

中国における価値創造と管理会計

西村, 明
九州大学 : 名誉教授

<https://doi.org/10.15017/7183252>

出版情報 : 経済学研究. 90 (5/6), pp.1-13, 2024-03-29. Society of Political Economy, Kyushu University
バージョン :
権利関係 :



中国における価値創造と管理会計

西 村 明

1 前稿での問題提起と本稿の課題

前稿⁽¹⁾において、筆者がこれまで展開してきた管理会計の諸特徴を価値創造の発展過程（価値管理から価値企画、共有価値認識）に即して整理し、管理会計が如何に価値創造に規定され、またそれを支援するかを考察し、もの作りという利己的な行為（分業）が交換を通して社会的な便益（特に消費者の便益）を実現していく姿を考察した。まさにこの過程は人間が生産に取り組み、社会を構築していく歴史であり、会計というものがどのように発展していくかの本質に関わる問題である。しかしながら、社会のあり様（とりわけ戦争と平和）が会計のみならず価値創造にも影響していく現実を無視するわけにはいかないのである。

前稿では、主として、自由・平等・民主主義を基盤とする社会構造の下で価値創造に管理会計が与する側面がとりあげられ、会計の認識・統制機能が社会的生産力の発展にとって不可欠であり、そのフィードフォワードとフィードバックの両面からのストックとフローの認識と統制が価値の科学的創造を支援してきたことを明らかにした。しかしながら、社会主義社会、とりわけ成長し続ける中国経済における価値創造と管理会計の問題については言及しえなかった。そしてまた、ポーター（Michael E. Porter）の共有価値については、その現代的な意味については言及したが、彼が1980年代に論究した価値連鎖（value chain）における価値創造については考察しえなかった。しかしながら、中国における価値創造と管理会計を考察する場合に、ポーターの価値連鎖論の影響を無視するわけにはいかない。そこで、まずポーターの価値連鎖論に立ち戻り、その中国企業経営への影響と今後の課題を明らかにしなければならない。とくに今日の国際社会において価値連鎖の強化と同時に分断という矛盾した動きがみられる中で、その実態を解明することは、価値創造と管理会計の関係を闡明する上でも不可欠であるように思われる。

本稿は、中国における価値創造と管理会計との関係およびその今日の国際社会でのあり様について検討するものである。そのために、中国における管理会計の発展過程を概観し、その上で今日における管理会計が価値創造（とりわけ価値連鎖）と如何に関係しているかを明らかにする。そのためには、中国が注目した価値連鎖とは何か、またそれを基礎とする戦略的経営単位（SBU）とその関係をまず明らかにしておかなければならない。

2 ポーターの価値連鎖と競争優位

ポーターは、著書『競争優位 優れた業績の創造と持続』において、競争優位と価値との関係を明確につぎのように述べている。「競争優位は会社が買い手のために作り出しうる価値から生まれてくる。競争優位は、基本的には、会社が価値を創造するコストを超える、買い手のために創造しうるその価値から生まれてくる。価値は買い手が進んで支払うところモノであり、優れた価値 (superior value) は同等な便益 (benefits) を競争者よりも低い価格で提供するか、或いは一つのより高い価格を相殺することよりもより高いユニークな便益を提供することから生じてくるのである。」⁽²⁾ここに、競争優位を考える場合に、コストと価格 (買い手が進んで支払う価格)・便益との関係、つまり価値を検討しなければならない。これは、前稿で検討した分業と交換、そして利己心と共感、もの作りのコストと買い手の便益との関係を貨幣的に表したものである。さらに、ポーターは上記のコストと価格との関係を原価統率力 (cost leadership) と差別化 (differentiation) から検討し、それらに焦点整合 (focus) を加えて基本戦略とし、焦点整合を原価フォーカスと差別化フォーカスの二つのタイプに分け、競争優位のための具体的な内容を論じている。

そこで、価値連鎖とは何を意味するのであろうか。彼によれば、「価値連鎖は (会社の) 活動全体を意味し、価値活動とマージン (利益) からなる。」⁽³⁾そして、価値活動は会社の基本活動 (対内物流、経営活動、対外物流、販売戦略活動、サービス) とそれに対する支援活動 (人事管理、技術開発、購買) から構成される⁽⁴⁾。この物理的・技術的な特有な諸活動は会社が買い手のために価値ある製品を創造するブロックであり、マージン (差益) はここで生み出される総価値から価値活動を行うために必要な総原価 (collective cost) を差し引いたものである。そこで、価値活動の分析のためには、技術的・戦略的に異なる活動を分離しなければならない。それゆえ、「価値諸活動と会計の分類 (例 間接費、直接労務費) とはほとんど同じになることはない。」⁽⁵⁾のである。価値活動はまさにコストリーダーシップ、差別化、フォーカス (焦点整合) の戦略に依存しており、極めて主導的で、競争優位を志向しており、技術的・戦略的な違いにより分類されており、それに対して別々の技術的な活動や異なる戦略を一まとめにし、「同一活動」とするフィードバック的な会計 (ストックとフローからの) 認識とは異なるのである。価値連鎖は、それぞれが競争優位を目指し、原価を管理し、差別化を行う価値活動 (ブロック) の結びつきなのである。こうした一時点でのコストビヘイビア分析に加えて、ポーターは、会社の戦略を越えて長期にわたって「価値活動の絶対的かつ相対的な原価がどのように変化するかを考える」コストダイナミクス (産業の実質成長、規模の格差への感度、異なる習熟度、技術変化の格差、原価の相対的なインフレーション、高齢化、市場調整等) を提議している⁽⁶⁾。

以上みてきたように、価値連鎖は価値活動のつながりであり、そして会社のコスト管理は単に製品の製造過程のみならず、その支援活動における資産運用や人件費などの経費を包括した概念として「コスト」を測定し、計画するもので、マージンの観点から個々の価値活動のみならず、購買・販売に関連する企業外の「コスト」をも検討していかなければならない。まさに今日のグローバル経済の下では、価値連鎖は、企業内の価値活動のつながりだけでなく、国際的な繋がりにおいて国際競争力を強

めていく戦略的経営単位（SUB）とその国際的な連携を意味していることになる。そこで、管理会計もまた、製品コストの計算と管理を越えて企業戦略と情報管理とに結びつき、広く、長期的な視点で展開されることになる。

アメリカで体系化されてきた価値連鎖の国際戦略は企業の国際的な競争優位を実現するものとして広く採用されてきたのであるが、価値連鎖とその原価管理は企業の競争優位のみならず、強国を志向する中国においては、最適な管理システムとして考えられ、国家戦略として価値連鎖とそれに関連する管理会計が積極的に導入されることになる。そこで、つぎに中国企業の価値管理と管理会計の実態を考察することにしよう。

3 国家主導による価値創造と管理会計

中国企業が如何に価値連鎖を重視し、またアメリカの活動基準原価計算（ABC）やバランズド・スコアカードを導入し、個々の活動する人々の主観能動性、つまり価値創造を強め、競争優位を目指したのであろうか。同時に、国家がこの目的を実現するために、企業経営自主権を拡大し、また如何に管理会計実践を推進してきたのであろうか。つまり、価値創造と企業自主権の拡大が両輪の如く中国の国家戦略と企業製品の競争優位とを促進するものとなった過程を少し具体的に見ておこう。

(1) 企業自主権の拡大と価値創造

企業自主権の拡大は、工場長責任制と共に中国国有企業改革の大きな措置であった。1984年の国務院による「国営工業企業の自主権を改革することの暫定規定」が改革の序幕であるのに対して、1992年の「全人民所有制工業企業の経営メカニズム転換に関する条例」（国務院）は極めて包括的であった。「（1984年暫定規定）の基礎のもとに、改革のさらなる一步の進展にしたがって、ますます異なる形の企業が現れ始め、市場経済体制が確立し、競争メカニズムが発展し始め、1992年に国務院は、〈全人民所有制工業企業の経営メカニズム転換に関する条例〉を公布し、国有企業の経営自主権をさらに一步確定した。」⁽⁷⁾ その内容は、生産経営意思決定権、製品・サービス価格決定権、製品販売権（指令制計画以外の製品）、物資購入権、輸出入権（法律の許可する範囲内）、投資意思決定権、残留資産支配権、資産処分権、労働募集権・労務リクルート・使用权、人事管理権、賃金・ボーナス分配権、人力・物財負担割り当て拒否権に及んでいる。

さらに、2023年5月26日に国務院国有資産監督管理委員会は、「国有資本と国有企業を優れて巨大なものにするという根本目標を確りと把握し、核心的競争力を引き上げ、核心的機能を強化するという二つの道筋を確りと用いて、価値創造を要として確実に捉え、企業の高質量の発展を着実に推進し、世界一流企業に速やかに作り上げ、新発展の配置と方式を創り上げ、中国式現代化を全面的に推進するのを支援するために確りとした基礎と戦略的支援を提供する。」と述べている⁽⁸⁾。まさに、国家は、国有企業が世界一流の価値創造活動をベンチマークとすることを指示し、企業経営と管理の方向を定めているのである。さらにこの方向は、管理会計の強化をも意味していた。

(2) 管理会計実践の国家による推進

2014年10月に財政部は、「管理会計システム建設の全面的な推進に関する指導意見」を公布し、また、2016年から財政部は、『管理会計の手引き』と多面的な応用手引き等の指導文書を引き続き公布している。財政部は、2017年9月29日に、つぎのように述べている。「企業の管理会計実践の強化の促進、内部管理水準の向上、経済変換のグレードアップを促進するために、『管理会計応用手引き第100号—戦略管理』等22項目の管理会計応用手引きの配布に関して」⁽⁹⁾を制定する。⁽⁹⁾ こうした国家的な取組みのもとで、中国企業の管理会計に対する関心と重視の程度は高まり、「数値化（数智化）の風潮の推進の下で、管理会計実践の創造は絶え間なく変化している。」⁽¹⁰⁾とされていた⁽¹⁰⁾。国家と企業が同歩調で、価値連鎖・管理会計に取り組み、コストリーダーシップと差別化により競争優位と経済強国を1980年半ばから現在にかけて追及してきたのである。

以上のようなポーターを中心とする価値連鎖論や欧米の現代的な管理会計を学習・導入し、あるいは欧米の経験をアウフヘーベン（止揚）したとさえ言われている¹⁾。その実態はどのようなのであろうか。

4 中国管理会計と価値連鎖、価値創造

(1) 管理会計の発展過程

中国における今日の企業管理システムは、大きく3つの段階を経てきた。第1段階は1949年から1990年までの国家自立性（nationality）、つまり社会主義経済体制の確立、独立・自主、そしてそのもとで商品経済が確立していく段階である。第2段階は、1990年から現在までの時期で、つまり西側諸国の近代的な管理システムの導入と学習、そして国際基準との協調の段階であり、国際的な協調のなかで飛躍的に経済成長を続けてきた時期でもある。そして現在の第3段階は、国際化を基礎とする国家自立性（nationality based on internationalization）を強化する将来的方向に繋がる段階である。複雑な国際関係の中で、国家がその対立と協調を利用しながら、自立性を高める時期であり、管理会計も、国家統計的な機能から会計の独自性を発揮し、さらに国際市場での競争優位のためにさらに強化・発展していくことになる。以上のような意味で、現在は、第2段階で形成されたシステムを維持しながらも国際的な緊張関係と半導体技術の切り離し（decoupling）の中でそれに新たな内容・形態変化を付与させざるを得ない段階である。これまでの研究⁽¹¹⁾を踏まえて以上に述べたことを整理すると、次表の通りである。

この表に関しては、本稿は、現代における問題を明らかにするために特に第2段階から第3段階（とりわけ二つの段階を繋ぐ現代）における価値連鎖・価値創造・管理会計の諸関係に注目する。中国経済の国際化のなかで、アメリカの管理会計が積極的に導入され、従来の国家統制的な原価管理を中心とするシステムが大きく企業全体の戦略管理、とりわけ価値連鎖を基軸とする活動基準原価計算やバ

1) 「ハイアール SBU 制度は、決して西側の SBU 原理の単なる複製品ではなく、西側理論 SBU における戦略執行、組織再編、業績効果システムなどの概念をアウフヘーベンしたものである……」（湯谷良、穆林娟、彭家鈞「SBU: 戦略執行与管理控制系统在中国的实践与创新—基於海爾集团 SBU 制度的描述性案例研究」『会計研究』2010年、5期、53頁。

ランスド・スコアカード等にとって代わられるのである。

第1段階では、社会主義体制の独自性・自立性・資本主義体制との対抗性、さらには遅れた生産力

表 中国における管理会計の発展

第1段階 欧米から独立した管理システム (1) 1949－1978：責任会計を軸とする企業予算（原価責任・原価統制）；生産性の向上・国家統制の一部としての会計統制 (2) 1978－1985：利益責任：利益請負制度、株式会社制度の導入 (3) 1985－2000：市場価格に基づく原価責任；市場原理・模擬市場と原価査定（市場経済への強い志向）
第2段階 欧米の管理システムの導入；WTO への加盟 2000－現在：価値連鎖（バリューチェーン）の重視；活動基準原価計算；バランスド・スコアカード；競争優位の管理システムとコストリーダーシップ
第3段階 国際化（internationalization）に基礎を置く国民性（nationality） 現在から今後：米国の対中半導体輸出禁止等の下での国家主導による企業集団による半導体の設計・製造・組み立て・そして試験の総合的な生産体系の確立とグローバル・バリューチェーンの再構築

（注記）第1段階と第2段階については、Nishimura, A., *Management, Uncertainty, and Accounting, Case Studies, Theoretical Models, and Useful Strategies*, Palgrave Macmillan, 2019, p.256を参照、第3段階については本稿で言及。

の強化が先行し、国家統制と企業統制との未分離が強く、経営・会計管理において様々な試行錯誤が見られるのである⁽¹²⁾。しかしながら、第2段階では、国際的な協調関係（例えば、米中国交及び日中国交の正常化）、とりわけ中国自体の市場経済化への動きは、経営管理・管理会計における国際交流を促すのである。そこで、従来の経済性・能率性だけでなく、世界市場戦略とモジュール型管理・サプライチェーンに基礎づけられた迅速で最安値の製品を生み出す生産システムが台頭してくるのである⁽¹³⁾。中国企業は、スピード経済、バリューチェーン、そして適合性（conformity）つまり管理システムの選択と集中そして国際化を追求していくのである。チャンドオン・シェン、リウ・レイレイは、ファーウェイ（華為技術有限公司）の技術戦略についてつぎのように述べている。「その目的は、技術のリーダーとなることでなく、市場におけるライバルを弱め、一撃を与え、全滅させることである。それゆえ、われわれは、異なる方法を採用し、異なる状況の下で異なるライバルに対し高度なレベルと種類の技術を開発することである。」⁽¹⁴⁾ その行き着くところは、まさに価値連鎖とアメリカ管理会計を模範とし、国家主導による国際市場での競争優位と経済強国への道である。第3段階における現在はこの状況をさらに先端半導体の開発を機軸とする価値創造活動に繋がっている。まず、第2段階で確立した中国企業における価値連鎖の重視とそれに結び付いた管理会計の内容を具体的に見ておこう。

（2）中国企業における価値連鎖と管理会計－国際化へ

1 中国兵器装備グループ：十大管理会計用具を導入し、管理会計システムの建設を推進する

中国兵器装備グループ（以下、兵装集団と略す）の“SRRV”（サービス戦略、資源配置、リスク管理、価値創造）の戦略指導の下で、兵装集団は、系統的に全面予算管理、標準原価方法、内部管理報告、経営予算、経済的付加価値の向上、バリューチェーン原価管理、活動基準原価管理、顧客収益力管理及び balan

スト・スコアカード等10項目の管理会計用具を導入し、兵装集団管理会計システムの建設を推進する。

当該システムの下で、兵装集団は、包括的予算管理によって財務転換を推進し、標準原価・活動基準原価によって総バリューチェーンの原価管理効率を向上し、動態経営分析と内部管理報告をもって意思決定のために拠り所を提供し、バランスド・スコアカードをもって戦略基点を確保し、情報技術をもって企業管理効率を高め、管理会計の企業発展戦略の全方位に対して支援を実現する。

2 京東グループのバリューチェーンを基礎とする全方位原価管理

京東グループはバリューチェーンの全般的な原価管理に基づき先進的な情報システムを基礎として、即時的（リアルタイムな）在庫管理を前提にし、高効率な物流システムを核心にしており、当該会社は、「バリューチェーン全体としての効率の向上」と「バリューチェーンの各環節での原価低減」の2方針を通して原価管理を各バリューチェーンの環節に入れ込み、的を射た措置を採用し、バリューチェーンの接点を完全にして、全方面の原価を低減し、企業の戦略目標を実現している。

3 宝山製鋼所グループ：「4位一体」の管理会計フレームワークを打ち立て、原価先行の戦略着地を推進する

宝鋼グループ（以下宝鋼と略す）の管理会計は、包括的な予算管理を基本方法とし、原価管理を基礎とし、キャッシュフロー統制を核心として、情報技術を支えに形成する「4位一体」の構造である。

具体的な実践に当たっては、宝鋼は包括的予算管理で戦略と経営を接合し、原価管理用具を総合的に運用し、磨きのかかった原価管理を推進し、3権集中と3連結監督制御²⁾を通して資金使用コストを低め、情報化建設により持続的に原価競争力を高める。

管理会計フレームワークの指導の下で、宝鋼はその原価構造を更に合理的な方向に発展させ、管理会計の応用もまた、宝鋼がグローバルに最強の競争力をもつ鋼鉄企業になるという戦略目標を実現するために有力な支えを提供したのである。

4 ハイアールグループ：「従業員と顧客との価値の一体化」モデルを打ち出し、ハイアールと関連方面との相互利益を引き出す

ハイアールグループの管理会計は、企業全体の競争優位を勝ち取ることに着目し、企業内での研究開発、購買・生産・販売及びアフタセールの総バリューチェーンの各局面についての分析、企業の上流・下流の産業チェーン分析・研究判断を通して、財務・非財務情報を含む企業戦略の設定・業務運営・意思決定分析・並びに投資・M & Aなどのために全般的なサービスを提供する。

ハイアールの管理会計は、小採算単位の組織改革の実現から着手し、リエンジニアリング過程を通じて財務スタッフを高い効率をもって経営の進行過程に集中させる。伝統的な財務諸表を夫々の自主経営体の戦略的損益計算書・日事清算表及び勤務報酬表に変えて財務を含むすべての組織を市場ニーズに適合させる。ゼロ在庫・ゼロ売掛金の運転資金管理を通じてサプライヤーと卸売業者との両者の利益を実現する。

5 神華グループ会社：モデルを打ち立て、予算の総期間の管理・制御を支援する

神華グループは、「価値のトレーサビリティ、経営基礎の追求、三位一体化」の包括的予算管理システムを提案する。全産業チェーンにおける経営モデルの測定計算の助けを通しての予算目標の確定、SWOT分

2) 宝山製鋼所グループの「3権集中と3連結監督制御」については、内容は明確でないが、インターネット情報によれば、企業の権力（権限）を一つの機構・企業法人に集中し、3次元（生産、販売、財務）を通して企業に対して全面的に監督制御することのようである。

析・貢献度分析・産業チェーン分析・感度分析・経営特性分析・差異分析等の方法を通じて KPI（基本業績目標）分解モデルを組み立てて目標分解を指導し、併せて管理会計のアイデアと方法により目標を管理・制御し、最終的に経営ビジネスの包括予算を通して経営意思決定を支援する戦略目標を科学的に制定し、合理的にそれを分解し、同時に業務と財務との結合を確立し、資源消費と価値創造の問題点を明確にする。それ以外に、予算管理活動に成熟度モデルを導入し、継続的に予算管理水準の向上を推進する。

6 中国航空工業の管理会計システムの建設

中国航空工業は、会社の発展戦略目標を巡って、価値創造に基づく管理会計システムの定着を推進する。これらの施策は以下のものを含む。

- ① 戦略目標の追求・実現を巡って、包括予算管理の一層の推進と予算を通じての経営目標実現を確実にし、収益の年毎の増長を実現する。
- ② 経済の質と効率の向上を巡って戦略的原価管理を深く実施し、原価統制を企業戦略の計画按配・判断に組み入れ、同時に顧客ニーズと結びつけて長期の発展を実現する。
- ③ 技術と経済との結合を巡って、プロジェクト財務管理を大いに推進し、一連の自主研究開発の重要プロジェクトにおいてプロジェクト別会計士（総会計師）システムの推進に尽力する。
- ④ 企業価値の最大化の目標を巡って、経済付加価値管理を全面的に推進し、それを健全にする組織推進システム・制度システム・作業システム・監査制御システム・審査評価システムを打ち立て、継続的に価値創造能力を向上する。
- ⑤ グループの合併・買収において存在するプロジェクトの戦略性の強い、投資額の大きい、リスク要因が多い問題を巡って、管理会計の作用を注意深く発揮し、リスク予防を強め、資源を有効に整合し、財務管理統制を強める。

中国航空工業は、包括的な予算管理の推進過程において、包括的予算管理を、それぞれ戦略、企業計画管理、ビジネスの現実、経営業績の審査・評価に結び付けることを重視し、予算を通じて経営目標を確実にし、企業管理水準と経済運営の質・収益の向上を促進する。

7 重慶長安自動車株式有限会社の活動基準原価法の実践と有効性を探る

重慶長安自動車株式有限会社（以下長安自動車と略す）は、製品利益を中心に会社全体の収益能力向上の達成を目標に伝統的な管理用具を運用すると同時に企業内部管理の要請に基づき創造改革を行い、活動基準原価管理などの管理会計道具を積極的に適用し、コストを正確に管理し、大幅に製品利潤を高めた。

長安自動車の活動基準原価管理の実施ステップは7段階に分かれている。

- ① 育成訓練への動員
- ② 基本情報（生産現場の組織構造・設備機器の消耗のパラメータ等の情報）の収集
- ③ 資源の消耗（人件費・燃料動力費・減価償却費等）の正確な計算
- ④ 資源消耗のためのドライバー（人件費の消耗ドライバーは一人当たりの活動時間；つまり生産ラインに対応して活動基準項目を分けて作業員の有効作業時間、生産ライン停止による待ち時間、作業停止時間の集計）の選択
- ⑤ 一定の論理に照らして活動基準原価を計算する。例えば、 $\text{人件費} = \text{特定の生産ラインの特定の活動の有効労働時間} \times \text{固定作業員当たりの分配率}$ （ $\text{固定作業員当たりの分配率} = \text{特定生産ライン固定作業原価総額} \div \text{特定生産ライン作業員活動時間の総和}$ ）
- ⑥ 活動基準ドライバーを選択する。
- ⑦ 製品の原価計算

8 上海自動車グループの“各人が経営者になる”ところの総合予算管理実践

上海自動車グループ株式有限会社（以下、上海自動車集団に略す）は、総合予算管理の道具を有効に運用することを通じてグループの経営目標の合理的な策定と有効な実施のために確固としたデータ基礎を提供する。具体的には以下の4つの特徴を有する。

- ① 経営陣は予算管理を重点として位置づけ、予算委員会の設置のみならずグループのトップが率先し部署を率い、予算を下達する。
- ② 重点的に「全面性」を優先し、当社は「各人が経営者になる」という、管理モデルを創り上げ、長期的に実践し、各従業員或いは若干の従業員で構成される基礎単位を独立採算の「経営体」として設立し、この単位を企業の関連するマネジメントと技術リソースの最小利用単位に細分する。
- ③ 終始予算の後付けと分析を予算管理・制御の要としてデータに関心を払うだけでなく、差異を生み出している経営実態を掘り起こし、経営層の意思決定のために支援する。
- ④ 包括的な予算管理の情報化を推進する。

9 メディアグループのサプライチェーンの管理・制御モデル

サプライチェーン管理モデル：製造企業間の競争はすでに単に企業間の競争のみならず産業チェーンやバリューチェーンの競争にも及んでおり、それに応じて製品価値創造に関連する各局面は原価管理の制御基点となっており、したがってメディアグループのファイナンスは、これまで業務と財務とが一体化した価値創造目標を基礎に不断に業務価値を掘り起こし、企業価値の向上に努めている。

以下の4つの業務ラインを通じてサプライチェーンの一体化した管理統制を行っている。

- ① 輸出では注文から代金回収までを完遂する。
- ② 国内販売ではビジネスチャンスから代金回収までを完遂し、正確な原価分析と粗利益分析を通じて原価と粗利益を固定し、利益を事前に算定する。
- ③ 調達から代金支払いまでを完遂し、透明な取引決済を規範化する。
- ④ 計画から執行までを完遂し、経営効率を向上する。

10 国家电网許継グループ有限会社：戦略に基づく全員業績管理システムの構築

国家电网許継グループ有限会社（以下、許継グループと略）は、過去40数年の発展を経て規模が絶えず強大になり、急激に経営の複雑さも高まり、経営効率が停滞し、前に進まず、経営の矛盾は日増しに会社の主要矛盾となっており、国有資産監督管理委員会の要請の下、会社の直面している機会、挑戦及び存在する主要な矛盾を詳細に分析した後に、戦略に基づいて執行する全員業績管理の変革を推し広げた。当該システムモデルは、会社全員の目標責任システムを中心にした、全体的フィードバック業績プロセス管理システムを主軸にして包括的な統合保障システムをもって基本的に支えられているものである。

全員目標責任システムは、会社の戦略を階層毎に分解し、各々従業員の実際の作業の中に定着させ、“極めて重要なことに挑戦する人がいて、各々が指標に責任を持っている”ものである。

フィードバックプロセス管理システムは業績請負の「二つの決定」（任務の決定と報酬の決定）会議を通じて業績管理を確りと整備し、業績の評価と結果の適用を通じて経営目標に対して全過程を跡付け、指導及び評価を実施し、会社の経営目標を順調に実行する。

包括的な総合保障システムは、主として科学的な組織体系、完全な制度体系、業績指向の業績文化、及び先進的な情報技術を主要構成体として全面的に会社の業績管理が高い効果をもって運用されるように支援する。

（出所）管理会計在企業集团的10個応用案例大盤点「管理会計」『知乎』：https://www.sohu.com/a/383026638_155929

上記の事例を参照に中国における価値連鎖と管理会計との関係を整理すると以下の図表に整理されるであろう。

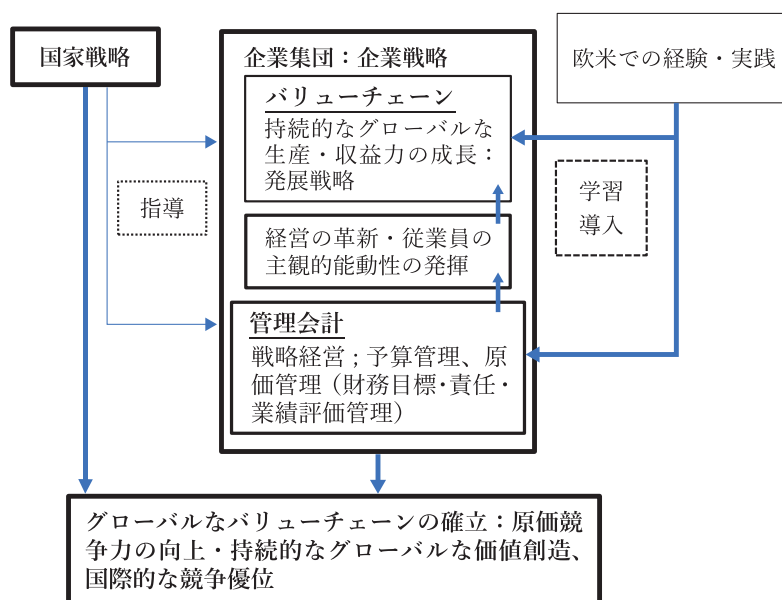


図 国家戦略と企業戦略の結合 — 中国における価値連鎖と管理会計

企業集団の経営管理についてみれば、伝統的な管理会計（予算管理、原価管理、目標管理、責任会計など）を踏まえて、ほとんどの企業集団が価値連鎖（バリューチェーン）、主としてアメリカ管理会計システムを積極的に実践していることが分かる。しかも、価値連鎖と同時に価値活動において企業の構成員がそれぞれ主体的に経営に参加し、責任をもって経営目標に取り組むシステムがほぼ確立している。まさに、ここでの価値連鎖は戦略的経営単位のなかでこれまでにない価値を質量ともに実現していくもので、豊かな価値創造と社会主義強国への国家目標を両輪の如く実現しようとするものである。特に上記の企業集団の中で最も成長し、成功例としてあげられるハイアール集団は、李丹らが述べているように、「成立以来、企業の戦略調整、組織変革及び管理体系の創造革新を行い続け、とくに（生産工程）プロセスの再建後に行った一連の価値連鎖に関する管理と統制措置はハイアールの競争力と企業全体の価値向上を齎すと共に、ハイアール集団の価値連鎖に関する管理体系の研究と分析を通して、筆者らは、中国製造企業のベンチマーク企業としてこの集団がずっと時代の先端において市場環境の変化に基づき機会を確りと掴み、企業の戦略調整、組織構造の変革及び管理方法の創造革新を行ってきた。また、これらの一連の創造的な管理理念と方法は、その他の製造企業にとっても十分に適用できるものであると考える。」⁽¹⁵⁾ ハイアール集団等は、米国でのバリューチェーン、戦略的経営単位、戦略・予算・目標・責任と原価管理、コストリーダーシップ・差別化等の理念を吸収し、グローバル市場で競争優位を実現した企業であり、またその他の企業の手本となった企業でもある。これは、国家による企業自主権の拡大、価値連鎖・管理会計実務の創造革新への支援・援助により促

進されてきたのである。しかしながら、いまこれまでの国家の支援と、低労務費・豊かな資源、さらに国際的なサプライチェーンとの協力関係を基盤に成長を続けてきた中国経済は、新たな問題に直面しているのである。

5 価値連鎖の国際化と価値創造の国民性 (nationality) —新たな挑戦

中国では、国家の強い指導力と支援のもと価値連鎖を機軸に多くの国際的な企業が成長してきた。また国際的な安定と協調の時代という情況もあり、グローバル・バリューチェーンを機軸に国際的企業の成長と共に、中国経済のグローバルな競争優位も進展した。そこでの生産の特性は、前述したように、モジュール型であり、国際的なコスト優位であった。しかしながら、今日、時代は大きく変化したのである。国際市場競争は、モバイルなどの通信機器や自動車生産から半導体・人工知能 (AI) を基盤とする精密な情報機器を主体にしたものに移行したのである。とくにロシアのウクライナへの侵攻を契機にこの生産構造の移行とサプライチェーンの再構築はさらに複雑化している。今日の生産体系では、低域端 (low-end: 低価格と低機能) と高域端 (high-end: 高価格と高機能) とが切り離しがたく結びついており、後者については後発企業が成功するのが非常に難しいと言われている。ここでは、最も高度な知的で、斬新な技術 (AI) で構成されており、特許と寡占的な構造で守られており、土着で、後発の企業は容易には入り込むことができない⁽¹⁶⁾。

シーマイス・グライムスとデビン・ディは、今日のおける中国とアメリカとの関係をつぎのように述べている。「中国の半導体グローバル・バリューチェーン (GVC) のより大きな統合に貢献してきたアメリカ諸会社の中国への投資の相対的な自由政策の数十年の後に、アメリカ合衆国は、ファーウェイのような幾らかの中国の会社が世界級の技術を開発することができるという新たな現実に遅まきながら気づいたのである。半導体は、国家の安全にとって基本的に重要であるということに加えて、非常に多くの産業セクターにおいて極めて中軸的な役割を演じているので、中国とアメリカは、このセクターへのより大きな統制と自主権 (autonomy) の確立を求めている。この政策の変更は、二つの国の間での技術開発ネットワークの実行可能な切り離し (decoupling) について思慮深くグローバルに関心を示しつつある。」⁽¹⁷⁾

さらに先端を行く企業を支えるアメリカ政府は、国際的な安全保障の観点から技術・情報防衛策を採っている。そこで、グローバル・バリューチェーンは、高域端領域を先導するアメリカ、韓国、台湾の企業と旧来型の低域端領域で成長を続けてきた中国企業との間で分断され、その間の協調・交流は困難を極めていく。アメリカのインテル、韓国のサムスン電機、台湾の TSMC (Taiwan Semiconductor Manufacturing Company: 積体回路製造会社) は集積回路装置製造の設計、製造、組み立てそして試験・包装のすべての領域で高い収益を享受しているのである。そして、多くの特許とアメリカの安全保障政策の壁に守られ、多くの後発会社はもっぱら鋳物工場を中心にしたものに留まっている。その意味で、アメリカの価値創造と管理会計を導入し、成長を続けてきた中国企業も、今日の半導体を機軸に多様な製品が開発され、市場化する状況の下で、設計 (design) 会社 (Broad Com. Nvidia, MediaTek)

に容易には接触できず、主として最先端半導体製造では世界製造シェアの9割を占める台湾企業に依存し、活路を求めてきたのである（もつともアメリカも、巨額設備投資を必要とするこの半導体製造を台湾・韓国に委ね、特に台湾に依存しており、2023年にはこの状況を改めるため半導体産業に7.9兆円を投資する新法を成立させている）⁽¹⁸⁾。

しかしながら、最近の国際情勢の下で、この関係の維持も益々難しくなっている。特に最新技術の開発については、ファーウェイの問題にみられるように大きな障壁が存在している。「中国が徐々に成功を収めてきた携帯電話事業と異にして、低域端仕様の半導体市場は、諸土着会社によっては影響力を行使され難いことを意味する、高域端仕様の市場とは容易には区別され難いのである。中国が無線遠距離通信事業では成功を収めたが、半導体事業においては戦い続けることを暗示する理由の中には、無線での場合にはより有効な国家の介入が存在していたということがある。」⁽¹⁹⁾ だが、現実には、図で示した国家主導型の価値連鎖と管理会計は、おそらく先端的な半導体開発においてもさらに強められていくであろう。

アメリカは、2019年以降先端技術が軍事に転用される可能性を懸念し、中国への半導体関連の輸出を禁止した。ファーウェイに5Gに対応する半導体を輸出することや、SMTC（中国の半導体トップメーカー中芯国際集成电路製造）に回路幅10ナノより狭い半導体をつくるのに必要な技術や装置を輸出することを原則禁止した。22年には、中国への半導体輸出を包括的に規制することを決定し、23年には、半導体分野などで米企業による中国への投資を規制した。しかしながら、23年8月にファーウェイは、比較的高性能の半導体チップ（麒麟（Kirin）9000s）を搭載する最新スマホ [Mate 60 Pro]（衛星電話に対応する世界初のスマートフォン）を発売したのである⁽²⁰⁾。

しかしながら、中国企業はなお多くの問題を解決しなければならないであろう。グローバル・バリューチェーンも技術・経済的、政治的な拘束のもと切断され、後発会社は多くの障壁を乗り越え、設計から製造・組み立て、試験・包装の全体的な過程を相当な時間をかけ構築しなければならない。とりわけ設計（design）については、先に見た国家と企業との戦略枠組みの中で新たなシステムが構築されなければならない。このような状況のもとで、先端的な産業領域においては、中国企業は、総合的な価値設計から取り掛かり、知的作業を基底においた生産・試験・組み立て等の総合化を進め、現代的な管理会計をも構築しなければならない。従来の管理会計とは異なる知的作業を土台に組み立てられる生産過程をどのように評価・計算し、会計システムに組み込むかを検討せざるを得ないのである。精神労働のコスト計算・見積・管理を主工場のみならず、国際的な価値連鎖のなかで総合的に遂行しなければならない。まさに、このようなコスト評価・計算・管理および財務（会計）計算・管理なしには国際市場における製品の競争力を評価し、競争優位を確保できない。超高度な人工知能的作業（AI）を基礎に確立している価値創造の時代において、低域端と高域端との結合・支配及び切り離しが現存している状況は、グローバル・バリューチェーンを寸断するのみならず、各国の経済発展を困難にしているのである。

こうした中で、中国企業は、いまや短期の内に多くの障害を越えて先端的な半導体を開発し、欧米の企業と競争をしなければならないのである。中国政府と企業は時にはアメリカの先進性に学び、友

誼を深め、時にはアメリカと覇を競い、世界の強国として台頭しているのであるが、厳しい質の異なる新たな形態の競争と対立が待ち受けている今日の中国において、価値連鎖と価値創造、そしてそれを支える管理会計がどのような論理に支えられ、成長していくのかはなお不明である。また、中国において今後どのように価値連鎖が構築され、どのような新たな管理会計が生み出されるかを知るには、なお待たねばならないであろう。しかしながら、根本的には、価値連鎖・価値創造も管理会計も、国際的な協調と平和の下で最も豊かに発展しえるのであり、世界の国々の企業が平和と安定した状況の下でより豊かな価値創造と管理会計を多様な形で開花してこそ、世界経済も各国経済も発展しうるのである。そうでなければ、中国が抱え込む問題は、またアメリカに跳ね返ってくるのである。(例えば、半導体対中輸出規制強化はひいては米国半導体産業にとっての販売の減少と中国に進出した米国関連のサプライチェーンの問題にも繋がるであろう⁽²¹⁾。)だが、ロシアや中東において軍事侵攻が続いている現状において、最先端半導体・AIはより先鋭な軍事技術の開発にも結び付き、政治的・軍事的な問題が世界の価値連鎖・価値創造（そしてまたそれに繋がる管理会計）のあり方を規定しているのである。それだけに、平和で協調的なグローバルな価値創造・価値連鎖の形成と発展のためには、とりわけ米中の戦争抑止への対話と協力が切実に求められている。

引用文献

- (1) 西村明「管理会計・価値創造・社会構造」『経済学研究』第89巻第5・6合併号、令和5年3月、1～20頁、「コロナウイルス時代における価値創造と管理会計」『経済学研究』第88巻第5・6合併号、令和4年3月70－93頁。
- (2) Michael E. Porter, *Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York, 1985, p.3. (『競争優位の戦略 いかに高業績を持続させるか』土岐坤・中辻萬治・小野寺武夫訳、2013年2月、ダイヤモンド社)
- (3) Michea E. Porter, *ibid.*, p.38.
- (4) Michael E. Porter, *ibid.*, pp.37-8.
- (5) Micheal E. Porter, *ibid.*, p.39.
- (6) Micheal E. Porter, *ibid.*, pp.95-7.
- (7) 維基百科「拡大企業経営自主権改革」、[https://zh.wikipedia.org/w/index.php?title= 拡大企業経営自主権改革& oldid=72294892](https://zh.wikipedia.org/w/index.php?title=拡大企業経営自主権改革&oldid=72294892)
- (8) 中国国务院国有資産監督管理委員会「國資委啓動国有企業対標世界一流企業価値創造活動」(2023年5月26日) www.sasac.gov.cn/n2588025/n2643314/c27367270/content.html
- (9) 財政部「財政部發布22項管理会計応用指引」『中国管理会計』2017年第2期、104頁。
- (10) 陳磊「管理会計的”形“与”神“」『中国管理会計』2022年第3期、17頁。
- (11) Nishimura, A., *Management, Uncertainty, and Accounting, Case Studies, Theoretical Models, and Useful Strategies*, Palgrave Macmillan, 2019, Chapter 11: pp.255-282.

- (12) 西村明『中国企業会計の構造と分析』九州大学出版会、1989年2月参照。
- (13) Nishimura, A. *ibid.*, p.272.
- (14) Cheng Dong Shen and Liu Leile, The Truth: <http://blog.chinaunix.net.304/showart-201971.html>. Accessed 2 Sept 2008, p.267.
- (15) 李丹、張志恒「基於價值鏈的製造企業管理探析—以海爾集團為例」『財界月刊』2017年、17期、79頁。
- (16) Seamus Grimes & Debin Du, China's emerging role in the global semiconductor value chain, *Telecommunication Policy*, Volume 46 Issue 2, March 2022, p.2.
- (17) Seamus Grimes & Debin Du, *ibid.* p.4.
- (18) 朝日新聞、23年9月17日朝刊；23年8月11日朝刊参照。
- (19) Seamus Grimes & Debin Du, *ibid.* p.3.
- (20) 「中国でも同時発売最新 Phone を喜ぶ—一方“国産推し”もファーウェイにも行列」『テレ朝日 news』2023年9月22日17:15 <https://news.tv-asahi.co.jp/news-international/articles/100316980.html>
- (21) 「半導体メイド・イン・アメリカ」『朝日新聞』2023年10月25日朝刊参照。

〔九州大学名誉教授、別府大学客員教授〕