,644 (16.09)	152.27%
4	日清食品ホールディングス	7,496 (5.72)	9,627 (7.56)	28.43%
5	野村総合研究所	17,964 (12.71)	19,137 (14.49)	6.53%
6	参天製薬	3,664 (10.62)	6,078 (17.34)	65.88%
7	伊藤忠テクノソリューションズ	575 (0.55)	570 (0.61)	△0.86%

8	東海ゴム工業（現在は、住友理工に社名変更）	4,257 (2.82)	6,268 (3.34)	47.24%
9	LIXIL グループ	12,749 (1.42)	18,359 (1.99)	44.00%
10	鉾研工業	641 (13.58)	571 (11.27)	△10.85%
11	デンソー	197,248 (12.70)	202,274 (12.53)	2.55%
12	日東電工	19,757 (7.91)	40,285 (14.93)	103.90%
13	川崎重工業	62,300 (5.58)	106,491 (8.80)	70.93%
14	島津製作所	13,916 (10.97)	23,766 (17.86)	70.78%
15	ヤマハ	41,148 (25.56)	44,386 (26.90)	7.87%
16	長瀬産業	10,283 (4.13)	12,947 (5.15)	25.91%
17	みちのく銀行	3,029 (0.16)	5,697 (0.28)	88.08%
18	MS&AD インシュアランス グループホールディングス	111,130 (0.80)	※159,144 (1.15)	43.21%
19	T&D ホールディングズ	59,249 (0.46)	58,475 (0.45)	△1.31%
20	九州電力	163,875 (4.13)	89,273 (2.28)	△45.52%
21	北海道電力	46,706 (3.18)	36,280 (2.42)	△22.32%
22	因幡電機産業	13 (0.02)	13 (0.02)	±0%
23	日立化成	17,111 (10.40)	22,013 (12.95)	28.65%
24	日立金属	22,573 (8.02)	30,695 (10.53)	35.98%
25	日立建機	8,913 (1.30)	13,387 (2.01)	50.20%
26	日立工機	2,976 (8.65)	7,008 (18.14)	135.48%
27	日立国際電気	18,001 (26.72)	30,173 (39.90)	67.62%
28	クラリオン	10,126 (10.61)	11,273 (11.34)	11.33%
29	日立メディコ	11,859 (14.29)	16,751 (20.29)	41.25%

30	日立ハイテクノロジーズ	26,535 (15.94)	56,932 (28.97)	114.55%
31	日立キャピタル	4,469 (0.28)	10,157 (0.53)	127.28%
32	日立物流	16,608 (8.33)	29,105 (13.79)	75.25%
33	日立機材	1,400,156 千円 (21.58)	1,248,367 千円 (19.89)	△10.84%
34	川重冷熱工業	2,225 (25.89)	2,424 (28.03)	8.94%
35	ハウス オブ ローゼ	704 (21.74)	824 (20.77)	16.94%

(出所) 早期適用各社の平成26年3月期第1四半期報告書を基に筆者作成

※ 「△」印は、マイナスを意味する。

※ No.18 の MS&AD インシュアランスグループホールディングスは、未認識の項目については早期適用していないので、「退職給付引当金」の残高になる。また、No.34 の川重冷熱工業と No.35 のハウス オブ ローゼの両社は、連結子会社が存在していないため連結財務諸表を作成していない。したがって、すべて個別財務諸表の数値であり、かつ「退職給付引当金」の残高を示している。

早期適用会社35社のうち「退職給付に係る負債」が増加した会社は27社(77.1%)、逆に減少した会社は7社(20%)、変わらずが1社(2.9%)であった。このため、増加した会社の方が減少した会社のおよそ4倍を占めていることとなるが、第1四半期会計期間において退職給付費用が発生していることや事業主からの拠出、あるいは退職給付の支払いなど様々な要因によって増減することになるので、そのすべてが新しい退職給付会計基準の適用による影響と断じることはできない。しかしながら、増加した会社の約半数にあたる12社が50%超の増加率であることに鑑みれば、新退職給付会計基準適用が少なからず影響を及ぼしているものと推察される。一方で、減少した会社7社は、すべて50%未満の減少率にとどまっている。

また、「退職給付に係る負債」(または「退職給付引当金」)の負債の合計額に対する比率をも比較してみると、35社中26社(74.3%)で上昇しており、「退職給付に係る負債」または「退職給付引当金」が負債全体の中で占めるウエートが高くなっていることが裏付けられた。

(以下、次号に続く)

【参考文献】

『週刊経営財務』編集部(2013)「改正退職給付基準の早期適用は35社」『週刊経営財務』第3,130号(平成25年9月16日)、税務研究会, pp.2.

前田 啓(2013)「新退職給付会計基準の早期適用事例分析」『週刊経営財務』第3,130号(平成25年9月16日)、税務研究会, pp.28-14.

増子敦仁（2014）「転換点に立つ退職給付会計」『企業会計』第66巻第6号，中央経済社，pp.91-96
八木原栄二・中村真二（2012）「退職給付に関する会計基準」の策定に伴う財務諸表等規則等の改正
について」『企業会計』第64巻第12号，中央経済社，pp.130-137.

International Accounting Standards Board(2011) *International Accounting Standards No.19
Employee Benefits*, IFRS Foundation. (企業会計基準委員会監訳『国際財務報告基準
(IFRS)2013』IAS第19号「従業員給付」,中央経済社)

【参考資料】

新退職給付会計基準早期適用全35社の平成26年3月期第1四半期報告書（「金融商品取引法に基づ
く有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム」(EDINET: Electronic Disclosure
for Investors' NETwork) より閲覧)

(2015年9月4日受理)