

重畳的債務引受の場合の処理

1. 審議理由

新組織移行後、機構は、会社から引き受ける新設、改築、修繕又は災害復旧に要する費用に係る債務の限度額の範囲内で、会社が当該高速道路の新設、改築、修繕又は災害復旧に要する費用に充てるために負担した債務を引き受けることとなっている(機構法 15 条)。当該債務引受について会計処理を検討する必要がある。

2. 事務局案

機構が会社から道路資産とともに債務引受を行う際、重畳的債務引受となる場合は、機構は引受債務額を負債計上し、会社は当該金額を注記する。

3. 採用理由

当該債務引受が重畳的債務引受と考えられる場合、金融商品会計基準によれば、機構による債務引受が重畳的債務引受であり、原債務者である会社が第一次債務者の地位から免責されない場合には、金融負債の消滅を認識することが出来ない。

しかし、次の理由により、機構は引受債務額を負債計上し、会社は当該金額を注記する方法が妥当と考える。

- (1) 債務とともに求償権を計上するのであれば、資産・負債とも貸借対照表に計上する実益に乏しいため、注記による開示で足りると考えられること。
- (2) 金額は巨額にのぼることが想定され、債務とともに求償権の計上を求めることは、いたずらに、会社の債権と債務が両膨らみとなること。
- (3) 施行法 16 条 1 項により会社及び機構が連帯して弁済の責めに任ずる開始時の債務引受について、債務額のうち、自らの負担額を負債に計上し、負担額を超える金額は注記するとしたこと(骨子 . 2 . (4))との整合を図ること。

[参考]

1. 金融商品会計基準による重畳的債務引受の取り扱い。

金融負債の消滅の認識要件が、金融負債の契約上の義務を履行したとき、義務が消滅したとき又は第一次債務者の地位から免責されたときは、当該金融負債の消滅を認識しなければならないとされている(金融商品に係る会計基準 第二、二、2)。重畳的債務引受の場合、原債務者は第一次債務者の地位から免責されることとはならないため金融負債の消滅を認識できない。

金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書

3. 金融負債の消滅の認識要件

金融負債については、当該金融負債の契約上の義務を履行したとき、契約上の義務が消滅したとき又は契約上の第一次債務者の地位から免責されたときに、その消滅を認識することとした。したがって、債務者は、債務を弁済したとき又は債務が免除されたときに、それらの金融負債の消滅を認識することとなる。

第一次債務を引き受けた第三者が倒産等に陥ったときに二次的に責任を負うという条件の下で、債務者が金融負債の契約上の第一次債務者の地位から免責されることがある。この場合には、財務構成要素アプローチにより当該債務に係る金融負債の消滅を認識し、その債務に対する二次的な責任を金融負債として認識することとなると考えられる。

金融商品に係る会計基準

第二 金融資産及び金融負債の発生及び消滅の認識

二 金融資産及び金融負債の消滅の認識

2. 金融負債の消滅の認識要件

金融負債の契約上の義務を履行したとき、義務が消滅したとき又は第一次債務者の地位から免責されたときは、当該金融負債の消滅を認識しなければならない。

2. 会社分割の場合の取り扱い。

(1) 法的性格: 重畳的債務引受

(2) 会計処理: 債務額のうち、自らの負担額を負債に計上し、負担額を超える金額は注記する。

(3) 理由

「債務とともに求償権を計上するのであれば、資産・負債とも貸借対照表に計上する実益に乏しいため、注記による開示で足りるとする考え方がある。」(研究報告第7号、第111項)。

「金額は巨額にのぼることも想定され、債務とともに求償権の計上を求めることは、いたずらに、債権と債務が両膨らみとなること及び会社分割が承継会社と分割後の分割会社の債務履行の見込みがあることを前提としていることにかんがみ、自らが負担する額を超えて貸借対照表に計上する実益に乏しいと考えられること」(研究報告第7号、第111項)。

(4) 手当

「…、研究報告では、法務省とも打合せをしまして、法務省の方で注記することを手当てするというので、契約上、債務を負う方が計上すればよいという方向で書かかれています、」(企業会計審議会第12回第一部会議事録(平成13年9月14日(金)開催) 伊藤参考人の発言)とあるが、最終的に法務省の方での注記の手当てはされていない。

現在の根拠としては、日本公認会計士協会の研究報告のみである。

< 会計制度委員会研究報告第7号 > 会社分割に関する会計処理

法定有限連帯責任に伴う債務の取扱い

89. 分割会社の債務のうち、個別催告を受けなかった債権者に対するものについては、分割契約書等において、弁済の責めを負わないとされた分割当事会社(分割会社又は承継会社)も、その弁済の責めを負うとされている(商法第374条の10第2項、同第374条の26第2項)(分社型で分割後も分割会社に対して債権を有するものを除く。)。ただし、この責任は、分割会社においては分割日において有する財産の価額がその限度とされ、承継会社においては分割により承継した財産の価額がその限度とされている。この責任は、商法が債権者保護のために創設した法定責任であり、いわゆる不真正連帯債務と解されている。

分割当事会社が、ともに、商法の定めにより責任を負うとされた債務のうち、分割会社において負債として計上されていたものについては、分割会社及び承継会社の双方が認識すべき債務であるが、分割会社及び承継会社は、いずれも自らの負担部分を超える額については注記によることができるものとする。

法定有限連帯責任に伴う債務

111. 法定有限連帯責任に伴う債務については、債務として計上するとともに、分割契約書等において弁済の責任がないものについては求償権を資産に計上するという考え方と債務とともに求償権を計上するのであれば、資産・負債とも貸借対照表に計上する実益に乏しいため、注記による開示で足りるとする考え方がある。債務者が催告を受けられない場合には、債務者の任務懈怠によるもの以外に、例えば、無記名社債などのように事実上催告することが困難なものがある。後者の金額は巨額にのぼることも想定され、債務とともに求償権の計上を求めることは、いたずらに、債権と債務が両膨らみとなること及び会社分割が承継会社と分割後の分割会社の債務履行の見込みがあることを前提としていることにかんがみ、自らが負担する額を超えて貸借対照表に計上する実益に乏しいと考えられることから、本研究報告においては、注記による開示で足りるものとした。

企業会計審議会第12回第一部会議事録(平成13年9月14日(金)開催)

伊藤参考人

「法定有限連帯責任を伴う債務。債務は、分割会社に残るか、承継会社に移転するか、いずれか分割契約書で明らかにするわけですが、債権者との法律関係では、分割契約書で分割当事者間で弁済の責めを負わないとされた側も、債権者に個別催告を行わない限り連帯して債務を負うこととされております。個別催告をすべて行うのは実務上、非常に困難だということですので、連帯債務になります。そうしますと、金融商品の会計基準及びその実務指針の考え方に基づきますと、当該債務を両社で計上するということになります。研究報告では、法務省とも打合せをしまして、法務省の方で注記することを手当てするということで、契約上、債務を負う方が計上すればよいという方向で書かかれていますが、法律の考え方とそれをどう会計処理すべきか、この点について明らかにしていただきたいという趣旨です。」