
現代会計学選集／阪本安一責任編集

国際管理会計の基礎

——振替価格の研究



大阪学院大学教授 宮本寛爾 著

中央経済社

■ 著者紹介

昭和39年 関西学院大学大学院商学研究科修士課程修了
昭和40年 関西学院大学商学部助手
昭和43年 ミシガン州立大学大学院経営学研究科修士課程修了
昭和44年 大阪学院大学商学部専任講師
昭和49年 同学部助教授
昭和57年 同学部教授となり、現在に至る。

〔共 著〕『原価計算論』（青木・宮本共著）昭和51年，大阪学院大学。

〔訳 書〕『会計学概説』昭和48年，好学社。

☆現代会計学選集

国際管理会計の基礎

——振替価格の研究——

昭和58年10月20日 第1版発行

著 者 みやもと かん じ
 宮 本 寛 爾

発行者 渡 辺 正 一

発行所 (株) 中央経済社

東京都千代田区神田神保町1-31-2

電 話・(293) 3371 (編集部)

(293) 3381 (営業部)

〒101 振 替・東 京 0—8432

印 刷／文昇堂 製 本／誠製本

落丁・乱丁本はお取替いたします。

ISBN4-481-10592-5 C3334

現代会計学選集の発刊に当って

神戸市に設立された財団法人 村尾育英会（理事長 村尾一夫氏）は、その設立以来、奨学資金の支給、青少年の健全な社会活動に対する支援を行うとともに、社会科学の発展に力を注ぎ、この方面の研究者の研究助成と研究成果の刊行の奨励とを行ってきた。本年はたまたまその創立10周年を迎えることになったのであるが、「現代会計学選集」は、その記念事業の一つとして企画されたものである。

いうまでもなく、国の経済的発展は企業経営の進展に俟たなければならないが、企業経営の進展はまた、経営管理技術の発展と工学的技術の開発に負うところが甚だ大きいのである。しかも現代会計学は、経営管理の一手段として、今日のわが国経済発展に貢献するところが、非常に大きいのである。

しかしながら、現代会計学の発展は、正直なところ工学的技術の開発に比べて、未だ立ち遅れていことは否むことのできない事実であると思う。「現代会計学選集」は、この現状に鑑みて、現代会計学の発展のために役立ちたいとの願望をこめて、かねてから関西地方在住の活動的な会計学者が中心となり、可成り長い年月をかけて財務会計及び管理会計の研究会を組織し、相互に研鑽を重ねてきた結果の集大成である。

本選集の編集者は、かねてから村尾育英会の理事として、財団の設立に参画し、また理事長 村尾一夫氏を助けて、財団の運営にも参与してきたが、財団設立の趣旨によって、研究成果の公刊の推進にも努力してきた積りである。その結果は優秀な研究メンバーの総力の結集を得て、これまでにない超一流の選集10冊の他に、別冊として特殊問題に関する優れた研究成果の刊行が可能となり、わが国の学界ならびに実務界に貢献するところ甚だ大きいものと信じている。

2 現代会計学選集の発刊に当って

最後にこの企画に物心両面から援助を惜しまなかった村尾育英会ならびに出版を引受けて下さった中央経済社（社長・渡辺正一氏）の皆さんに対して，深甚なる謝意を表する次第である。

昭和57年9月22日

編集責任者

神戸商科大学名誉教授
大阪学院大学教授

阪 本 安 一

序

現代の企業はその環境に適応するように経営管理を行い、その存続と成長という目標を達成している。しかるに、近年の企業活動の国際化は経営管理に新たな環境への適切な対応という問題を提起することとなっている。

一方、現代の経営管理の要請に適した機能を果たす企業会計の機能的側面である管理会計は、当然、かかる経営管理の新たな問題にも対応できなければならないであろう。われわれは、国際化した企業の経営管理の要請に適した機能を果たす企業会計の機能的側面を、とくに国際管理会計と称することとする。国際管理会計の理論的研究は、今日、進められているが、十分とはいえないのが現状である。

そこで、国際化した企業が経営管理において対処しなければならない諸問題のうち最も重要な問題の一つである振替価格設定の問題をとりあげ、この問題への企業会計の果たすべき機能について考察することにより、国際管理会計という研究領域の開発を試みているのが本書の意図である。

本書は、二部構成をとっている。第Ⅰ部「振替価格会計の基本問題」では、振替価格設定プロセスにおいて必要とされる会計情報をそれに関与する管理者に提供する会計システムとしての振替価格会計の基礎的諸概念を考察している。

まず、第1章では、研究対象としての振替価格の内容を明らかにするため、その設定を必要とする組織の性質を考察する。そしてこれを組織における分化と統合の問題としてとらえるのである。次に、第2章で、国内振替価格の設定目的および設定方法を通覧することにより、振替価格の設定に関与する管理者に必要な会計情報を提供する振替価格会計の成立とそれが管理会計の一分野に属す会計であることを解明する。

第3章から第5章までにおいては、国内振替価格の各種の設定方法を述べ、

4 序

各方法のもとで振替価格設定において必要な会計情報および設定された振替価格の経営管理上の有用性とその限界について考察している。すなわち、第3章では市価基準により設定される振替価格について、第4章では原価基準により設定される振替価格について、第5章では数理計画法により設定される振替価格について考察している。

第Ⅰ部で考察した振替価格会計に関する基礎的諸概念が国際振替価格会計の形成においていかにとり入れられるのか、そしていかなる問題が国際振替価格会計に特有の新たな問題、すなわち第Ⅰ部で述べた基礎的諸概念とは全く別のものとして解明されるべきかを第Ⅱ部「国際振替価格会計の諸問題」で考察している。

まず、第6章では、国内振替価格に対する国際振替価格の特性を明らかにするため、その設定方針形成において重要な影響を与えている諸要因との関係を分析する。そして国際化した企業が各種の環境要因に適切に対処する場合、フォームスレングス価格、最適振替価格、中立的振替価格の三種類の振替価格のいずれか、あるいは二種類以上の特質を内在するものが設定されることとなることを論述している。

かくして、第7章では、フォームスレングス価格の内容とその設定方法、第8章では、最適振替価格の内容とその設定方法、第9章では、中立的振替価格の設定を必要とする多国籍企業の業績管理とその設定方法について考察している。

本書は、振替価格会計の理論形成により、国際管理会計という研究領域の確立を試みたものであるが、浅学菲才の筆者ではその完成に及ぶものではない。そこには、思わぬ誤りをおかしているもの、独断に陥っているもの、あるいは不十分な説明のため思わぬ誤解をうけるものがあると思う。先学諸賢の忌憚なき御批判と御指導を賜わり、後日なお一層の研究の進展をはかりたいと念願している次第である。

本書が成るにあたっては、多くの方々のお世話になったことを感謝している。とりわけ、恩師青木倫太郎先生には、大学院時代より現在に至るまで、親

身も及ばぬ御指導と御鞭撻を賜わり心から御礼申し上げる次第である。

また、阪本安一先生には、暖かい御指導と御激励を賜わり、また、本書執筆の機会を与えていただき、深甚なる感謝の意を申し上げる次第である。なお、今後の研究によって少しでも内容を充実させ、御高恩に報いなければならないと念願している。また、阪本安一先生を中心とする「企業会計の理論および応用の研究」委員会の諸先生方の御厚情と御教示に対して厚く御礼申し上げる次第である。また、委員会の研究・出版活動への御助成をいただいた村尾育英会の村尾一夫理事長に深く謝意を表する。

関西学院大学教授 増谷裕久先生には、大学院時代より現在に至るまで、御指導と御高配を賜わり、また本書の完成にあたっては種々の御教示をいただき、先生の御厚情に対して御礼申し上げる次第である。

神戸大学教授 溝口一雄先生、神戸大学教授 小林哲夫先生ならびに管理会計研究会の諸先生方からは、貴重なる御教示を賜わり感謝申し上げます。また、大阪学院大学教授 戸田義郎先生、本田利夫先生ならびに商学部の諸先生方には、日頃の御指導に対して心から御礼申し上げる次第である。

最後に、本書の出版にあたっては、中央経済社編集部次長の長田光雄氏をはじめ、同社のスタッフの皆様の特別の御配慮に対して深甚なる感謝の意を表する次第である。

昭和58年8月

宮 本 寛 爾

目 次

第Ⅰ部 振替価格会計の基本問題

第1章 振替価格と組織	3
1 振替価格の意義	3
2 経営管理における分化と統合	4
3 振替価格の設定と組織の分化と統合	13
第2章 振替価格会計の基礎	23
1 国内振替価格に関する諸見解の基本課題	23
1 国内振替価格の設定目的	23
2 振替価格設定方法	26
3 国内振替価格の設定プロセスと会計の役割	31
2 管理会計としての振替価格会計	33
第3章 市価基準による国内振替価格の設定	45
1 中間製品市場が単一価格を有する完全競争の場合	45
1 ハーシュライファーの分析における仮定	45
2 中間製品の市場が存在しない場合	47
3 中間製品の市場が完全競争の場合	49
2 中間製品市場が二元価格を有する完全競争の場合	52
1 グールドの分析における仮定	52

2 目 次

2 ケースⅠにおける最適振替価格	53
3 ケースⅡにおける最適振替価格	57
4 ケースⅢにおける最適振替価格	60
5 中間製品市場が不完全競争の場合	63
 第4章 原価基準による国内振替価格の設定	67
1 原価基準の概観	67
2 原価法の利点と欠点	69
3 原価加算法の利点と欠点	75
4 変動費加算法, 利益分配法および二元振替価格法	79
 第5章 数理計画法による国内振替価格の設定	83
1 数理計画法による機会原価の算定	83
2 機会原価にもとづく振替価格の設定方法	90
1 分解原理による振替価格の設定	90
2 変動費プラス機会原価による振替価格の設定	105
 第Ⅱ部 国際振替価格会計の諸問題	
 第6章 国際振替価格の特徴	119
1 国際振替価格と各種の環境要因	119
2 環境要因の国際振替価格設定目的への影響	123
 第7章 アームスレングス価格 としての国際振替価格	133
1 アームスレングス価格設定の必要性	133
1 関税上の評価とアームスレングス価格——ガットの活動	135

2	二重課税排除とアームスレングス価格——OECDの活動	141
3	アームスレングス基準と国際振替価格	143
2	アームスレングス価格の設定方法	148
1	非関連会社価格比準法	148
2	再販売価格法	152
3	原価加算法	155

第8章 最適振替価格としての国際振替価格 159

1	最適振替価格設定の必要性	159
1	税率および税法の諸国間での相違	160
2	経営計画の遂行	163
3	各国政府の課す経済上の諸規則	164
4	子会社所在地国の通貨価値下落の危険	164
2	最適振替価格の設定——仮設例による——	166

第9章 中立的振替価格としての国際振替価格 181

1	多国籍企業の経営管理手法としての プロフィット・センター概念	181
2	多国籍企業の業績評価システムの実証研究	183
1	モオーリエルの実証研究	184
2	マッケネスの実証研究	186
3	ロビンズとストボウフの実証研究	188
4	モージィカトの実証研究	191
5	実証研究の総括	194
3	多国籍企業の業績評価の特質	196
1	業績評価を困難にする要因	196
2	業績評価の内容	200
4	中立的振替価格	205

4 目 次

1 業績評価の目的に適合した評価方法	205
2 業績評価のための振替価格	207
参考文献	213
索 引	223

第Ⅰ部 振替価格会計の 基本問題

第1章 振替価格と組織

1 振替価格の意義

一般に、振替価格 (transfer price) とは、経営管理上単一とみられる組織の構成単位相互間において、財貨が移転される場合に、それらの財貨に組織の経営管理者によって付けられる単価のことである。すなわち、一企業内の部門間、事業部間において、あるいは親会社と子会社間や子会社相互間において、原材料、半製品、および完成品等の移転が行われることがある。この移転を「振替」(transfer) と呼び、振替えられる原材料、半製品、完成品等に付けられる単価を振替価格と称している。

さらに、近年の企業活動の国際化に伴い、子会社が海外に設立され、財貨が国境を越えて振替えられるようになっている。この場合の振替価格は国際振替価格 (international transfer price) と呼ばれるようになっている。これに対して、財貨が国内で振替えられることを前提とする従来の振替価格は国内振替価格 (domestic transfer price) と呼ばれるようになっている^[1]。しかし、両者がともに振替価格と称されるのは、振替品の単価が市場経済のメカニズムを通して決定されるのではなく、一組織の内部において決定される人為的価格であるという共通性を有しているからである。

この振替価格の内容を理解するためには、振替価格の設定を必要とする組織がいかなる性質のものであるか、経営管理者は振替価格の設定によって、いかなる目的を達成しようとしているのかを明確にすることが必要である。これにより、振替価格に関する問題の概略を理解することとする。

〔注〕

- (1) Roger Y. W. Tang, *Transfer Pricing Practices in the United States and Japan* (New York, 1979), p. 5.

2 経営管理における分化と統合

振替価格の設定を必要とする組織とはいかなる性質のものであるかを理解するためには、まず、企業組織の経営管理についての考察から始めることが必要であると考えられる。そこで、ローレンスとローシュ (P. R. Lawrence and J. W. Lorsch) の共著 *Organization and Environment—Managing Differentiation and Integration* の構成にもとづいて、経営経理を組織の分化と統合であると考えられる見解を論及することにする。

企業は人口の増加や所得の向上による需要構造の変化、国内経済の動向における変化、技術革新による技術環境の変化等のような外部環境の変化のなかで、その存続と成長という目標を達成するためには、その外部環境の変化に企業を適応させることは不可欠の要因である。すなわち、企業外部の環境の変化が企業に与える影響は非常に不確実なものであり、企業がかかる不確実性に適切に対応して、意思決定をすることなしに、その存続と成長という目標を達成することは困難なこととなるのである。

ここに、企業組織はその外部環境の不確実性に対処するべく、いくつかの組織単位に分化 (differentiation) される、そして各単位は企業外の諸状況を処理するという問題を、その主要な課業とすることとなる^[2]。それは一つの管理者グループが管理できる範囲には限界がある、という事実によるのである。そこで、分化された各組織単位の管理者は企業の外部環境のうち各組織単位の直面している外部環境の変化にその組織単位を適応させるべく意思決定をする権限を与えられることとなる。企業は、各組織単位ごとにその外部環境へ部分的に適応することによって、企業全体としてその外部環境への適応を達成しようとするのである。

しかるに、企業全体としての組織が各組織単位に分化される場合、それは垂直的分化と水平的分化という二つの異なる形態に分化されているのである。なお、組織はその構成員が課業を遂行するうえでの責任、権限、および専門を明確に定めて、これを各人に割り当て、構成員相互間の諸関係を規定しているのである。ここに、垂直的分化とは、トップ・マネジメント（最高経営者層）、ミドル・マネジメント（中間管理者層）、ローア・マネジメント（現場管理者層）、そしてオペレーター（作業員）というように、課業を遂行するうえでの責任と権限が垂直的に分化されていることを意味し、水平的分化とは、権限よりもむしろ専門化によって、同列の職務を水平に分化することを意味する。

企業の規模が大きくなり、そして環境が変化するにつれて、水平的分化にも段階的な形態がみられる。この水平的分化の基準について、占部教授は組織の部門化という表現で、次のごとく述べられている。すなわち、

「……部門組織を形成する部門化には、二つの異なった基準がある。一つは職能別専門化の原理にしたがって、職能別の基準によって部門化を行なう方法である。それによって形成される部門化組織を職能別部門組織（functionalized organization）という。もう一つは、目的別の基準によって部門化を行なう方法であり、それによって形成される部門化組織を目的別組織という。事業部組織（divisionalized organization）はこの目的別組織にあたっている。目的別の基準は、さらに製品別、地域別、あるいは得意先別の基準に分けられる」と^③。

職能別の組織分化においては、購買、生産、販売、人事、経理、技術、資材などの職能によって、組織は分化されるのであり、分化された組織単位はその特定の職能ごとの専門化を行うこととなる。また、目的別の組織分化においては、製品別、地域別、あるいは得意先別に組織を分化することとなり、分化された組織単位は企業全般の目標、方針の枠のなかでその組織単位の運営を行う権限と責任を与えられているのである。

以上述べたごとく、職能別の基準あるいは目的別の基準によって企業組織の分化が行われても、それによって企業の外部環境の変化に企業を適応させるた