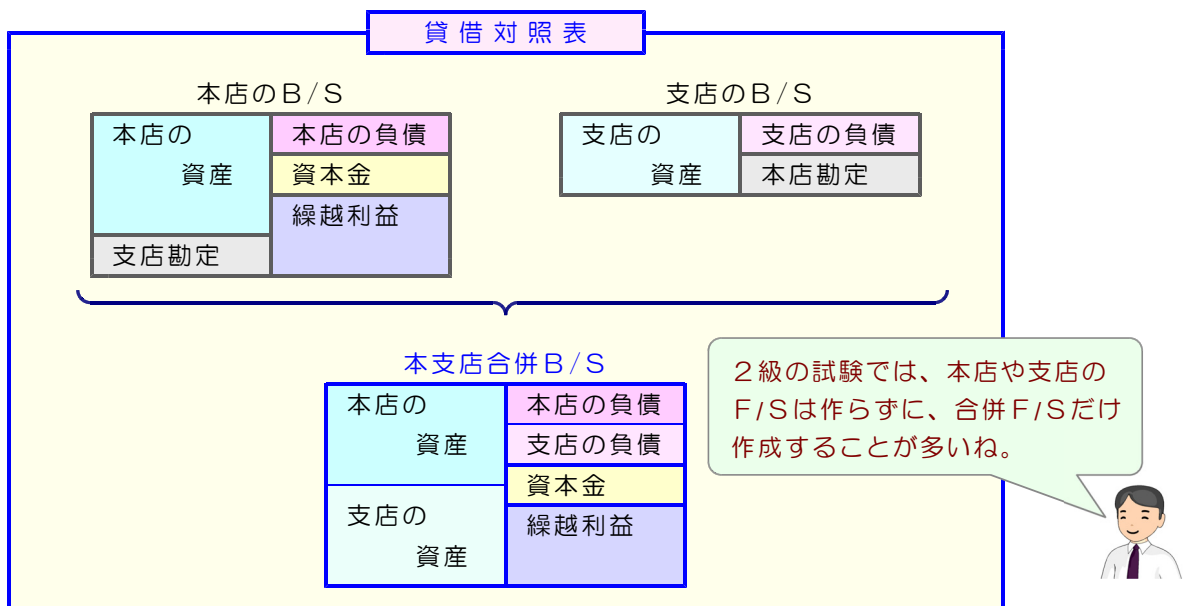
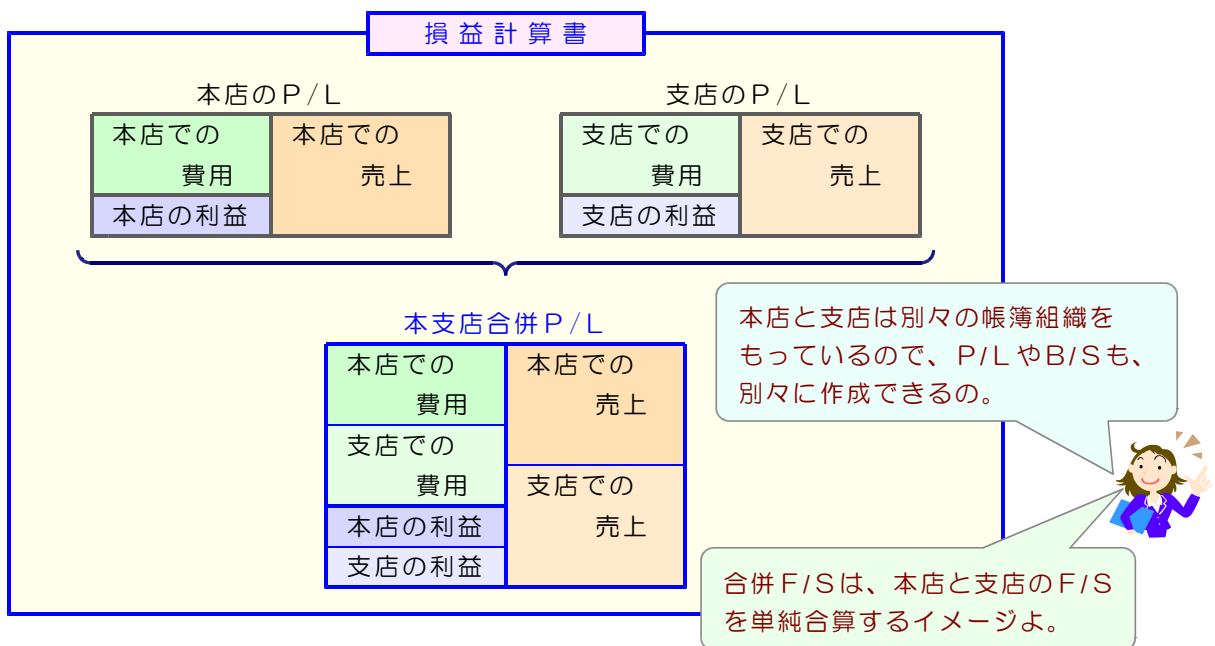


第4章 本支店会計

本支店会計は、本店の他に支店をおく事業形態で採用されている会計です。日商2級では、3回に1回程度の出題頻度ですが、日商1級や会計士試験では、本支店会計の発展形態である連結会計が最頻出分野になります。ここでは、そのベースとなる本支店会計について学習します。

1. 総論

本支店会計の構造を理解するための、簡単なイメージ図です。



2. 本店勘定と支店勘定

本店と支店のB/Sには、それぞれ「支店勘定」と「本店勘定」が登場します。これらは、後述する未達事項の処理を終えた段階で、貸借は逆になりますが金額は必ず一致し、合併B/Sを作成する際に必ず相殺消去します。

ここでは、「支店勘定・本店勘定」がもつ3つの意味について検討します。

2-1 「支店勘定・本店勘定」の意味 ① ～ 出資と元入れ

1級の先取りになりますが、連結会計と比較してみましょう。

たとえば、親会社Pが子会社Sを設立するにあたって、子会社Sに10万円の資本拠出を行った場合、親会社Pは次のような仕訳を行います。

(親会社)	(借) S社株式	100,000	(貸) 現金	100,000
-------	----------	---------	--------	---------

この支出は、「10万円は返さなくていいけど、出資に見合うだけ配当を出してね。」という趣旨で行われており、当該出資の証（あかし）として、借方に「S社株式」を計上しています。

支店を設立する際にも、本店が支店に対し資金を拠出します。たとえば、支店設立のために、10万円の拠出を行った場合には次のような仕訳を行います。

(本店)	(借) 支店	100,000	(貸) 現金	100,000
------	--------	---------	--------	---------

従って、支店勘定（借方残）の第1の意味は、「支店に対する出資」といえます。

では、支店側からも検討してみましょう。

たとえば、子会社Sが10万円の資本拠出を受けた場合、子会社は次のような仕訳を行います。

(子会社)	(借) 現金	100,000	(貸) 資本金	100,000
-------	--------	---------	---------	---------

支店を設立する際にも、本店が支店に対し資金を拠出します。たとえば、支店設立のために、10万円の拠出を行った場合、支店は次のような仕訳を行います。

(支店)	(借) 現金	100,000	(貸) 本店	100,000
------	--------	---------	--------	---------

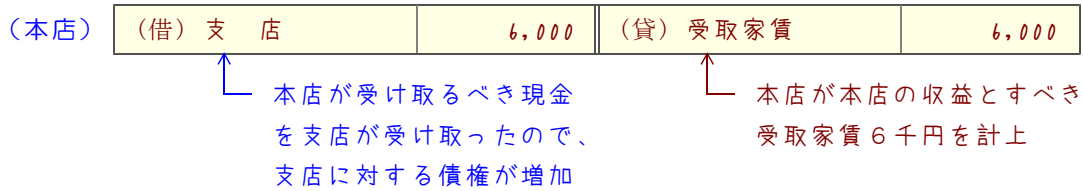
従って、本店勘定（貸方残）の第1の意味は、「本店からの元入れ」といえます。



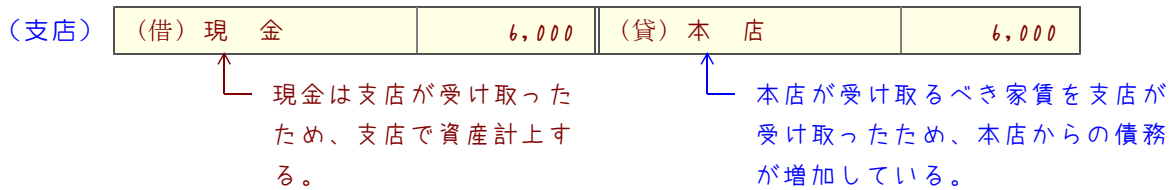
まず、
本店の支店勘定は、「支店に対する出資」、
支店の本店勘定は、「本店からの元入れ」
って意味があるのね。

2-2 「支店勘定・本店勘定」の意味 ② ～ 債権と債務

次に、本支店間で費用や収益の付け替えを行う場合に、支店勘定や本店勘定を用います。たとえば、本店が第3者にアパートの貸し付けを行っていて、その家賃6,000円を支店が受け取った場合、本店及び支店では、それぞれ次のような仕訳を行います。



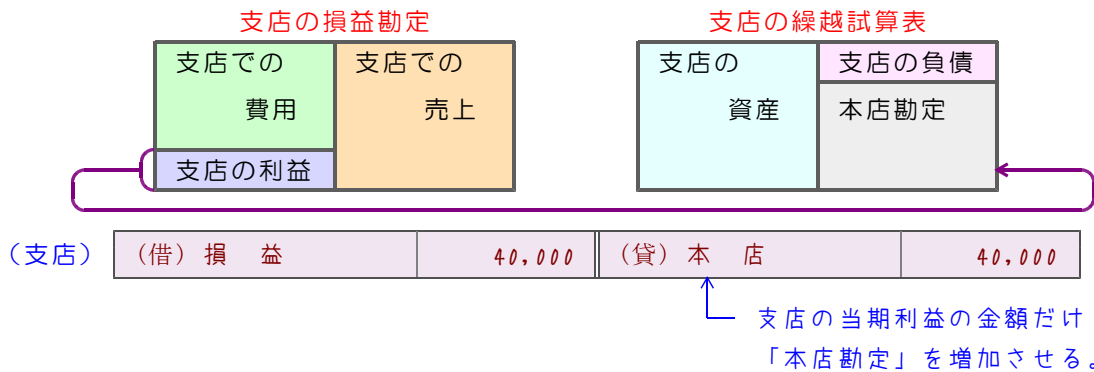
従って、支店勘定（借方残）の第2の意味は、「支店への債権」といえます。



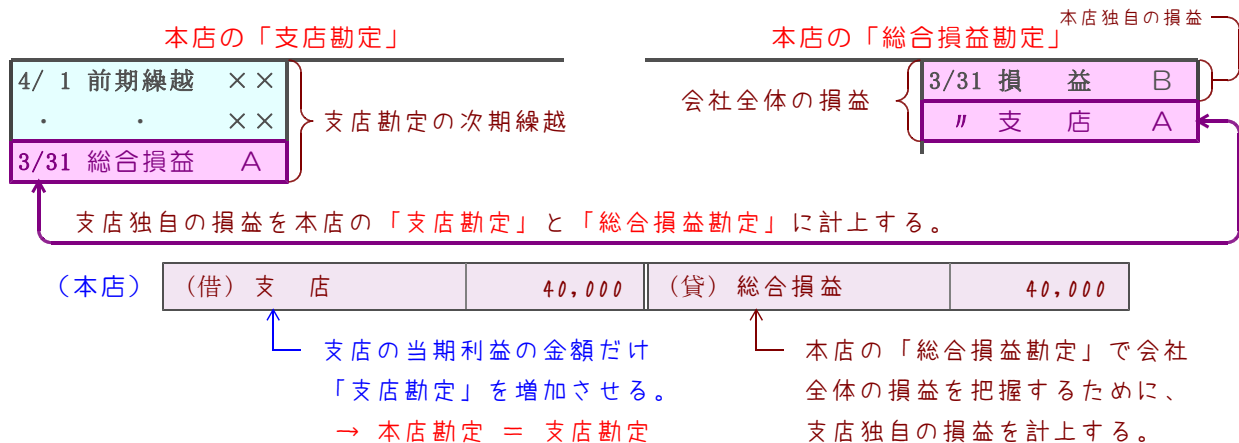
従って、本店勘定（貸方残）の第2の意味は、「本店からの債務」といえます。

2-3 「支店勘定・本店勘定」の意味 ③ ～ 支店の繰越利益

ここは、支店から先に検討した方がわかりやすいです。たとえば、当期の支店利益が4万円あった場合、支店の資産も純額で4万円増加することになりますが、支店は資本金勘定や繰越利益勘定をもたないため、同じB/S貸方項目の本店勘定（貸方残）を増加させます。



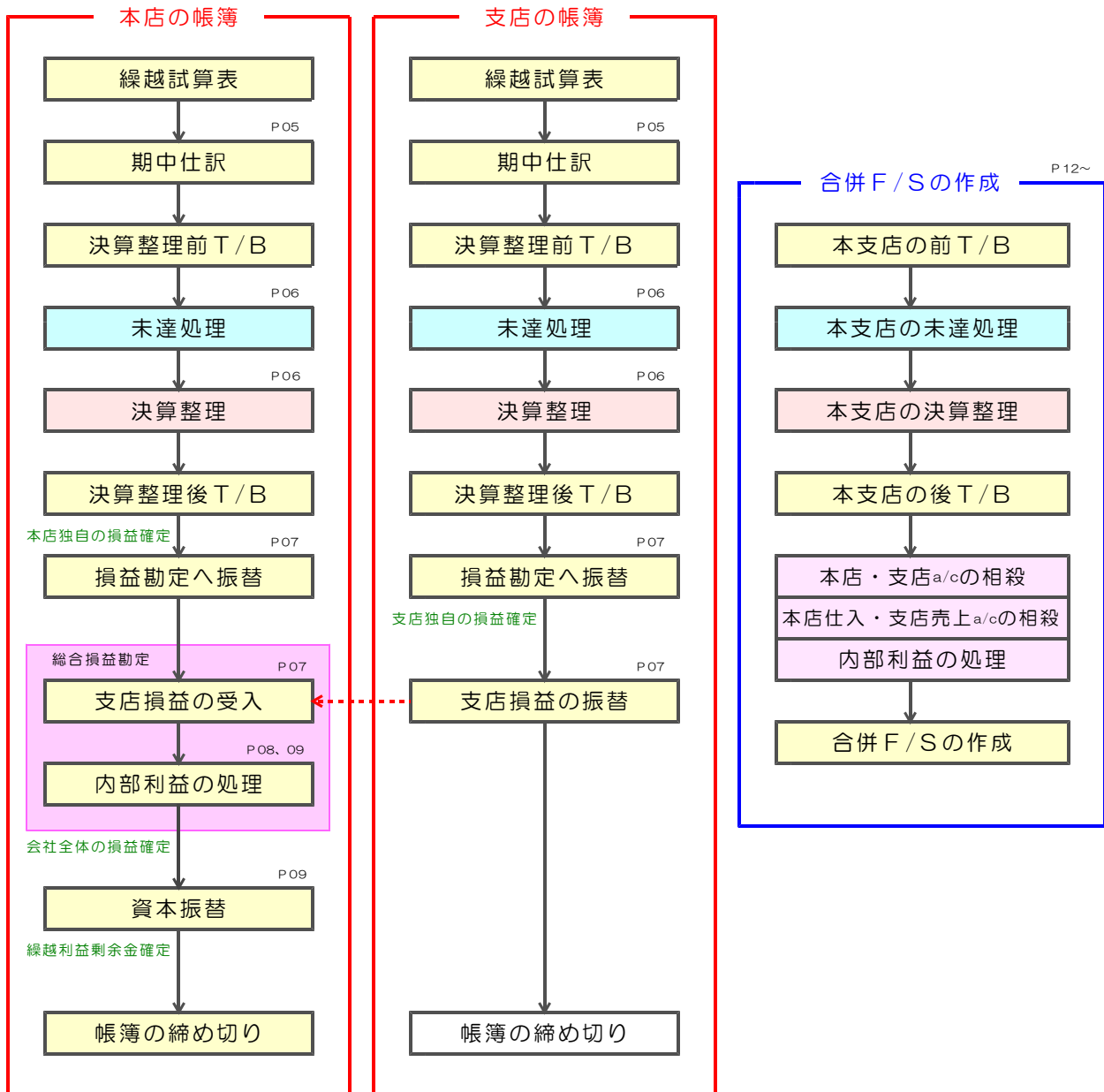
本店では、支店の利益を総合損益勘定に計上するとともに、同額だけ支店勘定を増加させます。



従って、本店勘定や支店勘定には、支店の繰越利益が含まれていることになります。

3. 本支店会計一巡

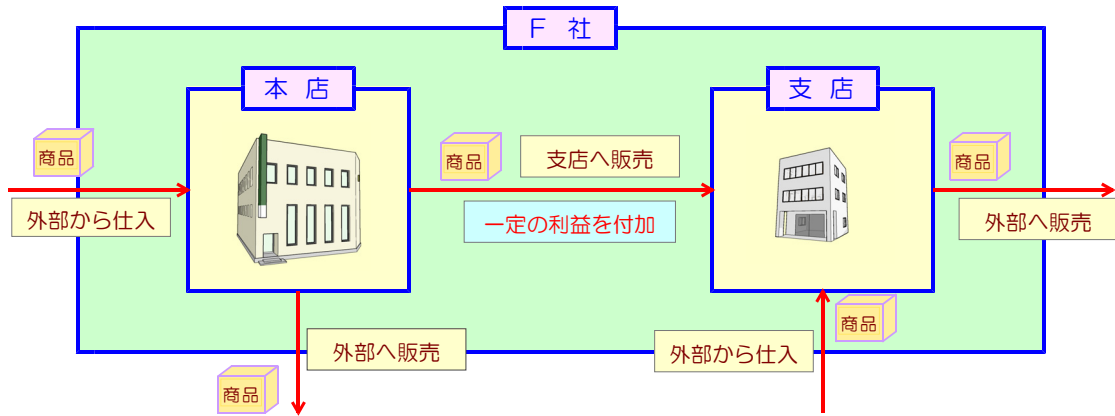
本支店会計では、本店と支店の帳簿をもとに、会計責任者が本支店合併財務諸表（合併F/S）を作成します。財務諸表自体は帳簿でないため、合併F/Sの作成も帳簿外で行われることとなります。この関係を図示すると以下のようになります。



2級の第3問で出題される本支店会計は、その多くが「合併F/S」の作成です。従って、本店及び支店がそれぞれ行っている帳簿上の処理も重要ですが、「合併F/S」の作成に多くの学習時間を割くようにして下さい。

3-1 期中仕訳

本支店会計は、2級の本試験では、第3問の40分問題として出題されます。その際、本店と支店が1つずつで、本店は外部から仕入れた商品を外部と支店に販売し、支店は本店と外部から仕入れた商品を外部に販売する、という前提が一般的です。そして、本店が支店に商品を販売するときに、一定の内部利益を付加して販売します。これを図示すると以下の様になります。



本支店会計では、本店と支店の会計がそれぞれ独立しているため、外部との取引は今まで学習したものと同じになります。従って、ここでは、本支店会計特有の本支店間取引に関連する仕訳について重点的に学習します。

① 本店は、商品A 10,000円に20%の内部利益を付加して、支店に販売した。

(本店の仕訳)

支店	12,000	支店売上	12,000
----	--------	------	--------

(支店の仕訳)

本店仕入	12,000	本店	12,000
------	--------	----	--------

※ 支店売上と本店仕入は、合併損益計算書を作る段階で、相殺消去されます。

本店の後T/B		支店の後T/B		合併P/L	
仕入	支店売上	本店仕入	売上	仕入	売上
10,000	12,000	12,000	15,000	10,000	15,000
				利益	5,000

※ この相殺消去を行わないと、現実の企業活動より大きく見せることになってしまいます。

本店の後T/B		支店の後T/B		合併P/L	
仕入	支店売上	本店仕入	売上	仕入	売上
10,000	12,000	12,000	15,000	22,000	27,000
				利益	5,000

② 本店は、支店の営業費 8,000円を立替払いした。

(本店の仕訳)

支店	8,000	現金	8,000
----	-------	----	-------

(支店の仕訳)

営業費	8,000	本店	8,000
-----	-------	----	-------

③ 本店は、支店の売掛金 5,000円を回収した。

(本店の仕訳)

現金	5,000	支店	5,000
----	-------	----	-------

(支店の仕訳)

本店	5,000	売掛金	5,000
----	-------	-----	-------

3-2 未達取引の処理

本店及び支店の両方で仕訳が必要な取引があったにもかかわらず、決算日までに、その連絡が一方に届いていない取引を未達取引といいます。未達取引については、期中に行われるべき取引仕訳を期末に行うこととなります。

① 支店は、本店の買掛金 4,000円を支払ったが、本店に未達である。

(本店の仕訳)

買掛金	4,000	支店	4,000
-----	-------	----	-------

(支店の仕訳)

仕訳なし			
支店では次の仕訳が記帳済みとなっています。			
本店	4,000	現金	4,000

② 本店から支店へ現金 9,000円を送金したが、支店に未達である。

(本店の仕訳)

仕訳なし			
本店では次の仕訳が記帳済みとなっています。			
支店	9,000	現金	9,000

(支店の仕訳)

現金	9,000	本店	9,000
----	-------	----	-------

③ 支店は、本店の営業費 3,000円を立替払いしたが、本店に未達である。

(本店の仕訳)

営業費	3,000	支店	3,000
-----	-------	----	-------

(支店の仕訳)

仕訳なし			
支店では次の仕訳が記帳済みとなっています。			
本店	3,000	現金	3,000

④ 本店から支店へ商品 6,000円を発送したが、支店に未達である。

(本店の仕訳)

仕訳なし			
本店では次の仕訳が記帳済みとなっています。			
支店	6,000	支店売上	6,000

(支店の仕訳)

本店仕入	6,000	本店	6,000
------	-------	----	-------

3-3 決算整理仕訳

本支店会計を採用することで、新たに必要となる固有の決算整理仕訳はありません。ここでは、未達取引の論点を含む棚卸資産に関する決算整理仕訳について確認します。

本店： 期首帳簿棚卸高	7,000円	期末帳簿棚卸高	5,000円
支店： 期首帳簿棚卸高	6,000円	期末帳簿棚卸高	3,000円 (未達商品は含まれない)
(注) 本店から支店へ商品 600円を送付したが、これが支店に未達である。			

(本店の仕訳)

仕入	7,000	繰越商品	7,000
繰越商品	5,000	仕入	5,000

(支店の仕訳)

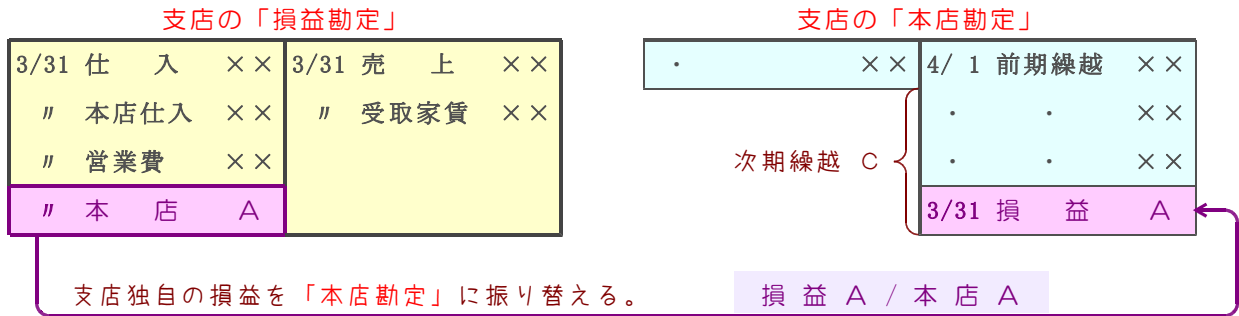
仕入	6,000	繰越商品	6,000
繰越商品	3,600	仕入	3,600

※ 帳簿上の決算整理仕訳は、内部利益を含んだ金額のみで良い。

3-4 決算振替仕訳

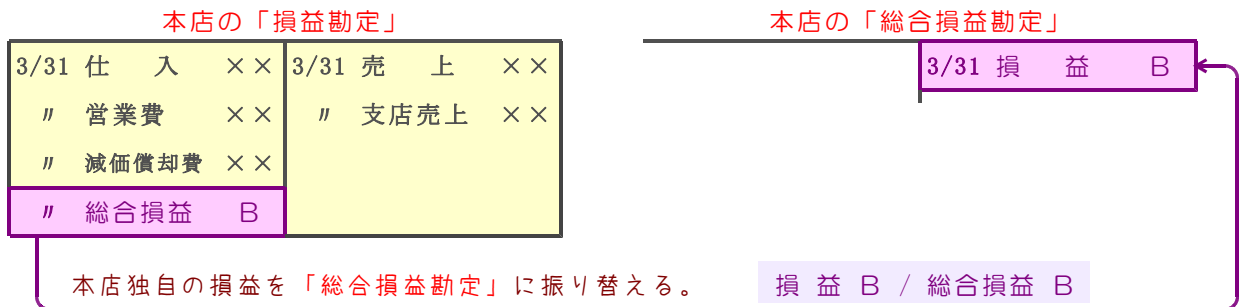
(1) 支店において、「損益勘定」を作成し、支店独自の損益を「本店勘定」に振替える。

支店では、まず、費用・収益に属する勘定について、損益勘定に振り替えます（決算振替仕訳）。損益勘定の貸借差額が「支店独自の損益」です。次に、支店には「資本金勘定」や「繰越利益勘定」がないため、支店独自の損益をB/S項目である「本店勘定」に振替えます。



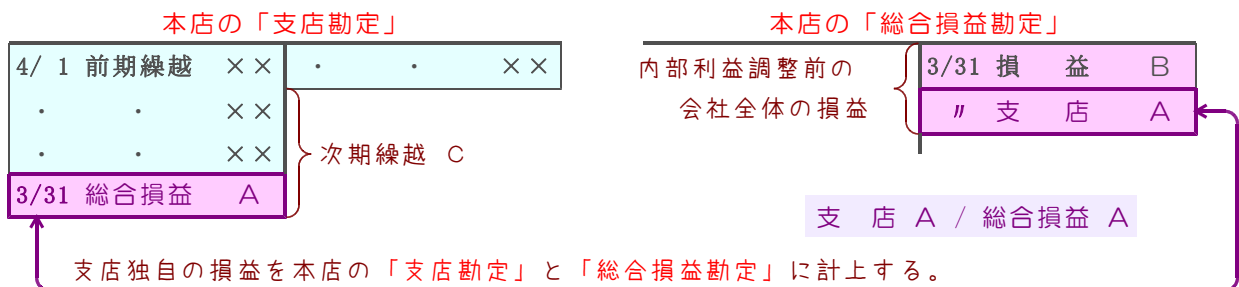
(2) 本店において、「損益勘定」を作成し、本店独自の損益を「総合損益勘定」に振替える。

本店でも損益勘定を作成し、その貸借差額として、「本店独自の損益」を把握します。支店では「本店勘定」に振り替えましたが、本店では、会社全体の損益を把握する必要があるため、「本店独自の損益」は、「支店勘定」ではなく「総合損益勘定」に振替えます。



(3) 本店において、支店独自の損益を「支店勘定」と「総合損益勘定」に受け入れる。

本店では、「総合損益勘定」で会社全体の損益を把握するため、「支店独自の損益」を支店から教えてもらい、「総合損益勘定」に計上します。



本店の「支店勘定」を「支店独自の損益」の金額だけ増加させるのは、支店の「本店勘定」に「支店独自の損益」が振替えられているため、本店の「支店勘定」にも「支店独自の損益」を振替えないと、「本店勘定」と「支店勘定」をバランスさせることができないためです。

3-5 本店の「総合損益勘定」において、内部利益の調整を行う。

本支店会計を導入している会社では、本店と支店を独立した利益責任単位と考えています。このため、本店が支店に商品を積送する場合も、本店は一定の利益を付して販売するのが一般的です。このとき、本店及び支店では、次のような会計処理を行います。

本店は、商品Aを3,000円で仕入れ、これに20%の内部利益を付加して、支店に販売した。

(本店の仕訳)				(支店の仕訳)			
支店	3,600	支店売上	3,600	本店仕入	3,600	本店	3,600

(1) 本店から3,600円で仕入れた商品を支店が外部に5,000円で販売していた場合

会社全体と会社外部との関係で考えると、3,000円で仕入れた商品を5,000円で販売しているため、会社全体の利益は2,000円のはずです。従って、合併P/Lは次のようになります。

合併P/L

売上原価	3,000	売上	5,000
会社全体の利益 2,000			

ここで、下に示したように、帳簿上で把握される本店独自の利益600円と支店独自の利益1,400円の合計は2,000円となっており、合併P/Lの会社全体の利益2,000円と一致しています。従って、帳簿上、何ら調整を行う必要はありません。

本店の損益勘定		支店の損益勘定	
仕入	3,000	本店仕入	3,600
支店売上	3,600	売上	5,000
本店独自の利益 600		支店独自の利益 1,400	

→ 支店に期首及び期末の在庫がない場合には、内部利益の調整は不要です。

(2) 本店から3,600円で仕入れた商品を外部に販売しておらず、期末在庫としていた場合

会社全体と会社外部との関係で考えると、3,000円で仕入れた商品が未販売のまま会社在庫となっているため、会社全体の利益は0円、期末商品は3,000円のはずです。従って、合併F/Sは、次のように作成されます。

合併P/L		合併B/S	
売上原価	0	繰越商品	3,000
売上	0		
会社全体の利益 0			

ところが、下に示したように、帳簿上では、本店独自の利益が600円、期末の繰越商品が3,600円となっているため、内部利益の調整を行う必要があります。

本店の損益勘定		支店の繰越商品勘定	
仕入	3,000	期末在高	3,600
支店売上	3,600		
本店独自の利益 600			

会社全体と会社外部との関係では利益が生じていないにもかかわらず、帳簿上生じている利益のことを「未実現利益」といい、会計ではこれを控除する仕訳を行います。

(本店の仕訳)

繰延内部利益控除	600	繰延内部利益	600
----------	-----	--------	-----

(支店の仕訳)

仕訳なし

この結果、総合損益勘定、及び棚卸資産関連の各勘定は、次のようになります。

本店の総合損益勘定

3/31 繰延内部利益控除	600	3/31 損益	600
会社全体の利益	0	〃 支店	0

会社の繰越残高試算表(一部)

繰越商品	3,600	繰延内部利益	600
		実質的な商品在高	3,000円

(3) 翌期の処理

先ほどの商品は、繰越商品 3,600円、及び繰延内部利益 600円という形で、帳簿上、翌期に繰り越されることとなります。そして、翌期において、この商品が外部に販売されたとすれば、会社全体と会社外部との関係で利益が生じたことになるため、帳簿上、繰り延べられていた利益 600円を実現させる必要があります。そこで、次のような仕訳を行います。ただし、実際にこの仕訳を行うのは、期末の決算振替仕訳の段階です。

(本店の仕訳)

繰延内部利益	600	繰延内部利益戻入	600
--------	-----	----------	-----

(支店の仕訳)

仕訳なし

さらに、本店が 4,000円で仕入れて、支店に 4,800円で販売した商品が期末時点で未販売のまま期末在庫になっていたとします。この場合、前期末と同様、期末商品に含まれる 800円の利益は、未実現であるため、次のような仕訳を行います。

(本店の仕訳)

繰延内部利益控除	800	繰延内部利益	800
----------	-----	--------	-----

(支店の仕訳)

仕訳なし

この結果、総合損益勘定、及び棚卸資産関連の各勘定は、次のようになります。

総合損益

3/31 繰延内部利益控除	800	3/31 損益	B
外部報告用の 会社全体の損益	}	〃 支店	A
		〃 繰延内部利益戻入	600

繰越残高試算表(一部)

繰越商品	4,800	繰延内部利益	800
------	-------	--------	-----

3-6 「総合損益」の残高から法人税等を控除した残額を繰越利益剰余金勘定に振替える。

本店の総合損益勘定

3/31 繰延内部利益控除	800	3/31 損益	B
〃 法人税等	××	〃 支店	A
〃 繰越利益剰余金	D	〃 繰延内部利益戻入	600

本店の繰越利益剰余金勘定

4/1 前期繰越	B
3/31 総合損益	D

(決算振替仕訳) 総合損益 D / 繰越利益剰余金 D

※ 最後に、B/S項目の各勘定を「次期繰越」という形で締め切ります。

次の資料に基づいて、本店及び支店が行う決算整理仕訳及び決算振替仕訳を示しなさい。

支店の帳簿棚卸高： 期首商品 3,600円 期末商品 4,800円

(注) 全て本店から仕入れた商品であり、本店は 20%の内部利益を付している。

(支店の決算整理仕訳)

仕 入	3,600	繰越商品	3,600
繰越商品	4,800	仕 入	4,800

(本店の決算振替仕訳)

繰延内部利益	600	繰延内部利益戻入	600
繰延内部利益控除	800	繰延内部利益	800

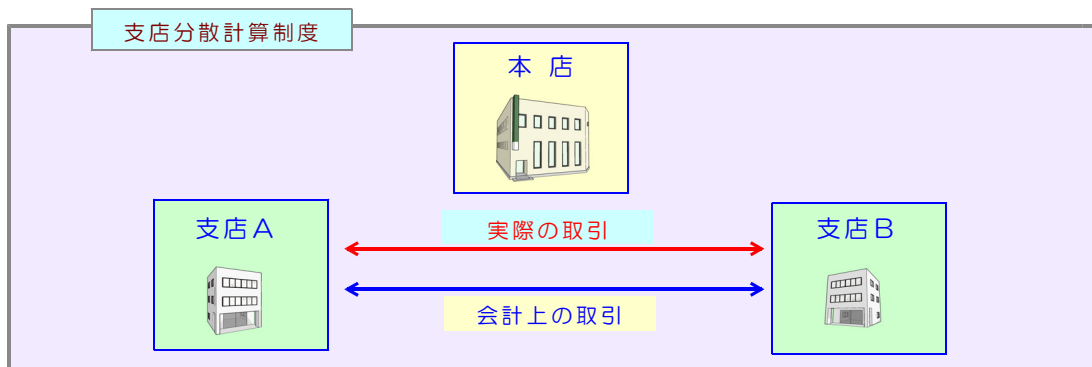
$\left\{ \begin{array}{l} \text{期首商品に含まれる内部利益} = 3,600円 \div 1.2 \times 0.2 = 600円 \\ \text{期末商品に含まれる内部利益} = 4,800円 \div 1.2 \times 0.2 = 800円 \end{array} \right.$

4. 支店が複数あるケース

支店が複数ある場合に、支店間の取引をどのように仕訳するかについては、「支店分散計算制度」と「本店集中計算制度」という2つの方法があります。内容は名称から想像できますが、「本店集中計算制度」は、やや難しく感じるかも知れません。なお、この論点は、第1問の仕訳問題として出題されたことがあります。

4-1 支店分散計算制度

支店分散計算制度では、支店間の取引については、支店間だけで仕訳を行います。下図のように、実際の取引と会計上の取引が一致しているため、理解しやすい方法ですが、支店間の取引について、本店の管理が不十分になる可能性があります。



① 支店Bは、支店Aへ300円の現金を送金した。

(支店Aの仕訳)

現金 300 / 支店B 300

(本店の仕訳)

仕訳なし

(支店Bの仕訳)

支店A 300 / 現金 300

② 支店Aは、支店Bの営業費600円を立替払いした。

(支店Aの仕訳)

支店B 600 / 現金 600

(本店の仕訳)

仕訳なし

(支店Bの仕訳)

営業費 600 / 支店A 600

③ 支店Aは、支店Bに商品800円を送付した。

(支店Aの仕訳)

支店B 800 / 支店B売上 800

(本店の仕訳)

仕訳なし

(支店Bの仕訳)

支店A仕入 800 / 支店A 800
