
日米における本支店会計の違い

籟 本 智 之

1. はじめに

簿記の講義を行うようになってから一年が経った。この一年で、簿記の指導が当初思っていたより厄介なものであることをいやと言うほど味わった。特に、本支店会計は教授するのが自分にとって難しかった。

そこで、本稿では、本支店会計をテキストの中でどのように扱っているのかを探る目的で、日米の簿記のテキストの比較を試みたい。本来、このような調査のためであれば、多数の簿記書等を比較しなければ一般性を損なうことになるが、数冊の文献を比較するだけでも意義はあるだろうと思われる。

比較の視点としては、1. 本支店会計のテキストにおける位置づけ、2. 本店から支店への商品引渡取引における仕訳方法、3. 内部利益の控除の仕訳方法、4. 精算表の作成方法の4つである。

2. 本支店会計の位置づけ

まず第一に、米国においては、本支店会計を上級の会計学テキストで扱い、しかもそういったテキストでは、連結会計を記述した後で本支店会計を記述している。これに対して、わが国では、簿記のテキストにおいて連結会計に触れるものはほとんどないが、本支店会計を扱っていないものはほとんどないと言える。もちろん、米国と日本では、会計学に関するテキストも異なっており、特に米国では日本ほど会計学と簿記の区別がない。したがって、日本の簿記のテキストにぴったりと対応するテキストは米国にはないといえるが、あえて言うならば、初級会計学のテキストが日本の簿記のテキストに相当するであろう。この違いは、たとえば大学でいつ本支店会計を学習するのかという違いになる。日本では、比較的早い時期に本支店会計を学習することになり、米国では上級生になってから本支店会計を学習することになる。しかも、日本では本支店会計を簿記の講義で学習した後、会計学ないしは財務諸表論といったやや専門的な講義の中で連結会計を扱うことになる。

本支店会計では、一つの法的な会計単位を複数の経済的会計単位に区分して、その後合併財務諸表を作成する。一方、連結会計では、それぞれ独立の法的な複数の会計単位を一つの経済的会計単位に合算して連結財務諸表を作成する。したがって、本支店会計も連結会計も、複数の会計単位の会計データを一つの会計データに合算して修正するという点では同じである。

こういった似た構造を持つ本支店会計と連結会計のどちらから学習し始めのかが、日本と米国とでは異なっているのである。異なると言うより、逆になっていると言える。

第二に、日本では見かけられないが、米国では本支店会計の章の最初で、販売代理店(Sales Agency)について記述している。そこでは、販売代理店と支店を比較した後で、販売代理店制度の場合は通常ことさらに異なる会計システムを必要としないが、支店を開設する場合には本店と区別した会計システムが必要となると記述している。おそらく米国では、販売代理店が相対的に多いからであろう。

3. 本支店間の商品の引渡取引

本店から支店に商品を引き渡したとき、日米では、仕訳上勘定科目が異なる。今、本店が原価¥1,000の商品に¥200の利益を加算して支店に引き渡したとする。この場合、日本では、次のように仕訳する。

(本店)

(借) 支店 1,200 (貸) 支店売上 1,200

(支店)

(借) 本店仕入 1,200 (貸) 本店 1,200

米国では、次のように仕訳する。

(本店)

(借) 支店 1,200 (貸) 支店売上 (Shipments to Branch) 1,000
内部利益 200

(支店)

(借) 本店仕入 (Shipments from Head Office) 1,200 (貸) 本店 1,200

このように、日本と米国とでは、本店での仕訳が異なっている。米国では、商品の原価を支店売上 (Shipments to Branch) 勘定で処理し、加算した利益を内部利益勘定で処理する¹⁾。もっとも、内部利益勘定は著者によって名称が異なり、Intracompany Inventory Profitとか Loading in Branch Inventoryとしている。

ここでは、Shipments to Branch勘定を支店売上勘定と訳したが、支店配送勘定とでも訳すべきであろう。なぜなら、Shipments to Branch勘定は支店への商品の「売上」ではなく、支店への商品の「引渡」を示す勘定だからである。Beamsは本店の売上原価を算定する上で、次のような表を示している [Beams, p.500]。

期首商品棚卸高	\$ 200,000
仕入高	2,000,000
Shipments to Branch	<u>(400,000)</u>
販売可能商品	1,850,000
期末商品棚卸高	<u>(250,000)</u>
売上原価	<u>\$ 1,600,000</u>

この表から、Shipments to Branch勘定は売上高を構成する勘定ではなく、売上原価を算

定する上での控除項目とされていることがわかる。

4. 内部利益の控除

日本では、本店から商品を引き渡したとき、その振替価格で本店では支店売上勘定に記入し、支店では本店仕入勘定に記入する。そして、本店から仕入れた商品が支店において期末時点で未販売であれば、そこに含まれる本店が加算した利益を未実現利益として控除する。控除の仕方には直接法と間接法がある。

これに対して、米国では前述したように、本店の支店売上勘定には原価で記入され、加算した利益は内部利益勘定に記入される。そして期末の内部利益勘定残高は、合併財務諸表を作成するために、相互対照勘定である支店売上勘定と本支仕入勘定の相殺消去に含められて、ともに消去される。

もし、本店から仕入れた商品が支店の期末商品棚卸高に含まれていれば、そこに含まれている内部利益を控除する。控除の方法は、日本の直接法で説明している。すなわち、精算表上、損益計算書に期末商品棚卸高が含まれていれば、

(借) 期末商品棚卸高 (P/L) XXX (貸) 商品 (B/S) XXX

という仕訳により、また損益計算書に期末商品棚卸高が含まれておらず売上原価だけが示されている場合には、

(借) 売上原価 (P/L) XXX (貸) 商品 (B/S) XXX

という仕訳によって、内部利益が控除される。

ところで、Griffin et al.は

「本支店間棚卸資産利益 (Intracompany Inventory Profit, 引用者注:内部利益のこと) 勘定の残高は、本店の貸借対照表上支店勘定からの控除項目として報告すべきである。(本店と支店の:引用者注)帳簿締切前の数値で作成される合併財務諸表では、本支店間棚卸資産利益 (内部利益:引用者注) 勘定は、支店売上勘定と本店仕入勘定の相殺消去の一部として消去されるので、精算表上現れない。」[Griffin et al., p.494]

と述べている。

内部利益勘定は本店の帳簿に記入されていて、相互対照勘定との消去は精算表で行われ本店の帳簿は修正しないわけであるから、每期内部利益勘定は増額されていく。内部利益勘定で示される利益は、支店で本店から仕入れた商品を販売すれば実現するわけであるから、内部利益勘定のまま本店の帳簿に残しておくという処理は問題があるのではなかろうか。未実現の内部利益は、Griffin et al.が言うように貸借対照表上支店勘定から控除すべきであるが、実現した内部利益は本店の決算時に帳簿上、支店損益勘定に振り返る必要があると思われる。もしくは、精算表上、過年度に実現した内部利益勘定は剰余金期首残高に振り替える必要があろう。

5. 精算表の作成

本支店会計においては、合併財務諸表を作成するために、精算表を用いることが多い。こ

の精算表も日本と米国とではかなり異なっている。米国での例を表1に掲げたが、まず剰余金計算書が含まれている。それから、米国では、本支店の個別財務諸表から精算表を作成している。そして、損益計算書、剰余金計算書、貸借対照表の順で作成される。先に、本支店会計と連結会計が構造的に似ていることを指摘したが、米国の本支店合併財務諸表を作成するための精算表は、連結財務諸表を作成するための精算表と、様式の点で基本的には同じである。表2に米国における連結精算表の例を掲げたが、少数株主損益が含まれている点を別にすれば、基本的には同じであることが理解されよう。米国では、連結会計を学習してから、本支店会計を学習することは前述したが、このことを考えあわせると、本支店会計を学習する際に、連結会計で学習した精算表様式を若干修正して利用することができる。

表1 米国における本支店会計の精算表の例

	本 店	支 店	消 去 仕 訳		合 併 財 務 諸 表
			借 方	貸 方	
損益計算書					
売上	100,000	81,000			181,000
期末商品棚卸高	10,000	4,800	(4) 80		14,000
支店への売上	30,000		(3) 30,00		—
貸方合計	140,000	85,800			195,000
期首商品棚卸高	15,000	12,000		(2) 2,00	25,000
仕入	65,000	9,000			74,000
本店からの仕入		36,000		(3) 36,00	—
諸費用	7,000	4,000			11,000
借方合計	87,000	61,000			110,000
当期純利益	53,000	24,800	30,800	38,000	85,000
剰余金計算書					
剰余金期首残高	10,000	—			10,000
当期純利益	53,000	24,800	30,800	38,000	85,000
剰余金期末残高	63,000	24,800	30,800	38,000	95,000
貸借対照表					
現金	40,000	15,000			55,000
売上債権	22,000	20,000			42,000
商品	10,000	4,800		(4) 80	14,000
支店の資産	53,000			(1) 53,00	—
他の資産	14,000	50,000			64,000
資産合計	139,000	89,800			175,000
負債	18,000	12,000			30,000
資本金	50,000				50,000
剰余金	63,000	24,800	30,800	38,000	95,000
本店		53,000	(1) 53,00		—
内部利益	8,000		(2) 2,00		—
			(3) 6,00		
負債・資本合計	139,000	89,800	91,800	91,800	175,000

出所：Griffin et al., p.495表12-8

なお、(1)の消去仕訳は本店勘定と支店勘定の相殺消去の仕訳、(2)は支店の期首商品棚卸高に含まれている内部利益の除去の仕訳、(3)は支店売上勘定と本店仕入勘定の相殺消去の仕訳、(4)は支店の期末商品棚卸高に含まれている内部利益の除去の仕訳を示している。また、各数値については上記文献を参照されたし。

表2 米国における連結会計の精算表の例

	親会社	子会社	消去仕訳		少数株主 損益	連結 財務諸表
			借方	貸方		
損益計算書						
売上						
非子会社へ	92,000	50,000				142,000
連結会社間	8,000	—	(2) 8,000			—
投資損益	6,000	—	(1) 6,000			—
期末商品棚卸高						
非子会社から	30,000	2,000				32,000
子会社から	—	8,000	(3) 3,000			5,000
貸方合計	136,000	60,000				179,000
期首商品棚卸高						
非子会社から	20,000	5,000				25,000
子会社から	—	—				—
仕入						
非子会社から	70,000	32,000				102,000
連結会社間	—	8,000		(2) 8,000		—
諸費用	10,000	5,000				15,000
借方合計	100,000	50,000				142,000
						37,000
少数株主損益					1,000	1,000
当期純利益	36,000	10,000	17,000	8,000	1,000	36,000
剰余金計算書						
剰余金期首残高						
親会社	—	—				—
子会社	—	50,000	(4) 45,000		5,000	—
当期純利益	36,000	10,000	17,000	8,000	1,000	36,000
剰余金期末残高	36,000	60,000	62,000	8,000	6,000	36,000
貸借対照表						
諸資産	10,000	100,000				110,000
商品						
非子会社から	30,000	2,000				32,000
子会社から	—	8,000		(3) 3,000		5,000
子会社株式	96,000	—		(1) 6,000		—
				(4) 90,000		
資産合計	136,000	110,000				147,000
資本金						
親会社	100,000	—				100,000
子会社	—	50,000	(4) 45,000		5,000	—
剰余金	36,000	60,000	62,000	8,000	6,000	36,000
少数株主持分	—	—	—	—	11,000	11,000
負債・資本合計	136,000	110,000	107,000	107,000		147,000

出所：Griffin et al., p.282表7-4

なお、(1)の消去仕訳は持分法に関する仕訳の相殺消去の仕訳、(2)は会社間取引の相殺消去の仕訳、(3)は子会社の期末商品棚卸高に含まれている内部利益の除去の仕訳、(4)は子会社投資勘定と子会社資本金の相殺消去の仕訳を示している。また、各数値については上記文献を参照されたし。

これに対して、日本では、本支店会計の精算表には、剰余金計算書は含まれない。そして、本店と支店の個別会計データは整理後試算表であることが多く、合併のための消去仕訳を施して、合併損益計算書と貸借対照表を作成する。したがって、本支店会計の精算表と連結会計の精算表とは、非常に異なっている。日本では、米国とは違い、本支店会計特有の精算表と連結会計特有の精算表の二つをそれぞれ学習しなければならないことになる。

なお、日本における連結会計の精算表は米国のものと基本的には同じであるが、作成していく財務諸表の順番が異なっている。日本では、貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書の順で作成するのに対し、米国では損益計算書、剰余金計算書、貸借対照表の順で作成する。

6. まとめに代えて

以上、日米における本支店会計を比較してきた。要約すれば、米国では連結会計を重視した形で本支店会計を扱っていて、両者とも上級の会計学で扱っている。それに対して、日本では、簿記のテキストでは連結会計よりも本支店会計を重視し、簿記のテキストで本支店会計を、そして財務会計のテキストで連結会計を扱っている。この違いは米国において連結財務諸表の作成が企業開示制度として早くから行われていたのに対して、日本では比較的最近のできごとであることと無縁ではなかろう。最近日本においても連結会計が重視されているので、より連結会計との関連を重視した本支店会計をテキスト上展開する必要があるだろう。

企業活動の国際化について、会計の国際化が求められている。事実、日本においても多数の国際会計に関するテキストが出版されている。それらのなかでは、国別の会計基準が記述され、会計基準がそれぞれの国の社会的、経済的、政治的、文化的環境の中から時間をかけて設定されてきている事実を考慮した上で、会計基準の国際的調和を目指していかなければならないとしている。

森田教授は、「異なる評価基準を含む諸外国の会計基準や国際会計基準について、わが国の会計基準と比較しつつ、それがどのような考え方に基づいて成立しているのかを検討する。」[森田、p.26] という問題意識を持った論文の中で、

「ある具体的会計基準が適切なものであるのかどうかを判断するためには、それが前提とする仮定が妥当かどうかを問題にしなければならない。何を以て妥当とするかは、それが、その時点の経済環境その他からみて、企業の資本の増減を説明する上で、現実により近いと判断できるか否かによることになる。」[森田、p.29]

と述べている。もちろん、本稿で述べてきたことは会計基準ではなく、会計処理の問題である。したがって、森田教授の趣旨とは次元が異なるが、会計処理の問題においても、その処理の前提となっている基準や原則にさかのぼって、考察する必要がある。その上で、基準や原則の前提となっている仮定を現実との関連で検討しなければならない。その際、概念が整然と体系化されていることも必要である。森田教授のアプローチもこのことがなされた後に可能であることは指摘するまでもないだろう。

Hornsgren et al.は初級財務会計のテキストの中で、

「以前に会計学を学習したことがないか、もしくはだいぶ前に学習したのなら、次の

問題を解くまでは先に進んではいけない。近道はないのである。鉛筆を取ることが会計概念になじむのに絶対に必要なことである。コスト・ベネフィットはあうだろう。つまり、知識の獲得は時間の投資を越えるはずである。

この作業は自分でやりなさい。特に、プロの会計担当者や上級会計学の学生に頼ってはいけない。彼らは、ここまでに扱ってきたものとは違う新しい用語を使うだろう。それらの用語は、今の段階では、学習者にとって明確ではなく、混乱を来すだけである。」

[Hprngren et al., pp.54-55.]

と述べている。つまり、テキストに記述されている概念は、テキストの順序通りに学習していくことの重要性を指摘しているのである。この記述は概念が整理されているからこそその指摘である。

本稿で試みたのは、まだ研究の糸口にすぎず、残された課題も多いが、「初学者にも理解できる」ということが整理された研究であることを信じて、さらに取り組んでいきたい。

注

- 1) Beamsは支店売上勘定を商品の利益加算額で計上する場合も説明しているが、その場合でも、期末に支店売上勘定を原価ベースに修正するために、
(借)支店売上 XXX (貸)内部利益 XXX
という仕訳を行っている (p.494)。
- 2) 同じ米国のテキストであっても、Beamsは日本と同じ精算表を示している (p.501)。

引用文献および参考文献

Floyd A. Beams, *Advanced Accounting*, Prentice-Hall, Inc., 5th ed., 1992.

Charles H. Griffin, Thomas H. Williams and Kermit D. Larson, *Advanced Accounting*, Richard D. Irwin, Inc., 4th ed., 1980.

Charles T. Horngren, Gary L. Sundem and John A. Elliott, *Introduction to Financial Accounting*, Prentice-Hall, Inc., 5th ed., 1993.

Walter B. Meigs, A. N. Mosich and E. John Larson, *Modern Advanced Accounting*, McGraw-Hill Book Company, 2nd ed., 1979.

武田 隆二『簿記Ⅲ 株式会社会計 改訂版』税務経理協会, 昭和53年。

中村 忠『新版 現代会計学』白桃書房, 昭和57年。

—— 『新訂 現代簿記』白桃書房, 平成5年。

新井 清光『最新 簿記論 改訂版』中央経済社, 昭和57年。

久野 光朗編著『簿記論講義』同文館, 昭和61年。

沼田 嘉穂『簿記教科書 五訂新版』同文館, 平成4年。

森田 哲彌「原価主義会計の再検討」企業会計, 47巻1号, 25-30頁。