

ハイアールの管理会計システムの新たな展開

—Win-Win付加価値計算書を中心として—

水野 一郎

I はじめに

周知のように米国管理会計士協会 (Institute of Management Accountants: 以下IMAとする) は、十数年前より積極的に中国進出を図り、中国でもその支部体制が定着し、強化されてきた (IMAのWebサイト <https://www.imanet.org.cn>参照)。2006年5月からIMAと中国の商務部が中国の管理会計について共同研究を開始し、その研究成果は2010年12月に『管理会計在中国— 成歩計算方法、成歩管理実務和財会職能—』として刊行されている。この内容はすでに別稿 (水野2012, 2014) で紹介してきたが¹⁾、そこでは事例研究としてハイアール集団 (以下ハイアールとする) の原価計算・管理会計も取り上げられていた。とくにIMAはハイアールの管理会計に関心をもち、対外経済貿易大学とハイアールとで管理会計の共同研究も進められていた。

そして今回、IMAはハイアールの新しい管理会計システムとして、「Win-Win付加価値計算書 (共贏増値表: Win-Win Value Added Statement, 以下WWVASとする)」を紹介する論文を公表した²⁾。これは、従来の付加価値概念や付加価値計算書とも異なったアプローチであり、大変興味深く、この間ハイアールが改革してきた第5段階の戦略であるネットワーク化戦略 (2012~2019) に対応した具体化の一つとして理解できるものである。

現在、わが国では、高齢化と少子化に伴う労働力人口の減少に直面し、生産性の向上と高付

1) このIMAの調査報告書の概要は、I はじめに、II 研究背景、III 中国企業の原価計算実務のケーススタディ: 原価計算、直接材料費、直接労務費と福利費、製造間接費、原価管理、計画と統制、業績評価と従業員報酬制度、IV 中国企業の原価計算実務のアンケート調査: 調査の背景、アンケート調査の分析、その他会計問題、V 総括、VI 参考文献、VII ケーススタディ (12社)、となっている。

2) この論文は「海爾共贏増値表Haier's Win-Win Value Added Approach」と題されたもので、中文と英文の両方が掲載されており、IMAの名前で公表された。執筆者は、IMAに所属するKip Krumwiede (CMA, CSCA, CPA), Raef Lawson (CMA, CSCA, CPA, CFA, CAE), Lucy Luo (CMA, CSCA) の3名である。本論文は、20年以上研究交流がある中国の朱衛東先生 (合肥工業大学教授) から最近贈呈されたものであり、記して心より感謝申し上げます。なお英文と中文では若干記述が異なっているところもあり、本稿では両者を比較しながらIMAの論文を紹介し、論及することにする。また個々のページ数は煩瑣でもあり示していない。この英文の方はIMAのStrategic Finance誌のFebruary, 2019, pp. 24-31に掲載されている。

加価値経営が理論的かつ実践的課題として浮上し、企業経営の付加価値アプローチが重要な意義をもつようになってきている。日本生産性本部も昨年「新たな付加価値分析に関する研究会(座長:水野一郎)」を設置し、これまでの様々な付加価値概念を再検討したうえで、同研究会は、企業の社会的価値と経済的価値を統合した新たな今日的な付加価値概念としてCVA(Creating Value Added: 付加価値の創造)を提案した(日本生産性本部2019)。同時にそこでは付加価値の多様性を認識し、「異なる目的には、異なる付加価値」の必要性が強調されていた³⁾。

ハイアールのWWVASも多様な付加価値の一つとして捉え、管理会計システムの新たな付加価値アプローチとして考究することが重要である。そのため本稿では、このハイアールのWWVASをできるだけ詳細に紹介し、その意義と活用の可能性について検討することにした。

II ハイアールの段階的戦略

ハイアールのWWVASを検討するためには、ハイアールの発展段階と結びついた戦略をその背景として理解しておく必要がある。ハイアールは、1984年に設立されて以来、4つの段階的発展を経て急速に業容を拡大し、世界的な大企業に成長してきた。ハイアールのホームページによれば、2018年のハイアールの売上高は1833億元、総資産1,667億元、従業員は87,447人となっている⁴⁾。そして2012年からは新たな第5番目の発展段階を迎え、更なる企業成長を目指しているのである。ここではハイアールのこうした発展段階をまずは振り返ってみたい⁵⁾。

1. ブランド確立戦略(総合的品質管理)(1984~1991)

この時期は冷蔵庫だけの生産であり、企業管理の経験を蓄積し、総合的品質管理を核として経営していく、今後の発展のための強固な基盤を確立する段階であった。

今や伝説となっているこの時期の象徴的な出来事が、1985年12月のいわゆる「ハンマー事件」

3) かつて1930年代の原価計算・管理会計の発展に重要なインパクトを与えたのが「異なる目的には、異なる原価(Different Costs for Different Purposes)」というスローガンであったが、付加価値会計でも「異なる目的には、異なる付加価値」という考え方が必要である。クラーク(J. M. Clark)が1923年に*Studies in the Economics of Overhead Costs*を刊行したが、その第9章のタイトルがDifferent Costs for Different Purposes: An Illustrated Problemであった。ここに「異なる目的には異なる原価」が誕生し、廣本教授は「管理会計は、その指導原理として『異なる目的には異なる原価』の思考を採用することによって、急速に発展し、その成果が伝統的管理会計論として確立されるに至ったこと」をその著書で明らかにされている(廣本, 1993, 386頁)。

4) http://www.haier.net/cn/investor_relations/stock/

5) こうした発展段階の戦略は、ハイアールに関連する多くの著書や同社のホームページにおいても以前から紹介、説明されてきている。http://www.haier.net/en/about_haier/haier_strategy/

（品質に問題のある冷蔵庫76台を工場の従業員を集めて打ち壊したこと）である。この時期はハイアールにとっての品質革命であり、大きな意識変革の時期にもあたっていたのである。

2. 製品多角化戦略段階（OEC管理モデル）（1991～1998）

この段階は冷蔵庫製造という単一製品から多数の製品製造へと多角的に発展した時期である。この時期にハイアールの拡大戦略としてその後有名になる「吃休克魚（ショックを与えられた魚を食べる）」という戦略を実行したのである。この意味は、魚が腐って死んでしまっているのではなくて、ショックを受けているだけの状態であって、つまり企業のハードウェアはまだ良いのだが、ソフトウェアが駄目な企業をハイアールの優れた経営管理システムの導入によって立て直すことを意味している。この戦略によって紅星電器や愛徳洗濯機など18企業の吸収合併を成功させ、ハイアールは短期間で企業規模を大幅に拡大し、業界トップの座に昇りつめたのである。そしてこの時期に導入された経営管理方式が有名なOEC管理である⁶⁾。またハイアールでは日本の5SにSafety（安全）を加えた6S運動を展開している。6S（整理、整頓、清掃、清潔、躰、安全）運動では、優秀作業者と評価された従業員が、6Sマークが付されているところ立って良い経験を他の従業員に紹介するとのことである。さらに「三工動態転換」と呼ばれる信賞必罰の厳しい労務管理も行われている。これは作業者を優秀工、合格工、試用工、に区分し、試用工はリストラ予備軍となり、優秀工は福利厚生や職業訓練などで優遇されるのである。

3. 国際化戦略段階（「市場鏈」再構築）（1998～2005）

これは世界各地での販売網、サービス拠点づくりに努めて、ハイアールの商品を世界各地で販売する段階である。ハイアールのブランドはすでに一定の知名度、信用度、名誉度を確保しているが、それをさらに発展させようとするのである。ハイアール集団では、競争意識を最大限に浸透させ、活用させようという観点から、ある斬新な発想が生まれた。すなわち企業内に「市場チェーン（市場鏈）」を導入することであり、この「市場チェーン」とは、企業内部に企業外部の市場競争と市場取引の関係を導入し、内部化しようとするものである。例えば製造ラインであれば前工程の作業者を「仕入先」、後工程の作業者を「顧客」、作業内容を「商品」と

6) OECとは、Overall(全方位)、Everyone(みんな)、Everything(すべての件)、Everyday(毎日)、Control(統制)、Clear(整理整頓)の頭文字をあらわしたものである。このOEC管理は別な表現として「日事日畢」（その日の仕事はその日に完結）、「日清日高」（その日の成績と不足分を確認し、改善を含めた目標を次の日に設定）ともあらわされる。そしてすべての作業員に配付されるのが3Eカード（Everyone, Everything, Everyday）である。このOEC管理の中の「日清管理」は次のように実施される。①「作業員日清」：作業員は毎日仕事終了後、生産数量、品質、消耗品、金型、安全、文明生産、労働規律の7項目を点検し、3Eカードに記入して班長に渡す。②「管理者日清」：現場管理者は毎日、2時間に1回生産ラインと工場現場をまわりながら監督する。もし問題があれば日清欄に記入する。③上級部門が「作業員日清」と「管理者日清」をチェックする。

みなすのである。また社内各部門間の相互関係も徹底した供給契約によって構築されるようになっていっている。さらにこの時期に「SST 管理」と名付けられた管理方式も同時に導入された⁷⁾。

4. グローバル化ブランド戦略段階（「人単合一」・「Tモデル」）（2005～2012）

国際化戦略段階は中国本土がベースになっていたが、グローバル化段階は全世界に展開することを目標とした。経済のグローバル化に適應するため、すべての異なる国の国家市場で国産品を見直し、ハイアール・ブランドを創造しようとするのである。競争力の向上は更に工夫が求められ、「人単合一」と「Tモデル」という新たな経営管理方式が導入された⁸⁾。

この段階でハイアールが強調してきたのがSBU(Strategic Business Unit)であるが⁹⁾、このハイアールのSBUについては、湯・穆・彭（2010）の論稿が重要で参考になる。というのは、湯谷良氏は對外経済貿易大学国際商学院教授であり、穆林娟氏は北京工商大学商学院の副教授であるが、彭家鈞氏はハイアール集団に所属し、香港に上場しているハイアール電器のCFOであり、3氏の共同研究の成果であると共に中国会計学会の学会誌『会計研究』に掲載された論文であるからである（所属と肩書きは2010年当時）。そこで彼らはハイアールのSBUの概念と制度的枠組みについて次のように述べている。すなわち「ハイアールのSBUは組織内部を市場化させる組織構造をもつ一種の管理統制機構であり、その設計構想はそれぞれの業務ユニットをすべて市場の中で取引する主体に変成させ、一人一人の従業員をすべて市場に向かわせることに極力努めて、直接市場競争と経営に参与させることである」（湯・穆・彭2010, 49頁）¹⁰⁾。

7) このSSTとは「索酬：suo chou, 次工程に流して報酬を求めること」、「索培：suo pei, 不良品を発見して前工程の作業者に賠償を求めること」、「跳闸：tiao zha, 不良品を発見した場所で不良作業の流れを止め、その出荷を未然に防ぐシステム」のそれぞれのピンインの頭文字をあらわしている。ハイアールの経営管理のイノベーションも一気に進んだ時期でもある。

8) 「人単合一」とはハイアールの冊子によれば（海爾企業文化中心, 2006, 37-38頁）, 「individual-goal combination」という英語表記がなされており、次のように説明されている。「人」は人材, 「単」は顧客からの注文を意味する「訂（定）単」のことで、つまり人材と実際の注文を結合させることを意図しているようである。「人」というのは自主的にイノベーションができるSBUである。「単」というのは第一の競争力がある市場目標である。「人」は市場と結合し、市場を創造するSBUになる。お客様の手元に直接に販売し、出荷することは「人単合一」を実現する前提なのである。なお「Tモデル」とは、「人単合一」の目標を実現させる管理方式であり、競争力がある市場目標を実現する予算システムである。グループの注文を創造し、注文書を獲得し、注文書を施行するという全プロセスが13個の節点に分けられる。注文にしたがって生産する日を「T」日とすれば、「T-」は「T」日の目標の支援であり、「T+」は「T」日の目標の向上である。「Tモデル」では「4T」が重視されている。すなわち、T(Time)：時間遵守、T(Target)：市場競争でNo.1の目標、T(Today)：OEC 管理の「日清」つまり毎日の改善、T(Team)：目標達成にチームワークが必要となる。

9) ハイアールのSBUについては拙稿（水野2011）で詳しく論じている。

10) この論考については、水野（2014）で紹介している。

5. ネットワーク化戦略（2012～現在）

2012年から開始された新しい第5段階の経営戦略であり、そのキーコンセプトがネットワーク市場、ネットワーク企業である。第4段階で打ち出されてきた「人単合一」がさらに徹底され、ハイアールのパンフレットによれば『“人単合一双赢”的海爾』がスローガンになっており、「人」は従業員、「単」は市場目標で、「合一」とは各自が自己の市場目標を持つことであり、「双赢」とは従業員と企業双方が満足すること（win-win）である¹¹⁾。また企業の新たな計算体系を“資本主義”から“人本主義”に転換させ。伝統的な財務諸表は資本中心（以資本為中心）であり、株主至上主義であるが、ハイアールの自主経営体¹²⁾の「三張表（損益表、日清表、人単酬表）」は従業員中心（以員工為中心）である。自主経営体では従業員を被管理者から自主的に経営するイノベーション（創新）の主体にまで変わらせることを目標としており、現在の自主経営体の数は約2000とのことである（張瑞敏CEOの日本での講演2012年2月15日）。この自主経営体という概念と組織がこの第5段階で重要なキーワードとして登場してくるのである。

Ⅲ ハイアールのWWVASの意義と特徴

IMAの今回の論文では、冒頭でまず「過去5年間で、中国の青島に本社を置くハイアールは、伝統的な製造業モデルから自主管理による従業員起業家によって運営される「小規模企業（中文では小微企业，英文ではmicroenterprises）」の顧客関係モデルに転換させるのに成功した。この転換をサポートするために、ハイアールはWWVASを開発したのである」と述べ、WWVASの特徴は、顧客資源（ユーザーリソース：顧客はユーザーでもある）、付加価値の共有、収益、コスト、および限界利益の5つの分野で、「小規模企業」ユニットを評価するように設計されているところにあり、またそこでは財務と非財務のデータが融合されて、企業とその顧客の価値の増大をするように監視し、推進する役割をもっているとのことである。とくにWWVASは、顧客中心であり、他の企業の製品やサービスにリンクされ、顧客が参加する新しく開かれたIoT（Internet of Things）である「エコシステム」によって活用されたものなのである。そしてこの「小規模企業」ユニットがハイアールの経営戦略の第5段階で登場してき

11) 「人単合一」については、上海証券取引所に上場している青島ハイアール株式会社の2018年度年次報告書では次のように新しく説明するようになってきている（同書4頁）。「人」は2つの創造（起業家精神、革新）の精神を持つ従業員であり、「単」はユーザーの価値である。すべての従業員は様々な自主経営体のユーザーの価値を創造し、それによって彼ら自身の価値を実現し、企業価値と株主価値は当然、体现されることになる。

12) 以前のSBUの実践から発展させたもので中国のハイアール独自のものを強調するために中国語で表記し、自主経営体（中国語のピンインではZi Zhu Jing Ying Ti）となるため欧米文献ではZZJYTと略されている。この自主経営体については、スイスの有名なビジネススクールであるIMDのビル・フィッシャーなどがハイアールの研究をまとめた研究書に詳しく説明されている（Fischer Bill, Umberto Lago, and Fang Liu, 2013）。

た自主経営体にあたるのだと思われる。

1. WWVASの背後にある目的

ハイアールの新しい組織はIoT時代の3つの特徴に焦点を当てている。すなわち「ゼロ距離」、 「分権化」、そして「分散型ネットワーク」である。「ゼロ距離」とは企業とその顧客との間の関係をいい、その距離がゼロになることをめざしている。また「分権化」とは、組織内の全員が新製品のアイデアを開発する責任を共有することを意味している。目標は、オープンな共有プラットフォーム上でインターネットを介してすべての従業員および起業家チームが世界中の顧客およびリソースを結び付けることによってこれを達成することである。「分散型ネットワーク」では、本社でリソースを統制するのではなく、組織を平準化し、組織全体にリソースを分散することになる。WWVASの背後にある目的は、顧客がリソースのネットワークに継続的にアクセスできる「エコプラットフォーム」を構築することによって、ハイアールがIoTを利用して他のサービス・プロバイダと提携するのに役立つ。これについては、IMAの論文が紹介している次の図1の家電エコプラットフォームの例が理解しやすいだろう。

図1 家電エコプラットフォームの例



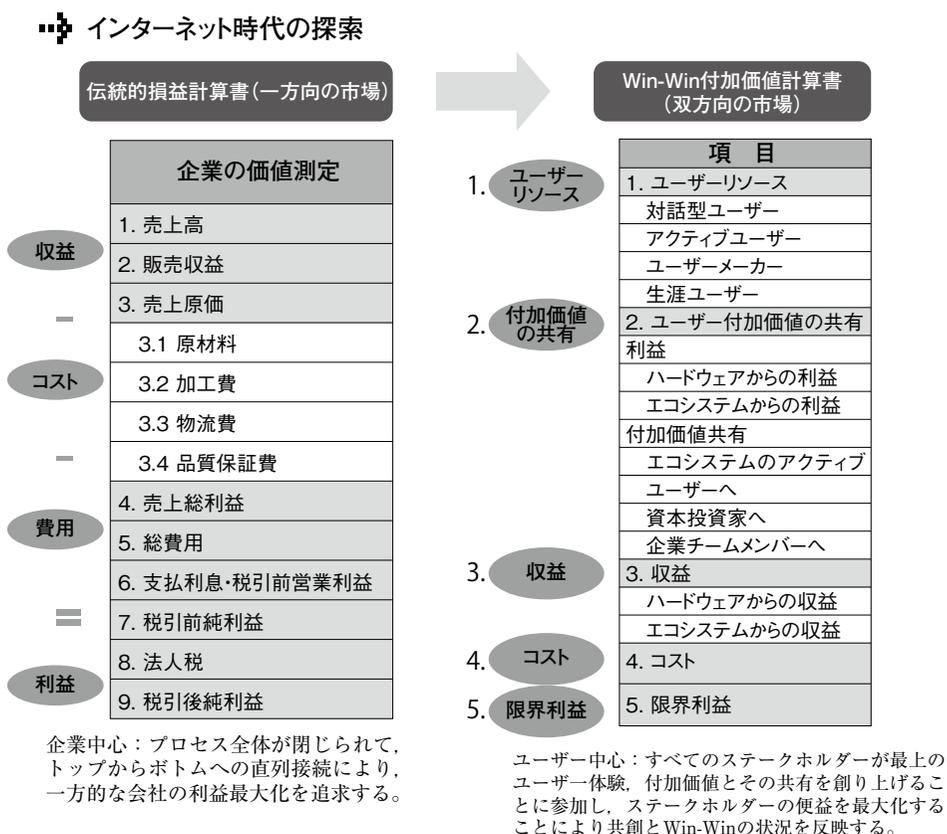
出所：Krumwiede Kip, Raef Lawson, and Lucy Luo, 2019, IMA

この図の冷蔵庫は2015年に発売されたものでインターネット接続型冷蔵庫であり、そこにはタッチスクリーンが付属しており、顧客は娯楽メディア、装飾サービス、オンラインモール、双方向フード・コミュニティ・ネットワークなどのような様々なオンラインリソースにアクセスすることができるようになっている。つまりハイアールは冷蔵庫の一度限りの販売にとどまることなく、「エコプラットフォーム」を利用して継続的にオンラインサービスから収益を確保できるということを狙っているのである。この冷蔵庫はハイアールの中で最も初期の「小規模企業」ユニットの一つであり、Casarteに属する冷蔵庫ブランドの「馨厨」である。

2. WWVASの独自性

つぎにWWVASを伝統的な損益計算書と比較しながら、WWVASの独自性を考察してみよう。図2は二つの典型的な計算書を比較して並べてみたものである。

図2 伝統的損益計算書とWWVAS



出所：Krumwiede Kip, Raef Lawson, and Lucy Luo, 2019, IMA

伝統的な損益計算書は、家電製品を顧客に販売する場合に基づいた企業中心のものである。売上高と販売収益から売上原価が控除され、売上総利益が計算され、さらに営業費用総額が差し引かれ、支払利息・税引前営業利益が算出され、税引前純利益、法人税、税引後純利益が記録されるようになっている。そしてこのプロセス全体は閉じられて1回限りの販売取引になっており、ユーザー（つまり顧客）と製造業者間の継続的な関係もサポートされていません。

これに対してWWVASはユーザー中心であり、その理念は、ハイアール製品だけではなく、エコプラットホームシステム（以下、エコシステムとする）やユーザー自身を含む価値創造の複数の源泉を持つことにある。

さらにWWVASの独自性は、第1に顧客（ユーザーでもある）に提供されるさまざまな価値尺度を通して会社への付加価値を測定し、またユーザー、パートナー企業、「小規模企業」ユニットのリーダー、そしてハイアールの間でどのように付加価値が共有されるのかを測定する。その主要な目的は、単なる一回限りの家電販売ではなく、継続的なユーザービジネスを形成するためにそれぞれの「小規模企業」ユニットに独自のエコシステムサービスを構築することを奨励することである。伝統的な損益計算書とは異なって、WWVASはネットワークユーザーによって創成され、すべてのステークホルダーによって共有される付加価値を含んでいる。

第2の独自性は、WWVASには一般的な対話型ユーザー、アクティブユーザー、ユーザーメーカー、生涯ユーザーの記録など、非常に重要な非財務指標が含まれていることである。これらの指標は「小規模企業」ユニットがどのように活動しているかの説明に役に立つのである。WWVASは、社内のイノベーションを促進しようとし、社内の起業家と付加価値を共有しようと考えている企業にとっての効果的なツールとなるであろう。

IV WWVASの中核となるアプリケーション要素

ハイアール内の各種の「小規模企業」ユニットには、5つの重要な要素すなわちユーザーリソース、付加価値の共有、収益、コスト、ユーザー一人当たりの限界利益を算定しているWWVASがある。ここでは表1のネットワーク冷蔵庫を持つ「小規模企業」ユニットである「馨厨」のWWVASを事例として提示したうえで各要素の説明をすることにしたい。

表1 WWVASの例：馨厨（ネットワーク接続冷蔵庫）

項目	2016年目標	2017年目標	定義
1ユーザーリソース			エコシステムに完全に参加し、エコシステムの設計を支援し、ユーザーの経験を実現する共通の目標をもつユーザー。
a. 対話型ユーザー	300,000	10,000,000	全体のデザインプロセスに参加するユーザー
b. アクティブユーザー	100,000	1,000,000	インタラクティブな行動を通じて予約およびプリセールしたユーザーの総数。

c. ユーザーメーカー	100	50,000	顧客化のために相互交流するユーザー
d. 生涯ユーザー	66	2,650	継続的にプラットフォームの進化を繰り返しながら、プラットフォームの相互交流、取引および共創に継続的に参加するユーザー
2 付加価値の共有	(10,000 人民元)	(10,000 人民元)	伝統的産業の収益性を覆すことができる付加価値
a ハードウェアからの利益	1,537	23,070	ネットワーク家電の販売からの利益 (3a-4a)
b エコシステムからの利益	4,340	148,040	エコシステムからの差額利益 (3b-4b)
c 利益総額	5,877	171,110	2a + 2b
d エコシステムのアクティブユーザーへの共有額	1,899	61,792	プラットフォームの実現を通して創造されたすべての参加者に共有される付加価値
e 資本投資家への共有額	1,140	38,887	資本投資家は、投資された株式に基づいて受け取る付加価値
f 企業チームメンバーへの共有額	23	769	「小規模企業」ユニットは、投資に基づいて付加価値を共有する。プラットフォーム上の他の企業家/メーカーが付加価値の共有に参加する。
g. 付加価値共有総額	3,062	101,448	2d+2e+2f
3 収益	(10,000 人民元)	(10,000 人民元)	
a ハードウェアからの収益	25,632	256,325	ネットワーク家電の販売からの収益
b エコシステムからの収益	7,940	152,000	エコシステムからの差額収益 ¹
c. 収益総額	33,572	408,325	3a + 3b
4 コストと限界コスト	(10,000 人民元)	(10,000 人民元)	
a ハードウェア（製品）のコスト	24,095	233,255	ユーザー価値のためのネットワークハードウェア（製品）のリソースコスト。それぞれ1,800および7,000の変動費を含む。
b エコシステムのコスト	3,600	3,960	エコシステムのユーザー価値に投資するリソースコスト。すべて変動費。
コスト合計	27,695	237,215	4a+4b
c ハードウェア（製品）の限界コスト	180	70	ハードウェア（製品）の変動費（4a）÷アクティブユーザー数（1b）= $(1,800 \times 10,000) \div 100,000 = 180$ 。アクティブユーザーの数量が増加しているが、限界コストが減少していることを示す。
d エコシステムの限界コスト	360	40	エコシステムの変動費（4b）÷アクティブユーザー数（1b）= $(3,600 \times 10,000) \div 100,000 = 360$ 。繰り返したが、アクティブユーザーの数量が増加しているが、限界コストが減少していることを示す。

5 アクティブユーザー一人当たりの限界利益	(人民元)	(人民元)	
a アクティブユーザー一人当たりのハードウェア（製品）からの限界利益	2,383	2,493	[ハードウェア（製品）からの収益 (3a) - ハードウェアの変動費 (4a)] ÷ アクティブユーザー数 (1b) = (25,632 - 1,800) × 10,000 ÷ 100,000 = 2,383。
b アクティブユーザー一人当たりのエコシステムからの限界利益	434	1,480	[エコシステムからの収益 (3b) - エコシステムの変動費 (4b)] ÷ アクティブユーザーの数 (1b) = [(7,940 - 3,600) × 10,000] ÷ 100,000 = 434。これは、エコシステムが拡大し、ユーザーがより多くのサービスを購入するにつれて増加するアクティブユーザー当たりの限界利益を示す。
c アクティブユーザー一人当たりの限界利益合計	2,817	3,973	5a+5b

注1 例えば、生鮮食品原材料からの収益、補助サービス/ O2O e コマースに基づくコミッション収益、プラットフォームによって収集されたユーザーデータに基づく広告および精確なマーケティングサービスによる収益など。

出所：Krumwiede Kip, Raef Lawson, and Lucy Luo, 2019, IMA を一部修正

1. ユーザーリソース

ハイアールでは顧客をユーザーとして捉えている。ユーザーのリソースは、ユーザー全体の取引よりも具体的なものとなっている。このセクションには、対話型ユーザー、アクティブユーザー、および生涯ユーザーが含まれている。対話型ユーザーは家電製品のデザインなどに前もって参加しているユーザーである。見込み顧客と考えられる。アクティブユーザーは、エコシステム内で複数の取引をしているユーザーである。生涯ユーザーは、コミュニティ/エコシステムに「変換 (converted)」され、エコシステムの体験を継続的に向上させるためのプラットフォームの進化に対応するアクティブユーザーである。そのための1つの方法は、「小規模企業」ユニットによって確立されたオンラインユーザーコミュニティを経由することである。

2. 付加価値の共有¹³⁾

このセクションでは、主に「小規模企業」ユニットの利益と付加価値、およびさまざまな参加者間での付加価値の共有について説明している。ハードウェア（製品）の販売利益とエコシ

13) これは英文では「Sharing of profits」、中文では「増値共享」となっているが、図2や定義の文意に照らして中文の表現を採り、付加価値の共有とした。

システムの販売利益は区分され、そのあとでさらに生涯ユーザー、投資家、企業チームの構成員およびその他のサービス・プロバイダーとの間の付加価値の共有を説明する。

3. 収益

このセクションでは、ハードウェア（製品）、サービス、エコシステムなどから由来するさまざまな収益を区分する。

4. コスト

このセクションには、「小規模企業」ユニットまで遡ることができるすべてのコストが含まれ、その中には生産、賃金、企業の持分投資義務および将来のリスクに対する準備金が入っている。さらにこのセクションでは、ハードウェア（製品）とエコシステムの限界コストも示しており、それぞれの総コストをアクティブユーザーの数で割り、その目標はアクティブユーザーの数を継続的に増加させ、それによってハードウェア（製品）とエコシステムの限界コストを低減させることである。

5. ユーザー一人当たりの限界利益

このセクションでは、アクティブユーザー一人当たりの平均限界利益をハードウェア（製品）とエコシステムから得られる限界利益に区分して報告する。その目的は、エコシステムを拡大し、ユーザーがより多くのサービスを購入することにより増加するユーザー一人当たりの限界利益を確認することである。

V WWVASの普遍性

WWVASは本来、伝統的な販売モデル（1回限りの販売取引）から他のサプライヤーによって提供されるサービスを含むオープン・シェアード・プラットフォームを通して顧客が会社のサービスの継続的なユーザーになるユーザー小売販売モデルへの切り替えを希望する企業向けに設計されたものであった。組織的には、WWVASは、より革新的な文化を育成し、従業員の創造性のためのインキュベーション環境を提供したい（または必要としている）会社のためのものであった。もしこれがあなたの会社で説明したいならば、あるいはあなたがこのモデルをあなたの会社に提案したいならば、以下のステップで試すことができる。

ステップ1

オンラインサービスを通じて顧客を生涯ユーザーに転換させる方法を確認する。小規模の予備調査から始め、行動計画を立てる。こうしたことをする一つの方法は、「アイデア・トーナメント」によることである。これは、従業員が異なるグループに分けられ、可能性の高いアイ

デアを創造し、開発しようとする確立されたブレインストーミング演習である。上級管理職は、質問をしたり、意見を述べたり、アイデアを評価したりすることで、裁判官を務める。そのフォーマットは組織によって柔軟にすることができる。

ステップ2

外部パートナーを探し、予備調査的なエコシステムを開発するための合意が必要となる。

ステップ3

ユーザーの価値を跡づけるための指標を作成する。その指標には例えば、「変換された」顧客数、ユーザーの取引数と平均的な取引価値、共有を提供するサービスのコスト、シェアードサービスを提供する原価、新規事業を育成するための内部コスト、そしてエコシステムを構築するための外部コストなどが含まれる。指標の所有者と情報の出所を確認する。

ステップ4

あなたの新しいサービスの目標と行動計画を策定する。

ステップ5

計画を実行し、WWVASのあなた自身のバージョンを使用して結果を監視する。

VI むすび

以上、本稿では、IMAに所属するKip Krumwiede, Raef Lawson, Lucy Luoの3名によって執筆され、IMAから公刊された「海尔共赢增值表 Haier's Win-Win Value Added Approach」を取り上げ、ハイアールのWWVASを検討してきた。付加価値会計やハイアールの管理会計に関心を寄せて、長年研究してきた筆者にとって、このWWVASは大変興味深いものであった。

WWVASの意義と特徴は、まず第1にハイアールの経営戦略の第5段階であるネットワーク化戦略(2012~現在)に登場してきた独特の自主経営体(ZZJYT)の業績評価や経営管理のために利用する計算書として初めて明らかにされたことにある。自主経営体(ZZJYT)については、IMDのビル・フィッシャーたち(Fischer Bill, Umberto Lago, and Fang Liu, 2013)によってかなり詳しく紹介されていたもののWWVASのような伝統的損益計算書と比較した総括的な計算書は説明されていなかった。

第2の意義と特徴は、従来の付加価値計算とは違って顧客(ハイアールではユーザーとしているが)を重視する姿勢を反映して、WWVASの中に顧客を取り込んだことである。一般に付加価値計算書では損益計算書と同様、顧客への製品やサービスの提供は売上高として表現するだけであった。そして顧客に関するデータは非財務的な数量データで記載されており、これらのデータが「小規模企業」ユニットつまり自主経営体がどのように活動しているかの説明に役に立つというのである。

第3の意義と特徴は、WWVASがシンプルな計算書として作成されながらも、IoT時代に対

応したハイアールの経営戦略がしっかり反映されたものになっていることである。ハイアールは、単なる一回限りの家電の製造販売ではなく、継続的なユーザービジネスを形成するためにネットワークを活用したプラットフォームの構築（独自のエコシステムサービス）をめざしており、WWVASの表示にはその区分がなされている。ハイアールはこれまでの家電メーカーから総合的なソリューション企業へと発展することをめざしているようであり、そのための方向性を示す計算書となっていると考えられる。

第4の意義と特徴は、WWVASが付加価値計算書（VAS）との名称がつけられてはいるが、従来の付加価値概念とは異質なものとなっていることである。これまで経営や会計で用いられてきた付加価値概念は、経済学の付加価値概念を援用し、GDPとの近似性もあり、生産性指標などの要素としても活用されてきた。しかしWWVASはそうした視点は持ち合わせていない。WWVASは外部報告用の計算書ではなく、あくまでも経営管理のための管理会計ツールとして作成されてきた点をむしろ評価すべきだと思われる。今回のIMAの論文の冒頭で紹介されていたように、過去5年間、伝統的な製造業モデルから自主管理による従業員起業家によって運営される「小規模企業」ユニット（自主経営体）の顧客関係モデルへの転換をWWVASがサポートしてきたということを評価し、検討する必要があるのである。

最後にWWVASの今後の課題について述べておきたい。ハイアールには青島の本社及び安徽省合肥市にある工場インタビュー調査を何度か実施したことがあり¹⁴⁾、ハイアールがWin-Winや付加価値志向の会社であることは承知していたが、WWVASの構造や構成要素についてはまだよく分からない点も多い。まず「ユーザーリソース」のセクション内の分類と非財務の指標の意味である。表1ではその定義も示されているが、それぞれのユーザーは重なってくることも多いと考えられるし、「ユーザーメーカー」については本文では説明がなく分かりにくいところである。とくに「付加価値の共有」というセクションでは、すでに指摘するように論文の英文の方では「Sharing of profits」となっており、定義ではValue Addedがあるものの首尾一貫していない。また付加価値シェア総額がエコシステムのアクティブユーザーへのシェア額、資本投資家へのシェア額、企業チームメンバーへのシェア額の合計となっており、付加価値の範囲も明確なものとは言えない。さらにWWVASが経営管理のための管理会計ツールとしてどのように使用されているかを具体的に知りたいところである。

ただWWVASはこれまでの付加価値会計やその計算書では取り扱ってこなかった内容と様式を備えており、付加価値会計の研究者にとっては挑戦的で刺激的な提案である。WWVASについては引き続き、中国の会計研究者¹⁵⁾やIMAの研究を今後ともフォローすると同時にハイアールでのインタビュー調査も実現させたいところである。

14) 水野（2016）においてこれまで実施してきたインタビュー調査の結果を整理してまとめて掲載している。ハイアールの新しいマネジメント・アプローチとしてSBUと共にTVM(Total Value Management)が強調されていた時期もあった。

15) 朱衛東教授は付加価値に関する示唆に富む研究を公表されている。次の玉稿も贈呈を受けた。これ

＜参考文献＞

- 日本生産性本部「新たな付加価値分析に関する研究会」編 (2019)『高付加価値経営にむけた今日的な付加価値概念—社会的価値と経済的価値の統合をめざして—』日本生産性本部生産性総合研究センター
- 水野一郎 (2003)「海爾集団の価値創造経営」pp.41-52 (『情報管理の体系的研究』関西大学経済・政治研究所研究双書 所収)
- 水野一郎 (2010)「ハイアール (海爾) の経営管理システムについて—中国の巨大家電メーカーの実態を探る—」関西大学経済・政治研究所『セミナー年報2009』pp.91-100。
- 水野一郎 (2011)「ハイアール (海爾) の経営管理システムにおけるSBUの意義と特徴」pp.143-168 (水野一郎・永井良和編『中国経済・企業の多元的展開と交流』関西大学出版部)
- 水野一郎 (2012)「中国における原価計算の動向について—IMAの調査を中心として—」(日本原価計算研究学会第38回大会自由論題報告)
- 水野一郎 (2014)「中国における管理会計のイノベーション」『会計』第185巻第2号 pp.57-70。
- 水野一郎 (2016)「中国におけるものづくり企業の管理会計—ハイアールを中心として—」pp.149-172(上總康行・長坂悦敬編『ものづくり企業の管理会計』中央経済社)
- 吉原英樹・欧陽桃花 (2006)『中国企業の市場主義管理：ハイアール』白桃書房
- 海爾大学 (2006)『OEC管理手冊』
- 海爾企業文化中心編 (2006)『企業文化手冊：我是海爾、我微笑』
- 海爾大学編 (2007)『海爾SBU経営機制』
- 海爾集団<http://www.haier.cn>
- 青島海爾股分有限公司『2018年度報告』
- 瑞夫・勞森 (2010)『管理会計在中國—成本計算方法、成本管理實務和財會職能』經濟科學出版社
- 湯谷良・穆林娟・彭家鈞 (2010)「SBU：戰略執行与管理控制系統在中國的實踐與創新」『會計研究』2010年5月。
- 楊克明 (2006)『創新經營—海爾人單一經營模式』北京大學出版社
- 朱衛東 (2018)「基于价值共创与共享视角的增加价值报告研究」『會計研究』2018年7月 pp.20-27。
- 朱衛東 (2019)「员工与股东的劳资共生演化动力模型研究：基于增加价值与利益相关者理论」『管理科学学报』Vol 22 No2 pp.112-126。
- Fischer Bill, Umberto Lago, and Fang Liu, 2013, *Reinventing Giants: How Chinese Global Competitor Haier Has Changed the Way Big Companies Transform*, Jossey-Bass (松本裕訳 (2014)『ビジネスモデルエクセレンス：ハイアールはなぜ白物家電の王者になれたのか』日経BP社)。
- Krumwiede, Kip, Raef Lawson, and Lucy Luo 2019 *海爾共贏增值表Haier's Win-Win Value Added Approach*, IMA.

(付記)

本研究はJSPS科研費 (基盤研究C) 19K02028の助成を受けたものである。記して感謝申し上げます。

ゝらの内容については別稿で取り上げたい。「従業員と株主の間の労資共同の進化的動的モデルに関する研究：付加価値とステークホルダーの理論に基づいて (員工与股东的劳资共生演化动力模型研究：基于增加价值与利益相关者理论)『管理科学学报』Vol 22 No2 Feb. 2019, pp.112-126.「価値創造と共有の視点に基づく付加価値報告の研究 (基于价值共创与共享视角的增加价值报告研究)』『會計研究』2018年7月 pp.20-27