

中国企业可持续发展成本战略研究

陈明坤著



江西高校出版社



图书在版编目(C I P)数据

中国企业可持续发展成本战略研究/陈明坤著. —南昌:江西高校出版社,2014. 12
ISBN 978-7-5493-2950-2

I. ①中… II. ①陈… III. ①企业管理—成本管理—研究—中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 297196 号

出版发行	江西高校出版社
社 址	江西省南昌市洪都北大道 96 号
邮 政 编 码	330046
总编室电话	(0791)88504319
销 售 电 话	(0791)88513417
网 址	www.juacp.com
印 刷	天津市天办行通数码印刷有限公司
照 排	江西太元科技有限公司照排部
经 销	各地新华书店
开 本	890mm×1240mm 1/32
印 张	6.5
字 数	210 千字
版 次	2014 年 12 月第 1 版第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-5493-2950-2
定 价	30.20 元

赣版权登字-07-2014-687
版权所有 侵权必究

CONTENTS 目 录

第 1 章 导论	1
1.1 研究背景、目的和意义	1
1.2 国内外研究现状	7
1.3 研究内容、方法和技术路线	14
第 2 章 企业可持续发展成本战略的理论概述	17
2.1 企业可持续发展成本战略的相关概念	17
2.2 企业可持续发展成本战略的理论基础	33
第 3 章 我国企业实施可持续发展成本战略的必要性和可行性	47
3.1 我国企业可持续发展成本战略的必要性	47
3.2 我国企业可持续发展成本战略的可行性	53
第 4 章 我国企业实施可持续发展成本战略中的主要问题	59
4.1 企业可持续发展成本战略思路被动	59
4.2 企业可持续发展成本战略短期趋利明显	67
4.3 企业可持续发展成本战略落实不到位	73
4.4 企业可持续发展成本战略成效显现效果不佳	78

第 5 章 我国企业可持续发展成本战略的主要制约因素	81
5.1 战略理念和组织建设的影响	81
5.2 原则和目标定位的影响	88
5.3 战略实施科学性的影响	92
5.4 战略评价合理性的影响	97
第 6 章 我国企业可持续发展成本战略的主要对策	102
6.1 重视企业可持续发展成本战略理念和机构的形成	102
6.2 明确企业可持续发展成本战略的原则和目标	105
6.3 科学实施企业可持续发展成本战略	114
6.4 合理评价企业可持续发展成本战略业绩	132
第 7 章 我国企业可持续发展成本战略案例分析 ——以 XJ 啤酒公司为例	150
7.1 XJ 啤酒公司基本情况介绍	150
7.2 XJ 啤酒公司可持续发展成本战略的历史沿革	151
7.3 XJ 啤酒公司的可持续发展成本战略目标	153
7.4 XJ 啤酒公司可持续发展成本战略实施的方法	155
7.5 XJ 啤酒公司可持续发展成本战略的评价	160
7.6 XJ 啤酒公司可持续发展成本战略的启示	179
第 8 章 总结与展望	182
8.1 本书总结	182
8.2 研究展望	184
参考文献	185
附录 XJ 啤酒可持续发展成本战略调查问卷	191

第1章 导论

随着可持续发展理念在国内外正逐渐成为共识,可持续发展成本战略亦逐步成为企业成本战略管理中的热议题。本章导论开宗明义,从企业可持续发展成本战略的研究背景、目的及意义出发,考察国内外相关研究的现状,并指出本书主要研究的内容、研究过程中所使用的方法以及研究技术路线。

1.1 研究背景、目的和意义

1.1.1 研究背景

世界保护战略委员会在1980年就提出了“可持续发展”这一概念。1987年世界环境与发展委员会在《我们共同的未来》的报告中第一次阐述了可持续发展的概念——“既满足当代人的需要,又不对后代人满足其自身需求的能力构成危害的发展”。^①即不能以牺牲环境和浪费资源作为代价,不能为了当代人的需求而危害后代人的经济发展,从而降低生活水平。1990年以来,可持续发展这一发展主题在国际上重新得到了诠释和重视,当今社会摒弃传统以消耗能源和破坏环境为代价来换取经济短期发展的发展模式是其必然的选择。始终信赖和坚持科学发展的观点,走适合中国当代国情的新型混合工业化的道路,建设具有中国特色的资源节约和环境友好的创新和谐型社会,实现人与自然的和谐友好共处、最终达到发展经济和保护环境双赢的可持续发展的终极目标,与此同时国际社会对环境保护的理念的重视程度有很大程度的加强。在我国,对于经济可持

^① 世界环境与发展委员会编,国家环保局外事办公室译. 我们共同的未来. 世界知识出版社:35~37

续发展的问题,在总结了改革开放发展的经验教训的基础上,已经逐渐形成了适合本国的可持续发展理论和实践。《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》一文中就已经明确提出了“坚持以人为本,树立全面、协调、可持续的发展观,促进经济社会和人的全面发展”这一可持续发展的观点。党的十六届五中全会进一步把科学发展观提到了统领社会经济全局的高度,提出了:“发展必须是科学发展,要坚持以人为本,转变发展观念,创新发展模式,提高发展质量,落实‘五个统筹’,把经济社会发展切实转入全面协调、可持续发展的轨道。”党的十七大又进一步指出了当前我国必须要加大能源节约和生态环境保护措施方面的力度,不断提升我国可持续发展能力,增强其在国际社会的综合影响力。可持续发展的内容主要是指不仅要满足我们当代人的现实需求,也要保证后代人的基本生活需求能力,这种发展不能对他们产生生活基本需求方面的危害,其本质特点即是通过经济发展与自然资源节约的和谐发展进而达到全社会的持续稳定和健康发展。历史的经验教训告诉我们,可持续发展是实现中国经济腾飞的必经之路,中国不能再走环境遭破坏、资源高消耗的老路了,而应该走能源清洁型、环境友好型、资源节约型的科学发展道路。

长久以来,我国大多数企业实行的是算账、报账型的成本管理模式,其主要特点包括追求目标利润最大化,成本核算一般在事后进行以及按照完全成本法对成本进行基础核算。企业采用的这种传统的成本管理模式,其弊端主要体现在:缺乏对企业长期发展前景的考虑;只是将企业内部的整个生产过程作为主要的考核和管理对象,而欠缺对企业供销环节方面一定的考虑;而且同时没有具体研究分析竞争对手的成本;只重视有形的成本动因,忽视无形的成本动因;没有考虑企业的长期战略,而只是纯粹地追求降低成本这一短期目标;过于依赖现有的成本会计核算体系,仅仅只重视财务信息,而在计算企业各项成本的同时却很少考虑非财务方面的信息。盲目地追求目标利润最大化的传统企业管理理念已经越来越受到质疑,因为任何企业对于客户、股东、企业员工甚至带动整个社会的良性发展都有着无法推卸的责任,抛弃这些责任,企业就无法实现基业的持久长青。

现代管理之父彼得·德鲁克曾经说过,企业的最终目标是成为社会的有效部分,为社会提供产品和服务,而不是单纯地去追求利润。

核算成本是否合理对于企业经济效益有着直接影响,虽然国务院曾发布《企业成本管理条例》,财政部也制定了实施细则,但企业普遍存在乱计成本,盈亏不实等现象。而现今我国正处于采用高科技,合作方式也转变为国际分工合作为主,同时也会主动去迎合顾客需求为特点的新环境下,我国企业成本管理模式已不再适用。因为这不仅会是企业成为市场竞争的主体的障碍,而且也不符合整个企业战略管理的现实需要。企业要实现可持续发展并实现利润,创造价值,需要更加注重成本管理,深化成本管理改革,使成本管理模式应该更加专业化和系统化。只有把科学的现代成本控制和管理手段运用到实践中去,配合国家政策,才能有节奏地对现有的不足做出改革,才能解决迫在眉睫的企业可持续发展问题。因此,我们需要从另外的角度来重新审视企业成本核算管理,也有必要对传统的成本会计管理方法进行重新定位,对其进行彻底地改进和创新,从而形成我国企业成本战略管理理论与方法的新体系。

而近年来,我国环境污染问题日益突出,如空气污染范围扩大,淡水不足日益严峻,土壤沙化速度不断增加,森林破坏频率也愈加猖獗,渔业正在逐步削减当中。近年来最引人注目的空气污染问题莫过于“雾霾”,以雾霾为例,空气污染可以就能让企业的发展产生如下不利影响:雾霾可以导致航班延误,许多商务出差会受到耽搁;由于公路上货物运输受阻,企业可能会延误产品的发出;一些企业由于雾霾可能会搬迁位于污染区域的厂房;企业员工的身心健康受到影响,户外工作难以进行等等。因此,环境污染问题会对企业的可持续发展造成极大不利,如果企业消灭不了污染,污染就会反过来消灭企业。同时,由于资源短缺,导致石油危机、铁矿石危机、原煤涨价、铜价上涨等突发事件不断出现,我国自然资源丰富,总量大,但人均拥有量低,资源消耗越来越快,资源储备问题已经摆在了对资源依赖性强的企业面前;而资源综合利用水平低,科技水平落后,人才缺乏,导致资源没有产生更大的价值,相关产品技术含量低,无法和国外企业抗衡。一方面资源的消耗加剧,另一方面企业的综合竞争力却没有

提高,这是催生我国企业不断地创新现有的管理机制,突破竞争瓶颈的重要原因。可持续发展问题已成为当代整个经济社会发展不得不面对的重大问题。随着外部商业环境和内部经营结构日新月异的变化,传统的单一、静态的成本管理方法,在新形势下已经远远不能肩负起成本管理的重任,这就迫切需要学术界和实务界对成本管理的理论和经验作深入分析和总结,并结合可持续发展这一议题进行融合研究,这既是企业应对日益复杂和严峻的外部竞争环境所提出的要求,也是企业内部成本管理本身发展的需要。

在实际管理和运行中,我们通常按照持续性和成长性这两方面(邢建国,2003)将企业大致分为以下四种类型:一是不能持续成长型企业,其市场中的存活期极短,一般人们都不容易发觉它们,因此,我们也就没有必要对它进行相关学术研究了;二是能持续但无成长型企业,由于通常都是采取保守战略,缺乏一定的创新能力,企业规模和市场竞争力都没有什么明显的变化;三是不能持续但有成长性的企业,这种企业以短期盈利作为其终极目标,只考虑当前的战略需求,这种战略比较激进,没有考虑其长远的战略发展,缺乏可持续发展的理念,所以其存活期限同第一种企业一样都很短,比如巨人集团就是这一类企业中的典型代表;四是持续成长型企业中,其在激烈的市场竞争环境中能持续发展、成长势头良好,其发展趋势呈逐步上升的趋势,且这种发展趋势不会因企业内外部环境的变化而变化,即是通常意义上我们所关注的可持续成长。低成本战略又叫成本领先战略,而想要成本领先战略能够在企业成功施行并长久下去,必须在满足顾客需求的前提下,实现相对于竞争对手的可持续性成本优势。低成本战略和可持续发展战略密不可分,相辅相成。由此可见,企业追求的终极目标就是可持续成长以及低成本战略,从而获得长足的发展和长期的盈利,在市场竞争中立于不败之地,真正做到持续成长。而同时企业长期竞争优势也来源于企业可持续成长能力和其低成本战略。目前可持续发展成本战略已成为国内企业同国际企业尤其是跨国公司竞争的首选企业管理战略。

本书基于以上情况的考虑和企业在其日常经营管理中的实际需求,明确指出企业必须对可持续成长问题高度重视,特别是企业可持

续成长能力培育和评价问题,同时可持续发展成本战略的研究更是企业不容忽视的重要问题,为此,本书基于我国企业可持续发展成本战略研究的实际情况,探讨一条低成本路径、突破路径依赖,推进我国企业的可持续发展,构建协调可持续发展机制的道路,并采取正确的可持续发展成本战略,探寻有效实施路径,是目前我国企业经济持续增长所面临的关键性问题,同时也是构建我国富有特色的社会主义市场经济理论的一大突破口。

1.1.2 研究目的

企业不仅是市场经济的重要参与者,更是经济资源和自然资源的主要消耗者,企业在生产经营的过程中不仅创造了大量的财富,与此同时也源源不断地消耗了有限的资源。相关研究表明,自然资源污染中有80%来自企业。21世纪,在建设资源节约和环境友好型社会,实现企业和生态可持续发展的呼声中,企业之间的竞争逐步转向为对资源环境的最优利用和有效保护,企业行为应是实现自身可持续发展的同时减少对环境的破坏和污染,因此,21世纪将是以追求可持续发展为标志的环境与经济协调发展的时代。而我国提倡的中国特色的科学社会主义发展观就是在马克思的可持续发展理论的基础上构建起来的,是在西方多年来的工业发展模式提炼出来的一套理论。可持续发展理论已经因为其尊重自然规律和社会发展规律的特质,受到世界许多发达国家和优秀企业的推崇。我国越来越多的企业已经开始将可持续发展成本战略管理视作赢得竞争优势、实现可持续经营的重要手段。然而,目前可持续发展成本理论研究成果较少,尚未形成一套完整的可持续发展成本战略体系和较为系统的运行策略与方法。因此,本书的研究目的主要有三:

第一,通过探讨可持续发展理论、成本战略理论、企业可持续发展理论等相关理论,研究可持续发展成本、企业可持续发展成本、企业可持续发展成本战略的内涵、影响因素以及实现途径,以构建我国企业可持续发展成本战略基本理论体系,为可持续发展成本战略管理提供理论基础和理论依据。

第二,在可持续发展成本战略基本理论体系下,结合我国实际,研究我国企业可持续发展成本战略存在的问题,并对相关问题进行

原因分析,通过分析,探讨我国企业可持续发展成本战略应当关注的主要问题,为企业可持续发展成本战略决策提供依据。

第三,在分析企业可持续发展成本战略的问题和原因的基础上,提出解决办法,包括:确立企业可持续发展成本战略目标体系,建立企业可持续发展成本战略实施体系,形成企业可持续发展成本战略评价体系,并通过案例分析,对企业可持续发展成本战略进行具体分析,从中得到启示,以达到较好的研究效果。

1.1.3 研究意义

(1)学术意义。从某种程度上说,国内尚未形成这一价值取向——全面协调可持续发展成本战略,也就是说,还没有真正意义上的中国经济增长理论。基于此,本书旨在尝试对我国企业可持续发展成本战略进行系统的研究,来探索这一理论空缺。具体而言,本文探讨的学术意义主要有以下两个方面:

一是紧紧围绕“可持续发展成本战略”这个中心命题,通过构建其基本理论架构以及技术内生的企业可持续增长模式,分析我国企业可持续发展可能面临的问题、影响因素和发展条件、持续增长空间等,以便找到符合我国企业实际的可持续增长的制度路径。

二是结合中国国情和现阶段经济形势,对中国企业可持续发展成本战略路径选择进行深入分析和探讨,指出实现我国企业可持续发展成本战略的成功路径,进一步丰富了可持续发展成本战略的理论框架。

因此,作为国内尚未形成科学和系统性研究的一项课题,在经济学、会计学的理论框架下,做出对企业可持续发展成本战略的研究,是具有深远的学术意义的。

(2)实践意义。发展中国家必须考虑如何打破纳克斯的“贫困恶性循环”,冲出纳尔逊的“低水平均衡陷阱”,满足罗斯托的“起飞”条件,实现由贫困状态转入经济起飞状态等重要问题(谭崇台,1989)。对于中国经济增长的解释必须甄别“陷阱”,通过建立有效的机制,选择有效的转型战略,解决发展路径依赖性问题。因此,本书旨在通过对可持续性发展进行系统的理论研究,为我国企业科学地选择经济发展战略,转变经济发展方式,实现经济成功转型升级,

为制定全面、协调、可持续发展战略提供理论借鉴。党和国家的对可持续发展观的提出、发展和期盼,让我们意识到我国经济走可持续发展道路是必要且艰巨的,尽管困难重重,但这是在我国经济发展改革的实践经验中总结出的,是关系未来我国经济能否实现快速发展的战略问题,需要受到整个国家和人民的高度重视。可持续发展战略的实行是一个系统的科学的工程,要求社会、经济、文化的全面协调发展,不能孤立地进行。它要求我国经济发展宏观上做出根本的改革,走上资源节约型、环境友好型的科学发展新道路。

传统的成本管理模式,在新的经济环境和企业内部制造环境存在诸多弊端。根据我国企业在宏观上面临的经济环境转变、企业所处行业和产业的融合,微观上面临的企业间群落形成、先进生产理念和制造技术在企业中的运用、企业战略在企业持续发展中的作用日显重要等特征,采用适合企业发展的成本管理模式,培育和提升企业核心竞争力,保障企业的可持续性发展,已经成为当今成本管理亟待解决的重要问题。可以说,可持续发展成本战略的研究,能够在一定程度上为这些问题的解决指出一条明路,在我国企业经济发展模式方面具有十分现实性的实践意义。

1.2 国内外研究现状

1.2.1 国外研究现状

在国外,对可持续发展成本方面的研究并不多见,直到 20 世纪 70 年代,可持续发展这一理念才在会计领域中得到运用。有关资源和环境要素核算方面研究的先行者主要是 1971 年撰写了《控制污染的社会成本转换研究》的比蒙斯和 1973 年编写了《污染的会计问题》的马林。

Frank Birkin 和 David Woodward 在《可持续发展会计》一文中明确指出,会计应能随着外部环境领域的变化而发生相应的变化,同时将环境管理领域纳入企业成本管理会计的范围之中。可见企业在这种变化趋势中的重要战略目标就是可持续发展战略,为了更有利于促使会计自身受益,我们就要考虑抓住环境保护的这一关键性机会,

这时企业的整体会计目标也要发生一定的转变,具体转变过程为:经济效益—生态效益—生态经济效益。

Tuneer Oren 撰写的《可持续文明的价值体系研究:道德和质量》一文中首次出现了社会问题群这一概念,文中主要列举出了基于利益各方的矛盾冲突、政治领域的腐败以及非人性化的工作效率等重大问题,并结合我国的基本国情指明了解决这些社会问题群的关键在于可持续发展的道德规范和级别,我们也只能通过这种方法来实现整个社会的可持续健康发展。

Joanne DiSano 在《可持续发展的全球化》一文中,深入分析了可持续发展的具体内涵。站在整个社会的高度来看,维持良好的生态环境,保证后代维持基本的生活水平以及分配水平是可持续发展的总体目标。其认为,可持续发展还有诸多其他的衡量标准,具体包括:基本上达到消除贫困和剥削的初级目标;维持并适当增加一定的资源和能源数量;延伸可持续发展的含义,将社会和文化的发展纳入可持续发展的范畴之内;在确保经济发展与环境保护相统一的前提下进行各个水平的企业决策以适应不同的企业需求。

Alfred Rappaport 和科雷基于现金流量角度描述了可持续增长。Rappaport (2002) 认为可持续增长与企业持续价值创造是同步的,认为企业价值就是股东价值。他认为,持续的增长带来的应该是股东价值的增加,然而高速度的增长非但不能让股东价值增加,反而让股东价值减损。分析这一状况,他提出了一个企业能够承受的增长,即在无筹措新股的条件下,锁定经营毛利率,每一元销售增长对应投资的增长,在目标资产负债率、目标股利分配率下的企业每年最大的业务增长。他认为,这是一个可以衡量财务计划可行性的方法。

可持续发展的指标体系由 Adisa Azapagic (2004) 首次涉猎,其中包括经济、社会和环境三个子指标。Damjan Krajncetal (2005) 同 Adisa Azapagic 一样,进一步构建了可持续发展的综合类指标——ICSD 模型,并介绍了具体计算 ICSD 的过程的 AHP 法。

2005 年 2 月,IFAC 发布了《环境管理会计的国际指南—公开草案》,草案中重点探讨了企业环境分类这一问题,从企业环境成本的动因和产品生命周期等影响因素进行了多视角的综合考虑,总体上

可将企业环境成本划分为六大类:①产品输出的资源成本;②非产品输出的资源成本;③废弃物排放物控制成本;④预防性环境管理成本;⑤研发成本;⑥不确定性成本。

1.2.2 国内研究现状

目前作者在这方面进行了较多的研究,取得了一些成果。其对可持续发展成本相关问题的研究也比较全面和系统。《可持续发展成本理论刍议》(2006)和《可持续发展成本战略运行机制特点及影响因素》(2008)中都比较详细地介绍了可持续发展成本的相关内容,包括动因、构成要素、影响因素以及运行机制等。他个人认为自然生态成本、社会人文成本等构成了可持续发展成本的主要要素。独特性、效益性和持续性是我国可持续发展成本的主要特点,其外部影响因素包括自然资源和能源、生态环境以及人力资源等。在整个社会发展大环境中,我们必须高度关注人与自然、人与人之间的可持续发展等重大问题,否则将会给整个社会带来无可挽回的灾难性后果,如过度浪费资源、严重破坏自然环境以及社会政治和经济不稳定和人民的恐慌心理等,这些都是产生较高的社会可持续发展成本的根本原因。

《我国可持续发展成本的问题分析及管理思路》(2009)一文主要介绍了我国当前可持续发展成本理论和实务的基本现状,分析了产生这些问题的根本原因,并根据我国实际情况,提出了关于更好计量可持续发展成本的创新型管理思路。另外在《江西可持续发展成本战略研究》(2008)将可持续发展成本理论与江西地方区域经济特色的实地调研创造性地结合起来,强调可持续发展成本不仅仅是理论,同时也能解决实际问题,这不仅丰富了可持续发展成本理论的主要内容,也对初步建立可持续发展成本理论体系奠定了坚实的基础,更为以后的相关研究者能够继续开展可持续发展成本方面的研究提供了重要的理论和实际基础。中南财经政法大学会计学院院长张龙平教授对此书做出了积极评价,认为这本著作的研究成果既解决了理论问题又解决了实际应用问题,是可持续发展成本理论研究和实践的新突破。并认为此书立足于江西,对可持续发展的成本战略理论的实践应用进行了大胆尝试,将有利于把先进成本理念植入江西,

使之生根发芽,开花结果,也有利于落实科学发展观。

王立彦(1998)在《环境成本核算与环境会计体系》一文中,按照空间、时间和功能的原则将环境成本进行了具体分类,包括内部、外部的分类,过去、当期和未来的分类,用于弥补已发生环境损失、维护环境现状和预防未来可能出现的不良后果等不同功能下的分类。

李金华(1999)探讨了可持续发展核算体系,在这方面做出了巨大的贡献,从人口、环境与资源、经济、社会、教育与科技这几个要素出发,具体研究了可持续发展的核算体系的构成要素,建立了具有中国特有的可持续发展体系,主要包括指标、核算原则、核算表、账户等内容。

杨卉(2001)在《论可持续发展环境下的成本》一文中,表达了可持续发展对企业的重要性,论述了计量环境成本是可持续发展客观要求的原因,就环境成本自身的三个特点即扩大了成本的时空范围、发生额呈不断上升趋势和发生时点不均衡进行了论述,最后介绍了环境成本的计量方法,包括ABC法(作业成本法)、LCC法(生命周期法)和全部成本法。

刘长青和杨钰(2003)在《可持续发展与会计理论研究方法的选择》一文中针对在可持续发展战略当中的会计理论研究方法选择做出了详细的研究,抓住了国际上最新的理念和趋势,认为传统的会计方法在可持续发展战略这一新趋势下,应当做出一些改变。在现存的各种会计理论方法中做出筛选,认为社会学方法一方面揭示了企业发展对社会效益的责任,另一方面也实现了企业的发展和形象的推广。社会学方法比较契合可持续发展的总体要求,能够在未来企业会计管理中发挥重要作用。

李晓西、赵少钦(2004)明确指出了在实现可持续发展的进程中,我国所面临的种种困难和障碍。造成这种形成“成本效益理念误区”的主要原因即在于传统的经济增长理论和社会习惯性思维。具体体现在降低成本以追求利润最大化,企业甚至会考虑缩减治理污染成本和社会责任成本来增加其短期目标利润,而忽视其长期发展价值和前景。所以现在我们必须转变旧的价值观念,重新思考自己在当今社会中新的角色。其中关键的一点,是要更明确的认识可持续

发展的成本与效益问题,这样才能从根本上实现企业真正的可持续发展。

王连华(2004)认为制度成本总是来源于某一特定主体,究其原因,关键在于其制度的本质特征——特定的主体只有在特定环境中才能对某一特定客体发挥特定的作用。货币计量是制度成本最主要和基本的特点。按照成本发生的过程来划分,制度成本包括制定成本、实施成本、失败成本等几个方面,文中最后还具体提出了降低制度成本的重要措施。

赵贺春(2004)认为现行的会计处理模式中忽视了成本构成要素中的资源与环境,在可持续发展的背景下,企业应当引入社会总成本的概念,构建新的企业成本核算模式。以“社会总成本=物质成本+人力成本+环境污染成本”来计算成本,并增设了一些相关的会计科目,提出了社会总成本模式下会计计量和处理的方法。

张鸣和颜昌军(2006)在《成本战略管理——基于可持续发展研究》一书中通过实证分析得出企业有效的成本战略系统与企业可持续发展能力成正相关。并且指出,从企业的整个生命周期来看,成本战略管理目标的定位主要是追求成本的持续降低。成本管理活动的开展应该有助于战略管理目标的实现。同时企业的战略管理目标即在战略管理的基础上,借助成本管理的功能去赢得并保持企业的竞争优势,实现企业的可持续发展。

李玉萍和刘西林(2006)主张进行环境成本管理的基本条件是必须制定企业可持续发展战略,在环境成本目标制定、生态设计、寿命周期评估、环境材料替代清洁生产及废弃物循环利用方面进行全过程管理。

王洪云(2009)在《关于可持续发展成本理论的思考》中就明确了可持续发展成本的特点:层次性,针对性和目的性等。目前全人类共同面对的问题即是可持续发展问题。以创新知识和新技术相融合的新型手段来协调发展经济与保护环境矛盾的过程,实质上就是可持续发展战略的实施过程,这也是保持整个人类社会与自然环境和谐、均衡发展的系统化过程。

郭志伟、关雪梅和李贵海(2009)在《可持续发展理论与中国特

色的科学社会科学发展观》一文中,提出可持续发展理论是中国特色的社会发展理论,可持续发展观是实现社会主义现代化的基本需求,可持续发展理论和社会主义科学发展观可以相互促进社会的长久进步,从一定意义上讲科学发展观源于可持续发展观,科学发展观是对可持续发展观的一种延续和创新。

张磊(2009)在《循环经济可持续发展成本探析》中认为,只有将短期的效益与企业生命周期结合起来考虑,企业才有可能实现真正意义上的可持续发展,兼顾短期利润目标和后代的长远利益。也就是说,企业的终极目标即是企业价值最大化(包括经济效益和社会价值),企业目标由微观转变为宏观。企业要摒弃一些落后的传统观念,但不能在重视经济成本同时又摒弃自然资源和环境成本。

绝大多数企业都坚持降低和控制成本,以追求企业目标利润最大化的经济观念,特别是那些小型企业,又基于“经济人的假设”,企业在防止环境污染和其后续治理方面缺乏足够的行动力,其通常做法反而是以降低成本来增加其短期目标利润。但如果企业在创造利润的同时却忽视人类的生存环境的这种做法一直持续下去,这势必将会影响其后代的生活质量,企业也将最终会为此付出高额的可持续发展成本。

1.2.3 简要的评议

在国外,战略成本管理实践比较长,有许多丰富的经验,理论上,专门研究可持续发展成本及其战略管理的文献极少,但相关可持续发展理论、可持续发展会计、环境管理会计及其战略成本管理研究文献有许多、研究领域也非常广泛,如:可持续发展理论、企业可持续发展理论、可持续发展会计、环境管理会计、战略成本管理、可持续发展下的环境成本管理、社会责任成本管理等,研究中,既有相关概念性介绍,也有相应实证研究;既有定性方面也有定量方面的成本管理战略、环境管理会计的研究;成本管理绩效指标既有来源于文献研究,也有实证研究,以及案例调查等,这些相关可持续发展、战略成本管理、环境管理会计的研究对企业可持续发展成本管理战略研究具有重要借鉴作用。就国外可持续发展成本管理战略研究而言,主要缺陷有:第一,环境成本管理、战略成本管理研究较多,可持续发展成

本战略研究较少,从企业的角度进行可持续发展成本战略管理的研究更是极为鲜见。第二,在比较研究方面,以我国为例的研究很少,以我国可持续发展成本战略的案例研究几乎空缺;第三,从理论角度研究可持续发展经济问题较多,从应用角度研究可持续发展经济问题的较少。

在我国,可持续发展成本理论起步较晚,相对于环境成本问题而言,其他可持续发展成本问题的实践与理论,除社会责任成本外,均处于成长阶段,尤其是可持续发展成本、企业可持续发展成本实践及企业可持续发展成本理论的研究开展得还不充分,相关企业可持续发展成本及其战略研究文献主要散见于一般刊物和极少数的硕士论文,研究范围狭窄、内容片面、方法单一,相关文献十分零散有限。对于企业可持续发展成本战略,国内研究的缺陷主要体现在:其一,研究企业其他成本的理论尤其是企业成本管理的理论较多,但研究企业可持续发展成本理论的很少;其二,研究企业成本战略管理的较多,研究企业可持续发展成本战略管理的较少;其三,对可持续发展成本及其战略进行定性研究的较多,定量研究的很少;其四,对企业可持续发展成本及其战略管理进行概念性介绍的较多,实证研究的极为鲜见;其五,在可持续发展成本战略方法上,对国外成本战略管理方法的介绍较多,自成体系可持续发展成本战略管理方法较少,涉及企业可持续发展成本战略方法的研究更少;其六,系统研究可持续发展成本战略的较少,从企业角度进行可持续发展成本战略的研究更为罕见。

综上所述,可持续发展为企业提供了应有的宏观指导。从宏观上论述企业可持续发展理论,中心是社会、经济与环境的协调发展,而不是从企业微观主体进行研究,因此,没有把企业可持续发展纳入社会经济可持续发展研究之中,是远远不够的。基于此,理论界已经着手从不同角度对企业可持续发展问题进行了研究,目前学术界对企业可持续发展的研究和探讨,主要集中在企业可持续发展的含义、能力以及评价等几个方面,而对企业可持续发展成本及其战略研究还是比较缺乏。