



中国经济文库·应用经济学精品系列(二) ▶▶▶▶▶▶▶▶▶▶

敬采云◎著

企业循环经济会计 理论研究

Enterprise Accounting Theory
in C



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE



中国经济文库·应用经济学精品系列(二)

敬采云◎著

企业循环财务会计 理论研究

Enterprise Accounting Theory
in Circular Economy



 中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

企业循环经济会计理论研究/敬采云著

北京: 中国经济出版社, 2013. 2

ISBN 978 - 7 - 5136 - 2002 - 4

I. ①企… II. ①敬… III. ①企业管理—财务会计—研究 IV. ①F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 263802 号

责任编辑 郭国玺

责任审读 霍宏涛

责任印制 张江虹

封面设计 华子设计

出版发行 中国经济出版社

印刷者 三河市佳星印装有限公司

经销者 各地新华书店

开 本 710mm × 1000mm 1/16

印 张 23. 5

字 数 372 千字

版 次 2013 年 2 月第 1 版

印 次 2013 年 2 月第 1 次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5136 - 2002 - 4/F · 9534

定 价 48. 00 元

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010 - 68319116)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68359418 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390)

服务热线: 010 - 68344225 88386794

目 录

第一章 绪论	001
第二章 文献综述	012
第一节 循环经济研究现状	012
第二节 关于环境会计的研究	013
第三节 关于循环经济会计的初步研究	027
第四节 关于社会责任会计的研究	033
第五节 关于物料流转成本会计的研究	045
第六节 关于碳会计的研究	047
第七节 关于环境成本的研究	057
第三章 循环经济对现代会计发展的影响	062
第一节 循环经济一般理论	062
第二节 循环经济理论体系的“四个概念”析评	067
第三节 循环经济与会计学的融合	078
第四节 循环经济理论对传统会计的影响	084
第五节 循环经济对企业成本核算的影响	091
第四章 循环经济会计核算的相关理论	095
第一节 环境会计理论	095
第二节 资源消耗会计理论	102
第三节 环境成本及其内化的相关理论	105
第四节 循环经济模式下企业“双重”受托责任的拓展	111
第五节 外部性理论	115
第六节 循环经济模式下的社会责任会计理论	132

第五章 循环财务会计理论构建	137
第一节 循环财务会计的提出	137
第二节 循环财务会计基本理论分析	139
第三节 循环财务会计模式及其选择	151
第四节 循环经济下的管理会计	158
第六章 企业循环财务会计核算	162
第一节 企业循环财务会计核算的基本问题	162
第二节 基于循环经济企业会计核算体系的构建思路	173
第三节 企业循环经济成本控制和核算	181
第四节 基于环境质量成本模型的环境成本内化核算	185
第五节 企业减量化的会计核算问题：以物料流量会计为例	200
第六节 企业资源流成本会计核算问题	206
第七节 企业废弃物再利用的会计核算问题	215
第七章 企业循环财务会计信息披露	222
第一节 我国循环财务会计信息披露的基本评价	222
第二节 循环财务会计信息披露的基本思路	227
第三节 企业循环财务会计信息披露方式和内容构建	230
第八章 循环经济型企业财务评价体系	241
第一节 循环经济型企业	241
第二节 循环经济型企业财务评价的理论基础和基本原则	244
第三节 循环经济型企业财务评价体系	248
第九章 循环财务会计与财务的深度研究：基于环境资本理论视角	255
第一节 环境资本辨析	255
第二节 环境资本价值核算问题	266
第三节 基于环境资本的低碳会计创新研究	272
第四节 碳会计理论的创新研究	277

第五节 碳会计核算体系初探	282
第六节 碳排放权的会计核算	289
第七节 环境资本与循环经济下的可持续发展财务	294
 第十章 行业会计和案例分析	 306
第一节 我国建材企业财务会计面临的挑战和应对	306
第二节 MFCA 在建材企业中的运用	313
第三节 循环经济会计的实践	319
第四节 碳排放权的会计处理	330
 参考文献	 333
 后记	 361
 索引	 363

第一章

绪 论

一、研究的背景及目的和意义

1. 研究的背景

世界环境问题的日益凸显,生态环境的持续恶化,逐渐唤起了人们对生态环境的广泛关注和深刻反思,开始审视自己对生态环境的态度,并逐渐意识到人类赖以生存的大自然并非是“取之不尽、用之不竭”的天然宝库。人类对自然资源的使用将超出大自然的承载能力,最终造成不可逆转的恶性污染和环境破坏事件。以自然资源的高消耗和废弃物的高排放为代价支撑起的粗放式经济发展模式正是造成资源枯竭、环境恶化的核心原因。要想实现人类社会的可持续发展,就必须废旧革新,不断探索、寻找一条既能保证经济发展又能保护生态环境的经济发展模式。这就是循环经济产生和发展的背景。

循环经济的兴起,正在改变着全球的经济增长方式,也在影响和改变现代企业的运行模式及管理思路。循环经济是一种基于可持续发展思想的经济发展模式,它遵循的“减量化(Reduce)、再利用(Reuse)、再循环(Recycle)”原则(以下简称“3R”原则)引导人们节约自然资源、提高资源的利用率、减少对生态环境的污染和破坏。而会计是在一定的经济环境中以提高经济效益为主要目标的经济管理活动,它通过专门的方法对企业等组织的经济活动进行全面、系统、不间断地核算和监督,并将相关信息传递给相关方。当我们的经济大环境已经从传统经济模式逐渐向循环经济和低碳

经济模式转变的过程中,基于传统经济模式的传统会计将无法承担起对循环经济相关事项的核算和管理,它只是对企业生产直接相关的价值运动进行核算和监督,这显然与新经济发展模式的需要不相适应。因此,在循环经济广泛兴起的同时,经济社会急切地呼唤一种能够与循环经济模式相匹配的会计学的诞生。本研究试图在传统会计基本理论的基础上探讨循环经济企业会计,就是为了适应和满足这一需求的一种努力。

在传统经济模式下,人们研究企业的制约体系和运行机制时,主要讨论企业与政府,企业与社会相互关系,探讨企业如何处理与政府、与社会及其他利益关系者的利益冲突以及协调这些利益冲突的方式与方法(乔治·斯蒂纳和约翰·斯蒂纳,2002)。然而随着环境和生态问题的日益突出,循环经济模式的提出和运行使得企业关系变得更为复杂。资源环境的约束、生态改善、可持续发展、社会责任等正在日益成为企业管理创新的因素和动力。

循环经济的理论基础是“可持续发展”,即“满足当代人的需求又不危害后代人满足其需要的发展”^①,循环经济的基本思想是“要求以环境友好的方式利用自然资源和环境容量,实现经济生活的生态化转化”,对生态环境造成的负面效果必须进行预防和补偿,倡导与环境和谐为经济发展模式,要求经济组织的经济活动形成一个“资源—产品—再生资源”的过程,低开发、高利用、低排放。减量化、再利用、资源化因此成为循环经济的三项基本原则^②。循环经济不仅在宏观上改变着经济发展的态势,而且也在微观上影响着企业的经营管理。任何企业现在都面临着减量和高效投入、高效和安全产出、形成有效供给和科学消费的问题,生态环境、资源利用、生产消费等都超越了过去的成本、费用、利润的核算内容。企业目标从“利润最大化”这个单一的经济目标,转向多元化的目标(例如利润、财富的最大化目标),从“股东受益最大化”、“企业价值最大化”等目标到“相关利益最大化”、“经济效益和社会效益最大化”目标,再到“经济效益、社会效益、资源环境效益同时实现”的目标。这一过程已经深刻影响到企业的经营管理,包括战略目标、经营理念、管理方法、市场行为,以及企业文化。

① 有关可持续发展最早的概念,见1987年联合国世界环境与发展委员会(WCED)报告:《我们共同的未来》。

② 吴季松.新循环经济学[M].北京:清华大学出版社,2005.

循环经济对企业管理影响的重要方面在于直接对企业财务管理和会计核算产生影响和嬗变。举例来说,由于“清洁生产”的提出和实施^①,企业的生产成本和利润分配因此受到了影响,如资产范围的扩大、环境成本项目的增加而涉及自然资源和生态环境的计价问题、利润分配后用于环保与资源环境改善的支付(或投资)、自然资源的核算是采用交易价格还是实际价值等,都影响着企业现行的财务管理模式和会计核算方法。企业的会计核算如何处理因“清洁生产”方式的转变,在初期带来的更新改造投入的增加与成本增加的矛盾问题、对环境支付(例如治污改污、处理“三废”的核算等)、对利润的真实反映的问题、会计核算科目的设置利用及核算方式问题、会计信息的调整和披露等,都对企业会计核算产生直接的影响,甚至涉及国民经济的核算体系和方法。

2. 研究的目的和意义

随着我国经济的高速发展,资源与环境的压力日益加大,我们用资源和能源的巨大消耗换取经济的腾飞,如此发展下去,现有的物质资源和环境条件将无以为继和无力承受。因此,为实现社会的可持续发展,党和政府已经把发展循环经济作为实现环境与经济协调发展的重要途径。循环经济作为一种新的经济发展模式,是社会经济科学发展和可持续发展的重要实现形式,既是人类对难以为继的传统发展模式的反思,也是科学发展观理论指导下的社会经济理论、企业发展理论、财务发展理论的创新。

循环经济理论改变了传统经济发展中“末端治理”的思想和传统会计无生态环境现状,强调经济发展与环境资源之间的关系,力图达到经济与环境的和谐。传统会计对线性经济活动进行核算和监督,从而为经营管理提供财务信息,并考核经营责任,从而取得最大的经济效益,缺乏对循环成本的反映,缺乏对环境、资源成本与收益计量的披露。而循环经济模式是一种在“3R”原则基础上追求资源的高效利用和循环利用以达到低消耗、低排放、高效率的经济增长模式。如何在保障经济和环境和谐发展的基础上,对一些新领域的经济活动进行反映和监督,或对一些旧领域进行价值的重新分配与转移,将可持续性理论和会计理论相结合是我国现行的会计核算体系中

^① 我国于2002年6月颁布了《中华人民共和国清洁生产法促进法》,2005年2月颁布了《中华人民共和国可再生能源法》等。

一个亟待研究和解决的问题。只有将改善自然和社会的环境与资源问题结合起来,对现行会计核算体系进行创新研究,才能对企业循环经济发展水平进行科学评判,找出其在发展中存在的问题,并据此校正企业发展方向,实现人类社会的可持续发展。

二、循环经济模式对企业会计核算的要求

现行的企业会计都是传统意义上的会计。自从卢卡·帕乔利的《簿记论》^①问世以来,传统会计以复式簿记、权责发生制、历史成本三大支柱为基础,侧重于从人类经济活动出发进行会计核算和财务信息的揭示,其方式和体系一直流传至今,对社会经济活动的确认、核算、管理和信息报告,做出了巨大贡献。

传统会计反映的是企业资本元素和成本费用项目的核算,以及企业对利润追求的合理性和信息表达。但是,它对企业经营管理过程中的资源要素及其成本费用的核算没有真实反映(无形资产也许是个例外)。这与循环经济思想不一致,因此不能完全适应循环经济模式下对企业经济经营活动的要求。简要地说,在循环经济模式下的企业会计核算,至少有以下一些问题不能准确反映:

一是核算主体局限在没有生态意识的环境中,因而忽视了在反映环境因素的利用、补偿和支付情况下的效益情况。由于生态环境具有强烈的社会性,因此也忽略了社会责任的反映。例如在发生污染需要治理付费时,企业的成本因素就反映欠缺。在这种情况下,企业的收益是以牺牲社会或他人利益实现的,企业收益可能是虚增或虚假状态的,这既不利于企业的可持续发展,也不利于社会经济的可持续发展。

二是会计核算的对象及反映内容不完全。由于资源环境因素的存在,且资源价格无法真实计量(现行的资源计价基本上是依于买卖关系确定的),环境成本的估计,以及支付的处理、所有权益的虚位等原因,传统会计在资产中没有反映资源或环境资产(显然用无形资产不能解决)、负债要求中没有反映企业应承担的环保责任。所有者权益中没有环境资本、利润中没有考虑环境收入费用和环境利润等。这就是说,核算的对象只是可以计

^① 卢卡·帕乔利(Luca Pacioli),意大利数学家,15世纪末因会计专著《簿记论》(又名《算术、几何及比例概述》)而被誉为“现代会计之父”,他的贡献在于奠定了现代会计复式记账法的基础。

量的直接进入生产经营的要素,因而其会计核算对象和反映的内容是不准确的,至少说是不完全的。

三是会计信息的披露也不准确。一个企业在循环经济状况下(或者说在资源、生态、环境、社会等共生运行的情况下),会计信息反映的只是企业的要素生产经营情况,对社会的真正贡献或损害无法予以准确的反映。同时,由于缺乏有力的信息监督和评价,企业存在不真实的经营行为,例如以牺牲环境换取收益,以高量消耗资源换取有限的效率,以透支未来为代价谋取当前的经济效益等,这些都是会计信息失真的主要方面。

四是会计核算是以期间而不是以持续经营来进行设计时间单元的。这里不是说按时间单元核算有什么问题,而是说会计核算难于通过对资源环境的评估和核算来反映企业的可持续性进程,其结果就是当资源环境发生断裂、中断、量变等情况时,企业的持续经营变为不充分或难以为继。

五是会计核算未能反映经营管理者的社会责任。由于传统会计计量系统是建立在所有者权益认定基础上的,以狭义的受托责任为基础的,因此,通过会计核算反映的各项经营经济指标(如盈利能力、资产运营、偿债能力等),只能反映管理者及企业的业绩,而社会责任(对社会的贡献或损害)却不能在受托责任之内予以表现。

综上所述,基于循环经济模式的要求,企业会计核算至少应在以下几个方面进行变革创新:

第一是环境资源的消耗、补偿、治理、处理等的成本和费用应予以及时反映;

第二是由此引起的会计核算体系应当就资产负债和所有者权益进行相应的调整,实际上这也是调整解决国民生产总值(GDP)核算中虚增部分的一种可行的方法;

第三是由此引起的企业经营管理的目标和方法应当更切合企业的实际,企业的真实负担、真正贡献、真切问题均会表达清楚,企业的社会责任也会随之表达清楚;

第四是由此引起的企业产品的价值、交易成本、交换价值、交换方式等都会更真切的反映社会经济发展的面貌和要求;

第五是由此引起的企业核心竞争力以及评价体系都更具标准性,从而适应市场竞争乃至适应国际竞争环境,有利于整个社会经济的正常运行,经

济增长方式的正常调整;

第六是由此引起的企业(对资源的)垄断经营也会有一个更为明确的反映,更便于国家实施资源环境税收制度的设计和调整,等等。

循环经济模式下的企业经营管理创新是企业自主创新的重要内容。但是该怎么来理解企业会计创新,需要认真思考。事实上,企业会计如何适应环境的需要,学界提出了“环境会计”、“绿色会计”等理论,尤其以“环境会计”为其主要方面^①。环境会计的主要观点是:以环境保护为核心,以环境资产、环境负债、环境权益、环境费用、环境收益等要素为核算内容,运用会计学的基本理论和方法,采用以价值量为主的多种计量手段,对企业生产经营活动中所设计的环境问题及其结果进行核算和会计管理^②。这些理论研究的一个共同点,就是对现行的会计体系进行革命性变革,即从资产、负债、权益、费用、收益等基本要素、会计核算体系、会计原则甚至会计假设等多个方面,全面进行改革和重建。

现行的企业会计在循环经济模式下是可以使用的。循环经济对企业运行的核心要求是要充分反映环境、资源以及相应的生产方式的情况,一方面是实际发生费用的处理,另一方面是对环境资源责任的追溯。因此,循环经济模式下的企业会计,是一项改进和创新的问题。改进的是核算方法,创新的是核算体系。

企业循环财务会计创新需要先弄清楚以下两个重要问题:

第一,会计创新和会计改革是两个不同的概念。会计改革是要对过去传统会计的定义进行重新设计或设置,这会影响到会计的各个方面,相当于重建,从而形成新的“费而不惠”;而会计创新则是对会计定义的内容、项目,采用可持续的方法进行有目的有效率的改变,这是一个渐进持续的过程;简单地说,改革涉及规模和利益,创新涉及效率和适应性;

第二,会计创新不是理论和模式的重建,而是方式和质量的提升。会计改革是否必要,不能仅从会计方法本身来论证。会计只是社会经济中的一

① 有关“环境会计”、“绿色会计”的研究始于20世纪70年代,西方一些企业和组织在会计工作中开始考虑环境问题带来的影响,有关代表著作包括比蒙斯的《控制污染的社会成本转换研究》、马林的《污染的会计问题》等,我国会计理论界对环境会计的研究始于20世纪90年代末。

② 魏素艳等. 环境会计:相关理论与实践[M]. 北京:机械工业出版社,2006. 李永臣. 企业环境会计研究[M]. 北京:中国人民大学出版社,2005.

个核算工具,并不是制度问题,甚至不是企业制度中的主要问题。还应看到,传统会计核算是反映不全面的问题,并不是反映不正确的问题。会计创新着重的是技术方法的调整。在此基础上,本研究认为循环经济模式下的会计创新应当在以下思路中进行:即应当在会计核算对象中,除反映列支环境实际发生费用外,要增加与资源环境等因素有关的成本附加量;或者也可以考虑在利润核算中增加与此有关的分割(配)比例。

前者可简称为“成本核算”,后者可简称为“利润控制”。“成本核算”又分为两种情况,即直接发生的可计量的成本费用直接作为成本进入“当期费用”(在资源市场定价情况下这是一个刚性上扬的过程);未直接发生需要计提的按规定比例计提作为“待摊费用”(作为一个专门的预提项目,针对整个资源环境的成本支付)。一旦计提则不能再作为企业可以任意使用的资金,而应受到他方监管,其监管部门应是税务部门或资源环境管理部门,其所有权也不应再为企业所有,如参与企业周转则需支付占用费。“利润控制”则是按所取得的利润按比例(由国家专门确定)分割为企业利润和资源环境收益(这与环境税收是不同的),直接进入由国家设立的专门基金统一管理。

无论是“成本核算”还是“利润控制”,都需要在现行的法律法规制度中作专门的增补,一是要注意“成本核算”同企业核算相适应并建立相应的科目和体系及制度,以弥补和冲抵有关公共环境费用、资源保护(再生)成本分配等方面的支出;其管理应由专门的机构进行监管(例如税收部门和资源环境部门);二是要注意附加或分配的制度保护,应在全社会建立统一的基金或委员会,将在核算过程中的附加或分配有效地用于整个社会公共环境和资源效率方面的支出或投资。

三、主要的研究思路和研究方法

本研究的研究思路决定了本研究的研究方法。本研究的研究思路是,从循环经济的理论研究入手,概括了循环经济的发展对企业会计提出的挑战——这既是循环经济在企业中发展的基本问题,又是循环经济发展的基本条件。没有适合的企业会计体系和方法,企业在发展循环经济几乎是无法深入的,而要建立一套适合企业循环经济发展的会计核算体系和方法,也不是一件一蹴而就的事。这似乎是一个两难问题:循环经济的发展需要会计核算体系和方法的变革,而企业在循环经济背景下变革会计核算体系和

方法又是一个在国内外都没有现成理论和实践可以借鉴和利用的问题。所以,循环经济的企业会计核算体系和方法的构建和运用就是一项集前人成就、负现时责任和展未来发展的研究任务。这项任务由于涉及不同的学科领域和不同的会计领域,因此其任务的艰巨性、复杂性也是可想而知的,试图通过简单的努力和个别人的劳动就能解决问题更是不现实的。因此,对此进行研究的学者和实践者,几乎都是在进行探索性、积累性的研究工作。对于本研究的作者而言,更是如此。能对循环经济背景下企业会计核算体系的构建进行总结性、归纳性和探索性的研究,本身就是一项艰苦的工作。这也是本研究的一个总体思路。

总结前人或当代学者们对企业循环经济会计核算体系的相关研究成果、归纳已经在这个领域中的研究思想和各种观点或认识,按照研究构思来进行探索性的研究,这就决定了本研究的研究方法,一是梳理归纳研究与文献利用研究相结合,二是理论与实践运用相结合,三是一般研究与重点研究相结合。

从梳理归纳研究与文献利用研究相结合来说,本研究汇集了大量的与本研究相关的研究成果,并试图从中梳理出与循环经济下企业会计核算体系和方法创新研究的逻辑与发展脉络。

从理论与实践运用相结合来说,本研究主要从循环经济理论与企业会计的关系入手,来研究传统会计与循环经济发展要求的差异,从传统会计理论的基本思想引向循环经济会计的构建,从而将前人和当代研究者们的理论研究成果加以运用和再研究,并从一些实践案例中提取与本研究相关的理论和实践精髓,实现理论与实践相结合的研究模式。

从一般研究与重点研究相结合来说,本研究从循环经济理论出发,通过对传统会计的分析进而进入到对循环经济会计核算体系和方法的构建分析之中。其中抓住循环经济的要义即“3R”模式与会计核算的对应,着重从循环经济会计理论构建、循环经济会计核算、基于循环经济的企业财务战略的构建等几个重要问题,进行了较为集中和深入的论述,从而基本保持一般理论与重点研究的研究格局,突出本研究的主题。

同时,在本研究中,也注意了一些现代研究方法的运用。由于这些方法与上述的研究思路与研究方法路线相比较,仅是一些方法的具体运用,因此也就不再专门提及。

四、本研究的主要结构和主要内容

本研究共分十章。从结构上讲可以分为三个部分,即前置部分、主要理论即企业循环经济会计体系构建研究部分,以及相关深度研究和案例运用分析部分等。

第一章和第二章是作为本研究的前置部分,分别是绪论和相关的文献综述。尤其是在相关文献研究部分,本研究汇集了与循环经济会计研究有关的大量理论研究文献。需要特别指出的是,正是由于循环经济会计理论的不成熟性和探索性,涉及循环经济会计的各种理论观点是很多的,基本上可以将其归纳为“春秋战国”模式。为了不至于在篇幅上冗长,在文献研究中,始终坚持将与本研究有重要关联和关系的理论问题——主要是基于学科基础和重要理论支撑的思路——加以归纳和综述。因此,尽管这一部分的篇幅已经很长了,但仍然未能将其全部的观点和研究成果收入其中。

第三、四、五、六、七、八章是本研究的主要内容,主要从循环经济理论到循环经济会计核算体系的构建方面进行了讨论和研究。为什么要提出和研究循环经济会计显然是这一部分研究的逻辑出发点。第三章主要讨论了循环经济对现代会计发展的影响,主要从循环经济的一般理论、循环经济理论与会计学的融合、循环经济理论对传统会计的影响,以及循环经济发展对企业成本核算的影响等方面进行了阐述。第四章具有承前启后的作用,比较集中地梳理了循环经济会计核算的相关理论,同时也为循环经济会计理论的构建奠定了理论基础。这一章分别对环境会计理论、资源消耗会计理论、环境成本及其内化的相关理论、循环经济模式下企业“双重”受托责任的拓展、外部性理论、循环经济下的社会责任会计理论等进行了讨论。第五章主要讨论了循环经济会计理论的构建,也是本研究的主要内容之一。本章首先讨论了循环经济会计提出的背景、对循环经济会计概念、涉及的基本理论问题、循环经济会计的特色、循环经济会计的发展过程等进行了讨论研究;提出了循环经济会计模式及其选择的问题;还适当地研究了作为循环经济会计理论的重要之一的循环经济管理会计的问题。第六章集中对企业循环经济会计核算问题进行了讨论,主要涉及基于循环经济模式下的企业会计制度、企业循环经济会计核算理论、基于循环经济的会计核算体系的构建思路、企业循环经济成本控制和核算、基于环境质

量成本模型的环境成本内化核算、以物料流量会计为例分析了企业减量化的会计核算问题、企业资源会计成本核算问题、企业废弃物再利用的会计核算问题等。第七章对循环经济会计信息披露的问题进行了讨论,主要从我国循环经济会计信息披露的基本评价、循环经济会计信息披露的基本思路,以及企业循环经济会计信息披露方式和内容构建等方面进行了简要的讨论。第八章主要对循环经济型企业财务评价体系进行了适当的讨论,涉及循环经济型企业的类型和特征、循环经济型企业财务评价的理论基础和基本原则、循环经济型企业财务评价体系的初步设计、循环经济型企业财务战略评价体系构建等内容。这里需要简要地说明一下,本研究从一开始就安排了循环经济模式下企业财务战略问题的讨论,也曾专门写了一章来研究基于循环经济的企业财务战略研究,但考虑篇幅,最主要的还是考虑一本书讨论多个主题是不太适宜的,所以最终还是忍痛割爱,没有把这一章列出。只待有机会的时候,再专门进行讨论。总的来说,本研究的重点是讨论和研究循环经济企业会计理论和体系,对于企业循环经济财务问题的研究也就只能挂一漏万了。

第九、十章应当说是本研究的两个重要补充。一是将涉及企业循环经济会计的一些具体的会计问题,例如碳会计的核算问题、循环经济下现代企业财务可持续发展的问题等做了较为深入的研究;二是从运用和案例分析的角度,对企业循环经济会计核算进行了一些实例分析,尽管这些案例研究和实践分析还是很不够的,但在当前企业循环经济会计体系构建还处于起步的初始阶段来说,也是一种难得的素材和引子。尤其是第九章,基于环境资本理论视角对循环经济会计与财务的深入研究,首先对环境资本进行了辨析式的讨论,接着讨论了环境资本价值核算的问题,进行了基于环境资本的低碳会计创新研究,在此基础上进行了碳会计理论的创新研究,又从碳会计核算体系方面进行初步探讨,专门讨论了碳排放权的会计核算问题,最后讨论研究了环境资本与循环经济下的可持续发展财务问题。应当说,第九章所讨论的问题,有很多观点还是很不够成熟的,是一种尝试性的理论研究,其研究的初衷是为基于环境资本的研究作一个开头,从这个意义上说,本研究在这方面的努力,尽管有些肤浅,但万事开头难,只要迈出了这一步,就能为后续的研究奠定一些基础。第十章的案例研究主要是从建材企业来讨论的。这有两个考虑,一是建材企业对于循环经济会计财务问题有更为

广阔的实际需要,二是建材行业的生产运行也更多的与循环经济的“3R”有关,也是更容易让专业人士和爱好者们了解的方面。在第十章中,分别就我国建材企业财务会计的挑战和应对、MFCA 在建材企业中的运用、循环经济会计的实践(主要选用了污染处理和成本核算两方面的实例)、碳排放权的会计处理等方面问题进行了运用和分析。