

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA SPREMLJANJE VPLIVOV  
DELOVANJA PODJETJA NA NARAVNO OKOLJE

Ljubljana, november 2003

JASNA MIKLAVIČ

## **IZJAVA**

Študentka Jasna Miklavič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_ .

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>1 UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2 PODJETJE IN EKOLOGIJA</b> .....	<b>3</b>
2.1 EKOLOGIJA.....	3
2.2 POVEZANOST PODJETJA IN NARAVNEGA OKOLJA.....	3
2.3 TIPI PODJETIJ GLEDE NA OKOLJEVARSTVENE CILJE.....	3
2.4 VPLIV PODJETJA NA NARAVNO OKOLJE.....	4
2.5 ZAKONSKI OKVIR IN PRAVNA UREDITEV VARSTVA OKOLJA.....	5
2.5.1 Slovenija.....	5
2.5.2 Evropska unija.....	6
<b>3 RAVNANJE Z OKOLJEM</b> .....	<b>8</b>
3.1 SISTEMI RAVNANJA Z OKOLJEM.....	9
3.1.1 BS7750.....	10
3.1.2 EMAS ( <i>Environment Management and Audit Scheme</i> ).....	10
3.1.3 ISO 14001.....	11
3.2 TRAJNOSTNI RAZVOJ.....	11
<b>4 RAČUNOVODSTVO RAVNANJA Z OKOLJEM</b> .....	<b>12</b>
4.1 DRUŽBENA ODGOVORNOST.....	12
4.1.1 Računovodstvo družbene dejavnosti.....	13
4.1.2 Poročanje o družbeni dejavnosti.....	13
4.1.3 Priporočila in smernice.....	15
4.2 RAČUNOVODSTVO IN OKOLJE.....	16
4.3 RAČUNOVODSTVO RAVNANJA Z OKOLJEM.....	18
4.3.1 Opredelitev računovodstva ravnanja z okoljem.....	18
4.3.2 Področja računovodstva ravnanja z okoljem.....	19
4.3.2.1 Energija.....	19
4.3.2.2 Voda.....	20
4.3.2.3 Zrak.....	20
4.3.2.4 Odpadki.....	21
<b>5 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA SPREMLJANJE VPLIVOV NA OKOLJE</b> .....	<b>22</b>
5.1 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE.....	22
5.1.1 Značilnosti računovodskega informiranja.....	22
5.1.2 Uporabniki računovodskih informacij.....	23
5.2 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA RAVNANJE Z NARAVNIM OKOLJEM.....	23
5.2.1 Računovodstvo ekologije.....	24
5.2.2 Neračunovodske informacije o vplivih na naravno okolje.....	25
5.3 PRIDOBIVANJE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ S PODROČJA RAVNANJA Z OKOLJEM IN VLOGA RAČUNOVODJE.....	26
<b>6 FINANČNO RAČUNOVODSTVO RAVNANJA Z OKOLJEM</b> .....	<b>27</b>
6.1 BILANCA STANJA RAVNANJA Z OKOLJEM.....	28
6.2 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA RAVNANJA Z OKOLJEM.....	29
6.3 POSAMEZNE RAČUNOVODSKE KATEGORIJE, KI SE POJAVLJAJO ZNOTRAJ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV RAVNANJA Z OKOLJEM.....	30
6.3.1 Stroški ravnanja z okoljem.....	30
6.3.1.1 Opredelitev stroškov ravnanja z okoljem.....	30
6.3.1.2 Razkrivanje stroškov ravnanja z okoljem.....	31
6.3.1.3 Vrste stroškov ravnanja z okoljem.....	32

6.3.1.4 Spremljanje stroškov ravnanja z okoljem v podjetju Talum.....	32
6.3.1.4.1 Opredelitev stroškov ravnanja z okoljem v podjetju Talum.....	33
6.3.1.4.2 Postopek spremljanja stroškov integriranih sistemov vodenja (pri ravnanju z okoljem ter varnosti in zdravju pri delu).....	35
6.3.2 Prihodki ravnanja z okoljem .....	36
6.3.3 Sredstva.....	37
6.3.4 Obveznosti iz ravnanja z okoljem.....	37
6.3.4.1 Primer podjetja Termit Domžale.....	39
<b>7 SKLEP .....</b>	<b>44</b>
<b>8 LITERATURA.....</b>	<b>46</b>
<b>9 VIRI.....</b>	<b>48</b>

# 1 UVOD

Smeri računovodske stroke so se v zadnjem desetletju močno obrnile k družbeno odgovornemu računovodstvu. Ta krovni pojem zajema več dimenzij odgovornosti podjetja, ki sprejema način vodenja in poslovanja v skladu z večjo družbeno odgovornostjo. V tujini večina razprav s tega področja zaobseže odnose podjetja do naravnega okolja, do zaposlenih, do širše lokacije, na kateri podjetje deluje, do interesnih skupin, ki jih s svojim delovanjem neposredno ali posredno zadeva, pa tudi načrtovane projekte in strategije za izboljšanje stanja na teh področjih. Poleg finančno uspešnega poslovanja je namreč danes vse bolj pomembno širše delovanje v korist družbe in naravnega okolja. Današnja razvojna stopnja ljudi je presegla golo potrošniško razmišljanje, želimo in zahtevamo od podjetij, da proizvodnjo in izdelke prilagodijo tako, da bodo kar najmanj obremenjujoči za naravno okolje, da bo način dela primeren zaposlenim, letem pa hkrati dana možnost za osebni in profesionalni razvoj. V širši družbi se od podjetja pričakuje, da skrbi za ohranjanje kakovosti naravnega okolja ter kar najbolj pripomore k razvoju regije in ljudi v njej.

V diplomski nalogi sem se predvsem usmerila na računovodstvo ravnanja z naravnim okoljem, ki pa ga, kot sem že omenila, štejemo v širšo skupino družbeno odgovornega računovodstva.

Naravno okolje je osnova za življenje ljudi. Do nedavnega so bili zdravo naravno okolje in neomejeni naravni viri nekaj samoumevnega, zato tudi dobrine, kot so čisti zrak, voda in zemlja, raznovrstnost rastlinskih in živalskih vrst, niso imele svoje cene vse dotlej, ko so postale ogrožene. Danes morajo podjetja v poslovanje in načrtovanje poslovanja vključiti tudi okolje in upoštevati lastne vplive, ki jih povzročajo. Med cilji, ki si jih podjetja pri poslovanju postavljajo, so tudi cilji s področja ohranjanja naravnega okolja, tako da varovanje okolja vključujejo že v razvojno fazo novih projektov. Neizpodbitno dejstvo je, da je za alarmantno stanje naravnega okolja danes pretežni krivec industrializacija v prejšnjem stoletju. Le-ta se namreč ni ozirala na prekomerno izkoriščanje naravnih virov, odlaganje strupenih in nevarnih odpadkov, onesnaževanje voda, zraka in tal... Gospodarska rast in doseganje dobičkov sta v veliko primerih uspevala tudi na račun degradacije naravnega okolja, saj škod, povzročenih okolju, največkrat niso povrnili tisti, ki so bili zanje odgovorni.

K vključevanju naravnega okolja v poslovne odločitve so močno vplivale razne interesne skupine. Predvsem okoljevarstveniki in strokovnjaki s področja ekologije so s predstavljanjem stanja okolja na globalni ravni spodbudili javnost in posledično države k sprejemanju strožjih predpisov in ukrepov na področju ekologije. Ne samo predpisi in zakoni, tudi ljudje zahtevajo neoporečne izdelke, proizvedene v čim bolj »čistih« procesih. Ta globalna usmeritev k ekološki neoporečnosti pomeni predvsem za industrijska podjetja velik izziv, da nenehno spremljajo in izboljšujejo svoje proizvodne procese, škodljive vplive na okolje pa znižajo na minimalno možno raven oziroma na raven, ki ne povzroča škod okolju in zdravju človeka. Podjetja danes v veliki meri vpeljujejo standarde ravnanja z okoljem, ki povedo, da v podjetju izpolnjujejo zahtevane procese in obvladujejo dokumente ravnanja z okoljem. Proces se začne z oblikovanjem politike do okolja in opredelitvijo ključnih ciljev. Pri tem je računovodstvo kot del

informativnega sistema pomemben člen pri obvladovanju in uresničevanju okoljske politike podjetja. S prilagoditvijo tradicionalnega računovodskega sistema lahko podjetje spremlja in obvladuje vplive, ki jih povzročata na naravno okolje.

Informacije, ki jih zbira računovodstvo, so podlaga tudi za informiranje širše javnosti o ravnanju z okoljem. Poslovna poročila z vključenim poglavjem o okoljevarstvenem delovanju ali celo posebna »okoljska« poročila so danes močno razširjena. Poročanje o ravnanju z okoljem je postalo nujnost in hkrati korist za podjetje. Informacije o vplivih, tako računovodske kot neračunovodske, zanimajo široko množico skupin, ki so povezane s podjetjem. Enotni standardi, ki bi opredelili kako in o čem poročati ter kaj razkriti v poročilih, ne obstajajo. Razkritja so torej posledica lastne presoje podjetja, apliciranja splošnih standardov računovodenja ter upoštevanja mednarodnih smernic oz. priporočil. Zdi se, da ima odnos do okolja danes velik pomen in da v določenih elementih zasenči prvotne cilje rasti in doseganja dobička. Potrebno pa se je zavedati, da je danes tudi narava tista, ki določa, kdo v poslu preživi in kdo ne.

Namen diplomskega dela je predstaviti računovodstvo ravnanja z okoljem, razloge, zaradi katerih se je računovodska stroka usmerila tudi na področje ekologije, ter predstaviti računovodske informacije, ki jih podjetje na področju ekologije lahko spremlja.

Diplomsko nalogo sem razdelila na 7 delov. Uvodu sledi poglavje, ki obravnava zvezo podjetja in okolja, v okviru katerega predstavljam zakon v Sloveniji in regulativo EU, ki vplivata na podjetje na področju varovanja naravnega okolja. V tretjem poglavju predstavljam ravnanje z okoljem, ki je podlaga za razvoj računovodstva ravnanja z okoljem. Znotraj tega opredelim tri sisteme ravnanja z okoljem, ki se danes uporabljajo. Četrto poglavje je namenjeno predstavitvi računovodstva ravnanja z okoljem, ki ga uvodoma umestim v širšo skupino družbeno odgovornega računovodstva, sledi opredelitev pojma računovodstva ravnanja z okoljem in predstavitev glavnih področij. V petem poglavju se usmerim na računovodske informacije in značilnosti računovodskega informiranja. Na tem mestu opredelim tudi računovodstvo ekologije, znotraj katerega se pojavljajo neračunovodske informacije o vplivih na okolje. Sledi poglavje, kjer opredelim bilanco stanja ravnanja z okoljem, izkaz poslovnega izida ravnanja z okoljem ter posamezne računovodske kategorije znotraj računovodskih izkazov ravnanja z okoljem. Pri obravnavanju stroškov se morda oddaljim od namena finančnega računovodstva, saj se poglobim v opredelitev stroškov; menim namreč, da je za pravilno razkrivanje stroškov potrebno imeti dobro razvito spremljanje stroškov znotraj poslovnega sistema računovodstva. V tem okviru šestega poglavja predstavim tudi dva konkretna primera, in sicer način spremljanja stroškov ravnanja z okoljem v podjetju Talum ter primer oblikovanja dolgoročnih rezervacij za sanacijo okolja v podjetju Termit.

## **2 PODJETJE IN EKOLOGIJA**

### **2.1 EKOLOGIJA**

Ekologija je veda o odnosih med organizmi in odnosu med njimi in njihovim fizičnim okoljem (Collin, 1995, str. 77). Med organizme štejemo seveda tudi človeka. Ekološko okolje predstavlja nek sistem vode, zraka, zemlje in živih bitij ter njihov življenjski prostor, v katerem so pomembne medsebojne povezave. Ekologija se ukvarja predvsem z motnjami v tem sistemu, ki nastanejo zaradi onesnaževanja okolja in povzročijo spremembe v pogojih za življenje vseh živih bitij, vključno s človekom. Področje ekologije obsega torej skrb za ohranitev kakovostnega življenjskega okolja in odnosov med živimi bitji ter hkrati odpravlja nastale disharmonije okolja. Ker je industrija močno odgovorna za nastalo situacijo v naravnem okolju, mora sprejeti tudi vso odgovornost za ponovno vzpostavitev normalnih odnosov med organizmi in fizičnim naravnim okoljem.

### **2.2 POVEZANOST PODJETJA IN NARAVNEGA OKOLJA**

Danes podjetje ne more poslovati nemeneč se za svoje naravno okolje. Zaveda se o minljivosti narave in uničevanju njenih virov je presegla željo po brezvestnem izkoriščanju neobnovljivih virov, brezglavemu onesnaževanju v prid dobičkom in rasti. Pritiski, ki jih danes čutijo podjetja, od njih zahtevajo, da v svojo poslovno strategijo kot enakovreden člen vključijo tudi skrb za ohranjanje naravnega okolja. Ti pritiski, pa tudi spodbude, prihajajo iz različnih smeri. Na eni strani so zakonski predpisi, ki se naslanjajo na predpise EU, na drugi strani so tržni pritiski, ki so posledica sprememb v potrošniški miselnosti, razvoja okoljevarstvenega označevanja proizvodov, spremenjenega javnega mnenja, pobud poslovne skupnosti, presoje ravnanja z okoljem, razvoja presoje dobaviteljev in etičnega investiranja (Vežjak, 1998, str. 135). Pritisk javnosti oziroma javno mnenje je dejavnik, katerega vpliv bo v prihodnosti vedno izrazitejši zaradi vsesplošne krepitve zavesti prebivalstva o potrebi po ohranjanju naravnega okolja (Mohar, 1998, str. 8). Razlogi za do okolja prijazno poslovanje so danes povsem trdni poslovni kazalci, zajeti v zniževanju tveganja in stroškov, rasti prihodkov in povečevanju vrednosti delnic za lastnike, saj finančni sektor ob odločanju za nova vlaganja pri ocenjevanju podjetij vse bolj upošteva njihov odnos do reševanja okoljskih in drugih družbenih problemov (Drevenšek, 2003, str. 44).

### **2.3 TIPI PODJETIJ GLEDE NA OKOLJEVARSTVENE CILJE**

Vsako podjetje drugače vidi svoj prispevek pri ohranjanju okolja. Odnos je močno odvisen od vodstvenih struktur in njihove stopnje ekološke ozaveščenosti. Okoljevarstvena naravnost vodstva vpliva na celotno podjetje, saj je prav vodstvo tisto, ki daje zgled, postavlja zahteve in nadzira uresničevanje ciljev. Delitev podjetij je mogoča glede na dva osnovna pristopa, in sicer na aktivno in pasivno okoljsko politiko. Glede na okoljevarstvene cilje, ki jih podjetja zasledujejo, pa ločimo štiri tipe podjetij (Mohar, 1998, str. 10):

- tip A: to so podjetja, ki sprejemajo predvsem »zunanja« pravila, npr. državna, in si cilje zastavljajo v skladu z možnostmi izogibanja sankcijam; gre za izrazito pasivno politiko;

- tip B: predstavljajo podjetja, ki podobno kot tista pod A upoštevajo predvsem zunanje zahteve po ohranjanju okolja, vendar pa na podlagi tega postavljajo formalne okoljevarstvene cilje in jih javno komunicirajo;
- skupina C: sem spadajo podjetja, ki so varstvo okolja oblikovala kot svojo tržno strategijo, pri tem s proizvodnjo in prodajo »okolju prijaznih proizvodov« povečujejo svoj obseg poslovanja in skupni donos; v tem primeru gre za aktivno delovanje za doseganje interno zastavljenih ciljev;
- skupina Č: to skupino predstavljajo podjetja, pri katerih predstavlja varstvo okolja izhodiščno pravilo za delovanje, vsi drugi cilji, tudi doseganje donosov, se oblikujejo v povezavi s ciljem varovanja okolja in so mu podrejeni.

Vse več podjetij si svoj ugled in položaj na svetovnem finančnem trgu poskuša utrditi z uvrstitvijo na sezname trajnostno usmerjenih družb. Ta podjetja so najbolj družbeno odgovorna predvsem na področju varstva okolja. Dva najbolj znana seznama sta svetovna indeksa, Dow Jones Sustainability Index in FTSE4 Good Index. »Dobra uvrstitev na teh seznamih se korporacijam splača, saj jim vidno dviguje vrednost, ki jo dosegajo na največjih svetovnih in lokalnih finančnih trgih« (Drevenšek, 2003, str. 44). Najlažje je o svojih okoljskih aktivnostih komunicirati preko poročil, in sicer preko t.i. okoljskih poročil, ki pa so lahko tudi sestavni del letnih poročil. Po raziskavi opravljeni v letu 2002<sup>1</sup>, v katero je bilo vključenih sto največjih slovenskih podjetij, je Slovenija pristala na dnu s petimi odstotki podjetij, ki so objavila posebna poročila. Odstotek se povzpne na 35, če k temu prištejemo tudi obravnavo družbenih in socialnih vprašanj v rednih letnih poročilih, kar ne predstavlja tako nizke številke.

Po zgornji razvrstitvi podjetij lahko slovenska podjetja v pretežni meri označimo s tipom A in B. V preteklih letih je kar nekaj podjetij moralo prenehati s svojo dejavnostjo, saj niso uspela zadostiti oziroma se prilagoditi okoljevarstvenim zahtevam države. Vse več družb sicer posluje v sozvočju z naravo, vendar komuniciranju o tem posvečajo premajhno težo.

## 2.4 VPLIV PODJETJA NA NARAVNO OKOLJE

Dejstvo je, da ima vsako podjetje na naravno okolje specifične vplive. Tem vplivom bi lahko rekli kar škode, saj so ti vplivi večinoma negativni. Škode, povzročene naravnemu okolju, bi lahko razdelili na onesnaževanje zraka, onesnaževanje voda, uničevanje tal, povzročanje hrupa... V veliki meri ti vplivi v preteklosti niso bili vključeni v notranje obračune podjetij, ampak so se stroški eksteralizirali, in sicer na (Vezjak, 1998, str. 126):

- naravo, s tem da se npr. neprečiščene odplake spušča v reke, strupene pline pa v ozračje;
- davkoplačevalce, s tem da se npr. zahteva, da država namešča čistilne naprave;
- kupce, s tem da npr. z živili kupujejo tudi zdravju škodljive snovi, ki omogočajo večjo dobičkonosnost proizvodnje, predelave in prodaje.

<sup>1</sup> Raziskava KPMG Slovenija: KPMG je globalna mreža svetovalnih podjetij, katerih cilj je pretvarjati znanje v vrednost in korist svojih naročnikov, njihovih zaposlenih in družbe. Storitve KPMG zajemajo popoln spekter multidisciplinarnih strokovnih znanj, za njihovo izvajanje pa skrbi 100.000 strokovnjakov v 150 državah sveta, kjer ima KPMG razvito svojo mrežo.



Ker se škodljivi vplivi na okolje v veliki meri niso upoštevali v poslovanju podjetja, ni moglo priti do tega, da bi te vplive obvladovali in postopno omejili. Šele z natančnim poznavanjem vplivov in z njihovim vrednotenjem lahko pride tudi do zmanjševanja negativnih vplivov ter odpravljanja škodljivega delovanja.

Poleg tradicionalnih ciljev poslovanja podjetja se med njimi pojavljajo tudi cilji v povezavi z varstvom človeka in okolja. »Taki in podobni cilji zahtevajo planiranje, uresničevanje in presojanje sredstev ter načinov, potrebnih za njihovo uresničevanje. Pojavi se potreba po posebnih računovodskih podatkih in informacijah o vseh ekonomskih kategorijah, ki zadevajo varovanje okolja in naravnih dobrin« (Mohar, 1998, str. 8-9). Kot posledica teh potreb po novih informacijah se je pojavila nova vrsta računovodstva – računovodstvo ravnanja z okoljem.

## **2.5 ZAKONSKI OKVIR IN PRAVNA UREDITEV VARSTVA OKOLJA**

### **2.5.1 Slovenija**

V Sloveniji področje varovanja okolja obravnava Zakon o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 801-01/90-2/107, v nadaljevanju zakon). Zakon načeloma ureja področje v skladu z usmeritvami varstva okolja v EU, vendar bo do vstopa v EU potrebno sprejeti še vrsto aktov, predvsem pa jih začeti izvajati. V 42. členu se zakon dotakne računovodstva ravnanja z okoljem, in sicer vodenja ekološkega knjigovodstva, ki »vsebuje snovne in energetske bilance z vrsto in lastnostmi obremenjevanja okolja in mora posredovati podatke knjigovodstva na predpisan način«. Voditi ga bodo morala podjetja, za katera bo to predpisal minister<sup>2</sup>. Prav tako je z vidika računovodstva ravnanja z okoljem pomemben 14. člen, ki predpisuje načelo javnosti: »Podatki o stanju in spremembah v okolju ter o postopkih in dejavnostih državnih organov, organov lokalnih skupnosti, izvajalcev javnih služb in nosilcev javnih pooblastil, ki se nanašajo na okolje, so javni. Subjekti iz prejšnjega odstavka morajo obveščati javnost in dajati podatke zainteresiranim posameznikom in organizacijam, kot je predpisano, najpozneje v enem mesecu od zahteve in za ceno, ki ne sme preseči stroškov posredovanih informacij. Javnost podatkov o lastnem obremenjevanju okolja so dolžne na način iz prejšnjega odstavka po pristojni službi lokalne skupnosti iz tretjega odstavka 92. člena tega zakona zagotavljati vse osebe, ki pri opravljanju poslovne dejavnosti na kakršenkoli način ali v kakršnikoli obliki obremenjujejo okolje.«

Zakon v 3. členu opredeljuje temeljne cilje varstva okolja, ki so:

1. trajno ohranjanje vitalnosti narave, biološke raznovrstnosti in avtohtonosti biotskih vrst, njihovih habitatov ter ekološkega ravnotežja,
2. ohranjanje raznovrstnosti in kakovosti naravnih dobrin, naravnega genskega sklada ter ohranjanje rodovitnosti zemljišč,
3. ohranjanje in obnavljanje pestrosti ter kulturne in estetske vrednosti krajine in naravnih vrednot,
4. zmanjševanje porabe naravnih virov, snovi in energije.

---

<sup>2</sup> Minister za okolje in prostor. Po meni znanih podatkih do tega ne prihaja.

Cilji, ki so namenjeni ohranjajočemu razvoju, so:

1. spremembe v proizvodnji in vzorcih porabe, ki prispevajo k minimizaciji porabe naravnih virov in ustvarjanja odpadkov,
2. razvoj in uporaba takšnih tehnologij, ki zmanjšujejo in odpravljajo obremenjevanja okolja,
3. uporaba neškodljivih in razgradljivih kemikalij in snovi, ki se ne kopičijo v živih organizmih.

Moje mnenje je, da izvajanje zakona, pa tudi sam zakon ne sledi potrebam varovanja okolja, ki jih narekujejo podjetja na razvitih tujih trgih. Vse zahteve in cilji, opredeljeni v zakonu, so zelo splošni, tako da se podjetja v povprečju hitro znajdejo znotraj zakonskih okvirov. Po sprejetju zakona leta 1993 ni prišlo do opaznih sprememb v smeri zaostrovanja predpisov in zahtev glede ravnanja z okoljem, spremljanja relevantnih kategorij oziroma nadgradnje računovodstva ekologije ali določitev panog, kjer je potrebno obveščati javnost o ravnanju z okoljem v obliki okoljskega poročila, kljub temu, da se razmere in zahteve na tem področju v svetu hitro spreminjajo. Napredna slovenska podjetja, ki hočejo ostati konkurenčna tudi na področju ekologije, zato sama razvijajo sisteme računovodstva ravnanja z okoljem, spremljanja vplivov in o tem nekatera tudi že poročajo. Obvladovanja in upoštevanja naravnega okolja v poslovanju se podjetja lotevajo od začetka, zato tudi ne preseneča dejstvo, da večina podjetij ni pripravljena razkriti svojega delovanja na tem področju. Podatke s področja ravnanja z okoljem obravnavajo kot »poslovno skrivnost«, saj bi lahko prav to področje v prihodnosti pomenilo glavno konkurenčno prednost podjetja.

Nedvomno bodo morala podjetja s pridružitvijo Slovenije EU temu področju nameniti več pozornosti, kot jo v povprečju namenjajo danes. V EU je namreč varstvo okolja močno upoštevano v vseh segmentih gospodarstva in družbe in predstavlja enega temeljnih skupnih ciljev unije. Slovenija bo morala na kar nekaj področjih uskladiti zakonodajo z EU, med najbolj zahtevnimi pa bo (Okolje in EU, 1999) uveljavljanje direktive o celovitem preprečevanju in nadzoru nad industrijskim onesnaževanjem, uveljavljanjem direktive s področja komunalnih odpadnih voda ter ravnanja z embalažo in odpadno embalažo. Na področju industrijskega onesnaževanja naj bi bile problematične obstoječe naprave, ki so pričele z obratovanjem pred uveljavitvijo tovrstnega sistema nadzora nad vplivi na okolje. Stroški uvajanja najboljših razpoložljivih tehnologij so za podjetja previsoki, da bi uspeli zadostiti evropskim direktivam do vstopa Slovenije v EU.

### **2.5.2 Evropska unija**

Temelj politike Evropske skupnosti na področju varstva okolja je bil postavljen leta 1987 z Enotno evropsko listino. Temeljni načeli te listine sta na področju varovanja okolja načelo preventive in načelo »povzročitelj plača«. Prvo pomeni, da je treba skušati preprečevati stanja, ki bi pomenila nevarnost za okolje, drugo pa določa, da stroški obremenjevanja okolja bremenijo tistega, ki je s posegom v okolje takšne obremenitve povzročil (Okolje in EU, 1999). Maastrichtska pogodba v pogledu varstva okolja pomeni razširitev in dodelavo Enotne evropske listine. Med ukrepi za izboljšanje razmer na področju okolja so tako predvideni mednarodna

dejavnost EU in reševanje regionalnih ter globalnih problemov varstva okolja, določena pa je tudi splošna obveznost upoštevanja vidikov varstva okolja pri izvajanju politike na drugih področjih. Ta pogodba dovoljuje državam članicam možnost uvedbe ostrejšje okoljevarstvene zakonodaje, hkrati pa jih zavezuje, da v okviru uveljavljanja jasno določenih minimalnih standardov prek svoje zakonodaje prispevajo k varovanju in izboljševanju kakovosti okolja, varovanju zdravja, skrbi za racionalno izrabo naravnih virov ter promociji mednarodnih standardov, ki se dotikajo regionalnih ali svetovnih problemov s področja varovanja okolja. Politika unije mora stremeti k visokim standardom varovanja okolja s popravilanjem že storjene škode pri samem izviru škode. Dolgoročni cilj takšnega pristopa k okoljevarstveni zakonodaji je doseganje trajnostnega razvoja ob spoštovanju okolja.

V EU je bilo do danes sprejetih 6 akcijskih okoljevarstvenih programov. V njih je obravnavano varovanje okolja, v teh okvirih pa posegajo na področja obvladovanja, omejevanja in preprečevanja obremenitev okolja. Usmerjeni so k ohranjanju življenjske kakovosti, k izboljševanju naravnega okolja, k premišljeni rabi naravnih virov in k ponovni uporabi virov. Prelomnico v okoljevarstvenem usmerjanju obnašanja podjetij predstavlja 5. akcijski okoljevarstveni program EU (1993 - 2000), ki vključuje temeljne opredelitve zasnove trajnostnega razvoja: spremenjeno razmerje do naravnih virov, poudarjeno vlogo potrošnika ter ostrejšje standarde o varstvu okolja za proizvode in procese. Peti akcijski program je v zvezi z računovodskimi vprašanji dal pobudo k prepoznavanju in razkrivanju vpliva dejavnosti podjetja na okolje v njegovih letnih računovodskih izkazih in njegovem letnem poročilu. Na računovodskem področju je v programu podjetjem predlagano, da (Vezjak, 1998, str. 175):

- v letnem poročilu razkrijejo podrobnosti o svoji politiki do okolja in svojih dejavnostih;
- v računovodskih izkazih razkrijejo odhodke, ki so nastali zaradi njihovih okoljevarstvenih programov;
- v računovodskih izkazih oblikujejo dolgoročne rezervacije za tveganje in prihodnje odhodke v zvezi z okoljem.

Šesti akcijski program (2001 - 2010) pomeni nadaljevanje prizadevanj in nadgradnjo petega akcijskega programa s prevzemanjem bolj strateškega pristopa. Vse sektorje družbe poziva k aktivni udeležbi in odgovornosti pri iskanju inovativnih, delujočih in trajnostnih rešitev za okoljske težave, s katerimi se soočamo (Mihelčič, 2001, str. 49-50).

Med najpomembnejša priporočila in smernice EU, ki so podlaga za pravne rešitve v državah članicah EU, štejemo (Vezjak, 1998, str. 132):

- priporočila o plačilu stroškov onesnaževalca;
- smernico o pravici do svobodnega dostopa do informacij o odnosu podjetja do okolja;
- smernico o presoji vplivov na okolje;
- uredbo o označevanju proizvodov.

Leta 1996 je Računovodski svetovalni forum EU objavil listino o vprašanjih okolja v računovodskem poročanju. Listina naj bi spodbudila razprave o vprašanjih okolja v

računovodskem poročanju med oblikovalci standardov ter pripravljavci, uporabniki in revizorji računovodskih izkazov v državah članicah.

### **3 RAVNANJE Z OKOLJEM**

Ravnanje z okoljem postaja pomemben dejavnik pri načrtovanju razvoja podjetij. Podjetja bodo morala natančno izpolnjevati zahteve o ravnanju z okoljem, saj bodo v nasprotnem primeru izgubila sodelovanje na zahtevnih trgih, kar jih bo vodilo v propad (Strašek, 1998, str. 10-11). Ravnanje z okoljem oz. ekološko vodenje podjetja se razvija kot posledica razlogov varstva okolja. Obstaja šest razlogov, zaradi katerih bi moral vsak odgovoren podjetnik v svojem podjetju izvajati oz. upoštevati ekološko vodenje podjetja (Winter, 1994, str. 24):

- Brez ekološko ozaveščenih podjetij ni ekološko ozaveščenega gospodarstva - in brez ekološko ozaveščenega gospodarstva ni človeka vrednega preživetja.
- Brez ekološko ozaveščenih podjetij ni javnega konsenza v podjetniških krogih - in brez javnega konsenza v podjetniških krogih ni tržnega gospodarstva.
- Brez ekološko ozaveščenega vodenja podjetja pride do izgube vedno večjih tržnih priložnosti, poveča pa se tudi tveganje zaradi ekološke odgovornosti v milijonskih vrednostih skupaj z ogroženostjo podjetij in njihovih delovnih mest.
- Za vse vodilne delavce, direktorje, vodje oddelkov in sodelavce se brez ekološko ozaveščenega vodenja podjetja poveča tveganje zaradi možnosti izgube delovnih mest, zmanjšujejo pa se tudi možnosti nadaljnjega poklicnega napredovanja.
- Brez ekološko ozaveščenega vodenja se odpovemo številnim priložnostim za zmanjšanje stroškov.
- Brez ekološko ozaveščenega vodenja ni odgovornosti pred lastno vestjo in brez odgovornosti do lastne vesti ni popolne identifikacije s svojim poklicem.

Mednarodna trgovinska zbornica je uvedla (Vežjak, 1998, str. 140) seznam delovanja oziroma smernice za varstvo okolja, ki so bile utemeljene pri Evropski zvezi kemične industrije (Conseil Européen des Fédération de l' Industrie Chimique, CEFIC) in smernicah za varstvo okolja pri svetovni industriji (Environmental Guidelines for World Industry). Potrebno je:

- pripravljati in na najvišji vodstveni ravni v podjetju redno presoјati politiko do okolja ter uvajati postopke za njeno izvajanje;
- krepiti občutek odgovornosti za okolje med zaposlenimi na vseh ravneh;
- vnaprej ocenjevati vplive novih procesov, proizvodov in drugih dejavnosti na okolje ter spremljati njihove učinke;
- kar najbolj zmanjševati škodljive vplive vseh dejavnosti na okolje ter sprejemati ukrepe za kar največje zmanjševanje odpadkov in ohranjanje energije;
- sprejemati ukrepe za preprečevanje nesreč v okolju;
- v sodelovanju z oblastmi določati ukrepe v primeru nesreč v okolju, da se kar najbolj zmanjšujejo njihove posledice;
- obveščati javnost o vplivih delovanja podjetja na okolje;

- dajati oblastem vse potrebne informacije in jim pomagati pri oblikovanju zakonodaje o varstvu okolja;
- zaposlenim in strankam dajati ustrezne nasvete za varno ravnanje s proizvodi podjetja ter njihovo uporabo in odstranitev;
- zagotavljati, da pogodbene stranke uporabljajo sprejemljive standarde o varstvu okolja;
- v prenosu tehnologije drugi stranki dajati informacije, potrebne za zagotovitev varovanja okolja, pri tem pa se izogibati prenosu problemov v zvezi z okoljem;
- podpirati raziskave v razvoju procesov in proizvodov, prijaznih do okolja.

Prepričana sem, da se prav vsi vodilni v podjetjih strinjajo in zavedajo pomembnosti vključevanja ekološkega poslovanja v ustaljeno poslovno prakso. Problem nastane, ko hočemo to zavest integrirati v celotno poslovanje, pa tudi v načrtovanje prihodnosti poslovanja. Spremembe navadno niso majhne, njihovo uveljavljanje pa je dolgotrajno. Podjetja, ki se odločijo za vključitev okoljevarstvenih vrednot in sestavin v vodenje in upravljanje, morajo praviloma (Vežjak, 1998, str. 149-150):

- dopolniti poslanstvo in vizijo razvoja s spremembo podjetniške kulture;
- dopolniti informacijski sistem, zlasti analize in napovedi;
- spremeniti in dopolniti cilje in strategijo;
- izdelati konkretne programe in načrte za poslovna področja, povezana glede na okolje, in ustrezne funkcije (na primer proizvodnjo, tehnologijo in trženje);
- operacionalizirati naloge, jih uresničevati in dosegati uspehe;
- kontrolirati, nadzorovati in proučevati razlike in spremembe položaja podjetja v okolju.

### **3.1 SISTEMI RAVNANJA Z OKOLJEM**

Sistemi ravnanja z okoljem so se razvili kot posledica ugotovitve, da lahko s temeljitim spremljanjem delovnih postopkov podjetja veliko privarčujejo (Strašek, 1998, str. 10). Rezultat teh sistemov je prihranek pri vložkih (energiji, vodi, surovinah), prihranek v tehnoloških postopkih (manj emisij, tekočih in trdnih odpadkov), zmanjševanje škodljivega transporta in posledic, ki jih povzročata okolju. Ravnanje z okoljem in uvedba okoljskega standarda pomenita osnovo, na kateri se lahko razvije računovodstvo ravnanja z okoljem znotraj nekega poslovnega sistema. Pridobitev standarda pomeni, da podjetje posluje po zahtevah, ki jih standard predpisuje, da obvladuje dokumente, ki so potrebni in ključni, da izvaja nek načrt nalog, ki ga je opredelilo v sprejeti politiki do ravnanja z okoljem in da teži k nenehnim izboljšavam in doseganju novo zastavljenih ciljev. Sistem ravnanja z okoljem omogoča podjetjem, da preučijo svoj vpliv na okolje tako s tehničnega kot finančnega vidika poslovanja. Koristi, ki jih omogoči uvedba okoljskega poslovanja podjetja, so (Strašek, 1998, str. 14): smotrna uporaba naravnih virov, sistematična skrb za zaposlene, vzpostavitev sistema komuniciranja navzgor in navzdol, zmanjšani stroški odstranjevanja odpadkov, optimalna izraba surovin, strateška prednost na trgu, predvidevanje nadaljnega razvoja zakonodaje, zmanjšano tveganje zaradi nesreč, anticipiranje tržnih zahtev, manjša poraba energije... Po pridobitvi certifikata smejo v naslovu podjetja javno razglašati pripadajoči logotip. To prinaša prednosti, kot so (Strašek, 1998, str. 18): povečana

prodaja na ekološko zahtevnih trgih, okrepljeni stik z zakonodajnimi organi, sosedi in drugimi zainteresiranimi javnostmi, večje zaupanje delničarjev, bank, zavarovalnic.

Funkcije sistemov ravnanja z okoljem, ki vplivajo na računovodstvo, so (Vezjak, 1998, str. 156):

- pregledi ravnanja z okoljem,
- razvoj politike in okoljevarstvenih ciljev,
- določitev življenjskega cikla proizvoda,
- standardi o varstvu okolja, presoja ravnanja z okoljem, standardi ISO,
- skladnost s predpisi,
- ugotovitve v zvezi z okoljem,
- zahteve okoljevarstvenega označevanja,
- ustvarjanje kar najmanjših količin odpadkov,
- raziskave, razvoj in naložbe v čistejše tehnologije.

Med najbolj razširjene standarde ravnanja z okoljem sodijo British Standard - BS 7750, direktiva EU - EMAS (*Environmental Management and Audit Scheme*), prostovoljna regulativa Eco-Labeling System za proizvode in ISO 14001 mednarodne organizacije za standardizacijo.

### **3.1.1 BS7750**

BS7750 je bil uveden leta 1992 in je prvi tovrstni standard. Standard je uporaben za opis sistema ravnanja z okoljem v podjetju, za ovrednotenje njegove uspešnosti in za določitev politike, postopkov, ciljev ter zagotavlja usmeritev k neprestanemu napredku. Razvit je bil kot odgovor na zaskrbljenost glede tveganj in škod v okolju (tako realnih kot potencialnih). Kot tak je močno vplival na vsebino standarda ISO 14001, danes pa je tudi združljiv z direktivo EMAS in ISO 14001. BS7750, EMAS in ISO 14001 določajo zahteve za podjetniški sistem ravnanja z okoljem (EMS - *environmental management system*), vendar ne določajo na kakšen način naj se sistem vzpostavi in kako naj deluje.

### **3.1.2 EMAS (*Environment Management and Audit Scheme*)**

Pridobljeni certifikat daje garancijo, da podjetje, poleg tega, da posluje v skladu z normativi, tudi zmanjšuje negativne vplive na okolje (Ecoaudit, 2000). EMAS omogoča podjetjem na območju EU presojo svojega poslovanja. Če podjetje izpolni zahteve direktive oz. standarda, ima pravico uporabljati oznako, ki jamči, da ima podjetje ustrezen sistem ravnanja z okoljem in da je uspešno prestalo zunanjo presojo. Da podjetje zadosti zahtevam direktive EMAS, mora postaviti sistem ravnanja z okoljem, ki pomaga (Schaltegger, 1996, str. 247):

- oblikovati politiko podjetja do okolja in postaviti cilje za varovanje okolja,
- jamčiti za učinkovito računovodstvo ravnanja z okoljem,
- ovrednotiti učinke varovanja okolja (in daje podporo pri odločanju),
- načrtovati in usmerjati podjetniške aktivnosti,
- pri postavitvi načrtov in ciljev,
- zgraditi uspešno in učinkovito organizacijo,

- komunicirati z notranjimi in zunanji interesnimi skupinami (poročanje o ravnanju z okoljem).

### **3.1.3 ISO 14001**

Glavne zahteve tega standarda glede postavitve sistema ravnanja z okoljem so podobne tistim, ki jih določa EMAS. Podjetje mora vzpostaviti (Schaltegger, 1996, str. 248):

- politiko do okolja,
- sistem računovodstva ravnanja z okoljem oz. sistem monitoringa,
- načrt izvajanja,
- načrt izboljšav,
- uspešno in učinkovito organizacijo.

V nasprotju z direktivo EU - EMAS, ISO 14001 ne zahteva zunanjega poročanja o ravnanju z okoljem, torej se od podjetja eksplicitno ne zahteva razkrivanja informacij o vplivih, ki jih le-to povzroča okolju. Standardi sami ne zagotovijo metod za proces poslovnega odločanja in izvajanja. Zato se potrebne metode razvijajo sočasno z uvajanjem standarda, podjetje pa ima pri tem vso svobodo.

Pri nas je na področju ravnanja z okoljem uveljavljen standard serije ISO 14001. Število podeljenih certifikatov serije ISO 14001 je v obdobju od leta 1997 do 2001 naraslo. Do sedaj je bilo podeljenih 136 certifikatov, od tega so veliki industrijski obrati pridobili 15 certifikatov. Po industrijskih dejavnostih je največ certifikatov pridobljenih na področju proizvodnje kovin in kovinskih izdelkov ter proizvodnje kemikalij, kemičnih izdelkov in umetnih vlaken (Okolje v Sloveniji, 2003). Nadgradnja standarda ISO 14001 z vpeljavo sistema EMAS in pridobitev znaka za okolje za izdelke s strani slovenskih pristojnih teles bosta omogočeni po pridružitvi Slovenije k EU.

Sočasno s sprejemanjem vprašanj okolja med poslovne odločitve se podjetje usmeri tudi k vrednotam trajnostnega poslovanja. Ta koncept poslovanja izhaja iz opredelitve trajnostnega razvoja, zato ga v naslednji točki predstavljam.

## **3.2 TRAJNOSTNI RAZVOJ**

Trajnostni razvoj je kot pojem postal uporaben šele leta 1987 s knjigo Svetovne komisije Združenih narodov za okolje z naslovom Naša skupna prihodnost. Definicija trajnostnega razvoja je naslednja: gre za razvoj, ki zadošča današnjim potrebam, ne da bi ogrožal možnost prihodnjih rodov, da zadostijo svojim potrebam. Ta osnovna opredelitev se lahko razširi. Tako naj bi trajnostni razvoj ohranjal blaginjo ljudi skozi čas, kar naj bi se dosegalo z usklajenim in uravnoteženim ravnanjem ter odgovornostjo do naše prihodnosti in prihodnosti naših rodov. Trajnosten razvoj naj bi vseboval in izpolnjeval naslednje ključne pogoje (Kirn, 1992, str. 36):

- kontinuirano podpiranje obstoja raznovrstnosti življenja na Zemlji;
- dolgoročno vzdrževanje zalog bioloških virov in produktivnosti agrokulturnih sistemov;

- ustaljena človeška populacija;
- omejena rast ekonomij;
- poudarek na ekonomijah manjšega obsega, če generirajo manj ekoloških problemov in je le-te lažje obvladati;
- trajna kakovost okolja in ekosistemov;
- kolikor je mogoče zadovoljevanje potreb povezati z obnovljivimi viri;
- kolikor je mogoče redkejša neobnovljive vire nadomestiti z bolj razširjenimi neobnovljivimi viri;
- stalno povečevati trajnost, življenjsko dobo proizvodov;
- reciklirati vse kar se da, pri čemer morajo imeti ekološki kriteriji prednost pred ekonomskimi;
- kmetijstvo dolgoročno osvoboditi od parazitske odvisnosti od neobnovljivih energetskih virov (nafte);
- odpraviti produkcijo modnih izdelkov in vso proizvodnjo vojaških sredstev ter
- takšna raven materialne blaginje, ki je trajno ekološko mogoča za vse človeštvo, ne pa samo za manjši razviti del.

V strategiji se izraz trajnostni razvoj uporablja v pomenu izboljšati kakovost človekovega življenja in hkrati živeti znotraj meja zmogljivosti okolja. Trajnostno gospodarstvo (znotraj tega trajnostno poslovanje) je posledica trajnostnega razvoja in naj bi vzdrževalo svojo osnovo naravnih virov. Razvija se lahko s prilagoditvami in z izboljšavami na področju znanja, organizacije, tehnične učinkovitosti in modrosti (Vezjak, 1999, str. 6).

Trajnostni razvoj v tem primeru pomeni kontinuiteto ekonomskega in družbenega razvoja ob spoštovanju in varovanju okolja ter brez tveganj za prihodnjo uporabo naravnih virov.

## **4 RAČUNOVODSTVO RAVNANJA Z OKOLJEM**

### **4.1 DRUŽBENA ODGOVORNOST**

Poleg skrbi za doseganje gospodarskih in finančnih ciljev, dobička in rasti so v vse več podjetjih v zadnjem desetletju 20. stoletja zaznali nujnost delovanja v smeri večje odgovornosti do družbe in okolja v katerem podjetje deluje. Od podjetij se pričakuje delovanje v dobrobit družbe, razkrivanje pozitivnih in negativnih vplivov, povzročenih posameznim interesnim skupinam kot tudi naravnemu okolju. Večina tujih avtorjev pojem družbene odgovornosti razume kot krovni termin, kamor vključujejo razkrivanje vplivov na naravno okolje, zaposlene, širšo družbo in razkrivanje etičnih problemov. Take informacije oblikuje računovodstvo družbene dejavnosti. »Tradicionalni teoretični pogled na podjetje se spreminja iz lastniškega v model interesnih skupin. Na podoben način se spreminja tudi vloga računovodstva« (Gabrovec-Mei, 1997, str. 368).



#### 4.1.1 Računovodstvo družbene<sup>3</sup> dejavnosti

Pri družbeni dejavnosti gre za (Vezjak, 1998a, str. 154) »formalni obračun, ki ga pripravi in predstavi podjetje (organizacija) o vidikih socialne dejavnosti in ravnanja z okoljem v podjetju, predstavljen pa je notranjim in zunanjim uporabnikom informacij«. Podjetje pri svojem poslovanju upošteva interese vseh zainteresiranih udeležencev, njihova mnenja upošteva pri oblikovanju odločitev in delovanju ter jim s poročili o družbenem delovanju nudi povratne informacije o vplivanju nanje.

Znotraj računovodstva družbene dejavnosti se je v 90-ih letih začelo razvijati predvsem računovodstvo ravnanja z okoljem. Preden se posvetim informacijam, ki jih le-to pripravlja, bom predstavila poročanje o družbeni dejavnosti ter priporočila in smernice.

#### 4.1.2 Poročanje o družbeni dejavnosti

Ali poročati o družbeni dejavnosti in na kakšen način je v večini držav prepuščeno odločitvam v podjetjih. Možnosti, na kakšen način vzpostaviti koncept družbenega poročanja, so (Gabrovec-Mei, 1997, str. 373):

- zakonski ali prostovoljni pristop;
- vključitev družbenih razkritij v običajno poslovno poročilo družbe ali oblikovanje posebnega poročila;
- družbeno poročilo, ki ga pripravi zunanja institucija (*t.i. social audit*) ali družbeno poročilo, ki se ga sestavi znotraj podjetja z obstoječimi in zbranimi podatki v podjetju;
- standardizirana oblika ali svobodna struktura in vsebina.

Poročanje podjetja o družbeni dejavnosti zajema poročanje podjetja o širših družbenih in ekonomskih vidikih delovanja podjetja, kot sta samo dobiček in finančni položaj (Vezjak, 1998a, str. 155). Običajno gre za poročanje več različnim deležnikom in ne le delničarjem in posojilodajalcem. Med deležnike uvrščamo zaposlene, družbeno skupnost, razne interesne organizacije, državo, itd.

Informacije, ki jih potrebujejo različni deležniki, se med seboj razlikujejo. Pri oblikovanju poročil se je smiselno osredotočiti na skupino, ki jo želimo nagovoriti. Informacije, ki so za posamezno skupino vsebinsko zanimive, so (Adams, 1999):

##### 1. Investitorji:

- rezervacije za ravnanje z okoljem (*environmental provisions*),
- obveznosti iz ravnanja z okoljem,
- možne-pogojne obveznosti,
- izdatki za ravnanje z okoljem,
- izpostavljenost tveganju,

---

<sup>3</sup> V angleški literaturi se uporabljata izraza »social accounting« in »social reporting«, ki se pri nas v pravem pomenu prevajata kot družbeno računovodstvo in družbeno poročanje, čeprav nekateri slovenski avtorji uporabljajo izraz socialno poročanje (tudi socialno računovodstvo). Pri navajanju (Vezjak) sem ohranila izvorno besedilo, sama pa uporabljam izraz družbeno.

- finančne posledice,
  - poštenost do okolja in družbe ter zagotavljanje razvoja v smeri trajnosti,
  - dejavnosti podjetja na področju varovanja okolja lahko močno vplivajo na povečano skrb investitorjev.
2. Zaposleni:
- vpliv poslovne dejavnosti na neobnovljive elemente v okolju,
  - informacije o okoljevarstvenem statusu podjetja,
  - kako zaposlene sprejema lokalna skupnost oz. širše interesne skupine.
3. Posojilodajalci:
- neposredne finančne posledice oz. tveganje, ki se pojavi zaradi okoljevarstvenega delovanja,
  - kakovost osnovnega premoženja,
  - obstoj sistema ravnanja z okoljem v podjetju, skladnost in zakonitost dokumentov, tehnološki status podjetja in tržni položaj podjetja.
4. Dobavitelji in drugi upniki:
- razumevanje okoljskih skrbi in zahtev svojih glavnih kupcev.
5. Kupci:
- vprašanja izpolnjevanja zakonskih predpisov in obveznosti iz ravnanja z okoljem,
  - povezave z dobavitelji v zvezi z ekološkim življenjskim ciklom (*environmental life cycle*),
  - uradno pridobljen sistem ravnanja z okoljem (npr.: EMAS, ISO 14001).
6. Država in njene agencije:
- odločitve o zakonskih predpisih in ureditvi o ravnanju z okoljem vplivajo na raven stroškov monitoringa in na stroške nadzora,
  - izdatki za ravnanje z okoljem in skladnost poslovanja z ekološkimi zakonskimi zahtevami,
  - poročanje o ravnanju z okoljem, ki naj odseva prilagajanje in hitrost prilagajanja posameznega podjetja na podjetniški ravni.
7. Javnost (kot člani lokalne skupnosti, kot potrošniki, kot zaposleni, kot delničarji):
- ali se podjetje obnaša do lokalne skupnosti kot dober sosed - z vidika prilagodljivosti in doseganja dolgoročne trajnosti,
  - vprašanje dolgoročnega obstoja podjetja, npr. zaradi ekoloških problemov,
  - ali podjetje prispeva k blaginji lokalnega okolja in kako.

Evropsko združenje računovodij (FEE) opredeli okoljsko poročanje (*environmental reporting*) kot »preskrbo informacij o vplivih na okolje in o delovanju podjetja, ki so z vidika ocene odnosa s poročevalskim podjetjem koristne in ustrezne«. Kombiniranje poročanja o ravnanju z okoljem s poročanjem o družbenem delovanju in gospodarski uspešnosti priskrbi informacije o uspešnosti trajnostnega poslovanja *s t.i. »triple bottom line«*, kjer se upošteva tri dimenzije uspešnosti - gospodarsko, družbeno in ekološko (Corporate reporting, 2001). Pomembno je poudariti, da izdelava poročila ne pomeni končnega koraka, ampak je namenjena izboljševanju naravovarstvene dejavnosti podjetja in povečevanju odgovornosti do okolja. Ključni elementi, ki naj jih vsebuje poročilo, so: predstavitev sistema ravnanja in politike vodstva, pregled inputov in

outputov vplivov na okolje pri proizvodih in procesih, finančne posledice ravnanja z okoljem, odnos do deležnikov, poslovanje v smeri trajnostnega razvoja.

#### 4.1.3 Priporočila in smernice

Priporočila FEE (*The European Federation of Accountants*, 1999), kaj vključiti v poslovno poročilo:

1. Razkritje stroškov in obveznosti ravnanja z okoljem;
2. Kriterij, po katerem so bili usredstveni izdatki za ravnanje z okoljem;
3. Pripoznavanje rezervacij za stroške ravnanja z okoljem;
4. Razkritje tveganja in negotovosti v zvezi z ravnanjem z okoljem;
5. Oslabitev sredstev, vključno s škodo, ki je bila povzročena na lastnini;
6. Globe in kazni, dovoljenja za onesnaževanje (emisijska dovoljenja).

GRI<sup>4</sup> je eno od združenj, ki je izdalo smernice za trajnostno poročanje. Namen teh smernic je pomoč podjetjem pri predstavljanju informacij (Adams, 2001):

- na način, ki predstavi jasno sliko vpliva poslovanja podjetja na človeka in naravo, da pomaga sprejeti utemeljene odločitve glede investicij, nakupov in družabništva;
- na način, ki preskrbi deležnike z zanesljivimi informacijami, ki se tičejo njihovih potreb in zanimanja in ki vzpodbudijo nadaljnji dialog in zanimanje med njimi;
- na način, ki priskrbi upravljavsko orodje za pomoč pri ocenjevanju in izboljševanju uspešnosti ter doseganju napredka podjetij, katera poročajo;
- v skladu z dobro zasnovanimi široko sprejetimi zunanjimi poročevalskimi načeli, ki so uporabljena skozi več poročevalskih obdobjih tako, da omogočajo transparentnost in kredibilnost;
- v obliki, ki omogoča lahko razumljivost in ki spodbuja primerjavo med poročili različnih podjetij;
- na način, ki dopolnjuje in ne nadomešča ostalih standardov poročanja;
- na način, ki osvetli odnos med tremi povezanimi elementi trajnosti - gospodarskim, ekološkim in družbenim.

O poročanju o ravnanju z okoljem govori listina Združenja evropskih revizijskih strokovnjakov, ki kot predmet poročanja določa vpliv podjetja na okolje. Podjetje naj bi razkrilo (Vezjak, 1998, str. 178):

- seznam vprašanj okolja, s katerimi se sooča;
- strategijo (politiko) do okolja, tudi učinke v drugih delih verige (nabavni politiki, oblikovanju proizvodov) v povezavi z vodstvom podjetja in odgovornostmi nadzornega sveta;

---

<sup>4</sup> GRI- Global Reporting Initiative. Vodstveni odbor je sestavljen iz organizacij, ki imajo podobna stališča, npr.: ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants), Kanadski inštitut preizkušenih računovodij, ENEP, WBCSD (the World Business Council for Sustainable Development), the World Resource Institute (ZDA), CERES (the Coalition for Environmentally Responsible Economies), the Tellus Institute (ZDA), the Environmental Auditing Forum (Japan)...

- delovanje sistema ravnanja z okoljem;
- sistem postavljanja izvedbenih ciljev, usmerjanja, spremljanja in nadziranja sprotnega delovanja;
- posledice delovanja (okoljevarstveno delovanje in izboljšave, tudi izdatke in kazni v zvezi z okoljem).

Leta 1999 narejena raziskava KPMG o poročanju o ravnanju z okoljem (*International Survey of Environmental Reporting*) razkriva tudi podatke o posameznih državah. Med državami, ki imajo zakonsko predpisano poročanje o okolju, so: Danska, Nizozemska, Norveška - kot prva je uvedla zahtevo po računovodskem poročanju o vplivih na okolje - in Švedska. Podjetja v ZDA, ki imajo več kot 10 zaposlenih, morajo predložiti podatke o emisijah Agenciji za zaščito okolja, SEC (*Securities and exchange commission*) pa zahteva razkritje upoštevanja zakonskih predpisov, sodnih postopkov in obveznosti, ki izhajajo iz okolja. V Kanadi Securities Commission zahteva od javnih podjetij, da letno poročajo o tekočih finančnih in operativnih učinkih, ki so posledica zahtev za zaščito okolja.

EU z Direktivo IPPC (*Integrated Pollution Prevention and Control*) obvezuje države članice, da zbirajo podatke o emisijah iz velikih podjetij in poročajo o njih komisiji. Nacionalne vlade bodo morale spremeniti državno zakonodajo in vzpostaviti nacionalni register o emisijah in sistem poročanja, zato da bodo zadostile zahtevi Direktive. Podatki o emisijah naj bi bili javno dostopni v Evropskem registru onesnaževalcev (EPER- *European Pollutant Emission Register*).

Pri pregledovanju literature in tudi konkretnih primerov poročil ugotavljam, da so okoljska poročila v veliki meri omejena na razkrivanje količinskih podatkov o vplivih podjetja na naravno okolje. Pri taki vrsti poročanja prav gotovo računovodje s svojim znanjem težko sodelujejo. Pod pojmom »*environmental reports*« se torej skrivajo predvsem tehnično tehnološki podatki, ki jih morajo v vsakem primeru zagotavljati strokovnjaki s področja kemije, ekologije oz. tehničnih ved. Informacije, ki so zanimive za računovodstvo, se pripravlja znotraj računovodskih poročil, ko gre za vključevanje vprašanj varovanja/ ravnanja z naravnim okoljem v obstoječe računovodske izkaze. Zaenkrat še ne obstaja standard, ki bi urejal tovrstno problematiko. Ne IASC (*International Accounting standards committee*) ne EC (*European Commission*) v bližnji prihodnosti ne nameravajo izdati »skupnih« smernic računovodstva ravnanja z okoljem (Adams, 1998).

## 4.2 RAČUNOVODSTVO IN OKOLJE

Vežjak (1998, str. 154) navaja dva razloga, zakaj naj bi računovodstvo vključevalo vprašanja okolja. Prvi razlog: »Vprašanja okolja so hkrati tudi poslovna vprašanja. Prek zakonodaje in sprememb na tržišču vplivajo na poslovanje na tistih področjih, ki neposredno zadevajo tudi računovodstvo: od stroškov oziroma postavk izkaza poslovnega izida ter konkurenčnih prednosti in stroškovne uspešnosti, do bolj zapletenih vprašanj v zvezi z vrednotenjem sredstev, možnih obveznosti in tveganj v zvezi z okoljem.« Drugi razlog pa je: »Vprašanja okolja so pomembno zajeta tudi pri reviziji v vseh njenih pojavnih oblikah. Poleg vplivov okolja na zakonsko revizijo računovodskih izkazov se povečuje tudi povpraševanje po presoji ravnanja z okoljem. Presoje

ravnanja z okoljem se pojavljajo predvsem v okviru sistemov ravnanja z okoljem.« Posebej v zadnjem desetletju se je začelo razvijati računovodstvo ravnanja z okoljem, predvsem kot posledica notranjih in zunanjih pritiskov ter posledica sistemov ravnanja z okoljem. Za mnoga podjetja oziroma računovodje to področje dela predstavlja neznanko, vendar sem prepričana, da bo v prihodnosti potrebno v vse ravni računovodstva vključiti spremljanje informacij o okolju. Uveljavljen sistem računovodstva se mora prilagoditi novim zahtevam oziroma novim informacijam, ki so zanimive za širšo skupino ljudi.

Računovodstvo ni izoliran sistem, temveč je del ekonomskega sistema. Računovodski sistem in sistemi, kot so socialni, politični in etični, pa lahko vplivajo drug na drugega. Tradicionalno računovodstvo pre pogosto spregleda te medsebojne vplive (Horvat, 2000, str. 128). Zahteve po razširitvi tradicionalnega računovodstva so se močno okrepile, saj se je spremenilo obravnavanje naravnega okolja ter naravnih dobrin. Posebno podjetja, ki najbolj vplivajo na izčrpanost narave, se danes vedno bolj zavedajo, da morajo te vplive ovrednotiti in jih vključiti med svoje izkaze in poročila, hkrati pa skrbeti za to, da v bodoče sledijo ciljem minimiziranja teh negativnih vplivov. Dobro vzpostavljen sistem za obvladovanje vplivov podjetja na naravno okolje bo v prihodnosti pomenil veliko konkurenčno prednost za podjetje.

Čeprav je družba v splošnem prešla prepričanje, da sta človek in dejavnost človeka nadrejena naravi, pa se to prepričanje še vedno odraža v današnjem računovodstvu. Računovodstvo se je omejilo na podjetje in dogajanje znotraj meja podjetja, vplive podjetja na okolje pa pogosto obravnavalo kot eksternalije, ki so bile obravnavane le kot izolirani primeri (Schaltegger, 1996, str. 30-31). Današnji sistemi računovodstva ne odražajo vplivov na okolje, ki jih podjetje posredno ali neposredno povzroča, tako pa bo ostalo, dokler bodo organizacije obravnavane kot »napol zaprti sistemi s trdnimi računovodskimi okviri«. V nekaterih primerih bodo proizvodi ali druge obveznosti vodili k temu, da se bodo stroški vpliva na okolje internalizirali. Družba ima tudi druga sredstva za internaliziranje stroškov v zvezi z okoljem, kot so: okoljski davki, takse, pravne zahteve, da imajo podjetja oddelke za nadzor onesnaževanja. Problem pri tem je, da lahko preteče veliko let, preden so vplivi na okolje prepoznani (npr. zaradi prodaje izdelka v preteklosti) ali nastanejo ustrezne obveznosti, tako da je reakcijski čas države zelo dolg.

Za spremljanje vplivov na okolje mora podjetje prilagoditi računovodstvo. Interna navodila in dokumenti morajo zagotavljati popolno evidenco okolju škodljivih snovi in odpadkov v vseh stopnjah poslovnega procesa, poleg tega pa zagotavljati tudi odgovornost za pomanjkljivo evidenco okolju škodljivih snovi tistih, ki te snovi evidentirajo (Mohar, 1998, str. 20). Kvantitativni stroški okolja so tradicionalno prikazani v postavki režijskih stroškov in se tako ne vežejo na posamezne aktivnosti, izdelke, procese, materiale ali tehnologije. S tem je oviran dostop do informacij o stroških okolja za podjetniške odločitve (Slabe, 1996, str. 43). Rešitev je v uvedbi računovodstva ravnanja z okoljem, ki pripiše stroške določeni vzročni dejavnosti in s tem zagotavlja racionalno poslovanje oziroma se s tem dopolni obstoječi računovodski sistem, tako da posebej spremlja izdatke (mogoče tudi prihodke) v zvezi z okoljem, predvsem na področjih energije, odpadkov, embalaže, pravnih stroškov in podobno.

## 4.3 RAČUNOVODSTVO RAVNANJA Z OKOLJEM

### 4.3.1 Opredelitev računovodstva ravnanja z okoljem

»Računovodstvo ravnanja z okoljem razumemo kot tisti del finančnega in stroškovnega računovodstva, ki oskrbuje odločitvene ravni z informacijami o premoženju in obveznostih, izdatkih, stroških, prihodkih in poslovnem izidu, ki so posledica odločitev o varovanju naravnega okolja« (Koletnik, 1989, str. 147). B. Vezjak pa opredeli računovodstvo ravnanja z okoljem kot računovodstvo, ki »obsega vsa področja računovodstva, na katera lahko vpliva odziv podjetja na vprašanja okolja.«

Schaltegger (1998, str. 13-15) opredeli dve zasnovi, ki ju lahko ločimo pri opredelitvi tega pojma. Računovodstvo v tradicionalnem smislu lahko razširimo v smeri računovodstva ravnanja z okoljem. V tem konceptu gre za merjenje finančnih in gospodarskih vplivov, ki so povzročeni s strani okolja na podjetje v monetarnih enotah. Kategorija tradicionalnega računovodstva je nadalje razdeljena na tri računovodske sisteme, in sicer:

- poslovodno računovodstvo, ki je osrednje orodje in osnova za večino notranjih odločitev in ni zahtevano s strani zunanjih deležnikov. Ukvarja se z vprašanji, kot so: Kaj in kateri so stroški ravnanja z okoljem in kako naj jih podjetje zasleduje in vrednoti? Kako naj se stroške ravnanja z okoljem razporeja?
- finančno računovodstvo je oblikovano tako, da zadosti potrebi po informacijah o finančnih vplivih, predvsem zunanjih uporabnikov (deležnikov). Poleg tega se ukvarja z vprašanji, kot so: Ali naj se izdatki za varstvo okolja kapitalizirajo ali izkažejo kot odhodki? Kateri so standardi in smernice, ki se uporabljajo pri razkrivanju možnih obveznosti in katera so priporočila pri zajemanju teh postavk v računovodstvu?
- drugi sistemi tradicionalnega računovodstva; s tem pojmovanjem so opredeljeni dopolnilni, bolj specifični sistemi, kot je računovodstvo davkov in računovodstvo za izpolnitev določenih predpisov (npr. bank).

Računovodstvo ekologije pomeni drugačno zasnovo. Tu gre predvsem za razširitev finančnih podatkov iz tradicionalnega računovodstva na fizične enote. V praksi to pomeni spremljanje tokov materiala in energije v fizičnih merah, npr. kg in joulih.

V tuji literaturi zasledim še naslednje opredelitve. »Računovodstvo ravnanja z okoljem je zbiranje, analiziranje in uporaba finančnih in nefinančnih informacij z namenom izboljšati okoljevarstveno delovanje družbe in ekonomsko uspešnost ter doseči trajnostno poslovanje« (Bennett, James, 2000). R. Gray in soavtorji računovodstvu ravnanja z okoljem pripisujejo tale obseg (Gray et al., 1993, str. 6):

- računovodstvo možnih obveznosti oziroma tveganj,
- računovodstvo ponovnega ovrednotenja sredstev in načrtov naložb v dolgoročna sredstva,
- analize stroškov, predvsem na ključnih področjih, kot so energija, odpadki in varstvo okolja,
- vključevanje dejavnikov okolja v naložbene ocene,
- razvijanje novih računovodskih in informacijskih sistemov,

- ocenjevanje stroškov in koristi programov za izboljšave v zvezi z okoljem,
- razvijanje računovodskih tehnik, ki izražajo sredstva in obveznosti ter stroške v okoljevarstvenih (nevrednostnih) izrazih.

Opredelitev pojma računovodstva ravnanja z okoljem na ravni podjetja je veliko, kljub temu pa lahko iz navedenih opredelitev povzamemo skupne značilnosti:

- vključuje se na tista področja računovodstva, kjer se podjetje srečuje z informacijami, ki so pomembne z vidika obravnave vplivov na naravno okolje;
- obseg in način izvajanja računovodstva ravnanja z okoljem podjetje prilagodi svojim potrebam in vrsti dejavnosti;
- za začetek naj podjetja v okviru računovodstva ravnanja z okoljem skušajo slediti in zniževati stroške, ki nastanejo zaradi ravnanja z naravnim okoljem, kasneje pa to vključiti tudi v investicijske ocene ter predvideti možne obveznosti zaradi vplivov na naravno okolje;
- pomemben segment računovodstva ravnanja z okoljem je tudi objektivno informiranje preko poročil o ravnanju z okoljem.

### **4.3.2 Področja računovodstva ravnanja z okoljem**

Področja računovodstva ravnanja z okoljem so v posameznem podjetju specifična. V industrijskem sektorju je posebno pozornost potrebno nameniti naslednjim področjem: energiji, odpadkom in emisijam (v vodo, zrak, zemljo) ter informacijam.

#### **4.3.2.1 Energija**

Poraba energije se je z industrijskim razvojem vseskozi povečevala. Eno izmed meril razvitosti je bilo v preteklosti tudi porabljen energija, danes pa se to dojetje spreminja v nasprotno smer. Poraba energije v nekem podjetju, gledano zelo omejeno, ne povzroča nujno obremenitve okolja, šele razširjen pogled na celotni energijski cikel (Vezjak, 1998, str. 161), ki vključuje pridobivanje, pretvorbo, transport in porabo energije ter odlaganje odpadkov na vsaki od teh stopenj, pomembno vpliva na okolje. Pridobivanje električne energije v slovenskih termoelektrarnah je leta 1996 povzročalo približno 80% vseh izpustov žveplovega dioksida ter ogromno pepela. Potrebno se je torej postaviti na stran porabe energije in na tem nivoju zmanjševati obremenitve z uvajanjem novih tehnologij, ki zmanjšujejo potrebo po energiji in materialih, hkrati pa ohranjajo kakovost proizvodnje. Poleg tega je potrebno uvesti nadzor nad gospodarno rabo, povečati je potrebno izkoristek naprav, znotraj družbe težiti k zmanjševanju pretoka materiala... V ceno energije naj se vključi vse kratkoročne in dolgoročne zunanje stroške. Računovodstvo lahko poseže na področje energije s spremljanjem stroškov energije, pri čemer je pomembno, da (Vezjak, 1998, str. 162) spremlja tako stroške kot tudi količinske potroške. Le tako lahko podjetje dolgoročno zmanjša stroške energije. Začetni koraki v računovodstvu na tem področju so lahko:

- v kontnem načrtu se določijo konti za različne vrste energije in se stroški energije posebej evidentirajo (električna energija, nafta, dizelsko gorivo, plin, premog,...);
- določijo se osnove za prevaljevanje stroškov;

- posebej se opredelijo stroški energije v poročilih o stroških, v načrtih in drugih nadzornih informacijah ter informacijah o izvajanju;
- razmisli se, ali je prenos energije znotraj podjetja (na primer ponovna uporaba) koristen (glede na finančno stanje in/ali okolje);
- opredelijo se glavni porabniki posameznih vrst energije (ciljno področje za najvišje vodstvo in za naložbene načrte);
- pri načrtovanju naložb v dolgoročna sredstva se zagotovi, da bodo upoštevane tudi naložbe na področju energije.

#### **4.3.2.2 Voda**

Področje spremljanja porabe vode je z vidika podjetja pomembno predvsem zaradi možnosti obvladovanja izdatkov za porabo vode, za izpuste odpadne prečiščene ali neprečiščene tehnološke vode, vode za hlajenje. Z dobrim nadzorom je možno močno zmanjšati takse na odpadno vodo, ki jo mora podjetje plačati državi. Voda se v industriji uporablja večinoma za hlajenje pri proizvodnem procesu. Odpadna voda se ponavadi izpušča v reko, kar pomeni, da neprečiščeni izpusti pomenijo veliko mero onesnaževanja rek, saj že sama temperatura odpadne vode v reki povzroči motnjo.

Računovodstvo na tem področju lahko spremlja stroške ravnanja z odpadno vodo, kamor se lahko vključi stroške vseh naprav in procesov, ki so potrebni za nadzor in preprečitev onesnaževanja vode, računovodstvo lahko ovrednoti investicije za izboljšavo izkoristka vode in zmanjšano porabo z npr. urejenim zaprtim sistemom- krogotokom vode.

#### **4.3.2.3 Zrak**

Področje računovodstva ravnanja z zrakom je pomembno predvsem zaradi naše zakonodaje, ki je po zgledu skandinavskih držav uvedla takso na emisije CO<sub>2</sub>. Poleg tega plina so med bolj nevarnimi izpusti, ki jih je potrebno z vidika preprečevanja onesnaževanja okolja in varovanja zraka spremljati, tudi drugi, kot npr. SO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub>, strupeni organski delci in prah, ki jih je potrebno tudi količinsko in vrednostno spremljati, saj se le tako lahko vpliva na znižanje izpustov in stroškov.

Novost se pripravlja v zakonodaji, saj naj bi se s 1. januarjem 2005 v Sloveniji začelo trgovati s pravicami do emitiranja enote CO<sub>2</sub>. Podjetja, ki bodo s svojim delovanjem povzročala emisije toplogrednih plinov, zlasti CO<sub>2</sub>, bodo morala pridobiti dovoljenja za emisijo ter hkrati spremljati svoje emisije in o njih poročati. Neodvisen strokovnjak bo preverjal, ali dejanske emisije ustrezajo tistim, ki so zapisane v poročilu. Podjetja bodo ob koncu leta obvezana predati vladi tolikšno število emisijskih kuponov, kolikor emisij določenega toplogrednega plina bodo povzročala. Predhodno bo vlada namreč podelila pravice do emitiranja CO<sub>2</sub>. Najprej bo sprejela načrt alokacije teh pravic, in sicer v prvem koraku od 2005 do 2007 in nato za obdobje 2008 do 2012. Če bo podjetje povzročilo več emisij, kot jih lahko glede na izdane emisijske kupone, bo moralo manjkajoče kupone kupiti na trgu (Kranjec, 2003). Od podjetja in njegovih stroškov za preprečevanje onesnaževanja bo odvisno, ali se mu bo bolj splačalo kupiti kupone na trgu (cena



se bo oblikovala glede na ponudbo in povpraševanje ter glede na višino stroškov onesnaževanja) ali je bo bolje, da bo investiralo v preprečevanje onesnaževanja.

#### 4.3.2.4 Odpadki

Kot odpadki je opredeljena vsaka snov oz. predmet v tekočem, plinastem ali trdnem agregatnem stanju neznanega lastnika, ki ga proizvajalec, lastnik ali imetnik ne more ali ne želi uporabiti sam, ga ne potrebuje, ga moti oz. mu škodi ali ga je zaradi ukrepov varstva okolja oz. drugega javnega interesa treba obdelati, predelati ali odložiti, kot je predpisano (Zakon o varstvu okolja). Odpadkov se želi imetnik na čim cenejši in čim hitrejši način znebiti. Najcenejši načini pa so ponavadi tudi najbolj neprimerni z vidika onesnaževanja. Sistem ravnanja z odpadki mora zagotoviti doseganje čim manjše količine čim manj nevarnih odpadkov. Proizvajalni procesi in proizvodi se spreminjajo v smeri zniževanja odpadkov in s tem zniževanja stroškov obvladovanja odpadkov, ki jih morajo vključevati v proizvodni proces.

Strategija EU se pri ravnanju z odpadki osredotoči na preprečevanje in zniževanje nastajanja odpadkov, recikliranje in ponovno uporabo, oblikovanje navodil za odlagališča, sežiganje in pošiljke odpadkov in glede obveznosti, ki jo odpadki povzročajo (Vezjak, 1998, str. 165). Ravnanje z odpadki mora biti vgrajeno v proizvodni proces že od vsega začetka, pri tem pa je potrebno zmanjšati:

- stroške proizvodnje,
- stroške spremljanja ravnanja z odpadki,
- stroške odstranjevanje odpadkov,
- stroške surovin,
- stroške energije in vode,
- dolgoročne obveznosti do okolja in stroške zavarovanja,
- tveganja razlitja in nesreč.

Povečati je potrebno:

- dobiček s prodajo predelanih odpadkov, ki so ponovno uporabni,
- celotno učinkovitost,
- varnost zaposlenih,
- ugled podjetja pri delničarjih, zaposlenih in javnosti.

Ravnanje z odpadki v Sloveniji predstavlja kar velik problem, saj količina odpadkov, ki jih povzročajo gospodinjstva in industrija, močno narašča, to pa vodi v prostorske probleme. Pri izvajanju dejavnosti letno v Sloveniji nastane 1,7 mio ton odpadkov oz. 873 kg na prebivalca letno (Okolje v Sloveniji, 2003). Količine nevarnih odpadkov naraščajo, veliko povečanje se kaže v letu 2001 glede na leto 2000, vendar se lahko povečanje deloma pripiše spremenjeni metodologiji poročanja in spremembi klasifikacijskega sistema. Komunalnih odpadkov se proizvede približno 450 kg na prebivalca letno. Po podatkih Evropske okoljske agencije trend nastajanja komunalnih odpadkov v državah članicah narašča (za leto 1999 je povprečna količina 500kg/prebivalca/leto).

V Sloveniji deluje 10 aktivnih industrijskih odlagališč odpadkov in eno odlagališče nevarnih odpadkov. Poleg aktivnih odlagališč obstaja še vrsta opuščenih odlagališč, ki so nastala zaradi neustreznega odlaganja industrijskih odpadkov. To so odlagališča gudrona pri Mariboru, odlagališče industrijskih odpadkov Globovnik pri Ilirski Bistrici, odlagališče rdečega blata in pepela v Kidričevem. Ta stara bremena zahtevajo posebne tehnične rešitve in večja vlaganja, njihova sanacija pa je predvidena v strateških usmeritvah za ravnanje z odpadki (Okolje v Sloveniji, 2003). Ob zapiranju oz. sanaciji zapolnjenega dela deponije se pojavijo vprašanja financiranja sanacijskih del (Jereb, 2001, str. 79). »Cenovna politika oz. poslovna politika bi morala biti v preteklosti in v trenutnih razmerah drugačna,...pri tem je zagotavljanje sredstev za financiranje stroškov sanacije prek oblikovanja dolgoročnih rezervacij najustreznejši način zagotavljanja sredstev.« Pri pregledu računovodskih poročil oz. bilance stanja podjetja Talum (ob koncu predstavljam uvedbo spremljanja stroškov ravnanja z okoljem v tem podjetju) zasledim postavko rezervacije za sanacijo odlagališča rdečega blata in pepela v Kidričevem, kar kaže na to, da v podjetju namenjajo vire za sanacijo tega odlagališča.

## **5 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA SPREMLJANJE VPLIVOV NA OKOLJE**

### **5.1 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE**

Informacije pomenijo za poslovni sistem ključ za uspešno preživetje. Na podlagi dobljenih informacij se odločevalci v podjetju odločajo o nadaljnji razvojni smeri, ukrepih v poslovanju, spremembah, skratka na podlagi informacij se v podjetju sprejemajo odločitve. Zato je pomembno, da so informacije pravilne, pravočasne in da vsebujejo vrednost za tiste, katerim so namenjene. »Pravilne informacije so eden najmočnejših parametrov, ki lahko bistveno vpliva na zdravje poslovnega sistema« (Mangaliso, 1995, str. 231-232).

Računovodske informacije so informacije, ki jih zagotavlja računovodstvo. Po naravi so to vrednostne informacije in pomagajo poslovodstvu pri planiranju, nadzorovanju, organiziranju, uravnavanju in odločanju v poslovnem sistemu (Garrison, Noreen, 1994, str. 12). Računovodske informacije iz računovodstva izstopajo v obliki računovodskih poročil ali so v njem v takšni obliki tudi shranjene. Računovodske informacije lahko od drugih vrst informacij ločimo na tri načine (King et al., 1997, str. 19-20):

- oblikujemo jih kot podporo pri sprejemanju gospodarskih odločitev;
- po naravi so vrednostne;
- nanašajo se na določeno gospodarsko kategorijo ali na pojav.

#### **5.1.1 Značilnosti računovodskega informiranja**

Računovodsko informiranje je namenjeno predstavitvi računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom. Predstavlja končno stopnjo knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega proučevanja. Je del celotnega informiranja, ki je potrebno za delovanje podjetja, izvaja pa se preko računovodskih poročil, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije

(SRS, 2003). Pogosto je ločitev med računovodskimi in neračunovodskimi informacijami težka, saj so v računovodskih poročilih tudi neračunovodske informacije, ki dodatno pojasnjujejo poročilo. Od oblikovalcev računovodskih informacij se pričakuje, da oblikujejo informacije, ki so razumljive, bistvene, zanesljive in primerljive, hkrati pa pravočasne.

### **5.1.2 Uporabniki računovodskih informacij**

Uporabnike računovodskih informacij lahko razdelimo na notranje in zunanje. Med notranje uporabnike sodijo (SRS, 2003):

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja,
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva),
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter
- zaposleni v podjetju.

Zunanji uporabniki računovodskih informacij pa so:

- lastniki podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov,
- posojilodajalci,
- dobavitelji,
- kupci,
- država in
- javnost.

Kaj naj povedo oz. kako obsežne naj bodo računovodske informacije, je odvisno od vloge njihovega prejemnika pri odločanju. Če uporabnik odloča o stvareh, potem morajo informacije vsestransko pojasnjevati več možnosti in njihove posledice, za tistega, ki naj bo z dogajanjem le okvirno seznanjen, pa so lahko bolj splošne. Problem, ki se pojavlja na tem mestu, je, da pri nas ne pripravljamo informacij za različne uporabnike, ampak se podajajo ene vrste informacij, kar pomeni, da so različni uporabniki v neenakopravnem položaju.

## **5.2 RAČUNOVODSKE INFORMACIJE ZA RAVNANJE Z NARAVNIM OKOLJEM**

Splošne značilnosti in uporabnost računovodskih informacij smo spoznali. Zdaj je čas, da se posvetimo računovodskim informacijam, ki so pomembne z vidika spremljanja vplivov podjetja na okolje, predvsem na naravno okolje. Vodstvo, ki je usmerjeno k varovanju okolja in v svojo poslovno strategijo vključuje tudi ravnanje z naravnim okoljem, vsekakor potrebuje določene informacije, ki mu omogočajo oceno stanja, spremljanje in obvladovanje vplivov na okolje. Primarna naloga je vzpostaviti dober sistem merjenja vplivov. Ko ima podjetje zabeležene vse vplive, jih lahko tudi ovrednoti, oceni in preuči možnosti za znižanje teh vplivov. »Nemogoče je obvladovanje vplivov na okolje, če nimamo razvitih metod za merjenje njihove velikosti, pomembnosti in lokacije« (Roberts, 1997, str. 200). Za računovodstvo ravnanja z okoljem bi lahko rekli, da je del računovodstva, ki vrednotno in količinsko spremlja ter proučuje aktivnosti in posege poslovnega sistema v naravno okolje.

Računovodske informacije za spremljanje ravnanja z okoljem so odvisne tudi od ravni računovodstva, ki pripravlja te informacije. Potrebe različnih ravni v podjetju in izven njega narekujejo oblikovanje različnih računovodskih informacij v zvezi z ravnanjem z okoljem. Računovodske informacije, ki so namenjene notranji uporabi ter odločanju in se pripravljajo znotraj poslovnega računovodskega sistema, se razlikujejo, v mnogo primerih pa predstavljajo podlago za oblikovanje informacij znotraj finančnega računovodskega sistema, ki se osredotoči na zunanje uporabnike računovodskih informacij ravnanja z okoljem. Ločimo namreč notranje računovodstvo ravnanja z okoljem in zunanje računovodstvo ravnanja z okoljem. Prvo naj bi imelo predvsem funkcijo pridobivanja in obdelovanja okoljskih podatkov za potrebe odločevalcev v podjetju, naloga drugega pa je informiranje javnosti.

Ker je vplive na naravno okolje težko neposredno vrednostno izraziti, je osnova za razvoj vrednostnega informacijskega sistema nevrednostno oz. količinsko obravnavanje podatkov. Kot omenja Schaltegger, se tehnično tehnološki koncept označuje kot računovodstvo ekologije.

### **5.2.1 Računovodstvo ekologije<sup>5</sup>**

Računovodstvo ekologije predstavlja kategorijo računovodstva, ki poskuša meriti vplive podjetja na okolje. Značilnost računovodstva ekologije je, da se ne ukvarja le s finančnimi informacijami, ampak obravnava tudi fizične enote. Večino zunanjih interesnih skupin zanima popolno razkritje vplivov na naravno okolje. S popolnim zajetjem vplivov se pojavi možnost za nadzor oziroma znižanje stroškov ter zagotavljanje spremljanja proizvodno tehnoloških inovacij. Znotraj računovodstva ekologije se je razvil koncept ekološke učinkovitosti, ki sodi med najpomembnejše indikatorje cilja doseganja trajnostnega razvoja. Vplivi podjetja na naravno okolje imajo zanj pogosto velike finančne učinke. Odlagališča nevarnih odpadkov ali izpusti strupenih snovi vodijo do dejanskih ali potencialnih obveznosti. V državah, kjer obstajajo takse na CO<sub>2</sub> (tudi v Sloveniji), imajo taki izpusti pomemben finančni vpliv. Z vse večjimi zakonskimi prisilami za internalizacijo zunanjih učinkov se tudi zgolj finančni sektor vse bolj zanima za fizične mere vplivov na okolje, ki jih obravnava računovodstvo ekologije.

»Računovodstvo ekologije je tisto podpodročje računovodstva ravnanja z okoljem, ki se ukvarja z aktivnostmi, metodami in sistemi za zbiranje, analiziranje in poročanje vplivov določenega gospodarskega sistema na naravno okolje.« Notranje računovodstvo ekologije skuša pripraviti informacije o ekologiji za namene notranjega vodstva. Gre za razširitev tradicionalnega poslovnega računovodstva in je oblikovano tako, da zadosti potrebi vodstva po informiranju o vplivih podjetja na okolje. Najprej se preveri uporabo naravnih virov kot vstopnih faktorjev v proizvodnjo. Nato se zabeleži posege v okolje, kot je onesnaževanje z emisijami, ki so izstopi pri proizvodnji. Tako prvo ali drugo se lahko povečuje ali znižuje. Podjetja, ki posedujejo veliko »ekoloških sredstev« kot so zemlja, gozdovi, lahko opazujejo rast ali padec svojih ekoloških sredstev v t.i. »eko-bilanci stanja«. Notranje računovodstvo ekologije je nujen predpogoj za katerikoli sistem ravnanja z okoljem in v principu predorodje za zunanje računovodstvo ekologije. Notranji in zunanji deležniki lahko zahtevajo enake vrste informacij, vendar se

---

<sup>5</sup> Poglavlji 5.2.1 in 5.2.2 sta povzeti po Schaltegger, 1996, str. 119 – 136.

ponavadi količina in poglobljenost zahtevanih informacij razlikujejo. Kot tako računovodstvo ekologije služi kot dragocen vložek za poslovodno računovodstvo ravnanja z okoljem. Vodstvo namreč ne more načrtovati in predvidevati prihodnjih obveznosti, ki izhajajo iz ravnanja z okoljem, če ne pozna dejanskih vplivov na okolje v sedanjem trenutku in v prihodnosti. Nadalje notranje računovodstvo ekologije omogoča vodstvu, da preračuna stroškovno najbolj učinkovita merila varovanja okolja. Torej je računovodstvo ekologije pomoč računovodstvu ravnanja z okoljem, saj mu omogoča, da fizične vplive pretvori v finančne posledice.

Zunanje računovodstvo ekologije obravnava informacijske zahteve zunanjih deležnikov. Poleg notranjega in zunanjega računovodstva ekologije Schaltegger loči še druge sisteme računovodstva ekologije, ki naj bi služili za pravilno oceno okoljskih taks, kot so taksa na CO<sub>2</sub> in taksa na lahkohlapne organske delce (VOC). Brez informacij o izpustih ali potrošenih virih stopnje okoljskih taks ne morejo biti pomnožene z odgovarjajočimi količinami. Poleg agencij za takse oz. ministrstev za okolje in agencij za varstvo okolja, ki se primarno zanimajo za specifične, predpisane informacije o izpustih specifičnih »onesnaževalcev«, se večja tudi število deležnikov, ki zahtevajo te informacije. Med njih sodijo banke (npr. ko nastopajo v vlogi posojilodajalca) in zavarovalnice (pri podpisih pogodb).

Računovodstvo ekologije marsikje postaja obvezno in močno regulirano. Danska je že leta 1995 uzakonila, da podjetja razkrivajo vplive na okolje v zelenem računovodstvu. Računovodski sistemi ekologije so se razvili, ker se »zeleno« razmišljanje povečuje pri vseh interesnih skupinah in dokler se bo nadaljevala degradacija okolja v takem ritmu, se ta zavest zagotovo ne bo spremenila.

### **5.2.2 Neračunovodske informacije o vplivih na naravno okolje**

Vsi vplivi na okolje izvirajo iz aktivnosti, ki domnevno ustvarjajo vrednost ali korist. Gospodarske aktivnosti povzročajo posege v okolje, kot so emisije, izraba virov, odlaganje odpadkov, uničenje pokrajine,... Posegi v okolje predstavljajo izmenjavo med družbo-gospodarstvom in okoljem, ki vključuje izrabo virov, emisije v zrak, vodo ali zemljo in vidike uporabe zemljišč. Posegi v okolju so lahko zbrani v tabeli popisa (npr. popis emisij). Vsaka aktivnost ima nek vpliv na naravo, zato ne bo nikoli mogoče v celoti zajeti posegov v okolje. Kot posledica transformacije (redčenje, disperzija, sinergije, verižne reakcije,...) vsak vpliv na okolje ne povzroča enake spremembe v kvaliteti življenjskega okolja. Danes se lahko pojasni več verižnih vplivov kot v preteklosti. Nekateri vplivi so postali vidni nedavno, povzročeni pa so bili že dolgo nazaj, drugi vplivi so bili prepoznani v sedanjosti zaradi novih znanstvenih dokazov.

Vplive na okolje lahko razdelimo takole:

- neposredni vplivi: so potencialni vplivi, ki neposredno prispevajo k popisanim postavkam (*inventory item*);
- posredni vplivi: so potencialni vplivi, ki ne prispevajo direktno k postavkam, ampak so posledica drugih vplivov (npr.: poškodba pljuč zaradi posrednega vpliva smoga);
- vzporedni vplivi: so vplivi, ki potencialno prispevajo k več problemom;

- neposredni vplivi v seriji: so vplivi, ki potencialno prispevajo k več zaporednim problemom;
- posredni vplivi v seriji se pojavijo, ko emisije prispevajo k drugemu vplivu skozi proces svoje degradacije ali skozi vpliv, ki je primarno povzročen;
- vplivi so lahko razdeljeni na lokalne, regionalne, kontinentalne ali globalne vplive glede na njihov prostorski doseg.

Vsak poseg v okolje povzroči vpliv na okolje, vendar ne vodi vsak izpust ali aktivnost do enakega negativnega učinka in škode v okolju. Škoda v okolju pomeni poslabšanje kvalitete okolja, ki ni neposredno pripisljiva črpanju ali onesnaževanju. Narava ima sposobnost prilagajanja, vendar le do določenega praga oz. dokler niso prekoračene maksimalne kapacitete. Danes so samoohranitvene sposobnosti v naravi močno iztrošene. Naravi je potrebno »pomagati«, da znova vzpostavi ravnovesje, čeprav bo to nedvomno zelo težko in dolgotrajno.

### **5.3 PRIDOBIVANJE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ S PODROČJA RAVNANJA Z OKOLJEM IN VLOGA RAČUNOVODJE**

Predpostavljam, da ima podjetje, ki želi vnesti ekologijo v računovodski sistem, že osnovan sistem ravnanja z okoljem. Vprašanje, ki se poraja, je, kakšna je vloga računovodstva oz. računovodje v sistemu ravnanja z okoljem. Torej, zanima nas povezava med računovodstvom ravnanja z okoljem in sistemi ravnanja z okoljem. Za sprejemanje dobrih poslovnih odločitev na področju ravnanja z okoljem je nujno razpolagati s pravimi informacijami. Prav zato za učinkovit odločevalni sistem potrebujemo dobro razvit sistem računovodstva ravnanja z okoljem. Odgovornost računovodstva in vloga računovodje se je danes razširila tudi na področje varovanja naravnega okolja, saj je odgovorno za pripravo informacij za odločanje vodstva na tem področju. Z uporabo različnih inštrumentov in izdelavo ocen na podlagi spoznanj drugih mora zagotoviti ustrezno informacijsko osnovo za poslovodno odločanje, hkrati pa mora znati vrednostne učinke ravnanja z okoljem in napovedi vključiti v ustrezna predračunska in obračunska računovodska poročila (Mohar, 1998, str. 24). Problem, ki ga tukaj vidim, je, kako naj računovodja spremlja določene informacije, za katerih predstavitev je osnova poznavanje tehničnega področja, saj naj bi dopolnjeval informacije o poslovanju podjetja z informacijami, ki zadevajo ravnanje z okoljem, da bi v obstoječa računovodska poročila vključeval izkaze in pojasnila pomembnejših postavk s področja okolja. »Praktični problem je vedeti, kaj naj se izmeri in kako naj se predstavi rezultate, da bodo prikazali skladno delovanje na področju ravnanja z okoljem z izkazom poslovnega izida in bilanco stanja« (Collier, 1995, str. 176). Enostavno bi bilo, če bi se vse informacije dale predstaviti v finančni obliki, saj bi to za računovodja imelo uporabno vrednost, kar bi spodbudilo obravnavanje naravnega okolja v računovodstvu.

Pri začetkih uvajanja računovodstva ravnanja z okoljem naj podjetje najprej pregleda zakonske zahteve in druge omejitve s področja lastnega poslovanja ter informacije, ki jih mora spremljati in razkrivati. Naslednji korak pomeni pregled stroškov in koristi, ki izhajajo iz različnih vidikov politike ravnanja z okoljem na področju, kot so npr. varčevanje z energijo, ravnanje z odpadki, obvladovanje emisij. Podjetje mora v politiki do okolja opredeliti področja, na katerih bo

delovalo v prid zniževanja obremenitev okolja, znotraj teh področij še posebej določiti pomembne in prednostne vidike ter opredeliti in izračunati finančne posledice, ki jih mora tudi predstaviti na ustrezen način. Vodilo pri merjenju vplivov na okolje obsega 5 točk (Collier, 1995, str. 177):

1. Informacije o vplivih naj bodo razvite znotraj konteksta politike do okolja, ciljev in sistemov ravnanja.
2. Postopek pridobivanja informacij o vplivih na okolje naj ne bo hiter in enkraten, ampak naj bo del nepretrganega procesa, ki zahteva izvajanja poskusa in napake pri nadaljnjem razvoju.
3. Potrebno je ločiti različne vrste informacij, posebej tiste, ki so primerne za zunanje poročanje, kot tiste, ki so namenjene notranjemu poročanju.
4. K uspehu razvijanja kakovostnih informacij prispeva tudi udeležba vodstva in drugih zaposlenih.
5. Kot rezultat se pojavijo koristi, kot so izrazita usmerjenost na mogoče učinke na področju kot je npr. odlaganje odpadkov, kar vodi do novo postavljenih ciljev, nadzora kakovosti in hitrih uspehov pri zniževanju odpadkov.

Pri vsem tem ima računovodja naslednje osnovne naloge (Mohar, 1998, str. 39):

- seznanjanje z okoljevarstvenimi aktivnostmi, instrumenti in njihova samostojna uporaba ali preučevanje s ciljem pridobivanja čim točnejših ocen o učinkih okoljevarstvenih aktivnosti,
- sodelovanje pri kreiranju dolgoročne okoljevarstvene politike, postavljanju njenih ciljev in njeni vpeljavi v poslovanju podjetja,
- ugotavljanje in sodelovanje pri ugotavljanju vplivov varstva okolja na procese v podjetju,
- vključevanje ovrednotenih učinkov okoljevarstvenih aktivnosti v podjetju v temeljne računovodske izkaze in poročila s ciljem prikazovanja resničnega in poštenega stanja tako za notranje kot tudi za zunanje uporabnike računovodskih informacij.

## **6 FINANČNO RAČUNOVODSTVO RAVNANJA Z OKOLJEM**

Glavna naloga tega dela računovodstva je prepoznavanje, merjenje in razkrivanje finančnih vplivov, ki izhajajo iz področja ravnanja z okoljem. Danes morajo biti vprašanja okolja upoštevana v finančnem računovodstvu in vključena v poročanje, prav tako pa morajo biti del sodobne finančne analize, saj pomembno vplivajo na tveganja in priložnosti podjetja. Primeri finančnih vplivov, ki izhajajo iz ravnanja z okoljem, so: ekološke takse, stroški ravnanja z okoljem, ekološke kazni, stroški ukinitve proizvodnje, znižanje vrednosti onesnaženih proizvodnih zmogljivosti, obveznosti ravnanja z okoljem.

Posebej v podjetjih, ki sodijo v ekološko občutljive panoge, bi se moralo prepoznavati, meriti in razkrivati finančne posledice, ki izhajajo iz ravnanja z okoljem, ločeno od drugih postavk. Postavke, ki so relevantne za oceno gospodarske uspešnosti podjetja, morajo biti razkrite ali pripojene v bilanco stanja ali izkaz poslovnega izida. Razveseljiv je podatek raziskav, da najbolj detajlna, izčrpna in obsežna poročila izdelujejo podjetja iz industrijskih sektorjev, ki povzročajo

največ vplivov na okolje ter so tako najbolj izpostavljena pritiskom različnih okoljevarstvenih skupin.

Računovodstvo lahko sodeluje pri sestavljanju posebnih računovodskih bilanc- izkazov v povezavi z varovanjem okolja. Ti izkazi se nato lahko uporabljajo tudi v poslovnem oz. okoljskem poročilu. Računovodstvo omogoči sestavljanje teh izkazov z že obstoječimi sistemi oz. instrumenti (npr. z organizacijo kontnega plana in bilančnimi oblikami računovodskih izkazov) (Mohar, 1998, str. 28). Podjetje poslovne dogodke, ki nastanejo zaradi ravnanja z okoljem, vključi v okvire že obstoječih kontnih planov, ki pa so bolj razširjeni. Iz tega lahko izdeluje željene bilance. Razporejanje stroškov na stroškovne nosilce in stroškovna mesta se v podjetju izvaja po obstoječih računovodskih metodah v skladu s sprejetimi računovodskimi usmeritvami v posameznem podjetju. Primerno organizirani kontni plan je lahko osnova za izdelavo posebnih računovodskih izkazov ravnanja z okoljem ali pa informacije o ravnanju z okoljem prikaže znotraj temeljnih računovodskih izkazov. Oba načina prikaza informacij sta namenjena tako za potrebe posloводства kot tudi za potrebe zunanjega informiranja.

## **6.1 BILANCA STANJA RAVNANJA Z OKOLJEM**

Ravnanje z okoljem ne vključuje le tekočih obvladovanj izdatkov, stroškov, prihodkov, ampak se ukvarja tudi z dolgoročnejsimi vprašanji varovanja okolja. Tu gre predvsem za naložbe v stalna sredstva, ki so z vidika varovanja okolja v procesu proizvodnje pomembna. Poleg sredstev se preučuje tudi obveznosti, ki nastajajo iz naslova varovanja oz. ravnanja okolja. S takim proučevanjem pa pridemo do naslednjih informacij o (Mohar, 1998, str. 29):

- vrsti sredstev in virov sredstev, ki služijo varovanju okolja,
- neposredni in posredni uporabi sredstev za varovanje okolja,
- kraju, času in načinu uporabe,
- obsegu (stopnji) obrabe oziroma porabe v poslovnem procesu,
- kraju in načinu financiranja naložb za potrebe varovanja okolja.

Med najpomembnejše postavke aktive spadajo investicije v opredmetena osnovna sredstva, namenjena varovanju okolja, pri ostalih sredstvih pa je potrebno biti pozoren na morebitno zmanjšanje njihove vrednosti zaradi spremenjenih okoljevarstvenih usmeritev.

Med najpomembnejšimi postavkami na pasivi spadajo rezervacije, kot so na primer (Mohar, 1998, str. 30):

- rezervacije namenjene sanaciji že povzročene onesnaženja,
- rezervacije za morebitne kazni za povzročeno onesnaženje okolja,
- rezervacije za razne (predvidene) okoljevarstvene dajatve,
- rezervacije za vzpostavitev prvotnega stanja,
- rezervacije za večja popravila okoljevarstvenih opredmetenih osnovnih sredstev,
- drugo.



Sledi primer bilance ravnanja z okoljem, ki pa je v dosedanji literaturi pri nas poimenovana kot ekološka bilanca stanja. Izraz ekološka bilanca stanja oz. vsakršna raba pridevnika ekološki v povezavi z računovodstvom ali računovodskimi izkazi ni povsem ustrezna, saj z uporabo pridevnika opredelimo lastnost, za kar pa ne gre v tem primeru. Kljub temu ohranjam uporabljen pojem citiranih avtorjev.

Slika 1: Primer bilance stanja ekologije

<b>Aktiva: sredstva</b>	<b>Pasiva: obveznosti do virov sredstev</b>
<p><b>1. Stalna sredstva za ekološke potrebe</b></p> <p>1.1 Neopredmetena sredstva: materialne pravice, ustanovna vlaganja, patenti, stroški izobraževanja in drugo</p> <p>1.2 Opredmetena sredstva: naravno bogastvo, delovna sredstva</p> <p>1.3 Dolgoročne finančne naložbe: dolgoročna vlaganja in posojila</p> <p><b>2. Gibljiva sredstva za ekološke potrebe</b></p> <p>2.1. Zaloge: material, nedokončana proizvodnja, gotovi izdelki in blago v zalogi</p> <p>2.2. Terjatve iz poslovnih razmerij: predplačila, terjatve do kupcev</p> <p>2.3. Terjatve iz kratkoročnih finančnih naložb: dana kratkoročna posojila in podobno</p> <p>2.4. Druge kratkoročne terjatve: terjatve do zaposlenih in podobno</p> <p>2.5. Aktivne časovne razmejitev</p>	<p><b>1. Kapital za ekološke potrebe</b></p> <p>1.1 Osnovni kapital</p> <p>1.2 Rezerve</p> <p>1.3 Dobiček iz varovanja okolja</p> <p>1.4 Izguba iz varovanja okolja</p> <p><b>2. Dolgoročne rezervacije</b></p> <p>2.1. Rezervacije za ekološke potrebe</p> <p><b>3. Dolgoročne obveznosti</b></p> <p>3.1. Financiranje ekoloških potreb</p> <p><b>4. Kratkoročne obveznosti</b></p> <p>4.1. Financiranje ekoloških potreb, kratkoročne obveznosti iz poslovanja, kratkoročne finančne obveznosti, druge kratkoročne obveznosti</p> <p><b>5. Pasivne časovne razmejitve</b></p> <p>5.1. Razmejitve za ekološke potrebe</p>

Vir: Horvat, 2000, str. 128.

Računovodja bo moral v bodoče spremljati tudi spremembe stanj gospodarskih kategorij, ki zadevajo ekologijo in pripravljati bilance, kot sta izkaz poslovnega izida ravnanja z okoljem in bilanca stanja ravnanja z okoljem, pri tem bo v veliki meri zasledoval cilje in naloge posloводства. Drugačna odgovornost se od računovodje pričakuje pri pripravi letnega računovodskega poročila podjetja, kjer se zahteva prikaz resničnega in poštenega stanja podjetja.

## 6.2 IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA RAVNANJA Z OKOLJEM

V izkazu poslovnega izida ravnanja z okoljem se izkazujejo posebne ekonomske kategorije, kot so posebni stroški, odhodki in prihodki, ki se nanašajo na varovanje okolja. Mednje sodijo stroški za zaščito naravnega okolja, amortizacija osnovnih sredstev, ki so namenjena varovanju naravnega okolja, prihodki, ki so povezani z odprodajo odpadkov. Odvisno od vrste dejavnosti se lahko pojavljajo različni pretekli in bodoči izdatki, ki pomenijo stroške v sedanjem in prihodnjem poslovanju, prav tako imamo opravka s prihodki, ki so namenjeni pokrivanju omenjenih stroškov.

Slika 2: Primer izkaza uspeha ekologije

<b>Prihodki</b> Prihodki iz redne poslovne dejavnosti povezani z varstvom okolja Prihodki iz namenskih sredstev Prihodki iz naslova aktiviranja lastnih učinkov, namenjenih varstvu okolja Prihodki iz naslova zaračunavanja ekoloških učinkov kupcem
<b>Odhodki</b> Stroški ekološke dejavnosti Odhodki financiranja iz naslova ekoloških naložb Drugi odhodki ekološke dejavnosti
<b>Dobiček ali izguba iz ekološke dejavnosti</b>

Vir: Mohar, 1998, str. 29.

## 6.3 POSAMEZNE RAČUNOVODSKE KATEGORIJE, KI SE POJAVLJAJO ZNOTRAJ RAČUNOVODSKIH IZKAZOV RAVNANJA Z OKOLJEM

### 6.3.1 Stroški ravnanja z okoljem

Pomembna lastnost tržnega ekonomskega sistema je internalizacija stroškov v zvezi z okoljem. Do zdaj so bili ti večinoma podcenjeni ali pa celo izločeni, saj se je naravno okolje razumevalo kot splošna dobrina. Stroški ravnanja z okoljem so ena izmed mnogih vrst stroškov, ki se pojavijo v poslovnem procesu, tako pri proizvodnji izdelkov kot pri storitvah (EPA<sup>6</sup>, 1995, str. 1). Vodstvo podjetja naj bi stroške ravnanja z okoljem upoštevalo predvsem zaradi naslednjih razlogov (EPA, 1995, str.1-2):

1. Veliko stroškov ravnanja z okoljem se lahko zmanjša ali odpravi.
2. Stroški ravnanja z okoljem in z njimi povezani mogoči prihodnji prihranki so lahko skriti v splošnih stroških ali kako drugače spregledani.
3. Podjetja so odkrila, da se stroške ravnanja z okoljem lahko pokrije s prihodki, ki nastanejo s prodajo odpadkov, prodajo prenosljivih emisijskih dovolilnic ali licenc za čiste tehnologije.
4. Boljše obvladovanje stroškov računovodstva ravnanja z okoljem pripomore k uspešnemu ravnanju z okoljem in izboljšuje zdravstveno stanje zaposlenih in lokalnega prebivalstva.
5. Razumevanje stroškov ravnanja z okoljem lahko pripomore k bolj točnemu določanju stroškovne in prodajne cene proizvoda oz. storitve ter s tem pomaga podjetju oblikovati procese, storitve in proizvode, ki so z vidika ohranjanja narave bolj primerni in zaželeni.
6. Proizvajanje ekološko nespornih izdelkov prinaša podjetju konkurenčno prednost.
7. Spremljanje stroškov ravnanja z okoljem kot tudi vpeljava računovodstva ravnanja z okoljem pomaga podjetju pri razvijanju in delovanju celovitega sistema ravnanja z okoljem.

#### 6.3.1.1 Opredelitev stroškov ravnanja z okoljem

Strošek ravnanja z okoljem je težko definirati. Pomembna je razdelitev na privatne in družbene stroške ravnanja z okoljem. Privatni stroški so vključeni v računovodstvo podjetja, problem, ki

<sup>6</sup> Environment Protection Agency: Administrativno telo v ZDA, ki se ukvarja z onesnaževanjem in preprečevanjem onesnaževanja (Dictionary of Ecology and the Environment, 1995, str. 83).

pri tem nastaja, je pravilno obravnavanje in razpoznavanje teh stroškov. Družbeni stroški pa predstavljajo stroške vplivov podjetja na okolje in družbo, za katere podjetje ni zakonsko odgovorno (EPA, 1995, str. 16). Pojavila so se načela, ki spodbujajo podjetja, da vključijo vse privatne stroške ravnanja z okoljem, hkrati pa tudi vse družbene stroške, v svoje obračune.

Že od konca osemdesetih let se mednarodna delovna skupina strokovnjakov za mednarodne standarde računovodenja in poročanja ukvarja z vprašanji računovodstva okolja. Rezultat njihovega delovanja je knjižica o računovodstvu in poročanju stroškov okolja in obveznostih iz naslova okolja, ki ponuja načela najboljših praks. Definicija stroškov v zvezi z okoljem je naslednja (UN Conference, 1999, str. 13): »Vsi tisti stroški, ki se nanašajo na postopke, sprejete za obvladovanje vplivov okolja na podjetje, negativnih vplivov podjetja na naravno okolje, pa tudi stroški, ki se navezujejo na cilje v zvezi z varovanjem okolja in zahteve podjetja glede varovanja naravnega okolja.«

### **6.3.1.2 Razkrivanje stroškov ravnanja z okoljem**

Cena proizvoda naj bi vsebovala vse stroške, ki so z njimi povezani. V ceni se mora upoštevati tudi strošek vpliva na okolje in odpravljanja njegovih posledic. V nekaterih državah velja načelo PPP (*Polluter Pays Principle*); gre za princip plačila stroškov za obremenjevanje, ki pomeni, da bi moral stroške škode, ki je povzročena v okolju, poravnati tisti, ki je škodo povzročil (Vuk, 2000, str. 120). Stroški v zvezi z okoljem nastajajo na več načinov. Stroški, ki se pojavljajo v podjetju, lahko izboljšajo tako operativno učinkovitost poslovanja kot tudi okoljevarstveno učinkovitost. Kaj se upošteva kot strošek v zvezi z okoljem, je potrebno presoditi. Nekatera podjetja bodo kot stroške v zvezi z okoljem vključila le tiste stroške, ki so popolnoma in izključno pripisljivi (prisodljivi) ravnanju z okoljem. Druga podjetja bodo izbrala poljubno dodelitev, ko je strošek le delno posledica ravnanja z okoljem. Pomembno pri tem je, da zagotovijo razkritje, kaj je bilo vključeno kot strošek ravnanja z okoljem. Znesek stroškov ravnanja z okoljem, ki bremeni prihodke, mora biti razkrit v opombah k računovodskemu poročilu. Razvidna mora biti ločitev na operativne (obratovalne) in neoperativne stroške, hkrati pa narejena analiza, primerna za vrsto in velikost poslovanja in/ali vrste okoljevarstvenih vprašanj, ki so z vidika tega podjetja relevantni. Prav tako mora biti v opombah razvidna velikost stroškov v zvezi z okoljem, ki je bila v obdobju usredstvena. Stroški se usredstvijajo, če prispevajo k bodočim koristim za podjetje preko (UN Conference, 1999, str. 15):

- povečanja kapacitete ali izboljšanja varnosti ali učinkovitosti drugih sredstev podjetja,
- zmanjšanja ali preprečitve bodoče škode okolju ali
- varovanja okolja za bodoče generacije.

Stroški ravnanja z okoljem morajo biti prepoznani v obdobju, v katerem nastanejo. Če so izpolnjeni pogoji, jih je potrebno usredsteviti, drugače pa takoj pripoznati kot odhodek v izkazu poslovnega izida. Ločeno morajo biti razkriti stroški, ki so povezani z ravnanjem z okoljem in se pojavljajo kot globe in kazni, kot posledica neupoštevanja okoljevarstvenih predpisov in odškodnine tretjim osebam zaradi izgub ali škod povzročenih s preteklim onesnaževanjem okolja (UN Conference, 1999, str. 24-25). Predvsem z vidika investitorjev je pomembna razlika med

stroški odstranjanja posledic onesnaževanja ter stroški, ki so posledica preprečevanja onesnaževanja.

### **6.3.1.3 Vrste stroškov ravnanja z okoljem**

Na tem mestu se posvečam vrstam stroškov ravnanja z okoljem. Za ohranjanje kakovosti okolja je potrebno ločiti štiri kategorije stroškov (Vuk, 2000, str. 118):

- stroški kontrole in preprečevanja obremenjevanja okolja,
- neposredno izmerljivi ekonomski stroški škode kot posledica obremenjevanja okolja,
- neposredni stroški, katerih cene ni mogoče izmeriti v denarju,
- neizmerljivi stroški, kot je cena trpljenja zaradi obremenjevanja okolja in
- drugi neizmerljivi posredni stroški.

Piasecki deli stroške ravnanja z okoljem na naslednje štiri vrste (Piasecki, 1999, str. 110):

- neposredni stroški: vključujejo stroške kapitala ter opreme, materiala, navadno so vključeni tudi stroški delovne sile.
- potencialno skriti stroški: so tisti, ki niso takoj prepoznani, ker so mnogokrat skriti med ostalimi elementi. Vključujejo stroške, ki nastanejo z upoštevanjem predpisov, kot so npr. stroški opazovanja, testiranja, nadzora. Potencialno skriti stroški so tudi tisti, ki nastanejo prostovoljno (zavarovanje, recikliranje), prav tako vzdrževanje, ker pogosto niso prepoznani med samim procesom ocenjevanja stroškov. Stroški, ki so povezani s spremenljivkami, kot je ugled podjetja, odnosi z javnostjo ter potrošniški odzivi, so lahko prav tako obravnavani v tej skupini (čeprav so včasih prepoznani kot manj otipljivi stroški). Ti stroški lahko negativno vplivajo na dobiček podjetja, vendar niso enostavno merljivi.
- možni stroški: to so potencialni izdatki (kazni, prihodnje obveznosti), ki se navezujejo na tvegan material ter upravljanje z odpadki.
- stroški ugleda podjetja in sorodni stroški: vsebujejo stroške ugleda, odnosov z javnostjo, odgovornosti do potrošnikov.

Konte, ki bi jih lahko dodali kontnemu načrtu v razredu stroškov, so (Mihelčič, 2002, str. 14-15): stroški okolju prijaznega materiala, embalaže; stroški storitev ravnanja z okoljem; najemnine naprav za varovanje okolja; stroški storitev v zvezi z vzdrževanjem sredstev za varovanje okolja; zavarovanje tveganj onesnaževanja; stroški zagotavljanja skladnosti z zakonodajo; stroški neučinkovite rabe energije, naravnih virov in materiala; stroški sanacije okolja; stroški odstranjanja odpadkov; stroški deponiranja odpadkov; stroški izobraževanja za ravnanje z okoljem; stroški dela zaposlenih v oddelku za okolje; izdatki za varstvo okolja; rezervacije za stroške obnavljanja naravnih bogastev; stroški svetovanja na področju okolja; denarne kazni za kršenje zakonskih predpisov na področju varovanja okolja; odškodnine za škode na okolju.

### **6.3.1.4 Spremljanje stroškov ravnanja z okoljem v podjetju Talum**

Leta 2001 je podjetje pridobilo certifikat ISO 14001. Ta okoljski certifikat pomeni, da procesi v Talumu potekajo skladno s postopki, ki jih ta certifikat zahteva v procesu ravnanja z okoljem.

Podjetje mora osnovati politiko ravnanja z okoljem, postaviti cilje, zagotoviti izvajanje in presojo ter nenehno stremeti k izboljšanju stanja. Sam standard pa ne predpiše načina oz. metode za doseganje ciljev sistema, ampak podjetju pusti proste roke pri izbiri metod.

V Talumu so močno usmerjeni k ohranjanju okolja, posebej zato, ker se podjetja še danes v širši javnosti, v precejšnji meri krivično, drži negativni predznak v odnosu do okolja. Kljub prizadevanjem skozi celotno obdobje podjetja za uporabo kar najmanj škodljivih tehnologij, uvajanja čistejših postopkov in obvladovanja upravljanja z odpadki, emisijami in izpusti, podjetje težko spreobrača zavest ljudi v okolici, da Talum je in postaja vedno bolj čisto podjetje. Dejstvo je, da spada proizvodnja aluminija k težki industriji, kjer bodo škodljivi vplivi na okolje vedno obstajali, poudariti pa je potrebno, da je s spremljanjem le-teh mogoče doseči točko minimalnega oz. neškodljivega obremenjevanja narave in posledično ljudi na področju Ptujkega polja in širše. Je pa lahko primer Taluma zgled marsikateremu podjetju, kako težko si podjetje pridobi ugled in zaupanje na tako kritičnem področju, kot je varovanje okolja in zdravja ljudi.

V podjetju so začeli razmišljati o spremljanju in obvladovanju stroškov potem, ko so iz Statističnega urada RS prejeli obrazec za izpolnitev stroškov oz. izdatkov za varstvo okolja. Ugotovili so, da iz evidenc, ki so jih sestavljali do nedavnega, težko razberejo stroške po področjih. Tako od 1.1.2003 spremljajo in obvladujejo stroške v zvezi z ravnanjem z okoljem na nov način, ki je opredeljen v Navodilu za spremljanje in obvladovanje stroškov pri ravnanju z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu. V ta namen so opredelili stroške ravnanja z okoljem in vzpostavili postopke za spremljanje stroškov, zbiranje podatkov in poročanje o stroških ravnanja z okoljem. Opredelili so način delitve stroškov pri ravnanju z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu za uresničevanje ciljev politike za kakovost, ravnanje z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu in zagotavljanja podatkov različnim notranjim in zunanjim zainteresiranim skupinam. Kot osnovo za klasifikacijo stroškov so uporabili metodologijo EUROSTAT.

#### **6.3.1.4.1 Opredelitev stroškov ravnanja z okoljem v podjetju Talum**

Ker so v Talumu želeli vzpostaviti učinkovit sistem obvladovanja stroškov pri ravnanju z okoljem, so zagotovili ustrezen način spremljanja stroškov pri različnih področjih ravnanja z okoljem. Pri tem so te stroške opredelili kot stroške, ki nastajajo zaradi ukrepov in dejavnosti, ki imajo prvenstveno cilj varovanja okolja ter zmanjševanja in preprečevanja onesnaževanja ali katerekoli druge degradacije okolja. Osnovna delitev stroškov pri ravnanju z okoljem je delitev na investicijske in obratovalne stroške. Obratovalni stroški so tisti, ki se pojavijo običajno kot rezultat naložb v opremo za ravnanje z okoljem, kar pa vključuje odškodnine zaposlenim, izplačevanje rent, porabo blaga in storitev (energija, materiali, vzdrževanje, transport, informiranje, zavarovalnina), ki so nujni za obratovanje, popravila in vzdrževanje naprav in opreme za zaščito okolja. Vendar se ti stroški pojavijo med aktivnostmi, ki niso neposredno vezane na proizvodni proces, ampak so usmerjene v zagotavljanje okoljskih storitev, kot so koordinacija dejavnosti na področju okolja, raziskovalne dejavnosti, ravnanje z odpadki. Obratovalni stroški vključujejo polno ceno nabavljenih storitev, stroške storitev za nadzor, kjer sodelujejo lastni zaposleni ter dodatne stroške dobrin in storitev, ki jih nudijo zunanji partnerji in

ki imajo pozitiven učinek na okolje. Iz obratovalnih stroškov izključujejo postavke, kot so: obresti, stroški za kazni zaradi kršenja predpisov s področja ravnanja z okoljem, odškodnine tretjim osebam, ki so nastale kot posledica izgub ali poškodb, ki so jih povzročile prizadetost okolja in podobni povezani stroški.

V naslednjih točkah so podana področja, znotraj katerih se ločujejo stroški, in vključujejo primere, v katero skupino se določeni stroški vključujejo.

#### EMISIJE V ZRAK

Na tem področju ravnanje z okoljem predstavlja naložbe v opremo in obrate za nadzor nad onesnaževanjem in posebne pripomočke za preprečevanje onesnaževanja pri izpustih v zrak. To področje zajema preprečevanje ali zmanjševanje emisij plinastih, tekočih emisij in delcev v ozračje ter monitoring emisij v zrak. K opremi za obdelavo odpadnih plinov se šteje (primeri): ločevanje na podlagi težnosti (cikloni, centrifuge), omejevanje nastajanja odpadnih plinov (dodatna izolacija,...), naprave za razpršitev polutantov v okoliški zrak (višanje obstoječih dimnikov,..), dodatno ogrevanje odpadnih plinov (povečanje vzgona...). Obratovalni stroški na področju emisij v zrak so npr.: zamenjava filternih tkanin, absorbentov, polnil, opravljanje notranjih in zunanjih storitev obratovalnega monitoringa...

#### ODPADNA VODA

Ravnanje z okoljem na tem področju predstavlja naložbe v opremo in obrate za nadzor nad onesnaževanjem in posebne pripomočke za preprečevanje onesnaževanja pri izpustih v vode. Sem spada zbiranje in transport odpadnih voda, preprečevanje, obdelavo in odstranjevanje snovi v odpadni vodi pred izpustom v površinske ali talne vode, pa tudi preprečevanje naključnega onesnaževanja vode. Obratovalni stroški na primeru odpadnih vod so: opravljanje monitoringa odpadnih vod, vzdrževanje kanalizacijskega sistema, peskolovcev, oljnih lovilcev, linearnega vsedalnika, sistema za obdelavo in pripravo vode.

#### ODPADKI

Ravnanje z okoljem za to področje pomeni naložbe v opremo in obrate za nadzor nad onesnaževanjem in posebne pripomočke za preprečevanje onesnaževanja na področju odpadkov. To področje zajema preprečevanje nastajanja kot tudi zmanjševanje nastalih količin, zbiranje, transport, obdelavo in končno odstranjevanje odpadkov in monitoring odpadkov. Dejavnosti s področja recikliranja so vključene do te mere, ko so prvenstveno usmerjene v zmanjševanje količin in obdelavo odpadkov. Obratovalni stroški na področju odpadkov so: izdelava ocen odpadkov, analize odloženih odpadkov, transportni stroški, vzdrževanje ekoloških otokov, odstranjevanje odpadkov..

#### ZAŠČITA ZEMLJIN IN PODTALNICE

Za to področje ravnanje z okoljem pomeni naložbe v opremo in obrate za nadzor nad onesnaževanjem in posebnih pripomočkov za preprečevanje onesnaževanja na področju zaščite tal in podtalnice. Obratovalni stroški na področju zaščite zemljin in podtalnice so: opravljanje monitoringa podtalnice in vrtin, nadzor nad vplivom odlagališč na podtalnico, vzdrževanje

ponikovalnikov, nadzor nad izpustom padavinskih voda, odstranitev podzemnih rezervoarjev, nadzor nad podzemnimi rezervoarji...

#### HRUP IN VIBRACIJE

Ravnanje z okoljem na tem področju pomeni naložbe v opremo in obrate za nadzor nad onesnaževanjem s hrupom in posebne pripomočke za preprečevanje oziroma znižanje nivoja hrupa in vibracij na izvoru, osamitev sprejemnikov hrupa in vibracij ter za opremo za izvajanje monitoringa hrupa in vibracij. Obratovalni stroški na področju zaščite pred hrupom in vibracijami so: monitoring hrupa (imisijske meritve) in vibracij.

#### TAKSE

Stroški ravnanja z okoljem predstavljajo tudi različne takse: vodna povračila, takse za onesnaževanje odpadnih vod, taksacija parametrov emisij v zrak (npr. CO<sub>2</sub>) in pri odlaganju odpadkov (taksa za odlaganje in taksa za emisije CO<sub>2</sub>).

#### **6.3.1.4.2 Postopek spremljanja stroškov integriranih sistemov vodenja (pri ravnanju z okoljem ter varnosti in zdravju pri delu)**

Med aktivnosti izvajanja sistema vodenja spadajo vsi trije sistemi vodenja, to so sistem kakovosti, sistem ravnanja z okoljem ter sistem varnosti in zdravja pri delu.

Poleg naštetih vrst stroškov ravnanja z okoljem nastajajo skupni stroški aktivnosti izvajanja integriranega sistema vodenja, ki jih v podjetju ne delijo, povezani pa so z izvajanjem integriranih sistemov vodenja v delovnih enotah (kontrola procesov, zadolžene oseba v delovnih enotah, delo pooblaščenca za varstvo okolja, delo svetovalca za transport nevarnega blaga, vodstvo delovne enote kontrole kakovosti, tehnolog za okolje). To so storitve DE Kontrola kakovosti za potrebe kakovosti, ravnanja z okoljem in varnosti ter zdravja pri delu (laboratorijske analize), izobraževanje (lastno in zunanje, tudi usposabljanje notranjih presojevalcev vseh sistemov), presoje (notranja in zunanja) in korektivni in preventivni ukrepi.

#### INVESTICIJSKI STROŠKI

O vrsti in deležu določene investicije za ravnanje z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu odloči vodja projekta v sodelovanju z ostalimi člani projekta na aktivnostnem listu, in sicer posebej za ravnanje z okoljem ter posebej za varnost in zdravje pri delu. Osnova za tako odločitev je Program ravnanja z okoljem in Program za varnost in zdravje pri delu.

Investicijske stroške ravnanja z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu spremljajo s pomočjo obračunane amortizacije neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev za ravnanje z okoljem ter varnost in zdravje pri delu. V enoti Razvoj konec leta pripravijo poročilo o realiziranih in planiranih investicijah, ki se nanašajo na ravnanje z okoljem ter varnost in zdravja pri delu za vsako delovno enoto in službo ter Talum. Na osnovi tega poročila v Službi za plan in analize izračunajo koeficient investicij v ravnanje z okoljem ter varnost in zdravja pri delu (v nadaljevanju koeficient) za vsako delovno enoto in službo ter za Talum. Koeficient je delež

predračunske ali plačane vrednosti investicij v ravnanje z okoljem ter varnost in zdravje pri delu v celotni predračunski ali plačani vrednosti vrednosti investicije posamezne delovne enote, službe ali Taluma v določenem obdobju. Izračunani koeficient se pomnoži z celotno obračunano amortizacijo za delovno enoto, službo ali Talum. Rezultat pove obseg investicijskih vlaganj (realiziranih in planiranih) v ravnanje z okoljem ter varnost in zdravja pri delu za vsako delovno enoto, službo ali Talum. O vrsti in deležu stroškov investicijskega vzdrževanja v povezavi z ravnanjem z okoljem ter varnostjo in zdravjem pri delu odloči lastnik osnovnega sredstva (vodja DE) skupaj s področnim vodjem vzdrževanja.

## OBRATOVALNI STROŠKI

Tekoče stroške, ki jih povzročajo aktivnosti ravnanja z okoljem ter varnosti in zdravja pri delu, spremlja in načrtuje Talum po naravnih vrstah stroškov. V ta namen so odprti v kontih glavne knjige v razredu 4 - Stroški za vsako posamezno stroškovno mesto naslednji konti:

Konto	Vrsta stroška
419010	Stroški emisij v zrak
419011	Stroški odpadnih voda
419012	Stroški obvladovanja odpadkov
419013	Stroški zaščite zemljin in podtalnice
419014	Stroški zaščite pred hrupom in vibracijami
480006	Plačane takse- ravnanje z okoljem
404002	Stroški zaščitnih sredstev

Taka delitev omogoča v skladu z veljavnimi pravili spremljanja in planiranja stroškov tekočega poslovanja v Talumu, spremljanje in planiranje stroškov ravnanja z okoljem ter stroškov varnosti in zdravja pri delu po vrstah stroškov na nivoju stroškovnega mesta, na nivoju delovne enote in skupaj za Talum.

### 6.3.2 Prihodki ravnanja z okoljem

Prihodki ravnanja z okoljem so težje razumljiva kategorija, saj si je težko zamisliti, katere prihodke lahko podjetje vključi med prihodke ravnanja z okoljem. Poleg tega se je računovodstvo ravnanja z okoljem prvotno poglobilo v stroške ravnanja z okoljem, ki znotraj tega področja po pomembnosti močno dominirajo. Vendar pri obvladovanju vseh vložkov, izločkov in odpadnih snovi, ki pri neki proizvodnji nastanejo, lahko npr. z odprodajo odpadnih snovi podjetje pridobi prihodek od prodaje, ki ga lahko uvrsti med prihodke ravnanja z okoljem. Nekatera podjetja v postavko prihodkov ravnanja z okoljem vključijo prihodek od recikliranja, ki ga izvajajo.

Kontni načrt bi lahko razširili s (Mihelčič, 2002, str. 14): prihodki od prodaje okolju prijaznih izdelkov in storitev; prihodki od prodaje recikliranih izdelkov, škarta; prihodki od predelave škarta tretjih oseb; prihodki od dajanja okoljevarstvene opreme v najem; prejete koncesije, patentnine, prejete nagrade za varovanje okolja.



### 6.3.3 Sredstva

Vprašanja okolja lahko imajo velike finančne vplive na bilanco stanja, npr. na sredstva in obveznosti. Prepoznati pravo vsoto vplivov okolja na sredstva in obveznosti ni enostavno. Specifični standardi, ki bi jasno opredelili, kdaj naj se sredstva, ki izhajajo iz ravnanja z okoljem, prepoznajo, izmerijo in razkrijejo, ne obstajajo. Velja splošen standard, ki je opredeljen v SRS, ki za opredmeteno osnovno sredstvo pravi, da se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njim, in je mogoče njegovo nabavno vrednost zanesljivo izmeriti (SRS, 2003). Vpliv varovanja okolja na sredstva je najbolj očiten pri: čistilnih napravah in integriranih tehnologijah ter pri zastarelih oz. izrabljenih zmogljivostih. Čistilne naprave, s katerimi se obvladuje škodljive vplive na okolje, se enostavno prepoznajo kot sredstva ravnanja z okoljem. Težje pa je kot tako sredstvo prepoznati vgrajene tehnologije za preprečevanje onesnaževanja. Pri zastarelih sredstvih se mora izguba vrednosti sredstva upoštevati kot izguba zaradi ravnanja z okoljem (Schaltegger, 1996, str. 84). Zaradi uvajanja novih tehnologij pride do zmanjšanja z amortiziranjem nadomestljivega zneska pod raven neodpisane vrednosti. To lahko obravnavamo kot trajno poškodbo in zato v knjigah izkazano neodpisano vrednost zmanjšamo na nadomestljiv znesek, razliko pa obravnavamo kot dodatno obračunano amortizacijo (Mohar, 1998, str. 33 - 34). Posebnost so zemljišča, kjer se popravek vrednosti povezan z amortiziranjem, ne pojavlja. Onesnaženo zemljišče, ki ga ni mogoče sanirati oz. bi bili stroški sanacije večji od njegove tržne vrednosti, je potrebno nekako prevrednotiti. Schaltegger (1996, str. 86) omenja možen primer amortizacije zemljišča, kjer prihaja do črpanja oz. izčrpavanja naravnih virov. Zemljišče se amortizira s pomočjo stroškov izčrpavanja.

V bilanci stanja se lahko kontni načrt dopolni z naslednjimi postavkami, ki zadevajo ravnanje z okoljem (Mihelčič, 2002, str. 12-15): dolgoročno odloženi stroški razvijanja okolju prijaznih izdelkov; dolgoročne pravice do rabe naprav za varovanje okolja; prevrednotenje zemljišč zaradi okrepitve iz naslova sanacije naravnega okolja; nabavna vrednost opreme za zaščito okolja; prevrednotenje opreme zaradi okrepitve iz naslova večje ekološke prijaznosti; prevrednotenje opreme zaradi oslabitve zaradi ekološke neustreznosti; oprema za varovanje okolja v gradnji; dolgoročno dani predujmi za nakup opreme za varovanje okolja; kratkoročni dani predujmi za nakup opreme za varovanje okolja.

### 6.3.4 Obveznosti iz ravnanja z okoljem

Obveznost iz ravnanja z okoljem je obveza plačati prihodnje stroške za odpravljanje ekološke škode, ki se je pojavila zaradi preteklih dogodkov ali poslovanja, ali za poravnavo škode tretji osebi, ki je bila zaradi povzročene škode prizadeta. Prihodnje finančne posledice okoljevarstvenega delovanja pogosto niso gotove, saj so močno podvržene pogostim spremembam v predpisih in političnih odločitvah. Prva negotovost je povezana s tem, kdaj obveznost nastopi, naslednja negotovost pa je v zvezi z vrednostjo/ zneskom.

Pogojne obveznosti so splošen način za prepoznavanje negotovih izidov. V SRS je pogojna obveznost opredeljena kot » možna obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov in katere obstoj je

odvisen od (ne)pojavitve enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ki se ne obvladujejo v celoti, ali sedanja obveza, ki izhaja iz preteklih dogodkov, vendar se ne pripozna, ker ni verjetno, da bo za njeno poravnavo potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo gospodarske koristi, ali ker njenega zneska ni mogoče zanesljivo izmeriti.« Pogojna obveznost, ki izhaja iz ravnanja z okoljem, je obveznost odpraviti ekološko škodo, ki je odvisna od pojava enega ali več negotovih prihodnjih dogodkov, ali za izplačilo nadomestila škode tretji osebi. Med pogojne obveznosti ravnanja z okoljem, ki izhajajo iz dejavnosti podjetja, lahko uvrstimo (Schaltegger, 1996, str. 90):

- onesnaženje zemlje,
- onesnaženje podtalnice,
- onesnaženje površinske vode,
- emisije v zrak,
- emisije energije,
- vidne vplive v okolju, npr. zaradi prisotnosti industrijskih objektov.

Vsekakor je vodstvo tisto, ki ima neomejeno svobodo pri odločitvi, kdaj pripoznati obveznost, četudi je zelo verjetno, da bo nastopila. Pri ocenjevanju pa je potrebno upoštevati nekaj ključnih dejavnikov:

- sedanje zakonske predpise in regulative,
- širitev pravnih zahtev,
- število in razvojno sposobnost vpletenih strani,
- pretekle pravne, gospodarske, politične in znanstvene izkušnje,
- kompleksnost problema, obstoječih tehnologij in tehnoloških izkušenj.

Za doslednost in resničnost pri prepoznavanju obveznosti v računovodskih poročilih morajo obveznosti vsebovati določene karakteristike. Obveznosti iz ravnanja z okoljem je potrebno pripoznati, ko nastane obveza podjetja, da bo poravnalo v prihodnje nastale stroške ravnanja z okoljem. Obveznost ni nujno pravno izterljiva, lahko si jo zada podjetje samo (npr. bolj temeljito čiščenje odpadnih voda kot to zahteva zakon zaradi ohranjanja dobrega imena). Če zneska obveznosti ni mogoče oceniti, mora podjetje to razkriti v pojasnilih k računovodskim izkazom, če pa je ocena približna, je treba v pojasnilih navesti metodo izračuna. V primeru, da obstaja verjetnost, da bo škoda iz preteklosti podjetje moralo poravnati v prihodnosti (npr. spremeni se zakonodaja, tako se odloči podjetje samo), lahko podjetje oblikuje dolgoročne rezervacije (UN Conference, 1999, str. 18). Dolgoročne rezervacije so pomembnejša postavka, ki se lahko pojavi v bilanci podjetja v zvezi z njegovo okoljevarstveno dejavnostjo. Mohar (1998, str. 35) navaja predvsem rezervacije namenjene sanaciji že povzročene onesnaženja, rezervacije za morebitne kazni za povzročeno onesnaženje okolja, rezervacije za razne okoljevarstvene dajatve, rezervacije za vzpostavitev prvotnega stanja (rudniki, kamnolomi,...), rezervacije za večja popravila okoljevarstvenih opredmetenih osnovnih sredstev. Posebno mesto bi bilo smiselno nameniti dolgoročnim rezervacijam ravnanja z okoljem in jih obravnavati ter izkazovati ločeno in ne v okviru dolgoročnih rezervacij za druge namene, saj s povsem drugega zornega kota

podajajo informacijo o boniteti posameznega podjetja in so za zunanje uporabnike računovodskih informacij včasih primarnega pomena.

Kontni načrt bi lahko razširili z naslednjimi postavkami (Mihelčič, 2002, str. 14): kratkoročne obveznosti do dobaviteljev za dobavo opreme za varovanje okolja/ okoljske storitve; kratkoročne obveznosti za čiste plače zaposlencev iz oddelka za okolje; kratkoročne obveznosti za prispevke iz kosmatih plač zaposlencev iz oddelka za okolje; kratkoročne obveznosti za davke iz kosmatih plač za zaposlence iz oddelka za okolje; kratkoročne obveznosti do državnih institucij iz naslova davkov in prispevkov za okolje; kratkoročne obveznosti do tretjih oseb iz naslova povzročene okoljske škode; kratkoročna posojila bank/ podjetij za namene varovanja okolja; kratkoročne obveznosti za obresti od posojila za varovanje okolja; kratkoročno vnaprej vračunani stroški/ odhodki iz naslova varovanja okolja; vplačila kapitala, vezana na zaščito okolja ali na izboljšavo okoljskega poslovanja; vplačila, ki presegajo nominalne zneske delnic (zaradi okolju prijaznega poslovanja); rezerve iz dobička za varovanje okolja; splošni prevrednotovani popravek rezerv iz dobička za varovanje okolja; dolgoročne rezervacije iz naslova dolgoročno vnaprej vračunanih stroškov ravnanja z okoljem; dolgoročna posojila bank/ podjetij za ravnanje z okoljem.

#### **6.3.4.1 Primer podjetja Termit Domžale**

Podjetje Termit spada pod rudarsko dejavnost, ki je z vidika naravnega okolja zelo specifična, saj izkopi kremenčevega peska pomenijo velik poseg v naravno okolje. Peskokop povzroči veliko rano v zemeljsko površje. Podjetje je po zakonu o rudarstvu dolžno peskokop ekološko sanirati in vzpostaviti primarno stanje (npr. ozelenitev, pogozditev,...), tako da po prenehanju izkoriščanja oz. po izrabi peskokopa na območju ni vidnih sledi preteklih posegov. V podjetju pod pojmovanjem eko-računovodstvo vodijo predvsem evidence o rezervacijah in investicijah v ekologijo. Posebnost dejavnosti podjetja Termit je v tem, da je njihovo delovanje in vpliv na okolje dolgoročen (desetletje ali več), zato je obravnavanje ekoloških vprašanj tudi dolgoročnejshe.

Podjetje je v postopku lastninskega preoblikovanja na podlagi predpisov o lastninskem preoblikovanju podjetij v otvoritveni bilanci stanja oblikovalo vir za odstranitev odpadkov in vir za objekte, tehnologije ter naprave, namenjene zmanjševanju obremenjevanja okolja. Agencija RS za prestrukturiranje in privatizacijo je podjetju v postopku lastninskega preoblikovanja odobrila program preoblikovanja, podjetje pa je za izvedbo programa ekološke sanacije v otvoritveni bilanci stanja oblikovalo rezervacije.

Podlaga za računovodsko obravnavanje dolgoročnih rezervacij je program oblikovanja in črpanja dolgoročnih rezervacij, ki mora vsebovati (Jereb, 2001, str. 83):

- namen oblikovanja dolgoročnih rezervacij,
- višino stroškov, ki bodo nastali v prihodnosti in so povezani s prihodki, ki jih podjetje ustvarja v prejšnjih časovnih obdobjih,
- časovno razporeditev stroškov, ki bodo nastali v prihodnosti,
- odvisnost med navedenimi stroški in z njimi povezanimi prihodki.

Višina predvidenih stroškov in njihova časovna razporeditev sta podlaga za oblikovanje programa črpanja dolgoročnih rezervacij. Višina predvidenih stroškov mora biti ocenjena realno, zato je potrebno pripraviti seznam aktivnosti in predračun stroškov na podlagi tržnih cen. V seznamu aktivnosti je potrebno čimbolj natančno opredeliti, kakšne dejavnosti bodo v prihodnje povzročale stroške, povezane z oblikovanimi dolgoročnimi rezervacijami. V predračunu pa se mora navedene dejavnosti ovrednotiti bodisi s prejetimi predračuni ponudnikov takšnih storitev oz. uradnih cenikov, v primeru, ko bo sanacijo izvajalo podjetje samo, pa se mora uporabiti vrednosti navedenih del s cenika podjetja. Program oblikovanja je neposredno povezan s programom črpanja, saj ima v slednjem opredeljeno višino potrebnih dolgoročnih rezervacij in tudi čas, ki ga ima podjetje na voljo, da te rezervacije oblikuje.

Program oblikovanja je pomemben le z vidika razporeditve obremenitev poslovnih izidov v posameznih letih z oblikovanjem dolgoročnih rezervacij. Podjetje, ki programa oblikovanja in črpanja ne pripravi, nima ustrezne podlage za presojo oblikovanja zneskov dolgoročnih rezervacij v posameznem obračunskem letu. Dolgoročne rezervacije se v teh primerih običajno oblikujejo glede na potrebno prilagoditev izdelanih računovodskih izkazov za dosego želenih poslovnih izidov. S tem zavaja uporabnike računovodskih izkazov, poleg tega pa se ne zaveda pomena oblikovanja teh rezervacij.

Poslovodstvo lahko z oblikovanjem premajhnega zneska dolgoročnih rezervacij prikrije izgubo v poslovanju, ki pa se bo pojavila v trenutku nastanka izdatkov, ki naj bi se krili iz oblikovanih dolgoročnih rezervacij. Tako ravnanje povzroči največ težav v tistih dejavnostih, kjer se stroški sanacije pojavijo predvsem na koncu izvajanja dejavnosti (kamnolomi, deponije,..) ter jih navadno plačajo davkoplačevalci ali pa ostanejo nesanimirani kot odprta rana v naravi (predvsem kamnolomi).

Potrebno je opozoriti na potrebo po vsakoletni presoji ustreznosti programa oblikovanja in črpanja dolgoročnih rezervacij, saj je možno, da pride do sprememb v poslovanju in v dinamiki nastanka stroškov, za kritje katerih oblikujemo rezervacije (vzroki: zaostrovanje naravovarstvenih predpisov, spremembe tehnologije izvedbe sanacijskih del,...).

Podjetje Termit je v otvoritveni bilanci po stanju na dan 1.1.1993 oblikovalo dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo v višini 207.956.000 SIT. Podjetje je izdelalo tudi sanacijski program in terminski plan porabe rezerviranih sredstev.

Tabela 1: Ekološki projekti po programu

	Ocena stroškov v SIT	Terminski načrt
1. ekološka sanacija peskokopa A: - zapolnjevanje odkopnih jam, izravnava, ozelenjevanje	23.438.917	1993 – 2003
2. ekološka sanacija peskokopa B: - zapolnjevanje odkopnih jam, izravnava, ozelenjevanje	5.408.289	1994 – 2000
3. ekološka sanacija peskokopa C: - zapolnjevanje odkopnih jam, izravnava, pogozditev, pregrada iz nasutja	30.890.289	1994 – 2000
4. ekološka sanacija peskokopa D: - zapolnjevanje odkopnih jam, izravnava, pogozditev	11.571.353	1999 – 2003
5. ekološka sanacija peskokopa E: - izravnava, ozelenjevanje	3.908.769	1993
6. ekološka sanacija peskokopa F: - izdelava etaž (vrtanje in miniranje), odvoz materiala, ozelenjevanje	17.122.367	1994 – 2003
7. izgradnja objekta filtracije mulja s pripadajočo opremo: - izgradnja filtrirnice ob čistilni napravi in postavitve filtrske stiskalnice za stiskanje mulja	84.081.250	2001 - 2003
8. izgradnja objekta za prane peske pred čistilnimi napravami: - izgradnja asfaltirane deponije v velikosti 2.500 m <sup>2</sup> z opornim zidom in usedalnikom	10.617.903	1993 - 1994
9. sanacija deponije pri objektu za separacijo: - izgradnja opore za preprečitev plazenja brežine in preusmeritev površinskih vod v usedalni bazen	5.021.332	1996
10. sanacija deponije pri objektu za pranje peska: - izgradnja asfaltirane deponije v velikosti 2.185 m <sup>2</sup> z opornim zidom in usedalnikom	5.596.142	1996
11. sanacija deponije za prane peske: - izgradnja asfaltirane deponije v velikosti 1.300 m <sup>2</sup> z opornim zidom	10.299.434	1997 - 1998
Skupaj:	207.956.045	1993 - 2003

Vir: Gradivo Termit Domžale d.d.

#### PORABA SREDSTEV REZERVACIJ:

V družbi Termit so v obdobju od 1993 do 2000 sestavili pet poročil, po katerih so povzeti podatki o koriščenju rezervacij za ekološke sanacije peskokopov in okoljevarstvene investicije.

Tabela 2: Koriščenje rezervacij za ekološko sanacijo

<b>Ekološke sanacije peskokopov:</b>	
začetni saldo 1.1.1993	92.339.984
sanacija peskokopa A	-13.561.149
sanacija peskokopa B	-16.488.387
sanacija peskokopa C	-70.393.284
sanacija peskokopa E	-4.205.936
sanacija peskokopa F	-17.163.728
revalorizacija neporabljenih sredstev	<u>+75.537.115</u>
končni saldo na dan 31.12.2000	46.064.615
<b>Okoljevarstvene investicije:</b>	
začetni saldo 1.1.1993	115.616.061
amortizacija ekoloških investicij	-13.916.792
revalorizacija neporabljenih rezervacij	<u>+155.691.158</u>
končni saldo na dan 31.12.2000	257.390.427

Vir: Gradivo Termit Domžale d.d.

### Evidence o porabi sredstev rezervacij:

Družba Termit ima vzpostavljeno posebno izvenknjigovodsko evidenco porabe sredstev rezervacij za ekološko sanacijo peskokopov, ločeno za vsak peskokop. Iz te evidence so razvidne vsakokratne porabe sredstev rezervacij, učinki revalorizacije sredstev rezervacij in revalorizirana stanja neporabljenih sredstev rezervacij ob koncu posameznih poslovnih let, prav tako pa tudi stroški za ekološko sanacijo po dokončni porabi oblikovanih sredstev rezervacij za namene ekološke sanacije posameznega peskokopa (kot vrednost neporabljenih sredstev rezervacij z negativnim predznakom). Podatki, kot jih izkazuje družba Termit o celotnih stroških ekološke sanacije peskokopov ter o porabljenih in neporabljenih (revaloriziranih) sredstvih rezervacij za obdobje od 1.1.1993 do 31.12.2000, so naslednji:

Tabela 3: Stroški ekološke sanacije in porabljena sredstva

Ekološke sanacije peskokopov	Stroški ekološke sanacije	Porabljena sredstva rezervacij	Neporabljena sredstva rezervacij 31.12.2000
ekološka sanacija peskokopa A	13.561.149	13.561.149	32.406.955
ekološka sanacija peskokopa B	16.488.387	8.215.398	-8.272.989
ekološka sanacija peskokopa C	70.393.284	48.811.882	-21.581.402
ekološka sanacija peskokopa D	0	0	26.718.441
ekološka sanacija peskokopa E	4.205.936	3.908.769	-297.167
ekološka sanacija peskokopa F	17.163.728	17.163.728	17.090.777
Skupaj	121.812.484	91.660.926	46.064.615

Vir: Gradivo Termit Domžale d.d.

Po podatkih iz evidenc so stroški ekološke sanacije peskokopov v obdobju od 1.1.1993 do 31.12.2000 znašali 121.812.484 SIT, porabljena sredstva rezervacij za ekološke sanacije peskokopov pa skupaj 91.660.926 SIT, neporabljena sredstva rezervacij na dan 31.12.2000,

zmanjšana za stroške ekološke sanacije peskokopov po dokončani porabi sredstev rezervacij, pa znašajo 46.064.615 SIT.

Dejanski stroški ekološke sanacije peskokopov B, C in E so bili večji od oblikovanih in do njihove končne porabe revaloriziranih sredstev rezervacij. Družba je v svojih poročilih o izvajanju programa ekološke sanacije kot porabo sredstev rezervacij prikazala celotne stroške ekološke sanacije posameznih peskokopov. Glede na dejanski obseg odkopov so bili dejanski stroški ekološke sanacije peskokopov različni, stroški ekološke sanacije peskokopa A (ki sicer še ni zaključena) pa so se zmanjšali tudi zaradi prenehanja prečrpavanja vode z muljem v ta odkop po uvedbi nove tehnologije oplasčevanja finih frakcij kremenovega peska in bodo nižji od revaloriziranega zneska odobrene revalorizacije. Zato je družba za ekološko sanacijo peskokopov B, C in E porabila tudi del sredstev rezervacij za ekološko sanacijo peskokopa A.

Glede okoljevarstvenih investicij (točke v programu od 7 - 11) družba zagotavlja v posebni evidenci le podatke o vrednosti aktiviranih osnovnih sredstev, ki predstavljajo tovrstne investicije, ter podatke o obračunani amortizaciji (za potrebe knjiženja črpanja virov rezervacij) in revalorizaciji teh osnovnih sredstev. Podatki o porabi sredstev rezervacij za namene posameznih okoljevarstvenih investicij so razvidni iz knjigovodskih evidenc osnovnih sredstev, ki se pridobivajo, podatkov o učinkih revalorizacije in stanju neporabljenih sredstev rezervacij za te namene pa družba ne zagotavlja. Podatki o izkazani nabavni vrednosti osnovnih sredstev v pridobivanju za obdobje od 1.1.1993 do 31.12.2000:

Tabela 4: Investicije - nabavna vrednost

Okoljevarstvene investicije – osnovna sredstva v pridobivanju	Nabavna vrednost po računih	Revalorizirana nabavna vrednost ob aktiviranju
objekt filtracije mulja s pripadajočo opremo	0	-
deponija za prane peske pred čistilnimi napravami	16.004.202	17.813.654
deponija pri objektu za separacijo	13.293.323	13.872.222
deponija pri objektu za pranje peska – plato Ž	6.172.667	6.240.882
deponija za prane peske	17.393.305	-
Skupaj okoljevarstvene investicije	52.863.497	37.926.758

Vir: Gradivo Termit Domžale d.d.

Družba Termit je v svojih poslovnih knjigah za leta od 1993 do 2000 izkazala povečanje osnovnih sredstev v pridobivanju iz naslova opravljenih sanacijskih del na deponijah za skupaj 52.863.497 SIT. Vrednost do konca leta 2000 že aktiviranih investicij (z obračunano revalorizacijo do dneva aktiviranja) znaša 37.926.758 SIT. Izkazana revalorizirana vrednost osnovnih sredstev v pridobivanju (deponija za prane peske) na dan 31.12.2000 znaša 17.675.324 SIT.

### Črpanje dolgoročnih rezervacij

Dolgoročne rezervacije za ekološko sanacijo, ki jih je oblikovalo v otvoritveni bilanci stanja na dan 1.1.1993 v višini 207.956.000 SIT, je podjetje v svojih poslovnih knjigah izkazalo med

obveznostmi do virov sredstev ter jih v obdobju od začetka leta 1993 do konca leta 2000 v skladu s SRS revaloriziralo in črpalo za pokrivanje stroškov amortizacije osnovnih sredstev, pridobljenih z aktiviranjem okoljevarstvenih investicij in za pokrivanje stroškov ekološke sanacije peskokopov, ki so se nanašali na izvedene projekte ekološke sanacije. Izvedeni projekti se beležijo na podlagi mesečnega poročila, ki ga izdela nadzornik sanacije na terenu. V poročilu so navedeni izvajalci del in porabljene ure dela za posamezne predvidene aktivnosti, na podlagi katerih se ugotovijo dejanski stroški.

## **7 SKLEP**

Ljudje smo vse bolj občutljivi na vprašanja ekologije. Prosti čas želimo preživeti v zdravem in neonesnaženem okolju, jesti želimo zdravo hrano, dihati svež zrak, prav takšno ali boljšo kakovost bivanja privoščimo tudi našim otrokom. Zato danes pozorno spremljamo delovanje industrijskih podjetij, še posebej tistih, ki zaradi narave svoje dejavnosti predstavljajo potencialno grožnjo naravnemu okolju.

Dejstvo je, da so se države zavedle problemov, ki so posledica onesnaževanja okolja iz preteklosti in sedanjosti. S svojimi instrumenti jih je večina v zadnjih letih uspela položiti temelje v okoljski zakonodaji, predpisih ... Evropska unija vidi enega svojih ključnih ciljev skupne politike ohranjanje naravnega okolja ter boj proti regionalnim in globalnim posledicam onesnaževanja oz. omiljenje le-teh. Akcijski okoljevarstveni programi EU na področju računovodstva zahtevajo prepoznavanje in razkrivanje vplivov podjetja na okolje v letnih izkazih oz. poročilih. Načelo »povzročitelj plača« vnaša v računovodsko stroko nove razsežnosti, saj se morajo po novem računovodje ukvarjati tudi s kategorijami, ki izhajajo iz varovanja okolja oz. preprečevanja onesnaževanja, in sicer na zelo raznolikih področjih, kot so ravnanje z odpadki, energijo, vodo, zrakom, hkrati pa pripravljati vedno več informacij o ekologiji, katere zanimajo vse več ljudi znotraj in zunaj podjetja.

Okoljevarstvena zavest se je prenesla tudi na večino proaktivnih podjetij. Z vpeljevanjem sistemov ravnanja z okoljem dokazujejo, da hočejo nadzorovati vplive na okolje ter jih tudi kar najbolj zmanjševati.

Zbiranje in razumevanje računovodskih informacij v zvezi z ravnanjem z okoljem prinaša več prednosti. Prva je za podjetje, ki s tem, ko v svoje poslovanje vključi tudi okolje, prizna oz. začne pripoznavati tudi stroške (t.i. stroške ravnanja z okoljem), naravno okolje vključi tudi v druge računovodske postavke in z obvladovanjem in spremljanjem le-teh lahko vpliva na izboljšanje teh kategorij (zniža stroške, boljše predvideva svoje obveznosti, spremlja sredstva namenjena za varovanje okolja). Druga prednost je pridobljena informacijska osnova, na kateri vodstvo sprejema odločitve v zvezi z ekologijo ter obvladuje vplive na naravno okolje. S spremljanjem in razkrivanjem informacij o teh vplivih lahko znižuje škode in pridobi na verodostojnosti v skupnosti.



Slovenska podjetja že spremljajo in obvladujejo določene kategorije, ki jih je mogoče šteti v področja ravnanja z okoljem. Potrebno je poudariti, da standardov, ki bi jim olajšali delo, ni. Nek poenoten sistem spremljanja teh informacij tudi ne more obstajati, predvsem zaradi raznolikosti v poslovnih procesih posameznega podjetja. Obstajajo priporočila o razkrivanju vplivov na okolje v letnem poročilu oz. posebnem okoljskem poročilu. Kako oblikovati informacije v takem poročilu je zaenkrat prepuščeno odločitvam in presoji podjetja. Prav tako je v njihovih rokah odločitev, na kakšen način bo oblikovalo sistem, iz katerega bo take informacije lahko oblikovalo. Urejanje področij računovodstva ravnanja z okoljem (bodisi ravnanja z odpadki, energijo, zrakom, izrabo virov...) je prepuščeno podjetjem samim, zato nekatera podjetja obravnavajo lastne razvite sisteme za spremljanje teh informacij kot poslovno skrivnost. Razvoj teh sistemov namreč zahteva čas in znanje, ne samo računovodij, temveč tudi tehničnih strokovnjakov.

## 8 LITERATURA

1. Bennett Martin, James Peter: The Green Bottom Line: Environmental accounting for management: current practice and future trends. Sheffield: Greenleaf Pub., 2000. 424 str.
2. Collier John: The Corporate Environment: the financial consequences for business. London: Prentice Hall, 1995. 231 str.
3. Drevenšek Mojca: Okolju prijazno: Že imate okoljsko poročilo. Gospodarski vestnik, Ljubljana, 27. januar 2003, str. 44-45.
4. Gabrovec-Mei Ondina: Social Responsibility: Accountability and reporting in the EU. Second International Conference. Rijeka: University of Rijeka, 1997, str. 367-376.
5. Garrison Ray H, Noreen Eric W.: Management control: theories, issues and practice. London: Macmillan, 1995. 362 str.
6. Gray Rob, Bebbington Jan, Walters Diane.: Accounting for the Environment. Chartered Association of Certified Accountants, ACCA. London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1999. 226 str.
7. Horvat Tatjana: Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2000. 249 str.
8. Jereb Samo: Oblikovanje in črpanje dolgoročnih rezervacij za sanacijo odlagališča odpadkov. Računovodstvo v javnih podjetjih. Zbornik referatov. Radenci, 2001, str.79-98.
9. King Thomas E., Lembke Valdean C., Smith John H.: Financial Accounting, A Decision-Making Approach. New York: John Wiley & Sons, 1997. 710 str.
10. Kirn Andrej: Ekološka (okoljska) etika. Maribor: Abram, 1992. 43 str.
11. Koletnik Franc: Računovodstvo in ekologija. Zbornik XXI. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije ter Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1989.
12. Kranjec Samo: Onesnaževalce tepejo takse na emisijo CO2, olajšav pa bodo deležni le tisti, ki vlagajo v zmanjševanje izpustov. Finance 11.5.2003.
13. Mangaliso Mzamo P.: The Strategic Usefulness of Management Information as Perceived by Middle Managers. Journal of Management, 21 (1995), 2, str. 231-250.

14. Mihelčič Eva: Bilance ravnanja z okoljem in razkritja v letnih poročilih (na primeru skupine Eni). Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 90 str.
15. Mohar Ivan: Ekološko usmerjeni računovodja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 78 str.
16. Piasecki Bruce W., Fletcher Kevin A., Mendelson Frank J.: Environmental management and business strategy: leadership skills for 21st century. New York: John Wiley & Sons, 1999. 348 str.
17. Roberts Peter: Environmental Assessment, Auditing and Information System. Green Management- A Reader. London: The Dryden Press, 1997, str. 200-229.
18. Schaltegger Stefan, Müller Kaspar in Hindrichsen Henriette: Corporate environmental accounting. Chichester: Wiley, 1996. 306 str.
19. Slabe Erker Renata: Industrijska ekologija: Prispevek k sonaravnemu gospodarskemu razvoju. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 115 str.
20. Strašek Viljem: Vodenje podjetja z vidika varovanja okolja v skladu z zahtevami standarda ISO 14001. Ljubljana: Bureau Veritas Quality International Slovenija, 1998. 149 str.
21. Vezjak Blanka: Računovodstvo človeških in socialnih dejavnikov. Zbornik referatov, Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998a, str. 153-162.
22. Vezjak Blanka: Računovodstvo in razkritja o ravnanju z okoljem. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1999. 63 str.
23. Vezjak Blanka: Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih posebej o ravnanju z okoljem. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 254 str.
24. Vuk Drago: Uvod v ekološki management. Ljubljana: Moderna organizacija, 2000. 236 str.
25. Winter Georg: Okolju prijazno podjetje. Ljubljana: Inštitut za ekološki management, 1994. 288 str.

## 9 VIRI

1. Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities. United Nations, 1999. 112 str.
2. Adams Roger, Houldin Martin, Slomp Saskia: An FEE approach to environmental accounting. ACCA. [URL:<http://www.acca.co.uk/publications/accountingandbusiness/18820>], 1999.
3. Adams Roger: Accounting for the environment: latest steps. [URL: <http://www.acca.co.uk/publications/accountingandbusiness/36454>], 1998.
4. Adams Roger: Sustainability reporting and the global reporting initiative. ACCA. [URL: <http://www.acca.co.uk/publications/studentaccountant/57324>], 2001.
5. An Introduction to Environmental Accounting as a Business Management Tool: Key Concepts and Terms. EPA. [URL: <http://www.epa.gov/opptintr/acctg/earesources.htm>], 1995.
6. British Standard 7750: [URL: <http://www.quality.co.uk/bs7750.htm>], 20. 9. 2003.
7. Collin Peter H.: Dictionary of Ecology and Environment. 3rd Edition. Middlesex: Peter Collin Publishing Ltd., 1995. 253 str.
8. Corporate Reporting: UNEP. [URL:<http://www.uneptie.org/pc/pc/tools/reporting.htm>], 31. 8. 2003.
9. Ecoaudit:[URL: <http://www.ilr.it/HomePage/LorellaF/Ecoaudit.htm>], 2000.
10. Interno gradivo podjetja Talum Kidričevo.
11. Interno gradivo podjetja Termit Domžale.
12. KPMG International Survey of Environmental Reporting, 1999. Amsterdam 1999.
13. Okolje in EU: [URL: <http://evropa.gov.si/publikacije/zgibanke/okolje/#03#03>], 1999, 8.1.2003.
14. Okolje v Sloveniji. Predlog Poročila o stanju okolja 2002, Vlada Republike Slovenije, Ljubljana. Februar 2003. [URL:[http://www.gov.si:80/mop/podrocja/uradzaokolje\\_sektorokolje/porocila/stanje\\_okolja.htm](http://www.gov.si:80/mop/podrocja/uradzaokolje_sektorokolje/porocila/stanje_okolja.htm)].

15. Review IAS for Environmental Issues: The European Federation of Accountants.  
[URL: <http://www.fee.be/publications/main.htm>], 1999.
16. Slovenski računovodski standardi. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana, 2003.
17. Zakon o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 801-01/90-2/107).