

作者:冯巧根 中国注册会计师2004年第10期

[提要] 上世纪七、八十年代,日本的管理会计理念在我国企业中得到过推广与应用。然而,近年来有关日本管理会计理论与方法的论述已不多见。本文试图通过介绍日本管理会计现状,管理会计今后可能的发展趋势作一探讨。

## 日本管理会计的发展历程

从上世纪80年代中叶到90年代末,以日本经济的泡沫式成长及日本企业向世界市场的进军为契机,日本的管理会计开始受到世界瞩目。这种由管理会计带来的经济效应得到世界会计界的高度评论,并发展到迅速向海外输送的程度。尽管美国的一部分学者对日本的管理方式所带来的劳动强度提高和各种差别的急剧扩大也曾提出严厉批评,但这并不影响人们对日本管理会计的研究。然而90年代末,亚洲也被卷入了金融危机,日本管理会计的赞美之声渐渐沉寂。

随着日本管理会计从世界瞩目的光环中远去,长期保持经济增长优势的美国管理会计又开始抬头,世界范围内的许多管理会计学者将作业成本管理、平衡计分卡等作为新的学问加以追捧。对此,日本管理会计界认为,片面地强调美国的这些方法容易诱导管理会计理论与实践的脱节,必须将日、美的管理会计理论与方法加以融合,并应用于实践。安然、世通丑闻也促使日本管理会计界追求真实,改革管理会计的决心。

尽管日本经济的不景气使人们对日本管理会计的关心减弱,但目前日本管理会计界正在就这种关心的减弱进行探讨,即究竟是由于日本微观经济虚弱所引起的还是日本管理会计及其成果在企业经营管理中没有有效运用所导致的?同时,他们也开始科学地分析新的管理理念与旧的理念之间的异同点和相互作用。这表明,日本管理会计界仍然具有充分的信心重塑其亚洲的地位,并采取各种措施或手段让亚洲各国感受到日本管理会计的意义,将日本企业开创的管理会计新理念发扬光大。

概括起来看,日本管理会计的发展有这样一些阶段特征:上个世纪70年代为应对美国计量、信息管理学的普及,以适时制(JIT)为基础,逐步形成了成本企画、成本改善等创新的成本管理方法;80年代随着美国管理会计界提出作业成本管理理论,日本则以成本企画为基础推出了目标成本管理;现阶段的日本管理会计是以成本企画与成本改善的综合为特征,以预防的、事前行为的前馈管理为基础而展开的管理活动。具体来看,处于日本管理会计领导地位的九州大学,其管理会计学科带头人西村明教授,通过国际比较提出了日本管理会计发展的四阶段理论。

第一阶段是日本早期管理会计的进化阶段。在该阶段,独立的管理会计计算体系尚未形成,只是将财务会计数值应用于经营管理之中。依据过去的经营实绩,来对未来的经营活动进行管理,具有明显的管理会计演变或进化的特征。这一时期,财务报表或实际成本计算得到广泛应用,而财务比率分析或经营比较分析作为具体的方法则处于支配地位。

第二阶段是传统的管理会计阶段。该阶段进入20世纪,“科学管理”诞生了,加之受国家行政预算的影响,对企业经营活动进行整体或局部的计划管理成为可能。在这一时期,差异分析发挥着重要作用,用预算对企业活动进行规划,开展经营业务的标准化和对经营活动的标准成本计算,以及以短期计划为目的的损益平衡点分析等得到了广泛应用。

第三阶段是数量与信息的管理会计阶段。该阶段针对传统管理会计形式进行了革新,于是在70年代形成了“计量、信息化的管理会计”。以经营科学化为基础的最佳收益管理将决策论、信息论等思想融入自身的理论与方法之中,使概率论、线性规划、库存模式、信息分析等的方法得到广泛应用。这一阶段,人们注意到环境对经营计划的影响,开始重视各种最佳计划随环境的变化其过程与结果的真实性和可验证性,并认识到管理会计中的计划值、标准值是绝对和相对的统一。此时,机会成本成为管理会计中的一个重要基础概念,并在实践中担负着重要作用。此外企业业绩评价也成为了管理会计的一项重要内容。

第四阶段是综合的管理会计阶段。该阶段发展主要基于控制观,而前三个阶段仅仅局限于事后的反馈,即从演变中的管理会计向传统的管理会计转换,以会计方法的反馈机制为轴心。而从管理会计的非系统状态向系统化状态转变,是反馈

机制的体现，从传统的管理会计向计量和信息化管理会计的发展，也是反馈机制的实现。与此同时，相关的前馈机制开始萌芽，特别是管理界全程控制理论的提出，进一步推动了前馈机制作为一种新的理念加以展开。虽然全程控制的理念是以反馈机制为基础提出的，然而事前收益计划和事后收益计划的比较中，前馈的管制思想得到了渗透。假如这种理论得到有效应用的话，收益差异或成本管理可以向事前计划方面大大推进。

成本企画集中体现了前馈机制的理念。现阶段，在事前消除起始基准中的差异是管理会计的重要特征。对此，不能仅限于会计活动，会计管理和组织管理的结合是不可或缺的。成本企画依据组织结构成员的努力与事前的、预防的管理组织、方法的结合，发挥着低成本和高品质融合的功能。受适时制方式影响展开的新分配计划，如作业成本管理(ABM)是当前管理的新内容，与其说ABM是依据作业成本或平衡计分卡得到的进化，还不如说是前馈机制理念的诱导更接近实际。因此，第四阶段起名为“综合的管理会计”就是基于多种方法融合创新的思考。所谓管理会计的综合，就是成本企画与成本改善，目标成本计算与标准原则计算的综合，更广义地还可以理解是作为成本管理与组织管理以及产品市场战略与前馈的成本管理的综合。

## 以前馈控制为导向的日本管理会计创新

作为“控制”基础概念的“前馈”与“反馈”概念，确立于60年代的管理工程学领域。这一领域的出现是随着控制论和系统论的普及，医学、心理学、经济学、管理学与会计学相互结合的结果。前馈控制是一种基于对脱离规范的情况通过事前的行为加以防范的路径，而反馈控制则是对脱离规范的行为进行反作用的治疗性路径而设置的。

### 1. 前馈与反馈的关系

反馈以产出实绩为开端，从控制的基准，将超出产出目标的差异做出事后的确认，是一种被动的医治性的控制，有人称之为死检(postmortem)或救火活动。其对产出实绩的把握是一个封闭的环。反馈是一种传统的管理会计控制形式，例如基于标准成本计算基础上的标准成本与实际成本的事后差异的确认形式。

与此相对的是前馈控制。它要求在形成产出实绩前，对这种产出进行预测，从产出目标的潜在的偏差中进行事前的确认，是一种事前的预防控制行为。它构成一种开放的结构体系。前馈是建立在现代管理会计的理论基础之上的，例如成本企画通过目标成本与预测成本的事前差异确认就是典型的前馈形式。

前馈和反馈既具有排它性，也具有相互依存性。通过反馈，构筑出顺向型的系统模式，依据这种顺向模式来转换成逆向的模式，有助于产出目标在投入目标计算上尽早提出，从而使敏捷的前馈系统运行成为可能。换言之，在前馈过程中，若没有反馈的顺向模式，就不可能进行产出的预测，从而对逆向模式的可靠性产生动摇。

此外，反馈是对差异发生的确认以及基于某种特定原因而对确定信息的控制，控制的可靠性相对较高。然而，一方面经过对接受差异发生的事实的原因分析，以及对策的探讨，必定会受时效性的影响，从而使控制的适时性能力减弱；另一方面，前馈是一种在预测基础上对问题适时介入的控制形式，相对的适时性具有优先权。若不确定的事前信息大量存在，

中国内部审计协会. 版权所有 LT科技制作

协会地址：北京市海淀区中关村南大街4号

联系电话：010-82199846/47 电子邮件：[xinxibu@263.net](mailto:xinxibu@263.net)

Copyright (C) 2003 . All rights reserved