

Avtorica:
mag. Vilma Fece

Ekološko gospodarjenje v kovinsko predelovalni industriji s poudarkom na Gorenju, d.d

V lanskem letu je na Univerzi v Mariboru, Fakulteti za organizacijske vede v Kranju uspešno zaključila podiplomski magistrski študij Vilma Fece. V magistrskem delu, ki vam ga v skrajšani in zgoščeni obliki podajamo v nadaljevanju, obravnava ekološko gospodarjenje v kovinsko predelovalni industriji s poudarkom na primeru našega podjetja. Za dosežen uspeh iskreno čestitamo.

1 Uvod

Neposreden vpliv na konkurenčno sposobnost industrije v evropskem merilu ima tudi sposobnost izpolnjevanja okoljskih zahtev in vključevanje njihovih stroškov v ceno proizvodov in storitev na globalnem trgu

Neposreden vpliv na konkurenčno sposobnost industrije v evropskem merilu ima tudi sposobnost izpolnjevanja okoljskih zahtev in vključevanje njihovih stroškov v ceno proizvodov in storitev na globalnem trgu. Število podjetij, ki želijo v svojem poslovanju izkazovati pozitiven odnos do okolja, se tudi v Sloveniji iz leta v leto povečuje. Gorenje d. d., tipičen predstavnik kovinsko predelovalne industrije, se nedvomno uvršča v to skupino podjetij.

Pri tem se čedalje bolj izkazuje dejstvo, da smo v podjetjih uvedli sistem ravnanja z okoljem, premajhen poudarek pa dajemo obvladovanju okoljskih stroškov. V slovenskih podjetjih (pravzaprav niso izjeme tudi evropska podjetja) opazamo v zadnjem letu skokovit porast stroškov obvladovanja različnih vrst odpadkov, porast najrazličnejših ekoloških taks in podobno, kar še dodatno znižuje njihovo konkurenčno sposobnost. Ugotovimo lahko, da tudi v svetu še ni jasnih modelov integracije ekologije in ekonomike, da v različnih evropskih državah z računovodskimi standardi postavljajo zasnove ekološkega gospodarjenja, celovite sistemske zasnove pa ni.

Za vzpostavitev ekološkega gospodarjenja bo v podjetju potrebno vzpostaviti oz. dopolniti tako sistem računovodstva kot tudi sistem varstva okolja. Sistem ekološkega gospodarjenja v podjetju mora biti kompatibilen s predpisanimi metodami poročanja Statističnega urada RS in Ministrstva za okolje in prostor.

2 Kovinsko predelovalna industrija v Sloveniji

Gospodarske družbe, ki opravljajo eno ali več spodaj naštetih proizvodnih dejavnosti v skladu s Standardno klasifikacijo dejavnosti (SKD), se uvrščajo v t. i. kovinsko industrijo:

- DJ/28 - proizvodnja kovinskih izdelkov;
- DK/29 - proizvodnja strojev in naprav, brez električnih gospodinjskih aparatov (DK/29.71);
- DM/34 in 35 - proizvodnja vozil in plovil.

Gospodarske družbe kovinske industrije zaposlujejo 21,4 % vseh zaposlenih v predelovalni dejavnosti, ustvarijo 22,4 % prihodka in 25,7 % izvoza celotne predelovalne dejavnosti, kar predstavlja največje deleže v predelovalni dejavnosti (Združenje kovinske industrije 2002, GZS). Čeprav so podatki za kovinsko predelovalno industrijo, vključno z elektroindustrijo, podani za različna časovna obdobja, kljub temu dajejo izhodišča za oblikovanje videnja o velikosti in pomenu te industrijske panoge v slovenskem prostoru. Zaradi obsega proizvodnje, števila zaposlenih, prometa in dodane vrednosti mora ta industrijska panoga, zaradi negativne gospodarske situacije, še zlasti v EU, kamor je usmerjen pretežni izvoz kovinske in elektro industrije, upoštevati vse gospodarske, socialne in okoljske zahteve, da zagotovi ne samo svoj obstoj, temveč tudi gospodarsko ras. Tržno gospodarstvo lahko preživi le takrat, ko optimira ekonomske cilje ob hkratni socialni in okoljski odgovornosti. To pa je tudi

osnovna zahteva trajnostnega razvoja.

3 Ekološko gospodarjenje, ekološko knjigovodstvo

3.1 Osnovni pojmi

Z zavedanjem, da so naravni viri omejeni, se moramo soočiti z dejstvom, da je naravno okolje v vsej svoji razsežnosti ekonomska dobrina. Na državnem in podjetniškem nivoju zato govorimo o ekonomiji okolja. Kot navaja Lah, opredeljujeta ekonomijo okolja:

- gospodarjenje, to so vse človekove dejavnosti za ohranjanje in izboljšanje okolja, trajnostni razvoj in blaginjo družbe;
- znanost, ki proučuje gospodarjenje ter oblike gospodarskih in ustreznih storitvenih dejavnosti. To znanost definira kot ekonomsko analizo okolja - ekonomsko proučevanje učinkov gospodarjenja z naravo in urejanja okolja, ki upošteva tako ekološke razmere kot družbene sisteme za upravljanje z neobnovljivimi viri.

Prav je, da osvetlimo tudi definicijo ekološkega knjigovodstva, ki ga Lah poimenuje tudi okoljsko knjigovodstvo. To je knjigovodstvo, namenjeno spremljanju poslovnih dogodkov v zvezi z okoljem, kar bo obširneje predstavljeno v nadaljevanju naloge.

Ekološko knjigovodstvo (okoljsko knjigovodstvo, knjigovodstvo ravnanja z okoljem) v osnovni koncepciji posnema finančno knjigovodstvo. Smisel ekološkega knjigovodstva je v tem, da probleme varstva okolja opazuje v celoti. Osnovni namen ekološkega knjigovodstva je, da stroški okolja niso in ne smejo biti »skriti« v različnih kontih in stroškovnih mestih, temveč morajo biti samostojno prikazani, vodeni.

3.2 Zahteve za uvedbo ekološkega gospodarjenja, knjigovodstva in računovodstva

3.2.1 Obvezujoče zahteve

Pojem ekološkega knjigovodstva je v okoljsko zakonodajo prinesel Zakon o varstvu okolja leta 1993. Namen je bil, da bo tako kot finančno, tudi ekološko knjigovodstvo usmerjeno k notranjim in zunanjim uporabnikom. Tako bi bilo podjetju v pomoč pri obvladovanju snovnih in energetskih tokov v procesu proizvodnje, poleg tega pa bi zagotavljalo prepoznavnost okoljskih vplivov podjetja v razmerju do države. Ekološko knjigovodstvo naj bi vodili v tistih podjetjih oz. dejavnostih, kjer bo to predpisano. V letu 2004 je izšel nov, kjer je obveza o ekološkem knjigovodstvu izpuščena. Dosti več obvez pa je zapisano za področje sodelovanja javnosti, kar je povezano tudi s kasneje ratificirano Aarhuško konvencijo. Na državnem nivoju so podane strožje zahteve v povezavi z okoljskim informacijskim sistemom ter ekonomskimi in finančnimi okoljskimi instrumenti. Drugi razlog je, da so okoljska vprašanja zajeta pri reviziji v vseh oblikah, poleg tega pa so okoljska vprašanja vse pogosteje predmet vprašanj v povezavi z računovodskimi izkazi.

Pri pripravi letnega poročila pa bo v prihodnje potrebno upoštevati tudi zahteve novega Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-H). V poslovnem poročilu bo obvezno bolj analizirati poslovanje v povezavi z okoljem, saj bo pošten prikaz moral vsebovati ključne finančne in nefinančne kazalce izidov poslovanja, tudi okoljske informacije.

Ker sta merjenje in opredeljevanje okoljskega delovanja razmeroma nova, zanju še vedno ni sprejeta enotna metoda. Razkriti pa bo potrebno postavke, ki se nanašajo na okoljske stroške. Okoljske stroške, ločene na poslovne in neposlovne, ter analizirane po naravi in velikosti primerno podjetju in/ali okoljskim vprašanjem v podjetju, ter stroške, usredstvene v obračunskem obdobju, bo potrebno prikazati med razkritji k računovodskim izkazom (npr.: stroški ravnanja z odpadki, odpadno vodo,

Ekološko knjigovodstvo je namenjeno spremljanju poslovnih dogodkov v zvezi z okoljem

Po novem Zakonu o gospodarskih družbah bo v prihodnje potrebno v poslovnem poročilu bolj analizirati poslovanje v povezavi z okoljem

Gorenje zagovarja stališče, da je na okoljskem področju potrebno v podjetja vgraditi in izvajati odprto in pošteno komunikacijo z različnimi javnostmi

Poslovodno ekološko (okoljsko) računovodstvo okoljske podatke preoblikuje v potrebne okoljske računovodske informacije, ki so pomembna osnova za sprejemanje odločitev v podjetju

Denarno računovodstvo se nanaša na ugotavljanje, spremljanje in evidentiranje gospodarskih posledic tistih aktivnosti, ki jih podjetje izvaja zaradi skrbi za varstvo okolja, nedenarno pa se osredotoča na ugotavljanje vplivov, ki jih ima poslovanje podjetja na okolje

stroški monitoringov,..). Prikazati bo potrebno tudi stroške, povezane s plačili za neizpolnjevanje okoljske zakonodaje in razvrednotenja okolja. Z okoljsko usmerjenostjo pa lahko podjetje ustvarja prihodke.

3.2.2 Prostovoljne zahteve

Prikaz nefinančnih obveznosti, ki izhajajo iz sprememb zakonodaje o poslovanju podjetij, pa so že vnesene v sisteme ravnanja z okoljem po standardu ISO 14001. Gorenje zagovarja stališče, da je na okoljskem področju potrebno v podjetja vgraditi in izvajati odprto in pošteno komunikacijo z različnimi javnostmi.

Sistem ravnanja z okoljem EMAS (Environment management and auditing scheme) postavlja za osnovo zahteve iz standarda ISO 14001, dodaja pa jim strožje zahteve za izpolnjevanje zakonskih zahtev, komuniciranje z javnostjo, vključevanje zaposlenih in notranjo presojo ter obvezuje organizacije, da letno pripravijo in objavijo overjeno okoljsko izjavo. Namen okoljske izjave je posredovati javnosti in drugim zainteresiranim stranem okoljske informacije o vplivih na okolje in nenehnem izboljševanju okoljske uspešnosti organizacije. V okoljski izjavi morajo biti predstavljeni pomembni neposredni in posredni okoljski vidiki in vplivi na okolje, z njimi povezani okoljski cilji ter povzetek podatkov o doseženem okoljskem učinku glede na zastavljene cilje. Podatki morajo biti predstavljeni tako, da se zainteresirani prepričajo o izboljšanju okoljskega učinka (večletna dinamika), kadar pa cilj ni dosežen, je potrebno navesti razloge. Podatki morajo omogočati primerjanje z zahtevami okoljske zakonodaje. Zanesljivost, verodostojnost in pravilnost podatkov in informacij v okoljski izjavi in v letnih dodatkih k okoljski izjavi preveri EMAS preveritelj, ki ob vsakem pregledu izda »Potrdilo o validaciji okoljske izjave«.

4 Poslovodno okoljsko računovodstvo

Tuja strokovna literatura računovodstvo podjetja deli po uporabnikih informacij. Tako ločijo finančno računovodstvo, ki pripravlja podatke in informacije za zunanje uporabnike, in poslovodno računovodstvo, ki jih pripravlja za ravnateljstvo (management) podjetja. Naši računovodski strokovnjaki pa računovodstvo podjetja delijo glede na poslovne dogodke in tako ločijo finančno računovodstvo, ki spremlja poslovne dogodke podjetja z drugimi partnerji in stroškovno računovodstvo, ki spremlja poslovne dogodke znotraj podjetja. Poslovodno računovodstvo pri nas torej ni razumljeno kot tretja vrsta računovodstva, temveč kot tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za odločanje znotraj podjetja.

Nobeno od omenjenih računovodstev pa se v svoji osnovni obliki posebej ne osredotoča na evidentiranje in pripravo okoljskih informacij. Zaradi vse večje okoljevarstvene zavesti se je pojavila težnja, da se računovodstvo prilagodi tako, da bo omogočeno lažje ugotavljanje in spremljanje okoljskih vplivov. Razvilo se je t. i. okoljsko računovodstvo.

Računovodstvo je zelo pomemben del informacijskega sistema vsakega podjetja. Kadar je v podjetju varovanje okolja vključeno v poslovanje, se mora temu ustrezno prilagoditi tudi računovodstvo. Govorimo o poslovodnem ekološkem (okoljskem) računovodstvu, ki okoljske podatke preoblikuje v potrebne okoljske računovodske informacije, ki so pomembna osnova za sprejemanje odločitev v podjetju.

Poslovodno okoljsko računovodstvo je tu sestavljeno iz dveh delov, in sicer iz denarnega in stvarnega (nedenarnega). Denarno poslovodno okoljsko računovodstvo je ključni vir informacij o okolju, ki so izražene v denarni merski enoti in jih ravnatelji podjetja potrebujejo za sprejemanje poslovnih odločitev. Nanaša se na ugotavljanje, spremljanje in evidentiranje gospodarskih posledic tistih aktivnosti, ki jih podjetje izvaja zaradi skrbi za varstvo okolja. Metode, ki jih računovodja uporablja pri pripravi denarnih

okoljskih informacij, so prilagojene spremljanju okoljskega vidika, a so kljub temu zelo podobne tistim, ki jih uporablja tradicionalno poslovodno računovodstvo. Nedenarno (stvarno) poslovodno okoljsko računovodstvo pa za potrebe ravnateljstva podjetja razvršča, zbira in evidentira informacije, izražene v nedenarnih merskih enotah. Osredotoča se na ugotavljanje vplivov, ki jih ima poslovanje podjetja na okolje.

Koristi poslovodnega okoljskega računovodstva so lahko za podjetja bolj ali manj neposredne oziroma oprijemljive in vključujejo:

- sposobnost natančnejšega spremljanja porabe materiala, vode in energije znotraj podjetja ter ugotavljanja količine, vrste in načina odstranjevanja odpadkov;
- ločeno ugotavljanje okoljskih stroškov, ki so sicer v podjetjih zelo pogosto skriti med posrednimi stroški. Ker se ravnatelji podjetij zavedajo okoljskih stroškov, lahko sprejemajo bolj razumne odločitve, kar lahko poveča dobičkonosnost podjetja;
- priložnost za zmanjšanje ali celo odpravo nekaterih okoljskih stroškov. To lahko podjetje doseže s preoblikovanjem svojih proizvodov ali procesov tako, da odpravi ali zmanjša tiste okoljske, ki ne prispevajo dodane vrednosti tem procesom ali proizvodom; z investiranjem v okolju prijazne tehnologije; z zmanjšanjem okoljskih stroškov iz tekočega poslovanja lahko podjetje poveča stopnjo dobičkonosnosti ali pa zniža prodajne cene proizvodov ali storitev; številna podjetja so na podlagi analize okoljskih stroškov odkrila koristi, ki jih prinaša reciklaža, in jo zato vključila v svoj poslovni proces;
- veliko okoljskih stroškov je lahko - potem ko so odkriti - nadomeščenih s prihodki od prodaje odpadkov, stranskih proizvodov ali prodaje licence za reciklažne tehnologije;
- razumevanje okoljskih stroškov ter delovanja procesov in proizvodov podjetja omogoča natančnejše stroškovno ovrednotenje in določitev cen proizvodov ter tako podjetjem pomaga pri oblikovanju okolju prijaznejših procesov in proizvodov;
- podjetje s poslovodnim okoljskim računovodstvom pridobi točnejše in bolj vsestranske informacije, ki jih ne potrebuje le za odločanje ravnateljev, temveč tudi za zunanje poročanje. Kadar jih podjetje uporabi za zunanje poročanje, mu lahko služijo kot dokaz, da deluje v skladu z okoljevarstveno zakonodajo, ali pa za poročanje o okoljskem rezultatu poslovanja interesnim skupinam podjetja;
- podjetje si lahko z zniževanjem okoljskih stroškov ali z zmanjševanjem svojega vpliva na okolje v očeh kupcev, lokalne skupnosti, zaposlenih, države in finančnih investorjev izboljša svoj ugled. Številni strokovnjaki so mnenja, da podjetja, v katerih ravnatelji pri sprejemanju poslovnih odločitev upoštevajo tudi okoljske stroške in vplive poslovanja podjetja na okolje, pridobijo boljše zaposlene in jih tudi lažje zadržijo;
- podjetje lahko pridobi oziroma poveča konkurenčno prednost, če so kupci okoljevarstveno ozaveščeni in menijo, da so proizvodi ali procesi podjetja okolju prijazni. Tako lahko podjetje ohrani ali celo poveča svoj tržni delež na vedno bolj konkurenčnem trgu;
- upoštevanje okoljskih stroškov in rezultatov okoljskega poslovanja lahko spodbudi uvajanje sistemov ravnanja z okoljem (npr. EMAS, ISO 14001).

4.1 Orodja poslovodnega okoljskega računovodstva

Pri pripravi tako različnih informacij si računovodje, ki so zadalženi za njihovo pripravo, pomagajo s številnimi orodji. Nekatera izmed orodij se osredotočajo na stroške podjetja, druga na tokove materiala in energije znotraj podjetja, večina pa potrebuje podatke obeh vrst, tako denarne kot nedenarne.

Najpogosteje uporabljena orodja pri poslovodnem okoljskem računovodstvu so:

- analiza vložkov in izložkov (Input-Output Analysis),
- vrednotenje stroškov na podlagi aktivnosti (Activity Based Costing),

- celovita analiza stroškov (Total Cost Assessment),
- računovodstvo vseh stroškov (Full Cost Accounting),
- računovodstvo učinkovite (u)porabe proizvodjalnih dejavnikov (Resource-Efficiency Accounting),
- analiza celotnega življenjskega obdobja proizvoda (Life Cycle Analysis),
- računovodstvo tokov stroškov (Flow Cost Accounting).

Ta orodja so na okoljskem področju še vedno malo poznana v praksi, z njimi se ukvarjajo predvsem z vidika raziskovalne dejavnosti.

4.2 Okoljski stroški

Poslovodno okoljsko računovodstvo nima splošno sprejete opredelitve okoljskih stroškov. Tudi za davčne in statistične namene se definicije okoljskih stroškov podjetij med državami razlikujejo. Evropski statistični urad (Eurostat) okoljske stroške definira kot tiste, ki so nastali iz okoljskih razlogov.

Z vidika računovodij podjetij najbolj smiselna klasifikacija okoljskih stroškov glede na kontni okvir, ki ga v podjetjih uporabljajo. V tem primeru se okoljski stroški na ravni podjetja razdelijo na: stroške ravnanja z odpadki, nabavno vrednost odpadkov, stroške amortizacije in financiranja okolju prijaznih naložb, stroške dela, stroške okoljskega usposabljanja, ekološke davke, stroške oglaševanja in odnosov z javnostmi, stroške storitev zunanjih izvajalcev in druge okoljske stroške podjetja.

Z vidika ekologov, statističnih uradov in države pa je bolj smiselna razvrstitev stroškov po okoljskih vidikih. V tem primeru se okoljski stroški razvrščajo glede na to, kateri okoljski vidik je za podjetje pomemben: stroški preprečevanja obremenjevanja zraka, stroški preprečevanja obremenjevanja vode, stroški zmanjševanja nastajanja odpadkov in stroški ravnanja z njimi, stroški preprečevanja obremenjevanja zemlje in stroški, povezani z odpravljanjem posledic njenega obremenjevanja, stroški preprečevanja hrupa in smradu in drugi okoljski stroški.

Podjetje samo določi, kako bo razvrščalo okoljske stroške. To je odvisno od cilja in namena uporabe poslovnega okoljskega računovodstva.

Statistični urad RS od leta 2002 izvaja raziskavo o okoljskih stroških - obrazec (OKI) sestavljajo tri tabele, na osnovi katerih so zbrani podatki v posameznem letu o:

- sredstvih za investicije za varstvo okolja,
- sredstvih za tekoče izdatke v zvezi z okoljem,
- prihodkih od aktivnosti varstva okolja.

Podatki o okoljskih izdatkih se zbirajo glede na različne okoljske namene v skladu z Enotno evropsko statistično klasifikacijo o aktivnostih v zvezi z varstvom okolja (CEPA). Po tej klasifikaciji se okoljski nameni delijo na: varstvo zraka in klime, upravljanje odpadnih voda, ravnanje z odpadki, varstvo in izboljšavo tal, podtalnice in površinskih voda, varstvo pred hrupom in vibracijami, varstvo biotske raznovrstnosti, narave in pokrajine, izdatke za raziskovanje in razvoj, ki so v zvezi z varstvom okolja, varstvo pred radiacijo in druge okoljske izdatke.

4.2.1 Primerjava okoljskih izdatkov v slovenski kovinsko predelovalni industriji

Za izdelavo moje magistrske naloge, veliko podjetij v slovenski kovinsko predelovalni industriji ni želelo posredovati podatkov, saj ne želijo izpostaviti svojih okoljskih vplivov, še manj pa izdatkov v povezavi z okoljem. Razlogov je veliko, največkrat pa so kot vzrok navedli premalo podatkov z obeh področij obravnave - varstva okolja in okoljskih izdatkov.

V posameznih podjetjih kovinsko predelovalne industrije v Sloveniji vlagajo tudi v okoljske investicije, največ za urejanje področja voda in odpadkov

Brez zadržkov so svoje podatke (izpolnjeni obrazci OKI) in pojasnila (intervju) podala naslednja podjetja: Gorenje, d.d., Danfoss, Liv Kolesa, Liv Plasika in Kovinoplastika Lož. Obširni podatki so predstavljeni v nalogi.

Kaj kaže pregled opravljene primerjave na področju okoljskih izdatkov v petih obravnavanih podjetjih kovinsko predelovalne industrije v Sloveniji? Odvisno od investicijskih ciklusov v posameznih podjetjih vlagajo tudi v okoljske investicije, največ za urejanje področja voda in odpadkov. Ker metodologija za opredelitev okoljskih investicij še ni dovolj znana, so ti podatki stvar ocene ekologov, tehnologov in računovodij v posameznih podjetjih.

Tekoči izdatki so stalnica poslovanja kovinsko predelovalne industrije, seveda so zaradi narave tehnoloških postopkov le-ti usmerjeni predvsem v obvladovanje ravnanja z odpadki in vodami ter varstvo zraka. Ker so okoljski vplivi te industrije na področju obremenjevanja tal in podtalnice, hrupa in vibracij majhni, in praviloma nimajo vpliva na biološko raznovrstnost, so tudi tekoči izdatki za te namene majhni. Zanimarjeno je področje raziskav in razvoja, saj z izjemo Gorenja nobeno obravnavano podjetje tovrstnih tekočih izdatkov nima. Obstaja pa možnost, da so ti izdatki v podjetjih vodeni drugje in ne za okoljske namene.

5 Uvedba okoljskega gospodarjenja v Gorenju, d.d.

V Gorenju, d.d. se z vprašanjem uvajanja ekološkega gospodarjenja ukvarjamo dve leti. V tem času smo si odgovorili na celo kopico vprašanj, tako s področja okolja, kot tudi s področja kontrolinga ter računovodstva, v razpravo pa smo vključili tudi sodelavce s področja informacijske podpore. Ugotovili smo, da sta želja in odločitev o uvedbi ekološkega gospodarjenja pravilni, in da z njim želimo:

- izboljšati obvladovanje tehnoloških procesov, še zlasti na segmentu okoljskega poslovanja;
- poenotiti informacijsko podporo;
- poenotiti organizacijske predpise in navodila;
- opredeliti okoljske stroške, izdatke in konte;
- jasno zapisati odgovornosti za posamezna področja ekološkega gospodarjenja;
- dvigniti zavedanje o pomenu ekološkega gospodarjenja z namenom, da:
 - še izboljšamo sistem ravnanja z okoljem;
 - uvedemo okoljsko računovodstvo;
 - uvedemo poslovodno okoljsko računovodstvo, ki bo v roku dveh let omogočalo poslovodstvu sprejemati odločitve v povezavi z razvojem proizvodov po načelih in zahtevah varstva okolja ter uvajanju okolju prijaznih tehnologij in storitev;
 - izkušnje prenesemo na celotno Skupino Gorenje.

Ko smo odpravili osnovne dileme in se naučili nekaj osnov s posameznih področij, še zlasti okolja in kontrolinga ter računovodstva in knjigovodenja, smo celotno ekološko gospodarjenje razdelili na tri področja dela. Ker bo na operativnem nivoju potrebno vzpostaviti obilico tehnoloških postopkov in zaradi velikosti Gorenja, bo delo v nadaljevanju zahtevalo dobro koordinacijo in strokovno strpnost.

Kot izhodišče za vzpostavitev ekološkega gospodarjenja je sprejeta odločitev, da na vseh treh področjih sistem nadgradimo, kjer je to mogoče na že uvedenih metodah dela ter uvedeni dokumentaciji, ki se v skladu z razvojem sistema dopolnjuje.

Za obvladovanje poslovanja, ki je predmet obravnavane naloge, uporabljamo v Gorenju, d.d. naslednje interno predpisane dokumente: poslovnik ravnanja z okoljem, računovodske usmeritve Skupine Gorenje, kontni načrt, organizacijske predpise.

Za obvladovanje poslovanja uporabljamo v Gorenju, d.d. poslovnik ravnanja z okoljem, računovodske usmeritve skupine Gorenje, kontni načrt, organizacijske predpise

Ekološko gospodarjenje želimo prenesti tudi na posamezne programe in področja dela, zato je potrebno zagotoviti zanesljive in točne podatke tudi na tem nivoju

Podana so izhodišča za vzpostavitev ekološkega gospodarjenja za vsa tri nosilna področja: varstvo okolja, kontroling, računovodstvo in informacijsko podporo.

5.1 Varstvo okolja

Kot je bilo že večkrat predstavljeno, je v Gorenju, d.d. uveden sistem ravnanja z okoljem po zahtevah standarda ISO 14001 in EMAS, ki zahtevata jasno opredelitev okoljskih vplivov poslovanja z ustrezno bazo posameznih okoljskih podatkov, ciljev in programov, okoljskih materialnih bilanc ter poznavanjem zakonskih in drugih okoljskih zahtev. Ocenjujemo, da imamo z obstoječim načinom dela na razpolago dovolj okoljskih podatkov, ki omogočajo izdelavo okoljskih materialnih bilanc za celotno podjetje, ki so potrebne za izvedbo »okoljskega dela« ekološkega gospodarjenja.

Ker pa želimo ekološko gospodarjenje prenesti tudi na posamezne programe in področja dela, je potrebno zagotoviti zanesljive in točne podatke tudi na tem nivoju. To isto zahtevo postavlja že Uredba o vrsti dejavnosti in naprav, ki povzročajo onesnaževanje okolja večjega obsega (IPPC direktiva), saj je Gorenje, d.d. zaradi postopkov površinske obdelave (galvaniziranje, emajliranje), zavezanec za pridobitev okoljevarstvenega dovoljenja. Dovoljenje moramo pridobiti do 31. 10. 2007 in to je tudi rok za uvedbo ekološkega gospodarjenja na nivoju programov in področij. Na osnovi sklepa vodstva (Uprave) Gorenja je bil oblikovan tim za izvedbo.

Zaradi njihove obilice podatkov ni mogoče ročno obdelati, zato bo ponovno pregledano obstoječe informacijsko orodje za geografski informacijski sistem (GIS), ki ga v Gorenju že uporabljamo, vendar premalo v okoljske namene.

V skladu s sistemom ravnanja z okoljem imamo določene okoljske vidike, ki so usklajeni z že predstavljeno evropsko statistično klasifikacijo o aktivnostih v zvezi z varstvom okolja (CEPA), seveda za tista okoljska področja, ki so značilna za poslovanje Gorenja. Ker pa je ta klasifikacija tudi usklajena z okoljskimi nameni in jo uporablja Statistični urad RS v Raziskavi o okoljskih izdatkih, jo bomo tudi v bodoče uporabljali v sistemu ravnanja z okoljem, istočasno pa jo uporabili kot temelj za določitev okoljskih izdatkov, stroškov in prihodkov.

5.2 Računovodski vidik

V Gorenju uporabljamo t. i. CAPA poslovodni računovodski sistem, ki je osnova poslovnega informacijskega sistema. Računovodske usmeritve Skupine Gorenje pa so osnova za izdelavo poslovnih izkazov, kot so izkaz poslovnega izida, bilanca stanja, izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala posameznih družb znotraj Skupine Gorenje, d.d. ter konsolidacije.

Kontni plan je izdelan v skladu z računovodskimi standardi in je osnova za izdelavo bilance stanja. Organizacijski predpisi (GOP - Gorenje organizacijski predpisi) urejajo poslovanje celotnega Gorenja, med drugim tudi področje kontrolinga in računovodstva, finančno upravljanje, okoljsko poslovanje... Na področju obvladovanja poslovodnih računovodskih dogodkov je s pomočjo GOP-ov predpisan predvsem način knjiženja vsebine in njena tehnična izvedba. Pomembno je, da so tako računovodske usmeritve, kontni plan in GOP-i prilagojeni informacijski podpori SAP-a.

SAP omogoča, da se skoraj vsa knjiženja samodejno izvedejo na mestu nastanka, v glavno knjigo pa se vnaša le nekaj področij kot npr. davki. Vsak dogodek je vnešen v informacijski sistem le enkrat, saj je sistem zasnovan tako, da se skoraj vsi poslovni dogodki vknjižijo samodejno. Tako se dogodki, ki so povezani s stroški storitev (npr. vzdrževanje, marketing,...) izvedejo neposredno v likvidaturi in samodejno knjižijo

Zaradi pomena okoljskih obveznosti in z njimi povezanih rešitev je že uvedeno deveto področje GOP-ov, ki samostojno obravnavajo področje varstva okolja

Če želimo opredeliti okoljski del investicijskih izdatkov, naletimo na nejasna navodila in prakso opredelitve teh stroškov

na konto 4 ter na ustreznega dobavitelja (stroškovno mesto). Poraba materiala se vknjiži že v sami proizvodnji v trenutku, ko je le-ta dvignjen v skladišču. Osnovna sredstva so vodena projektno, ko pa je podeljena inventarna številka osnovnega sredstva (prevzem), so samodejno knjižena v knjigovodstvo osnovnih sredstev in glavno knjigo. Prav tako se opravijo samodejne vknjižbe na prihodkovni strani v trenutku, ko je izdana faktura (npr. prodaja izdelkov, prodaja sekundarnih surovin ...).

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.

Za poslovanje Gorenja so pomembni interni organizacijski predpisi (GOP-i), ki pokrivajo osem področij poslovanja. Zaradi pomena okoljskih obveznosti in z njimi povezanih rešitev je v sklopu te naloge že uvedeno deveto področje GOP-ov, ki samostojno obravnavajo področje varstva okolja.

V Gorenju že uporabljamo t. i. »okoljske konte« zaradi opredelitve na osnovi računovodskih standardov in na osnovi utečene prakse dela v Gorenju (npr. investicije). Žal pa ti konti ne pokrivajo celotne palete okoljskih namenov in jih bo potrebno dopolniti.

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 in podobno.

Če pogledamo organizacijsko strukturo poslovanja Gorenja ter opredelitev okoljskih tehnologij in opravil v celotnem podjetju ugotovimo (izhodišče je Poslovnik ravnanja z okoljem), da so ti okoljski stroški že vodeni na obstoječih stroškovnih mestih (SM) in profitnih centrih. Ocenjujemo, da je celotno okoljsko področje že opredeljeno s stroškovnimi mesti in profitnimi mesti, 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.

Z zahtevo, da v ekološkem knjigovodstvu vnesemo vse tekoče izdatke varstva okolja iz obrazca Raziskava o izdatkih za varstvo okolja po okoljskih namenih, predlagamo, da se obstoječi konto - 4810000 izdatki za varstvo okolja - dopolni z 8 analitičnimi konti (podkonti), ki bodo pokrili vseh osem okoljskih namenov iz statističnega obrazca. Za obvladovanje energentov lahko obdržimo obstoječe konte.

Investicijske izdatke prenašamo na ustrezne konte. Če želimo opredeliti okoljski del investicijskih izdatkov, naletimo na nejasna navodila in prakso opredelitve teh stroškov, kar je bilo v nalogi že večkrat izpostavljeno. Vendar, če zgolj z oceno (nekega analitičnega, splošno uporabnega orodja za določevanje okoljskih investicijskih izdatkov ni na razpolago) določimo vrednost okoljskih izdatkov, jo lahko v nadaljevanju tudi na osnovi ocene povežemo z okoljskimi nameni. Takšen način dela smo v Gorenju uporabljali pri izpolnjevanju do sedaj posredovanih OKI obrazcev. Celotna ocena okoljskih izdatkov je bila narejena »ročno«, tako da so ekologi in računovodje iz obstoječih poslovnih knjig uporabili ustrezne podatke. Ostaja pa odprto vprašanje, kdaj se z vidika računovodstva pogovarjamo o stroških oziroma izdatkih pri investicijah in če je v OKI obrazcih uporabljeno pravilno izrazoslovje.

V OKI obrazcu je potrebno navesti tudi npr. izdatke za zaposlene, ki delajo na okoljskih področjih, izdatke za okoljsko usposabljanje, za okoljsko upravljanje in podobno. Vsi ti izdatki so že vodeni na določenih kontih, za potrebe okoljskega računovodstva pa je potrebno opredeliti tudi vse obstoječe konte, ki imajo okoljsko vsebino.

V izdelavi je organizacijski predpis, ki bo opredelil okoljske izdatke, stroške in prihodke po kontih in namenih ter jih povezal s stroškovnimi mesti in profitnimi centri

Programska oprema SAP R/3 nudi vertikalno in horizontalno povezavo podatkov, ki so potrebni za uspešno izvajanje ekološkega gospodarjenja

Za uspešno uvedbo okoljskega gospodarjenja je potrebno bolj povezati poslovanje s področja varstva okolja ter področja kontrolinga in računovodstva

Pri izkazovanju okoljskih prihodkov že uporabljamo konto skupine 762, kje so vodeni prihodki od prodaje odpadnih materialov, nimamo pa opredeljenega konta za prihodke okoljskih storitev. V ta namen bi lahko za to okoljsko dejavnost določili konto skupine » 7602-prihodki od prodaje storitev«, vendar še nismo določili konta v celoti (sedemmestna opredelitev).

V izdelavi je organizacijski predpis, ki bo opredelil okoljske izdatke, stroške in prihodke po kontih in namenih ter jih povezal s stroškovnimi mesti in profitnimi centri.

Pri analizi uporabnosti različnih orodij poslovnega okoljskega računovodstva smo ugotovili, da ni mogoče predlagati enega orodja, ki bi v celoti ustrezalo zahtevam in metodam dela v Gorenju. Predlagamo, da se še intenzivira delo pri:

- input-output analizi,
- ABC metodi kalkulacij in
- računovodstvu tokov stroškov materiala.

5.3. Informacijska podpora

Z uvedbo sistema SAP smo leta 2003 pridobili tehnološko moderno, zmogljivo in uporabnikom prijazno orodje za podporo naših poslovnih procesov. Programska oprema SAP R/3 nudi vertikalno in horizontalno povezavo podatkov, ki so potrebni za uspešno izvajanje ekološkega gospodarjenja, še zlasti v tako veliki gospodarski družbi, kot je Gorenje.

Z odločitvijo, da obstoječe module dopolnimo še z modulom za obvladovanje varstva okolja ter varnega in zdravega dela (EH&S), bo omogočena avtomatska obdelava vseh dogodkov, ki so sestavni del ekološkega gospodarjenja v Gorenju. Z modulom EH&S bo povezan tudi interni informacijski sistem v Centralni čistilni napravi, geografski informacijski sistem (GIS) ter obstoječi interni informacijski sistem nevarnih snovi.

6. Zaključek

Podjetje kot poslovni sistem je sestavljeno iz množice povezanih elementov, ki težijo k izpolnjevanju določenih ekonomskih in družbenih ciljev. Tržno gospodarstvo, v katero se uvršča tudi slovenska kovinsko predelovalna industrija, lahko preživi le takrat, ko optimira ekonomske cilje ob hkratni socialni in okoljski odgovornosti. To pa je tudi osnovna zahteva trajnostnega razvoja.

Za uspešno uvedbo okoljskega gospodarjenja je potrebno bolj povezati poslovanje s področja varstva okolja ter področja kontrolinga in računovodstva, saj ekološko knjigovodstvo v osnovni koncepciji posnema finančnega in je namenjeno spremljanju okoljskih poslovnih dogodkov. Osnovni namen ekološkega knjigovodstva je v tem, da stroški okolja niso in ne smejo biti »skriti« v različnih kontih in stroškovnih mestih, temveč morajo biti prikazani in vodeni samostojno.

Knjigovodenje je torej posebna vrsta evidentiranja poslovanja v širšem pomenu. Z evidentiranjem razumemo dejavnosti, ki se ukvarjajo z zbiranjem, urejanjem, začetnim obdelovanjem in prikazovanjem podatkov o poslovnih procesih in stanjih.

Z okoljskega vidika je ekološko knjigovodstvo, kot osnovo lahko postavimo Sisteme ravnanja z okoljem po standardu ISO 14001 in EMAS, analiza vložkov (input) in izločkov (output) vseh tokov energije in materiala skozi proizvodnjo.

Za vzpostavitev ekološkega gospodarjenja bo v Gorenju, d.d. potrebno

Obstoječi sistem ravnanja z okoljem, ki je zelo dobro vpeljan na nivoju celotnega podjetja, bo potrebno podrobneje definirati in izvajati na nivoju programov in področij dela

vzpostaviti oz. dopolniti tako sistem računovodstva kot tudi sistem varstva okolja. Sistem ekološkega gospodarjenja v podjetju mora biti kompatibilen s predpisanimi metodami poročanja Statističnega urada RS in Ministrstva za okolje in prostor.

Na področju varstva okolja v Gorenju, d.d je potrebno obstoječi sistem ravnanja z okoljem, ki je zelo dobro vpeljan na nivoju celotnega podjetja, podrobneje definirati in izvajati na nivoju programov in področij dela. Omenjena zahteva bo usklajena z zahtevo za pridobitev okoljevarstvenega dovoljenja po IPPC direktivi. Zaradi tega bo potrebno dopolniti obstoječi okoljski informacijski sistem.

Z vidika poslovnega okoljskega računovodstva pa je v Gorenju, d.d potrebno opredeliti, kaj so okoljski stroški in izdatki. Za osnovno opredelitev okoljskega namena bo uporabljena metodologija slovenskih statističnih raziskav in evropska statistična klasifikacija o aktivnostih v zvezi z varstvom okolja (CEPA). Obstoječi kontni načrt bo razširjen z »okoljskimi« konti, ocenjujemo pa, da ne bo potrebno spreminjati obstoječih stroškovnih mest in profitnih centrov, temveč le opredeliti tiste, ki so povezani z varstvom okolja. Predlagamo, da ne bi uvajali novih računovodskih orodij, temveč obstoječe računovodske metode (input-output analiza, ABC metoda kalkulacij in računovodstvo tokov stroškov materiala) uporabili tudi za poslovodno okoljsko računovodstvo.

Z uvedbo sistema SAP v Gorenje smo pridobili tehnološko moderno in zmogljivo orodje za podporo naših poslovnih procesov, ki nudi vertikalno in horizontalno povezavo podatkov, potrebnih za uspešno izvajanje ekološkega gospodarjenja. Obstoječe module pa je potrebno dopolniti še z modulom za obvladovanje varstva okolja ter varnega in zdravega dela (EH&S). S tem bo zagotovljena avtomatska obdelava vseh dogodkov, ki so sestavni del ekološkega gospodarjenja v Gorenju, d.d.