

## 日本企業の海外現地法人の管理：現地会計 担当者と移転価格の問題

佐藤, 康男

---

(出版者 / Publisher)

法政大学経営学会

(雑誌名 / Journal or Publication Title)

The Hosei journal of business / 経営志林

(巻 / Volume)

29

(号 / Number)

2

(開始ページ / Start Page)

107

(終了ページ / End Page)

119

(発行年 / Year)

1992-07-30

(URL)

<https://doi.org/10.15002/00003377>

# 日本企業の海外現地法人の管理

## — 現地会計担当者と移転価格の問題 —

佐藤 康 男

### はじめに

日本企業は1980年代の後半から米国、欧州、アジアの三地域に現地法人の設立を増大させてきた。このような現地法人の増大は、会計の領域にもさまざまな問題を投げかけているが、筆者はこれまでこれに関する論文をいくつか発表してきた<sup>(1)</sup>。しかし、海外現地法人の会計問題、とくにこれまでとりあげてきた会計管理あるいは管理会計の領域、そして移転価格の問題はごく最近になって注目をあびるようになってきたものであり、その研究はまだ始まったばかりである。

本稿はこれまで発表してきた論文の補論という性格をもつものであり、つぎの二つの内容を含んでいる。ひとつは海外現地法人の会計担当者および現地法人で行なわれている基本的な会計手法に関するものである。今日ではいくぶん下火になったとはいえ、日本企業の海外現地法人が増大するにつれて、この数年間いわゆる日本的経営の現地移転に関する論議が盛んになされてきたのは周知の通りである。

同じような問題は会計においても考えられる。財務会計は現地の会計規則にもとづいて行なわれるが、管理会計は日本の親会社がマジョリティをもっている場合、そのシステムを現地法人に移転することが可能である。これまで発表した現地法人の会計管理に関するアンケート調査は、まさに日本の管理会計システムが現地法人を管理するために、どのように使用されているかを明らかにするのが目的であった。つまり、日本の管理会計システムの現地への適用がどのようになされているかを調査することであった。

しかし、その結果を分析するにあたって、いくつかの基本的な問題が浮びあがってきたので、それをアンケートの回答企業に対して追加質問した。

それに対して30社から回答が得られたので、その内容を本稿で示すのが第1の目的である。

もうひとつの内容は国際移転価格に関する問題である。前稿でとりあげた本社共通費の配賦問題は移転価格税制と密接に関連しているので、それについても追加質問した。しかし、これは非常にデリケートな問題を含んで入るので、あまり多くの企業から回答を得ることはできなかった。

本稿でとりあげるもうひとつの移転価格の問題は、最近アメリカのIRSが提案した「内国歳入法第482条の規則案」に関するものである。これは現行の移転価格税制をかなり大幅に修正するものであり、その内容にはいくつかの問題を含んでいるばかりでなく、将来において日米摩擦を生み出す重大な要素をもっている。これは管理会計の領域ではないが、重大でかつコンテンポラリーな問題であるので、その内容に対して管理会計的な視点から考察が加えられている。

本稿は以上のような二つの内容を含んでいるが、最近の日米企業間にはさまざまな問題が発生している。たとえば、特許権をめぐる訴訟はその代表的なものであるし、また自動車メーカーのローカルコンテンツ（現地調達率）にともなう米税関当局による追徴課税の決定は新たな日本車規制の火種となりかねない要素となっている<sup>(2)</sup>。

(1) 佐藤康男「海外現地法人の会計管理——フィールド・リサーチ——」経営志林、第28号第3号（1991年10月）——「海外現地法人の管理会計——業績評価と移転価格——」経営志林、第28巻第4号（1992年1月）

(2) 米ハネウエル社と日本のカメラメーカーのミノルタカメラの特許権をめぐる裁判は、最近の日米間の貿易摩擦の裏返しの典型ともいえるものである。ミノルタカメラは米ハネウエル社に対して

165億円を支払うことで和解したが——これによって同社は92年3月期は赤字決算を余儀なくされた——他の日本のカメラメーカーも同じように提訴されているので、その影響は非常に大きい。しかも、この裁判では特許の侵害についての技術的な論議から出た結果ではなく、アメリカ特有の「陪審裁判制度」によるものだけに日本企業には割り切れない不信感が残ったことは否めない。

もうひとつの問題は本田技研のカナダにある現地法人に対する米税関当局の追徴課税2,200万ドルの支払命令である。これは米加自由貿易協定が発効した1989年以降に生産されたカナダにある本田の乗用車が、現地調達率が50%以下であるためにとられた処置である。

しかし、米国とカナダの政府基準に差異があり、エンジンの内作加工を米国政府は基準に入れないなど、一方的に基準を決定して過去にさかのぼって適用することにアンフェアな面がある。これは、まさに原価計算の問題でもある。

さらに、最近のショッキングな話題として「米独禁法の域外適用」の方針がある。これはまさに国家主権にかかわるものであり、自国の輸出者が利益をあげることができないならば、それを阻害している他国の業者を訴えることができるという国際法上きわめて問題のあるものである。これは日本を標的にしているものといわれるが、日本の公正取引委員会が認めていても米国政府が自国の独禁法によって提訴できることになり、独立国家の主権を侵すことになるのではないだろうか。日本企業の海外進出は貿易摩擦を回避するのもひとつの目的であったが、それによって新たな問題を生み出しているのは皮肉である。

## 1. 海外現地法人の会計担当者

筆者が91年に実施した日本企業の海外現地法人の会計管理に関する実態調査によると、現地法人の日本人マネージャーは75%であるのに対して、経理責任者が日本人であるのは52%であった<sup>1)</sup>。これまで一般にいわれてきたことは、日本企業は現地法人のマネージャー（最高責任者）に現地人を登用しても、経理責任者は日本人が占めるケースが多いということである。

しかしながら、この調査の結果は現地人が経理責任者をおよそ半分を占めているのであるから、これまでの一般的な見方を覆していることになる。もちろん、これは現地法人の営業年数、あるいは地域によっても異なるであろう。すなわち、現地法人の設立後の年数が長ければ、マネージャーや経理責任者に現地人を登用するケースは多くなるであろうし、逆に設立当初は日本の親会社から派遣するのが一般的であろう。

現地法人の規模が大きくなれば、当然に現地人の会計担当者によって会計事務はなされることになる。そして、会計担当者の採用方法、レベル、経理マン教育は、それぞれの現地法人の所属する国によって異なるはずである。したがって、日本企業がマジョリティをもっている現地法人であっても、経理担当者のレベルあるいは資質によって親会社の管理会計システムを移転できるかどうかは異なった状況にあると考えられる。

そこで前回のアンケート調査で回答を得た企業に対して、このような会計担当者のレベルなどを推測するための基本的な「追加質問」を実施した<sup>2)</sup>。なお、質問は北米、欧州、アジアの3地域について行ない、それらの地域で複数の現地法人をもっている場合には回答の対象となった国名を記入して貰うよう依頼したが、国別の差異はあまりでなかったので集計の段階で省略することにした。以下の調査結果は、回答企業数30社によるものである。

まず最初の質問は「現地の会計担当者は、採用の条件にもよると思いますが、入社時に簿記などの基本的な会計知識をもっていますか。該当欄にまるをつけて下さい」というものであり、つぎのような項目を掲げた。

### 北米 欧米 アジア

- (イ)ほとんどもっている
- (ロ)もっている人が多い
- (ハ)半分ぐらいはもっている
- (ニ)もっている人は少ない
- (ホ)ほとんどもっていない

もちろん、このような質問内容はつぎの項目である採用する会計担当者の学歴にも関連するし、また現地法人がどの程度のクラスの人間を採用し

ようとしているかによっても異なると思われる。アンケートの回答者がこれらの質問内容に精通していることが前提になるが、結果はつぎのようになっている。

表(1) 会計担当者の基礎知識

	北米	欧州	アジア	計
(イ)	21	21	19	61
(ロ)	1	1	4	6
(ハ)	1	4	2	7
(ニ)	2	2	2	6
(ホ)				
計	25	28	27	80

追加アンケートの回答企業は30社であったが、その地域に現地法人がなかったり、あるいはあっても（その内容に精通していないためか……）回答していない企業があるために、このような数字になっている。

この結果を見ると、現地法人が会計担当者として採用する現地人はほとんど簿記などの基本的な会計知識はもっていると考えてよい。(ニ)の「もっている人は少ない」という回答は2社であるが、これは募集条件が会計担当者でなかったかもしれない——たとえば、一般事務職——と考えられる。しかし、この項目についていえば、地域ごとの差異はほとんどない。これは日本と異なって、職種を指定して募集するからであろう。

第2の質問は「現地法人が現地で採用する会計担当者の学歴は（男女も含めて）どのようですか。比率で回答して下さい」というものであるが、比率での回答は少なかったなのでここでは省略する。学歴はつぎのように区分したが、「その他」は専門学校卒のケースが2社あった。

北米 欧州 アジア

(イ)高校卒

(ロ)大学卒

(ハ)大学院卒

(ニ)その他 ( )

表(2) 会計担当者の基礎知識

	北米	欧州	アジア	計
(イ)	16	17	14	47
(ロ)	15	11	13	39
(ハ)				
(ニ)		2		2
計	31	30	27	88

この結果からわかるように、日本企業の現地法人の会計担当者の学歴は高卒と大卒がほぼ半分ずつとなっている。しかも、これは地域による差異はあまりない——欧州はいくぶん高卒が多いが……。しかし、ここで注意しなければならないことは、北米および欧州でも大学院卒は採用していないということである。われわれのもっている一般的な先入感では、700あまりのビジネス・スクールをもち、年間75,000人のMBAを誕生させるアメリカでは、会計担当者にも大学院卒がかなり占めているのではないかと考えるからである。

たしかに、アメリカの大企業ではそれは事実であるが、日本企業の現地法人は、とくにアメリカやヨーロッパでは規模はまだ小さい。日本の親会社はわが国を代表する大企業であっても、現地法人が中小企業であれば、MBAの取得者が応募するわけではないだろうし、またそのような人材を募集することもないであろう。

つぎに「現地の会計担当者の教育はしていますか」という質問をしたが、その結果はつぎのようになっている。

表(3) 経理マン教育

	北米	欧州	アジア
(イ)している	10	10	13
(ロ)していない	15	16	14
計	25	26	27

これからみると、およそ40%の企業は現地人の会計担当者の教育をなんらかの形で実施していることがわかる。しかし、その内容については明らかでない。ここではOJT以外の教育について質問したのであるが、臨時的な社内の講習会なども含んでいるかもしれない。企業規模からみて、OJTで十分に対応できるのである。

第4の質問は「現地法人でとくに管理会計（原価計算および予算、業績評価など）の担当者を特別に雇うことがありますか」というものであるが、その結果はつぎのようになっている。

表(4) 管理会計担当者の採用

	北 米	欧 州	ア ジ ア
(イ) ある	5	3	1
(ロ) ない	20	21	28
理由;			
(1) 必要ない	(15)	(17)	(17)
(2) 人件費が高い	( 3)	( 3)	( 4)
(3) 人材がない	( 1)	( 1)	( 3)

これからわかるように、経理マン（ウーマン）の採用のさいにとくに管理会計担当者としての知識を求めることはないようである。これはその理由からもわかるように、企業規模が小さいためにそのような人材は必要としていない。なお、理由をあげた企業の合計数が少ないのは、その部分だけ回答しない会社があったからである。ただ、北米地域の現地法人25社のうち5社が管理会計担当者を採用しているのは、その地域にある日本の現地法人は比較的に規模が大きいためであろう。

これらの調査内容が海外現地法人の規模（従業員数）と設立時期に関連していると考えられるので、ここで簡単にそのデータを示すことにする。

表(5) 地域別・設立時期別法人数

	ア ジ ア	欧 州	北 米
1970年以前	44	8	12
70年～79年	154	18	42
80年～89年	248	95	98
90年～	46	15	18
計	492	136	170

この実態調査ではメーカーが対象となっているので製造業の地域別・設立時期別の現地法人の数を示すと表(5)のようになっている<sup>(3)</sup>。ただ、ここでメーカーとは民生用電子・電気機器——テレビ、VTR、CDプレーヤ、電子レンジ、冷蔵庫、エアコン、洗濯機など——、産業用電子機器——電子計算機および関連機器、ファクシミリ、電話機など——、電子部品・デバイス——抵抗器、蓄電気、音響部品、IC、コネクタ、スイッチ——などの製品を生産している企業である。しかし、これらの業界は日本企業がもっとも得意とする分野であるし、また海外進出も多い業種であるから、製造業の一部であるにしても、その全体的な傾向をみるには良いであろう。

この結果をみると、アジアでの現地法人がもっ

とも多く、欧州と北米ではあまり差異はない。これらの業界は比較的に労働集約型であるから、この地域に安価な労働力を求めて進出したことは当然であり、従業員数もアジアが337,000人と圧倒的に多く、欧州の57,000人北米の94,000人を大きく上回っている。しかし、これらの差異はこの調査結果にはあらわれていない。

(1) 佐藤康男「海外現地法人の会計管理——フィールド・リサーチ——」経営志林、第28巻第3号、18頁

(2) 回答企業のうちでも、北米、欧州およびアジアの三地域に現地法人を設立している企業を特に対象とした。また、後述する本社共通費の配賦問題を明らかにするために、本社共通費を現地法人に配賦していると回答した企業に対しても、その内容について質問した。

(3) この表はつぎの資料から作成されている。(社)日本電子機械工業会「'91海外法人リスト」1991年10月、なお、この資料によれば、1991年6月末日時点において(社)日本電子機械工業会正会員467に対して実施したアンケート調査では、海外生産法人840社(41ヶ国)、海外研究・開発法人71社(15ヶ国)、海外金融法人43社(6ヶ国)、海外地域統括法人78社(12ヶ国)となっている。

もちろん、ここでメーカーは民生用電子・電気機器、産業用電子機器、電子部品・デバイスなどの業界である。この結果から意外に思われるので地域統括法人数が多いことである。

### 3. 基本的な管理会計手法

つぎに管理会計手法の内容を把握するためにQC活動、標準管理、原価企画の三つについて実施状況を調査した。QC活動は管理会計手法ではないが、これが実施されていれば原価低減活動もかなり組織的になされているであろうと推測できるからである。

「現地法人では、日本のQC活動のようなものを行なっていますか」と質問して、つぎのような項目で回答して貰った。

(イ)同じようにしている

(ロ)少しレベルが低いがしている

していない

理由：(1)そこまでいかない

(2)やりたくてもできない

(3)その他 ( )

表(6) Q C活動

	北米	欧州	アジア
(イ)	6	5	8
(ロ)	14	14	12
(ハ)	3	8	7
理由			
(1)	1	3	3
(2)	1	1	1
(3)			

この結果をみると、あまり地域別に差異がないといえる。(イ)と(ロ)を合計するとQC活動を実施している企業は多いが、実施していない企業は北米の現地法人のほうが少ない。やはり、これも企業規模と関連があると思われるので、北米地域の現地法人は他の地域のそれよりも大きいのであろう。

さて、つぎの項目は標準原価計算に関連しているのであるが、「現地法人では、標準と実際の比較による原価管理を行なっていますか」という質問に対して、つぎのような結果を得た。

表(7) 標準管理

	北米	欧州	アジア
(イ)行なっている	23	21	19
(ロ)行なっていない	6	7	7
(ロ)その他			

これをみると、北米とアジアを比較した場合には前者のほうが標準による管理を多く実施しているという印象を受ける。しかし、これらの三つの地域の差異はあまり大きいものではない。

最後に、「現地法人に日本の原価企画のような手法は移転できますか」という質問をした。その結果は、「実施している」と回答した企業は北米9社、欧州9社、アジア6社であった。そして「実施していない」と回答した企業は、それぞれ順に13社、14社、15社であった。しかし、このアンケート項目では「原価企画」という概念そのものがいくぶん回答者には不明確であったかもしれない。原価企画はまさに日本的経営手法の代表的なものであり、日本の自動車メーカーがその主導的な役割を果たしたと言われている<sup>12)</sup>。しかし、また業種によっては、そのような手法の導入がまっ

たくなされていない場合も多いのも事実である<sup>13)</sup>。

また、たとえ原価企画と同じような内容と目的で実施されていても、その名称がその企業の独自のネーミングでなされていれば、原価企画とは解釈しないひともありうる。この名称はわれわれが考えるほどに、日本の製造業では一般的でないことも事実なのである。

このアンケート調査で原価企画を実施していないと回答した企業のいくつかは、現地法人が生産している製品は日本で開発・生産したものであるため原価企画を導入する必要はないと回答している。これは当然のことであり、日本企業の海外現地法人が原価企画を導入するような大規模な生産拠点をもつようになるのはまだ先のことであろう。

以上みてきたように、QC活動と標準管理は多少程度の差があっても導入されているが、原価企画はあまりなされていない。すでに実施していると回答した企業が10社近くあったが、いわゆる日本の自動車メーカーなどのそれとは内容が異なると考えたほうが良いと思われる。

ただ、筆者がこのような調査で知りたいことは、海外現地法人の原価計算の実態である。日本の親会社と原価要素、原価配賦、原価部門などは同じなのであろうか。あるいは原価計算方式——たとえば、工程別原価計算か組別原価計算か——親会社と同一なのであろうか。しかし、これらの内容はアンケート調査では知りえないことであり、訪問調査によるべきであらう。

- (1) 自動車産業の原価企画の内容についてはつぎの著書によくまとめられている。門田安弘「自動車企業のコスト・マネジメント」同文館(1991年)
- (2) 日本企業で原価企画がどれくらい導入されているのか調査が最近になって報告されている。これは東証一部上場の製造業703社を対象にしてアンケート調査がなされたものであるが、そのうちの回答企業180社のうち59社(32.8%)が組織的・全社的に実施しているという結果がでている。また、これに「組織的に実施している事業所あり」という企業数33社(18.3%)を加えるとほぼ半分になるが、まったく実施していない企業は40%近くになる。とくに、食品、紙・パルプ、鉄鋼などではその製品の性格上あまり導入されていない。

ef. 神戸大学管理会計研究会「原価企画の実態調査(1)」企業会計(1992年5月号)

### 3. 最近の「移転価格税制」をめぐる諸問題

移転価格は国内移転価格と国際移転価格の二つに区分される。前者は同一企業の部門間あるいは事業部間、また本社と事業部との間で行なわれる内部取引に用いられるものである。さらに、同じ国内の親会社と子会社との間で用いられる取引価格も国内移転価格である。

同一企業間の取引は、最終的に内部振替利益は控除されるので問題はなく、あくまでも管理会計的に論議の対象となるだけである。同じ国内の親会社と子会社間で使用される振替価格は、その設定基準によってはそれぞれの法人の利益に影響を与え、結果としてそれらの法人の納税額にもインパクトを及ぼすことになるが、おなじ国内で、しかも日本政府に納付するのであるから税務的な問題は発生しない。

しかし、後者の国際移転価格は日本の親会社と海外現地法人との間で使用されるものであるが、2国間にわたる取引であるがゆえにさまざまな問題が生じることになる。

さて、このような「移転価格」に関する研究アプローチは現在のところつぎの三つがある。第1は法律的なアプローチである。これは国内税法および国際税法の領域であり、租税の公平という観点から論議するのが目的である。とくに、国際移転価格が対象となるが、わが国における移転価格税制と諸外国のその両方がとりあげられる。それは日本の多国籍企業と在日外資系企業の両方が対象となるからである。

移転価格に関するもうひとつのアプローチは会計的アプローチであるが、これは税務会計と管理会計の二つに区分される。前者はいうまでもなく移転価格税制にもとづく会計処理の問題を扱い、後者はすでに別稿——「海外現地法人の管理会計——業績評価と移転価格——」経営志林、第28巻第4号(1992年1月)——で述べたように管理会計の視点からするアプローチであり、移転価格の設定プロセスと設定方法の問題を、主として原価計算の観点からとりあげるのが特徴である。

以上のように、移転価格に対するアプローチは三つに区分でき、それぞれの研究領域は異なっている。

しかしながら、移転価格の基本的な問題は会計領域、とくに原価計算にあるといえる。たとえば、日本の親会社が海外の現地法人の製品、半製品あるいは部品を供給するとき、どのような移転価格を設定するかは、原価基準であれ、原価プラス基準であれ、原価計算をベースにしているのである。もうひとつの設定基準である市価基準の場合はいくぶん内容を異にしているが……。

それでは「移転価格税制」はすべて原価計算をベースにして設定されているのであろうか。それに対する回答はノーである。そのもっとも大きな利用は、それぞれの国およびそれぞれの企業で採用されている原価計算システムの多様性にある。つまり、ある製品の製造原価が1,000円であるといっても、採用されている原価計算の方法によってその内容は異なるのである。

したがって、今日の移転価格税制では原価にもとづくよりも、市価基準をベースにしているといえる。前稿で述べたアームスレングス・プライス(独立企業間価格)の算定方法は三つあるが、独立価格比準法(CUP法)、再販売価格法(RP法)および原価価格算法(CP法)の優先順位をみてもそれは明らかであろう。

#### 本社共通費の配賦

海外現地法人の会計管理についての実態調査では、日本企業は米国や欧州企業に比較して本社共通費を海外現地法人に配賦していないという結果が示された<sup>(1)</sup>。ここでいう本社共通費とは研究および開発費、本社管理費、データ・プロセッシング費、販売促進費およびその他の費用である。

これらの本社共通費の海外現地法人への配賦状況を欧米企業と比較したものがつぎの表である。これは別稿で示されているものであるが、再び掲げることにする。

欧米企業との比較 (％)

共通費	日本		米国		欧州	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
研究および開発費	15	85	45	42	42	63
本社管理費	10	90	52	39	42	58
データ・プロセッシング費	7	93	33	54	25	63
輸送費	—	—	33	47	25	58
販売促進費	20	80	19	59	25	63

(1)=配賦する (2)=配賦しない

この表からも明らかなように、日本企業がこれらの共通費を海外現地法人に配賦している比率は非常に少ない。したがって、日本の親会社はこれらの費用を自己負担しているの、その分だけ利益が少なくなっており、結果として日本政府への税の納付は少なくなっている。これはまさに移転価格によって生じる2国間の税収入の公平に関する問題である。

日本の親会社は現地法人を管理しており、さまざまな形態で現地法人を援助しているのであるから、これらの共通費を国内事業部と同じように一定の比率で負担を要求することは当然であると思われる。

それでは、日本企業はなぜこれらの本社共通費を配賦しないのであろうか。この調査結果から判断すると、つぎの二つのことが考えられる。第1は、このようなアンケート調査に対して企業はナーバスになっているので、実際には配賦していてもそのように回答しにくいという状況があるかもしれない、ということである。第2は、これらの費用を配賦したいと思っても、現地政府との関連で、あるいは将来、起こりうる問題を回避して配賦していないということも考えられる<sup>(2)</sup>。

しかし、これらの共通費を配賦するとしても、どのような方法で行なうかはむずかしい問題である。たとえ100%出資であったとしても、海外現地法人は別会社であり、同じ企業内の事業部とは異なるのである。そこで、アンケート調査で「配賦している」と回答した企業に対してその方法を再度質問した——回答企業数は少なかったが——結果はつぎのようになっている。

- ・ロイヤルティーの設定にさいして、本社費も考慮する。
- ・研究開発費を両者で協議して、ロイヤルティー

の一種として回収する。

- ・地域本部がその地区の現地法人から回収し、再投資に向ける。

地域本部が現地法人から回収しても、日本の親会社が回収しないのは、回収方法——送金の名目——に問題が生じるからであり、また日本で再び課税されるからであろう。それにしても、移転価格に含めている企業がないというのはどうしてであろうか。これはつぎのような理由が考えられる。

すでに述べた移転価格の設定基準である原価基準とか、原価プラス基準は、もともと事業部制のもとでの振替価格の決定に使用されるものである。ここでいう「原価」とは製造原価であり、販売費および一般管理費は含まれていない。事業部制のもとでは、本社共通費は一定の比率でそれぞれの事業部が負担することになるが、それらの費用は振替価格に加算されるわけではなく、事業部利益から控除される形式がとられる。同一企業であるから、資金の移動とは関係なしに計算報告書で示されれば十分なのである。

しかし、海外現地法人の場合、たとえ100%出資であったとしても別会社であり、しかも外国で営業しているのであるから国内事業部とは異なっている。もし、親会社がこれらの本社共通費を直接に回収しようとするれば、移転価格に含めるか、あるいは上記のようにロイヤルティーに算入するしかない。しかし、本社共通費をロイヤルティーで回収することは部分的には可能であっても、本来の目的とはかけ離れている。

したがって、本社共通費を回収するもっともオーソドックスな方法は移転価格に含めることである。それゆえに、製造原価に本社共通費を含めた総原価を基準とする国際移転価格の設定基準が今後の検討課題として残されている。

#### 米国IRSの内国歳入法第482条の規則案

1992年1月24日に米国IRSは、移転価格税制に関する現行規定を改正する規則案を公表し、わが国においてもその公聴会が開催された<sup>(3)</sup>。

今回の規則案は無形資産の譲渡に関するものが大幅な改正内容になっているが、有形資産や費用分担(コスト・シェアリング)契約についても言及



されている。しかしながら、本稿の主題は税務会計ではなくて原価計算および管理会計であるから、これらの内容を詳細に説明し、検討することはしない。ここでは今回のプロポーザルのなかでもっとも基本的な概念で、かつ会計の領域からみても重要なものとする「比較対象利益幅 (Comparable Profit Interval ; C P I)」を中心として述べることにしよう。

今回の規則案のひとつの骨子は、これまでの法律の対象は主として有形資産にあったので無形資産の移転価格をとりあげたことであると公聴会で述べられたが、その内容は1988年に財務省とIRSによって公表されたホワイト・ペーパーがベースとなっている。

規則案では無形資産の移転価格の算定方法については、(1)マッチング取引比準法 (Matching Transaction Method) (2)調整可能取引比準法 (Comparable Adjustable Transaction Method) (3)比較対象利益比準法 (Comparable Profit Method) の三つがあげられている。(3)の内容はC P Iであるが、(2)の方法で設定しても(3)に適合しなければ採用することはできない。また、(1)と(2)の方法を適用できない場合にも(3)のC P Iが使用されることになる。

有形資産の販売に対する独立企業間価格の算定は、すでにのべたC U P法、R P法およびC P法、さらにその他の方法の四つが適用されるが、今回の規則案ではR P法とC P法の優先順位はなくなっている。そして、さらに独立価格比準法 (C U P) 以外の方法を採用する場合には、やはりすでに掲げたC P Iに適合していなければならない。これからもわかるように、今回の規則案のもっとも重要な概念はC P Iなのである。

それでは、今回の規則案でC P Iというこれまでにない新しい概念を導入した理由はどこにあるのだろうか。それは現行の移転価格税制のベースになっているアームスレンクス (独立企業間) 価格の算定が困難だからである<sup>(4)</sup>。つまり、これまでの規定では移転価格税制の観点から対象となった製品あるいは半製品などの適 (公) 正価格を求めるさいには、いわゆるすでに述べたアームスレンクス価格の算定方法によって“ひとつの価格”が決定される。しかしながら、(そのようなひと

つの価格を決定することは困難なので) 対象となった製品あるいは半製品の移転価格が適正であるかどうかの判定は、ある点 (価格) よりも一定の範囲 (range) に入っているかどうかであるのが容易であるし、また議論も少なくなるというのが今回の公聴会でのIRSおよび財務省の説明である。

ここで問題となるのは“ひとつの価格を算定するよりも、その適合範囲に入っているかどうか”で判定するという内容である。この場合の“範囲 (range)”とは価格ではなくて利益なのである。つまり、対象となっている製品あるいは半製品の移転価格が適正であるかどうかを判定するとき、価格そのものではなく、それによって得た利益水準によって行なおうとするのである。

アームスレンクス価格を算定するさいももっとも優先順位の高いのは独立価格比準法 (C U P) であるが、それは売手と買手が同一の関連納税者グループのメンバーでない“非関連販売 (uncontrolled sales)”で用いられる価格のことである。これをもう少し具体的に示すならばつぎのようになる。

非関連販売とはつぎのようなものである。「(a) 関連納税者グループのメンバーによる非関連納税者への販売 (b) 非関連納税者による関連納税者グループのメンバーへの販売 (c) 販売の当事者が関連納税者グループのメンバーでなく、かつ、お互いに関連がない場合の販売。しかしながら、非関連販売であっても、非現実的な価格による販売は含まない。例えば、(関連納税者グループの) 一メンバーが、独立企業間価格と異なる価格で行った大量の関連販売を正当化するために、少量の非関連販売を行う場合である」<sup>(5)</sup>。

問題はこのような規定からアームスレンクス・プライスとみなされる“ひとつの価格”が算定できるかどうかである。私見ではあるが、非関連納税者の意見内容およびデータの多様性をどのように解釈するかによって、この規定に適合する価格はさまざまな数値をとりうる。すなわち、当該企業からみたアームスレンクス価格もあるだろうし、政府当局からみた価格もありうるし、さまざまな販売状況のなかで用いられた多数の価格から、どれを選択するかによって判断は異なるからである。

今回の財務省の規則案は、現行規定に含まれる

このような困難を認めたかたちで、いわゆるC P Iの概念を導入したと思われる。これは規則案ではつぎのように規定されている。

「比較対象利益幅は、検証対象者の利益性の客観的測定基準（利益水準指標）が、類似の機能を果たす様々な非関連納税者の客観的測定基準と同様であったとした場合に、検討対象者が稼得したであろう様々な利益の額から構成される。特に、非関連納税者の財務データから得られる利益水準指標は、検証対象者の営業利益の再計算に適用される。再計算された金額は、本条では「みなし営業利益」という」<sup>6)</sup>

そして、このようなC P Iによるアームスレングス・プライスを決定する順序として、つぎのような六つのステップを掲げている<sup>7)</sup>。

- ステップ（１）；検証される関連取引の当事者の選定
- ステップ（２）；検証対象者の適用対象産業分類の決定
- ステップ（３）；「みなし営業利益」の計算
- ステップ（４）；比較対象利益幅の決定
- ステップ（５）；必要な場合には、比較対象利益幅の内の最適ポイントを決
- ステップ（６）；関連取引に係る移転価格の決定

それぞれのステップの内容についても示されているが、ここでは本稿の主題との関連で省略する。現行規定におけるアームスレングス価格の算定の難点を減少させるために、このようなC P Iの概念を導入したのであるが、これによって適切な移転価格の決定は可能となるだろうか。私見によれば、この規則案は現行規定よりもさらに解釈の多様性を拡大するばかりか、いくつかの論理的矛盾を内在している。以下は、会計的観点からみたC P Iによるアームスレングス価格の決定に対する問題点である。

- (1) C P Iを求めるためのデータは、どの国の、どの企業を対象とするのか、によってその内容は大きく異なる。
- (2) 調査対象期間は3年となっているが、どの時点を基準としているかが不明である。規

則案では見直し対象課税年度とその前後となっているが、これは恣意的に決定できる。

- (3) 本来、利益及び原価は個々の企業によって異なるのが当然なのに、同業という観点でのみから比較される論理的な矛盾がある。
- (4) ある製品、あるいは半製品の移転価格を問題とするさい、多くの製品の複合利益である企業全体の利益率を対象にするという論理的な矛盾がある。
- (5) 比較対象企業の利益率から、調査対象の製品あるいは製品グループの利益率の妥当性へと問題が拡大し、それは最終的に原価計算の問題へと発展する可能性が大きい。
- (6) この規則案はC P Iという概念ひとつとっても解釈の多様性という問題を残しており、現在の移転価格税制よりもさらに細かく規制されることになり、日米半導体協定の国際版になる可能性をもっている。

これらの問題点のうちでも、(3)と(4)がもっとも基本的なものである。移転価格が適正であるかどうかの判断は、本来、その製品を生産するために要した原価に適正な利益をプラスしたのものにもとづいているかどうかによってなされる。それは日米半導体協定の内容から明らかであろう<sup>8)</sup>。

しかし、ある製品の生産コストは、その企業のもつ生産設備および生産方法、賃金水準、原材料の価格水準などによって異なるはずである。それゆえに、まったく同じ製品——現実にはありえないことであるが——を生産していても、それぞれの企業によって生産コストが同じであることはない。したがって、加算される利益が同じであっても、適正な原価計算にもとづいた“公正な移転価格”は、企業によって異なるのが論理的に正しい。

しかし、この規則案では同じような製品を生産している企業の利益（率）と比較して、検証対象者の移転価格の妥当性を判定しようとしている。つまり、前述した企業間のコストの差異は認めないわけである。もちろん、この規則案では“range”で示されているので、ある程度の差異は認めているようにみえるが、それはつぎに述べるように企業全体としての利益幅である。

この規則案ではある製品の移転価格が問題とされているのに、その企業の全体利益を判断の対象としている。企業は一般に多品種生産であるから、それから得られる利益はそれらの製品の複合利益である。したがって、移転価格の検証対象製品とは関係のない複合利益を通じて、その妥当性を判定するという論理的な矛盾をはらんでいる。

このように、IRSの規則案のベースとなっているCPIはさまざまな問題をもっているが、このような法律の立案能力をもっているという点では、米国のIRSおよび財務省のスタッフ以外にはないであろう。OECDに加盟する先進国はそれぞれの移転価格税制をもっているが、それらは米国のそれにもとづいている。また、このような多国籍企業の移転価格に関する規制は、国際会計基準、国際連合、OECDなどによってもなされているが、それらも多国籍企業の先進国であるアメリカの法律がベースになっている。

しかし、IRSのメンバーが日本に来て公聴会まで開きそれについての意見を求めるのに対して、日本の国税庁は独自の法案をこれまでに示したことはない。たしかに、わが国でも1986年に移転価格税制を導入したが、やはりアメリカのそれに依存している。もし、アメリカ政府が1993年1月1日からこれを施行した場合、日本政府も近い将来これに追随して現行の税制を変更することになるのであろうか。そのような状態では、いつまでたっても日本独自の税制にもとづいた法律をもつことはできないであろう。

周知のように、日本の半導体・ビデオカメラのメーカーは、移転価格の問題でIRSの調査を受けている。そのために膨大な訴訟費用の負担を余儀なくされ、政府間交渉に依存せざるを得なくなっている。トヨタ、日産も過去に政府間交渉によって解決しているが、今後も米国に現地法人をもつ企業はIRSの調査を受けるケースが増えると思われる。

その逆のケース、つまり、在日米国企業が日本の国税庁から移転価格の問題で調査を受けたということはあまり聞かない。新聞報道されたのでは、アメリカの損害保険会社A I Uの日本支社が、その対象になっている唯一の例である。しかし、化学、医薬品などの業種で在日外資系企業はかなり

多い<sup>(9)</sup>。このような在日の外資系企業は移転価格の調査はなされているのであろうか。たしかに、アメリカ以外の国から日本企業がこの問題で調査されたことはないので、あえてアメリカ以外の国、とくに欧州の企業に対してはそのような行動をとる必要がないのは理解できるが……。

- (1) cf. 佐藤康男「海外現地法人の管理会計」経営志林、第28巻第4号（1992年1月）、73—74頁。
- (2) 現在のところ、この本社共通費の配賦問題をめぐる現地政府との税務上のトラブルは少ないようであるが、今後この問題はかなり大きなものになることが予想される。とくに研究開発費の扱いが焦点になろう。cf. (財)日本生産教育協会「移転価格税制に関する調査研究報告書」1987年、15頁。
- (3) 筆者の知る限りでは東京地区の公聴会は、3月2日に経団連が主催したものが午前中に行なわれて、午後は(社)日本租税研究協会の主催で行なわれた。この公聴会はすでに公表された規則案の説明をIRSの担当官が行ない、それに対して日本企業の出席者からの質問を受けるという形式でなされた。
- この規則案は来年1月1日より施行されるので、今年5月末までに異議があれば提出せよ、ということになっている。この規則案の内容は3月に(社)日本租税研究協会から「米国内国歳入法第482条（移転価格）に関する財務省規則案」として翻訳出版されている。本稿の内容は、筆者がその公聴会で得た情報も含んでいる。
- (4) アームスレングス価格の算定が困難であるという認識は今回の公聴会で明らかにされたが、それはとりもなおさず現行の税制がそのような算定困難な価格をベースにしているという矛盾を示している。また、公聴会ではなるべく論争となる点を少なくするためにCPIを導入したと説明されているが、他方ではアームスレングス価格はさまざまなケース——ひとつの企業だけを対象としないうで——についてみなければならぬとしており、ここでもやはり論理的な矛盾がみられるのである。
- (5) 「米国内国歳入法第482条（移転価格）に関する財務省規則案」日本租税研究協会（1992年3月）、103頁。

- (6) 上掲書, 114頁
- (7) 上掲書, 115頁
- (8) 日米半導体協定は, 主として日本企業のダンピングを防止することが目的であったが, “公正で適切な価格”の指標を求めた点では移転価格の場合と同じである。そこでは, それぞれの企業のDRAMの生産コストに8%の利益を加算したものが公正市場価格の下限とされている。つまり, この場合はダンピングの防止が目的であるから下限価格が設定されているが, 移転価格税制の観点からすれば逆に上限価格が問題となる。
- (9) たとえば, 東洋経済新報社の「外資系企業総覧」の1990年版によれば, 資本金5,000万円以上でかつ外資の比率が49%以上の企業に, 外資比率20%以上の株式公開企業や大企業を含めた日本にある外資系の企業数はおよそ3,000社ある。それ以下の規模の企業も含めれば, 4,700社近くになる。

### むすびにかえて

本稿は筆者が昨年実施した日本企業の海外現地法人の管理会計に関するアンケート調査の補足内容と移転価格税制の最近の動向について述べたものである。

前者の問題はあまり項目は多くなかったが, 現地法人の管理会計担当者の雇用状況と現地の経理マン(ウーマン)のレベル・教育状況を知ることが主な目的であった。しかし, この調査結果からは当初期待したものを得ることはできなかった。

まず, アンケート項目には三つの地域——北米, 欧州, アジア——のそれぞれの現地法人のひとつを対象として選択して貰い, その国名の記入を依頼した。それは国による特徴が得られると思ったからであった。しかし, それを満たすような記入が少なかったためにその目的は達成されなかった。第2の問題点は, その地域の会計担当者のレベルは, その現地法人の規模や雇用条件によって異なることになるので, このようなアンケート調査の結果にもとづいて一般化することはできないということである。

しかし, 表(1)の会計担当者の基礎知識の状況を見ても, 基本的な簿記の知識をもっていると回答した企業はかなり多い。わが国での商業高校の卒

業者, 会計専門学校の数, 商経の大学卒業者——簿記の知識があるのは30%程度か——から考えても, レベルはかなり高いといえるだろう。

もちろん, 日本企業の採用方法と比較すると, 職種を経理と指定して募集するケースが多いことも一因であろう。日本では高校卒はもちろん, 大学卒の場合にも人文系は職種を指定して採用することはまれであるから, 就職のために簿記を修得することはあまり一般的な傾向とはなりにくい面がある。日本の簿記会計専門学校の隆盛は, むしろ今日では税理士や公認会計士のような資格受験者の予備校の性格が強いのである。

筆者が実態調査の内容を示した前稿からも明らかのように, 日本企業の経理マン教育は依然としてOJTが主流であり, 自社で独自の教育プログラムをもっているのは大企業であり, 製造業に限定すれば4分の1程度である。しかしながら, 外部講師に委託したり, 指定した人間を外部の教育機関に通わせたりする企業も増えており, OJTとそれらを併用しているケースも多くなっている。

海外現地法人の会計担当者の教育は, 国内のそれとは異なつたいろいろな困難がある。言葉の問題はいうまでもないことであるが, 雇用契約に関する慣習なども社会教育の障害になるかもしれない。日本の国内企業のようにOJT, 社内プログラムあるいは外部機関による教育などを組み合わせて経理マンのステップ・アップを計っていくというスタイルが受け入れられない場合もあると思われる。

ただ, 管理会計の領域に限定すれば, 100%出資の現地法人であれば, どの国にあっても日本の親会社のシステムを導入できるのであるから, その教育はOJTあるいは日本から派遣した経理マンによるものに依存しなければならない。しかし, 現在のところすでに述べたように, 日本企業の海外現地法人は管理会計の専門的なスタッフが必要とされるほど規模が大きくない。したがって, 現地から報告される基礎的なデータによって, 日本の親会社が現地の担当者が変わって管理用のデータを作成しているケースも多いようである。

現地法人における管理会計の基本的な手法の現状についての調査も不十分であるが, アンケート調査ではこれ以上のことは不可能であろう。これ

もやはり同じことがいえると思うが、現地法人の規模や成熟度と関連している。親会社は日本を代表する大企業であっても、その海外現地法人は中小企業の域を出ていないというケースが多く、そのような場合には日本ですら管理会計は実践されていないのが現状であるから、現地の状況も理解できる。

最後に述べた移転価格税制の最近のトピックスである「米内国歳入法482条の新規則案」は、今後の日本企業に多大な影響をおよぼすものとして注目される。しかし、米国IRSによって提唱された今回の新規則案は、まだわが国の企業に浸透しているとはいえ、一種のとまどいを与えているように見える。

このような新規則案が公表された背景には巨額な財政赤字に悩む米国政府が日本企業を標的にして、税収をあげるために移転価格税制の改正を着々と進めてきたことを忘れてはならない。「税収を増加させるというIRSの至上目的を達成するために、IRSの移転価格を調査するエコノミストや、国際調査官の人員を増加させた。77年から90年にかけて国際調査官の数を150人から490人へと3倍以上に増やした。また、専属エコノミストを最近、75人へと大幅に拡充した。これらの数字から、IRSが移転価格調査をいかに本格的に行おうとしているかがうかがえよう」——ジョージ・カールソン、大河原 健「経済教室」日本経済新聞1992年4月9日付——

この新規則案の最大の眼目は、本稿で述べた「CPI（比較対象利益幅）」という概念である。これをベースにして移転価格の妥当性を判断するというIRSの方針は、本論で述べたようにさまざまな問題点を含んでいる。そして、この比較対象利益幅という概念は、本稿で対象とした有形資産だけでなく特許権、ロイヤルティー、商標権などの無形資産の移転価格にも適用されることになる。

このような無形資産への適用は、日本企業にとって将来、有利に展開するかもしれないという予測もある。それはアメリカにおける日本企業の特許出願数が増大していることや、特許権からの収入が支払を上回る比率で伸びているという事実が上げられている。そして、最近の日米企業の特許権

をめぐる裁判でも明らかのように、その賠償額はうなぎのぼりに上昇している。しかし、このようなことからCPIの無形資産への適用は日本企業に有利であると判定することはできない。それは、なによりも陪審制度というアメリカの裁判システムと、法律の解釈の多様性である。

本稿でも指摘したように、このCPIの概念によって移転価格の妥当性を判定された場合、ほとんどの日本企業は不利になる。それは同業の日米企業の利益率を比較した場合、アメリカ企業のそれが高いからである。

この新規則案がこれまでの移転価格税制よりも移転価格の妥当性を検証するのに明確になったというつぎのような指摘もある。「米国では、内国歳入法第482条の下に定められている現行の移転価格規則は、不透明な部分が多いとの指摘が多かった。その指摘を受け、独立企業間価格の原則を適用する上で十分な法的根拠を確保するため、今回の移転価格規則の修正案発表に至った。この修正案が現行規則に比べ大きく異なっているのは、有形資産、無形資産それぞれの移転価格に関する規則が厳格になった点である」——前掲の日本経済新聞1992年4月9日付——

しかし、今回の新規則案は当然のことであるが、すべてアメリカ政府に有利となっており、その内容の解釈はどのようにでもできるようになっている。たとえば、比較対象利益幅の決定に含める企業の選定は、すべて裁判を行なう米国にある。そこに、米国企業だけを含めるのか。欧州企業も含めるのか、あるいは日本企業をどうするのか、という明確な規定はどこにもない。しかし、比較対象利益幅を決定するさい、どの企業を計算対象に含めるかはきわめて重用なのである。

また、この新規則案は経営分析の手法にも関連している。企業の経営分析についてオーソライズされたもの——たとえば政府機関が発行したもの——が必要になるであろうし、そのさい国別の統計方法の差異なども新たな問題として登場してくるかもしれない。

このような米国IRSの新規則案に対して各国はどのように対応してくるであろうか。多国籍企業を多く保有する国は、アメリカを除けば欧州と日本である。しかし、来年1月から適用されるこ

の新規則案の影響をまともに受けるのは日本企業である。「日系企業を標的にしたものではない」というアメリカ政府のたび重なる発言にもかかわらず、租税裁判所で現在、係争中の対象企業を考えれば、日系企業が最大の眼目であることは間違いない。

もちろん、日本にも外資系企業は多く、とくに医薬品や化学メーカーは外国企業の競争力は強い。これらの企業にも当然に移転価格税制は適用されることになる。それでは、日本の大蔵省はこれらの外資系企業に対して、独自の法案を提唱できるのであろうか。それとも、今回のようなアメリカ I R S の新規則案の日本版を立法化するのであろうか。

もし、今回もアメリカに追随することになれば、日本政府の立案能力のなさをますます明らかにすることになるし、今後のアメリカでの裁判でも日本企業は苦境に立たされることになるのは目に見えている。

それでは、日本政府はどのような立場に立つべきであろうか。それは本稿でも述べたように「真実の原価」を前面に出した移転価格税制を主張することである。移転価格が妥当であるかどうかの判断は、公正な原価計算に求める以外にないことをあらゆる国際舞台で主張すべきである。そして、公正な原価計算の方式・内容は、いわゆる国際的な業種別統一原価計算の形で議論されるべきであろう。このようにすれば、現在のような時間と費用をともし訴訟は減少するであろう。