

Title	セグメント会計としての本支店会計
Sub Title	Branch accounting as segment management accounting
Author	園田, 智昭(Sonoda, Tomoaki)
Publisher	慶應義塾大学出版会
Publication year	2022
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.65, No.5 (2022. 12) ,p.111- 117
JaLC DOI	
Abstract	本支店会計は，社内組織である本店と支店を独立採算的なプロフィットセンターとして会計上位 位置づけ，それぞれの損益計算書と貸借対照表を作成する。このような本支店会計は，管理会計の セグメント会計を，商業簿記の手法により財務会計として実施していることになる。本社費を支 店に負担させる仕訳は，全社の財務諸表を作成するためには必要がなく，管理会計目的の仕訳で ある。セグメント会計（管理会計）では，本社費は事業部に配賦されるが，本支店会計では本店 もセグメントとして設定されるという違いがある。また，セグメント会計（管理会計）では，原 則的にセグメントの貸借対照表を作成しないが，本支店会計では支店で本店勘定を設定するこ とで，拠点ごとに貸借対照表を作成することを可能にする。セグメント会計（管理会計）で貸借対 照表を作成する場合もあるが，そこでの計算構造は本支店会計の貸借対照表とは異なっている。 このように，本支店会計はセグメント会計ではあるものの，商業簿記を通じて財務会計として実 施されるため，相違点も多く存在するが，財務会計として管理会計を実施するという意味で，財 管一致を実現する手法といえる。
Notes	高久隆太教授退任記念号 論文
Genre	Journal Article
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20221200-0111">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20221200-0111</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

# セグメント会計としての本支店会計

園 田 智 昭

## <要 約>

本支店会計は、社内組織である本店と支店を独立採算的なプロフィットセンターとして会計上位置づけ、それぞれの損益計算書と貸借対照表を作成する。このような本支店会計は、管理会計のセグメント会計を、商業簿記の手法により財務会計として実施していることになる。本社費を支店に負担させる仕訳は、全社の財務諸表を作成するためには必要がなく、管理会計目的の仕訳である。セグメント会計（管理会計）では、本社費は事業部に配賦されるが、本支店会計では本店もセグメントとして設定されるという違いがある。また、セグメント会計（管理会計）では、原則的にセグメントの貸借対照表を作成しないが、本支店会計では支店で本店勘定を設定することで、拠点ごとに貸借対照表を作成することを可能にする。セグメント会計（管理会計）で貸借対照表を作成する場合もあるが、そこでの計算構造は本支店会計の貸借対照表とは異なっている。このように、本支店会計はセグメント会計ではあるものの、商業簿記を通じて財務会計として実施されるため、相違点も多く存在するが、財務会計として管理会計を実施するという意味で、財管一致を実現する手法といえる。

## <キーワード>

本支店会計、セグメント会計、独立採算、プロフィットセンター、商業簿記、本店勘定、内部振替価格、貸借対照表、社内資本金、財管一致

## 1. 問題の所在

本支店会計は、個々の企業の拠点を本店および支店と表現し、社内組織である拠点を独立採算的な組織として会計上位置づけ、それぞれの損益計算書と貸借対照表を作成する商業簿記の手法である。一方、管理会計にはセグメント会計という手法が存在する。セグメント会計を企業に適用した場合、企業内の事業部や社内カンパニーを会計上の集計単位とし、それぞれをプロフィットセンターまたはインベストメントセンターとして管理を行う。セグメントは企業の組織区分を意味しているが、代表的なセグメントである事業部や社内カンパニーに代えて、本支店会計では

本店と支店を社内的なセグメントとして位置づけ、複式簿記機構、すなわち財務会計の中で管理会計的な計算を行っている。つまり、本支店会計では、管理会計的な意図に基づいて財務会計的な処理を行っており、一般的には商業簿記のテーマとして認識される本支店会計が、実は管理会計上の手法であるセグメント会計の一形態であることがわかる。

しかし、本支店会計は財務会計として行われているため、管理会計で通常論じられているセグメント会計と計算プロセスが全く同じというわけではない。財務会計的には本来行う必要がない簿記的な処理を、本支店会計では内部管理目的であえて追加的な処理として行っている。このような指摘は、園田（2017b, 2019, 2022）などで行ってきたが、ほかのテーマの一部として記述しているために、詳細までは論じ切れていない。そこで、本稿ではセグメント会計と本支店会計の関係性を正面から取り上げ、両者の共通的な特徴を明らかにするとともに、両者の利用方法と計算プロセスの違いについても指摘する。なお、管理会計としてセグメント会計を意味する場合、本稿ではセグメント会計（管理会計）として表示する。セグメント会計（管理会計）は、具体的には本支店会計以外のセグメント会計を意味している。

## 2. 本支店会計について

### ①本支店会計の概略と目的

ここで、議論の前提として、本店と支店の2拠点で営業を行っている百貨店A社を例にとり、本支店会計について簡単にまとめておく。財務会計の最終的な目的はA社全体の財務諸表を作成することであるが、拠点の独立採算化による損益管理と資産管理といった管理会計的な内部管理目的を財務諸表作成プロセスに組み込んで、本店と支店それぞれの貸借対照表と損益計算書を作成するのが本支店会計の考え方である。このような本支店会計には、以下の4つの特徴があるが、1)と2)はセグメント会計（管理会計）の特徴と一致している。

- 1) 企業内の組織である本店と支店を疑似的に独立した会計単位とし、プロフィットセンターとして位置づけるために、拠点間のやり取りを取引と認識して仕訳を行う。
- 2) 拠点間の商品の移動を販売取引として認識し、原価に利益を加算した金額で仕訳をする場合、期末に支店に商品在庫が存在するときは、全社の財務諸表を作成するために未実現利益を控除する必要がある。
- 3) 本店と支店の損益計算書だけでなく、それぞれの貸借対照表も作成する。
- 4) 本店と支店の財務諸表の作成までが簿記の一巡の流れの中で行われ、全社の財務諸表を作成するための仕訳は、次期以降の本店と支店の財務諸表には引き継がれない。

### ②本支店会計における2種類の仕訳

本支店会計で行われる仕訳の特徴は、同じ企業内の本店と支店を別の組織として位置づけ、本店と支店間のやり取りを取引として仕訳をすることである。この場合、本支店会計の仕訳は、大きく2種類に分類することができる。

## 1) 外部との取引を本店の取引と支店の取引に分割するパターン

本支店会計を適用しないときでも、この取引については仕訳が行われる。つまり、本来は1つの仕訳の構成要素を、本支店会計では本店と支店の2つの構成要素に分解することになる。この仕訳の例として以下の取引を示すが、本店と支店の仕訳を合算して本店勘定と支店勘定を相殺すれば、本支店会計を適用しない場合の仕訳が残ることがわかる。

【仕訳例】本店は支店の売掛金10,000円を現金で回収した。

・本支店会計を適用しない場合

(借) 現金 10,000 (貸) 売掛金 10,000

・本支店会計を適用する場合

本店 (借) 現金 10,000 (貸) 支店 10,000

支店 (借) 本店 10,000 (貸) 売掛金 10,000

## 2) 外部との取引ではなく、本支店会計のために疑似的に内部取引の仕訳をするパターン

このタイプの仕訳は、本支店会計を適用しないときは仕訳の対象にはならない。この仕訳の例として以下の取引を示すが、本店と支店の仕訳を合算して本店勘定と支店勘定を相殺すれば、貸借ともに同額の現金が残るため、1)とは異なり、全社的な財務諸表を作成するためには必要な仕訳ではなく、管理会計のための仕訳である。

【仕訳例】本店は支店に1)で回収した現金10,000円を送金した。

本店 (借) 支店 10,000 (貸) 現金 10,000

支店 (借) 現金 10,000 (貸) 本店 10,000

## 3. 本社費の処理について

後者の仕訳の応用として、本店で以下の仕訳をすることで、本店で支払った費用を支店に負担させる(配賦する)ことも可能になる。具体的な本社費の内容としては、本店で支払った広告宣伝費や、本店で行った支店の給与計算の費用などを考えることができる。

本店 (借) 支店 20,000 (貸) 本社費 20,000

支店 (借) 本社費 20,000 (貸) 本店 20,000

財務諸表を作成するだけであれば、これらの仕訳は必要がなく、本支店のプロフィットセンター化を前提として、損益状況をより明確化するという管理会計的な目的のために行った仕訳といえる。本店で支払う広告宣伝費の効果が支店の売上増加に及ぶのであれば、その一部は支店も負担すべきである。また、本店の人事部が支店に勤務する社員の給与計算を行うのであれば、そのための費用は支店が負担すべきであろう。

しかし、本支店会計における本社費の処理方法は、セグメント会計(管理会計)とは異なっている。管理会計で事業部をセグメントとした場合は、事業部収益から事業部の個別費を控除して事業部(貢献)利益を計算する。本社費は事業部にとっては共通費であり、各事業部に配賦され

た本社費は、事業部（貢献）利益から差し引かれて、本社費配賦後の事業部利益を計算する。本支店会計では本店が本社機能を包含しており、本店の損益から支店への配賦額を控除する形式をとるが、管理会計ではセグメントとして本社機能を設定せずに、本社費の全額を事業部に配賦している。つまり、セグメント会計（管理会計）では本社費の全額がセグメントに配賦されるのに対し、本支店会計では本店もプロフィットセンターなので、大部分の本社費は支店に振り替えられず、本店の個別費として計上される。また、本支店会計では仕訳を通じてこの処理を行うが、管理会計では仕訳を前提としていない点も異なっている。このように両者の処理プロセスは異なるが、セグメントを独立採算的なプロフィットセンターとして位置づけるために本社費を配賦するという目的は共通している。

管理会計上の本社費の処理方法としては、チャージバック・システムも存在する。チャージバック・システムでは、本社費をセグメントに配賦するのではなく、一種の内部振替価格として本社部門が提供するサービスに対価を設定する。チャージバック・システムの価格の設定は、プロフィットベースかコストベースか、固定的か変動的かという組合せで、4種類に分類できる（園田，2007，p.124）。プロフィットベースの場合には、本社費の配賦額に利益相当額が加算されるため、事業部の負担はそれだけ大きくなる<sup>1)</sup>。いずれにしても、チャージバック・システムの目的は、本社部門に収益を計上することで本社部門自体を損益管理することであり、セグメントの業績管理を目的とした本社費の支店への付替えとは目的が異なっている。ただし、本店から支店への商品の移動を、支店売上と本店仕入として利益を含んだ金額で仕訳をすることもできるため、本支店会計で本社費について内部振替価格を使用して仕訳を行っても問題はない。

#### 4. 本店勘定と支店勘定

仕訳例でもわかるように、本支店会計の仕訳では、本店で支店勘定、支店で本店勘定が必ず用いられる。この2つの勘定科目、特に本店勘定の存在により、本支店会計で貸借対照表を作成することが可能になる。一方、セグメント会計（管理会計）では、損益計算書だけを作成し貸借対照表は作成しないのが一般的である。セグメントを事業部とした場合、貸借対象表項目のうち事業部に集計できるのは、特定の事業部で使用していることが明らかな資産と買掛金などの一部の負債であり、すべての貸借対照表項目ではない。資金の借入と株式の発行については、全社的な資金調達観点から本社が意思決定するものであるため、借入金と資本金、すなわち貸方項目の大部分は事業部に跡づけることができない。資本金や借入金をセグメントに配分するための適切な基準も存在しないため、事業部貸借対照表は原則的には作成されないが、管理会計で事業部会計を行う目的は事業部損益の計算であるため、事業部貸借対照表を作成しなくても問題はない。

一方、本支店会計では拠点の独立採算化だけではなく、拠点ごとの資産と負債の管理も目的と

1) チャージバック・システムを適用した場合の事業部損益計算書の計算例は、園田（2017a，pp.132，134）を参照のこと。プロフィットベースの課金の設定により事業部の利益は減るが、人事部の利益が同額計上されるために、全社の利益はチャージバック・システムを適用しないと同一である。

しており、商業簿記の仕訳を通じて両者の目的を果たしている。したがって、セグメント会計（管理会計）とは異なり、必要な情報だけを集めるわけにはいかず、拠点ごとの貸借対照表も作らざるを得ない。そのときに問題となるのが、全社的な視点から行った借入金と資本金（株式の発行）の支店への仕訳による配分方法である。本支店会計では、この問題を回避するために本店からの資金の拠出を意味する本店勘定を支店で計上する。このように、外部から調達した資金の源泉（借入金と資本金）を支店に配分するのではなく、本店より支店に資金を拠出するという内部取引の形で仕訳を行っている点がセグメント会計（管理会計）と異なっている。支店では本店との内部取引となる金額だけを、本店からの拠出分として本店勘定として計上する。それに対して、外部からの調達分は借入金または資本金として、すべて本店の貸借対照表に計上される。全社の財務諸表を作成するときは本店勘定と支店勘定は相殺消去されるので、この仕訳を行っても個別企業の財務諸表には影響を与えない。

## 5. 未実現利益の消去

本店が商品を一括して仕入れ、その商品の一部を支店が販売する場合、本支店会計では本店が支店に商品を販売したとして仕訳を行う。外部の企業から本店が25,000円で仕入れた商品を、支店に30,000円で販売したと想定した仕訳は以下のとおりである。

本店	（借）支店	30,000	（貸）支店売上	30,000
支店	（借）本店仕入	30,000	（貸）本店	30,000

A事業部で製造した部品をB事業部が使用して完成品を製造し外部に販売する場合など、セグメント会計（管理会計）でも同様の処理を行う。その場合は、内部振替価格を用いてA事業部からB事業部に部品を販売したことにする。上記の仕訳では、30,000円が内部振替価格に相当する。セグメント会計（管理会計）では、個々のセグメントの損益状況を明らかにすることが目的であるので、セグメントの売上高と利益の合計額が全社の売上高と利益と一致していなくても問題はない。<sup>3)</sup>

それに対して、本支店会計の最終的な目的は全社の財務諸表の作成であるので、内部的な売上高と仕入高を相殺消去して、両者の金額を全社的な財務諸表の金額と一致させる。また、支店に販売した商品が外部の顧客に販売されていない場合は、本店の利益と支店の在庫評価額が内部利益の加算分だけ膨らんでいるので、未実現利益の消去も必要である。この仕訳にはいくつかの方法があるが、たとえば以下のような仕訳が行われる（税務大学校、2022、p.126）。

（借）繰延内部利益控除	100	（貸）繰延内部利益	100
-------------	-----	-----------	-----

2) 本支店間の商品の移動を原価ベースで仕訳することもある。

3) 有価証券報告書の連結事業セグメント情報では、財務会計としてセグメント情報を開示しているために、調整欄を設けることでセグメントの合計額と連結財務諸表の金額を一致させている。なお、セグメント会計（管理会計）でも、同様の調整欄を設けて、セグメントの合計額と全社の金額を一致させることもできる。

## 6. セグメント会計と本支店会計の類似点と相違点

ここまで述べてきたように、セグメント会計の発想に基づいて複式簿記機構を通じた財務会計として行われているのが本支店会計である。したがって、両者は以下の点で同じ性質を持っている。

- ・企業内の分権的な組織を独立採算的な組織とし、組織ごとに利益を測定する。
- ・内部的な組織間のやり取りを内部振替価格により各組織の業績に反映する。

これらの類似点があるものの、本支店会計とセグメント会計（管理会計）には相違点も存在する。第1の相違点は、セグメント会計（管理会計）では仕訳を想定していないのに対して、本支店会計では仕訳による処理が行われることである。ただし、合併財務諸表を作成する仕訳は、本店と支店の財務諸表を作成するための帳簿には反映されず、両者のプロセスは一度断絶している。一般的な商業簿記は、仕訳から勘定記入に至る簿記の一巡で財務諸表が作成されるため、本支店会計はこの点で通常の商業簿記とは異なっている。

第2の相違点は、本支店会計では本店をプロフィットセンターとしていることである。それに対して、セグメント会計（管理会計）では本店に相当する本社部門はコストセンターとし、プロフィットセンターである事業部等の利益の合計額から、本社部門のコストを差し引いて全社利益を計算している。

第3の相違点は、セグメントと全社の財務諸表の作成順序である。本支店会計では、セグメントである本店と支店の財務諸表を作成し、それを合算した後に調整の仕訳を加えて全社の財務諸表を作成する。一方、セグメント会計（管理会計）では、全社の財務諸表を事業部などのセグメントに分解することがテキストでは想定されている。

第4の相違点は、セグメント会計（管理会計）では基本的に損益計算書だけを作成するが、本支店会計では損益計算書だけではなく貸借対照表も作成することである。本支店会計では、支店の貸借対照表に本店勘定を設定することで、資本金や借入金を支店に配分する必要性をなくしていることはすでに述べた。

なお、例外的に日本企業の一部では事業部貸借対照表を作成しているが、本支店会計で作成する貸借対照表と、セグメント会計（管理会計）で作成する貸借対照表は、使用目的と形式が異なっている。本支店会計では、本店と支店に跡づけ可能な資産と負債をそれぞれの拠点で管理することを目的としている。そのため、借入金と資本金は支店の管理の対象とはせず本店で管理を行い、支店では本店勘定で一体として処理するので、資金の調達源泉を表す貸方側が実質的にブラックボックスとなっている。

一方、セグメント会計（管理会計）で貸借対照表を作成する場合の目的は、事業部の経営を自己資金中心に運営させることと、事業部の業績を継続的に累積して測定し評価することである。このような目的のもとで作成する事業部貸借対照表では、多くのケースで全社の資本金を何らかの基準により事業部に配分する。事業部に配分された資本は社内資本金と表現され、それだけで

はなく、借入金、留保利益も事業部の貸借対照表に計上する（挽, 1996, pp.43-45）。さらに、社内借入金には利子（金利）が、社内資本金には配当金が本社部門に対して支払われ、留保利益については損失が累積した場合が特に問題とされる。また一部の企業では留保利益に対しても金利を徴収している（挽, 1996, pp.48-49）。このように、セグメントの貸借対照表を作成する場合でも、本支店会計と管理会計では作成する目的が異なるために、貸借対照表の形式（構成要素）が異なるだけでなく、その利用の仕方も異なっている。

## 7. おわりに

本稿では、商業簿記の論点である本支店会計について管理会計の観点から検討を行った。全社の財務諸表を作成するためだけであれば、本店と支店の財務諸表を作成する本支店会計を実施する必要はないが、本店と支店を独立採算的な組織として、それぞれの拠点の収益性を把握し、あわせて資産管理を行うという管理会計上の目的を本支店会計は商業簿記の枠内で実行している。支店売上、本店仕入を用いた本支店会計の仕訳は、管理会計の内部振替価格の観点から説明可能である。一方、本支店会計は財務会計の枠内で管理会計的な処理を行うために、支店に本店勘定を設定することで全社的な借入金と資本金の配分を回避し、支店の貸借対照表を作成することを可能にしている。また、仕訳に基づいて支店の財務諸表を作成する点が、仕訳を前提としていない管理会計とは異なっている。

最後に財務会計と管理会計の金額を一致させる財管一致について、本支店会計との関係で若干の指摘を行っておく。筆者は財管一致に拘っておらず、必要な場合には管理会計独自の処理をしてもよいと考えている。ただし、両者が一致しない場合には、管理会計と財務会計のデータが一致しない理由について説明をする必要がある。本支店会計は、管理会計的な視点を複式簿記の中で実行することで、財務会計に管理会計を取り入れているという特徴がある。その意味で、本支店会計は自然な形での財管一致を実現する手法であるといえよう。<sup>4)</sup>

## 参 考 文 献

- 新井田剛（2010）『百貨店のビジネスシステム変革』碩学舎  
税務大学校（2022）『簿記会計学Ⅱ』税務大学校  
園田智昭（2007）「チャージバック・システムにおける課金の設定方法について」『三田商学研究』50(1), 121-131.  
園田智昭（2017a）『プラクティカル管理会計』中央経済社  
園田智昭（2017b）「簿記と管理会計の遠くて近い関係」『会計・監査ジャーナル』29(1), 48-50.  
園田智昭（2019）『Q&A 管理会計の最先端』日本公認会計士協会出版局。  
園田智昭（2020）『Q&A 管理会計の最先端2』日本公認会計士協会出版局。  
園田智昭（2022）「管理会計に対する財務会計基準の影響」『産業経理』81(4), 26-33.  
挽文子（1996）「社内資本金制度の目的と機能」『原価計算研究』20(2), 43-52.

4) 同様な手法として標準原価計算がある。