

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**OKOLJSKI VIDIK POSLOVANJA S PRIMEROM
PODJETJA GORENJE**

Ljubljana, oktober 2007

ARIJANA SOFTIĆ

IZJAVA

Študentka Arijana Softić izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom asistentke mag. Darjane Vidic in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 29.10.2007

Podpis _____

KAZALO

1.	UVOD	1
2.	OPREDELITEV BISTVENIH POJMOV	2
2.1.	Trajnostni razvoj	2
2.2.	Družbena odgovornost.....	2
2.3.	Varstvo okolja	4
3.	PРАВNA IN STROKOVNA UREDITEV VARSTVA OKOLJA	5
3.1.	Zakonski okvir varstva okolja	5
3.1.1.	<i>Inštrumenti varstva okolja</i>	5
3.1.2.	<i>Predpisi Evropske Unije</i>	6
3.1.2.1.	Akcijski programi.....	6
3.1.2.2.	Direktiva o celovitem preprečevanju in nadzoru onesnaževanja	7
3.1.2.3.	Bela knjiga	7
3.1.2.4.	Lizbonska strategija	8
3.1.3.	<i>Predpisi v Sloveniji</i>	8
3.1.3.1.	Zakon o varstvu okolja	8
3.1.3.2.	Nacionalni program varstva okolja	9
3.2.	Standardi, ki vključujejo varstvo okolja	10
3.2.1.	<i>Globalne smernice poročanja (GRI)</i>	10
3.2.2.	<i>Sporazum Združenih narodov za trajnostni razvoj</i>	10
3.2.3.	<i>Standard Odgovornosti 1000</i>	11
3.2.4.	<i>Mednarodni standard ISO 26000</i>	11
3.2.5.	<i>Britanski okoljski standard BS 7750</i>	11
3.2.6.	<i>Mednarodni standard ISO 14001</i>	12
3.2.7.	<i>Shema EMAS</i>	13
3.2.7.1.	Razlike med shemo EMAS in standardom ISO 14001	13
3.2.7.2.	Koraki za pridobitev certifikata EMAS	14
3.2.7.2.1	<i>Začetni okoljski pregled stanja</i>	14
3.2.7.2.2	<i>Prepoznavanje in ocena pomembnih okoljskih vidikov</i>	14
3.2.7.2.3	<i>Okoljska politika</i>	15
3.2.7.2.4	<i>Okoljski cilji</i>	16
3.2.7.2.5	<i>Okoljski programi</i>	16
3.2.7.2.6	<i>Okoljska izjava</i>	17
4.	OKOLJSKO RAČUNOVODSTVO	17
4.1.	Razlogi za uvedbo okoljskega računovodstva	19
4.2.	Okoljsko računovodstvo za notranje in zunanje uporabnike	20
4.3.	Področja okoljskega računovodstva	21
4.3.1.	<i>Odpadki</i>	22
4.3.2.	<i>Energija</i>	22
4.3.3.	<i>Embalaza</i>	22
4.4.	Okoljski stroški	23
4.4.1.	<i>Razvrščanje okoljskih stroškov</i>	24
4.5.	Okoljsko knjigovodstvo	25

5.	OKOLJSKI VIDIK POSLOVANJA PODJETJA GORENJE, d.d.	26
5.1.	Predstavitev Skupine Gorenje	26
5.1.1.	<i>Vizija in poslanstvo Skupine Gorenje</i>	27
5.2.	Varstvo okolja v Gorenju	27
5.2.1.	<i>Okoljska politika</i>	29
5.2.2.	<i>Okoljski cilji</i>	30
5.2.3.	<i>Okoljska izjava</i>	32
5.2.4.	<i>Sistemi ravnanja z okoljem</i>	32
5.2.5.	<i>Okoljski podatki</i>	34
5.2.6.	<i>Okoljske nagrade</i>	35
5.3.	Okoljsko računovodstvo v Gorenju	35
5.3.1.	<i>Orodja okoljskega računovodstva</i>	37
6.	SKLEP	38
	LITERATURA	40
	VIRI	41

1. UVOD

Podjetja prispevajo k razvoju lokalnih skupnosti, v katerih delujejo, na več načinov. Poleg funkcije pridobivanja prihodkov, širjenja zaposlitvenih možnosti in vlaganja v svojo rast in rast okolja, prispevajo k razvoju tudi z družbeno in okoljsko odgovornostjo. Družbena odgovornost temelji na prostovoljni osnovi. Odraža dodatna prizadevanja podjetij, da bi izpolnjevala družbena pričakovanja. Eno najpomembnejših sestavin družbene odgovornosti podjetja pa predstavlja skrb za okolje.

Osnovni namen diplomskega dela je predstaviti okoljski vidik poslovanja podjetij. Okolje se spreminja zaradi nas, zaradi okolja pa se moramo spreminjati tudi mi. Ta misel me je vodila skozi celotno delo, katerega cilj je pokazati pomembnost vključevanja varstva okolja v poslovanje podjetja, saj le-to predstavlja zahtevo različnih interesnih skupin, izraža pa tudi pomemben dejavnik razvoja podjetja. Varstvo okolja lahko pripomore k večjemu ugledu podjetja in tako pomembno prispeva k njegovim konkurenčnim prednostim. Uvajanje okoljske dimenzije poslovanja v podjetja na dolgi rok vodi k zmanjševanju stroškov, kar podjetju omogoča preživetje.

Diplomsko delo je sestavljeno iz šestih vsebinsko zaokroženih delov. Uvodni besedi sledi opredelitev bistvenih pojmov, ki se pojavljajo skozi celotno delo. Danes namreč bistveno skrb večine ljudi predstavlja prihodnost zanamcev. To bomo lahko ohranjali le s trajnostnim razvojem, ki ne vključuje le ekonomskega razvoja, ampak tudi družbeni razvoj in varstvo okolja.

Ker je za podjetja pri njihovem poslovanju prvotnega pomena upoštevanje zakonskih zahtev, je v prvem delu tretjega poglavja najprej predstavljena pravna ureditev, kjer so obravnavani inštrumenti ter predpisi s področja varstva okolja v Evropski uniji in Sloveniji. Na tem področju obstaja tudi veliko različnih standardov, ki so predstavljeni v drugem delu tretjega poglavja. Izmed vseh je podrobneje razčlenjena shema EMAS, ki jo Evropska unija uspešno izvaja že več kot 10 let. V Sloveniji se je shema EMAS vzpostavila z vstopom v Evropsko unijo, namenjena pa je ocenjevanju in izboljševanju vplivov delovanja podjetja na okolje ter obveščanju javnosti o le-teh.

Četrto poglavje je posvečeno okoljskemu računovodstvu, ki v zadnjih letih pridobiva na pomenu. Predstavljeni so razlogi za njegovo uvedbo ter razdeljenost na dva dela, in sicer za notranje ter zunanje uporabnike. Obravnavana so tudi pomembnejša področja okoljskega računovodstva in okoljskih stroškov. Prepoznavanje in zajemanje okoljskih stroškov postaja vse bolj pomembno in zanimivo za podjetja, tako zaradi zmanjšane vpliva na okolje kot tudi zaradi zniževanja stroškov.

V petem poglavju diplomskega dela obravnavam konkreten primer okoljsko zavednega podjetja, in sicer podjetje Gorenje, d.d., iz Velenja. Bistven poudarek je dan njegovemu okoljskemu poslovanju. Gorenje, d.d., je prvo registrirano podjetje po shemi EMAS v Sloveniji. Predstavlja enega izmed najbolj okoljsko zavednih podjetij v slovenskem prostoru, kar kažejo tudi okoljske

nagrade, ki jih Gorenje, d.d., redno prejema. V podjetju si prizadevajo za delovanje v skladu z načeli trajnostnega razvoja, kar prinaša tudi konkurenčno prednost.

Zadnjemu poglavju sledi sklep, v katerem povzemam bistvene ugotovitve, ter seznam uporabljene literature in virov.

2. OPREDELITEV BISTVENIH POJMOV

2.1. Trajnostni razvoj

Razvoj je trajnosten, če zadovoljuje sedanje potrebe, ne da bi ogrožal zmožnosti prihodnjih generacij, da zadovoljujejo lastne potrebe (Vezjak, 2002, str. 42). Pomembno vlogo na poti proti trajnosti imajo podjetja. Če se kot cilj poslovanja postavlja izključno ekonomski dobiček in se pri tem ne upoštevajo škodljivi vplivi poslovanja na naravno okolje, lahko s kratkoročnim doseganjem dobičkov naravi prizadenemo veliko škodo. Trajnostno podjetje naj bi bilo tisto, katerega delovanje nima škodljivih posledic za okolje (Vezjak, 2002, str. 42).

Trajnostni razvoj pomeni za podjetje privzeti poslovne strategije in aktivnosti, ki danes zadovoljujejo potrebe podjetja in skupin, ki se zanj zanimajo, obenem pa varujejo človeške in naravne vire, ki bodo potrebni v prihodnosti (Vezjak, 2002, str. 43).

Načelo družbene odgovornosti je tesno povezano z obvezo podjetja, da svoje delovanje izvaja v skladu s konceptom trajnostnega razvoja. Podjetje deluje trajnostno, kadar s svojim trajnostnim razvojem zagotavlja zadostno celovitost svojega delovanja s hkratnim doseganjem ekonomskih, družbenih in okoljskih kriterijev (Potočan, Mulej, 2006, str. 42).

Temeljna načela trajnostnega razvoja so naslednja (Vuk, 2000, str. 39):

- kakovosten ekonomski razvoj v okviru fizičnih omejitev in z učinkovitejšo rabo surovin in energije;
- internalizacija okoljskih stroškov;
- minimizacija rabe zaloga (neobnovljivih) naravnih virov;
- raba obnovljivih naravnih virov v okviru njihovih regeneracijskih sposobnosti;
- zmanjševanje oziroma ohranjanje onesnaževanja na takšni ravni, da ga ekosistemi še lahko vzdržijo;
- preprečevanje okoljskih pritiskov namesto zmanjševanja okoljskih posledic in načelo najmanjšega možnega okoljskega tveganja.

2.2. Družbena odgovornost

Začetki misli o družbeni odgovornosti segajo v ZDA v 50. leta prejšnjega stoletja. Ob revščini, brezposelnosti, rasnemu razlikovanju, urbanizaciji in onesnaževanju okolja je prodiralo

prepričanje, da ima podjetje poleg ekonomskih in zakonskih tudi družbene obveznosti. Ni pa vedno najbolj jasno, kaj družbena odgovornost pravzaprav pomeni. V najrazličnejših literaturah obstaja zelo veliko opredelitev družbene odgovornosti.

Kot minimalni kriterij za družbeno odgovornost lahko opredelimo odsotnost konfliktnih odnosov med podjetjem in okoljem, v katerem deluje. Okolje podjetja sestavljajo različne skupine deležnikov oziroma ciljnih javnosti, širše gledano pa tudi vrednote, kultura in vedenjski vzorci ter splošni ekonomski, politični, pravni, tehnološki, naravni in drugi pogoji, ki vplivajo na stališča in vedenje deležnikov v odnosu do podjetja. Ožje gledano lahko torej družbeno odgovornost podjetja opredelimo kot odgovornost do njegovih deležnikov oziroma ciljnih javnosti, širše pa kot splošno odgovornost do družbenega in naravnega okolja, v katerem deluje (Drevenšek, 2005, str. 5).

Najsplošneje družbeno odgovornost opredelimo kot obveznost človeštva, da uresničuje skupne cilje družbe (Potočan, Mulej, 2006, str. 41). Nekateri jo opredeljujejo tudi kot obveznost podjetja, da zavaruje družbeno okolje, v katerem deluje in prispeva koristi različnim deležnikom (Rozman, 2006, str. 52). Družbeno odgovornost podjetja lahko definiramo tudi kot dolžnost vrhovnega posloводства, da sprejme takšne poslovne odločitve, ki so skladne z interesi podjetja, v katerem posluje (Lahovnik, 2006, str. 19). Predstavlja odgovornost vseh subjektov poslovanja, da oblikujejo in izvajajo akcije, s katerimi uresničujejo celoto potreb in interesov podjetja in njegovega okolja. Povezava med podjetjem in poslovnim okoljem je eden izmed dejavnikov doseganja konkurenčnih prednosti. Družbena odgovornost obsega zlasti družbene in okoljske dejavnosti, ki presegajo zakonske obveznosti.

Družbena odgovornost je dolžnost podjetja, da deluje v svojo korist in korist vseh deležnikov v svojem delovanju, torej v korist celotne družbe. Ob dobičkonosnosti podjetja se kot njegov temeljni cilj vse pogosteje omenja družbena odgovornost, ki sicer vključuje tudi ekonomsko uspešnost. To opozarja, da so podjetja vse bolj povezana z vsemi deležniki v gospodarstvu in družbi kot celoti in odvisna od njih. Vse bolj spoznavajo, da razvoja in uspešnosti družbe in sveta ni več mogoče doseči zgolj s tekmovalnostjo med podjetji, marveč vse bolj z zavestnim, odgovornim in moralnim sodelovanjem med njimi (Rozman, 2002, str. 51). Večji poudarek je na družbeni odgovornosti in etiki in ne le na ustvarjanju dobička. Upoštevanje zgolj ekonomskih zakonitosti in pravne ureditve nista več dovolj. Zlasti okoljske zahteve so vse ostrejšje.

Pojem družbene odgovornosti sloni na mišljenju, da je podjetje v svojih odnosih z igralci različnih družbenih vlog aktivno in se ne skuša zgolj izogibati kršenju moralnih pravil. Temeljni zgled družbene odgovornosti podjetja v praksi je udeležba podjetja v lokalni skupnosti. Podjetja naj ne bi motiviralo zgolj koristoljubje, ampak bi moralo delovati za dobrobit širše družbe. To lahko ločimo od sponzorstva, pri katerem podjetje pričakuje povračilo za svoj denar (Theaker, 2004, str. 144).

Temeljna načela pri uresničevanju družbene odgovornosti podjetij so (Drevenšek, 2005, str. 8):

- pošteno in enakopravno obravnavanje zaposlenih,

- etično in pošteno poslovanje,
- spoštovanje temeljnih človekovih pravic,
- odgovorno ravnanje z okoljem (skrb za prihodnje generacije) in
- skrb v odnosu do ožje lokalne skupnosti in širšega družbenega okolja, v katerem podjetje deluje.

Pomemben del družbene odgovornosti podjetij vsekakor predstavlja varstvo okolja, kar je razvidno tudi iz naštetih temeljnih načel.

2.3. Varstvo okolja

Nobenega vira energije ni mogoče izkoriščati brez določenega vpliva na okolje¹. Tehnološki procesi so v neposredni povezavi s svojim naravnim okoljem². Vzrok onesnaževanja³ pa ni zgolj neustrezna tehnologija, temveč predvsem obseg proizvodnje in porabe, ki nenehno ruši naravno ravnovesje. Tržna ekonomija povzroča vedno večje okoljske probleme. Z novimi merili za ekonomsko in tržno uspešnost ter s potrošniškim načinom življenja, neracionalno porabo naravnih virov in energije ter kopičenjem odpadkov se človek s svojimi pravili igre postavlja nad naravo, ki postaja zanj zgolj zastojni vir surovin in energije. Človek je postal edini absolutni gospodar narave, ki mu je dana v nenehno izkoriščanje in uporabo. Okoljski stroški so bili do sedaj podcenjeni ali pa preprosto izločeni iz ekonomskega sistema, stroški sanacij okolja pa so vedno večji od vlaganj v varstvo okolja (Vujošević, 2006, str. 9-10).

Danes je vsakomur jasno, da so posledice onesnaževanja in spremembe naravnih razmer vseobsegajoče, zato mora človeštvo razvijati takšne družbene procese, ki bodo omogočali ohranjanje narave. Varstvo okolja je usmerjeno predvsem v odstranjevanje in zmanjševanje posledic posegov v naravo, čeprav bi bilo primerneje, da bi se bolj posvetili odkrivanju in odpravljanju vzrokov težav. Varstvo okolja ne sme predstavljati zgolj čiščenja in izboljševanja že onesnaženega okolja, temveč mora biti usmerjeno k zmanjševanju obremenjevanja okolja do najmanjše možne mere in optimalnemu izkoriščanju naravnih virov (Vujošević, 2006, str. 10).

Varstvo okolja je ena osnovnih pravic, dolžnosti in odgovornosti ljudi, podjetij ter lokalnih skupnosti pri zagotavljanju možnosti za ohranitev in razvoj naravnih in z delom ustvarjenih vrednot človekovega okolja. Učinkovito je tedaj, ko obdržimo v živi in neživi naravi biološko ravnotežje ter z načrtovanjem izboljšamo kakovost okolja (Fece, 2005, str. 17).

Konkretni vzroki za varstvo okolja v podjetju so lahko zakonodaja, okoljska odgovornost, optimalni stroški, dobiček, ugled podjetja, zahteve trga, razvoj podjetja ter skrb za zaposlene.

¹ Vpliv na okolje pomeni vsako spremembo okolja, bodisi škodljivo bodisi ugodno, ki je v celoti ali delno posledica delovanja podjetja. Z okoljem pa mislimo na okolico, v kateri podjetje deluje, ter vključuje zrak, vodo, tla, naravne vire, rastlinstvo, živalstvo, ljudi in njihove medsebojne odnose (Vujošević, 2006, str. 18).

² V nadaljevanju naloge bom uporabljala izraz okolje, s katerim mislim na naravno okolje.

³ Onesnaževanje okolja pomeni škodljiv vpliv posegov v okolje, ki zmanjšuje regeneracijsko sposobnost okolja ter možnost njegove rabe in izkoriščanja (Vujošević, 2006, str. 16).

Vsekakor je na tem področju velik izziv za gospodarstvo. Globalne spremembe okolja predstavljajo najresnejše opozorilo, zato je strateškega pomena, da začnejo podjetja razmišljati okoljevarstveno (Vuk, 2000, str. 52-53).

3. PRAVNA IN STROKOVNA UREDITEV VARSTVA OKOLJA

3.1. Zakonski okvir varstva okolja

Področje varstva okolja je v Sloveniji z vstopom v Evropsko unijo (v nadaljevanju EU) postalo vse bolj vpeto v evropsko okolje. Sprejeta je bila obsežna okoljska zakonodaja, ki se postopoma udejanja. Preden se posvetimo okoljskim predpisom EU in Slovenije, bom prikazala še inštrumente varstva okolja, ki jih ima država pri izvajanju okoljske politike na razpolago.

3.1.1. Inštrumenti varstva okolja

Naravno okolje je eksternalija⁴. Poleg sedanjih stroškov so prisotni tudi stroški, ki naj bi jih plačevale prihodnje generacije. Veliko podjetij še ni zadosti motiviranih za zmanjševanje negativnih vplivov na okolje. Pri tem lahko vlada preko svoje politike vpliva na okoljevarstvena načela, pravila in zakone (Frankovič, 2001, str. 6).

Pri izvajanju okoljske politike lahko država uporabi dve skupini inštrumentov. To so inštrumenti neposrednega nadzora in ekonomski inštrumenti (Jaklič, 2002, str. 296).

Z inštrumenti neposrednega nadzora uravnavajo, omejujejo ali prepovedujejo aktivnosti podjetij, ki onesnažujejo okolje. Ti inštrumenti se uporabljajo pogosteje od ostalih, saj podjetja nanje hitreje reagirajo. Posebej so učinkoviti, kadar je prisotna nevarnost zdravja ljudi. Če pa podjetje, na primer, ne presega dovoljenih emisij, mu ni potrebno izpopolniti tehnologij ali dodatno vgrajevati čistilnih naprav, zato uporaba teh inštrumentov ne daje ekonomskih spodbud za večjo okoljsko skrb in za uporabo manj škodljivih tehnologij (Jaklič, 2002, str. 297).

Ekonomski inštrumenti delujejo preko mehanizmov kot so okoljski davek, emisijska dovoljenja, posojila za ohranjanje naravnih virov, idr.. Pri uporabi teh inštrumentov imajo podjetja več svobode. S tem se ustvarijo spodbude za uvedbo čistejših proizvodnih tehnologij in razvijanje novih ter tako spodbuja podjetja k pridobivanju konkurenčne prednosti z okolju prijazno tehnologijo (Jaklič, 2002, str. 297).

Onesnaževanje ni zastoj. Večino stroškov varovanja okolja morajo pokriti podjetja. To pa jim hkrati predstavlja izziv za učinkovitejšo proizvodnjo in s tem večje dobičke. Ker pa se pri tem ne

⁴ V diplomskem delu z eksternalijami razumemo stroške, ki jih podjetja prevalijo na družbo in jih ne upoštevajo pri svojih poslovnih odločitvah.

gre zanašati samo na dobrodelnost podjetij, je velikokrat potrebno slediti predpisom. Bistvene predpise EU in Slovenije s področja varstva okolja zato predstavljam v nadaljevanju.

3.1.2. Predpisi Evropske Unije

V EU namenljajo okoljskim vprašanjem veliko pozornost. Med podjetji in državo želijo vzpostaviti partnerski odnos, ki naj bi pripeljal do večje konkurenčnosti evropskih podjetij na svetovnem trgu (Jaklič, 2002, str. 298). V Rimsko pogodbo iz leta 1957, s katero je bila ustanovljena Evropska gospodarska skupnost, varstvo okolja še ni bilo zajeto. Zaradi vedno večjega onesnaževanja okolja pa se je zavest o okolju okrepila. S sprejemom Evropskega enotnega akta, ki je dopolnil ustanovitveno Rimsko pogodbo, je bilo varstvo okolja opredeljeno kot eden izmed ciljev Evropske skupnosti (Vežjak, 1998, str. 131). V nadaljevanju obravnavam nekaj pomembnejših predpisov EU.

3.1.2.1. Akcijski programi

Akcijski programi obravnavajo obvladovanje, omejevanje in preprečevanje obremenitev okolja, aktivno izboljševanje okolja in življenjske kakovosti, preudarno rabo naravnih virov, ponovno rabo že uporabljenih voda in podobno (Vežjak, 1998, str. 131).

Okoljske dejavnosti EU so strnjene v šest akcijskih okoljevarstvenih programov.

S prvim akcijskim programom iz leta 1973 so najprej opredelili osnovna načela delovanja ter cilje okoljske politike EU. Cilji programa so bili zmanjšanje onesnaženja, izboljšanje kakovosti življenja ter mednarodno sodelovanje na področju varstva okolja (Frankovič, 2001, str. 7).

Drugi akcijski program za obdobje 1977-1981 je nadaljeval in razširil delovanje prvega okoljevarstvenega programa. Prednost je dal preprečevanju onesnaževanja voda in zraka ter zmanjševanju hrupa. Poseben poudarek je bil na racionalnemu ravnanju s prostorom in naravnimi viri (Frankovič, 2001, str. 7).

Tretji akcijski program v obdobju od leta 1982 do leta 1986 je imel za prednostne dejavnosti vključevanje varovanja okolja v druge politike EU, zmanjšanje onesnaženja, zmanjšanje hrupa, ravnanje z odpadki, spodbujanje uporabe okolju prijazne tehnologije in sodelovanje z državami v razvoju pri reševanju okoljskih problemov (Pangrič, 2004, str. 19).

Od leta 1987 do leta 1992 je veljal *četrti akcijski program*, ki je nadaljeval z integriranjem varovanja okolja v druge politike EU kot so kmetijstvo, zaposlovanje, razvoj, transport, idr. (Pangrič, 2004, str. 19).

V obdobju med letoma 1993 in 2000 je veljal *peti akcijski program*, ki je predstavljal odgovor EU na Agendo 21⁵. Prejšnji programi so temeljili na izboljševanju že onesnaženega okolja, ta pa je vključeval temeljne opredelitve zasnove trajnostnega razvoja. Poudarjal je vlogo potrošnika, opredeljeval spremenjeno razmerje do naravnih virov ter ostrejša standarda o varstvu okolja za proizvode in procese. Poleg zakonske regulative je peti okoljski program uporabljal še sedem inštrumentov, in sicer merjenje sprememb v naravnem okolju ter boljše kakovost podatkov, spodbujanje znanstvenih raziskav in tehnološkega razvoja, ki naj bi razvil tako imenovano čisto tehnologijo, vključevanje dejanskih okoljevarstvenih stroškov in tveganj v zvezi z naravnim okoljem v proces odločanja, obveščanje javnosti, obveščanje in izobraževanje delavcev ter ustanavljanje okoljevarstvenih skladov (Phare Business support program, 2004, str. 6).

Šesti akcijski program za okolje pod nazivom »Naša prihodnost, naša izbira« se tekoče dopolnjuje, določa pa prioritete za Evropsko skupnost do leta 2010. Program se nanaša na razvoj okoljevarstvenih inštrumentov. Pri tem akcijskem programu so v glavnem izpostavljena štiri področja, in sicer sprememba klimatskih razmer, ohranjanje živali in rastlin, okolje in zdravje ter ravnanje z naravnimi viri in odpadki (Phare Business support program, 2004, str. 6-7).

3.1.2.2. Direktiva o celovitem preprečevanju in nadzoru onesnaževanja

Direktiva sveta 96/61/ES, ki je bila sprejeta leta 1996, je v okviru EU zelo pomemben dokument s področja varstva okolja. Bistven prispevek direktive je opredelitev celovitega preprečevanja in nadzora onesnaževanja (ang. Integrated Pollution Prevention and Control, v nadaljevanju direktiva IPPC). Njen cilj je uvesti tak sistem varstva okolja in nadzora nad onesnaževanjem v državah članicah EU, ki bo zagotavljal celovitost, medsektorsko učinkovitost ter nemoteno delovanje skupnega trga. V skladu z njo morajo vsa novonastala podjetja v EU pred začetkom obratovanja pridobiti okoljevarstveno dovoljenje, vsa že delujoča podjetja pa si morajo tako dovoljenje pridobiti do konca oktobra 2007. Brez okoljevarstvenega dovoljenja podjetja v skladu z direktivo ne bodo mogla več obratovati (Direktiva sveta 96/61/ES, 1996).

3.1.2.3. Bela knjiga

Bela knjiga o odgovornosti do okolja je bila s strani Evropske komisije sprejeta in objavljena februarja leta 2000. Sledi temeljnemu načelu onesnaževalec plača (ang. Polluter pays principle), ki pravi, da mora stroške ukrepov za boj proti onesnaževanju nositi onesnaževalec, ki onesnaževanje povzroča. Bela knjiga opisuje ključne točke, ki so potrebne za učinkovitost in

⁵ Agenda 21 je svetovni program ukrepov, ki so ga sprejeli svetovni voditelji leta 1992 na Konferenci Združenih narodov o okolju in razvoju v Riu de Janeiru. Podprli so prizadevanja svetovne skupnosti za uveljavljanje načel trajnostnega razvoja. Varovanje okolja in doseganje trajnostnega razvoja pomenijo skupno svetovno odgovornost. Agenda ugotavlja, da imajo številni globalni problemi onesnaženosti okolja in njihove rešitve izvore na lokalni ravni. Potrebne so korenite spremembe, če se želi spremeniti netrajnostne vzorce proizvodnje in potrošnje. Sodelovanje in koordinacija lokalnih oblasti so ključnega pomena za uresničevanje ciljev iz tega dokumenta (Keating, 1995, str. 5-8).

uporabnost tega načela. Obveznost, ki iz tega načela sledi, naj bi vplivala na bolj odgovorno obnašanje podjetij (White paper on environmental liability, 2000, str. 2-4).

3.1.2.4. Lizbonska strategija

Lizbonska strategija, ki jo je Evropski svet sprejel marca leta 2000, predstavlja dolgoročno strategijo, katere glavni cilj je, da postane Evropa do leta 2010 najbolj konkurenčno, dinamično ter na znanju temelječe gospodarstvo na svetu. Strategija je bila v letu 2001 dopolnjena z ukrepi za varovanje okolja. Sedaj strategija kot celota zajema tri področja, in sicer ekonomsko, družbeno in okoljsko. Vsa tri področja naj bi delovala v smeri hitrejšega trajnostnega razvoja EU (Lizbonska strategija, 2007).

3.1.3. Predpisi v Sloveniji

V Sloveniji dajemo še vedno velik poudarek neposrednim inštrumentom, in sicer predpisom, prepovedim, dovoljenjem. Leta 1994 je vlada ustanovila Ekološki razvojni sklad (Jaklič, 2002, str. 298), katerega pravni naslednik je z januarjem 2005 postal Ekološki sklad Republike Slovenije, javni sklad. Sklad spodbuja razvoj na področju varstva okolja z dajanjem kreditov oziroma poroštev za okoljske naložbe in z drugimi oblikami pomoči. Spodbuja naložbe, ki so skladne z Nacionalnim programom varstva okolja in z okoljsko politiko EU. Osnovna dejavnost sklada je ugodno kreditiranje različnih naložb varstva okolja po obrestnih merah, nižjih od tržnih (Eko sklad, 2007). Ta sklad pomeni pozitiven premik zakonodajnih zahtev na področju varstva okolja.

Pomemben dogodek v zvezi z okoljevarstveno zakonodajo v Sloveniji je bil sprejem Zakona o varstvu okolja. Prvi je bil sprejet leta 1993, sedaj pa je v veljavi Zakon o varstvu okolja iz leta 2004. Ta zakon prevzema mnoge rešitve, ki jih vsebujejo nekateri splošni pravni akti EU. Poleg okoljskih smernic EU Zakon o varstvu okolja temelji še na Agendi 21 in na slovenskih izkušnjah o varstvu okolja.

3.1.3.1. Zakon o varstvu okolja

Zakon ureja varstvo okolja, ki predstavlja temeljni pogoj za trajnostni razvoj. V tem okviru (Zakon o varstvu okolja, 2004):

- opredeljuje temeljna načela varstva okolja,
- določa ukrepe varstva okolja,
- določa programe in načrte na področju varstva okolja,
- opredeljuje potrebo po presoji vplivov na okolje ter okoljevarstvenem soglasju,
- ureja spremljanje stanja okolja in informacije o okolju,
- opredeljuje ekonomske in finančne inštrumente varstva okolja,
- določa obvezne gospodarske javne službe ter organizacije na področju varstva okolja,
- ureja inšpekcijsko nadzorstvo ter
- opredeljuje kazenske, posebne, prehodne in končne določbe.

Z vidika razkritij okoljskih informacij je pomemben 13. člen Zakona o varstvu okolja, ki predpisuje načelo javnosti. S tem členom so vsi okoljski podatki javni in vsakdo ima pravico dostopa do njih.

V Zakonu o varstvu okolja iz leta 2004 ni več izrecno določenega člena, ki bi se nanašal na obveznost vodenja okoljskega računovodstva. To pa ne pomeni, da okoljski vidik poslovanja, gospodarjenja in vodenja podjetij ni več pomemben. Zakon o gospodarskih družbah (2006) v letna poročila uvaja obveznost vključevanja informacij v zvezi z varstvom okolja, in sicer tako vrednostne kot nevrednostne informacije. Prav tako Slovenski računovodski standardi zahtevajo ovrednotenje potencialnih okoljskih tveganj enako kot katerihkoli drugih tveganj. Za potrebe priprave letnega poročila ter za ustrezno informiranje vrhovnega posloводства je primerno, da podjetje vzpostavi okoljsko knjigovodstvo z možnostjo nadgradnje v okoljsko računovodstvo ter v trajnostno računovodstvo (Poboljšaj, 2006, str. 18).

3.1.3.2. Nacionalni program varstva okolja

Nacionalni program varstva okolja (v nadaljevanju NPVO) je osnovni strateški dokument na področju varstva okolja, njegov cilj pa je splošno izboljšanje okolja in kakovosti življenja ter varstvo naravnih virov. V ta namen program opredeljuje cilje na posameznih področjih za določena časovna obdobja ter prednostne naloge in ukrepe za doseg te ciljev. NPVO ima dvojni pomen: usmerja razvoj na usklajenih osnovah in povezuje vse dejavnike, ki vplivajo na okolje, v načrtno delovanje (Nacionalni program varstva okolja, 2007).

V začetku oktobra 2004 je vlada sprejela resolucijo o NPVO za obdobje 2005-2012. Program določa cilje na posameznih področjih za določena obdobja, prednostne naloge in ukrepe za doseg te ciljev. Novi NPVO je bil pripravljen na podlagi Zakona o varstvu okolja in je skladen tudi z okoljskim programom EU. Temeljna usmeritev politike varstva okolja je zagotavljanje trajnostnega razvoja, ki omogoča preživetje in zagotavljanje potreb tudi prihodnjim generacijam, skrbi za preprečevanje in zmanjševanje onesnaževanja ter poudarja manjšo in smotrnejšo rabo naravnih virov. Temeljni cilji NPVO so tudi (Resolucija o Nacionalnem programu varstva okolja 2005-2012, 2006):

- zmanjšanje izpustov toplogrednih plinov in snovi, ki povzročajo tanjšanje ozonskega plašča;
- ohranjanje naravne in biotske raznovrstnosti ter preprečitev nadaljnje degradacije tal;
- izboljšanje kakovosti življenja, tudi z nacionalnim programom upravljanja voda, programom za ohranjanje in izboljšanje kakovosti zunanega zraka in spodbujanjem trajnostnega razvoja v mestih;
- preprečevanje in nadzorovanje onesnaženosti okolja, kar vključuje razne odpadke in industrijsko onesnaževanje.

Ravnanje z odpadki ureja kar 12 programov NPVO. Ti obravnavajo tudi porabo obnovljivih in neobnovljivih naravnih virov, ki pripomorejo k zmanjševanju onesnaževanja okolja.

3.2. Standardi, ki vključujejo varstvo okolja

Na področje varstva okolja se nanaša več standardov, ki jih oblikujejo predvsem nekatere ustanove, podjetja, vlade. Standardi so različni: od prostovoljnih do predpisanih, od standardov, ki rešujejo posamezne probleme, do tistih, ki rešujejo večstranske težave, itd. (Hrast, 2007). V prid standardizaciji govori več prednosti kot so pomoč podjetjem z manj znanja in manj specializiranega kadra, večja transparentnost, primerljivost, možnost selekcioniranja poslovnih partnerjev in projektov, boljše komuniciranje, zlasti z dvigom ravni poročanja, idr. (Knez-Riedl, 2007). Bolj verodostojno je lahko tudi razvrščanje podjetij po kriteriju družbene odgovornosti, saj je z opiranjem na standarde takšno ocenjevanje objektivnejše. V nadaljevanju naloge so opisani standardi, katerim je v svetu posvečeno največ zanimanja.

3.2.1. Globalne smernice poročanja (GRI)

Globalne smernice poročanja (ang. Global Reporting Initiative, v nadaljevanju GRI) poudarjajo koncept trojnega izida (ang. triple bottom line)⁶: ekonomskega, okoljskega in družbenega. Gre za usmerjanje poročanja o trajnosti oziroma uresničevanju trajnostnega razvoja. GRI so bile izdelane z namenom vzpostavitve enotnega okvira družbenega poročila, s katerim bi se zagotovila verodostojnost in primerljivost družbenih poročil na globalni ravni. Smernice 2002 so uradno objavili na svetovnem vrhu o trajnostnem razvoju leta 2002. Na podlagi načel poročanja naj bi podjetja na prostovoljni osnovi poročala o ekonomski, okoljski in družbeni razsežnosti svojega delovanja, proizvodov in storitev (Knez-Riedl, 2007). GRI poleg splošnih nasvetov za poročanje o družbeni odgovornosti ponujajo tudi večje število okoljskih, družbenih in ekonomskih indikatorjev, relevantnih za vsa podjetja in njihove deležnike.

3.2.2. Sporazum Združenih narodov za trajnostni razvoj

Sporazum Združenih narodov za trajnostni razvoj (ang. United Nations Global Compact) promovira devet načel na področju človekovih pravic, dela, okolja in antikorupcije. Izhaja iz Splošne deklaracije človekovih pravic, temeljnih načel pravic pri delu in načel o okolju in razvoju. Namen je uveljaviti t.i. korporativno državljanstvo⁷ v svetovnem gospodarstvu, pri čemer se opirajo na človekove pravice, pravice delojemalcev in varstvo okolja (Knez-Riedl, 2007).

⁶ V skladu s konceptom trojnega izida mora biti podjetje finančno zanesljivo, zmanjševati mora negativne vplive na okolje in delovati v skladu z družbenimi pričakovanji (Friedl, 2004, str. 36).

⁷ Deležniki v korporativnem državljanstvu so vlade, podjetja, civilne organizacije, predstavniki skupnosti in Združeni narodi. Hkrati se jim pridružujejo nacionalne, regionalne in lokalne oblasti, akademiki, strokovna združenja, družbeno odgovorne organizacije, itd.. Global Compact, največja svetovna mreža za globalno korporativno državljanstvo (ang. corporate citizenship), deluje v okviru ZN in ima 2 400 članov, ki jih sestavljajo podjetja, vladne in nevladne institucije ter univerze. Korporativno državljanstvo se v podjetju razvije s pomočjo vrednot, ki jih vključimo v strategijo podjetja ter jih nato podkrepimo z dejanji. Takšen sistem ustvarja dobiček za delničarje ob sočasnem pozitivnem odnosu do vseh deležnikov podjetja (Infosplet, 2007).

3.2.3. Standard Odgovornosti 1000

Leta 1999 je bil v Evropi uveden standard Odgovornosti 1000 (ang. AccountAbility 1000, v nadaljevanju AA 1000). Razvil ga je britanski Inštitut za družbeno in etično odgovornost (ang. Institute of Social and Ethical Accountability). Izdan je bil z namenom zagotovitve ustrezne kvalitete pri računovodstvu, reviziji in poročanju o družbeni odgovornosti. Uporabljamo ga lahko na dva načina, in sicer kot osnovo za specializirane standarde odgovornosti (družbene, okoljske,...) ali kot samostojen sistem ravnanja in komuniciranja o družbeni odgovornosti podjetja.

AA 1000 je procesni standard in določa, katere procese naj podjetje izvede pri poročanju o odgovornosti. V okviru tega standarda obstajajo tudi posebni procesni standardi. Na primer, posebni standard za računovodstvo vsebuje naslednje postopke (Kraševac, 2003, str. 27):

- identifikacija tem o družbeni odgovornosti v sodelovanju z interesnimi skupinami;
- določitev obsega procesa poročanja o družbeni odgovornosti;
- izbira ustreznih indikatorjev družbene odgovornosti;
- zbiranje podatkov o uspešnosti podjetja glede na izbrane indikatorje;
- analiza zbranih podatkov, določitev cilja in plana izboljšav za prihodnost.

3.2.4. Mednarodni standard ISO 26000

Mednarodni standard ISO 26000, ki bo predvidoma pričel veljati leta 2008, je standard družbene odgovornosti, ki ga razvija Mednarodna organizacija za standardizacijo (ang. International Organization for Standardization, v nadaljevanju ISO). Osredotoča se na razvoj družbene odgovornosti in njeno celovitost. Zasnova standarda upošteva trg in globalizacijo ter teži k doseganju trajnosti v svetovnem merilu. Poudarja vključitev deležnikov iz držav v razvoju, malih in srednje velikih podjetij ter povezovanje poslovne sfere z vladnimi organizacijami in civilno družbo. Uveljavlja vzajemno, skupno odgovornost ter partnerstvo družbenih sektorjev. Standard naj bi prispeval k izrazoslovju na področju družbene odgovornosti. Organizacija si je zadala, da se bo uskladila z obstoječimi standardi družbene odgovornosti (Knez-Riedl, 2007).

Standard ISO 26000 naj bi zagotovil celosten pregled nad delovanjem podjetja in s tem prepoznavanje možnih pasti v prihodnjem delovanju podjetja. Namen standarda je tudi povečati stopnjo okoljske odgovornosti podjetij ter spodbuditi podjetja k izboljšavi vplivov na okolje. Velik poudarek bo dan okoljskemu poročanju, saj naj bi standard prispeval k njegovemu poenotenju.

3.2.5. Britanski okoljski standard BS 7750

Britanski okoljski standard BS 7750, uveden leta 1992, je v svetu najbolj razširjen standard na področju sistemov ravnanja z okoljem in je izhodišče mnogim nacionalnim in tudi mednarodnim standardom. Razvili so ga kot odgovor na zaskrbljenost glede tveganj in škod v okolju. Določa

podjetniško okoljsko politiko, organizira podjetniško varstvo okolja, ureja register za okoljske predpise in vplive na okolje, vzpostavlja tehnološke postopke za doseganje okoljevarstvenih ciljev, izvaja nadzor ipd.. Temelji na prostovoljni osnovi. Osnovan je tako, da je združljiv s shemo EMAS in standardom ISO 14001 (British standard 7750, 2007).

BS 7750 priporoča takšno okoljsko politiko podjetja, ki bo skladna s politiko podjetja ter v celoti podprta s strani vodstva. Ujemala naj bi se z okoljskimi predpisi, ki se nanašajo na podjetje, poudarek pa naj bo na trajnostnem razvoju. Okoljsko politiko mora podjetje izraziti v jeziku, ki bo razumljiv vsakemu bralcu.

3.2.6. Mednarodni standard ISO 14001

Standard ISO 14001 je mednarodni okoljski standard. Mednarodni standardi o varstvu okolja naj bi podjetjem priskrbeli sestavine učinkovitega sistema ravnanja z okoljem, ki jih je mogoče povezovati z drugimi zahtevami vodenja, in jim pomagali dosegati tako okoljevarstvene kot tudi ekonomske cilje (Vezjak, 1998, str. 142).

Standard ISO 14001 je mogoče uporabiti v podjetjih vseh vrst in velikosti. Uspeh sistema je odvisen od zavzetosti vsakega posameznika, posebej pa vrhovnega posloводства podjetja. Temeljno načelo tega standarda je nenehno izboljševanje in preprečevanje onesnaževanja. Določa smer delovanja in okoljskega ravnanja, ne določa pa metod in tehnik, ki naj bi jih pri tem uporabili. To pa lahko predstavlja priložnost za spodbujanje inovativnih rešitev.

ISO 14001 od podjetij zahteva komunikacijo o okoljskih vplivih, ki jih tudi opredeljuje, z namenom ugotoviti, ali je varstvo okolja v skladu z načrtom in ukrepi zanj, in z namenom zagotoviti vrhovnemu poslovodstvu informacije o rezultatih presoje. Ta standard torej predpisuje sistem vodenja, sprejme pa ga lahko katerokoli podjetje. Glavna slabost je, da podjetje samo opredeli svoje cilje, to pa pomeni, da ta standard lahko sprejme tudi podjetje z manj zaželenimi okoljskimi vplivi.

V standardu ISO 14001 se od podjetja zahteva, da (Vujošević, 2006, str. 80-81):

- postavi podjetju primerno okoljsko politiko;
- identificira okoljske vidike svojih prejšnjih, sedanjih in planiranih dejavnosti, proizvodov in storitev ter določi tiste, ki imajo pomemben vpliv na okolje;
- identificira za podjetje predpisane ustrezne zakonske in druge zahteve;
- identificira prednostne naloge ter postavi ustrezne okvirne in izvedbene okoljske cilje;
- pripravi program za uresničitev politike ter doseganje okvirnih in izvedbenih ciljev;
- podpira planiranje in nadziranje procesov ter dejavnosti, preventivne in popravne ukrepe ter presoje in preglede sistema, da zagotovi tako izpolnjevanje politike kot stalno primernost svojega sistema ravnanja z okoljem;
- se je sposobno prilagoditi spremenjenim okoliščinam.

3.2.7. Shema EMAS

Shema EU za ravnanje z okoljem in presojo vplivov nanj (ang. European Union Eco-Management and Audit Scheme, v nadaljevanju shema EMAS) je predpis, ki se uporablja predvsem za proizvodna podjetja v državah članicah EU, ki se odločijo za zunanje vrednotenje okoljske politike, okoljskih programov in sistemov ravnanja z okoljem⁸. Temelji torej na prostovoljnem vključevanju podjetij, vendar ko se podjetje enkrat odloči za pristop, postanejo njegove zahteve za podjetje zavezujoče. Cilj sheme EMAS je predvsem ta, da bi se podjetja začela zavedati svojega odnosa do zunanjega okolja in da bi nenehno izboljševala tehnološke postopke.

Pridobljeni certifikat EMAS je garancija, da podjetje posluje v skladu z normativi in hkrati zmanjšuje negativne okoljske vplive. Podjetja, ki sledijo shemi EMAS, morajo v začetku pripraviti okoljsko izjavo, katero skupaj z okoljskimi indikatorji tudi objavijo. Če podjetje izpolnjuje zahteve standarda, ima pravico do uporabe oznake, ki jamči ustreznost sistema ravnanja z okoljem.

Poleg okoljske izjave se za vključenost v shemo EMAS od podjetij zahteva sprejem okoljske politike in vpeljavo sistema ravnanja z okoljem, ocenjevanje uspešnosti tega sistema, jamstvo za učinkovito računovodsko spremljanje ravnanja z okoljem in sprotno obveščanje javnosti (Vezjak, 1998, str. 142).

Shema EMAS določa, da poročila o okolju podjetij vsebujejo (Frankovič, 2001, str. 28):

- opis delovanja podjetja,
- oceno in popis vseh bistvenih okoljskih vprašanj na izbrani lokaciji,
- predstavitev okoljske politike podjetja, okoljevarstvenega programa in sistema vodenja,
- datum predvidene naslednje izjave oz. ponovne presoje (v roku treh let),
- povzetek podatkov o izpustih, proizvodnji odpadkov, porabi surovin, energije in vode ter o hrupu,
- ime neodvisnega pooblaščenega presojevalca vplivov.

3.2.7.1. Razlike med shemo EMAS in standardom ISO 14001

Shema EMAS pomeni nadgradnjo sistema ravnanja z okoljem po standardu ISO 14001. Slednji izpolnjuje približno 90 odstotkov predpostavk sheme EMAS in ga tako lahko štejemo kot podskupino le-te. Shema EMAS je evropski sistem in trenutno namenjen le industrijskemu sektorju, ISO 14001 pa se uporablja po vsem svetu in omogoča sodelovanje vseh ekonomskih sektorjev. Pri elementih sistema, ki se nanašajo na ravnanje z okoljem, so zahteve sheme EMAS enake zahtevam standarda ISO 14001. Dodatne zahteve se nanašajo predvsem na začetni okoljski pregled stanja, okoljsko poročanje, komuniciranje z javnostjo, dosledno izpolnjevanje

⁸ Lahko ga sicer uporabljajo tudi podjetja zunaj držav članic EU, vendar ta podjetja ne morejo biti vključena v register EMAS in ne smejo uporabljati logotipa EMAS.

zahtev zakonodaje, nenehno izboljševanje vpliva varstva okolja ter na zunanjo verifikacijo⁹ in registracijo. Pri standardu ISO 14001 je poudarek na nenehnem izboljševanju sistema, pri shemi EMAS pa poleg tega tudi na izboljševanju negativnih vplivov na okolje ter obveščanju javnosti o tem (Vujoševič, 2006, str. 259-260).

3.2.7.2. Koraki za pridobitev certifikata EMAS

Podjetje, ki želi biti verificirano po zahtevah sheme EMAS, mora najprej opraviti začetni okoljski pregled stanja, prepoznati in oceniti pomembne okoljske vidike ter njihove vplive na okolje, prepoznati zahteve zakonodaje in sheme, postaviti okoljsko politiko in okoljske cilje, vzpostaviti sistem ravnanja z okoljem ter pripraviti in objaviti okoljsko izjavo. V nadaljevanju diplomskega dela so na kratko predstavljeni ti koraki.

3.2.7.2.1 Začetni okoljski pregled stanja

Prvi korak pri vzpostavitvi sistema ravnanja z okoljem je začetni okoljski pregled stanja, ki je podlaga za pripravo načrta uvajanja sistema. Začetni okoljski pregled vsebuje (Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje, 2007):

- pregled glavnih aktivnosti, ki vplivajo na okolje (emisije, odpadki, raba naravnih virov in energije);
- pregled okoljskih dovoljenj, obveznosti poročanja oblastem in druge zahteve okoljske zakonodaje, ki jo upoštevamo;
- pregled obstoječih procesov, s katerimi se že zmanjšujejo vplivi na okolje (npr. zakonsko urejeno skladišče za kemikalije, čistilne naprave);
- oceno preteklih nesreč ali izrednih razmer.

Poznavanje trenutnega stanja in analiza pomanjkljivosti predstavljata osnovo za vse nadaljnje dejavnosti.

3.2.7.2.2 Prepoznavanje in ocena pomembnih okoljskih vidikov

Okoljski vidiki so vse aktivnosti, proizvodi ali storitve podjetja, ki lahko vplivajo na okolje. Postopek ugotavljanja pomembnih okoljskih vidikov sestavlja postopek prepoznavanja vseh okoljskih vidikov, opredelitev jasnih kriterijev in ocenjevanje po njih. Kriteriji morajo upoštevati zakonske zahteve, biti morajo javni, razumljivi, ponovljivi in morajo omogočati neodvisno preverjanje. Možni kriteriji so lahko možnost povzročitve okoljske škode, ranljivost okolja, velikost vidika, obstoj okoljske zakonodaje, pomembnost za deležnike. Podjetje se ne sme omejiti samo na vidike, ki izhajajo iz njegove dejavnosti (npr. emisije v vodo, raba naravnih virov, raba energentov), ampak mora tudi prepoznati in ovrednotiti vidike, ki jih povzročajo

⁹ Verifikacija je postopek, s katerim tretja stranka s predložitvijo objektivnih dokazov pisno potrdi, da proizvod, proces ali storitev izpolnjuje predpisane zahteve (Vujoševič, 2006, str. 17).

drugi, vendar nanje lahko vpliva (npr. raba in odstranitev proizvoda, transport, ravnanje dobaviteljev in pogodbenikov) (Slovenski inštitut za standardizacijo, 2007).

3.2.7.2.3 Okoljska politika

Med zahtevami sistema ravnanja z okoljem je tudi postavitve okoljske politike¹⁰. Vrhovno poslovodstvo mora določiti okoljsko politiko in zagotoviti, da (Vezjak, 1998, str. 143-144):

- ustreza naravi in obsegu dejavnosti, proizvodov ali storitev podjetja in njihovim vplivom na okolje;
- vključuje zavezanost k nenehnemu izboljševanju tehnologije v prid okolju in preprečevanju onesnaževanja;
- vključuje zavezanost k izpolnjevanju zahtev veljavnih zakonskih in drugih predpisov ter zahtev, v katere je podjetje privolilo;
- uokvirja postavitev in pregled okvirnih in izvedbenih okoljevarstvenih ciljev;
- je dokumentirana, se izvaja in vzdržuje ter predstavlja vsem zaposlenim;
- je na voljo javnosti.

Okoljska politika je tisti osnovni inštrument, ki v podjetju opredeljuje pomembnost ravnanja z okoljem in odgovornost zanj. Je dokument, ki določa, da so za varstvo okolja odgovorni vsi, na vseh področjih in vseh nivojih. Okoljska politika mora biti dolgoročna, toda odprta za spremembe. Vsebuje splošna načela in strateške cilje podjetja na področju varstva okolja in je osnova sistema ravnanja z okoljem. Upoštevati mora predvsem (Vujošević, 2006, str. 83):

- poslanstvo, vizijo in temeljne vrednote podjetja,
- zahteve zainteresiranih strank,
- nenehno izboljševanje,
- usklajenost z drugimi politikami podjetja (kakovost, zdravje, varnost...),
- posebne lokalne in regionalne razmere,
- izpolnjevanje ustreznih zakonskih in drugih zahtev, ki veljajo za podjetje.

Če se podjetje v svoji politiki zaveže, da bo preprečevalo onesnaževanje, to lahko pomeni, da bo uporabljalo okolju prijazne procese, materiale, tehnologije, da bo recikliralo material, čistilo odpadne vode, emisije in druge izpuste ter nadziralo odlaganja in odstranjevanja odpadkov.

Poslovna politika podjetja, ki upošteva zahteve okolja, mora na splošno vsebovati namene in cilje glede varstva okolja, ki se nanašajo tako na preprečevanje in omejevanje nastajanja škodljivih zunanjih vplivov dejavnosti podjetja na okolje, kakor tudi na njihovo poznejše odpravljanje ter zaviranje in blažitev njihovih posledic na posamezne sestavine okolja ter strategije in taktike glede varstva okolja, ki pomenijo celoto vseh načrtovanih ukrepov (Vezjak, 1998, str. 148).

¹⁰ Okoljska politika pomeni splošne namere in načela podjetja, ki se nanašajo na vpliv varstva okolja, ki jih formalno izrazi vrhovno poslovodstvo podjetja (Vujošević, 2006, str. 16).

Raziskovalno-razvojna politika ima pri doseganju okoljevarstvenih ciljev najpomembnejšo vlogo, saj se pri razvijanju proizvodov in proizvodnih postopkov pojavljajo prvi zametki kasnejših škodljivih zunanjih vplivov poslovnega procesa na okolje. Na eni strani si prizadevajo odpraviti ali vsaj omiliti vzroke škodljivih vplivov na okolje, na drugi pa ukrepati proti že nastalim vplivom. Poleg tega lahko zagotovi možnosti za kasnejše recikliranje¹¹, poskrbi za zamenjavo surovin in materiala ter omogoči podaljšanje življenjskega cikla proizvoda in s tem zmanjšanje porabe surovin in materialov ter onesnaževanja okolja (Vezjak, 1998, str. 149).

3.2.7.2.4 Okoljski cilji

Ko je politika določena, je potrebno postaviti cilje. Ti morajo biti postavljeni tako, da se zagotovi sodelovanje vseh področij podjetja. Postavljeni cilji morajo biti merljivi in dosegljivi. Politika in cilji morajo biti pisno opredeljeni in znani vsem zaposlenim.

Razlikovati je treba med okvirnimi in izvedbenimi cilji. *Okvirni cilji* se nanašajo na zahteve, ki izhajajo iz načel okoljske politike in/ali zakonskih in drugih zahtev. To so splošni cilji, ki jih določata okoljska politika in okoljska zakonodaja. Vključujejo različne obveze, ki se nanašajo na preprečevanje onesnaževanja, izboljšave pri rabi energije in naravnih virov, izboljševanje postopkov sistema in podobno. *Izvedbeni cilji* so merljivi operativni cilji, ki izhajajo iz postavljenih okvirnih ciljev. Okvirni cilji se večinoma planirajo na osnovi rezultatov prepoznanih okoljskih vidikov in njihovih vplivov na okolje, izvedbeni cilji pa določajo zahteve bolj podrobno, z merljivimi parametri in planiranimi stroški. Izvedbeni cilji so identificirani po področjih in nivojih vodenja ter vključeni v letni plan (Vujošević, 2006, str. 105).

3.2.7.2.5 Okoljski programi

Če postavimo cilje, ne da bi jim dodali metode in sredstva, s katerimi jih bomo skušali doseči, bo ves trud zaman. Zato je treba izdelati strategijo za izvajanje postavljene okoljske politike in za doseganje ciljev. Strategija mora biti opredeljena v številnih dejavnostih, ki vplivajo na odnos do okolja.

Okoljski programi so akcijski plani za izpolnitev postavljenih okvirnih in izvedbenih ciljev. Nanašajo se lahko na posamezne procese, projekte, proizvode ali storitve podjetja. Poleg ukrepov so v njih določeni še roki za njihovo realizacijo, odgovornosti in potrebna sredstva. Vključujejo tudi sezname nalog, delovne tehnike in terminske plane za doseganje postavljenih ciljev (Strašek, 1998, str. 56-57).

Programe je treba redno pregledovati in posodabljati, tako da so v njih zajete vse morebitne spremembe nastalih okoliščin ter okvirnih in/ali izvedbenih ciljev. Za spremljanje izvajanja

¹¹ Recikliranje je proces vračanja še koristnih odpadkov v proizvodnjo, in to bodisi v prvotni nespremenjeni obliki bodisi predelane po kemičnih ali fizikalnih postopkih. O recikliranju po končani dobi trajanja proizvoda in odpadkov, ki nastajajo pri proizvodnji, je treba razmišljati že na stopnji izdelave osnutka proizvoda in nato še na vseh poznejših stopnjah njegovega razvijanja (Vezjak, 1998, str. 149).

programov je praviloma odgovoren vodja področja, na katerega se planirane dejavnosti nanašajo (Vujošević, 2006, str. 110).

3.2.7.2.6 Okoljska izjava

Okoljska izjava predstavlja glavni način seznanjanja javnosti in zainteresiranih partnerjev z zunanjimi cilji podjetja in z rezultati nenehnega izboljševanja vpliva varstva okolja. Izjava naj bi vključevala (Vujošević, 2006, str. 273-274):

- naziv podjetja;
- naslov mesta/lokacije;
- opis podjetja ter njegovih dejavnosti, povezanih z okoljem na določenem mestu/lokaciji;
- pregled sistema (matrika odgovornosti, povezave od okoljske politike, okoljskih ciljev in programov do merljivih kazalnikov vpliva);
- oceno vseh pomembnih okoljskih vprašanj v zvezi z dejavnostmi podjetja;
- predstavitev okoljske politike, okoljskih ciljev in okoljskih programov za določeno mesto/lokacijo;
- povzetek pomembnih neposrednih in posrednih okoljskih vidikov in vplivov na okolje (z navedbo njihovih vrednosti) ter z njimi povezanih okoljskih ciljev;
- povzetek doseženih rezultatov glede na postavljene cilje pri pomembnih emisijah, proizvedenih odpadkih, predelavi/reciklaži odpadkov, porabi vode, energije in surovin ter drugih pomembnih okoljskih vidikih, ki omogoča večletno primerjavo in izkazovanje napredka;
- druge faktorje, ki zadevajo vpliv okoljevarstvenega delovanja (npr. investicije v varstvo okolja);
- pomembne spremembe od zadnje okoljske izjave;
- nove cilje;
- skrajni rok za predložitev naslednje okoljske izjave;
- podatke o akreditiranem verifikacijskem organu.

Za podjetje z več lokacijami je priporočljivo, da pomembne okoljske vidike jasno prikaže za vsako lokacijo posebej. Lahko pripravi eno izjavo ali več ločenih izjav. Okoljsko izjavo mora podjetje pripraviti za prvo registracijo in nato vsaka tri leta. V vmesnem obdobju se letno pripravi dodatek k okoljski izjavi, ki vsebuje predvsem spremembe okoljskih vidikov, okoljskih ciljev, programov in drugih elementov sistema.

4. OKOLJSKO RAČUNOVODSTVO

Interesne skupine čutijo posledice delovanja podjetja, prav tako pa tudi same vplivajo na podjetje. Zato mora vrhovno poslovodstvo, ki želi podjetje voditi na družbeno odgovoren način, pri sprejemanju vsake poslovne odločitve opredeliti, kakšne bodo posledice njenega sprejetja in kdo bo te posledice občutil (Kraševac, 2003, str. 1).

Okoljsko računovodstvo podjetja vključuje širok razpon informacij, predvsem nevrednostnih, ki so zanimive tako za zaposlene in za splošno javnost kot tudi za delničarje in posojilodajalce (Vezjak, 1998, str. 114). Tradicionalno računovodstvo namreč ne obsega vplivov podjetja na okolje. Pomen okoljskega računovodstva za podjetja v zadnjih letih skokovito narašča, saj so težave z onesnaževanjem okolja postale pereče po celem svetu z ekonomskega, družbenega in političnega vidika.

Okoljsko računovodstvo je del informacijskega sistema, ki omogoča prepoznavanje, zbiranje, razporejanje, obdelavo in analizo podatkov, ki jih podjetje in država potrebujeta za obvladovanje okoljskih tveganj in stroškov (Petrišič, 2002, str. 5). Če se podjetje želi spoprijeti z okoljskimi izzivi, mora biti sposobno ugotoviti resnične stroške proizvodnje, vključno z okoljskimi stroški, dejavnike, ki vplivajo na odločitve o investicijah, in kako se bo v prihodnosti odražalo varstvo okolja na poslovanje podjetja. Okoljsko računovodstvo predstavlja mehanizme, ki omogočajo podjetjem meriti, analizirati in poročati o stroških varstva okolja pri poslovnih aktivnostih (Poboljšaj, 2006, str. 22).

Vsaka sprememba v proizvodnji ali načinu dela zahteva investicijo v obliki finančnih sredstev, časa ali kadrov, zato je pomembno, da podjetje pred odločitvijo za poseg razpolaga s kvalitetnimi podatki tako o količinah porabljene vode, nastalih odpadkih ali izpustih v zrak, kakor tudi o stroških, ki so povezani s čiščenjem odpadnih voda, odvozom in oskrbo odpadkov ali meritev izpustov v zrak. Zaradi tega je pomembno zajemanje, hranjenje in interpretiranje zbranih podatkov. To pa zahteva sodelovanje vrhovnega posloводства podjetja, oddelka ali osebe za varstvo okolja ter oddelka računovodstva (Langerholc-Žgeč, 2005, str. 17).

Tradicionalno računovodstvo in vse druge poslovne statistike dajejo nepopolne informacije za celovito okoljsko analizo. Računovodstvo zajema predvsem vrednostno izražene informacije. Z njimi sicer lahko evidentiramo razne okoljske stroške (npr. porabo energije, vode in surovin, stroške odstranjevanja odpadkov), druge okoljske informacije pa po večini uidejo ekonomskim vrednostnim izračunom in jih težko prikažemo s številčnimi vrednostmi, poleg tega pa pogosto temeljijo na subjektivnih vrednostnih merilih. Zato je treba računovodstvo dopolniti z okoljskimi informacijami. Za doseganje stalnega sistematičnega pretoka informacij, potrebnih pri vodenju podjetja in nadziranju uresničevanja strateških in operativnih okoljskih ciljev, je dolgoročno okoljsko računovodstvo nujno potrebno. Njegove naloge lahko razmejimo na tri točke, in sicer (Vujoševič, 2006, str. 52-53):

1. Analiza:

- evidentiranje in analiza šibkih točk okolja z analizo procesov in materialnih tokov, vodenje okoljskega knjigovodstva in/ali izdelavo okoljskih bilanc,
- ocenjevanje na podlagi okoljskih meril in razvrstitev ugotovitev po posameznih problemskih področjih,
- priprava prioriteteznega seznama za odločitve vrhovnega posloводства (glede na proizvode, področja, postopke, procese, materiale in lokacije).

2. Planiranje in koordiniranje:

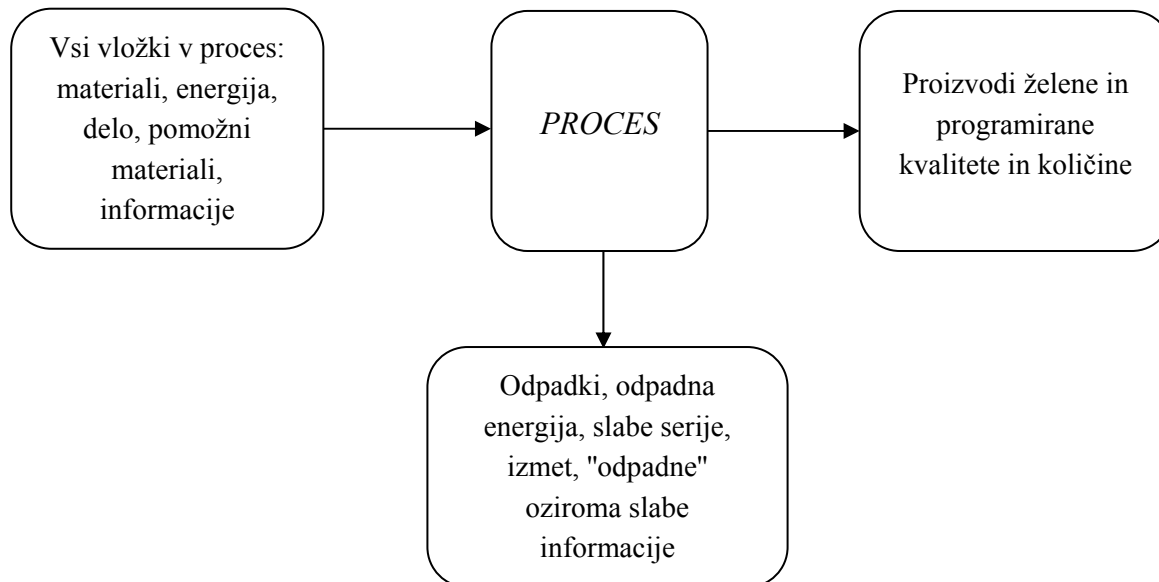
- predlaganje ukrepov (npr. nove naložbe, zamenjava materialov, recikliranje, izboljšava proizvodov),
- usposabljanje zaposlenih in njihovo vključevanje v analizo pomanjkljivosti in iskanje rešitev,
- postavitve okoljskega informacijskega sistema.

3. Nadziranje in usmerjanje:

- nadziranje uresničevanja strateških in operativnih ciljev po posameznih področjih in nivojih vodenja,
- redno primerjanje doseženih in zelenih rezultatov (kazalnikov),
- odpravljanje motenj,
- pobude za nadaljnje analize šibkih točk,
- svetovanje pri odločitvah, ki zadevajo okolje.

Za lažje razumevanje okoljskega računovodstva predstavlja Slika 1 osnovni princip. Če hočemo doseči rentabilnost procesa, morajo izstopne količine cenovno in količinsko pokriti ali preseči vstopne, zato je potrebno zelo natančno zbrati vse podatke ter jih tudi sistematično urediti in prikazati. Okoljsko računovodstvo poskuša kvantificirati vse vložke, proizvodnjo in vse izločke (Vuk, 2000, str. 138).

Slika 1: Odnos med vstopnimi količinami, procesom in proizvodi ter preostankom procesa



Vir: Vuk, 2000, str. 138.

4.1. Razlogi za uvedbo okoljskega računovodstva

Obstaja več razlogov za vključevanje vprašanj okolja v računovodstvo. Eden razlog je, da vprašanja okolja pomenijo tudi poslovna vprašanja. Prek zakonodaje in sprememb na tržišču vplivajo na poslovanje na tistih področjih, ki neposredno zadevajo tudi računovodstvo. Naslednji

razlog je vključenost vprašanj okolja pri reviziji. Poleg vplivov okolja na zakonsko revizijo računovodskih izkazov se povečuje tudi povpraševanje po presoji varstva okolja (Vezjak, 1998, str. 53-54).

Eden najpogosteje omenjenih razlogov za uvedbo okoljskega računovodstva v podjetja in druge organizacije je tudi eksternalizacija okoljskih stroškov. Pomembna lastnost ekonomske ureditve, ki omogoča razvoj, ne povzroča pa onesnaževanja okolja in rušenja naravnega ravnovesja, je internalizacija (ponotranjenje) okoljskih stroškov. Ti so bili do sedaj podcenjeni ali pa so bili zaradi razumevanja okolja kot splošne dobrine iz ekonomskega procesa preprosto izločeni. Škodljive posledice gospodarjenja so podjetja prevaljevala na druge oziroma so eksternalizirala interne stroške na naravo, davkoplačevalce ali kupce. V ceno posamezne ekonomske dejavnosti pa bo potrebno v prihodnje prištevati tudi stroške družbene dejavnosti, okoljske in druge stroške. Da bi tržna ureditev kazala resnično stanje okolja, bi morali uveljaviti načelo, da bi morali ljudje in podjetja plačevati polno ceno za škodo, ki jo povzročajo drugim. Internalizacijo okoljskih stroškov lahko dosežemo z vladnimi predpisi, ekonomsko ali industrijsko samoregulacijo in ekonomskimi inštrumenti, kot so na primer davki na onesnaževanje (Vezjak, 2002, str. 58-59).

4.2. Okoljsko računovodstvo za notranje in zunanje uporabnike

Tako kot tradicionalno računovodstvo razdelimo na računovodstvo za notranje in računovodstvo za zunanje uporabnike, lahko tudi okoljsko računovodstvo razdelimo na ta dva dela.

Okoljsko računovodstvo za notranje uporabnike ima naslednje bistvene značilnosti (Vidic, 2003, str. 23):

- Osredotoča se predvsem na podjetniške okoljske stroške, torej tiste, za katere je podjetje s pravnega vidika odgovorno. Družbenih stroškov, ki sicer nastanejo zaradi delovanja podjetja, vendar so jih podjetja prevalila na celotno družbo, okoljsko računovodstvo ne spremlja.
- Poseben poudarek namenja ugotavljanju okoljskih stroškov, kot so stroški ravnanja z odpadki ali nabavna vrednost odpadnega materiala.
- Poleg informacij o okoljskih in drugih stroških vključuje tudi informacije o količinah in tokovih materiala, vode in energije ter o njihovem odstranjevanju. S pomočjo spremljanja tokov materiala, vode in energije znotraj podjetja pripravlja informacije o vložkih in izločkih podjetja, s čimer vrhovnemu poslovodstvu omogoča ocenitev učinkovitosti (u)porabe proizvodnih dejavnikov in odkriva možnosti za njeno povečanje.
- Informacije, ki se pripravljajo v okviru okoljskega računovodstva, se lahko uporabljajo pri večini poslovnih odločitev znotraj podjetja, vendar so še posebej koristne za tiste aktivnosti, ki so namenjene preprečevanju onesnaževanja okolja. Nevrednostne informacije omogočajo podjetju, da odkrije morebitne priložnosti za zmanjšanje svojega tveganja in škodljivega vpliva na okolje, s čimer bi lahko zmanjšalo svoje stroške za zaščito okolja.

Okoljsko računovodstvo za zunanje uporabnike je predstavljeno v obliki razkritij okoljskih informacij. Obstajajo številna mnenja o tem, kaj razkriti v okoljskem poročilu podjetja, nekaj področij pa je ključnih in se pojavljajo pri večini teh mnenj (Horvat, 2000, str. 128):

- splošen pregled dejavnosti podjetja in njegovih vplivov na okolje;
- jasno in razumljivo poročilo o okoljski politiki;
- podrobnosti o tem, kako bo podjetje okoljsko politiko izvajalo;
- merljivi in dosegljivi cilji za vsako področje delovanja;
- kvalitativni in kvantitativni podatki o doseženem napredku v primerjavi s temi cilji;
- podrobnosti o presojah varstva okolja in o njihovih ugotovitvah;
- podrobnosti o tem, kdo je v podjetju odgovoren za vprašanja okolja;
- morebitni stroški in naložbe, ki se nanašajo na vprašanja okolja;
- predstavitev obveznosti do okolja na najvišji ravni v podjetju.

Piasecki et al. (1999, str. 286) menijo, da naj bi bilo okoljsko poročilo sestavljeno iz desetih glavnih kategorij, in sicer: opisa podjetja, okoljske politike, sistema ravnanja z okoljem, izpustov v okolje, tveganj varstva okolja, ugotavljanja skladnosti s predpisi, upoštevanje življenjskega cikla proizvoda, upoštevanje varstva okolja s strani zaposlenih, vključenost deležnikov v sistem varstva okolja ter zaščito okolja.

Razkritja okoljskih informacij so zanimiva tudi za finančni sektor. Zavarovalnice in banke ter različne mednarodne institucije so in bodo vse bolj naklonjene okoljevarstvenemu delovanju. Zavarovalnice so pri določanju višine zavarovalnin že začele upoštevati odnos podjetij do okolja. Prav tako se tudi banke zanimajo za vprašanja okolja. Pri posojanju podjetju, ki ima velik negativni vpliv na okolje, tvegajo, da se bodo povečali stroški podjetja in posledično povzročili probleme pri vračanju posojila. Seveda pa zaradi vseh teh informacij nastanejo dodatni stroški za podjetja zaradi zbiranja podatkov, njihovega obdelovanja ipd.. To je tudi eden izmed razlogov, da se podjetja ne odločajo za prostovoljna razkritja. Poleg tega na področju razkritij ne obstajajo zakonski predpisi (Frankovič, 2001, str. 27).

Podjetje se lahko odloči, da izda samostojno okoljsko poročilo ali le-tega doda v sklopu letnega poročila, vsekakor pa lahko s prostovoljnim razkrivanjem podatkov v zvezi z okoljem poveča svoj ugled.

4.3. Področja okoljskega računovodstva

Okoljsko računovodstvo podjetij vsebuje številna področja, ki se nanašajo na transport, storitve, energijo, vodo, izpuste v zrak, odpadke¹², proizvode, informacije, embalažo, material ipd.. V nadaljevanju bom obravnavala le področja odpadkov, energije in embalaže, saj menim, da so ta tri področja pri preučevanju vplivov na okolje v podjetjih najpomembnejša.

¹² Odpadki so za proizvajalce in uporabnike nepotrebne, nadležne ali škodljive snovi v trdnem, tekočem ali plinastem agregatnem stanju, ki jih je treba zaradi varstva okolja obdelati, predelati ali odložiti po izdanih predpisih (Vujošević, 2006, str. 16).

4.3.1. Odpadki

Najprimernejša oblika ravnanja z odpadki je sprememba proizvodnih procesov. Spremeniti je potrebno ali proizvod ali proces. To lahko storimo na več načinov, in sicer s spremembo surovin, s spremembo tehnologije ali z izboljšanjem obratovanja.

V računovodstvu stroškov ravnanja z odpadki je potrebno (Vezjak, 1998, str. 167-168):

- opredeliti posamezne vrste stroškov ravnanja z odpadki in njihovo odstranitev;
- opredeliti druga področja, povezana z odpadki (npr. razlitja, zavarovanje);
- razviti računovodski sistem s količinskimi podatki, ki spremlja vsa gibanja odpadkov;
- opredeliti nosilce stroškov ravnanja v zvezi z odpadki in s stroški odpadkov obremeniti proces oziroma proizvode, ki so odpadke povzročili;
- razmisliti o uvedbi metode kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti;
- zagotoviti, da se pri načrtovanju upošteva tudi ravnanje z odpadki;
- prepoznati strateške in naložbene posledice;
- razmisliti o notranji obdavčitvi odpadkov;
- zagotoviti, da bo ravnanje z odpadki vplivalo na ocene izvajanja in način nagrajevanja.

4.3.2. Energija

Energija je eden najpomembnejših dejavnikov razvoja vsakega podjetja, ki pa vsekakor tudi pomembno vpliva na okolje. Najpreprostejši način, kako lahko računovodstvo prispeva k razvoju občutljivosti podjetja za okolje, je računovodstvo stroškov energije, ki naj bi spremljalo tako stroške kot količinske potroške. Začetni koraki v računovodstvu stroškov energije so (Vezjak, 1998, str. 162):

- v kontnem načrtu se določijo konti za različne vrste energije in posebej evidentirajo stroški energije (elektrika, nafta, gorivo, plin, premog, itn.);
- določijo se osnove za razporejanje stroškov;
- posebej se opredelijo stroški energije;
- razmisli se, ali je prenos energije znotraj podjetja koristen;
- opredelijo se glavni porabniki posameznih vrst energije;
- pri načrtovanju naložb v dolgoročna sredstva se zagotovi, da bodo upoštewane tudi naložbe na področju energije.

4.3.3. Embalaža

Nezadržno naraščanje embalaže imajo mnogi za glavnega krivca vedno večje onesnaženosti okolja, zaostrovanja problema trdnih odpadkov ter izčrpavanja zalog pomembnih surovin in energije (Vezjak, 1998, str. 162).

Danes si prodajo mnogih proizvodov težko predstavljamo brez embalaže. Obetavnejši je način uporabe takšne embalaže, ki jo je mogoče reciklirati oziroma ponovno uporabiti. Pri tem sta na voljo dve različici (Frankovič, 2001, str. 34):

- 1) Embalažo ponovno uporabimo za prvotni namen, ne da bi jo bilo potrebno poprej predelati, s tem pa se doseže prihranek pri surovinah in energiji. Obstajajo tudi pomanjkljivosti vračljive embalaže, kot so na primer dodatna poraba energije za transport in povečanje distribucijskih stroškov v trgovini. Poleg tega jo je potrebno pred vsako ponovno uporabo oprati ali očistiti s pomočjo vode, čistilnih sredstev ali topil, kar pomeni dodatno onesnaževanje in uporabo topil, ki sama po sebi predstavljajo veliko obremenjevanje okolja. Pred uvedbo vračljive embalaže je potrebno natančno preučiti vse prednosti in pomanjkljivosti, kar pa je tudi naloga okoljskega računovodstva.
- 2) Odpadno embalažo predelamo in jo ponovno uporabimo, bodisi za proizvodnjo istovrstne embalaže bodisi za proizvodnjo najrazličnejših drugih proizvodov. Ta način zahteva ločeno razvrščanje odpadne embalaže že pri njenem izvoru, kar pa lahko prinese probleme. Tudi tu se postavljajo vprašanja, zanimiva za računovodstvo, ki naj bi načrtovalo vse te stroške.

4.4. Okoljski stroški

Okoljsko računovodstvo poseben poudarek namenja ugotavljanju okoljskih stroškov¹³ podjetja. Ti so za podjetje izjemno pomembni, če želi sprejemati racionalne poslovne odločitve. Njihovo ugotavljanje pa ni povsem preprosto, saj so ti stroški večinoma skriti in jih velikokrat težko ločimo od ostalih stroškov podjetja.

Okoljski podatki so velikokrat podani v nevrednostnih enotah. Nekatere študije so pokazale, da so takšni podatki celo bolj uporabni pri sprejemanju kratkoročnih poslovnih odločitev. Seveda pa je za dolgoročne odločitve in za potrebe računovodstva takšne podatke potrebno pretvoriti v vrednostne, kar je še posebej pomembno pri določitvi celotnih stroškov porabljenega materiala, vključno z odpadnim materialom, saj so ti pogosto najvišji med vsemi okoljskimi stroški. Ponavadi pomeni izračun le-teh prvi korak k uspešnemu znižanju nivoja odpadnega materiala, ki vodi k povečanju dobička (Benett, James, 2000, str. 41).

Pri ocenitvi skupnih stroškov, povezanih z varstvom okolja, lahko okoljske stroške razdelimo na (Vujoševič, 2006, str. 50-51):

- *stroške zunanjih storitev*: stroški za odstranjevanje in odvoz odpadkov, recikliranje odpadnih materialov, laboratorijske analize;
- *stroške za okoljske naprave*: stroški zmanjšanja emisij, stroški zmanjšanja hrupa, stroški ravnanja z odpadki;
- *operativne stroške*, kot so stroški nadziranja okoljskih vidikov, nadziranja onesnaženja, izboljšav pri proizvodnih procesih, ločevanja in skladiščenja odpadkov, vzdrževanja opreme;
- *sistemske stroške*: stroški za planiranje, usposabljanje, svetovanje, ocenjevanje dobaviteljev in pogodbenikov, notranje presoje, vzdrževanje pripravljenosti za primer izrednih razmer,

¹³ Stroški so cenovno izraženi potroški proizvodjalnih virov. Ko govorimo o okoljskih stroških, so proizvodjalni viri vsi mediji okolja (npr. surovine, energenti, voda, zrak). Okoljski stroški nastajajo v vsakem podjetju, v vsakem poslovnem procesu in kot posledica izdelave vsakega izdelka. Za prepoznavanje okoljskih stroškov je torej potrebno upoštevati celoten življenjski cikel proizvoda (Langerholc-Žgeč, 2005, str. 17-18).

obvladovanje izrednih razmer, zaščitno opremo, ureditev neskladnosti (popravni ukrepi), vzdrževanje zapisov;

- *jamstvene (izredne) stroške*: zakonski stroški, sodni stroški, odškodnine in nadomestila, čezmerna obremenitev okolja (stroški odstranitve posledic), škoda na naravnih virih.

Nekatere stroške vrhovno posloводство pri poslovnem odločanju pogosto ne upošteva. Gre za naslednje stroške (Vidic, 2004, str. 9-10):

- *Potencialno skriti okoljski stroški* so stroški, ki jih v podjetju preprosto prezrejo ali pa jih evidentirajo med posrednimi stroški:
 - okoljski stroški, nastali pred samim začetkom poslovanja obrata ali celotnega podjetja (npr. stroški priprave lokacije, pridobivanja dovoljenj, raziskovalno-razvojne dejavnosti),
 - obvezni okoljski stroški so stroški, ki se pojavljajo pri izvajanju proizvodnega procesa ali delovanju obrata (npr. stroški poročanja, zavarovanj, okoljski davki in takse),
 - prostovoljni okoljski stroški so stroški, ki presegajo okoljske stroške in so nujno potrebni za delovanje podjetja v skladu z okoljevarstveno zakonodajo (npr. stroški priprave okoljskega poročila, stroški zaščite bivališč živali in rastlin),
 - okoljski stroški, nastali po prenehanju delovanja obrata ali celotnega podjetja (npr. stroški zapiranja ali razgradnje obrata, stroški sanacije naravnega okolja).
- *Pogojni okoljski stroški* so stroški, ki se v prihodnosti lahko pojavijo ali pa ne, odvisno od prihodnjih dogodkov (npr. stroški plačanih kazni zaradi kršitve okoljevarstvene zakonodaje, stroški sanacij naravnega okolja v primeru okoljske nesreče).
- *Neopredmeteni okoljski stroški* so stroški ugleda podjetja in stroški odnosov z javnostjo.

4.4.1. Razvrščanje okoljskih stroškov

Z vidika računovodstva podjetja je najbolj smiselna delitev okoljskih stroškov glede na kontni okvir, ki ga v podjetju uporabljajo. V tem primeru jih razdelimo na (Vidic, 2004, str. 12):

- stroške ravnanja z odpadki,
- nabavno vrednost odpadkov in emisij,
- stroške amortizacije in financiranja okolju prijaznih naložb,
- stroške dela,
- stroške okoljskega usposabljanja,
- okoljske carine in davke,
- stroške oglaševanja in odnosov z javnostjo,
- stroške storitev zunanjih izvajalcev,
- druge okoljske stroške podjetja.

Z vidika osebja, odgovornega za varstvo okolja v podjetju, statističnih uradov in države pa je bolj smiselna drugačna razvrstitev okoljskih stroškov, in sicer po medijih okolja, kamor sodijo npr. voda, zrak, zemlja. Na ta način bi lahko okoljske stroške razvrstili na (Vidic, 2004, str. 12):

- stroške preprečevanja onesnaževanja zraka,
- stroške preprečevanja onesnaževanja vode,
- stroške zmanjševanja trdnih odpadkov in stroške ravnanja z njimi,

- stroške preprečevanja onesnaževanja zemlje in stroške, povezane z odpravljanjem posledic njenega onesnaževanja,
- stroške preprečevanja hrupa in smradu ter
- druge okoljske stroške.

Podjetje samo določi, kako bo razvrščalo okoljske stroške. V klasični bilanci stanja so okoljski stroški sicer zajeti, vendar skriti in nam kot takšni ne koristijo pri sprejemanju odločitev za uvajanje aktivnosti zmanjševanja in obvladovanja le-teh. Predpogoj za vzpostavitev učinkovitega in predvsem uporabnega sistema je začetni pregled stroškov in prihodkov, ki nastajajo v podjetju zaradi negativnega in pozitivnega vpliva na okolje. Na podlagi tega lahko podjetje sprejme odločitve o prihodnjih investicijah v varstvo okolja (Langerholc-Žgeč, 2005, str. 18).

4.5. Okoljsko knjigovodstvo

Za vzpostavitev kulture podjetja, ki bo temeljila na okoljski odgovornosti, je nujno potrebno v informacijski sistem podjetja vključiti tudi okoljsko knjigovodstvo. To bo podjetju omogočilo dosegljivost primernih podatkov za pripravo raznih poročil ter okoljskih bilanc (Gray, Owen, Adams, 1996, str. 236).

Za sistematično zajemanje okoljskih vplivov in odkrivanje okoljskih šibkih točk podjetja vodijo okoljsko knjigovodstvo, ki mora vsebovati snovne in energetske bilance z vrsto in lastnostmi obremenjevanja okolja. Okoljske bilance so celostne in sistematične analize negativnih vplivov na okolje, ki omogočajo primerjavo dveh ali več različnih proizvodov, sistemov ali procesov, in sicer s ciljem, da bi jih okoljsko optimirali. Z okoljskimi bilancami podrobno popisujemo in prikazujemo stanje procesov v odnosu do okolja (Vuk, 2000, str. 140-141). Še vedno pa ta bilanca ne zadošča za preučitev vseh okoljskih vplivov proizvoda, zato je treba le-te analizirati skozi vse faze, vključno z oblikovanjem, proizvodnjo, uporabo in odstranitvijo iz uporabe. To vključuje analizo celotnega življenjskega cikla proizvoda (ang. Life-cycle Assessment) (Lesourd, Schilizzi, 2001, str. 103-104).

Okoljska bilanca je nekakšen sistem zgodnjega opozarjanja. Navadno je sestavljena iz treh sklopov, in sicer iz knjigovodskega evidentiranja vseh okoljskih obremenitev (od pridobivanja surovin do odstranjevanja odpadkov), združevanja zbranih odpadkov in poročanja na pristojna mesta ter vrednotenja vplivov (Vujošević, 2006, str. 55).

Po vplivih na okolje lahko okoljsko bilanco razčlenimo na štiri delne bilance, in sicer na (Vujošević, 2006, str. 56):

1. *Poslovno bilanco*, ki zajema vse vhodne snovi (surovine, nabavljeni deli, trgovsko blago...), snovne in nesnovne emisije (izpuhi, odpadki, odpadne vode, hrup, sevanje...), izgubo energije in izhodne snovi (proizvodi, polproizvodi).
2. *Bilanco proizvodne linije*, ki zajema vplive na okolje, ki jih povzročajo proizvodi oziroma skupine proizvodov (od surovin, njihovega transporta in skladiščenja, posameznih stopenj

obdelave in odstranjevanja odpadkov do prodaje proizvodov, njihove uporabe in odstranitve iz uporabe).

3. *Procesno bilanco*, ki obravnava proizvodne postopke in procese v podjetju glede na posamezne faze in področja proizvodnje ter glede na vhodne in izhodne materiale ter energijo.
4. *Lokacijsko bilanco*, ki analizira vse druge okoljsko pomembne dejavnike in dejavnosti podjetja (npr. namembnost zemljišča, gradbene materiale, stara okoljska bremena, obremenjenost infrastrukture in poslovna sredstva).

S pomočjo teh štirih delnih bilanc lahko evidentiramo in analiziramo okoljske probleme ter določimo okoljske šibke točke, povezane s stroji, napravami, postopki, procesi, proizvodi, materiali in lokacijo podjetja. Pogosto že sama zamenjava določenega materiala odpravi celo vrsto okoljskih problemov v zvezi s proizvodnjo in odstranjevanjem odpadkov, uporabo proizvodov in njihovim skladiščenjem (Vujoševič, 2006, str. 56).

5. OKOLJSKI VIDIK POSLOVANJA PODJETJA GORENJE, d.d.

5.1. Predstavitev Skupine Gorenje

Skupino Gorenje so konec leta 2006 sestavljale krovno podjetje Gorenje, d.d., 50 odvisnih podjetij, delujočih v Sloveniji in tujini, in 7 skupaj obvladovanih podjetij. Gorenje je med največjimi slovenskimi neto izvozniki, saj izvozi več kot 90% svojih proizvodov. Ima več kot petdesetletno tradicijo na področju izdelovanja in prodaje gospodinjskih aparatov. Je eden izmed osmih največjih proizvajalcev gospodinjskih aparatov v Evropi s štiriodstotnim tržnim deležem. Letno proizvede in proda več kot 3 milijone velikih gospodinjskih aparatov, svoje izdelke pa prodaja v več kot 70 državah sveta. Na svetovnem trgu nastopajo z blagovnimi znamkami Gorenje, Sidex, Körting in Mora, delež prodaje pod lastno blagovno znamko pa znaša 75%. Podjetja Skupine Gorenje so bila v letu 2006 organizirana v tri divizije, in sicer (Letno poročilo družbe Gorenje, d.d., in konsolidirano letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2006, 2007, str. 16):

1. *Divizija gospodinjskih aparatov:*
 - proizvodnja in prodaja gospodinjskih aparatov lastne proizvodnje,
 - prodaja izdelkov dopolnilnega programa gospodinjskih aparatov drugih proizvajalcev,
 - prodaja dokupnega programa zabavne elektronike in malih gospodinjskih aparatov,
 - proizvodnja in prodaja toplotno ogrevalne tehnike ter
 - dejavnost orodjarstva in strojogradnje ter proizvodnje mehanskih komponent.
2. *Divizija notranje opreme:*

proizvodnja in prodaja kuhinjskega in kopalniškega pohištva, sanitarne opreme ter keramičnih ploščic.
3. *Divizija trgovine in storitve:*

energetika in varstvo okolja, trgovina, inženiring, zastopstva, gostinstvo, turizem in upravljanje z nepremičninami.

5.1.1. Vizija in poslanstvo Skupine Gorenje

Vizija Skupine Gorenje je postati najbolj izviren, v oblikovanje usmerjen ustvarjalec izdelkov za dom na svetu.

Pri tem je njihovo poslanstvo ustvarjanje izvirnih, tehnično dovršenih, vrhunsko oblikovanih ter uporabnikom in okolju prijaznih izdelkov za prijeten dom. Osredotočeni so v povečevanje zadovoljstva potrošnikov, ob tem pa na družbeno odgovoren način ustvarjajo vrednost za lastnike, zaposlene in druge deležnike družb Skupine Gorenje.

V podjetjih Skupine Gorenje uresničujejo svoje poslanstvo s spoštovanjem skupnih vrednot, med katere uvrščajo poštenost, odprtost, lojalnost, kreativnost in ambicioznost (POLKA).

Skupina Gorenje se je pri svojem poslovanju zavezala k doslednemu spoštovanju temeljnih načel družbene odgovornosti. Koncept družbene odgovornosti je v Skupini Gorenje vgrajen v strategijo poslovanja, pri tem pa ima varstvo okolja pomembno vlogo.

5.2. Varstvo okolja v Gorenju

Varstvo okolja predstavlja pomemben segment družbene odgovornosti v Gorenju¹⁴ in je v smislu trajnostnega razvoja v poslovanje podjetja vključeno že vse od ustanovitve. Do sredine osemdesetih let je vplive na okolje obvladovalo s pomočjo različnih organizacijskih enot. V letu 1985 je bil ustanovljen oddelek Ekologija, kar je pomenilo začetek enotne razvojne in operativne okoljske strategije. Kasneje sta se oddelku priključila še analizni laboratorij in Centralna čistilna naprava za odpadne vode, zato se je preimenoval v Ekologija in analizna kemija s centralno čistilno napravo. Od sredine leta 2003 je Varstvo okolja v matičnem podjetju organizirano kot samostojno področje, ki opravlja operativne naloge ter naloge svetovanja, nadzora, koordinacije, izobraževanja in sodelovanja z vrhovnim poslovodstvom (Poročilo o trajnostnem razvoju Gorenja, 2003, str. 24).

V Gorenju je varstvo okolja postavljeno v središče kratkoročnih in dolgoročnih usmeritev ter ciljev in je pomemben del korporacijske kulture podjetja. Zavezanost k trajnostnemu razvoju pa bo tudi v prihodnje pomemben del korporacijske kulture podjetja. Svojih dejavnosti in njihovega neposrednega vpliva na okolje se lotevajo pragmatično in hkrati vizionarsko, usmerjeno v prihodnost. Varstvo okolja je v Gorenju pomembna komponenta vseh poslovnih področij, predvsem razvoja izdelkov in storitev, prodaje, nabave, proizvodnje, izobraževanja zaposlenih, komuniciranja z zaposlenimi in komuniciranja z ožjim in širšim družbenim okoljem. Velik del investicij v preteklih letih so usmerili ravno v okolju prijaznejšo proizvodnjo in izdelke. S svojim delovanjem marsikje presegajo evropske standarde in s tem žanjejo visok ugled med številnimi

¹⁴ V nadaljevanju dela se zaradi razsežnosti podatkov in pomembnosti omejujem samo na matično podjetje Skupine Gorenje, in sicer Gorenje, d.d. (v nadaljevanju Gorenje).

strokovnjaki po svetu. Njihovi izdelki vse manj obremenjujejo in ogrožajo okolje, odgovornost pa predstavlja tudi izobraževanje uporabnikov njihovih izdelkov.

Ob intenzivnem investiranju na področju bele tehnike (1998-2003) s ciljem povečevanja proizvodnih zmogljivosti in posodabljanju tehnoloških procesov v skladu z najboljšimi razpoložljivimi tehnikami (ang. Best Available Technique, v nadaljevanju BAT) na področju površinske obdelave kovin so dosegli pomembne rezultate zmanjševanja negativnih vplivov na okolje in porabe naravnih virov. BAT pomeni najučinkovitejšo in najnaprednejšo stopnjo v razvoju neke dejavnosti in njenih obratovalnih načinov, ki obenem zagotavlja visoko in najvišjo stopnjo varovanja okolja¹⁵ ter je na trgu dosegljiva pod ekonomsko in tehnično realnimi pogoji (Vuk, 2000, str. 199).

Pri razvoju novih izdelkov je med drugim poleg dizajna in funkcionalnosti izdelkov postalo izjemno pomembno izpolnjevanje zahtev okoljskega dizajniranja, ki upošteva celotni življenjski cikel proizvodov. V sklopu teh zahtev je podjetje intenzivno pristopilo k uvajanju zahtev direktive Odpadna električna in elektronska oprema (ang. Waste Electrical and Electronic Equipment, v nadaljevanju direktiva WEEE)¹⁶. Gorenje je za področje Slovenije med ustanovitelji podjetja ZEOS, ki bo izvajalo reciklažo električne in elektronske opreme za področje Slovenije, v drugih državah EU, kjer Gorenje prodaja svoje izdelke, pa je podjetje svoje obveznosti izpolnilo z vključitvijo v posamezne nacionalne sheme. Direktivo razumejo v Gorenju kot poslovno priložnost, ki jo razvijajo v okviru dejavnosti Energetike in varstva okolja. Od sprejetja direktive so se intenzivno pripravljali na aktivno vlogo na tem področju, s katero bodo kompenzirali nove stroške. Z nakupi podjetij, ki so specializirana za odpadke in imajo ustrezna znanja ter tehnologijo za njihovo zbiranje, obdelavo in predelavo na eni strani ter izkušnjami Gorenja pri proizvodnji gospodinjskih aparatov na drugi, lahko dosežejo sinergijske učinke in dobre rezultate. Gorenje je danes večinski lastnik podjetja Kemis s hčerinskimi podjetji, podjetja Termoclean z dejavnostjo ravnanja z nevarnimi odpadki ter Surovine Maribor z glavno dejavnostjo na področju sekundarnih surovin. Panoga ekologije zahteva stalen in poglobljen razvoj, zato so prevzeli večinski delež Inštituta Erico iz Velenja. Tega želijo uporabljati za podporo razvojnim projektom Skupine Gorenje s področja ekologije in tudi širše. Če zanemarimo energetski del, bo divizija Ekologije v kratkem postala druga najpomembnejša divizija v Skupini Gorenje, takoj za belo tehniko.

¹⁵ Visoka stopnja varovanja okolja pomeni uporabo tehnologije, kjer nastaja malo odpadkov, uporabo manj nevarnih snovi, pospeševanje regeneracije in reciklaže, primerljivost z na industrijski ravni že preizkušenimi postopki, metodami in napravami, skladnost s tehnološkim napredkom in najnovejšimi znanstvenimi spoznanji, preprečevanje ali zmanjševanje celotnega vpliva emisij na okolje in tveganja za okolje, preprečevanje nesreč in zmanjševanje njihovih posledic za okolje (Vuk, 2000, str. 199).

¹⁶ Direktiva WEEE predpisuje ravnanje z odpadno električno in elektronsko opremo, ki proizvajalcem električne in elektronske opreme nalaga odgovornost za opremo po izteku njene življenjske dobe. Gorenje bo v zastavljenih časovnih okvirih po zahtevah, ki jih postavlja direktiva WEEE, za področje Slovenije pripravilo projekt reciklaže za vse v direktivi WEEE navedene kategorije odpadne električne in elektronske opreme in ga ponudilo vsem zavezancem v Sloveniji. Cilja direktive WEEE sta zmanjšati odpadni material električne in elektronske opreme na odlagališčih ter povečati količino zbranega odpada in njegovo predelavo (Dosežki Gorenja, 2007).

V študiji skupine neodvisnih raziskovalnih inštitutov iz držav EU, ki so sodelovali pri projektu Advance pod okriljem evropskega sklada EU Life Environment Programme, se je Gorenje uvrstilo na tretje mesto glede na učinkovito okoljsko delovanje. Gre za vplive, ki jih Gorenje kot proizvajalec bele tehnike povzroča okolju, in za področje učinkovitosti uporabe virov. Pri tem je bilo ugotovljeno, da Gorenje uporablja okoljske vire več kot štirikrat učinkoviteje v skupini 65. evropskih proizvajalcev iz različnih proizvodnih panog. Študija predvideva tudi, da bo do leta 2010 Gorenje na drugem mestu. Na to so seveda lahko zelo ponosni, saj je varstvo okolja v tem trenutku ena izmed najpomembnejših tem v svetu in to bi bilo potrebno s spretnim marketinškim pristopom preliti v del temeljne strategije blagovne znamke Gorenje.

Sočasno z izpolnjevanjem obveznosti, ki jih proizvajalcem električne in elektronske opreme nalaga direktiva WEEE, so v Gorenju potekale aktivnosti, ki se nanašajo na izpolnjevanje zahtev direktive Uporaba nekaterih nevarnih snovi v električni in elektronski opremi (ang. Restriction of the use of the certain Hazardous Substances in electrical and electronic equipment, v nadaljevanju direktiva RoHS)¹⁷. Proizvodnja aparatov skladnih z direktivo RoHS se je začela v Gorenju že v začetku leta 2006.

V strateškem načrtu Skupine Gorenje za obdobje 2006-2010 so poleg osnovne dejavnosti podjetja opredeljeni tudi cilji in usmeritve na področju varstva okolja in energetike. Natančnejšo delitev in strateško usmeritev področja varstva okolja je uprava potrdila na svoji seji januarja 2007. Aktivnosti Gorenja na področju varstva okolja so usmerjene v tri segmente, ki so hkrati tudi tesno povezani s sedanji produkti Gorenja:

- *okoljski projekti*: sanacije okoljskih problemov, izgradnja centrov za ravnanje z odpadki, čiščenje odpadnih voda;
- *odpadki*: komunalni, nevarni, gradbeni odpadki, odpadna električna in elektronska oprema;
- *energetika*: obnovljivi viri energije, priprava sekundarnih energentov.

Od vseh naštetih segmentov varstva okolja so prav odpadki področje, s katerimi ima Gorenje na področju varstva okolja do sedaj največ izkušenj. Evropske direktive in posledično slovenska zakonodaja na področju nevarnih odpadkov, še posebej na področju odpadne električne in elektronske opreme, so narekovali, da se Gorenje primerno organizira in odzove na zakonodajne zahteve. Zakonodajni pritisk je torej postal poslovna priložnost.

5.2.1. Okoljska politika

Temeljni pogoj za razvoj proizvodnje in prodaje gospodinjskih aparatov je skrb za zdrav in varen življenjski prostor, zato je okoljska politika sestavni del politike vodenja in organizacijske kulture Gorenja. V politiki vodenja podjetja je podana zaveza, da bo Gorenje tudi v prihodnje (Politika varstva okolja ter varnosti in zdravja pri delu, 2007):

¹⁷ Direktiva RoHS omejuje uporabo nekaterih nevarnih snovi v električni in elektronski opremi. Direktivi RoHS in WEEE se nanašata na iste kategorije električne in elektronske opreme (z izjemo za medicinsko opremo in merilne naprave, kjer RoHS ne velja) (Dosežki Gorenja, 2007).

- vključevalo varstvo okolja v razvojno strategijo, v letne in strateške načrte s predvidenimi ukrepi, sredstvi, nosilci, izvajalci in roki, z namenom nenehnega zmanjševanja negativnih vplivov na okolje,
- spremljalo in merilo vplive na okolje ter v primeru odstopanj ustrezno ukrepalo,
- izboljševalo okoljsko stanje v podjetju ob upoštevanju okoljskih predpisov,
- načrtovalo in uvajalo nove tehnologije ter proizvode v skladu z načeli varstva okolja,
- uporabljalo takšne materiale in komponente, ki bodo ustrezali najzahtevnejšim domačim in tujim okoljskim standardom,
- načrtovalo nove izdelke v skladu z zahtevami okoljskega dizajniranja, ki obsega celotni cikel proizvoda,
- skrbelo za zmanjševanje količin nastalih odpadkov ter si prizadevalo za racionalno rabo energentov,
- izobraževalo, usposabljalno in ozaveščalo zaposlene o odgovornosti do delovnega in širšega okolja,
- aktivno sodelovalo z javnostjo in s tem prispevalo k boljšemu uspehu skupnih okoljskih prizadevanj,
- obveščalo o dosežkih podjetja na okoljskem področju.

5.2.2. *Okoljski cilji*

Varstvo okolja je imelo pomembno vlogo že v prvem leta 1998 sprejetem Strateškem načrtu Skupine Gorenje. V skladu z zahtevami sistema ravnanja z okoljem je podjetje postavilo okvirne in izvedbene okoljske cilje ter uvedlo zelo učinkovit sistem izvajanja in nadzora nad izvajanjem teh ciljev. Ta postopek se je nadaljeval vse do danes, tako pa naj bi bilo tudi v prihodnje.

Okoljski cilji so postavljeni tako, da se vplivi na okolje na proizvod nenehno zmanjšujejo in s tem seveda tudi z njimi povezani stroški in izdatki. Žal pa se v EU in Sloveniji nenehno spreminjajo oziroma uvajajo nove dajatve oziroma takse za obremenjevanje okolja (npr. dajatve za razgradnjo odpadne električne in elektronske opreme, podražitev vode in z njo povezanih prispevkov), kar povečuje okoljske stroške. Osnovni cilj Gorenja je, da se okoljski stroški v relativnem smislu ne smejo povečevati, zato si toliko bolj prizadevajo pri zniževanju okoljskih obremenitev iz procesov. Iz Tabele 1 je razvidno, kako so se od leta 1997 do leta 2006 gibal okoljski kazalniki, prikazana pa sta tudi cilja za leto 2007 in leto 2010.

Količina nastalih nevarnih odpadkov je bila v letu 2006 za 25 % nižja od zastavljenega cilja. Razlogi so v manjši količini tehnoloških odpadnih vod. Ravnanje s tehnološko vodo se odraža v manjši količini nastalih nevarnih odpadkov ter manjši porabi vode. Nastala količina deponiranih odpadkov je bila v skladu z zastavljenim ciljem. Vplivi varčevanja z vodo se kažejo v izboljšanju zastavljenega cilja za 10 %. Pri porabi električne energije so dosegli zastavljeni cilj. Poraba toplotne energije je bila boljša od zastavljene za 16,4 %. Nanjo so vplivale ugodne vremenske

razmere. Poraba komprimiranega zraka¹⁸ je odstopala od cilja za 5 %. Poraba zemeljskega plina je bila 1,9 % višja od zastavljenega. Korektivnih ukrepov zaradi odstopanja od zastavljenih ciljev ni bilo potrebno sprejeti.

Tabela 1: Izpolnjevanje izvedbenih ciljev v letih 1997-2006 ter cilji Gorenja za leti 2007 in 2010

Vidik	Enota	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	Cilj 2006	Realizacija 2006	Indeks 97/06	Cilj 2007	Cilj 2010
zmanjšanje količine															
- nevarnih odpadkov	kg/kos	0,55	0,43	0,37	0,30	0,25	0,25	0,18	0,21	0,20	0,20	0,15	-72,70	0,13	0,10
- deponiranih odpadkov	kg/kos	1,14	1,06	1,05	1,01	0,75	0,49	0,44	0,36	0,33	0,30	0,30	-73,70	0,29	0,25
racionalna raba energentov															
- poraba vode	m ³ /kos	0,56	0,44	0,37	0,30	0,21	0,18	0,19	0,20	0,20	0,20	0,18	-67,90	0,17	0,15
- poraba električne energije	kWh/kos	21,41	21,07	21,15	20,82	21,95	21,62	22,24	22,39	23,09	23,00	23,00	7,40	23,00	23,00
- poraba toplotne energije	kWh/kos	24,28	21,74	20,14	15,81	15,05	12,47	13,28	13,72	13,42	13,30	11,43	-52,90	/	/
- poraba komprimiranega zraka	m ³ /kos	21,37	21,41	23,26	21,66	19,49	15,09	13,45	17,47	15,29	15,30	16,06	-24,80	15,30	15,20
- poraba zemeljskega plina	Sm ³ /kos*	1,93	1,69	1,32	1,16	1,09	1,02	1,03	1,02	1,04	1,02	1,04	-46,10	1,01	1,04

* Sm³ je standardni kubični meter plina (pri temperaturi 15° C in fizikalni atmosferi 101,325 kPa).

Vir: Poročilo o družbeni odgovornosti Gorenje 2006 in EMAS okoljska izjava Gorenje, d.d. in Gorenje I.P.C., d.o.o. za leto 2006, str. 58-61; Lastna priredba.

Aktivnosti v letu 2007 bodo prilagojene izpolnjevanju dolgoročnih ciljev do leta 2010. Zaradi pomena ravnanja z odpadki in energenti bosta ti dve področji prioritetni področji delovanja z določenimi cilji in programi. Okvirni cilji so do leta 2010 naslednji (Poročilo o družbeni odgovornosti Gorenje 2006 in EMAS okoljska izjava Gorenje, d.d. in Gorenje I.P.C., d.o.o. za leto 2006, str. 60):

- uvajanje zahtev s področja nevarnih snovi v proizvodih,
- razgradnja odpadnih električnih in elektronskih naprav,
- zmanjševanje količine nastalih odpadkov,
- zmanjševanje nastale industrijske odpadne embalaže,
- racionalna raba energentov.

Danes je Gorenje lahko ponosno na visok nivo tehnologije v proizvodnih procesih in direktorica Varstva okolja ter varnosti in zdravja pri delu v Gorenju ga. Vilma Fece ocenjuje, da bodo ustrezale vsaj do leta 2010 oziroma 2012. Do takrat ne bodo potrebovali večjih sprememb, zamenjave tehnologij, kvečjemu manjše sprotne prilagoditve in izboljšave. Gorenje je zaradi sistematičnega pristopa do problematike pri okoljskih zahtevah na področju tehnologij vedno spremljalo zakonodajo in se nanjo pripravljalo. Prihajajočim zahtevam so se vnaprej prilagodili, saj so vedno spremljali, kaj se v EU pogovarjajo. Na ta način niso bili nikoli presenečeni. Največ aktivnosti, ki jih čakajo v prihodnje, bo povezanih z dokazovanjem primernosti materialov, ki jih uporabljajo za izdelavo aparatov. Vse materiale, ki vsebujejo snovi, za katere slutijo, da bi v prihodnje lahko prišle na seznam problematičnih in bi jih zakonodaja omejila ali prepovedala, že

¹⁸ Komprimiran ali stisnjen zrak se uporablja na vseh področjih industrije in v vsakdanjem življenju. Na mnogih področjih, kjer sta prisotni avtomatizacija in mehanizacija procesov, je stisnjen zrak prisoten kot pogonski medij za vpenjanje s pomočjo pnevmatskih cilindrov ali motorjev. Energija v stisnjenem zraku se pretvori neposredno v silo in premik. Na primer, pri barvanju uporabljamo energijo stisnjenega zraka za potisk materialov ali tekočin skozi razpršilno šobo (Komprimiran zrak, 2007).

sedaj temeljito testirajo. Seveda so takšna testiranja povezana z velikimi stroški. Vendar želijo v Gorenju še naprej ohraniti družbeno odgovorno držo in biti po tem prepoznavni tudi navzven.

5.2.3. Okoljska izjava

Kot je bilo že omenjeno, mora podjetje za pridobitev certifikata po shemi EMAS pripraviti in objaviti okoljsko izjavo. Gorenje je prvo okoljsko izjavo EMAS izdalo v sklopu poročila o trajnostnem razvoju Gorenja 2003. Naslednja je bila po pravilih izdana leta 2006. V skladu z zahtevami sheme EMAS je izjava strukturirana po naslednjih področjih (Poročilo o družbeni odgovornosti Gorenje 2006 in EMAS okoljska izjava Gorenje, d.d. in Gorenje I.P.C., d.o.o. za leto 2006, str. 40-63):

1. *Izjava o verodostojnosti okoljskih podatkov* (splošna izjava, da je podjetje svoje poslovanje prilagodilo zahtevam sheme EMAS in da so podatki verodostojni)
2. *Predstavitev podjetja Gorenje* (kratka predstavitev podjetja in obsega dejavnosti, ki je vključen v shemo EMAS)
3. *Razvoj* (podane so usmeritve za razvoj izdelkov, tehnologij in podjetja ter rezultati in projekti, ki so bili na vseh treh področjih doseženi)
4. *Naložbe* (opredeljena je višina sredstev, ki so jih v podjetju Gorenje namenili za varstvo okolja na izdelek in za spremembo tehnologij)
5. *Okoljska politika* (podana je okoljska politika v izvornem besedilu in v celoti)
6. *Sistem ravnanja z okoljem* (opisana so ključna področja sistema ravnanja z okoljem v Gorenju kakor so npr. politika, poslovnik, programi, presoje, poročila za javnost ter okoljska odgovornost, in predstavljena oba sistema, EMAS in ISO 14001)
7. *Ocenjevanje vplivov na okolje* (opisana je metodologija ocenjevanja vplivov na okolje ter predstavljen seznam vidikov)
8. *Okoljski podatki* (predstavljajo eno najpomembnejših točk izjave EMAS, saj podaja kvalitativne in kvantitativne okoljske podatke, podana je materialna bilanca ter opisano izpolnjevanje okvirnih in izvedbenih ciljev)
9. *Okoljski cilji za prihodnje obdobje* (opredelitev okvirnih ciljev za prihodnje obdobje)
10. *Izpolnjevanje zakonskih in drugih zahtev* (izjava in izražena ocena, da je delovanje Gorenja skladno z zakonskimi in drugimi zahtevami po ISO 14001 in shemi EMAS)

5.2.4. Sistemi ravnanja z okoljem

V letu 2000 je bil sistem ravnanja z okoljem v Gorenju prilagojen zahtevam standarda ISO 14001 in zanj so pridobili certifikat, ki so ga nato razširili po ISO 14001:2004. Ta vsebuje precej novih zahtev, ki so bile uvedene s ciljem izboljšave prejšnjega standarda. V letu 2003 je bil sistem ravnanja z okoljem nadgrajen v skladu z zahtevami za sodelovanje v shemi EMAS, v začetku aprila 2004 pa so uspešno pridobili tudi ta certifikat. Izpolnili so tudi zahteve, ki se nanašajo na komuniciranje ter vključevanje zaposlenih v sistem ravnanja z okoljem. Z obema standardoma gradijo sistem ravnanja z okoljem, ki so ga v letu 2006 še nadgradili s standardom

Vodenja varnosti in zdravja pri delu (ang. Occupation Health and Safety Assessment Series, v nadaljevanju standard OHSAS 18001)¹⁹ ter uvedli integriran sistem s poenotenim poslovníkom.

V Gorenju imajo v veljavi poslovnik ravnanja z okoljem in pripadajoče interne akte, sprejeti so politika in cilji varstva okolja. S filozofijo varstva okolja, ki je del poslovne strategije, so dodali še eno podjetniško vrednoto in tako postavili novo organizacijsko kulturo poslovanja podjetja.

Kot je bilo že omenjeno, je komisija EU septembra 1996 sprejela direktivo IPPC, ki zahteva vzpostavitev sistema podeljevanja časovno omejenih integralnih okoljskih dovoljenj, ki so pogoj za opravljanje dejavnosti. Dovoljenje pa se lahko izda le, če je dejavnost podjetja v skladu z BAT oziroma, če emisije ne presegajo predpisanih vrednosti (Vuk, 2000, str. 198).

Direktiva je z vstopom Slovenije v EU začela veljati tudi zanjo. Upravljalci obstoječih naprav so morali svoje naprave prijaviti Ministrstvu za okolje in prostor najkasneje do 30. aprila 2005. Prijave so prvi korak k pridobitvi okoljevarstvenega dovoljenja. Za obstoječe naprave, ki lahko povzročijo onesnaževanje večjega obsega, je potrebno pridobiti celovito okoljevarstveno dovoljenje do 31. oktobra 2007, popolno vlogo za izdajo dovoljenja pa so morala podjetja vložiti pred oktobrom 2006. Odgovornost za oddajo prijave in pridobitev dovoljenja je na strani zavezancev. V skrajnem primeru sledi napravi, ki bo po oktobru 2007 obratovala brez dovoljenja, prepoved obratovanja, zanemarljive pa niso niti denarne kazni (Direktiva IPPC, 2007).

Med industrijske dejavnosti, ki se bodo morale uskladiti z zahtevami direktive IPPC, sodi tudi dejavnost Gorenja. Na Ministrstvo za okolje in prostor so že podali vlogo za pridobitev celovitega okoljevarstvenega dovoljenja²⁰.

Če primerjamo zahteve direktive IPPC z zahtevami po nenehnem izboljševanju stanja okolja v okviru sistemov ravnanja z okoljem, ugotovimo, da podjetje, ki posluje v skladu z zahtevami ISO 14001, spoštuje tudi osnovna načela, zapisana v IPPC. Po pregledu aktivnosti, pri katerih bi utegnile biti presežene mejne vrednosti, navedene v direktivi, je bilo v Gorenju odločeno, da se izvede zmanjšanje in optimiranje porabe vode in proizvodnje odpadnih vod, odpravijo emisije organskih topil, zmanjšajo in odpravijo, kjer je mogoče, uporabe nevarnih snovi ter nastajanje nevarnih odpadkov, racionalizira raba energije in vseh vrst energentov.

¹⁹ Standard OHSAS 18001 zavezuje podjetja, da sistematično skrbijo za varno, zdravo in urejeno delovno mesto in okolico.

²⁰ Zavezancev za pridobitev okoljevarstvenega dovoljenja je približno 170, do 19. 10. 2007 pa je takšna dovoljenja pridobilo le 20 podjetij. Veliko podjetij mora svoje vloge dopolniti. V pogajanjih so pogajalci za nekatera podjetja dosegli prehodna obdobja. Rok prilagoditve bo leto 2011 (Seznam izdanih odločb za naprave, ki lahko povzročajo onesnaževanje okolja večjega obsega, 2007).

5.2.5. Okoljski podatki

Vodenje bilanc predstavlja sestavni del sheme EMAS. V Gorenju izdelujejo okoljske bilance, vendar v obsegu, ki je relevanten za njihovo okoljsko poslovanje. Primer takšne bilance je prikazan v Tabeli 2. Gre za bilanco, v kateri so prikazani podatki o vhodnih snoveh, emisijah ter izhodnih snoveh. S pomočjo te bilance lahko nato analiziramo morebitne okoljske probleme.

Tabela 2: Materialna bilanca za Gorenje, d.d., v obdobju 2004-2006

Lokacija	Velenje 2004		Velenje 2005		Velenje, Rogatec, Šoštanj 2006	
	(t)	%	(t)	%	(t)	%
Vhodne surovine	169.013,5	100	175.957,7	100	188.685,2	100
Izhod						
Proizvodi	151.577,2	89,68	158.304,7	89,97	171.029,1	90,64
Kovinske sekundarne surovine	13.044,7	7,72	13.326,3	7,57	13.451,7	7,13
Nekovinske sekundarne surovine	2.511,9	1,49	2.621,0	1,49	2.633,1	1,40
Deponirani odpadki	1.217,3	0,72	1.043,3	0,59	1.027,4	0,55
Nevarni odpadki	635,1	0,38	636,7	0,36	498,2	0,26
Emisije v vodo	0,716	0,0004	0,775	0,0004	1,120	0,0006
Emisije v zrak	26,6	0,016	24,9	0,014	45,2	0,024

Vir: Poročilo o družbeni odgovornosti Gorenje 2006 in EMAS okoljska izjava Gorenje, d.d. in Gorenje I.P.C., d.o.o. za leto 2006, str. 55.

Bilanca za leti 2004 in 2005 vključuje proizvodnjo gospodinjskih aparatov na lokaciji v Velenju, bilanca za leto 2006 pa vključuje še vhodne surovine in izhodne podatke za dislocirane proizvodne obrate na lokacijah v Šoštanju in Rogatcu, saj se na teh lokacijah proizvajajo komponente, ki se nato vgradijo v končni proizvod na lokaciji v Velenju²¹. Osnovne vhodne surovine pri proizvodnji gospodinjskih aparatov predstavljajo pločevina, plastični granulati, elektrokomponente, kemikalije in embalažni materiali. Izhod materialne bilance zavzemajo proizvodi (gospodinjski aparati), odpadki ter emisije v vodo in zrak.

Iz materialne bilance je razvidno, da se je količina skoraj vseh vrst odpadkov v opazovanem obdobju zmanjševala, kar potrjuje izpolnitev postavljenih okvirnih in izvedbenih ciljev na področju odpadkov. V tem obdobju se je hkrati s povečanjem proizvodnje povečala tudi količina vhodnih surovin. Boljši izkoristek vhodnih surovin se kaže v povečevanju deleža, ki ga v strukturi bilance predstavljajo proizvodi. Emisije v vodo in zrak so v letih 2004 in 2005 ostale praktično nespremenjene, v letu 2006 pa je opaziti rahlo povečanje deležev, kar je posledica večanja števila parametrov, ki so vključeni v procese stalnega merjenja in spremljanja ter vključitve lokacij Šoštanj in Rogatec v bilanco.

²¹ Podatkov samo za lokacijo v Velenju ni bilo mogoče pridobiti.

5.2.6. Okoljske nagrade

Gorenje se redno uvršča med prejemnike okoljskih nagrad, kar predstavlja rezultat prizadevanj za varstvo okolja v skladu z načeli trajnostnega razvoja. S temi nagradami dokazuje, da je skrb za okolje vtkana tako v delovne procese kot tudi izdelke ter, da vlaganje v varstvo okolja ni le breme, ampak se obsežne investicije za varčnejše ravnanje v vseh fazah proizvodnje in pri izdelkih obrestujejo, saj zagotavljajo razvoj in še večje konkurenčne prednosti pred tekmeci.

Nagrado za okolju prijazno podjetje so v Gorenju prejeli dvakrat, in sicer leta 2001 in 2003. S slednjo dodelitvijo so se potegovali za Evropsko okoljsko nagrado 2004, ki jih podeljuje Evropska komisija za okolje. Izmed 100 podjetij iz 17 držav se je Gorenje uvrstilo med 12 finalistov ter prejelo Evropsko okoljsko priznanje.

Za okoljski izdelek leta so prejeli nagrade kar štirikrat, najprej leta 1995, nato 1997, 1999 in nazadnje 2004. Za mednarodno okoljsko partnerstvo so prejeli nagrado leta 2006, in sicer za gradnjo okolju prijazne tovarne gospodinjskih aparatov v Valjevu, v Srbiji, za energijsko najbolj učinkovito podjetje pa leta 2002. Slednjo si je prislužilo za stalno zmanjševanje porabe energentov pri proizvodnji in uporabi Gorenjevih izdelkov, odnos vrhovnega posloводства in zaposlenih do trajnostnega razvoja, izobraževanja in usposabljanja zaposlenih ter širše javnosti in za izvedbo investicije v obnovo tehnoloških procesov.

5.3. Okoljsko računovodstvo v Gorenju

V Gorenju vodijo okoljsko računovodstvo v sklopu vzpostavljenega sistema ravnanja z okoljem po ISO 14001 in EMAS. Prilagojeno je specifičnim potrebam podjetja in seveda potrebam za zadostitev zakonodajnih zahtev. Opredeljena so nosilna okoljska področja in z njimi povezani dogodki ter podporna okoljska področja in z njimi povezani dogodki. Med nosilna področja uvrščajo tista, ki so opredeljena s pomembnimi okoljskimi vidiki (npr. odpadki, energenti), podporna področja pa opredeljujejo tiste dogodke, ki imajo osnovo v zakonodaji in v Gorenju niso prepoznani kot pomembni okoljski vidiki (npr. hrup, emisije v zrak).

Že vrsto let vzorno sodelujejo zaposleni v oddelku varstva okolja in oddelku računovodstva. Temu je botrovalo tudi dejstvo, da je tradicija okoljskega poslovanja v Gorenju že dolgoletna, drugi vzrok pa je verjetno v tem, da je obvladovanje stroškov zelo jasno postavljeno. Za obvladovanje obeh področij dela so v podjetju nazorno zapisana pravila pristojnosti in odgovornosti.

V Gorenju je kontni načrt razmejen na posamezne 7-mestne konte, kjer prva tri mesta opredeljujejo skupino, četrto podrobneje opredeli podskupino, peto povezanost skupine Gorenje, ostali dve pa sta namenjeni podrobnejši analitiki podskupine. Sedem mest za konta so uvedli

zaradi informacijske podpore SAP²². Pri knjiženju upoštevajo tudi veljaven notranji organizacijski predpis (Gorenje – organizacijski predpis, v nadaljevanju GOP), ki opredeljuje stroškovna mesta in delovne naloge. GOP-i pokrivajo osem področij poslovanja, in sicer razvojno-raziskovalno področje, področje trženja, proizvodno področje, finančno in računovodsko področje, investicije in osnovna sredstva, kadrovsko socialno področje, splošne zadeve in področje servisne dejavnosti. Zaradi pomena okoljskih obveznosti in z njimi povezanih rešitev pa so pripravili ter dali v veljavo deveto področje GOP-ov, ki samostojno obravnavajo področje varstva okolja.

Okoljski stroški so v Gorenju opredeljeni, čeprav še vedno nimajo prave opredelitve za del, ki se ob investicijah nameni varstvu okolja. Ta del po opravljeni investiciji sicer ocenijo, vendar je to precej povezano s subjektivno oceno, ki jo podajo v oddelku varstva okolja. Pri obstoječi praksi poslovanja že imajo določenih nekaj kontov, na katera knjižijo poslovne dogodke z okoljskega področja.

V Gorenju sicer uporabljajo okoljske konte zaradi opredelitve na osnovi računovodskih standardov in na osnovi utečene prakse dela v podjetju, vendar žal ti konti ne pokrivajo vseh okoljskih vplivov in jih bo potrebno dopolniti. Sedaj so šele v fazi nabave SAP EHS modula, ki vključuje varstvo okolja. Ta celotni modul lahko deluje šele po uvedbi kadrovskega modula, ki pa je bil v celoti uveden šele v letošnjem letu.

Pri evidentiranju in opredelitvi stroškov, ki so povezani s tekočim poslovanjem (npr. stroški ravnanja z odpadki, odpadne vode, energenti, upravljavski stroški, stroški dela), Gorenje nima nobenih težav. Te pa nastopijo pri investicijskih stroških in stroških raziskav. V celoti verjetno ne bo nikoli mogoče evidentirati vseh okoljskih stroškov in povezanih dejavnosti, saj bo to vedno odvisno od subjektivne ocene tiste osebe, ki bo opredelila okoljska področja v podjetju. Vzpostavljen pa imajo sistem centralnega zbiranja podatkov v oddelku Varstvo okolja, ki je koordinator za celotno podjetje.

V Gorenju nastajajo stroški, ki jih lahko opredelimo kot okoljske, na posameznih stroškovnih nosilcih, kot npr. stroški porabe vode, stroški čiščenja odpadnih tehnoloških voda, stroški zaposlenih v čistilni napravi, ravnanje z odpadki, investicije ipd.. Ob pogledu na organizacijsko strukturo Gorenja ter opredelitev okoljskih tehnologij in opravil v celotnem podjetju ugotovimo, da so okoljski stroški vodeni na obstoječih stroškovnih mestih in profitnih centrih. Celotno okoljsko področje je torej že opredeljeno s stroškovnimi mesti in profitnimi centri, v računalniški program SAP je potrebno vnesti le oznako za ta okoljska stroškovna mesta in profitne centre, da jih bo v nadaljevanju mogoče povezati z okoljskimi konti, kar bo omogočalo informacijsko podprto vodenje povzročitelja okoljskih izdatkov z okoljskim namenom.

²² SAP (ang. Systems, Application and Products) je poslovna programska oprema, ki jo je Gorenje uvedlo leta 2003. Z njo so pridobili tehnološko moderno, zmogljivo in uporabnikom prijazno orodje za podporo poslovnim procesom. Programska oprema SAP nudi vertikalno in horizontalno povezavo podatkov.

5.3.1. Orodja okoljskega računovodstva

V podjetju Gorenje že vrsto let uporabljajo orodja okoljskega računovodstva, kot so analiza vložkov in izložkov, vrednotenje stroškov na podlagi sestavin dejavnosti ter računovodstvo tokov stroškov.

Analiza vložkov in izložkov (ang. Input-Output Analysis) se izvaja za celotno podjetje, ne pa na nivoju posameznih programov in področij dela. Pri tem vložke predstavljajo vse vhodne surovine, izložke pa proizvodi, sekundarne surovine, odpadki in emisije. Ta metoda podjetju pomaga tudi pri pridobitvi podatkov o izkoriščenosti proizvodjalnih virov.

Vrednotenje stroškov na podlagi aktivnosti (ang. Activity Based Costing²³) je orodje, ki ga v Gorenju uporabljajo že vrsto let, res pa je, da tovrstnega vrednotenja ne uporabljajo za okoljsko področje. Ker so v kovinsko predelovalni industriji potrebne izrazite okoljske aktivnosti, je prav, da so stroški, povezani s tovrstnimi aktivnostmi, pravilno razporejeni na posamezne proizvode in procese. To sicer delno že počnejo, vendar ročno v oddelku Varstvo okolja, in še to le za nekaj okoljskih dejavnosti, kot je npr. ravnanje z odpadki ali čiščenje odpadnih voda. Zato je potrebno v kalkulacijsko shemo računovodstva vključiti tudi okolje.

Računovodstvo tokov stroškov (ang. Flow Cost Accounting²⁴) je z vidika implementacije v Gorenju zelo zanimivo, saj imajo z uvedbo SAP-a zagotovljeno potrebno informacijsko bazo ter vzpostavljeno računovodstvo, ki ga je potrebno dopolniti še z okoljskimi prvinami. Ta metoda bi izboljšala sistem ravnanja z nastalimi sekundarnimi kovinskimi surovinami, še zlasti nastajanje t.i. tehnološkega obreza in izmeta. Pločevina prihaja v posamezne programe že razrezana na plošče različnih dimenzij. Pločevina, potrebna za izdelavo polizdelka oziroma izdelka, je v obliki matičnih podatkov vnesena v SAP, poraba pa se aktivira z dvigom v skladišču. Na osnovi tehnološkega postopka se iz pločevine prične preoblikovanje, pri tem pa nastane tehnološki obrez zaradi različnih oblik polizdelkov, potrebnih izsekov ipd.. Tehnološkemu obrezu se ni mogoče v celoti izogniti, lahko se le zmanjša z optimiranjem potrebne osnovne površine ter debeline in s tem teže pločevine. Večje obreze uporabljajo v nadaljevanju za izdelavo manjših polizdelkov. Zaradi napake v vhodni surovini nastaja t.i. izmet dobavitelja, zaradi napak v proizvodnji pa izmet proizvodnje. Za nadomestitev porabljene količine pločevine, ki je postala izmet, morajo v proizvodnji v SAP vnesti dodatne materialne potrebe, kjer je potrebno opredeliti vzrok za to potrebo. Vsi ti podatki, ki so takoj pretvorjeni vrednostne informacije, so iz proizvodnega modula SAP preneseni v modul upravljanje kvalitete, financ in računovodstva ter kontrolinga. Nastala količina odpadka ni tehtana med posameznimi proizvodnimi fazami, temveč

²³ Osnovna zamisel te metode je, da stroškov ne povzročajo proizvodi, s katerimi podjetje nastopa na trgu, temveč aktivnosti podjetja, ki trošijo proizvodjalne dejavnike, proizvodi pa so le končni porabniki teh aktivnosti (Vidic, 2004, str. 24).

²⁴ Računovodstvo tokov stroškov temelji na tokovih. Celotno poslovanje podjetja je treba gledati z vidika okolja. Proizvajalna funkcija tako na eni strani pomeni porabljanje in preoblikovanje naravnih virov, na drugi strani pa prehajanje izložkov v okolje, ki vključujejo tako proizvode kot tudi trdne odpadke, odpadne vode in emisije. Glavna naloga podjetja pri tem sistemu je, da zmanjša obseg odpadkov, kjerkoli je to možno (Vidic, 2004, str. 29).

le skupaj pri izhodu iz Gorenja, zato imajo le oceno, kolikšen del sekundarnih kovinskih surovin je odpadel zaradi tehnološkega obreza in kolikšen zaradi izmeta. Podatki se zbirajo v oddelkih Logistika in Varstvo okolja, ki pripravita tudi vse potrebne podatke za prodajo tovrstnih odpadkov, fakturiranje pa je izvedeno v Prodaji. Ker imajo le skupno količino nastalih sekundarnih kovinskih surovin, izraženo v kg, in ne nastale količine po vrstah in opravljenih tehnoloških fazah, ni mogoče zastaviti uspešnih ukrepov, ki bi vodili k zmanjšanju nastale količine. To stanje se odraža tudi v nedoseganju okoljskega cilja na področju nastajanja sekundarnih kovinskih surovin. Rešitev bi lahko bila v tem, da konstruktor v matične podatke poleg bruto teže polizdelka oziroma izdelka vnese tudi neto težo, kar bo omogočalo samodejno izračunavanje nastalega tehnološkega odpada, kjer ni mogoče doseči bistvenega zmanjšanja, in količino izmeta, ki se ga da s posebnimi ukrepi minimizirati.

Kljub temu, da v Gorenju vodijo evidenco stroškov o dodatnih porabah materiala, se še vedno ne zavedajo dovolj, da stroški ne nastajajo samo zaradi dodatno porabljenega materiala, temveč tudi zaradi stroškov nabavne vrednosti dodatnega materiala in stroškov nepotrebne dela. Zato bi bilo dobro, da se vhodni in izhodni podatki združijo in s pomočjo SAP-a količinsko in stroškovno opredelijo ter določijo odgovornosti na vseh nivojih. V pretok vrednostnih in nevrednostnih informacij za potrebe okoljskega računovodstva je potrebno povezati module: planiranje proizvodnje, materialno poslovanje, prodaja, upravljanje kvalitete, finance in računovodstvo, kontroling ter okolje, varnost in zdravje pri delu. Nabavna vrednost materiala ter tistih proizvodjalnih stroškov, ki se nanašajo na kovinske sekundarne odpadke, naj se vključita v obvladovanje okoljskih stroškov.

6. SKLEP

Osnovna zahteva trajnostnega razvoja je optimizacija ekonomskih ciljev ob hkratni družbeni in okoljski odgovornosti, kar zagotavlja tudi obstoj podjetja. Neposreden vpliv na konkurenčno sposobnost podjetij v evropskem merilu predstavlja sposobnost izpolnjevanja okoljskih zahtev in vključevanje njihovih stroškov v ceno proizvodov in storitev.

Uspešno varstvo okolja, ki bo preprečilo nepopravljivo škodljive posledice, zahteva hitro, aktivno in sistematično ukrepanje. Če se želi doseči pametno okoljsko politiko, sta potrebna celostna analiza problema in ustrezno ravnanje, ki bo preprečilo okoljsko škodljive ali družbeno nesprejemljive načine proizvodnje ter ostale človekove dejavnosti, ki imajo neželene vplive na okolje. Pri tem lahko podjetja sledijo standardom s področja varstva okolja. Med najpomembnejše se uvrščata mednarodni standard ISO 14001 in shema EMAS, ki postavljata na prvo mesto določitev okoljske politike v podjetju. S tem v podjetju opredelijo pomembnost varstva okolja in odgovornost zanj. Po določeni okoljski politiki se postavijo okoljski cilji, ki morajo biti merljivi in dosegljivi. Nato je potrebno izdelati strategijo za izvajanje postavljene okoljske politike in za doseganje omenjenih ciljev. Na koncu podjetje pripravi in objavi okoljsko izjavo, ki predstavlja glavni način seznanjanja javnosti z okoljskimi cilji podjetja.

Uvajanje okoljske dimenzije v poslovanje podjetja na dolgi rok vodi k zmanjšanju stroškov. Okoljsko računovodstvo je lahko v pomoč pri prepoznavanju, zbiranju, razporejanju, obdelavi in analizi podatkov, ki jih potrebujemo za obvladovanje okoljskih tveganj in stroškov. Izboljšanje učinkovitosti procesov z zmanjševanjem uporabe surovin, materialov in energije znižuje stroške podjetja. Okolju prijazna proizvodnja, ki uporablja nenevarne oziroma manj nevarne materiale, prav tako vodi k zmanjšanju stroškov. Če se podjetje želi spoprijeti z okoljskim izzivi, mora biti sposobno ugotoviti resnične stroške proizvodnje, vključno z okoljskimi stroški, dejavnike, ki vplivajo na odločitve o investicijah, in vpliv poslovanja podjetja na okolje v prihodnosti.

Eno prvih in redkih slovenskih podjetij, ki se je zavedlo pomembnosti varstva okolja, je Gorenje. Sprevideli so, da se investicije v čistejše tehnologije splačajo, saj s seboj nosijo različne koristi. V Gorenju so se pri svojem poslovanju zavezali k doslednemu spoštovanju načel družbene odgovornosti. Že samo dejstvo, da prispevajo k ugledu podjetja, se dolgoročno pozna tudi na ekonomski konkurenčnosti.

Varstvo okolja je v Gorenju postavljeno v središče kratkoročnih in dolgoročnih usmeritev ter ciljev in predstavlja pomemben del korporacijske kulture podjetja. Ob intenzivnem investiranju v posodabljanje tehnoloških procesov so dosegli pomembne rezultate zmanjševanja negativnih vplivov na okolje in porabe naravnih virov. Vsa prizadevanja za varstvo okolja se odražajo tudi v prejetih nagradah na tem področju. Njihovo poslovanje je prilagojeno standardu ISO 14001, po izpolnjenosti zahtev sheme EMAS pa so prvo in zaenkrat edino registrirano podjetje v Sloveniji.

Okoljsko računovodstvo je v Gorenju prilagojeno njihovim specifičnim potrebam ter potrebam za zadostitev zakonodajnih zahtev. Uveljavljene imajo tudi notranje organizacijske predpise, ki obravnavajo področje varstva okolja. Okoljski stroški so v Gorenju opredeljeni, čeprav še vedno nimajo prave opredelitve za del, ki se ob investicijah nameni varstvu okolja. Okoljske konte sicer uporabljajo, vendar ti ne pokrivajo vseh okoljskih vplivov in bi jih bilo potrebno dopolniti. Za okoljsko računovodstvo uporabljajo obstoječa orodja, in sicer input-output analizo, ABC metodo in računovodstvo tokov stroškov.

Varstvo okolja torej tudi v Sloveniji postaja vse bolj vpeto v delovanje podjetij, saj se zakonodaja na tem področju neprestano spreminja in dopolnjuje. V zadnjih letih so se pojavili novi in zahtevnejši predpisi, hkrati pa tudi trg od podjetij vse bolj pričakuje okoljsko učinkovitost in podporo trajnostnemu razvoju. Učinkovito okoljsko ravnanje prispeva k splošni poslovni odličnosti podjetja, neučinkovito okoljsko ravnanje pa lahko povzroči nenadzorovane stroške, poslovna tveganja in nenazadnje škodo okolju. Slovenska podjetja bodo zato morala v prihodnosti varstvu okolja nameniti večjo pozornost, saj postaja okoljska usmerjenost podjetja vse pomembnejši dejavnik njegove uspešnosti.

*Zemlje nismo podedovali od svojih staršev.
Sposodili smo si jo od svojih otrok.*

(Indijski pregovor)

LITERATURA

1. Benett Martin, James Peter: *The Green Bottom Line*. Sheffield : Greenleaf publishing, 2000. 424 str.
2. Drevenšek Mojca: *Družbena odgovornost: Kaj, zakaj, kako?*. Konferenca kakovosti 6, Velenje : Društvo za kakovost in ravnanje z okoljem ter Savinjsko-šaleška območna zbornica, 2005, str. 4-11.
3. Fece Vilma: *Ekološko gospodarjenje v kovinsko predelovalni industriji s poudarkom na Gorenju, d.d.. Magistrska naloga*. Kranj : Fakulteta za organizacijske vede, 2005. 132 str.
4. Frankovič Ana: *Računovodstvo ekologije*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 40 str.
5. Friedl Andrej: *Odgovornost do družbe*. Glas gospodarstva, Ljubljana, julij-avgust 2004, str. 36-38.
6. Gray Rob, Owen Dave, Adams Carol: *Accounting & Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. London : Prentice Hall Europe, 1996. XII, 332 str.
7. Horvat Tatjana: *Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja*. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 249 str.
8. Jaklič Marko: *Poslovno okolje podjetja*. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 353 str.
9. Keating Michael: *Agenda za spremembo*. Ljubljana : Umanotera, 1995. 79 str.
10. Kraševac Andrej: *Računovodstvo družbene odgovornosti podjetja*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 42 str.
11. Lahovnik Matej: *Družbena odgovornost organizacij kot ključni element strategije poslovanja*. Zbornik: *Družbena odgovornost in etika v organizacijah*. Kranj : Fakulteta za organizacijske vede, 2006, str. 19-23.
12. Langerholc-Žgeč Mojca: *Varstvo okolja se začne v oddelku računovodstva*. *Ekolist*, Maribor, 2005, št. 01, str. 17-19.
13. Lesourd Jean-Baptiste, Schilizzi Steven G. M.: *The environment in corporate management*. Cheltenham, Northampton : Edward Elgar, 2001. XX, 400 str.
14. Petrišič Nikolaj: *Računovodstvo ravnanja z okoljem z vidika države in podjetja*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 48 str.
15. Piasecki Bruce, Fletcher Kevin, Mendelson Frank: *Environmental management and business strategy*. New York : John Wiley & Sons, 1999. XIX, 348 str.
16. Pobljšaj Dejan: *Vzpostavitev okoljskega računovodstva v termoelektrarni Trbovlje*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 46 str.
17. Potočan Vojko, Mulej Matjaž: *Družbena odgovornost trajnostnega podjetja*. Zbornik: *Družbena odgovornost in etika v organizacijah*. Kranj : Fakulteta za organizacijske vede, 2006, str. 41-44.
18. Rozman Rudi: *Pojmovanje in razvoj managementa*. Možina Stane et al., *Management*. Radovljica : Didakta, 2002, str. 46-95.
19. Rozman Rudi: *Družbena odgovornost kot načelo uspešnosti združb*. Zbornik: *Družbena odgovornost in etika v organizacijah*. Kranj : Fakulteta za organizacijske vede, 2006, str. 51-55.

20. Strašek Viljem: Vodenje podjetja z vidika varovanja okolja. Ljubljana : Bureau Veritas Quality International Slovenija, 1998. 149 str.
21. Theaker Aniston: Priročnik za odnose z javnostmi. Ljubljana : GV Založba, 2004. 384 str.
22. Vežjak Blanka: Razkritja računovodskih informacij v letnih poročilih, posebej o ravnanju z okoljem. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 245 str.
23. Vežjak Blanka: Trajnostni razvoj podjetja. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 4/5, str. 41-69.
24. Vidic Darjana: Poslovodno računovodstvo naravnega okolja in vloga države pri njegovem promoviranju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 95 str.
25. Vidic Darjana: Okoljski stroški. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 7/8, str. 7-37.
26. Vujošević Niko: Vodilo za okoljske standarde ISO 14001 in EMAS. Ljubljana : GV Založba, 2006. 367 str.
27. Vuk Drago: Uvod v ekološki management. Kranj : Moderna organizacija, 2000. 230 str.

VIRI

1. AccountAbility. [URL: <http://www.accountability21.net/>], 03.08.2007.
2. British standard 7750. [URL: <http://www.quality.co.uk/bs7750.htm>], 03.08.2007.
3. Direktiva IPPC. [URL: http://www.gzs.si/slo/storitve/razvoj/varstvo_okolja/podrocja_okolja/industrijsko_onesnazevanje_in_tveganja/celovito_preprecevanje_onesnazevanja_in_nadzor_direktiva_ippc_], 24.09.2007.
4. Direktiva sveta 96/61/ES. [URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/dd/15/03/31996L0061SL.pdf>], 27.07.2007.
5. Dosežki Gorenja. [URL: http://www.gorenjegroup.com/druzbeno_odgovornost/varsto_okolja/dosezki], 2007.
6. Eko sklad. [URL: <http://www.ekosklad.si/>], 08.07.2007.
7. Global Reporting Initiative. [URL: <http://www.globalreporting.org/Home>], 03.08.2007.
8. Gorenje Group. [URL: <http://www.gorenjegroup.com>], 2007.
9. Hrast Anita: Standard družbene odgovornosti – SA 8000. [URL: http://www.infosvet.si/index.php?option=com_content&task=view&id=533&Itemid=84], 03.08.2007.
10. Infosplet – podjetnikovo informacijsko spletišče. [URL: http://www.infosvet.si/index.php?option=com_content&task=view&id=647&Itemid=84], 01.08.2007.
11. Interni viri podjetja Gorenje, d.d., avgust 2007.
12. Knez-Riedl Jožica: Standardi družbene odgovornosti. [URL: http://www.infosvet.si/index.php?option=com_content&task=view&id=89&Itemid=84], 03.08.2007.
13. Komprimiran zrak. [URL: http://www.omega-air.si/omega_air_slo.asp?book=program/komp_zrak.htm], 26.09.2007.

14. Letno poročilo družbe Gorenje, d.d., in konsolidirano letno poročilo Skupine Gorenje za leto 2006. Velenje : Gorenje, 2007. 188 str
15. Lizbonska strategija. [URL: <http://evropa.gov.si/evropomocnik/question/971-9/>], 28.07.2007.
16. Nacionalni program varstva okolja. [URL: <http://www.npvo.si/>], 08.07.2007.
17. Pangrič Robert: Podjetja in varstvo okolja. Seminaraska naloga. Maribor : Pravna fakulteta, 2004. 22 str.
18. Phare Business support program: Okoljevarstveni ukrepi in politika v EU (učno gradivo). Ljubljana. 13 str. [URL: <http://www.ueapme.com/business-support%20II/Training%20Tools/Confartigianato/Environment/SL-Environment%20-%20tool%20I.pdf>], 2004.
19. Politika varstva okolja ter varnosti in zdravja pri delu. [URL: <http://www.gorenjegroup.com/politika>], 2007.
20. Poročilo o trajnostnem razvoju Gorenja. 43 str. [URL: http://www.gorenjegroup.com/filelib/kliping/pdf/okoljska_poroila/tpr_2003_slo_ii_kon.pdf], 2003.
21. Poročilo o družbeni odgovornosti Gorenje 2006 in EMAS okoljska izjava Gorenje, d.d. in Gorenje I.P.C., d.o.o. za leto 2006. 64 str. [URL: http://www.gorenjegroup.com/filelib/gorenjegroup/okolje/okoljevarstveno_slo_inter.pdf], 2007.
22. Resolucija o Nacionalnem programu varstva okolja 2005-2012 (Uradni list RS, št. 2/2006).
23. Seznam izdanih odločb za naprave, ki lahko povzročajo onesnaževanje okolja večjega obsega. 5 str. [URL: <http://okolje.arso.gov.si/ipcc/upload/File/IPPC%20odlocbe%2022okt2007a.pdf>], 22.10.2007.
24. Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje. [URL: http://www.siq.si/Pogosta_vprasanja.726.0.html], 11.10.2007.
25. Slovenski inštitut za standardizacijo. [URL: <http://www.sist.si/slo/z2/0411emas.pdf>], 11.10.2007.
26. Umanotera – Slovenska fundacija za trajnostni razvoj. [URL: <http://www.umanotera.org/>], 03.08.2007.
27. United Nations Global Compact. [URL: <http://www.unglobalcompact.org/>], 03.08.2007.
28. White paper on environmental liability. 30 str. [URL: http://ec.europa.eu/environment/liability/pdf/el_full.pdf], 2000.
29. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) (Uradni list RS, št. 42/2006).
30. Zakon o varstvu okolja (ZVO-1) (Uradni list RS, št. 41/2004).