

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 17520061151186

UDC_____

廈門大學

硕士学位论文

基于产品生命周期的环境成本管理研究
PLC-Based Environmental Cost Management

蔡益凤

指导教师姓名: 林涛 副教授

专业名称: 会计学

论文提交日期: 2009年4月

论文答辩日期: 2009年6月

学位授予日期: 2009年 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2009年4月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

伴随全球经济的快速发展和人口增长，引发了严重的资源耗竭、环境污染等问题，而这些已日益威胁到我们的切身利益。加强环保、合理利用自然资源成为人类的共识。环境问题受到关注，可持续发展观日益深入人心，加之战略成本管理思想的兴起，企业必须寻找更有效的环境成本管理方法，实现企业的生存和发展。因此，如何进行环境成本管理，利用环境决策改善环境绩效，获取企业持续的竞争优势，对企业生存发展格外重要。本文正是在此背景下，着重探索企业环境成本管理的关键问题，结合产品生命周期思想，旨在解决基于产品生命周期的环境成本的界定、核算及其控制等问题，以期为企业管理层作出有利于环境保护和改善的决策提供支持，同时也为企业获取持续的竞争优势提供一些思路。

本文在借鉴前人经验和研究的基础上，采用比较研究、定性分析和定量分析相结合的方法。全文分为五个部分。第一部分阐明了选题背景和研究意义，并系统、客观地阐述国内外有关企业环境成本研究的各种理论与实践的进展及现状。第二部分简述了基于产品生命周期的环境成本的基本原理，包括环境成本的界定、环境成本管理方法体系以及产品生命周期理论。第三部分论述了产品生命周期环境成本的核算及其信息披露，包括环境成本的确认、计量、各种计算方法的比较分析以及相关信息的披露。第四部分论述了基于产品生命周期的环境成本管理模式，包括生态设计和清洁生产等内容。第五部分是结论与建议。

本论文的贡献之处在于：1、总结了基于产品生命周期的环境成本管理的优势，并从理论上论证了其可行性。即认为产品生命周期环境成本管理具有符合战略成本管理思想的一些特征（源流控制、全方位管理、成本效益原则等），并且两者追求企业持续竞争力的目标是一致的。而后者日益受到重视的现实背景，为前者的可行性提供了理论支持。2、认为环境因素已成为企业管理决策中不可忽视的影响因素，企业应从优化环境管理决策、减少企业的环境风险、促进经济效益与生态效益双赢的角度，寻找获取企业持续竞争优势的途径。

关键词：产品生命周期；环境成本管理；竞争优势

Abstract

The rapid development of the global economy and population growth has led to a serious depletion of natural resources, environmental pollution and so on. And these problems have become increasingly a threat to our vital interests. To strengthen environmental protection and rationally use of natural resources has become the consensus of mankind. Sustainable development concept has becoming increasingly popular while environmental issues have been generally concerned about. In addition, the concept of strategic cost management (SCM) has attracted more and more attention in practice. Against such a background, companies have to search for more effective management of environmental costs to achieve its survival and development. Therefore, how to conduct an environmental cost management and use the environmental decision-making to improve environmental performance, and finally obtain the sustained competitive advantage, is particularly important for enterprises. It is against this background that this article focuses on the key issues of environmental cost management. Combining with product life-cycle thinking, this article aims at resolving the definition of environmental cost, and the calculation and control of environmental cost. The environmental cost information will not only be useful for the decision-making relevant to environmental protection and improve, but also to provide some ideas for enterprises to obtain the sustained competitive advantage.

On the basis of summarizing previous experience and research, I adopt many methods (such as compared research, qualitative analysis, quantitative analysis) to analyze the environmental cost management. The full text divides into five parts. The first part describes the background and significance of topics, and systematic, objectively elaborated all kinds of domestic and foreign theory related to enterprise environment cost and the progress and status of practice. The second part has summarized the basic principle of environment cost based on PLC, including the definition of environmental costs, environmental cost management system and product life cycle theory. The third part elaborated the accounting and information disclosure of the environment cost based on PLC, including the recognition and measurement of environment cost and its disclosure. Four calculation methods of environment cost and the comparative analysis are also included in this part. Part IV in detail elaborated the environment cost management based on PLC, like eco-design and cleaner production. Part V has draw conclusions and made recommendations.

My major contributions are: 1. summarized the advantages of the environmental costs management based on PLC, and theoretically demonstrated its feasibility. That is, environmental costs management based on PLC with some characteristics that in line with the strategic cost management thinking, like origin control, all-round management, cost-effective, etc. And both are in pursuit of sustained competitive consistency. And the fact that the latter attracts increasing attention provides theoretical support for the feasibility of the former. 2. The environmental factors have become affecting factor for decision-making, which can not be ignored. So companies should from the perspective of optimizing the environmental management decision-making, reducing environmental risk and promoting a win-win of economic efficiency and ecological benefits, to look for ways to sustainable competitive advantage.

Key words: PLC; Environmental cost management; Competitive advantage

目录

第一章 引言.....	1
1.1 研究背景及意义.....	1
1.2 国内外研究现状.....	6
1.3 本文的研究框架.....	12
第二章 基于产品生命周期的环境成本管理理论研究.....	13
2.1 环境成本管理基础理论.....	13
2.2 产品生命周期成本基础理论.....	19
2.3 基于产品生命周期的环境成本管理的目标及模式.....	22
第三章 基于产品生命周期的环境成本核算及信息披露.....	25
3.1 产品生命周期环境成本的确认.....	25
3.2 产品生命周期环境成本的计量.....	26
3.3 企业环境成本的四种计算方法及其比较分析.....	28
3.4 产品生命周期环境成本计算.....	34
3.5 产品生命周期环境成本的账务处理与信息披露.....	35
第四章 基于产品生命周期的环境成本管理.....	40
4.1 基于产品生命周期的生态设计.....	40
4.2 基于产品生命周期的清洁生产.....	43
第五章 结论与建议.....	46
5.1 加强产品生命周期环境成本管理以全面提升企业竞争力.....	46
5.2 消除实施中的阻碍因素.....	47
参考文献.....	49
后记.....	53

Contents

Chapter 1 Introduction	1
1.1 Reaserch Background and Significance	1
1.2 Reaserch Status at Home and Abroad	6
1.3 Reaserch Content.....	12
Chapter 2 Theoretical Study on Environmental Cost Management Based on PLC.....	13
2.1 Basic Theory of Environmental Cost Management	13
2.2 Basic Theory of Life Cycle Cost.....	19
2.3 Objectives and Methods of Environmental Cost Management Based on PLC	22
Chapter 3 Accounting and Information Disclosure of Environmental Cost Based on PLC.....	25
3.1 Recognition of Environmental Cost Based on PLC	25
3.2 Measurement of Environmental Cost Based on PLC	26
3.3 Four Calculation Methods of Environmental Cost and the Comparative Analysis.....	28
3.4 Calculation of Environmental Cost Based on PLC	34
3.5 Accounting Treatment and Information Disclosure of Environmental Cost Based on PLC.....	35
Chapter 4 Environmental Cost Management Based on PLC.....	40
4.1 Eco-design Based on PLC	40
4.2 Clearner Production Based on PLC	43
Chapter 5 Conclusions and Suggestions.....	46
5.1 Enhance the Competitiveness by Strengthening Environmental Cost Management Based on PLC	46
5.2 Eliminating the Obstacles in the Implementation Process	47
References	49
Postscript.....	53

第一章 引言

进入 21 世纪以来，环境问题作为全球性问题，已引起世界各国的高度重视。在 2006 年 10 月召开的中国共产党第十六届五中全会上，中央正式将建设资源节约型和环境友好型社会确定为国民经济与社会发展中长期规划的一项战略任务，并提出要把节约资源作为基本国策，发展循环经济，保护生态环境，加快建设资源节约型、环境友好型社会，促进经济发展与人口、资源、环境相协调。随着环境问题普遍受到关注，企业可持续发展观日益深入人心，加之战略成本管理思想的兴起，企业必须寻找更有效的环境成本管理方法，实现企业的生存和发展。因此，如何进行环境成本管理，利用环境决策改善环境绩效，减少企业的环境风险、促进经济效益与生态效益的双赢，从而获取企业持续的竞争优势，对企业的生存发展显得尤为重要。

1.1 研究背景及意义

1.1.1 环境问题与可持续发展观

20 世纪 50 年代以来，伴随着全球经济的快速发展和人口增长，引发了严重的资源枯竭和环境污染问题。自然资源枯竭、地球温室效应、酸性雨、臭氧层破坏、森林破坏、稀有动植物物种灭绝、荒漠化、环境荷尔蒙、气象异常……这些问题已日益威胁到我们的切身利益，也向人类提出了严峻的挑战。加强环境保护、合理利用自然资源成为人类的共识。我国在 1994 年发表的《中国 21 世纪议程——中国 21 世纪人口、环境与发展白皮书》中提出：要有效地利用经济手段和市场机制，将环境成本纳入各项经济分析和决策过程，改变过去无偿使用环境并将环境成本转嫁给社会的做法。

环境问题的逐步恶化促使人们开始思考经济增长与环境保护之间的关系问题，并最终促成了可持续发展观念的提出：“在不对后代人满足其自身需求的能力构成危害的前提下，满足当代人的需求的发展。”（UNWCED, 1987）这个观点强调了三个方面的内容：生态持续、经济持续和社会持续。可持续发展包括经济发展、社会发展和保持良好的生态环境三个方面。它以自然资源的可持续利用

和维持良好的生态环境为基础，以经济可持续发展为前提，以谋求社会的全面进步为目标，全面综合了经济问题、社会问题和生态问题。

由于人们对现行发展模式进行反思的过程中已充分认识到，环境问题的根源在企业，症结在管理。也即企业的生产经营活动是导致资源枯竭、环境污染的主要原因之一，而企业环保意识薄弱、环境管理不善则加剧了环境的恶化。因此，要缓解环境压力，从企业的角度考虑环境污染的治理显得尤其重要。特别是在可持续发展观念提出之后，企业的利益关系人环保意识高涨，消费者则以选择绿色产品的方式来表明其环保意愿，世界的环保运动进入了高潮。各国纷纷加强了环保方面的立法工作，如污染严重超标的企业除大量支出排污费、罚金及赔偿金外，还承担着被政府规制限产限期治理、甚至停产关闭的危险。

可持续发展观的提倡与环保运动的兴起对企业产生了压力，企业要在这样的形势下获得发展，必须主动采取对环境有利的决策，视环境为其责任之一，并将环境目标融入企业的战略目标和会计信息系统中，进行环境成本管理。

1.1.2 战略成本管理思想与环境成本管理

战略成本管理思想起源于 20 世纪 50 年代，相对完整的理论由英国学者西蒙（Simon, 1981）于 20 世纪 80 年代提出，而哈佛商学院的迈克尔·波特等的进一步研究使战略成本管理更加具体化。

1.1.2.1 战略成本管理的发展

1981 年，Simon 在其论文《战略管理会计》中最早提出了战略成本管理的概念，并提出战略成本是未来管理会计发展的方法。他从企业在市场中的竞争地位这一视角对战略管理理论进行探讨，认为战略成本管理就是“通过对企业自身以及竞争对手的有关成本资料进行分析，为管理者提供战略决策所需的信息”。

1988 年，Bromwich 撰写的《管理会计的定义和范围：从管理角度的认识》一文推进了对战略成本管理的研究。Bromwich 认为，战略成本管理不仅仅需要收集竞争对手的相关信息，更应该研究与竞争对手相比企业自身的竞争优势和创造价值的过程，研究企业产品或劳务在其生命周期中所能实现的、客户所需要的价值，以及从企业长期决策周期看，对这些产品及劳务的营销能给企业带来的总效益。

1989年,美国学者 John K. Shank 在发表的《战略成本管理:新酒还是新瓶?》一文中提出,战略成本管理即运用成本信息服务于企业战略管理系统,战略成本管理的理论框架应包括价值链分析、战略定位分析和成本动因分析。

1998年,英国教授罗宾·库珀(Robin Cooper)提出了以作业成本制度为核心的战略成本管理模式,这种模式的实质是在传统的成本管理体系中全面引入作业成本法,关注企业竞争地位和竞争对手动向的变化,从而构成了一种崭新的会计岗位——战略管理会计(Strategic Management Accounting, 简称 SMA)。

综上所述,战略成本管理作为一门新兴的管理会计理论,已经有了20多年的发展历程。随着战略管理的理念逐渐地融合到了成本管理的方法体系之中,战略成本管理以成本优势为核心,以发展持续竞争优势为主要目标的特征受到普遍的关注。

1.1.2.2 战略成本管理的涵义与基本思想

目前,对战略成本管理的定义众说纷纭。有的观点认为战略成本管理是指管理会计人员提供企业本身及竞争对手的分析资料,帮助管理者形成和评价企业战略,从而创造竞争优势,以达到企业有效地适应外部持续变化的环境的目的;也有观点认为,战略成本管理是在考虑企业竞争地位的同时进行成本管理。尽管对战略成本管理至今仍未形成统一的定义,但其寻求企业持久的竞争优势的核心内容得到了普遍的认同。

战略成本管理思想是关于战略成本管理理论构架的概括与总结,它决定着战略成本管理理论和方法体系展开的基本思路。战略成本管理思想可以概括为以下几个方面:

第一,与企业战略相匹配思想。战略成本管理要以企业策略为核心展开,企业通过考虑内外部环境进行战略定位分析,可以采用的战略有成本领先战略、差异化战略、目标集聚战略等多种,不同的战略对成本和成本管理有不同的要求。此外,企业的发展阶段不同,产品生命周期阶段不同,其目标和战略重点及其所要求的管理战略也不同,成本管理措施的构造与选择要与企业的发展阶段及产品生命周期阶段相适应。

第二,成本源流管理思想。即成本控制从成本发生的源流入手,成本管理的重点和措施的施力点都应在成本源流。即降低成本活动要求从事物的最初起始点开始实施充分透彻的分析,以避免后续制造过程的大量无效作业耗费不必要的成

本。如在设计阶段乃至开发策划阶段就开始降低成本的活动，突出地表现为“有备无患”。

第三，成本效益思想。成本效益思想可通俗的表示为“为了省钱而花钱”的思想，是指为了长期的、大量的减少短期内看来似乎是高昂的费用。如企业实施差别化战略时，开发新产品。实施战略成本管理不仅仅是要降低成本，更重要的是建立和保持企业的长期竞争优势。

第四，成本外延思想。成本外延思想是指通过将企业内部结构和外部环境综合起来。战略成本管理通过运用价值链、战略定位与战略动因等分析工具对企业内部、竞争对手成本以及企业所处行业的成本进行分析，全方位、多角度地突破了单个企业本身的成本管理。

因此，在环境问题备受关注的背景下，战略成本管理思想要求企业应以企业战略为核心，全方位、多角度关注环境成本发生的源头，并考虑成本效益原则，尽量减少不必要的环境成本，从而获得企业竞争优势。从这个意义上讲，基于产品生命周期的环境成本管理符合战略成本管理思想的要求，并且两者追求企业持续竞争力的目标是一致的。

1.1.3 获取企业竞争优势的需要

美国学者迈克尔·波特（1985）在其《竞争优势》一书中阐述了关于竞争优势的原理，对于理解环境成本对于企业的重要意义很有启发。波特认为，在与五种竞争力量的抗争中，蕴涵着三类成功型战略思想，这三种思路是：1、成本领先战略；2、差异化战略；3、目标聚集战略。其中成本领先战略要求在管理方面对成本给予高度的重视。尽管质量、服务以及其它方面也不容忽视，但贯穿于整个战略之中的是使成本低于竞争对手。公司成本较低，意味着当其他公司在竞争过程中已失去利润时，该公司依然可以获得利润。

在环境问题频繁发生，环境保护意识高涨的形势下，企业面临的市场也发生了转变：保险机构改变对环境的策略；金融机构开始对企业的环境风险进行评价；消费者环保意识增强等等。企业对环境成本进行控制有助于其运营消耗的降低，产品的回收再使用，实现资源的高效可持续利用，在此基础上形成企业竞争优势和增加企业赢利。越来越多的发达国家的企业已开始将环境成本管理视作获取竞

争优势，实现可持续发展的一个重要工具。许多西方学者对环境成本管理与企业竞争优势的关系已作了大量研究，得出企业通过环境成本管理可获取诸多方面的竞争优势，如原材料利用率提高，环境压力集团的支持，环境风险的削弱，保险费用降低，产品质量改善，企业知名度扩大，员工承诺的增多，社会关系的改善，以及更低成本的融资等。

1.1.4 企业环境成本管理研究的意义

社会经济发展到今天，人们在对传统发展模式进行反思的过程中已经充分认识到，企业的生产经营活动是导致环境污染的最为重要的原因之一，企业应该对环境保护承担不可推卸的责任，企业必须在实施可持续发展战略中发挥积极主动的作用。更重要的是经济与企业自身的发展都无法与环境相脱离，因为人类社会完全依赖于环境和自然资源去获得维持生存所需要的物品和服务，因此环境保护是一国经济追求可持续发展目标中的一个关键性原则^①。

在世界环保运动高潮的同时，我国也形成了以环保为经济发展核心的国策，环境管理体系日益严格，公众环保意识高涨。在激烈的国内外市场竞争中，我国企业的生存与发展，不能不把环境因素纳入战略和日常决策中^②。

本论文旨在通过结合产品生命周期思想，对环境成本的界定、核算、控制等的研究，为企业保证经济效益和生态效益的双赢，获取持续的竞争优势，最终实现可持续经营提供一丝借鉴。具体的研究意义主要表现在以下几个方面：

(1) 环境成本管理为经济效益和生态效益的双赢，并最终实现企业的可持续经营提供保证。首先，环境成本核算为企业提供基础的成本数据，将环境成本纳入产品生产成本并实施管理，不但可以降低成本，同时保护了环境，实现了经济效益和社会效益的双赢。其次，环境成本核算为管理层提供决策支持。环境成本信息可以应用于企业的日常决策：如原材料的选择与比较分析、产品和生产流程设计、投资决策及效益分析、控制污染投资与成本效益核算、废弃物处理方法与比较分析等。最后，定期公布环境成本信息报告，提供企业进行改善环境活动的证据，树立绿色营销战略，可提高企业的公信力，有助于企业的持续发展。

^①叶静怡. 发展经济学[M]. 北京: 北京大学出版社, 2003 (1): 211-240

^②郭晓梅. 环境管理会计研究: 将环境因素纳入管理决策中[M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2003.

(2) 对产品生命周期环境成本进行研究,是企业增加盈利,获取竞争优势的有效途径。研究产品生命周期环境成本,有利于企业在环境成本管理过程中,及时发现环境项目中存在的问题,从源头控制成本,及时采取措施进行有效的治理。不断降低企业的成本才能获得更多的利润,要想在竞争中取胜就必须加强对环境成本的管理,这对那些造成严重环境污染的企业尤为重要。

(3) 加强企业环境成本管理是当今国际经济发展的客观要求。世界标准委员会颁布的 ISO14000 环境管理体系要求各国企业在成本核算中优先考虑生态环境因素,强调将企业外部环境成本内部化,企业必须承担产品生命周期过程中的全部环境责任,相关的环境成本支出势必大幅增加。运用基于生命周期的企业环境成本核算的理论和方法,对企业全生命周期内的环境成本进行科学评估,描述企业生产经营全过程发生的环境费用及治理数据信息,并按成本核算原则确认、计量和计算企业环境成本,据此对环境成本进行有效控制,使资金流向环境成本较低或无环境成本的项目。同时,增加对资源利用深度的投资以及高科技和绿色产品的投资,促进经济增长由粗放型向集约型转变,最终实现经济、社会、环境的可持续发展。

1.2 国内外研究现状

环境成本研究是一个新的领域,环境成本研究的发展是与环境会计的发展密切联系在一起的。在这部分,笔者对近二十年来国际社会对环境会计及其信息披露等问题所做的努力与研究成果进行回顾。

1.2.1 国外研究现状

1.2.1.1 联合国及其他国际组织

随着可持续发展理论的提出和联合国及其有关机构推动世界范围内的环境保护工作的需要,对环境信息的要求越来越迫切,1989年3月国际会计和报告准则政府间专家工作组第七次会议,首次讨论了有关环境会计及环境信息披露问题。1991年的第九次专家工作组会议上,根据会议研究讨论的结果,发表了《出于对政府及信息利用者考虑的结论》,提出了关于环境信息披露的建议,并首次对环境信息披露做出了规定。主要涉及环境方针、组织活动业绩、期中支出、未

来支出等四个方面的环境信息披露。

近年来,联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组会议曾数度涉及环境成本信息、披露问题,其于1998年召开的第15次会议是探讨最充分的,这次会议的主题讨论通过了《环境会计和报告的立场公告》,对企业环境成本的定义、内容、确认等有关问题进行了深入的探讨,这是目前国际上第一份关于环境会计和报告的系统完整的国际指南^①。

2005年2月,国际会计师联合会(IFAC)拟订的《环境管理会计的国际指南——公开草案》^②,对环境管理会计的实物和货币信息两方面及有关案例进行了探讨,对环境成本进行了新的分类,并通过案例研究环境成本分类和分析问题,为形成国际统一的环境管理会计指南奠定了基础。

1.2.1.2 美国

美国从20世纪70年代起出现零星的环境信息披露,90年代迅速增加,在这过程中,美国国会、美国国家环保署(EPA)、美国财务会计准则委员会(FASB)、美国证监会(SEC)等联手做了很多工作,发挥了极大作用。

美国环保署(USEPA)一直致力于推动环境会计项目。一直致力于推动环境会计项目。按照其观点,环境会计这一术语可以在三种不同的背景下使用:国民收入会计、财务会计和管理会计^③。USEPA对环境会计的研究为全世界范围内的研究机构和研究者提供了有价值的参考依据。1992年,USEPA专门设立了环境会计项目,研究向企业外部利害关系者披露环境信息的问题,并组织编写了《环境会计导论:作为一种企业管理工具》一书,对环境成本计算、环境成本分配、环境会计信息的披露和应用方面为企业提供了技术指导。

FASB No.5《或有负债会计》,对包括环境影响因素引起的或有负债事项的会计确认和计量做出了规定,环境会计的有关准则也在酝酿和研究当中。其次,《石棉清理成本会计》、《环境治理成本的资本化》对有关环境治理成本资本化及其披露问题做出了标准规定,《环境负债会计》则对环境负债的确认、计量和报告提出了要求。

美国伊利诺斯州的Commonwealth Edison(Com Ed)电力公司重新审视了自

^①陈毓圭. 环境会计和报告的第一份国际指南——联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第15次会议记述[J]. 会计研究, 1998, (5): 1-8.

^②肖序,周志方. 环境管理会计国际指南研究的最新进展[J]. 会计研究, 2005, (9): 80-85.

^③USEPA, An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms[Z], 1995: 8-12.

已早期的生命周期管理活动，对清洁溶解物的管理进行了改进，为其他公司进行环境成本的生命周期控制提供了很好的经验和教训。

2000年美国环境保护署（EPA）通过实施环境会计项目，对医院进行了问卷调查，主要关注医院环境成本产生的两个重要领域——购买产品和废物处理过程，并建立了所研究医院的采购与废物管理档案，指出了全面认识环境成本的重要性。

1.2.1.3 加拿大特许会计师协会

到目前为止，加拿大特许会计师协会(Canada Institute of Chartered Accountant, CICA)已经完成并正式出版了以下几份研究报告：(1)《环境成本与负债：会计与财务报告问题》。该报告主要想解决的问题包括：在现有的财务报告框架内环境影响的效果应该如何被记录和报告，在当期确认环境成本时应该采取何种处理方式，未来的环境支出应在何时确认为负债。(2)《环境业绩报告》。该报告将企业对股东的财务托管责任扩展到社会责任和环境责任，确定了关心企业环境报告的主要几类关系人，分析了他们不同的会计信息需求，讨论了环境报告中必要的信息内容，并提出了一些可供考虑的选择模式。

1997年，CICA在《环境角度的全部成本会计》中，对全部成本会计法的本质、范围及应用加以确定，特别是提出了内部成本和外部成本的计量和信息的取得方法，为环境成本会计的发展提供了指南^①。

1.2.1.3 欧洲国家

到20世纪90年代，环境管理会计的研究在许多国家政府的支持下展开了。1993年3月，欧共体国家环境部长会议通过并颁布“环境管理与审计体系(EMAS)”，并于当年7月生效执行。这一体系的执行，使得欧共体组织中的一些国家都开始开展环境审计的研究，并很快将其应用到实务中。现如今，欧共体国家大都在各自国内开展环境会计的研究。

德国于1995年开始执行EMAS，引入环境成本核算，并采用生态会计模式，即从物质、能源输入企业与企业向环境输出产品、废弃物的流转平衡原理出发，以物理化学单位计量各种环境负荷影响程度，并在此基础上核算环境成本和分析其投入产出效果^②。

^① 孟凡利. 加拿大特许会计师协会在环境会计与审计为面的努力及成果[J]. 广西会计, 1997, (10): 40-42

^② Rob Gray, Jan Bebbington. Accounting for the Environment. ACCA, 2001

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库