

DECISION ACCOUNTING

# 决策会计学

● 王光远 著 ● 湖北科学技术出版社

# 决策会计学

王光远 著

湖北科学技术出版社

1988 武汉

Wang Guangyuan

**A DECISION ACCOUNTING**

—Planing Accounting Decision and Controlling Accounting Decision

Hubei Scientific Technology Publishing House Wnhan China

1988

**决策会计学**

王光远 著

责任编辑 谭金崇 刘 军

湖北科学技术出版社出版发行 新华书店湖北发行所经销

中国地质大学印刷厂印刷

787×1092毫米 16开本 27.75印张 2插页 728千字

1988年8月第1版 1988年8月第1次印刷

ISBN7—5352—0277—2/F·16

印数：1—10 000 定价：7.85元



作者近照

## 作者简介

---

王光远：1962年生于河北，1979年9月考入河北地质学院地质经济管理系，1983年获得经济学学士学位。在留校任教一年后，于1984年9月考取中南财经大学（原湖北财经学院）会计学研究生，1987年获得经济学硕士学位。现在是武汉大学教师，《亚太经济时报》特约记者。

《决策会计学》是作者的第一部长篇力作。

# ABSTRACT

---

## A DECISION ACCOUNTING —PLANING ACCOUNTING DECISION AND CONTROLLING ACCOUNTING DECISION

Modern Accounting includes three branches

Decision Accounting, Financial Accounting and Responsibility Accounting. The establishment of Accounting Management Control System (AMCS) is based on the effective combination of these three. But in order to make the optimal function of AMCS to obtain the optimum benefit of capital, the key lies in establishing a scientific Decision Accounting System and therefore make an effective Accounting Decision on time

Up to now, Decision Accounting is still a new subject in china. There exist many problems, such as: the theoretical structure of Decision Accounting and method system; the content of Decision Accounting and Decision's external environment; The object of Accounting Decision and Accounting Decision function; the cost of Accounting Decision and the risk of Accounting Decision; the ordinary pattern of Accounting Decision; the ordinary pattern of Accounting, subject of Accounting Decision; Accounting Decision-Maker's quality need; financing decision model; investment decision model; capital consumption decision model; capital compensation decision model; capital recovery decision model; capital appreciation decision model; the relationship between Accounting Decision System and Management Decision System; the coordination and Cooperation of the functions among Accounting Decision, Plan, Operation, Control etc; the effective combination between value in use decision and value decision; the effects on Accounting Decision by theories of information, system and control; the use of dissipative structure theory, synergetics theory and hypercycle theory in the field of Decision Accounting; the differences of Accounting Decision activi-

ties in different forms of enterprises (e.g. contract, lease, stock etc) and many other problems. So there is a great demand for a great deal of accounting theorists and the reformer of accounting practice to open up and explore the problems

The author who devotes himself to these problems, has written a monograph **A DECISION ACCOUNTING**. Not only the book has absorbed the research achievements of accounting experts both in china and abroad, but also the author has managed to keep up its own features both in the content of Decision Accounting and in the field of Accounting Decision Analysis.

(1) According to the process of capital moving and considering content of management activities as well, the author has systematically arranged chapters, in the way, the author has made this book a complete and Scientific System of Accounting Decision (SAD). SAD is the branch system of AMCS

(2) From the viewpoint of reasonable apportioning and using limited resources, the author has divided Accounting Decision into Planning Accounting Decision and Controlling Accounting Decision. Among the activities of whole Accounting Decision, sometimes, it is accountants who make a decision directly while sometimes accountants join in the management decision of enterprise. This centrally reflects the view of "Decision Responsibility"

(3) This book makes "Cost—Benefit—Analysis (CBA)" as its core, stressing the effective combination of qualitative analysis and quantitative analysis. Reproduction procedure concerns many factors, which are difficult quantitative. This means that quantitative model analysis is very limited. So, only can the combination of qualitative analysis and quantitative analysis, make the finished Accounting Decision scientific, standardized and systematized

(4) In discussing a series of the problems of Accounting Decision, the author has concretely considered a variety of binding factors, such as: resources binding, demanding binding and budget binding etc. The analysis in this book has fully reflected the application to Decision Accounting of the theories (the theory of dissipative, the theory of synergetics, the theory of hypercycle, the theory of information, the theory of control and the theory of system).

(5) In author's opinion, scientific Accounting Decision depends on high quality accounting information. From this viewpoint, the author has made scientific proofs, about how to set the standard of accounting information and how to appraise accounting information system.

(6) We must enhance the level of management decision for enterprise. For our country is now opening up to the world, is developing an export oriented economy and has joined in international economic circulation. To achieve this, the key is to make a correct Accounting Decision for Accounting Decision system is the core of Management Decision System

When A DECISION ACCOUNTING has been written out, its author has got his Master Degree of Economics. Now the author is a teacher in Wuhan University in china, as well, as a special correspondent of ASIAN—PACIFIC ECONOMIC TIMES

# 决策会计是现代会计的最高表现形式

## (代序)

会计,是在社会再生产过程中,每当价值与使用价值由对立而走向统一时,从价值角度综合核算各种使用价值的生产、交换、分配和消费的科学。因而会计除了具有“观念总结”(综合反映)各种使用价值再生产过程的基本功能外,发展起来的现代会计还具有从价值与使用价值矛盾信息中预测、控制与决策未来的高级功能。

王光远同志所著《决策会计学》一书,正是适应会计科学发展的需要而作的。

该书运用系统的观点按照资金的运动过程,结合企业经营活动的内容来设置章节,分为新建、改建、扩建、设备更新改造、产品设计改造、物资供应、生产、销售、盈利分配等,从而形成一个科学的完整的动态会计决策系统。会计决策系统是会计管理控制系统的重要子系统。

该书以合理分配和使用有限资源为目的,以决策时间和层次为标志,将会计决策分为计划决策和控制决策。在整个会计决策活动中,有些是由会计人员直接作决策(直接型会计决策),有些是会计人员参与企业的经营决策(参与型会计决策),作者的这种认识,集中体现了“决策责任”的观念。

该书以“成本——效益分析”为中心,强调定量分析与定性分析的有机结合。再生产过程涉及很多因素,而其中的一些因素是难以量化的,这就决定了定量模型分析也有很大的局限性,所以只有定性定量相结合才能使做出的会计决策科学化、规范化、系统化。

该书在探讨一系列会计决策问题时,具体考虑了种种约束因素,比如资源约束、需求约束、预算约束等,全书的分析充分体现了耗散结构理论、协同理论、超循环理论以及信息论、控制论、系统论等思想在决策会计中的运用。

该书认为,科学的会计决策有赖于高质量的会计信息,基于这种观点,作者对于如何建立会计信息标准和评价会计信息系统作了科学的论证。会计信息系统、会计决策系统和责任会计系统结合起来,构成现代会计管理控制系统。

我们实行对外开放,发展外向型经济,参加国际经济大循环,都要求提高企业的经营决策水平,而其关键在于搞好资金筹集、投入、补偿、回收、增殖等会计决策,因为会计决策系统是经营决策系统的核心内容。

足见此书之作,不论是对内搞活,还是对外开放;不论是推进会计理论研究,还是提高会计管理水平,均有其重要的现实意义,故乐于作序。

易庭源

1987年9月于中南财经大学

# 目 录

|                          |        |
|--------------------------|--------|
| 作者前言                     | ( 1 )  |
| 第一章 决策会计的产生、发展和概念        | ( 1 )  |
| 第一节 决策会计的产生与发展           | ( 1 )  |
| 第二节 决策、会计决策、决策会计         | ( 6 )  |
| 第三节 会计决策的主体              | ( 8 )  |
| 第四节 会计决策作风和会计决策假定        | ( 10 ) |
| 第二章 会计决策的对象、地位及作用        | ( 13 ) |
| 第一节 会计决策对象               | ( 13 ) |
| 第二节 会计决策系统是经营决策系统的子系统    | ( 15 ) |
| 第三节 会计决策系统是会计管理控制系统的核心内容 | ( 18 ) |
| 第四节 会计决策在企业经营中的作用        | ( 20 ) |
| 第三章 会计决策模式和原则            | ( 23 ) |
| 第一节 会计决策与会计信息            | ( 23 ) |
| 第二节 会计决策模式               | ( 25 ) |
| 第三节 会计决策的基本原则            | ( 31 ) |
| 第四章 会计决策的内容与方法           | ( 36 ) |
| 第一节 会计决策的内容体系            | ( 36 ) |
| 第二节 会计决策内容体系的其它分类        | ( 39 ) |
| 第三节 会计决策的方法体系            | ( 41 ) |
| 第五章 会计决策中的成本与风险          | ( 48 ) |
| 第一节 会计决策的外部环境            | ( 48 ) |
| 第二节 影响会计决策因素的系统分析        | ( 48 ) |
| 第三节 会计决策中的成本             | ( 50 ) |
| 第四节 会计决策中的风险类型           | ( 57 ) |
| 第五节 会计决策风险的定量分析          | ( 61 ) |
| 第六章 投资决策概述               | ( 68 ) |
| 第一节 投资与投资决策的重要性          | ( 68 ) |
| 第二节 投资决策的类型              | ( 69 ) |
| 第三节 投资决策中的货币时间价值模型       | ( 72 ) |
| 第四节 投资决策技术               | ( 79 ) |
| 第五节 关于现金流量贴现法的进一步说明      | ( 82 ) |
| 第七章 企业新建时的会计决策           | ( 86 ) |
| 第一节 建厂前的可行性研究            | ( 86 ) |
| 第二节 建厂时的会计预测             | ( 88 ) |

|             |                           |       |
|-------------|---------------------------|-------|
| 第三节         | 工厂地域和厂址选择的会计决策            | (93)  |
| 第四节         | 若干建设地点的投资有机组合决策——职工住宅建设决策 | (98)  |
| 第五节         | 企业生产规模决策                  | (100) |
| 第六节         | 投资规模决策                    | (102) |
| 第七节         | 建厂时投资总量决策                 | (107) |
| 第八节         | 固定资产投资技术水平决策              | (112) |
| 第九节         | 建厂投资期决策                   | (115) |
| 第十节         | 用补偿贸易兴建企业的决策              | (119) |
| 第十一节        | 减少意外风险的投资决策               | (121) |
| 第十二节        | 关于投资回收问题                  | (123) |
| <b>第八章</b>  | <b>新产品开发时的会计决策</b>        | (125) |
| 第一节         | 产品的经济寿命决策                 | (125) |
| 第二节         | 新产品开发的程序及其决策内容            | (126) |
| 第三节         | 对新产品开发的经济论证               | (127) |
| 第四节         | 新产品设计研制决策                 | (129) |
| 第五节         | 新产品订价决策                   | (134) |
| 第六节         | 新产品投产决策                   | (138) |
| <b>第九章</b>  | <b>老产品目标成本决策</b>          | (146) |
| <b>第十章</b>  | <b>设备更新改造时的会计决策</b>       | (154) |
| 第一节         | 设备更改造决策的意义和依据             | (154) |
| 第二节         | 设备更新时机决策                  | (156) |
| 第三节         | 生产工艺过程机械化决策               | (163) |
| 第四节         | 设备现代化决策                   | (164) |
| 第五节         | 选择更新设备的决策                 | (168) |
| 第六节         | 由生产能力不足所引起的设备更新决策         | (169) |
| 第七节         | 改造现有设备决策                  | (170) |
| 第八节         | 改进现有设备决策                  | (172) |
| 第九节         | 用租赁进行设备更新的决策              | (174) |
| 第十节         | 购买旧设备决策                   | (174) |
| 第十一节        | 设备更新决策的层次                 | (175) |
| 第十二节        | 设备更新改造决策应注意的问题            | (176) |
| <b>第十一章</b> | <b>企业改建扩建时的会计决策</b>       | (177) |
| 第一节         | 企业扩建规模决策                  | (177) |
| 第二节         | 企业扩建时的厂址选择决策              | (180) |
| 第三节         | 增加固定资产投资决策                | (181) |
| 第四节         | 固定资产增减变动决策                | (184) |
| 第五节         | 企业是扩建还是维持现状的决策            | (186) |
| 第六节         | 企业改建决策                    | (187) |
| 第七节         | 延期改建扩建投资决策                | (189) |
| 第八节         | 企业改建扩建时资金定量分配的决策          | (193) |

|             |                              |                |
|-------------|------------------------------|----------------|
| 第九节         | 是扩建改建还是新建的决策 .....           | ( 197 )        |
| 第十节         | 设备更新与企业扩建同时进行的决策 .....       | ( 199 )        |
| 第十一节        | 企业改建扩建的帐务处理 .....            | ( 201 )        |
| <b>第十二章</b> | <b>生产前物资储备的会计决策 .....</b>    | <b>( 203 )</b> |
| 第一节         | 生产前物资储备的构成、功能及成本 .....       | ( 203 )        |
| 第二节         | 生产前物资储备数量决策 .....            | ( 206 )        |
| 第三节         | 经济订购批量决策的基本模型 .....          | ( 212 )        |
| 第四节         | 有限制因素时的经济订购批量决策 .....        | ( 217 )        |
| 第五节         | 成本变动与经济订购批量 .....            | ( 226 )        |
| 第六节         | 经济订购批量模型在现金管理中的应用 .....      | ( 227 )        |
| 第七节         | 订货时间和订货周期决策 .....            | ( 228 )        |
| 第八节         | 其它会计决策 .....                 | ( 233 )        |
| <b>第十三章</b> | <b>生产过程的会计决策 ( 上 ) .....</b> | <b>( 238 )</b> |
| 第一节         | 调节资源短缺的第一种形式——产品品种结构决策 ..... | ( 238 )        |
| 第二节         | 调节资源短缺的第二种形式——产品产量决策 .....   | ( 246 )        |
| 第三节         | 生产中的经济批量决策 .....             | ( 259 )        |
| 第四节         | 零配件自制或外购的决策 .....            | ( 272 )        |
| 第五节         | 内部调拨价格决策 .....               | ( 276 )        |
| <b>第十四章</b> | <b>生产过程的会计决策 ( 下 ) .....</b> | <b>( 281 )</b> |
| 第一节         | 分配生产任务的决策 .....              | ( 281 )        |
| 第二节         | 产品加工程度决策 .....               | ( 285 )        |
| 第三节         | 在产品存货决策 .....                | ( 289 )        |
| 第四节         | 生产工艺方案决策 .....               | ( 291 )        |
| 第五节         | 降低成本决策 .....                 | ( 294 )        |
| 第六节         | 质量成本决策 .....                 | ( 310 )        |
| 第七节         | 调查成本差异决策 .....               | ( 312 )        |
| 第八节         | 企业关闭停产决策 .....               | ( 315 )        |
| 第九节         | 生产过程会计决策应注意的几点问题 .....       | ( 318 )        |
| <b>第十五章</b> | <b>销售过程的会计决策 .....</b>       | <b>( 319 )</b> |
| 第一节         | 价格与订价决策 .....                | ( 319 )        |
| 第二节         | 一般订价决策 .....                 | ( 320 )        |
| 第三节         | 市场成本决策 .....                 | ( 336 )        |
| 第四节         | 应收帐款估价模型——吸收马尔可夫模型 .....     | ( 353 )        |
| 第五节         | 产品提价和降价决策 .....              | ( 356 )        |
| 第六节         | 投标报价决策 .....                 | ( 359 )        |
| 第七节         | 销售税金决策 .....                 | ( 364 )        |
| <b>第十六章</b> | <b>销售实现后的盈利分配决策 .....</b>    | <b>( 367 )</b> |
| 第一节         | 影响利润的几个因素 .....              | ( 367 )        |
| 第二节         | 量本利综合预测和决策 .....             | ( 367 )        |
| 第三节         | 利润分配决策 .....                 | ( 371 )        |

|                      |         |
|----------------------|---------|
| <b>第十七章 筹资会计决策</b>   | ( 376 ) |
| 第一节 资金筹措数量的决策        | ( 376 ) |
| 第二节 资金筹措方向决策         | ( 378 ) |
| 第三节 商业信用——“自发的”资金来源  | ( 379 ) |
| 第四节 银行借款——“非自发性”资金来源 | ( 381 ) |
| 第五节 引进外资的会计决策        | ( 387 ) |
| 第六节 发行证券的筹资决策        | ( 391 ) |
| <b>第十八章 会计信息系统决策</b> | ( 401 ) |
| <b>附录:</b>           | ( 404 ) |
| 一、一次付款复利系数           | ( 404 ) |
| 二、一次付款现值系数           | ( 409 ) |
| 三、等年值现值系数            | ( 413 ) |
| 四、资金回收系数             | ( 416 ) |
| 五、偿还基金系数             | ( 420 ) |
| 六、等年值复利系数            | ( 424 ) |
| 七、算术数列系数             | ( 426 ) |

# 第一章

## 决策会计的产生、发展和概念

### 第一节 决策会计的产生与发展

#### 一、关于决策会计的起点

人类的会计决策活动有着悠久的历史,可以说,自从人类有了会计以来,就有了会计的决策活动。

在原始社会,为了反映原始的经济活动,产生了原始的计量记录法,其发展过程表现为:

简单刻记  $\Rightarrow$  刻记记事  $\Rightarrow$  刻契记事  
由 刻记  $\Rightarrow$  绘图记事

在奴隶制时代和封建制时代,产生了反映自然经济活动状况的单式簿记。比如,在奴隶制时代,出现了国库会计、神殿会计、寺院会计、教会会计、庄园会计、早期商业会计。上述各种会计,经过发展和改进,形成了封建制时代的会计,它包括:官厅会计、行会会计、商业会计、汇兑会计、钱庄会计、典当会计、票号会计等。这些单式簿记逐步演变,就形成了单式簿记方法体系。

不管是原始的计量、记录方法,还是单式簿记及其方法体系的建立,都是一种决策行为,都体现了一个决策过程。然而,这些决策有着很大的局限性,还没有达到规范化、程序化和科学化的要求,更没有从中抽象出会计决策的普遍规律——决策会计科学。复式簿记的产生,复利计算法的出现,才使决策会计逐渐地发展成一门科学。

在12世纪、13世纪,由于东方贸易的迅速发展使意大利城市得以繁荣起来,尤其是佛罗伦萨,它既是工业的中心,又是商业高利贷和银行业的中心。而银行业(或银钱业)的出现,就使得利息计算成为必要,于是卢卡·巴却里(Luca·Pacioli)在其《数学大全》〔或称《算术、几何、比例概要》(Everything About Arithmetic, Geometry and Proportion)]中提出了复利算法。同时,西蒙·史蒂文(Simonsevin)也提出了复利算法。此后,由简·特伦钱特(Jeun·Trenchant)和简·史蒂文计算出了“复利表”。

复利算法和“复利表”的产生,使科学的金融投资决策成为现实。银行业的迅速发展,使一些高利贷者通过贷款积累了大量的资本,这又对会计决策科学的发展起了巨大的推动作用。在此期间,简·史蒂文写出了《利息表》一书,提出了如何在两个或两个以上的方案中确定最优方案的一般决策准则,即净现值准则。他告诉人们:如果用既定的利率计算两个或两个以上贷款方案的现值,则选择现值大的方案,各个方案之间的差额,就是这笔贷款比另一笔贷款的利润所大出的数额。在17、18世纪,复利知识被用于保险事业的经营管理,主要是用于计算保险费,进行保险决策,后来随着科学技术的进步,生产规模的扩大,使复利又用于债券收益的计算,债券的会计决策以及租赁决策等。由此可见,复利算法的产生

及其运用对决策会计科学的形成起了重大的作用。但是, 由于对现金的流入和流出的预测比较困难, 所以在17世纪、18世纪以前, 复利计算仅限于金融投资决策上, 而对于金融投资以外的投资决策尚未运用。

## 二、经济的发展, 特别是铁路事业的发展推动了决策会计科学的发展

18世纪、19世纪, 各资本主义国家都处于资产阶级革命胜利后的发展时期, 并相继爆发了“工业革命”, 其结果是建立了机器大工业。机器大工业的出现, 就必须加强管理, 于是成本的分析即提到了议事日程。当时人们就认识到: 成本并不总是随产量的变动而成比例地变动的, 单位产品成本将随生产的数量而变动。特别是1850年, 爱尔兰数学家迪奥尼修斯·拉德纳建议预测铁路费用随货运量的变动而变动的情形, 他指出, 要把固定成本与变动成本区别开来, 因为价格并不影响固定成本。这一极其重要的会计思想, 促使了本—量—利分析这一决策会计基本方法的产生。

1887年, 美国土木工程师A·M韦林顿(A·M·Wellington)在讨论该年度铁路投资的获利能力时, 探讨了成本和数量的变动对利润水平的影响。他认为: 尽管有时营业额减少的幅度不大, 但由于固定成本的存在, 却使收入和收益减少的幅度较大, 这就充分说明了固定成本对总收益的影响, 在此基础上又进行了初步的保本分析。A·M韦林顿不仅对本—量—利分析作了初步的尝试, 而且还结合铁路的情况对资本投资决策作了有益的分析, 他首先提出了建设一条铁路的决策应考虑四个因素: 第一, 成本的估计; 第二, 可能获得的收入; 第三, 可能筹得的建筑成本; 第四, 预计的投资报酬。并提出, 资本成本随投资数量而增加, 用报酬率来衡量比用收入来衡量要优越得多。其次, 他在《铁路定线的经济理论》中, 对于净现值规则的应用进行了科学的说明。

从上面的分析可以看出, 机器大工业的建立和铁路的发展, 促进了本量利分析和投资决策理论的发展。

## 三、新古典经济学家创造的一系列决策概念, 大大丰富了决策会计的内容

W.S查文斯于1871年在其所著《政治经济学理论》一书中阐明了“关联成本”(或攸关成本)的思想, 他指出“资产价值取决于未来的效应而不是历史成本。”

美国经济学家D.I格林则提出了机会成本的概念, 他认为各种有利可图的机会是有限的, 而各个机会又是相互排斥的, 于是利用这个机会就必须放弃其他机会, 那么被放弃机会的事实就成为利用这个机会的机会成本(“配对成本与机会成本”载《经济季刊》1893—1894年), 这里的机会成本就是我们进行会计决策所要考虑的因素之一。

P.H威克斯蒂德则进一步说明进行决策时要把成本和收益相比较, 或把收益和机会成本相比较, 这种决策理论对我们建立一系列决策准则打下了基础。

阿尔弗雷德·马歇尔在1890年出版的《经济学原理》中则阐明了资本预算的含义(尽管没有正式提出这个概念), 并指出投资决策应考虑风险, 风险与投资报酬存在着密切的联系。他指出: 投资报酬必须超过支出的数量应按复利计算, 与其所获得的时间成正比例地增长, 一个投资者等待的时间越长, 所冒的风险就越大, 他最终获得的报酬也应该越多。

美国经济学家欧·费希尔(Ining Fisher)在其《利息表》一书中提出了在各种备选的投资方案之间进行决策的准则:

1. **最大现值准则。**即各项投资按市场利率进行贴现, 求其现值, 选现值为最大的投资

方案。

2. **最大净现值准则**。当投资报酬和成本均按市场利率贴现时,求出各个方案的净现值,则净现值为最大的方案,即是所选择的投资方案。

3. **最大“成本利润率”或“代价报酬率”准则**。即选择一项能产生一个高于利率的“成本利润率”或“代价报酬率”的投资方案。

4. **边际成本利润率准则**。当所作的各种选择出现连续的级差时,选出与其最接近的竞争方案的差别等于一个与利率相等的成本利润率的那项投资。

.....

新古典经济学家这一系列决策思想,尽管由于种种原因未对当时会计实践产生重大影响,但是它对决策会计的发展所起的作用是不容忽视的。

#### 四、科学管理思想和成本会计的产生与发展,奠定了决策会计的基础

20世纪自然科学取得了辉煌的成就,而管理科学也取得了长足的进步。从1903年到1930年,费雷德里克·温斯洛·泰罗(Frederick·Wimslow·Taylor)、吉尔勃斯夫妇(Franck E. and Tiuiam M. Gilbreeck)、易默生(Harrington·Emerson)、甘特(Horrg I·Gant)等人提出了科学管理思想,从而取代了传统的管理,尤其是泰罗的名著《科学管理的原理和方法》,奠定了标准成本会计的基础,推动了会计内向管理职能的发展。1920年以后,成本会计向更加深入的发展,这不仅表现在对制造费用的分配、标准成本控制和成本差异分析、成本汇总和报告的设计等方面,更重要的是成本会计在价值管理上得到了承认。这种成本会计参与价值管理不仅体现在降低工厂费用开支方面,而且也反映在制定政策和作出决策之中。

在美国,瓦特(W·J watter)就从管理的角度考虑了成本会计,他认为成本的核心内容就是放弃或牺牲一些价值,以便获取一些价值;并且针对不同的目的要采用不同的成本概念,他举例说明了有关总成本的性态、差别成本、应付成本、重置成本、机会成本、沉没成本、现付成本的重要性,从而告诉成本会计人员,不仅应该核算成本,而且更应该知道在什么情况下使用什么成本。在当时,瓦特虽然没有专门论述决策会计要使用哪些成本概念,如何利用差别成本进行会计决策,但是他认为“……必须制定各种产品生产水平上的总成本是怎样表现其性态的,必须能够在需要的情况下及时确定所需要的各项差别成本,懂得什么时间可以利用应付成本和重置成本,区分沉没成本和现付成本……”,这就充分揭示了利用差别成本进行会计决策的基本思想。在英国,也有人认为传统的成本理论对决策会计的主要贡献就在于把注意力引离会计实务和标准惯例,并把它引用到各种营业计划上去。1937年,爱德华写出了《成本会计的理论基础》这本书,他精辟地论述了关联成本的重要性,他认为对成本来说,最重要的是他们随产量而变化的程度和未来成本的变动,这也就是说未来的变动成本是最重要的,对于决策是关键的。成本会计人员可以不注意那些完全不可改变的固定费用。他还指出,获利能力应通过对比各项成本的增支额和收入的增加额的办法来加以检验,而不是根据一些总计数和平均数来检验,同时柯斯也认为:如果采用某种方案,只注意该方案所引起的成本和收入的差异就行了,凡是在各种情况下保持不变的收入与成本,决策时不用考虑。

决策会计不仅要利用关联成本、差别成本,而且要利用保本分析。在迪奥尼修斯·拉德纳和A·M韦林顿之后,美国工程师亨利·赫斯和苏格兰会计师约翰·曼伯爵分别于1903年和1904年描绘了保本图的概念和保本图的直观形式,后来美国工程师沃尔特·劳腾施特创造了

我们今天作保本图所普遍采用的形式，并于1930年提出了保本分析的公式。然而现实中的成本并不能都划分为固定成本和变动成本，有些成本属于半变动成本，于是约翰·H·威廉斯提出了利用高低点法，对半变动成本进行分解，这样就解决了一系列不同生产水平上编制详细预算的问题。

决策会计不仅包括微观会计决策，而且包括宏观会计决策，上面谈到的大多是微观会计决策的内容，在宏观会计决策方面，美国于本世纪30年代利用了“成本效益分析法”来评价政府投资项目，第二次世界大战期间，它被美国政府用来指导如何使有限的国民经济资源应用在最有效的地方。

上述分析表明：自科学管理思想出现后，决策会计科学的内容得以大大丰富，决策者不再是少数人的超群艺术，而是渐渐地走向程序化、规范化，随着生产规模的扩大，业务范围的划分日益复杂，这种以微观管理为基础的科学管理逐渐发展成为组织管理，其主要特征就是集中管理与分层负责。

### 五、现代管理取代科学管理对决策会计的影响

第二次世界大战以后，由于科学的工业化和工业的科学化，使工业发生了巨大的变化。主要表现在：第一，生产领域开始出现了激光、电子、原子能、自动化、计算机、宇航等工业部门；第二，企业的生产规模空前庞大；第三，产品的技术复杂程度大大增加；第四，产品更新周期大大缩短；第五，生产协作关系愈加复杂；第六，企业与社会联系日益广泛，市场的需要、原材料的供应、能源的变化、运输条件的改进、公害的控制等都在不同程度上影响着企业的生产和生产。在这种情况下就产生了“现代管理理论”。其核心内容是：首先，由于考虑到工作者行为因素，使管理成为目标管理；其次，产销一体化；再次，管理组织系统化；再其次，管理方法定量化，出现了各种决策方法，诸如运筹学、博弈论、系统分析、系统工程、网络技术等；最后，管理手段自动化，出现了电子计算机、自动化技术、人工智能等。

“现代管理理论”的出现对决策会计理论与方法体系的形成产生了一系列的影响：

(1) 成本效益分析在交通运输、文教卫生、人员培训、城市建设等项目的评价上，以及审查政府各级计划项目上得到了广泛的运用。

(2) “现金流量分析方法”在决策会计中得到广泛应用。

(3) 把数理统计和概率理论引进决策会计科学进行不确定情况下的决策，从而使风险成为会计决策考虑的一个重要因素。

(4) 运用线性规划原理测算成本和利润，从而寻求一定限度条件下最大利润和最小成本。

(5) 把目标管理引进了决策会计，从而进行目标成本、目标利润决策。

(6) 运用系统分析方法对各种备选会计决策方案进行评价和选择。

(7) 利用各种预测方法对会计决策后果的不确定性进行判断。

(8) 各种定性分析的方法引入决策会计之中。

### 六、信息论、系统论、控制论的产生及其归一化趋势对决策会计发展的影响

本世纪40年代，出现了信息论、系统论、控制论。所谓系统论是用系统的观点对科学进行广泛的研究，从中找出适合于一切系统的模式、原则和规律性的理论与方法，它具有整体

性、相关性、目的性等特点；信息论是运用数理统计中的方法研究信息处理和运输的科学；控制论是研究系统中结构功能的规律性，经济管理和自动调节的规范性等问题，采取分级控制、反馈控制等形式对经济过程进行控制的科学。可见三论之间存在着密切的联系，并为决策会计科学提供了理论基础。

(1) 系统论为决策会计的研究提供了系统的方法和思路，使决策会计理论呈现整体化趋势。

(2) 系统论使决策会计的内容愈加丰富，不仅有计划决策，还有控制决策。

(3) 系统论提供了一系列定量分析方法，使决策会计成为一个完整的体系。

(4) 信息论与系统论相结合，使决策会计既是一个信息系统，又是一个决策系统，这就要求决策会计必须有较全面的信息。

(5) 信息论的产生使信息量急剧膨胀，这就要求决策会计必须能准确地利用信息，做出决策。

(6) 决策会计是指对资金运动的全过程决策，它不仅包括决策的制定，而且包括决策的实施，利用控制论原理使会计内部控制完善起来，可以使会计决策得到有力的贯彻。

(7) 反馈控制理论使会计决策也要进行追踪决策。所谓追踪决策是指当原有决策的实施表明，将危及决策目标的实施时，对目标和决策方案所进行的一种根本性修正，追踪决策不是正常决策的简单重复，它具有回溯分析、非零起点、双重优化、心理效应等特征。

## 七、非平衡系统理论的产生对决策会计科学的发展与完善做出了重要贡献

本世纪60年代末期，随着信息理论和技术的不断发展，以及对信息论、控制论、系统论研究的加深，又产生了非平衡系统理论，其代表性流派有：比里时普里高津(J.pryogine)的“耗散结构论”(The Theory of Dissipative Structures)、联邦德国哈肯(H.Haken)的“协同论”(The Theory of Synergetics)、联邦德国艾根(M.Eigen)的“超循环论”(The Theory of Hypercycle)。由于这三大流派代表了非平衡系统理论，所以这种理论又称为“新三论”。

非平衡系统理论认为，任何系统都是一个非平衡系统，该系统具有以下特征：第一，既是统一的、平衡的，又是多元的、非平衡的；第二，既有量变，又有质变；第三，既有渐进式质变，又有飞跃式质变；第四，既有线性关系，又有非线性关系；第五，既有静态逻辑关系，又有动态逻辑关系；第六，既有简单的必然性、决定性，又有复杂的随机性、非决定性。

“新三论”所提供的非平衡系统理论对于进行会计决策和变革决策方式都具有重要的意义。

(1) 根据“耗散结构论”的要求，欲找到使会计管理控制系统向有序状态转变的非平衡变化的临界变量，必须进行定量会计决策分析。决策会计中“量本利分析”、“盈亏平衡点销售量决策”、“成本转折点决策”都充分体现了这种思想。

(2) 根据“耗散结构论”原理，当会计管理控制系统中某个参数变量的变化达到一定临界值时，该系统可通过涨落发生非平衡变化，从原来的无序状态转化为一种在时间、空间、功能上稳定有序的新状态。这一理论，是进行会计订价决策的依据。

(3) 非平衡系统理论认为：系统的发展都是由必然因素与偶然因素共同决定的。根据这一理论，对于会计决策中所存在的不确定性决策，会计决策人员应采用统计方法、概率方法来解决。