



**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ  
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ**

**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ Μ.Β.Α.**

**ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

**Βασιλική Ψιμούλη**

Επιβλέπων καθηγητής : ΝΙΚΟΣ ΣΥΚΙΑΝΑΚΗΣ

**ΑΘΗΝΑ  
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2004**



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ  
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ

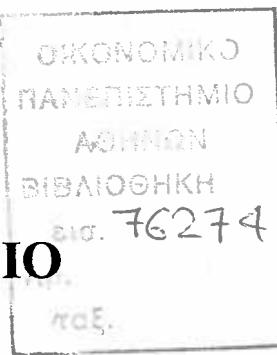


0 000000 520898





**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΑΘΗΝΩΝ**



**ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ Μ.Β.Α.**

**ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

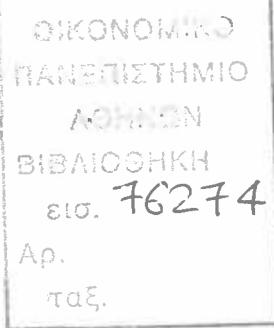
**Βασιλική Ψυμούλη**



Επιβλέπων καθηγητής : ΝΙΚΟΣ ΣΥΚΙΑΝΑΚΗΣ

**ΑΘΗΝΑ  
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2004**





## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**



Σελ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
---------------	---

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΥΑΙΣΘΗΤΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ**

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
1.2 ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ.....	5
1.2.1 Οι Πιέσεις για Αλλαγή.....	6
1.2.2.1 Εξωτερικές Πιέσεις για Περιβαλλοντική Αλλαγή.....	6
1.2.2.2 Εσωτερικές Πιέσεις για Περιβαλλοντική Αλλαγή.....	7
1.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΣΤΟ ΞΕΚΙΝΗΜΑ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ.....	7
1.3.1 Ρόλος της Περιβαλλοντικής Λογιστικής στο να επιφέρει Οργανωτικές αλλαγές.....	8
1.4 Η ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	12
1.4.1 Εφαρμογή και Παρακολούθηση Περιβαλλοντικής Πολιτικής.....	13
1.4.2 Συστήματα Περιβαλλοντικής Διαχείρισης (EMS).....	13
1.4.2.1 Προσδοκίες των τρίτων ενδιαφερόμενων ως προς τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης.....	14
1.5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	17

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ**

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	18
2.2 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ.....	19
2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΒΛΗΤΑ.....	19
2.4 ΕΠΕΝΔΥΣΗ, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ.....	20
2.4.1 Επενδύσεις.....	21
2.4.2 Αξιολόγηση Επένδυσης.....	22
2.4.3 Προϋπολογισμός και Προβλέψεις.....	24
2.5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	25

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ**

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	26
3.2 ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	27
3.3 ΓΙΑΤΙ Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	32
3.3.1 Πώς επηρεάζεται η Χρηματοοικονομική Λογιστική.....	32



3.4 Η ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ.....	33
3.4.1 Οι δραστηριότητες της FEE στον περιβαλλοντικό τομέα.....	34
3.5 ΤΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	37
3.6 ΘΕΣΠΙΣΜΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	38
3.7 ΛΟΓΟΙ ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ.....	39
3.8 ΧΡΗΣΤΕΣ ΚΑΙ ΔΥΝΗΤΙΚΟΙ ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ.....	40
3.9 ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ: ΤΡΕΧΟΥΣΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΔΥΑΝΤΟΤΗΤΕΣ.....	47
3.10 ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΑΤΖΕΝΤΑ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΑΠΤΥΞΟΜΕΝΟ ΚΡΑΤΟΣ: ΜΕΛΕΤΗ ΣΤΑ ΝΗΣΙΑ ΦΙΤΖΙ.....	51
3.11 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	52

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ**

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	53
4.2 ΤΥΠΟΙ ΜΕΛΕΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	54
4.3 ΚΥΡΙΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	55
4.4. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΜΕ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ.....	57

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ**

5.1 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΠΡΟΦΙΛ.....	59
5.1.1 Ιστορική Αναδρομή.....	60
5.1.2 Προϊόντα.....	63
5.1.3 Ανθρώπινο Δυναμικό.....	64
5.2 ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.....	66
5.2.1 Το Κοινωνικό Προϊόν της Εταιρείας.....	67
5.2.2 Κοινωνικός Ισολογισμός της Εταιρείας.....	68
5.3 ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ.....	70
5.3.1 Αποτίμηση Απόδοσης Προσωπικού.....	73
5.3.2 Προϋπολογισμός, Επενδύσεις και Αξιολόγηση.....	74
5.3.3 Περιβαλλοντική Πολιτική.....	77
5.3.3.1 Επιτεύγματα.....	79
5.3.4 Αποκάλυψη περιβαλλοντικών πληροφοριών.....	83
5.3.4.1 Εξωτερική Λογιστική Αναφορά.....	83
5.3.4.2 Πληροφορίες που παρέχονται από το Σύστημα Περιβαλλοντικής Διαχείρισης.....	84
5.3.5 Περιβαλλοντικός Έλεγχος.....	85
5.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	86

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	87
6.2 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	90
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	91
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	93



## ***Εισαγωγή***

Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται αυξανόμενο ενδιαφέρον για την προστασία του περιβάλλοντος. Το ενδιαφέρον αυτό εκφράζεται για παράδειγμα από τις δραστηριότητες που αναλαμβάνουν εταιρείες για τη μείωση των περιβαλλοντικών επιπτώσεών τους, την αφύπνιση των πολιτών σε ότι αφορά την προστασία του περιβάλλοντος, την εμφάνιση μη κυβερνητικών και κοινωνικών οργανώσεων με ανάλογη δράση κ.τ.λ. Η αλληλεπίδραση των περιβαλλοντικών θεμάτων με μια εταιρεία εκτείνεται και σε πεδία λογιστικού ενδιαφέροντος, όπως χρηματοοικονομικές εκθέσεις, έλεγχος, φορολογία, περιβαλλοντικές αναφορές, συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης. Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να προσδιορισθεί ο ρόλος της λογιστικής στην περιβαλλοντική εναίσθητοποίηση των εταιρειών δηλαδή να διερευνηθεί η συμβολή της λογιστικής αλλά και η επίδραση των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνουν οι εταιρείες σχετικά με τα περιβαλλοντικά θέματα.

Η περιβαλλοντική λογιστική θα μπορούσε να οριστεί ως η συμβολή των λογιστών σε εναίσθητους προς το περιβάλλον οργανισμούς. Η συνειδητοποίηση της κοινωνικής υπευθυνότητας των λογιστών εμφανίζεται στην δεκαετία του '70 (Churchill, 1974; Ramanathan, 1976; Parker, 1986) οπότε και δίνεται έμφαση στην αποκάλυψη χρηματοοικονομικών και κοινωνικών πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους προκειμένου να τους βοηθήσουν στην λήψη αποφάσεων. Ωστόσο λόγω της απουσίας υποχρεωτικών προτύπων και του προσδιορισμού των κοινωνικών ευθυνών που φέρουν οι οργανισμοί η κοινωνική πλευρά της λογιστικής δεν κατόρθωσε να κυριαρχήσει. (Lodhia, 2003)

Στη δεκαετία του '90 παρουσιάζεται και πάλι ενδιαφέρον στην κοινωνική λογιστική κυρίως λόγω της επιτακτικής ανάγκης για επίλυση των περιβαλλοντικών προβλημάτων, οπότε και πραγματοποιούνται πολλές έρευνες γύρω από την περιβαλλοντική λογιστική. Σήμερα το ενδιαφέρον έχει εστιασθεί περισσότερο στο περιβαλλοντικό κομμάτι με αποτέλεσμα η κοινωνική λογιστική να θεωρείται

συνώνυμη με τον όρο κοινωνική και περιβαλλοντική λογιστική (Social and Environmental Accounting SEA).

Η περιβαλλοντική λογιστική επιδιώκει να εντοπίζουν οι οργανισμοί τις υπεύθυνες για τα περιβαλλοντικά κόστη δραστηριότητες τους μέσω μηχανισμών όπως η κοστολόγηση κύκλου ζωής και η πλήρης κοστολόγηση, να προβλέπουν τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις των δραστηριοτήτων τους και να κάνουν εκτίμηση των υποχρεώσεων τους και των περιβαλλοντικών κινδύνων. Επιπλέον προσδοκία αποτελεί η εκτίμηση των επενδύσεων βάσει των περιβαλλοντικών τους επιπτώσεων. Προς την κατεύθυνση αυτή θα ήταν σκόπιμη η δημιουργία ομάδων διαφορετικών καθηκόντων στην οποία θα συμμετέχουν λογιστές και περιβαλλοντολόγοι προκειμένου να δοθεί βαρύτητα σε σημαντικά για τον οργανισμό περιβαλλοντικά θέματα και να γίνουν προτάσεις για τις ενέργειες που πρέπει να ακολουθηθούν. Επιπλέον μέσω των περιβαλλοντικών αναφορών θα γνωστοποιηθεί στο ευρύτερο κοινωνικό σύνολο η «περιβαλλοντική συνείδηση» της εταιρείας. Η αποκάλυψη στοιχείων μπορεί να αφορά περιβαλλοντικά κόστη και υποχρεώσεις καθώς και ποσοτικά στοιχεία για περιβαλλοντικές μετρήσεις, περιβαλλοντικούς στόχους και επιτεύγματα. (Lodhia, 2003)

Η εργασία περιλαμβάνει θεωρητικό και πρακτικό μέρος. Το θεωρητικό μέρος αναφέρεται στη θεωρία που έχει αντληθεί από τη διαθέσιμη βιβλιογραφία και σε πρόσφατες εμπειρικές μελέτες που έχουν ασχοληθεί με το συγκεκριμένο θέμα.

Συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο του θεωρητικού μέρους παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο τα περιβαλλοντικά θέματα μπορούν να επιφέρουν οργανωτική αλλαγή και στις πιέσεις που μπορούν να οδηγήσουν στην αλλαγή και οι οποίες μπορεί να προέρχονται από το εσωτερικό ή εξωτερικό περιβάλλον της εταιρείας. Επιπλέον γίνεται αναφορά στο ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει η λογιστική στην οργανωτική αλλαγή βάσει και των συμπερασμάτων που προκύπτουν από σχετικά έρευνα και τέλος γίνεται αναφορά στην αλληλεπίδραση της λογιστικής με τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης. Στο δεύτερο κεφάλαιο εξετάζονται οι επενδυτικές πρακτικές που μπορούν να ακολουθηθούν για τα περιβαλλοντικά θέματα, καθώς και οι εκτιμήσεις και προβλέψεις που λαμβάνουν χώρα, διαδικασίες στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και ο προϋπολογισμός.

Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στη λογιστική απεικόνιση των περιβαλλοντικών πληροφοριών. Εξετάζεται η μορφή με την οποία μπορούν να

παρουσιαστούν τα λογιστικά στοιχεία σχετικά με τα περιβαλλοντικά θέματα και γίνεται αναφορά στους λόγους και τις πιέσεις που οδηγούν τις εταιρείες στην εθελοντική αποκάλυψη περιβαλλοντικών πληροφοριών καθώς και στη χρήση των πληροφοριών αυτών. Τέλος παρουσιάζονται πρόσφατες έρευνες με αντικείμενο την εθελοντική εμφάνιση περιβαλλοντικών πληροφοριών καθώς και τα συμπεράσματα μελετών γύρω από το ρόλο της διοικητικής λογιστικής στα περιβαλλοντικά θέματα.

Ακολουθεί το πρακτικό μέρος, στο πρώτο κεφάλαιο του οποίου γίνεται περιγραφή της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε. Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η μελέτη περίπτωσης της ΕΛΑΪΣ Α.Ε.. Αρχικά παρατείθενται ορισμένες πληροφορίες για το εταιρικό προφίλ και στη συνέχεια παρουσιάζεται η κοινωνική προσφορά της εταιρείας ενώ δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στις περιβαλλοντικές δραστηριότητες της.

Τέλος στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την μελέτη περίπτωσης και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

# ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΥΑΙΣΘΗΤΟΠΟΙΗΣΗ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ

### 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δεν υπάρχει ένας και μόνον τρόπος για να προσεγγίσει ένας οργανισμός την αυξημένη περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση. Επιπλέον η κρισιμότητα των περιβαλλοντικών προβλημάτων δεν αφήνει τα περιθώρια να αντιμετωπίζονται τα περιβαλλοντικά θέματα ως δευτερεύοντα άλλα θα πρέπει να αναχθούν σε κύριες προτεραιότητες των οργανισμών.

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο τρόπος με τον οποίο είναι δυνατό να επηρρεαστεί η περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση ενός οργανισμού και οι πιέσεις που μπορούν να επιφέρουν τις αλλαγές αυτές. Επιπλέον γίνεται αναφορά στο ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει η λογιστική στην περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση ενός οργανισμού και στην αλληλεπίδραση της με συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης.

## 1.2 ΟΡΓΑΝΩΤΙΚΗ ΑΛΛΑΓΗ

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι επίδρασης της λογιστικής στην οργανωτική αλλαγή. Έτσι η λογιστική μπορεί να επιφέρει οργανωτική αλλαγή ή το αντίστροφο ή να λάβει χώρα αλλαγή και στα δύο επίπεδα ( λογιστική και οργανισμό). Τα αίτια και οι διεργασίες που οδηγούν στις αλλαγές αυτές είναι δύσκολο να προσδιοριστούν, ωστόσο είναι εμφανές ότι οι σύγχρονες απαιτήσεις για την προστασία του περιβάλλοντος μπορούν να επιτύχουν κάποια αλλαγή στην οργανωτική συμπεριφορά (organizational behaviour) και στις λογιστικές πρακτικές. Εκτός από τις απαιτήσεις του κοινωνικού συνόλου και οι ανάγκες του ίδιου του οργανισμού για τη διαχείριση των περιβαλλοντικών θεμάτων μπορούν να κινητοποιήσουν τις αλλαγές.(Gray, 1995)

Οι οδοί μέσω των οποίων το περιβάλλον μπορεί να κινητοποιήσει οργανωτικές αλλαγές είναι : σχετικές αλλαγές στη νομοθεσία, σε οδηγίες της Ε.Ε., σε φορολογία, απαιτήσεις για περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση του οργανισμού από τους καταναλωτές, προμηθευτές, υπαλλήλους και διοίκηση, πιέσεις από κοινωνικές ομάδες (π.χ. οικολογικές οργανώσεις, καθοδηγητές της κοινής γνώμης κ.τ.λ.), και τέλος τα μακροπρόθεσμα επειχηρηματικά σχέδια του οργανισμού ( ευκαιρείες ή περιοριστικοί παράγοντες που μπορούν να προκύψουν στο μέλλον μέσω περιβαλλοντικών δραστηριοτήτων και/ή απαιτήσεων.) Στη συνέχεια γίνεται πιο εκτενής αναφορά στις πιέσεις (σχετικά με το περιβάλλον) που οδηγούν έναν οργανισμό στην αλλαγή.(Gray, 1995)

Σύμφωνα με τον Elkington, (1987) είναι δέκα τα βήματα για σημαντικές αλλαγές ενός οργανισμού στον περιβαλλοντικό τομέα (environmental exellence)

1. Ανάπτυξη περιβαλλοντικής τακτικής
2. Προετοιμασία ενός προγράμματος δράσης
3. Τακτοποίηση της εταιρείας και του προσωπικού
4. Επιμερισμός των πόρων
5. Επένδυση σε τεχνολογίες περιβάλλοντος
6. Εκπαίδευση
7. Παρακολούθηση ελέγχου και αναφορά
8. Παρακόλουθηση της εξέλιξης της περιβαλλοντικής ατζέντας
9. Συνεισφορά στα περιβαλλοντικά προγράμματα
10. Υποστήριξη στη γεφύρωση την διαφόρων συμφερόντων.

## 1.2.1 Οι Πιέσεις για Αλλαγή

Κάθε οργανισμός θα ακολουθήσει διαφορετική διαδικασία ανάπτυξης της περιβαλλοντικής του ευαισθησίας ξεκινώντας από την υιοθέτηση περιβαλλοντικής τακτικής, περιβαλλοντικού ελέγχου, ανάπτυξης περιβαλλοντικού πληροφοριακού συστήματος ή περιβαλλοντικής αναφοράς. Η αλλαγή της στάσης απέναντι στο περιβάλλον είναι κυρίως αποτέλεσμα έμμεσων πιέσεων όπως αλλαγές στη συμπεριφορά των πελατών, των υπαλλήλων, της διοίκησης κ.τ.λ. Επομένως είναι αναγκαία η παρακολούθηση της εξέλιξης των περιβαλλοντικών θεμάτων προκειμένου να προσδιορισθεί η επίδραση που μπορούν να έχουν στον οργανισμό. Πιο συγκεκριμένα η εταιρεία θα πρέπει να παρακολουθεί την ανάπτυξη περιβαλλοντικών ερευνών και των συμπερασμάτων που προκύπτουν από αυτές, την παρουσίαση των περιβαλλοντικών θεμάτων από τα ΜΜΕ, συμπεριφορά των υπαλλήλων, των πελατών και των προμηθευτών, τις νομοθετικές ρυθμίσεις, την δράση των περιβαλλοντικών οργανώσεων, τα παράπονα και την ανάπτυξη των καλύτερων πρακτικών σε έναν κλάδο.(Gray & Bebbington, 2001)

### 1.2.1.1 Εξωτερικές Πιέσεις για Περιβαλλοντική Αλλαγή

Οι πιέσεις για περιβαλλοντικές αλλαγές σε έναν οργανισμό προέρχονται κυρίως από αλλαγές στη νομοθεσία. Ωστόσο πιο ισχυρή είναι η επίδραση αιφνιδιαστικών γεγονότων που "σοκάρουν" την εταιρεία όπως η δράση ορισμένων οργανώσεων (π.χ. Greenpeace) ή οι ενέργειες των ανταγωνιστών. Επιπλέον πιέσεις σε μικρότερο βαθμό ασκούνται από μεταβολές της συμπεριφοράς των καταναλωτών και της κοινής γνώμης, περιβαλλοντικούς ελέγχους όπως το ISO 14000 και ελέγχους για την εφοδιαστική αλυσίδα (supplier chain audits). (Gray & Bebbington, 2001)

### 1.2.1.2 Εσωτερικές Πιέσεις για Περιβαλλοντική Αλλαγή

Σε πολλές περιπτώσεις η περιβαλλοντική ευαισθησία εταιρειών ξεκίνησε από πρωτοβουλίες των υπαλλήλων όπως η συλλογή χαρτιών κονσερβών και γυάλινων αντικειμένων για ανακύκλωση. Το αν οι πρωτοβουλίες αυτές θα επιφέρουν κάποιο αποτέλεσμα εξαρτάται από την κούλτουρα της εταιρείας και το κατά πόσο η διοίκηση ενθαρρύνει τις προτάσεις των υπάλληλων. (Gray & Bebbington, 2001)

Αν και κάθε οργανισμός προσέγγιζει τα περιβαλλοντικά θέματα με διαφορετικό τρόπο οι μέθοδοι που συχνά υιοθετούνται είναι η δημιουργία περιβαλλοντικού τμήματος ή η ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών θεμάτων είτε με τα τμήματα που είναι υπεύθυνα για την υγειεινή και ασφάλεια είτε με τους μηχανισμούς διοίκησης ολικής ποιότητας. Η διαχείριση των περιβαλλοντικών θεμάτων πρέπει να προσελκύσει ανάλογο με τις άλλες δραστηριότητες (ανάπτυξη προϊόντος, μάρκετινγκ κ.τ.λ.) ενδιαφέρον και να εναρμονιστεί με τα μακροπρόθεσμα και τα μεσοπρόθεσμα σχέδια του οργανισμού μέσω της ανάπτυξης της ανάλογης περιβαλλοντικής τακτικής.

## 1.3 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΣΤΟ ΞΕΚΙΝΗΜΑ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ

Οι λογιστές δεν αντιλαμβάνονται τη σύνδεση που μπορεί να υπάρχει μεταξύ της λογιστικής και του περιβάλλοντος με αποτέλεσμα να αγνοούν το ρόλο που μπορούν να διαδραματίσουν σε περιβαλλοντικά θέματα. Ωστόσο η στάση αυτή θα πρέπει να αλλάξει προκειμένου να ανταποκριθεί η εταιρεία στις απαιτήσεις της περιβαλλοντικής ατζέντας. Αν και γενικά οι λογιστές αναλαμβάνουν πρωτοβουλίες στην ανάπτυξη χρηματοοικονομικών πληροφοριακών συστημάτων κάτι τέτοιο δε βρίσκει εφαρμογή σε σχέση με τον περιβαλλοντικό τομέα. Ωστόσο πολλά από τα περιβαλλοντικά θέματα που θα απασχολήσουν την εταιρεία (π.χ. περιβαλλοντική τακτική, εξοπλισμός, πηγές και κατανάλωση ενέργειας, πρώτες ύλες κ.τ.λ.) πιθανόν να έχουν χρηματοοικονομικές επιπτώσεις οπότε και απαιτούν τη συμμετοχή των λογιστών και των ελεγκτών. Επομένως είναι αναγκαία η συμμετοχή των λογιστών

στην ανάπτυξη περιβαλλοντικών πληροφοριακών συστημάτων και γενικά στις πρωτοβουλίες σε σχέση με τα περιβαλλοντικά θέματα χωρίς αυτό να σημαίνει ότι τα περιβαλλοντικά προβλήματα θα πρέπει να αντιμετωπίζονται με μια στείρα χρηματοοικονομική προοπτική. (Gray & Bebbington, 2001)

### 1.3.1 Ρόλος της περιβαλλοντικής λογιστικής στο να επιφέρει οργανωτικές αλλαγές

Μια βάση για την αξιολόγηση της αλλαγής θα μπορούσε να είναι η αλλαγή σε επιδράσεις της εταιρείας στο περιβάλλον π.χ. μείωση στη χρήση πόρων. Για τις αλλαγές σχετικά με τον τρόπο που αντιλαμβάνεται η εταιρεία την αλληλεπίδρασή της με το περιβάλλον, όπως παρουσιάζονται μέσα από τη λογιστική και άλλες παρεμβάσεις, κυριαρχούν δύο απόψεις. Σύμφωνα με τη μια άποψη δεν είναι πιθανό να λάβουν χώρα αλλαγές στον οργανισμό προκειμένου να ανταποκριθεί στις περιβαλλοντικές απαιτήσεις ενώ οι όποιες αλλαγές στη λογιστική θα είναι περισσότερο προσανατολισμένες στην προσαρμογή της περιβαλλοντικής ατζέντας. Η δεύτερη άποψη υποστηρίζει ότι η περιβαλλοντική λογιστική μπορεί να αποτελέσει το μέσο που θα ενθαρρύνει τις οργανωτικές αλλαγές. Είναι πιθανό να υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις στις οποίες λαμβάνει χώρα ως ένα βαθμό προσαρμογή ή οργανωτική αλλαγή. (Larringe-Gonzalez & Bebbington, 2001)

Σύμφωνα με τον Laughlin (1991) η οργανωτική κατάσταση μιας εταιρείας μπορεί να περιλαμβάνει την αδράνεια (inertia), την αντίσταση στην αλλαγή-απόκρουση (rebuttal), την μικρή αλλαγή ως ανταπόκριση σε μεταβολή προσδοκιών-επαναπροσανατολισμός (reorientation), την αποικιοποίηση δηλαδή την μεταβολή και προσαρμογή του εξωτερικού ερεθίσματος στην ατζέντα της οντότητας (colonization), και την εξέλιξη δηλαδή αλλαγές στον ίδιο τον οργανισμό λόγω των εξωτερικών πιέσεων, οι οποίες αλλαγές στην περίπτωση αυτή (σε αντίθεση με την αποικιοποίηση) επιλέγονται από τον οργανισμό (evolution).

Η απόκρουση και ο επαναπροσανατολισμός αποτελούν τις μορφοστατικές (morphostatic) αλλαγές οι οποίες εμφανίζουν τον οργανισμό διαφορετικό χωρίς όμως να έχει συντελεστεί ουσιαστική μεταβολή. Οι μορφογενετικές (morphogenetic)

αλλαγές μεταβάλλουν τον πυρήνα του οργανισμού και περιβαλλούνται την αποικιοποίηση και την εξέλιξη. Δεν μπορούν όλες οι σύγχρονες περιβαλλοντικές απαιτήσεις να επιφέρουν μορφογενετικές αλλαγές. Για παράδειγμα οι σχετικές νομοθετικές ρυθμίσεις συχνά παίζουν το ρόλο μορφοστατικών αλλαγών. (Gray, 1995)

Σύμφωνα με τους Duncan and Thomas (1998) η οργανωτική αλλαγή εξαρτάται από τον τρόπο που συνδέονται ορισμένα συμβάντα μέσα στο οργανισμό. Η λογιστική και η περιβαλλοντική λογιστική μπορεί να θεωρηθεί ότι σχηματίζουν μια τέτοια "συναρμολόγηση- σύνδεση" και ανάλογα με το περιβαλλοντικό θέμα που προκύπτει θα παρουσιάζεται και μια διαφορετική αντίδραση από την πλευρά της επιχείρησης. Ο ρόλος της λογιστικής στην οργανωτική αλλαγή εξαρτάται από την ευθυγράμμιση της σε αυτή την "συναρμολόγηση- σύνδεση". Ωστόσο ο τύπος της αλλαγής (αδράνεια, απόκρουση, αποικιοποίηση, εξέλιξη) που θα εμφανιστεί σε έναν οργανισμό εξαρτάται από πολλές παραμέτρους. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι βάσει της μελέτης τους πρέπει να συνεχιστεί η έρευνα γύρω από τον ρόλο της περιβαλλοντικής λογιστικής σε έναν οργανισμό.

Από έρευνα που πραγματοποιήθηκε σε τέσσερις χώρες (Ηνωμένο Βασίλειο, Νέα Ζηλανδία, Καναδάς και Βέλγιο) δεν προέκυψαν συγκεκριμένα χαρακτηριστικά των οργανισμών ( π.χ. μέγεθος, κλάδος, χώρα ή ιδιοκτησία) που να επηρρεάζουν το είδος της αλλαγής (αδράνεια, απόκρουση, επαναπροσανατολισμός, αποικιοποίηση, εξέλιξη) που θα ακολουθήσουν. Οι κυριότεροι λόγοι επαναπροσανατολισμού του οργανισμού εμφανίζονται πιο άμεσοι, όπως για παράδειγμα μακροπρόθεσμη στρατηγική, θέματα μάρκετινγκ ή δημοσίων σχέσεων, βιωσιμότητα της εταιρείας, ανταγωνιστικό πλεονέκτημα. Οι λόγοι που οδηγούν σε αποικιοποίηση σχετίζονται με το φόβο για έκθεση της εταιρείας σε κοινωνική κριτική , ο φόβος ατυχήματων ή δίωξης της. Η ανταρκιση της εταιρείας στις περιβαλλοντικές απαιτήσεις με εξέλιξη , σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας προέρχεται από ενδιαφέρον της διοίκησης ή των υπαλλήλων, την κουλτούρα της εταιρείας, πιέσεις από οικολογικές οργανώσεις.κ.τ.λ. (Gray, 1995)

Μια άλλη προσέγγιση της οργανωτικής αλλαγής δίνεται από την έρευνα της Llewellyn (1994) που αναφέρεται στην διατήρηση και τη διαπερατότητα των ορίων του οργανισμού στις μεταβολές των εξωτερικών προσδοκιών. Οι περιβαλλοντικές απαιτήσεις μπορούν να θεωρηθούν ως εξωτερική πίεση και η λογιστική ως ένας

μηχανισμός διατήρησης των ορίων του οργανισμού. Ορισμένα θέματα της καθημερινότητας είναι πιο εύκολο να αφομοιωθούν από την εταιρεία ενώ σε ορισμένα περιβαλλοντικά θέματα μπορεί τα όρια της εταιρείας να εμφανίζονται περισσότερα ημι-διαπερατά. Η χρηματοοικονομική λογιστική κωδικοποιεί τα εξωτερικά στοιχεία και έτσι το περιβάλλον εμφανίζεται ως κόστος ή υποχρέωση. Έτσι η περιβαλλοντική διοικητική λογιστική μπορεί να παίξει ρόλο σε μια εταιρεία εφόσον βρίσκεται σε συμφωνία ή ενισχύει την ενότητα της εταιρείας.

Η διαπερατότητα των ορίων της εταιρείας φαίνεται να καθορίζεται σε μεγάλο βαθμό από την αποκάλυψη πληροφοριών μέσω των περιβαλλοντικών αναφορών. Οι περιβαλλοντικές αναφορές αποτελούν το "παράθυρο" της εταιρείας προς το κοινωνικό σύνολο. Ταυτόχρονα όμως οι περιβαλλοντικές αναφορές αποτελούν και το μέσο που η εταιρεία διαπραγματεύεται και επηρρεάζεται από τα περιβαλλοντικά θέματα.(Gray, 1995)

Σε ότι αφορά την προσαρμογή των περιβαλλοντικών θεμάτων αυτή μπορεί να επιτευχθεί μέσω της εξαίρεσης κάποιων σημείων ή συγκρουώμενων απόψεων ειδικών καθώς και τη χρησιμοποίηση συγκεκριμένων όρων ώστε να αποκλειστούν εναλλακτικές που μπορεί να στηρίζονται σε λάθος ερμηνεία και για να εξασφαλιστεί η διασαφήνιση κάποιων σημείων. Έτσι η προσαρμογή των περιβαλλοντικών θεμάτων μπορεί να στηριχτεί στην εξαίρεση ορισμένων σημαντικών σημείων (μερική προσαρμογή), να είναι το αποτέλεσμα μελετημένης προσπάθειας (ενεργή προσαρμογή) ή της άγνοιας γύρω από τις απαιτήσεις της περιβαλλοντικής ατζέντας (παθητική προσαρμογή). (Lanninga-Gonzalez & Bebbington, 2001)

Προκειμένου να γίνει μια εκτίμηση των ενεργειών στις οποίες προβαίνει ένας οργανισμός προκειμένου να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις της περιβαλλοντικής ατζέντας μελετήθηκε μια Ισπανική εταιρεία παραγωγής και διανομής ηλεκτρισμού και η εισαγωγή των πρακτικών περιβαλλοντικής λογιστικής στον οργανισμό κατά το διάστημα 1992-94. Το 1992 η προστασία του περιβάλλοντος τέθηκε ως στρατηγικός στόχος του οργανισμού και δημιουργήθηκε το Τμήμα Περιβαλλοντικής Διαχείρισης (Department of Environmental Management-DEM). Το 1994 το DEM συγκέντρωσε πληροφορίες οι οποίες συνέδεαν τα κόστη αποβλήτων με τα υπεύθυνα κέντρα και πρόωθησε το σύστημα στο λογιστικό τμήμα για εφαρμογή. Το λογιστικό τμήμα δεν απέδωσε στο σύστημα την δέουσα σημασία με αποτέλεσμα η όλη δραστηριότητα να μην επιτύχει ως προς την αλλαγή συμπεριφοράς. Επιπλέον δεν προχώρησε η

ανάπτυξη ενός λογιστικού συστήματος για την αναγνώριση του περιβαλλοντικού κόστους και των περιβαλλοντικών επενδύσεων. Αυτό οφείλεται κυρίως στη δυσκολία επιμερισμού του κόστους και των επενδύσεων σε περιβαλλοντικά και μη καθώς και η έλλειψη αξιοπιστίας των αποτελεσμάτων.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση εντοπίζονται στοιχεία οργανωτικών αλλαγών καθώς και προσαρμογής. Διαπιστώθηκαν οργανωτικές αλλαγές σε ότι αφορά τους μηχανισμούς αναφοράς και την ανάπτυξη λογιστικών στοιχείων που προσφέρουν την δυνατότητα της λήψης αποφάσεων που υποστηρίζουν το περιβάλλον (π.χ. επενδύσεις για μείωση της μόλυνσης εξετάζονται από το DEM και από χρηματοοικονομική άποψη). (Larringa-Gonzalez & Bebbington, 2001)

Από την άλλη η εταιρεία εμφανίζεται να έχει προσαρμόσει την περιβαλλοντική ατζέντα. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το γεγονός ότι τα περιβαλλοντικά θέματα δε θεωρούνται από όλα τα μέρη της εταιρείας ως στρατηγικός στόχος. Επιπλέον η ενασχόληση της εταιρείας με περιβαλλοντικά θέματα φαίνεται να περιορίζεται μόνο στη συμμόρφωση με τις νομοθετικές ρυθμίσεις.

Οι παράγοντες που επηρεάζουν την διαδικασία περιβαλλοντικής έμφασης μιας εταιρείας είναι α) εξωτερικοί παράγοντες (π.χ. στάση της Ισπανικής κυβέρνησης σε πεεριβαλλοντικά θέματα και πιέσεις που μπορεί να ασκεί στις εταιρείες), β) χρηματοοικονομικής ώθησης προς την αλλαγή (application of the National Energy Plan and the Compensation System), γ) η δύναμη της πρωτοβουλίας της διοίκησης (π.χ. αν η ανάπτυξη διοικητικών συστημάτων και το προσωπικό επαρκούν για την επίτευξη των περιβαλλοντικών στόχων) και δ) οι εσωτερικές σχέσεις και οι συνεργασίες μέσω των οποίων θα επιτευχθούν οι αλλαγές (π.χ. η σχετική δύναμη του DEM με τα άλλα τμήματα). Πρέπει να σημειωθεί ότι οι συνθήκες διαφοροποιούνται στους διάφορους οργανισμούς.

Παρόλο που στη συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να μην υπήρξε μεγάλη επίδραση από τους εξωτερικούς παράγοντες, η πίεση που ασκείται από αυτούς μπορεί να παίξει σημαντικό ρόλο ιδιαίτερα όταν οι περιβαλλοντικές διαδικασίες συνεπάγονται σημαντική οικονομική επιβάρυνση για την εταιρεία. Η πρωτοβουλία της διοίκησης ήταν στην συγκεκριμένη περίπτωση αρκετά ισχυρή. Από την άλλη τα χρηματοοικονομικά κίνητρα της εταιρίας και η δύναμη του DEM σε σχέση με το λογιστικό τμήμα οδήγησε τελικά στο αποτέλεσμα που αναφέρθηκε παραπάνω και

στην τελική «επικράτηση» του λογιστικού τμήματος. (Lanninga-Gonzalez & Bebbington, 2001)

Στη συγκεκριμένη εταιρεία τα περιβαλλοντικά θέματα θεωρήθηκαν ότι απασχολούσαν καθαρά το DEM και ότι δεν είχαν καμία σχέση με το λογιστικό τμήμα. Επιπλέον το γεγονός ότι η περιβαλλοντική λογιστική είχε διαφορετικό στόχο από την συμβατική λογιστική πιθανόν να απέτρεψε την ευθυγράμμιση της περιβαλλοντικής λογιστικής με τους στόχους του λογιστικού τμήματος και δεν κατόρθωσε να επιφέρει τις επιδιωκόμενες αλλαγές. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η ώθηση για οργανωτικές αλλαγές προήλθε από την ίδια την εταιρεία και δεν ήταν αποτέλεσμα πιέσεων από εξωτερικούς παράγοντες π.χ. νομοθετικών ρυθμίσεων και αποδείχθηκε ανεπαρκής να επιφέρει τις επιδιωκόμενες αλλαγές.

Αν και υπήρξε βελτίωση στην περιβαλλοντική απόδοση της εταιρείας δεν παρατηρήθηκαν αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία βλέπει τα περιβαλλοντικά θέματα. Η προσπάθεια να επέλθουν οργανωτικές αλλαγές μέσω λογιστικών παρεμβάσεων απέτυχε. Αυτό μπορεί να οφείλεται στην απουσία των αναγκαίων για οργανωτικές αλλαγές συνθηκών και δομών καθώς και στο γεγονός ότι ο μηχανισμός της αλλαγής, που στην συγκεκριμένη περίπτωση ήταν η περιβαλλοντική λογιστική, δεν συντέλεσε προς την κατεύθυνση αυτή. (Lanninga-Gonzalez & Bebbington, 2001)

#### **1.4 Η ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

Η περιβαλλοντική πολιτική αποτελεί το πρώτο στάδιο για τη ανάπτυξη της περιβαλλοντικής ευαισθησίας της εταιρείας και χρειάζεται την υποστήριξη όλων όσων εμπλέκονται στην ανάπτυξη και εφαρμογή της. Καθορίζει τις δραστηριότητες στις οποίες θα προβεί η εταιρεία και τις διαδικασίες μέσω των οποίων θα επιτύχει το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι συχνά πολυεθνικές εταιρείες δεν ακολουθούν την ίδια περιβαλλοντική πολιτική σε όλες τις χώρες στις οποίες δραστηριοποιούνται, καθώς η εφαρμογή της πολιτικής που αντιστοιχεί σε χώρα με αυστηρά περιβαλλοντικά πρότυπα σε μια χώρα με λιγότερο αυστηρά πρότυπα συνεπάγεται επιπλέον κόστος. (Gray & Bebbington, 2001)

### 1.4.1 Εφαρμογή και Παρακολούθηση της Περιβαλλοντικής Πολιτικής

Η περιβαλλοντική πολιτική θα πρέπει να αναφέρει συγκεκριμένους στόχους προκειμένου να είναι δυνατή η εφαρμογή της. Η εφαρμογή περιλαμβάνει την ιεράρχηση των στόχων και τον καθορισμό χρονοδιαγράμματος επίτευξης των στόχων αυτών, την ανάθεση αρμοδιοτήτων και τέλος την παρακολούθηση και ανακύκλωση πληροφοριών (feedback) της όλης διαδικασίας. Επιπλέον η παρακολούθηση της εφαρμογής δίνει τη δυνατότητα εκτίμησης της απόδοσης και παρέχει πληροφορίες για την πορεία της πρακτικής εφαρμογής (feedback) ενώ ταυτόχρονα δείχνει ότι η εταιρεία δίνει βαρύτητα στην εφαρμογή της περιβαλλοντικής πολιτικής. (Gray & Bebbington, 2001)

### 1.4.2 Συστήματα Περιβαλλοντικής Διαχείρισης (EMS)

Τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης ( Environmental Management Systems EMS) αναγνωρίζουν, αναλύουν, υπολογίζουν, συνοψίζουν και αναφέρουν στοιχεία σχετικά με το περιβάλλον με στόχο την αποφυγή της περιβαλλοντικής μόλυνσης. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να αφορούν για παράδειγμα την εκπομπή ρύπων και τα απόβλητα ή ακόμα και την επίδραση στις κλιματολογικές συνθήκες. Ανάλογα με την έκταση στην οποία η εταιρεία ορίζει την ευθύνη της ως προς το περιβάλλον τα περιβαλλοντικά στοιχεία μπορεί να αφορούν τον σχεδιασμό της παραγωγικής διαδικασίας, την παραγωγή, τη διαχείριση και τη διάθεση του προϊόντος ή να περιορίζονται στην επίδραση της παραγωγικής διαδικασίας στο περιβάλλον. Ανάλογα με την πηγή άντλησης τα στοιχεία διαφοροποιούνται είτε ως προς τα χαρακτηριστικά που μετρούν ( π.χ. φυσικά χαρακτηριστικά, οικονομικές μετρήσεις ή μετρήσεις τοξικότητας) είτε ως προς την ποιότητα τους (π.χ. ακρίβεια). Τα EMS βοηθούν στη λήψη αποφάσεων και ο βαθμός χρησιμοποίησης τους επηρρεάζεται πολλές φορές από το μέγεθος της εταιρείας. Έρευνες έχουν δείξει ότι οι μικρές εταιρείες είναι λιγότερο πιθανό να χρησιμοποιούν πληροφορίες λογιστικού χαρακτήρα για περιβαλλοντικούς σκοπούς. Καθοδήγηση για την ανάπτυξη ενός EMS παρέχεται τόσο από το ISO14001

όσο και από το European Community's Environmental Management and Audit Scheme (EMAS). (Bouma & Kamp-Roelands ,2000)

Σύμφωνα με το πρότυπο British Environmental Management System Standard, BS 5750, ένα EMS πρέπει να δίνει μια εκτίμηση των περιβαλλοντικών επιδράσεων που απορρέουν από τις δραστηριότητες του οργανισμού, αυχγήματα και δυνητικές επείγουσες καταστάσεις, να αναγνωρίζει τις σχετικές νομικές απαιτήσεις, να συμβάλλει στον καθορισμό προτεραιοτήτων και στόχων, να διευκολύνει την παρακολούθηση και έλεγχο της πολιτικής και τη συμμόρφωση με αυτή και να παρέχει τη δυνατότητα της προσαρμογής στις μεταβαλλόμενες συνθήκες. (Glautier & Underdown, 2001)

Οι λογιστές μπορούν να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στην εφαρμογή ενός EMS. Τα περιβαλλοντικά θέματα μπορούν να ληφθούν υπόψιν κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων εφόσον έχουν προσδιοριστεί με χρηματοοικονομικούς όρους και οι λογιστές έχουν τη δυνατότητα να συμβάλλουν προς την κατεύθυνση αυτή εφόσον είναι εκείνοι που αναλύουν και παρέχουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες. (Glautier & Underdown, 2001)

#### **1.4.2.1 Προσδοκίες των τρίτων ενδιαφερομένων ως προς τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης**

Η διερεύνηση των αναγκών των εσωτερικών και εξωτερικών τρίτων ενδιαφερομένων, των προσδοκιών τους ως προς τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης, τα κίνητρα και οι απόψεις τους σχετικά με τη σημαντικότητα και την ποιότητα των πληροφοριών που παρέχονται από τα EMS αποτέλεσαν το αντικείμενο έρευνας που πραγματοποιήθηκε στη Δανία, στο περιβάλλον μιας πολυεθνικής χημικής εταιρείας. (Bouma & Kamp-Roelands ,2000)

Από την μελέτη προέκυψε ότι οι πιο σημαντικοί στόχοι ενός EMS σύμφωνα με τις προσδοκίες των τρίτων ενδιαφερομένων είναι η βελτίωση της περιβαλλοντικής απόδοσης, η πρόληψη περιβαλλοντικών αυχγημάτων, η εξασφάλιση της σύμμορφωσης με τη νομοθεσία, η παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης και η διαχείριση αποβλήτων. Άλλες προσδοκίες από το EMS είναι η διαχείριση

περιβαλλοντικών επιδράσεων ( κατά την αγορά, μεταφορά και αποθήκευση), η βελτίωση της εικόνας του οργανισμού, η βελτίωση των συνθηκών εργασίας και ασφάλειας, η βελτίωση της αποδοτικότητας των παραγωγικών διεργασιών, η μείωση του περιβαλλοντικού κόστους, η υποβοήθηση της παραγωγής προϊόντων, η πρόληψη παραπόνων των πελατών και ο εντοπισμός οικονομικών ρίσκων λόγω περιβαλλοντικών επιδράσεων. Οι απόψεις των εσωτερικών και εξωτερικών τρίτων ενδιαφερομένων στο σύνολο τους συγκλίνουν. Διαφοροποιούνται κυρίως ως προς το γεγονός ότι οι εσωτερικοί τρίτοι ενδιαφερόμενοι ενδιαφέρονται περισσότερο για την περιβαλλοντική εικόνα του οργανισμού και τη διαχείριση αποβλήτων.

Τα σημαντικότερα κίνητρα χρησιμοποίησης περιβαλλοντικών πληροφοριών είναι η εκπλήρωση της ευθύνης προς το κοινωνικό σύνολο σχετικά με τα απόβλητα και την εκπομπή ρύπων και η συμμόρφωση με τη νομοθεσία. Άλλα κίνητρα είναι η υποβοήθηση της λήψης αποφάσεων, της ρύθμισης των διεργασιών και της παραγωγικής διαδικασίας, η βελτίωση των σχέσεων μεταξύ της εταιρείας και των κρατικών υπηρεσιών, η επίγνωση των διαδικασιών της επιχείρησης για την έκδοση περιβαλλοντικών αδειών, η επικοινωνία περιβαλλοντικών θεμάτων στους κοινωνικούς τρίτους ενδιαφερόμενους (όπως τοπική κοινότητα, σχολεία κ.τ.λ.), η διασφάλιση της συμμόρφωσης με τις επιχειρησιακές κατευθύνσεις και τις εσωτερικές διαδικασίες, να καταστεί δυνατή η διαπίστευση του EMS σύμφωνα με το ISO 14001 ή το EMAS και τέλος η δημοσίευση νέων για την εταιρεία. Παρουσιάζεται διαφοροποίηση ανάμεσα στα κίνητρα των εσωτερικών τρίτων ενδιαφερομένων και σε εκείνα των εξωτερικών. Συγκεκριμένα οι εξωτερικοί τρίτοι ενδιαφερόμενοι ενδιαφέρονται περισσότερο για την ευθύνη των επιχειρήσεων ενώ οι εσωτερικοί ενδιαφέρονται για τις περιβαλλοντικές πληροφορίες που τους βοηθούν στην καλύτερη διαχείριση των παραγωγικών διεργασιών.

Τόσο οι εσωτερικοί όσο και οι εξωτερικοί θεωρούν σημαντικές πληροφορίες σχετικά με περιβαλλοντικούς στόχους δραστηριότητες για τη ρύθμιση των περιβαλλοντικών επιδράσεων, εκπομπές, αποθήκευση αποβλήτων, μείωση αποβλήτων και εκπομπών, ατυχήματα και την μη συμμόρφωση με την περιβαλλοντική νομοθεσία. Σύμφωνα με την έρευνα οι πληροφορίες που κρίθηκαν ως λιγότερο σημαντικές αφορούν τους τραυματισμούς, την επένδυση στην ασφάλεια των εργαζομένων και την ενοποίηση της περιβαλλοντικής προστασίας με τον ποιοτικό έλεγχο και την ασφάλεια των εργαζομένων. Άλλες περιβαλλοντικές πληροφορίες

αφορούν την ανάλυση της διαφοράς μεταξύ της επιδιωκόμενης και της πραγματικής περιβαλλοντικής απόδοσης, τα παράπονα, τα περιβαλλοντικά κόστη και οι περιβαλλοντικές επενδύσεις, οι περιβαλλοντικές επιδράσεις στα τελικά προϊόντα και τέλος τα αποτελέσματα των HSE audits.

Σε ότι αφορά την ποιότητα των περιβαλλοντικών πληροφοριών τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά είναι η χρησιμότητα τους στη λήψη αποφάσεων, η ακρίβεια και η σαφήνειά τους καθώς και η αποδοτικότητα της παραγωγής πληροφοριών. Επιπλέον χαρακτηριστικά βάσει των προσδοκιών των τρίτων ενδιαφερομένων είναι η πληρότητα των πληροφοριών για ξεχωριστά περιβαλλοντικά θέματα, η πληρότητα των αποκαλύψεων ως περιβαλλοντικής απόδοσης, η αναφορά των πληροφοριών στη σωστή περίοδο, η επικαιρότητα των πληροφοριών, η συγκρισιμότητα των περιβαλλοντικών πληροφοριών με άλλα τιμήματα και μονάδες, η ποιότητα της παρουσίασης, η εναρμόνιση της πληροφόρησης με εκείνη που απαιτείται από τις περιβαλλοντικές άδειες και τέλος η δυνατότητα άντλησης των πληροφοριών με τα υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα. Δεν παρατηρούνται σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των αναγκών των εσωτερικών και εξωτερικών τρίτων ενδιαφερομένων εκτός από το γεγονός ότι οι εσωτερικοί τρίτοι ενδιαφερόμενοι ενδιαφέρονται περισσότερο για αποδοτικότητα της παραγωγής των πληροφοριών ενώ οι εξωτερικοί τρίτοι ενδιαφερόμενοι για την συγκριτικότητα των πληροφοριών.

Γενικότερα από την έρευνα μπορούμε να συμπεράνουμε ότι οι τρίτοι ενδιαφερόμενοι είναι ομόφωνοι σχετικά με τις απαιτήσεις τους από ένα EMS οι οποίες αφορούν πληροφορίες για την διοίκηση του οργανισμού (όπως το αν διαθέτει συστήματα διαχείρισης αποβλήτων) και την περιβαλλοντική απόδοση (όπως η συμμόρφωση με τη νομοθεσία, τα απόβλητα και η εκπομπή ρύπων). Διαπιστώθηκε ωστόσο κάποια διαφοροποίηση ως προς τις απαιτήσεις των εσωτερικών και εξωτερικών τρίτων ενδιαφερομένων γύρω από το περιεχόμενο των πληροφοριών, ενώ φαίνεται να έχουν και διαφορετικά κίνητρα σε ότι αφορά την χρησιμοποίηση των περιβαλλοντικών πληροφοριών.

## 1.5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο τρόπος με τον οποίο ένας οργανισμός μπορεί να αναπτύξει την περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση του δεν έιναι μοναδικός. Για παράδειγμα το ξεκίνημα της ευαισθητοποίησης στα περιβαλλοντικά θέματα μπορεί να πραγματοποιηθεί με την υιοθέτηση περιβαλλοντικής πολιτικής, μέσω σοβαρών οργανωτικών αλλαγών, μέσω περιβαλλοντικού ελέγχου και της ανάπτυξης συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης ή και μέσω περιβαλλοντικών αναφορών (για το τελευταίο γίνεται πιο εκτενής αναφορά στο Κεφάλαιο 3).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

# ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

### 2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα λογιστικά και χρηματοοικονομικά συστήματα, αποτελώντας έναν από τους βασικότερους μηχανισμούς ελέγχου και πληροφόρησης, μπορούν να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στις διαδικασίες περιβαλλοντικής έμφασης ενός οργανισμού. Με την υποστήριξη από τα λογιστικά και χρηματοοικονομικά συστήματα, τα περιβαλλοντικά θέματα μπορούν να κατέχουν κεντρικό ρόλο στο σύνολο των δραστηριοτήτων του οργανισμού.

Η διαχείριση των αποβλήτων είναι ένα από τα πεδία στα οποία οι περιβαλλοντικές και οι λογιστικές θεωρήσεις συγκλίνουν καθώς τα οικονομικά οφέλη από την περιβαλλοντικά ευαισθητοποιημένη διαχείριση των αποβλήτων είναι προφανή.

## 2.2 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ

Η διαχείριση των αποβλήτων μπορεί να αποφέρει σημαντική εξοικονόμηση όπως μείωση του κόστους παραγωγής, του κόστους ελέγχου των αποβλήτων, του κόστους μεταφοράς και διάθεσης των αποβλήτων, του κόστους των πρώτων υλών και ενέργειας, των μακροπρόθεσμων περιβαλλοντικών υποχρεώσεων καθώς και του κινδύνου ατυχήματος. Επιπλέον έχει ως αποτέλεσμα τη βελτίωση των εσόδων μέσω της πώλησης επαναχρησιμοποιήσιμων αποβλήτων, της συνολικής λειτουργικής αποδοτικότητας, της ασφάλειας των εργαζομένων και της εικόνας της εταιρείας στους τρίτους ενδιαφερόμενους και στο κοινωνικό σύνολο. (Gray & Bebbington, 2001)

Κατά τη διαχείριση των αποβλήτων πραγματοποιείται μια αρχική εξέταση και συλλογή πληροφοριών για τα απόβλητα (πηγές, ποσότητα, φυσικά και χημικά χαρακτηριστικά), υιοθετείται περιβαλλοντική πολιτική που στοχεύει στην ελαχιστοποίηση των αποβλήτων (π.χ. επαναχρησιμοποίηση ή ανακύκλωση μέρους των αποβλήτων). Επιπλέον πραγματοποιείται επί τόπου διαχείριση των αποβλήτων προκειμένου να διαπιστωθούν κίνδυνοι και τυχόν αποκλίσεις από την επιθυμητή αποδοτικότητα, κατα πόσο οι διαδικασίες αναφοράς διασφαλίζουν τον έλεγχο της συμφωνίας με τη νομοθετικές ρυθμίσεις και τηρείται αρχείο. Τέλος με την εσωτερική αναφορά διασφαλίζεται η επίτευξη της πολιτικής και γίνεται εκτίμηση της αποδοτικότητας της, ενώ πραγματοποιείται και εξωτερική αναφορά της περιβαλλοντικής πολιτικής.

## 2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΓΙΑ ΤΑ ΑΠΟΒΛΗΤΑ

Μια λογιστική προσέγγιση των περιβαλλοντικών προβλημάτων αποτελεί ο προσδιορισμός του συνολικού πραγματικού και δυνητικού κόστους διαχείρισης των αποβλήτων και η προσαρμογή της περιβαλλοντικής πολιτικής σύμφωνα με αυτή την εκτίμηση. Η προσέγγιση αυτή υιοθετείται από πολλές εταιρείες ακόμα και από εκείνες που δεν ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για την προστασία του περιβάλλοντος. Μια

δεύτερη προσέγγιση δε βασίζεται σε χρηματοοικονομικά μεγέθη αλλά στις ποσότητες των αποβλήτων. (Gray & Bebbington, 2001)

Σύμφωνα με την πιο άμεσα συνδεδεμένη με τη συμβατική λογιστική προσέγγιση, τα λογιστικά συστήματα χρησιμοποιούνται για να προσφέρουν δεδομένα (π.χ. κόστη) προκειμένου να ασκηθεί πίεση για την αποτελεσματικότερη διαχείριση των περιβαλλοντικών θεμάτων (π.χ. εξοικονόμηση κόστους μέσω της μείωσης της περιεκτικότητας των αποβλήτων σε μολυσματικές ουσίες). Πέρα από τη συμβολή των συμβατικών λογιστικών συστημάτων στην περιβαλλοντική ευαισθησία της εταιρείας ο λογιστής στην προσπάθειά του να μειώσει το κόστος δε θα πρέπει να παραβλέπει την ανάγκη για μείωση του όγκου των αποβλήτων και των αρνητικών επιδράσεών τους στο περιβάλλον.

## 2.4 ΕΠΕΝΔΥΣΗ, ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ

Τα χρηματοοικονομικά και λογιστικά συστήματα παρέχουν πληροφορίες για την επιτυχία ή αποτυχία παρελθοντικών δραστηριοτήτων, θέτουν περιορισμούς και προσφέρουν εκτιμήσεις και κρίσιμα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψιν κατά το σχεδιασμό μελλοντικών δραστηριοτήτων, ενώ βιοθούν στο καθορισμό στόχων και στη μέτρηση της απόδοσης και την παρακολούθηση της επίτευξης των στόχων αυτών. Έτσι μετά την υιοθέτηση περιβαλλοντικής πολιτικής από την εταιρεία και την εφαρμογή ενός συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης είναι αναγκαίο ο περιβαλλοντικός προσανατολισμός της εταιρείας να ακολουθείται και να υποστηρίζεται από το χρηματοοικονομικό και λογιστικό σύστημα και γενικά από όλες στις δραστηριότητες της εταιρείας. (Gray & Bebbington, 2001)

Στις περισσότερες περιπτώσεις δεν επιτυγχάνεται ολοκλήρωση των στόχων της περιβαλλοντικής απόδοσης ( π.χ. ανάλωση πόρων, εκπομπή ρύπων, υγρά και στερεά απόβλητα, BOD, COD, ικανοποίηση τρίτων ενδιαφερομένων) με τα παραδοσιακά λογιστικά συστήματα. Επιπλέον όπως προκύπτει από έρευνες ενώ δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στα κόστη των περιβαλλοντικών δραστηριοτήτων δε δίνεται ανάλογη έμφαση και στα οφέλη (κυρίως τα οικονομικά) με αποτέλεσμα να μην ενθαρρύνεται/ υποστηρίζεται η ανάληψη των δραστηριοτήτων αυτών.

## 2.4.1 Επενδύσεις

Το ICC προέβλεψε ότι το 2000 τα περιβαλλοντικά έξοδα θα αποτελούν το 3 με 4% του κύκλου εργασιών δηλαδή αναμένονταν να σημειωθεί αύξηση περίπου κατά 50% σε σχέση με τη δεκαετία του 1990. Για τις χημικές βιομηχανίες καθώς και για τις μεταλλουργικές και τις βιομηχανίες τροφίμων πιθανόν αυτή η αύξηση να είναι μεγαλύτερη. (Gray & Bebbington, 2001)

Αναμφισβήτητα οι επενδύσεις για την προστασία του περιβάλλοντος επιφέρουν επιπλέον κόστος, αλλά δεν πρέπει να αγνοούνται και τα οικονομικά οφέλη των επενδύσεων αυτών. Το κατά πόσο οι εταιρείες αντιμετωπίζουν τις περιβαλλοντικές επενδύσεις ως win-win situations - εφόσον διασφαλίζουν την εξοικόνομη χρημάτων και την προστασία του περιβάλλοντος - εξαρτάται από το αν η διαχείριση της περιβαλλοντικής ατζέντας θα εστιάσει στην αξιοποίηση των οφελών και την ελαχιστοποίηση του κόστους.

Ωστόσο συχνά οι εταιρείες δεν αξιοποιούν τα οφέλη που μπορούν να προκύψουν από τις περιβαλλοντικές επενδύσεις, επειδή αγνοούν τις ευκαιρείες που απορρεούν από τις επενδύσεις αυτές ή λόγω του ότι δεν έχουν τη δυνατότητα να διαθέσουν πόρους ή χρόνο προκειμένου να διερευνήσουν τα πλεονεκτήματα των περιβαλλοντικών επενδύσεων. Προς την κατεύθυνση αυτή συμβάλλουν επίσης η οργανωτική δομή, η οποία σε συνδυασμό με τις γραφειοκρατικές διαδικασίες που μπορεί να ακολουθούνται αποθαρρύνουν ή περιορίζουν τις πρωτοβουλίες καθώς και το γεγονός ότι η υιοθέτηση της βέλτιστης διαθέσιμης τεχνικής/τεχνολογίας (BAT-Best Available Technique) που να μην απαιτεί υπερβολικό κόστος (BATNEC- Best Available Technique Not Entailing Excessive Cost) είναι συχνά μια αρκετά πολύπλοκη διαδικασία.

Γενικά η οργανωτική αλλαγή, όπως είναι και η διαδικασία περιβαντολογικής έμφασης του οργανισμού, είναι αρκετά πολύπλοκη διαδικασία ακόμα και όταν τα οφέλη της αλλαγής προφανή.

## 2.4.2 Αξιολόγηση Επένδυσης

Οι παραδοσιακές τεχνικές αξιολόγησης (προεξόφληση ταμειακών ροών, μέθοδος επανείσπραξης κεφαλαίου, συνεισφορά στα κέρδη, κέρδη ανά μετοχή) δεν ευνοούν τις περιβαλλοντικές πρωτοβουλίες, καθώς έχουν την τάση να περιορίζουν το εύρος των υπό εξέταση παραμέτρων και να ενθαρρύνουν τις βραχυπρόθεσμες και λιγότερο ριψοκίνδυνες εναλλακτικές. Η μέθοδος επανείσπραξης κεφαλαίου δίνει έμφαση στο βραχυπρόθεσμο χαρακτήρα ενώ η προεξόφληση ταμειακών ροών δεν ενθαρρύνει την ανάληψη έργων με χρονικό ορίζοντα μεγαλύτερο των 10 ετών και δεν δίνει ιδιαίτερη σημασία σε αποτελέσματα μετά το χρονικό ορίζοντα του έργου. Από την άλλη οι συνεχώς αυξανόμενες νομοθετικές και τεχνολογικές πιέσεις, υπαγορεύουν στην εταιρεία να αποφύγει το ενδεχόμενο να παραμείνει προσκολλημένη σε απαρχαιωμένες τεχνολογίες περιβάλλοντος. (Gray & Bebbington, 2001)

Έχουν αναπτυχθεί διάφοροι τρόποι αντιμετώπισης αυτών των συγκρούσεων. Μία προσέγγιση είναι η TQM ( Διοίκηση Ολικής Ποιότητας) η οποία συντελεί στη δημιουργία κουλτούρας που υποστηρίζει την επίτευξη των υψηλότερων οικονομικών και περιβαλλοντικών προτύπων. Στα πλαίσια της TQM η απαίτηση για αποφυγή περιστατικών σχετικών με την ασφάλεια και το περιβάλλον αντιμετωπίζεται κατά τη διαδικασία της αξιολόγησης ως αναγκαιότητα που πρέπει να καλυφθεί, εφόσον είναι οικονομικά εφικτό. Σε μεγαλύτερους και περισσότερο γραφειοκρατικούς οργανισμούς οι επενδύσεις μπορούν να προσανατολιστούν βάσει των περιβαλλοντικών απαιτήσεων. Η εξέταση των επενδύσεων ως προς το κατά πόσο συμφωνούν με τα περιβαλλοντικά πρότυπα οδηγεί προς τη συστηματικότερη ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών κριτηρίων.

Οι λογιστές συχνά εφαρμόζουν στείρα κριτήρια που αποτρέπουν την εφαρμογή περιβαλλοντικών πρωτοβουλιών. Ωστόσο μπορούν να διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στην ολοκλήρωση των οικονομικών και περιβαλλοντικών κριτηρίων, θέτοντας οδηγίες (guidelines) σύμφωνες με την περιβαλλοντική πολιτική προκειμένου τα οικονομικά κριτήρια να συμπεριλαμβάνουν και τις περιβαλλοντικές θεωρήσεις. Επίσης μπορούν να τηρούν πιο ελαστική στάση στα ελαττώματα των επενδυτικών προτάσεων.

Τα μη περιβαλλοντικά έργα αγνοούν ή δε δίνουν βαρύτητα σε κόστη/παράγοντες που συμπεριλαμβάνονται στα περιβαλλοντικά έργα, όπως κόστος που οφείλεται σε νομοθετικές ρυθμίσεις (π.χ. ποινές), κόστη που μπορεί να μην περιλαμβάνονται νόμιμα στα μη περιβαλλοντικά έργα αλλά που θα πρέπει να χρηματοδοτηθούν από την εταιρία με κάποιο τρόπο (π.χ. ρύθμιση εκπομπής ρύπων), επιπτώσεις για το περιβάλλον που μπορεί να προκληθούν από τα ίδια τα μη περιβαλλοντικά έργα τα οποία και πιθανόν να επιδράσουν στην εικόνα της εταιρείας. Επομένως με πιο προσεκτική και ρεαλιστική μελέτη τα μη περιβαλλοντικά έργα παρουσιάζονται λιγότερο ελκυστικά. (Gray & Bebbington, 2001)

Τα περιβαλλοντικά κόστη μπορεί να είναι συνηθισμένα κόστη - άμεσα και έμμεσα κόστη που σχετίζονται με το έργο (π.χ. κεφάλαια, έσοδα, υλικά κ.τ.λ.), κρυμμένα κόστη που βρίσκονται στα έμμεσα και περιλαμβάνουν τα κόστη που προέρχονται από τη νομοθεσία, τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης (EMS), την παρακολούθηση και ασφάλεια, ενδεχόμενες υποχρεώσεις που θα παρουσιαστούν υπό ορισμένες συνθήκες (π.χ. πρόστιμα) και λιγότερο υλικά κόστη που αφορούν ποιοτικά οφέλη και κόστη της περιβαλλοντικής διαχείρισης και την απώλεια ή κέρδος καλών συμφωνιών, πελατών προμηθευτών, υπαλλήλων, εικόνας κ.τ.λ. [Four Tier Approach for Environmental Costs (typically in investment appraisal): The US EPA/Tellus Institute (TCA) Approach]

Η επιβολή ολοένα και αυστηρότερων ρυθμίσεων σχετικά με το περιβάλλον θα υποστηρίξει τις περιβαλλοντικά ευαίσθητες επενδύσεις ενώ θα καταστεί δύσκολη η εισροή εσόδων από μη περιβαλλοντικά έργα καθώς η διατήρηση των οδών αυτών θα οδηγήσει σε επιπρόσθετη οικονομική επιβάρυνση, προκειμένου να πραγματοποιηθούν ορισμένες φιλικές προς το περιβάλλον προσαρμογές, ή ακόμα και σε εγκατάλειψη τους. Δεν πρέπει να παραβλεφθούν και τα λιγότερα άμεσα οικονομικά οφέλη όπως είναι η προστασία του φυσικού περιβάλλοντος ή/και η φήμη και εικόνα της εταιρείας. (Gray & Bebbington, 2001)

Το κόστος ευκαιρίας πρέπει να λαμβάνεται υπόψιν κατά την αξιολόγηση των επενδύσεων και πολλές φορές αποτελεί την καθοριστική παράμετρο που καθιστά τις περιβαλλοντικές επενδύσεις αναπόφευκτες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι το γεγονός ότι το κόστος διακοπής λειτουργίας της εγκατάστασης λόγω περιβαλλοντικών παραβάσεων είναι αρκετά υψηλό. (Gray & Bebbington, 2001)

Ερωτήματα που τίθενται σχετικά με τους χρονικούς ορίζοντες είναι κατά πόσο οι χρονικοί ορίζοντες βάσει των οποίων γίνεται η αξιολόγηση των επενδύσεων είναι ρεαλιστικοί και αν ειδικά για τα περιβαλλοντικά θέματα θα πρέπει να χρησιμοποιούνται πιο μακροπρόθεσμοι ή βραχυπρόθεσμοι ορίζοντες. (Gray & Bebbington, 2001)

Οι εταιρείες θα αναγκαστούν να ενσωματώσουν ορισμένα κόστη που μέχρι πρόσφατα θεωρούνταν εξωτερικά (π.χ. φόρος ενέργειας) ενώ δε θα έχουν πλέον την πολυτέλεια να αγνοούν το ηθικό κόστος των επιπτώσεων τους στο φυσικό περιβάλλον και το κοινωνικό σύνολο.

Κατά την τελική αξιολόγηση θα πρέπει όχι μόνο να αναγνωρίζονται ρητά τα περιβαλλοντικά κριτήρια αλλά και να αποτελούν μέρος του συστήματος ανταμοιβών. Στην περίπτωση που υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των περιβαλλοντικών και χρηματοοικονομικών κριτηρίων δεν φαίνεται να υπάρχει άλλη λύση από την ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών κριτηρίων στα συστήματα αποτίμησης και ανταμοιβών, διαφορετικά θα επικρατήσουν τα χρηματοοικονομικά κριτήρια. (Gray & Bebbington, 2001)

#### 2.4.3 Προϋπολογισμός και Προβλέψεις

Η ικανότητα της εταιρείας να ανταποκριθεί στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις της περιβαλλοντικής ατζέντας εξαρτάται από τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες εκτιμήσεις και προβλέψεις, διαδικασίες στις οποίες περιλαμβάνεται και ο προϋπολογισμός. Ο ρόλος του λογιστή πέρα από τις διαδικασίες καταγραφής και κοστολόγησης περιλαμβάνει και πρόβλεψεις μελλοντικών καταστάσεων, από θέματα σχετικά με την πολιτική αποσβέσεων, αποτίμηση μετοχών, υπολογισμό των προβλέψεων, μέχρι και τις διαδικασίες του προϋπολογισμού και του προσδιορισμού των στόχων απόδοσης. (Gray & Bebbington, 2001)

Κατά τις προβλέψεις και ιδιαίτερα στον προϋπολογισμό θα πρέπει να συνεκτιμήθούν ορισμένοι περιβαλλοντικοί παράγοντες, όπως είναι τα έξοδα για περιβαλλοντικά κεφάλαια, έκπτωση για εξισορρόπηση μεταξύ των περιβαλλοντικών και χρηματοοικονομικών κριτηρίων στην αξιολόγηση της επένδυσης. Επιπλέον θα πρέπει να γίνουν ορισμένες προβλέψεις όπως πρόβλεψη για EIAs και περιβαλλοντικών επιχειρησιακών περιπτώσεων, πρόβλεψη για την προσαρμογή όλων

των μονάδων στα πρότυπα των βέλτιστων πρακτικών, πρόβλεψη για το σχεδιασμό νέων πληροφοριακών συστημάτων, πρόβλεψη για επείγουσες διαδικασίες, πρόβλεψη για πρόστιμα, ασφάλεια και άλλα νομικά κόστη, πρόβλεψη για (προσωρινό) κλείσιμο του εργοστασίου, μεταφορικά έξοδα, περιβαλλοντικά έργα είτε on site, εσωτερικά ή σε συνεργασία με εξωτερικές ομάδες.

Τέλος θα πρέπει να ληφθούν υπόψιν έξοδα για τη διαχείριση και διάθεση αποβλήτων, έξοδα ενέργειας, συσκευασία, κόστη σχετικά με περιβαλλοντική πολιτική αγορών και ελέγχων προμηθευτών, κόστη διαμόρφωσης και αποκατάστασης εξωτερικού χώρου και εγκατάλειψης και να γίνει αναγνώριση των σχετικών ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

Σύμφωνα με έρευνες είναι μικρό το ποσοστό των λογιστών -ακομά και σε μεγάλες εταιρείες- που συμπεριλαμβάνουν κάποιους ρητούς περιβαλλοντικούς παράγοντες στη διαδικασία του προυπολογισμού. Θα πρέπει να γίνει κάποια πρόοδος προς την κατεύθυνση αυτή προκειμένου οι εταιρείες να ανταποκρίνονται με μεγαλύτερη ευαισθησία στις περιβαλλοντικές προκλήσεις. (Gray & Bebbington, 2001)

## 2.5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών κριτηρίων/παραγόντων στα χρηματοοικονομικά και λογιστικά συστήματα αποτελεί ένδειξη της προόδου που έχει σημειώσει μια εταιρεία στη διαδικασία του να γίνει πιο "πράσινη". Ωστόσο ορισμένες διαδικασίες που βρίσκονται στον πυρήνα της εταιρείας - όπως ο προϋπολογισμός και η αξιολόγηση της απόδοσης και των επενδύσεων - δεν έχουν επηρεαστεί από τις απαιτήσεις της περιβαλλοντικής ατζέντας και όσο αυτή η κατάσταση συντηρείται θα υπάρχει σύγκρουση μεταξύ των περιβαλλοντικών και χρηματοοικονομικών παραγόντων, με τους χρηματοοικονομικούς παράγοντες να υπερισχύουν τελικά.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΣ

#### 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η περιβαλλοντική αναφορά αποτελεί ένα πεδίο που χαρακτηρίζεται από σημαντική ανάπτυξη. Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο εξετάζεται η εμφάνιση περιβαλλοντικών πληροφοριών μέσω των λογιστικών καταστάσεων, των ετήσιων εκθέσεων και των ξεχωριστών περιβαλλοντικών αναφορών. Επιπλέον εξετάζεται η επιδραση των περιβαλλοντικών θεμάτων στη χρηματοοικονομική λογιστική και η ανταπόκριση των λογιστών σε αυτή την πρόκληση. Τέλος γίνεται αναφορά στην εθελοντική αποκάλυψη περιβαλλοντικών πληροφοριών (λόγοι εθελοντικής αποκάλυψης, χρήστες των πληροφοριών) και παρουσιάζονται αποτελέσματα ερευνών σχετικά με το θέμα αυτό.

### 3.2 ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Η αποκάλυψη των πληροφοριών για την αλληλεπίδραση ενός οργανισμού με το περιβάλλον μπορεί να γίνει μέσω των θεσπισμένων χρηματοοικονομικών αναφορών, μέσω της αναφοράς σε ορισμένα τμήματα της ετήσιας έκθεσης ή μέσω ξεχωριστών περιβαλλοντικών αναφορών καθώς και μέσω αναφορών με πληροφορίες για τον οργανισμό που συντάσσονται από σώματα/φορείς ανεξάρτητους από τον οργανισμό. (Gray & Bebbington, 2001)

Πιο συγκεκριμένα οι περιβαλλοντικές αναφορές περιλαμβάνουν αφηγηματικές και ποσοτικές πληροφορίες. Οι αφηγηματικές πληροφορίες μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες: (Moneva & Lliena, 2000)

- *Γενικές πληροφορίες:* Αυτή η κατηγορία αφορά γενικά στοιχεία γύρω από τις δραστηριότητες της επιχείρησης σε σχέση με το φυσικό περιβάλλον όπως την ανακοίνωση για την πρόθεση της εταιρείας να νιοθετήσει μια περιβαλλοντική πρακτική.
- *Ποιοτικές πληροφορίες:* Η κατηγορία αυτή αφορά πιο λεπτομερή στοιχεία για τις δραστηριότητες σχετικά με το περιβάλλον που είτε σχεδιάζει είτε έχει ήδη αναλάβει εταιρεία όπως η λήψη μέτρων για περιβαλλοντικές πιστοποιήσεις. (Moneva & Lliena, 2000)

Η αφηγηματική προσέγγιση έχει μη ποσοτικό χαρακτήρα και περιλαμβάνει την αναγνώριση των περιβαλλοντικών προβλημάτων (όπως την συμμόρφωση με ορισμένα πρότυπα και οι ποινές από την μη συμμόρφωση), πρόοδος του οργανισμού (περιγραφή της προόδου, πρόβλεψη του μελλοντικού κόστους, πληροφορίες σχετικά με τις επιτεύξεις του οργανισμού για το περιβάλλον), αποκάλυψη των περιβαλλοντικών επιδράσεων των δραστηριοτήτων του οργανισμού. (Belkaoui, 1984)

Οι ποσοτικές πληροφορίες διακρίνονται επίσης σε δύο κατηγορίες:

- *Ποσοτικές μη-οικονομικές πληροφορίες:* η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει λεπτομερή ποσοτικά στοιχεία σχετικά με την επιρροή των μέτρων που έχει λάβει η εταιρεία για το περιβάλλον όπως η μείωση στην εκπομπή ρύπανσης, η εξοικονόμηση ενέργειας, ο όγκος των ανακυκλωμένων υλικών κ.τ.λ.
- *Οικονομικές αναφορές:* Αποκαλύπτουν τα οικονομικά στοιχεία σχετικά με τις περιβαλλοντικές δραστηριότητες. (Moneva & Lliena, 2000)

Τα ποσοτικά στοιχεία της κοινωνικής δραστηριοποίησης της εταιρείας μπορούν να συμπεριληφθούν ως υποσημειώσεις στο χρηματοοικονομικό τμήμα της ετήσιας έκθεσης. Αν και τα υποσημειώσεις μπορεί να έχουν περισσότερη αξία από την αφηγηματική αποκάλυψη περιορίζεται στην εθελοντική "ενημέρωση για τις κοινωνικές δαπάνες". Σε ότι αφορά τις αναφορές σχετικά με την περιβαλλοντική ρύπανση πέρα από την συμπεριβολή των συνολικών δαπανών για την ρύπανση και την συμμόρφωση με τη νομοθεσία στις ετήσιες εκθέσεις έχουν προταθεί δυο τύποι αναφορών από τον John Tepper Marlin βάσει των οποίων μπορεί να εκτιμηθεί η απόδοση των περιβαλλοντικών δραστηριοτήτων της εταιρείας. Ο ένας τύπος αναφοράς παρουσιάζει μια σύγκριση της ρύθμισης της ρύπανσης από την εταιρεία με τα υφιστάμενα πρότυπα και ο δεύτερος παρουσιάζει τις καθαρές εκπομπές ρύπων της εταιρείας και τα επιτρεπτά επίπεδα. (Belkaoui, 1984)

Τα τμήματα της ετήσιας έκθεσης που αναφέρονται σε περιβαλλοντικά θέματα μπορεί να είναι τα οι ετήσιες λογιστικές καταστάσεις (Ισολογισμός, Κατάσταση αποταλεσμάτων Χρήσης και Προσάρτημα) ή την διοικητική αναφορά ( το οποίο είναι επιτακτικό στην Ισπανία για τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις) στην περίπτωση που επιβάλλεται η αναφορά ενώ στην περίπτωση που η αναφορά περιβαλλοντικών θεμάτων είναι εκούσια οι αντίστοιχοι τομείς της ετήσιας έκθεσης περιλαμβάνουν γενικές επιχειρηματικές πληροφορίες, αναφορά του προέδρου ή επιστολή στους τρίτους ενδιαφερόμενους ή ξεχωριστή περιβαλλοντική αναφορά. (Moneva & Lliena, 2000)

Από την ανάλυση των πρακτικών σχετικά με περιβαλλοντικές αναφορές μεγάλων εταιρειών στην Ισπανία κατά την περίοδο 1992-94 βρέθηκε ότι υπήρξε στατιστικά σημαντική αύξηση των ποσοτικών και οικονομικών πληροφοριών κατά την υπό εξέταση περίοδο. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι δε χρησιμοποιείται ευρέως η επιτακτική αναφορά εκτός από την περίπτωση της διοικητικής αναφοράς και κατά την υπό εξέταση περίοδο οι εταιρείες συνέχισαν να χρησιμοποιούν την διοικητική αναφορά για την παρουσίαση περιβαλλοντικών θεμάτων. Αντίθετα διαπιστώθηκε σημαντική βελτίωση όσον αφορά των εθελοντική αναφορά και ιδιαίτερα τη χρησιμοποίηση της ξεχωριστής περιβαλλοντικής αναφοράς. Η μορφή με την οποία παρουσιάζονται τα περιβαλλοντικά στοιχεία στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις περιλαμβάνει περιβαλλοντικά κόστη, περιβαλλοντικές επενδύσεις, προβλέψεις για περιβαλλοντικές υποχρεώσεις και ενδεχόμενα Κυρίως διαπιστώθηκε αύξηση στον

αριθμό των εταιρειών που αναφέρουν τα περιβαλλοντικά κόστη, τις περιβαλλοντικές επενδύσεις και τις προβλέψεις για περιβαλλοντικές υποχρεώσεις. (Moneva & Lliena, 2000)

Οι περιβαλλοντικές αναφορές των εταιρειών που λειτουργούν στην Ισπανία περιλαμβάνουν κατά κύριο λόγο γενικά στοιχεία και σε περιορισμένο βαθμό οικονομικά στοιχεία. Ωστόσο η παρουσία αναφορών οικονομικού και ποσοτικού χαρακτήρα συνεχώς αυξάνεται ακολουθώντας τις τάσεις που παρατηρούνται σε διεθνές επίπεδο. Ένα σημαντικό συμπέρασμα που προέκυψε από την έρευνα είναι η ανταπόκριση των εταιρειών που μελετήθηκαν στη μεγαλύτερη συμμετοχή των τρίτων ενδιαφερομένων δεδομένου ότι η αποκάλυψη των πληροφοριών στην διοικητική αναφορά είναι εκούσια. Επιπλέον δε βρέθηκαν σημαντικές διαφορές μεταξύ των εισιγμένων και των μη εισιγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών σχετικά με την παρουσίαση πληροφοριών, εφόσον δεν αποκαλύπτονται περισσότερες πληροφορίες από τις εισιγμένες εταιρείες παρά τον μεγαλύτερο αριθμό τρίτων ενδιαφερομένων που μπορεί να έχουν. Επίσης δε φαίνεται να αποτελεί παράγοντα διαφοροποίησης σε ότι αφορά τις υπό εξέταση αναφορές το αν οι εταιρείες ανήκουν σε τομέα που υπόκειται σε κυβερνητικές ρυθμίσεις ή όχι καθώς και το αν η μητρική εταιρεία είναι ισπανική ή όχι. Ωστόσο πρέπει να σημειωθεί ότι ορισμένες εταιρείες με ξένη μητρική εταιρεία παρουσίασαν περισσότερα στοιχεία κατά την υπό εξέταση περίοδο σε θέματα όπως ποσοτικές και οικονομικές πληροφορίες, και η παρουσίαση πληροφοριών σχετικά με τα επιτεύγματα, τις επενδύσεις και τα κόστη σε περιβαλλοντικά θέματα. (Moneva & Lliena, 2000)

Μια δεύτερη μελέτη αφορά τη συμπεριφορά Βρετανικών και Γερμανικών χημικών και φαρμακευτικών εταιρειών σχετικά με την αναφορά σε θέματα επιχειρηματικής ηθικής στις ετήσιες εκθέσεις τους κατά την περίοδο 1985 με 1995. (Adams & Kuasirikun, 2000)

Τα κυριότερα ηθικά ζητήματα που αντιμετωπίζουν οι χημικές και φαρμακευτικές εταιρείες εντοπίζονται στην εξαγωγή επικίνδυνων χημικών όπως μικροβιοκτόνων και φαρμάκων, την ετικετοποίηση και τη συσκευασία των προϊόντων αυτών, το μάρκετινγκ και την τιμολόγηση των μη αναγκαίων φαρμάκων, την κακή τιμολόγηση από την πλευρά της κυβέρνησης και την γενετική έρευνα. Η αντιμετώπιση των ηθικών ζητημάτων επηρεάζεται από πολιτικούς παράγοντες όπως

είναι η ύπαρξη πατέντας, οι κυβερνητικές ρυθμίσεις για περιβαλλοντικά θέματα και την τιμολόγηση των φαρμακευτικών προϊόντων καθώς και συνέπειες που απορρέουν από τις αλλαγές στο σύστημα υγείας. Άμεση συνέπεια αυτών είναι να υπάρχει για την εικόνα της εταιρείας σχετικά με την παρουσία αυτής στο περιβάλλον και τη συμμόρφωση της με τις αυξανόμενες περιβαλλοντικές ρυθμίσεις. (Adams & Kuasirikun, 2000)

Οι παράμετροι των περιβαλλοντικών αναφορών που μελετήθηκαν περιλαμβάνουν τακτικές, δραστηριότητες σχετικές με το περιβάλλον, συμμόρφωση με τα πρότυπα και τη νομοθεσία, οικονομικές συνέπειες, επενδύσεις κεφαλαίου, στοιχεία σχετικά με τη λειτουργία και τις διεργασίες (συμπεριλαμβανομένου και της ασφάλειας των εργαζομένων), τα επίπεδα εκπομπής και η διατήρηση των φυσικών πόρων, η έρευνα και ανάπτυξη, σημειώσεις στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις, πληροφορίες για τη γκάμα και την επίδραση των προϊόντων, εμπλοκή των stakeholder σε περιβαλλοντικές μετρήσεις και άλλα θέματα. (Adams & Kuasirikun, 2000)

Μεταξύ των εταιρειών του Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρείται αύξηση στην έκταση των περιβαλλοντικών αναφορών κατά την περίοδο 1985 με 1990 και από εκεί και πέρα υπάρχουν κάποιες διακυμάνσεις. Η έκταση των περιβαλλοντικών αναφορών των γερμανικών εταιρειών είναι μεγαλύτερη από εκείνη των βρετανικών εταιρειών χωρίς να παρατηρείται ωστόσο ανάλογη αυξητική τάση, γεγονός που υποδηλώνει την πιο πρώιμη ωρίμανση των γερμανικών εταιρειών σε ότι αφορά τις περιβαλλοντικές αναφορές. Επιπλέον από την έρευνα προκύπτει ότι είναι μεγαλύτερο το ποσοστό των εταιρειών στη Γερμανία που παρέχουν πληροφορίες για τα συγκεκριμένα θέματα σε σύγκριση με το αντίστοιχο στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η ωριμότητα των Γερμανικών εταιρειών σχετικά με την περιβαλλοντική αναφορά είναι αναμενόμενη δεδομένου του μεγαλύτερου βαθμού ανάπτυξης των περιβαλλοντικών ρυθμίσεων στη Γερμανία σε σύγκριση με τα περισσότερα Ευρωπαϊκά κράτη. (Adams & Kuasirikun, 2000)

Επιπλέον μελετήθηκαν και ορισμένοι παράμετροι των σχετικών με ηθικά ζητήματα αναφορών που περιλαμβάνουν τις ηθικές επιχειρησιακές πρακτικές, τις τακτικές σχετικά με το προϊόν, την ασφάλεια και τη δοκιμή του, τις δραστηριότητες και δωρεές φιλανθρωπικού και πολιτικού χαρακτήρα, συμμετοχή στην κοινωνική πρόνοια, τις σχέσεις με τον πελάτη και ποιότητα προϊόντος, την παροχή ίσων ευκαιριών. Από την έρευνα προέκυψε ότι η αποκάλυψη ηθικών πληροφοριών

παρουσιάζει αυξητική τάση στο Ηνωμένο Βασίλειο ενώ οι Γερμανικές εταιρείες αφιερώνουν περισσότερο χώρο (σελίδες) στις πληροφορίες αυτές. Παρατηρήθηκε επιπλέον ότι είναι μικρό το ποσοστό τόσο των Βρετανικών όσο και των Γερμανικών εταιρειών που δίνουν πληροφορίες σχετικά με τις ηθικές επιχειρησιακές πρακτικές που ακολουθούν ενώ είναι μεγαλύτερο το αντίστοιχο ποσοστό πληροφόρησης σχετικά με τις πολιτικές δωρεές και δραστηριότητες και την παροχή ίσων ευκαιριεών. Ειδικότερα στο Ηνωμένο Βασίλειο το χαμηλότερο ποσοστό των εταιρειών που δίνουν πληροφορίες και ο χαμηλότερος όγκος πληροφοριών αφορά τις τακτικές σχετικά με το προϊόν, την ασφάλεια και τη δοκιμή του και στη Γερμανία το χαμηλότερο ποσοστό αφορά τις ηθικές επιχειρησιακές πρακτικές. (Adams & Kuasirikun, 2000)

Γενικά από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι ο όγκος των ηθικών πληροφοριών που δίνουν οι Βρετανικές εταιρείες αυξήθηκε κατά το πρώτο μέρος της υπό μελέτη περιόδου, οι γερμανικές εταιρείες έφτασαν σε πιο υψηλό (ώριμο) επίπεδο πριν το 1985 καθώς τόσο το ποσοστό των εταιρειών που παρέχουν περιβαλλοντικές αναφορές όσο και ο όγκος των πληροφοριών που δίνουν είναι μεγαλύτερος για τις περισσότερες παραμέτρους των αναφορών που μελετήθηκαν. (Adams & Kuasirikun, 2000)

Το κόστος της αποκάλυψης πληροφοριών στις περιβαλλοντικές αναφορές για τις Γερμανικές εταιρείες είναι μικρό εφόσον σχετικές ρυθμίσεις επιβάλλουν τη δημοσιοποίηση των πληροφοριών αυτών. Αντίθετα στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπάρχουν ανάλογες ρυθμίσεις γεγονός που πιθανόν έχει ως αποτέλεσμα τον μικρότερο όγκο περιβαλλοντικών αναφορών των Βρετανικών εταιρειών. Οι αποκλίσεις που παρουσιάζονται στις αναφορές οφείλονται σε διάφορους παράγοντες συμπεριλαμβανομένων και των σχέσεων μεταξύ βιομηχανίας και κυβερνήσεως, της κουλτούρας, της πίεσης από πολιτικές ομάδες και την ανταπόκριση των βιομηχανικών συνεταιρισμών. (Adams & Kuasirikun, 2000)

### 3.3 ΓΙΑΤΙ Η ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Τα κέρδη -καθώς και τα άλλα λογιστικά μεγέθη- μπορεί να δείχνουν σημαντική ανάπτυξη και επιτυχημένη πορεία για την εταιρεία ενώ ταυτόχρονα να λαμβάνουν χώρα σημαντικές επιπτώσεις της εταιρείας στο φυσικό περιβάλλον και το κοινωνικό σύνολο, απολύσεις εργαζομένων κ.τ.λ. Οι δείκτες αυτοί παραπλανούν τη διοίκηση, τους τρίτους ενδιαφερόμενους, την κυβέρνηση κατά τη λήψη αποφάσεων, την υιοθέτηση και εφαρμογή πολιτικής καθώς θεωρούν ότι η κατάσταση -έτσι όπως παρουσιάζεται από τους δείκτες - είναι ικανοποιητική. Το γεγονός αυτό δε θα πρέπει να αφήνει αδιάφορους τους λογιστές για λόγους ηθικούς και επαγγελματικούς καθώς το προϊόν των ενεργειών τους δεν εναρμονίζεται με το συμφέρον του κοινωνικού συνόλου αλλά και για οικονομικούς λόγους εφόσον η λήψη αποφάσεων και οι ενέργειες της διοίκησης και των τρίτων ενδιαφερομένων βασίζεται σε παραπλανητικές και ελλειπείς πληροφορίες. (Gray & Bebbington, 2001)

Συνήθως το πώς απεικονίζονται τα περιβαλλοντικά θέματα στις λογιστικές καταστάσεις εξετάζεται βάσει των οικονομικών λόγων. Εξετάζεται ο τρόπος με τον οποίο τα περιβαλλοντικά θέματα θα προσαρμοστούν στις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP), δηλαδή το πώς οι υπάρχουσες κατηγορίες της λογιστικής ( μέρη της ΚΑΧ και του ισολογισμού) θα "πειραχθούν" προκειμένου να συμπεριλλάβουν το περιβάλλον.

#### 3.3.1 Πώς επηρεάζεται η Χρηματοοικονομική Λογιστική

Σε σχέση με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) τα περιβαλλοντικά θέματα δε διαφέρουν σημαντικά από τις άλλες αλλαγές στο επιχειρησιακό περιβάλλον που οδηγούν σε αλλαγές στο κόστος, στις υποχρεώσεις, στα έσοδα κ.τ.λ. οι οποίες αλλαγές με τη σειρά τους αντικατοπτρίζονται σε χρηματοοικονομικά μεγέθη μέσω των υπάρχοντων λογιστικών συστημάτων. (Gray & Bebbington, 2001)

Έτσι οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν κόστη όπως αύξηση του κόστους διάθεσης των αποβλήτων, αύξηση του κόστους προκειμένου το εργοστάσιο να



συμπεριλάβει τις περιβαλλοντικές βελτιώσεις και αυξημένα κόστη διαχείρισης προκειμένου να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις του συστήματος περιβαλλοντικής διαχείρισης EMS. Ορισμένα κόστη των περιβαλλοντικών μέτρων είναι το κόστος μείωσης ή ανακύklωσης αποβλήτων και εκπομπών, το κόστος παραγωγής προϊόντων φυλικών προς το περιβάλλον, το κόστος που χρεώνεται βάσει της αρχής του "polluter pays", το κόστος αποκατάστασης νερού ή / και εδάφους λόγω των δραστηριοτήτων της εταιρείας, το κόστος έρευνας και ανάπτυξης, αποτίμησης και επιθεωρήσεων, το κόστος της περιβαλλοντικής διαχείρισης / διοίκησης όπως της ανάπτυξης πολιτικής, δομών διαχείρισης, πληροφοριακών συστημάτων και περιβαλλοντικών ελέγχων, το κόστος ανακύklωσης ή / και επαναχρησιμοποίησης πόρων, το κόστος συμμετοχής υποστήριξης της διατήρησης της άγριας φύσης, αναδάσωσης εκτάσεων κ.τ.λ. Το κόστος που συνδέεται με περιβαλλοντικές απώλειες είναι τα πρόστιμα λόγω της μη συμμόρφωσης με τη νομοθεσία, το κόστος της παύσης λειτουργίας μιας μονάδας και της απώλειας περιουσιακών στοιχείων που δεν μπορούν να ανακτηθούν εξαιτίας περιβαλλοντικών θεμάτων. [ Πηγή: CICA 1993, pp.9-11]

Από τα παραπάνω μπορεί να προκύψει το συμπέρασμα ότι δίνεται προσοχή από τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) στην περίπτωση που τα περιβαλλοντικά κόστη έχουν κάποια σημαντική (π.χ. υλική) επίδραση στα χρηματοοικονομικά μεγέθη. Ωστόσο ορισμένα περιβαλλοντικά κόστη μπορεί να έχουν υλική επίδραση στο μέλλον όπως για παράδειγμα στην περίπτωση που οδηγήσουν σε κλείσιμο του εργοστασίου λόγω της μη συμμόρφωσης με τις περιβαλλοντικές νομοθετικές ρυθμίσεις.

### 3.4 Η ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΝΩΣΕΩΝ

Παρόλο που τα υφιστάμενα λογιστικά πρότυπα και οδηγίες φαίνονται να επαρκούν για τη κάλυψη των περιβαλλοντικών θεμάτων, καθώς τα περιβαλλοντικά προβλήματα αποτελούν κρίσιμο ζήτημα αυξάνονται οι απαιτήσεις και οι πιέσεις προκειμένου να καταστεί σαφές ποια λογιστικά θέματα σχετικά με το περιβάλλον πρέπει να εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις και πώς θα γίνεται η αποκάλυψη τους. (Gray & Bebbington, 2001)

Προς την κατεύθυνση αυτή εργάζονται πολλά λογιστικά σώματα - (π.χ. AICPA (USA), CICA (Καναδάς), ACCA, ICAEW, ICAS (UK), ICAA (Αυστραλία), NIVRA (Ολλανδία))- ακόμη και διεθνή σώματα π.χ. IFAC. Ειδικότερα στην Ευρώπη το FEE έχει επιδείξει σημαντική δραστηριότητα (ο ρόλος του FEE παρουσιάζεται παρακάτω). Αν και οι ενώσεις αυτές σε γενικές γραμμές δεν έχουν παρουσιάσει μεγάλη προθυμία στο να χειρίζονται τα περιβαλλοντικά θέματα ως ξεχωριστό ζήτημα δείχνουν μεγάλο ενδιαφέρον για τα περιβαλλοντικά θέματα όπως προκύπτει από τις διατυπώσεις που έχουν κάνει για παράδειγμα σχετικά με τις προβλέψεις, υποχρεώσεις, την επίδραση στο πάγιο ενεργητικό.

### 3.4.1 Οι Δραστηριότητες της FEE στον Περιβαλλοντικό Τομέα

Ο FEE (Federation des Experts Comptables Europeens) είναι ένας πανευρωπαϊκός οργανισμός, με το 95% των λογιστών και των ελέγχων να προέρχονται από κράτη της Ε.Ε. με κύριο στόχο να αντιπροσωπεύει το Ευρωπαϊκό λογιστικό σώμα καθώς και να το εκπροσωπεί και σε διεθνές επίπεδο. Το ενδιαφέρον του FEE για τα περιβαλλοντικά θέματα οδήγησε στη δημιουργία του Environmental Working Party, το οποίο συνήλθε για πρώτη φορά στις 25 Μαρτίου 1994. Οι δραστηριότητες του Environmental Working Party αφορούν κυρίως την Περιβαλλοντική Λογιστική, την Περιβαλλοντική Αναφορά και τον Περιβαλλοντικό Έλεγχο. Μια επιπλέον σημαντική συμβολή του FEE Working Party στην βελτίωση των προτύπων του ISO 14000 για το περιβάλλον είναι η προσφορά προοπτικής λογιστικού χαρακτήρα, που θα προσθέσει στην βασική ιδέα του ISO 14000 δηλαδή στην πιστοποίηση της ποιότητας. (Collison & Slomp, 2000)

#### □ Περιβαλλοντική Λογιστική

Η περιβαλλοντική λογιστική, σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο του EWP, περιγράφεται ως " διαχείριση των περιβαλλοντικών θεμάτων ( κόστη, υποχρεώσεις και ενεργητικό) εντός των χρηματοοικονομικών δηλώσεων και/ή των περιβαλλοντικών εκτιμήσεων ( "accounting for third parties"). Το EWP παρέδωσε το Μάιο του 1999 στην IASC μία ανανεωμένη έκδοση των IAS "Review of International Accounting Standards For Environmental Issues" η οποία αναφέρεται στην αποκάλυψη του περιβαλλοντικού κόστους και των υποχρεώσεων, στα κριτήρια

κεφαλαιοποίησης των περιβαλλοντικών δαπανών, στην αναγνώριση προβλέψεων για τα περιβαλλοντικά κόστη, στην αποκάλυψη των περιβαλλοντικών κινδύνων και αβεβαιοτήτων, στην επίδραση στο ενεργητικό, στα πρόστιμα και τις ποινές, τις άδειες ρύπανσης και τα δικαιώματα εκπομπής. Πιο συγκεκριμένα τα συμπεράσματα που προέκυψαν από το Review είναι:

- Τα ΔΛΠ 1 και 5 θα πρέπει να ζητούν την ξεχωριστή αποκάλυψη του περιβαλλοντικού κόστους και στην περίπτωση που συμβαίνει αυτό θα πρέπει τα περιβαλλοντικά κόστη να εξηγούνται κατά τέτοιο τρόπο ώστε η σύγκρισή τους μεταξύ των εταιρειών να μην οδηγεί σε λάθος συμπεράσματα.
- Το ΔΛΠ 16 θα πρέπει να ξεκαθαρίζει τα κριτήρια κεφαλαιοποίησης των περιβαλλοντικών δαπανών σχετικά με την περιουσία, μονάδα ή τον εξοπλισμό γύρω από το αν απαιτείται αύξηση των προσδοκόμενων οικονομικών οφελών ή συνέχιση αυτών.
- Το ΔΛΠ 17 θα πρέπει να διασφαλίζει την αναγνώριση των ενδεχόμενων υποχρώσεων για ένα αβέβαιο μελλοντικό συμβάν αν είναι πιθανό να συμβούν. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η εκτίμηση του ποσού της υποχρέωσης θα πρέπει να αποκαλύπτεται η φύση και η ύπαρξή του. Επιπλέον σε σχέση με τα περιβαλλοντικά θέματα θα πρέπει να ξεκαθαριστεί το αν υπάρχει παρούσα υποχρέωση, αν προκύπτει εποικοδομητική υποχρέωση σε συνθήκες που δεν υπάρχει νομική υποχρέωση, αν η πρόταση τροπολογίας σε νομοθεσία πρόκειται να οδηγήσει στη δημιουργία υποχρέωσης και τέλος αν προβλήματα αβεβαιότητας (π.χ. διαθεσιμότητα τεχνολογίας) εμποδίζουν την αξιόπιστη εκτίμηση της υποχρέωσης. Η αφηγηματική αποκάλυψη θα πρέπει να περιλαμβάνει τους περιβαλλοντικούς κινδύνους και αβεβαιότητες, συμπεριλαμβάνοντας και τα περιβαλλοντικά κόστη και τις περιβαλλοντικές υποχρεώσεις.
- Το ΔΛΠ 36 σχετικά με την επίδραση στο ενεργητικό θα πρέπει να αναφέρεται στα προβλήματα μέτρησης των επιδράσεων στο ενεργητικό λόγω περιβαλλοντικών παραγόντων, ιδιαίτερα σε ότι αφορά τον προσδιορισμό της ανανεώσιμης ποσότητας και τις αβεβαιότητες γύρω από τον κατάλληλο χρόνο. Επιπλέον η ξεχωριστή αποκάλυψη των προστίμων ταιριάζει στις περίπτωσεις που αυτά είναι σημαντικά εφόσον και ένα σχετικά μικρό ποσό μπορεί να έχει σημαντικές επιπτώσεις στην εικόνα της εταιρείας.

Το ΔΔΠ 38 πρέπει να ξεκαθαρίσει κατά πόσο οι άδειες ρύπανσης και τα δικαιώματα εκπομπής μπορούν να θεωρηθούν άνλα στοιχεία του ενεργητικού.

□ Περιβαλλοντική Αναφορά

Η περιβαλλοντική αναφορά σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο του EWP, περιγράφεται ως "αναφορά σε περιβαλλοντικά θέματα (π.χ. αναφορά απόδοσης) η οποία συνήθως εκτείνεται πέρα από τις χρηματοοικονομικές αναφορές και μπορεί να αποτελεί ξεχωριστή αναφορά ή να βρίσκεται σε ξεχωριστά μέρη του glossy brochure, και μπορεί να περιλαμβάνει "περιβαντολλογικούς ισολογισμούς".

Μία από τις σημαντικότερες συμβολές της FEE στο πεδίο της περιβαλλοντικής αναφοράς αποτελεί η σύνταξη ενός κειμένου προς συζήτηση "Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting", σύμφωνα με το οποίο στόχος των περιβαλλοντικών αναφορών είναι η παροχή χρήσιμων για τους τρίτους ενδιαφερόμενους πληροφοριών σχετικά με τις περιβαλλοντικές επιδράσεις και την απόδοση της εταιρίας. Χρήστες των πληροφοριών θεωρούνται οι επενδυτές, οι υπάλληλοι, οι προμηθευτές, οι δανειστές, οι πελάτες, οι κυβερνήσεις το κοινό και άλλοι φορείς. Με το πλαίσιο επιδιώκεται η μεγαλύτερη αξιοπιστία των περιβαλλοντικών αναφορών.

Το προς συζήτηση κείμενο αναφέρεται σε ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά και συγκεκριμένα στην συνάφεια, στην αξιοπιστία, στην ικανότητα κατανόησης, στην συγκρισιμότητα, στην επικαιρότητα και στην επαληθευσιμότητα. Σε οτι αφορά την σχετικότητα οι πληροφορίες που αντλούνται από τις περιβαλλοντικές αναφορές φαίνεται να βοηθούν περισσότερο στο σχηματισμό γνώμης και την απόκτηση γνώσης και όχι τόσο στην λήψη αποφάσεων. Η αξιοπιστία βασίζεται στην έγκυρη πληροφόρηση, την αντικειμενικότητα, την πληρότητα και την προνοητικότητα. Τέλος είναι αμφίβολο κατά πόσο η ικανότητα κατανόησης, η συγκριτικότητα, η επικαιρότητα και η επαληθευσιμότητα βρίσκουν εφαρμογή στην περίπτωση της περιβαλλοντικής αναφοράς.

Επιπλέον το προς συζήτηση κείμενο αναφέρεται και στα 50 στοιχεία της περιβαλλοντικής αναφοράς, σύμφωνα με την έκθεση (UNEP/SustainAbility, 1994) που εκδόθηκε από τους United Nations Environment Programme and the consultancy SustainAbility Ltd., τα οποία μπορούν να ταξινομηθούν στις εξής κατηγορίες: διοικητικά συστήματα και τακτικές, απογραφή εισροών-εκροών, χρηματοοικονομικά, σχέσεις τρίτων ενδιαφερομένων, βιώσιμη ανάπτυξη και

σχεδιασμός της αναφοράς. Προτάθηκε η συμπερίληψη μιας σύντομης εκδοχής των στοιχείων αυτών στις ετήσιες λογιστικές εκθέσεις και καταστάσεις εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο καθώς και έρευνα για την περαιτέρω ανάπτυξη των στοιχείων των περιβαλλοντικών αναφορών.

#### □ Περιβαλλοντικός Έλεγχος

Ο Περιβαλλοντικός Έλεγχος σύμφωνα με το στρατηγικό σχέδιο του EWP, περιγράφεται ως " ο έλεγχος των σχετικών με το περιβάλλον δραστηριοτήτων, συνθηκών , συστημάτων διοίκησης και πληροφοριών και η επικονιωνία των αποτελεσμάτων των διαδικασιών αυτών στους πελάτες και/ή το κοινό. Η επαλήθευση των διαδικασιών με το EMAS μπορεί να θεωρηθεί ως εξωτερικός έλεγχος.

Μια σημαντική συμβολή του FEE αποτελεί η έκδοση της έρευνας " Research Paper on Expert Statements in Environmental Reports" (FEE/Kamo-Roelands, 1996), η οποία βρίσκεται υπό αναμόρφωση και τονίζει την έλλειψη κατευθυντήριων οδηγιών για τη διενέργεια ελέγχου. Με βάση την έρευνα αυτή το EWP πραγματοποιεί έργο με στόχο την βελτίωση της ποιότητας των διαδικασιών διασφάλισης και της αξιοπιστίας των εκθέσεων των ειδικών. Πραγματοποιείται εξέταση των περιβαλλοντικών αναφορών συμπεριλαμβανομένων των εκθέσεων των ειδικών και των διαφόρων τύπων διασφάλισης. Το προς συζήτηση κείμενο αναμένεται να εκδοθεί από τον FEE το φθινόπωρο του 1999.

Το FEE μέσω του EWP έχει συμβάλλει σημαντικά στην ανάπτυξη της περιβαλλοντικής ατζέντας σε Ευρωπαϊκό επίπεδο και ανάλογο ρόλο επιχείρει να διαδραματίσει και σε παγκόσμιο επίπεδο μέσω των σχολίων σε προτάσεις και την συμμετοχή του σε διεθνή σώματα. Ο ρόλος αυτός υπαγορεύεται άλλωστε από τον διασυνοριακό χαρακτήρα των περιβαλλοντικών θεμάτων, τις πιέσεις για συγχώνευση των διαδικασιών λογιστικής και αναφοράς τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο καθώς και την διεύρυνση της υπευθυνότητας των οργανισμών.

### 3.5 ΤΟ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Κατά τη δεκαετία του '90 η πλειοψηφεία των εταιρειών δεν απεικόνιζαν τα περιβαλλοντικά θέματα στις λογιστικές καταστάσεις. Αυτό οφείλεται κυρίως στην απουσία νομοθεσίας που να απαιτεί την αποκάλυψη των περιβαλλοντικών θεμάτων

στις λογιστικές καταστάσεις καθώς και την έλλειψη λογιστικών οδηγιών προς την κατεύθυνση αυτή. Έτσι είναι μικρός -αλλά αυξανόμενος - ο αριθμός των εταιρειών που προχωρούν σε εθελοντική αποκάλυψη στοιχείων σχετικά με το περιβάλλον. Μέσα στη δεκαετία του '90 πάνω από 50% των μεγαλυτέρων εταιρειών στον κόσμο αναφέρονται σε περιβαλλοντικά ζητήματα στις ετήσιες εκθέσεις, ποσοστό που παρουσιάζει σταθερή αύξηση. Λιγότερες από το 20% των εταιρειών αυτών συμπεριλάμβανον περιβαλλοντικά κόστη στις λογιστικές καταστάσεις και στις σημειώσεις στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις. Πρέπει να σημειωθεί ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εταιρειών αυτών έχουν τη βάση τους στις ΗΠΑ. (Gray & Bebbington, 2001)

Τα οικονομικά στοιχεία ακόμη και στις περιβαλλοντικές αναφορές ή σε άλλα μέρη των ετήσιων εκθέσεων είναι περιορισμένα και συνήθως αφορούν έξοδα κεφαλαίου για κάλυψη περιβαλλοντικών αναγκών ή πληροφορίες για τους τρίτους ενδιαφερόμενους σχετικά με προβλέψεις, υποχρεώσεις και ενδεχόμενα.

Αν και δεν παρατηρείται ραγδαία πρόοδος προς την αναγνώριση των περιβαλλοντικών θεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις όλο και περισσότερες χώρες τείνουν να ακολουθήσουν το παράδειγμα της Νορβηγίας, της Δανίας και της Σουηδίας στην καθιέρωση νομοθεσίας για τις περιβαλλοντικές αναφορές ενώ και τα σώματα που θέτουν πρότυπα και η λογιστική συμβάλλουν στην καθοδήγηση των εταιρειών προς αυτή την κατεύθυνση.

### **3.6 ΘΕΣΠΙΣΜΕΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Εκτός από τις προβλέψεις, τις υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα άλλα στοιχεία που επηρρεάζονται από τα περιβαλλοντικά θέματα και που έχουν επίδραση στις λογιστικές καταστάσεις είναι α) το απαξιωμένο απόθεμα, για παράδειγμα λόγω αλλαγών στη νομοθεσία το κόστος της αποθήκευσης και/ή της διάθεσης συγκεκριμένων χημικών μπορεί να αυξηθεί γεγονός που θα επηρεάσει την καθαρή πραγματοποίηση αξία, β) τα παραγωγικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα ο χρόνος ζωής και η υπολλειματική αξία του στοιχείου μπορεί να μειωθεί λόγω αλλαγών της νομοθεσία, των προτύπων ή/και της ζήτησης ορισμένων προϊόντων. γ) η πολιτική απόσβεσης που θα πρέπει να αντανακλά τις μεταβαλλόμενες συνθήκες και τη ζωή

των παραγωγικών στοιχείων, δ) η βιωσιμότητα των γραμμών προϊόντος θα επηρρεαστεί επίσης από τις μεταβολές στη νομοθεσία, τα πρότυπα και τις προτιμήσεις. ε) επιπλέον κόστη παραγωγής που μπορεί να αφορούν κόστη λόγω της αλλαγής προτύπων ή κάποιο φόρο ενέργειας έως και το κόστος εξοπλισμού για τη μείωση της περιβαλλοντικής μόλυνσης και για τη διάθεση των αποβλήτων . στ) δυνητικά νομικά κόστη όπως οι υποχρεώσεις που απορρέουν από αλλαγές στη νομοθεσία. (Gray & Bebbington, 2001)

Στη συνέχεια γίνεται αναφορά στην εθελοντική αποκάλυψη περιβαλλοντικών πληροφοριών (πιέσεις για εμφάνιση περιβαλλοντικών στοιχείων και χρήστες των πληροφοριών) καθώς και στα συμπεράσματα που προέκυψαν από σχετικές έρευνες.

### 3.7 ΛΟΓΟΙ ΕΘΕΛΟΝΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Οι λόγοι για τους οποίους οι οργανισμοί εφαρμόζουν ή όχι την εθελοντική αποκάλυψη είναι αρκετά πολύπλοκοι. Πολλές εταιρείες προχωρούν στην αποκάλυψη και την ανάπτυξη αναφορών πριν την υπαγόρευση της από τη νομοθεσία προκειμένου να προετοιμαστούν και να έχουν περισσότερο χρόνο να αναπτύξουν τις απαιτούμενες ικανότητες και πληροφοριακά συστήματα. Επιπλέον οι οργανισμοί μπορεί να προβαίνουν στην εθελοντική αποκάλυψη πληροφοριών επειδή πιστεύουν ότι σύντομα θα γίνει υποχρεωτική, προκειμένου να δώσουν ώθηση στην ανάπτυξη εσωτερικών διαδικασιών, να νομιμοποιήσουν τις υφιστάμενες δραστηριότητες και να αποσπάσουν την προσοχή από άλλες, να αναπτύξουν την εταιρική εικόνα, να έχουν θετική επίδραση στην τιμή της μετοχής και να μειώσουν τον αντιλαμβανόμενο κίνδυνο, να αποκτήσουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα και πολιτικά οφέλη, να δικαιολογήσουν τις δαπάνες, να πληροφορήσουν τους τρίτους ενδιαφερόμενους, να παρουσιάσουν τα επιτεύγματα της εταιρείας και να προλάβουν την αποκάλυψη από άλλες ομάδες. (Gray & Bebbington, 2001)

Από την άλλη οι εταιρείες δεν προχωρούν στην αποκάλυψη πληροφοριών και καθυστερούν για να παρατηρήσουν τις εταιρείες που κάνουν εθελοντική αποκάλυψη, λόγω της απουσίας σχετικής νομοθεσίας ή κινήτρου καθώς και για λόγους κόστους, διαθεσιμότητας δεδομένων ή μυστικότητας.

Το κίνητρα που θα οδηγήσουν την εταιρεία στο να προχωρήσει ή όχι στην εθελοντική αποκάλυψη εξαρτώνται κυρίως από την κουλτούρα της. Την αρχή κάνει συνήθως μια μεγάλη καινοτομική εταιρεία-ηγέτης και το παράδειγμα αυτής ακολουθούν και οι περισσότερες μεγάλες (πολυεθνικές συνήθως) εταιρείες.

Στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν υπάρχουν επίσημες απαιτήσεις για την εμφάνιση περιβαλλοντικών πληροφοριών προκειμένου οι εταιρείες να προχωρούν στην εθελοντική αποκάλυψη. Ωστόσο οι Βρετανικές εταιρείες δε δίνουν σημαντική προτεραιότητα στην αναφορά περιβαλλοντικών στοιχείων. Σύμφωνα με μια έρευνα η ανεπιτυχής πορεία της εθελοντικής αποκάλυψης οφείλεται εν μέρει στην έλλειψη εμπειρίας από την πλευρά των εταιρειών σχετικά με την κοινωνική λογιστική. Για το λόγο αυτό είναι αναγκαία η καθοδήγηση σε ότι αφορά τον προσδιορισμό στόχων και ενεργειών καθώς και την παρακολούθηση, τον έλεγχο και την αναφορά της απόδοσης. (Glautier & Underdown , 2001)

Οι πιέσεις για την αποκάλυψη πληροφοριών είναι περισσότερο πολύπλοκες από τα κίνητρα. Πολλές πιέσεις προέρχονται από την αγορά και το επιχειρησιακό περιβάλλον όπως πιέσεις από τους καταναλωτές ,τους προμηθευτές και τους τρίτους ενδιαφερόμενους, η διεθνής ανταγωνιστικότητα και οι πιέσεις από άλλες εταιρείες, η περιβαλλοντική πολιτική και η ανάγκη για όδο το δυνατόν καλύτερες δημόσιες σχέσεις. Πιέσεις πηγάζουν και από την ίδια την εταιρεία και την ανάγκη να προβεί σε εθελοντικές πρωτοβουλίες ,από την κοινωνία καθώς και από τη νομοθεσία προκειμένου να παρέχεται η αναγκαία πληροφόρηση και να είναι δυνατή η αποτίμηση των επιδράσεων της εταιρείας στο φυσικό περιβάλλον. (Gray & Bebbington, 2001)

### 3.8 ΧΡΗΣΤΕΣ ΚΑΙ ΔΥΝΗΤΙΚΟΙ ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Χρήστες των κοινωνικών πληροφοριών μπορεί να είναι ακτιβιστές και ομάδες κοινωνικού συμφέροντος οι οποιοί για παράδειγμα μπορούν να χρησιμοποιήσουν πληροφορίες για την απόδοση μιας εταιρείας σχετικά με τις μολυσματικές επιπτώσεις των δραστηριοτήτων της στο περιβάλλον, προκειμένου να ενημερώσουν και να επηρρεάσουν την κοινή γνώμη. Νομοθετικά σώματα χρησιμοποιούν πληροφορίες για συγκεκριμένες εταιρείες ή για συγκεκριμένες δραστηριότητες ορισμένων εταιρειών

καθώς και γενικότερες πληροφορίες που επηρρεάζουν το κοινωνικό σύνολο προκειμένου να θέσουν κάποια πρότυπα, να παρακολουθούν τον ιδιωτικό τομέα, να επανεξετάσουν ή και να θέσουν νέα νομοθεσία. Οι πληροφορίες σχετικά με την "κοινωνική" απόδοση της εταιρείας εξετάζονται από τους συμμετέχοντες, όπως οι υπάλληλοι, οι προμηθευτές και οι πελάτες ή δυνητικοί πελάτες, στην απόφαση τους για τη συνέχιση ή τη δημιουργία σχέσεων με την εταιρεία. Καθοριστικό ρόλο στις σχέσεις μεταξύ της εταιρείας και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου παίζει η πληροφόρηση σχετικά με τις επιδράσεις και τα προβλήματα που πηγάζουν από τις δραστηριότητες της εταιρείας. Η "κοινωνική" απόδοση λαμβάνεται υπόψιν και από τους επενδυτές/ιδιοκτήτες όταν εξετάζεται η επένδυση κεφαλαίου στην εταιρεία. Τέλος η επιχειρηματική διοίκηση (corporate management) χρησιμοποιεί πληροφορίες σχετικά με προβλήματα που έχουν παρουσιαστεί και την απόδοση της δικής τους εταιρείας ή των ανταγωνιστών προκειμένου να παρακολουθούν την "κοινωνική" τους απόδοση και να εξετάσουν αν βρίσκονται σε συμφωνία με τις νομοθετικές ρυθμίσεις και το κατά πόσο έχουν επιτευχθεί οι στόχοι της εταιρείας. (Belkaoui, 1984)

Οι χρήστες των πληροφοριών (τρίτοι ενδιαφερόμενοι) βασίζονται στην εθελοντική εμφάνιση στοιχείων λόγω της απουσίας προτύπων περιβαλλοντικής λογιστικής. Σχετικά με την απουσία προτύπων έχει ασκηθεί κριτική καθώς η εθελοντική εμφάνιση πληροφοριών μπορεί να χρησιμοποιηθεί προκειμένου να νομιμοποιηθούν (ή να δικαιολογηθούν) επειχηρηματικές δραστηριότητες ή μπορεί να υπάρξει παραπλάνηση σχετικά με την περιβαλλοντική απόδοση των εταιρειών. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα μελετών οι περιβαλλοντικές αναφορές δεν σχετίζονται πάντα με την περιβαλλοντική απόδοση των εταιρειών (Ingram and Frazier, 1980; Wiseman, 1982; Rockness, 1985) ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις είναι ημιτελείς (Deegan and Rankin, 1996; Moneva and Llena, 2000) και κυρίως όταν πρόκειται για την μη αποκάλυψη "κακών νέων". Επιπλέον η πλειοψηφία των εταιρειών δεν προχωρούν σε εμφάνιση περιβαλλοντικών στοιχείων. (Larrinaga et al., 2002)

Η επιβολή νομοθεσίας θα μπορούσε να εξαλείψει τη διαφορά μεταξύ των εταιρειών που εμφανίζουν περιβαλλοντικές πληροφορίες και εκείνων που δεν προχωρούν σε αποκάλυψη και να αποτρέψει την αδιαφάνεια σε ότι αφορά τα "κακά νέα" καθώς επίσης και την αποκάλυψη μη ελεγμένων πληροφοριών. Η αναφορά περιβαλλοντικών πληροφοριών έχει προταθεί από αρκετούς οργανισμούς, όπως

Ηνωμένα Έθνη, την Ευρωπαϊκή Επιτροπή και την FEE. Η απουσία σχετικής νομοθεσίας είναι και ο κύριος λόγος για τον οποίο έχει διακοπεί η έρευνα για την εκτίμηση της υποχρεωτικής κοινωνικής και περιβαλλοντικής αποκάλυψης. Ωστόσο ορισμένες Ευρωπαϊκές κυβερνήσεις (όπως Δανία, Ολλανδία, Ισπανία, Νορβηγία και Σουηδία) έχουν καθιερώσει την περιβαλλοντική αναφορά ως υποχρεωτική.

Συγκεκριμένα το Danish Environmental Protection Act's chapter 5 απαιτεί από περισσότερες από 3.000 εταιρείες να υποβάλλουν κάθε χρόνο περιβαλλοντική ναφορά μαζί με τις χρηματοοικονομικές εικθέσεις, η οποία θα περιλαμβάνει γενικές πληροφορίες, την αναφορά του διευθυντή, την αναφορά για την κατανάλωση πόρων και την άποψη των ελεγκτών. Η Ισπανική πρωτοβουλία διαφέρει σε ορισμένα σημεία από εκείνη της Δανίας. Σε αντίθεση με την eco-balance προσέγγιση της πρωτοβουλίας της Δανίας, η Ισπανική πρωτοβουλία δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα στη χρηματοοικονομική λογιστική. Οι Ισπανικές περιβαλλοντικές εμφανίσεις θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις σημειώσεις των λογιστικών καταστάσεων και να ακολουθούν μια προκαθορισμένη δομή. Ως μέρος της λογιστικής κατάστασης απαιτείται ο έλεγχος των περιβαλλοντικών αποκαλύψεων. Το Ισπανικό πρότυπο της περιβαλλοντικής αποκάλυψης που ισχύει από το 1998 απαιτεί την εμφάνιση των περιβαλλοντικών επενδύσεων, δαπανών, προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων (Larrinaga et al., 2002)

*Πίνακας 1. Πρότυπο της περιβαλλοντικής αποκάλυψης (Environmental disclosure standard) 437/98*

α) Περιβαλλοντικές πληροφορίες που θα εμφανίζονται στις σημειώσεις των λογιστικών καταστάσεων

Εδάφιο 4.γ Λογιστικά κριτήρια σχετικά με περιβαλλοντικές δραστηριότητες, περιβαλλοντικές επιδράσεις και προγράμματα εξοικονόμησης ενέργειας. Θα πρέπει να εμφανίζονται:

- Κριτήρια εκτίμησης και οι επιδράσεις στα κέρδη της εταιρείας.
- Περιγραφή της αποτίμησης και της υπολογιστικής μεθόδου για τις υποχρεώσεις που προκύπτουν λόγω των περιβαλλοντικών επιδράσεων.

Εδάφιο 18.2 Τρέχοντα έξοδα σχετικά με προγράμματα εξοικονόμησης ενέργειας και αποδοτικότητας, υποδηλώνοντας το ποσό και τη φύση τους.

### Εδάφιο 19 Πληροφορίες για το περιβάλλον

Περιγραφή των πιο σημαντικών χαρακτηριστικών των κεφαλαιοποιημένων σημαντικότερων συστημάτων, εξοπλισμού και εγκαταστάσεων, που στόχο έχουν την ελαχιστοποίηση των περιβαλλοντικών επιδράσεων και την προστασία του περιβάλλοντος. Θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται η φύση, ο σκοπός, η λογιστική αξία και η συσσωρευμένη απόσβεση.

Τρέχοντα έξοδα που στοχεύουν στην προστασία του περιβάλλοντος, διακρίνοντας μεταξύ τακτικών και έκτακτων, συμπεριλαμβανομένου του σκοπού για κάθε περίπτωση.

Οι κίνδυνοι και τα έξοδα που καλύπτονται από τις προβλέψεις σχετικά με περιβαλλοντικές δραστηριότητες, με ειδική αναφορά για εκείνα που προέρχονται από τρέχουσες αντιδικίες, αποζημιώσεις κ.τ.λ. Για κάθε πρόβλεψη θα πρέπει να αναφέρεται το αρχικό ποσό, οι αυξήσεις, οι υποτιμήσεις και το τελικό ποσό.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις σχετικές με την προστασία του περιβάλλοντος, συμπεριλαμβανομένων των κινδύνων που μεταφέρθηκαν σε άλλες οντότητες, της μεθόδου αποτίμησης και των ενδεχόμενων παραγόντων, υποδηλώνοντας την επίδραση στην καθαρή αξία και τα κέρδη. Αν είναι απαραίτητο θα πρέπει να εξηγούνται οι λόγοι που εμποδίζουν την αποτίμηση, καθώς και οι μέγιστοι και οι ελάχιστοι κίνδυνοι.

### β) Environmental disclosure standard, re-classified

1. Λογιστική πολιτική σχετικά με την αναγνώριση και εκτίμηση των τρέχοντων εξόδων και του περιβαλλοντικού ενεργητικού.
2. Λογιστική πολιτική σχετικά με την αναγνώριση και εκτίμηση των περιβαλλοντικών υποχρεώσεων.
3. Έξοδα για την εξοικονόμηση ενέργειας και αποδοτικότητα.
4. Φύση, σκοπός και λογιστική αξία του περιβαλλοντικού ενεργητικού.
5. Τρέχουσες δαπάνες.
6. Περιβαλλοντικές προβλέψεις
7. Περιβαλλοντικές ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Πραγματοποιήθηκε έρευνα σχετικά με την εφαρμογή του προτύπου εμφάνισης περιβαλλοντικών πληροφοριών. Μελετήθηκαν οι λογιστικές καταστάσεις εταιρειών για το διάστημα 1997-1999 (στην έρευνα συμπεριλήφθηκε και το 1997 προκειμένου να διαπιστωθεί οι περιβαλλοντικές εμφανίσεις που γίνονταν πριν την ισχύ του προτύπου). Πρέπει να σημειωθεί ότι σε ότι αφορά την κοινωνική και περιβαλλοντική αναφορά δε φαίνεται να υπάρχει διαφορά μεταξύ εισιτηριών και μη εισιτηριών στο χρηματιστήριο εταιρειών (Moneva and Llena, 2000). Κατά την έρευνα μελετήθηκε αν οι εταιρείες συμμορφώνονται με το πρότυπο ενώ έγινε και ποσοτική ανάλυση προκειμένου να προσδιοριστεί κατά πόσο συμμορφώνονται (με ελάχιστο το μηδέν και μέγιστο τα 7 εδάφια του Πίνακα 1). (Larrinaga et al., 2002)

Από την έρευνα προέκυψε ότι περίπου το 80% των εταιρειών δεν εμφανίζουν τα έτη 1998 και 1999 καμμία από τις απαιτούμενες πληροφορίες. Η πληρότητα των πληροφοριών που αποκαλύπτονται είναι επίσης πολύ χαμηλή και εκτός από τις εταιρείες ηλεκτρισμού και επικοινωνιών, οι άλλες εταιρείες (βιομηχανίες τροφίμων, οικοδομικών υλικών, μεταλλικών και μηχανικών κατασκευαστικών, χημικές, λοιπές) τείνουν να περιορίζουν τις αναφορές τους σε ένα θέμα π.χ. περιβαλλοντικές προβλέψεις.

Η γενικότερη απουσία συμμόρφωσης των ισπανικών εταιρειών με τη νομοθεσία σχετικά με τις αναφορές καθώς και το γεγονός ότι οι εταιρείες δεν έχουν τίποτα να αναφέρουν δεν επαρκούν για να εξηγήσουν την μη συμμόρφωση. Σύμφωνα με τους Adams et al. (1995) η απουσία συμμόρφωσης με την αναγκαστική κοινωνική αναφορά μπορεί να εξηγηθεί αν η κοινωνική και η περιβαλλοντική αναφορά θεωρηθεί εργαλείο για την κατασκευή, διατήρηση και νομιμοποίηση πολιτικών και οικονομικών διακονονισμών και ιδεολογικών θεμάτων που συνεισφέρουν στα "επιχειρηματικά ιδιωτικά συμφέροντα". Παρόλο που η εθελοντική εμφάνιση κοινωνικών και περιβαλλοντικών πληροφοριών έιναι ένας τρόπος συμμόρφωσης με τους κοινωνικούς κανόνες, η μη αποκάλυψη δε μπορεί να εξηγηθεί σε αυτή τη βάση καθώς οι λογιστικές αναφορές μπορεί επιλεκτικά να αποτυγχάνουν να αποκαλύπτουν πληροφορίες που δεν είναι προς το συμφέρον της εταιρείας. Η πλήρης συμμόρφωση με τη σχετική νομοθεσία αποτελεί πρόκληση για τις εταιρείες που όμως δεν έχουν την κατάλληλη πολιτική για να ανταποκριθούν.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω είναι λιγότερο πιθανό οι εταιρείες να εμφανίσουν τα "κακά νέα" ( Deegan and Rankin, 1996). Τα νέα αυτά αφορούν την ταξινόμηση των δαπανών σε τακτικές και έκτακτες ( ως έκτακτες μπορούν να θεωρηθούν εκείνες που σχετίζονται π.χ. με πρόστιμα) οι λεπτομέρειες των προβλέψεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων) που προέρχονται από τη νομοθεσία και η χαμηλή περιβαλλοντική απόδοση και οι κίνδυνοι που μεταφέρονται σε άλλες οντότητες. Από την έρευνα προέκυψε ότι οι λογιστικές καταστάσεις που εξετάστηκαν δεν περιείχαν πληροφορίες σχετικά με τις έκτακτες περιβαλλοντικές δαπάνες. Οι πληροφορίες σχετικά με τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τη χαμηλή περιβαλλοντική απόδοση αποκαλύπτονταν από μία μόνο εταιρεία , η οποία εμφάνιζε τις πληροφορίες αυτές και τα προηγούμενα χρόνια ανεξάρτητα από το πρότυπο, χωρίς ωστόσο να εμφανίζει άλλες περιβαλλοντικές πληροφορίες. Οι υπόλοιπες εταιρείες που εμφανίζουν πληροφορίες σχετικά με ενδεχόμενα δήλωσαν ότι συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις της περιβαλλοντικής νομοθεσίας και ότι οι περιβαλλοντικές ενδεχόμενες υποχρεώσεις καλύπτονται από ασφάλεια που περιλαμβάνει και εκείνες που προέρχονται από μόλυνση, διαχείριση αποβλήτων και εκπομπή ρύπων. Επομένως η έρευνα υποστηρίζει το γεγονός ότι η αποκάλυψη "κακών νέων" αποτελεί πρόκληση για τις εταιρείες. (Larrinaga et al., 2002)

Σχετικά με την εθελοντική λογιστική εμφάνιση κοινωνικών και περιβαλλοντικών πληροφοριών σύμφωνα με μία έρευνα που διεξήχθη σε 7 κράτη της περιοχής Ν.Α. Ασίας-Ειρηνικού υπάρχουν σημαντικές διαφορές στις πρακτικές της αποκάλυψης που ακολουθούν οι εταιρείες των συγκεκριμένων 7 κρατών. Το δείγμα της έρευνας αποτελούσαν 356 εταιρείες που λειτουργούσαν στην Αυστραλία, στη Σιγκαπούρη, στο Χονγκ Κονγκ, στις Φιλιππίνες, στην Ταϊλάνδη, στην Ινδονησία και στη Μαλαισία. Μελετήθηκε το κατά πόσο υπάρχουν διαφορές ως προς την ποσότητα και τον τύπο των κοινωνικών και περιβαλλοντικών λογιστικών αποκαλύψεων μεταξύ των εταιρειών από κάθε χώρα και εξετάστηκαν ορισμένοι (εγχώριοι) παράγοντες στους οποίους μπορεί να οφείλονται οι διαφορές αυτές. Συγκεκριμένα οι παράγοντες που εξετάστηκαν είναι η επίδραση της κουλτούρας ( η παράμετρος που εξετάστηκε στην περίπτωση αυτή ήταν το επίπεδο της αποφυγής της αβεβαιότητας και το επίπεδο αρσενικού χαρακτήρα), του πολιτικού συστήματος, του νομικού συστήματος, το

επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης, της κεφαλαιαγοράς (οι παράμετροι που εξετάστηκαν ήταν το μέγεθος και ο κύκλος εργασιών της αγοράς). (Williams, 1999)

Βάσει των στατιστικών τεστ που διεξήχθησαν προέκυψε ότι υπάρχει σημαντική διαφορά σε ότι αφορά την ποσότητα των πληροφοριών που αποκαλύπτονται στις ετήσιες εκθέσεις στις 7 χώρες. Συγκεκριμένα οι οργανισμοί στη Σιγκαπούρη, στην Ταϊλάνδη και στις Φιλιππίνες εμφανίζονται να έχουν μεγαλύτερη ποσότητα αποκαλύψεων από τους ισοδύναμους τους στο Χονγκ Κονγκ, στην Ινδονησία και στη Μαλαισία. Οι εταιρείες με βάση στην Αυστραλία εμφανίζονται μεταξύ των δύο αυτών ομάδων. Η διαφορά αυτή μεταξύ των εταιρειών των διαφόρων χωρών μπορεί να εξηγηθεί εν μέρει από την συσχέτιση της αποφυγής της αβεβαιότητας, του επιπέδου αρσενικού χαρακτήρα και του πολιτικού συστήματος με την ποσότητα των εμφανιζόμενων πληροφοριών. Έτσι προκύπτει ότι οι εταιρείες που λειτουργούν σε κοινωνικό περιβάλλον που επηρρεάζεται από υψηλό επίπεδο αποφυγής της αβεβαιότητας δε δείχνουν προθυμία να αποκαλύπτουν εθελοντικά περιβαλλοντικές και κοινωνικές πληροφορίες, εν μέρει για να μη θέσουν σε κίνδυνο την οικονομική ασφάλεια της εταιρείας. Οι εταιρείες που λειτουργούν σε κοινωνικό περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από θυληκά γνωρίσματα παρέχουν εθελοντικά μεγαλύτερες ποσότητες περιβαλλοντικών και κοινωνικών λογιστικών πληροφοριών. Από την έρευνα δεν προέκυψε ότι υπάρχει σημαντική επιρροή του νομικού συστήματος. Σε ότι αφορά την επίδραση της κεφαλαιαγοράς οι περιβαλλοντικές και κοινωνικές αποκαλύψεις δε φαίνονται να ασκούν σημαντική επίδραση στους χρηματοοικονομικούς προμηθευτές, π.χ. επενδυτές στις επενδυτικές τους αποφάσεις με αποτέλεσμα η διοίκηση να μην ωθείται στην εμφάνιση των πληροφοριών αυτών.

Τέλος το μέγεθος και ο τύπος της βιομηχανίας επηρρεάζουν σημαντικά την ποσότητα των εμφανιζόμενων πληροφοριών, ενώ η οικονομική απόδοση δε φαίνεται να έχει επίδραση. Το τελευταίο δε συμφωνεί με τα αποτελέσματα προηγούμενων ερευνών που υποδηλώνουν ότι υπάρχει μικρή επίδραση της οικονομικής απόδοσης.

Τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης έρευνας ενισχύουν την άποψη ότι οι οργανισμοί προχωρούν σε εθελοντική εμφάνιση κοινωνικών και περιβαλλοντικών λογιστικών πληροφοριών προκειμένου να υπερασπίσουν τα συμφέροντά τους κάτω από κοινωνικές και πολιτικές πιέσεις. Το γεγονός ότι χρηματοοικονομικοί παράγοντες (όπως η οικονομική απόδοση, το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης και η κεφαλαιαγορά) δεν είναι στατιστικά σημαντικοί υποστηρίζουν την άποψη του



Patten (1991, 1992), σύμφωνα με την οποία η εθελοντική εμφάνιση κοινωνικών και περιβαλλοντικών λογιστικών πληροφοριών είναι αποτέλεσμα περισσότερο κοινωνικών παρά οικονομικών πιέσεων. (Williams, 1999)

### 3.9 ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΗ: ΤΡΕΧΟΥΣΕΣ ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ

Υπάρχουν διαφορετικές προσεγγίσεις της περιβαλλοντικής λογιστικής ανάλογα με το περιεχόμενο (οικονομικά και μη οικονομικά στοιχεία) ή ανάλογα με το κοινό- στόχο (αν ο στόχος είναι η υποστήριξη των αποφάσεων της διοίκησης ή αναφορά προς το εξωτερικό περιβάλλον της εταιρείας (external reporting)). (Bartolomeo, 2000)

Η περιβαλλοντική διοικητική λογιστική αποτέλεσε το αντικείμενο ενός έργου (*ECOMAC research project*) με στόχο να εντοπισθούν συνδετικά στοιχεία μεταξύ της διοικητικής λογιστικής και της περιβαλλοντικής λογιστικής (environmental accounting) που υφίστανται ή που μπορούν να αναπτυχθούν. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε με ερωτηματολόγιο σε 84 εταιρείες στη Γερμανία, Ιταλία, Ολλανδία και Ηνωμένο Βασίλειο καθώς και 15 μελέτες περιπτώσεων και εστιάστηκε σε βιομηχανίες για τις οποίες τα περιβαλλοντικά θέματα είναι σημαντικά όπως χημικές, φαρμακευτικές, ενέργειας και τυπογραφίας. Οι μελέτες περιπτώσεων πραγματοποιήθηκαν σε Γερμανικές θυγατρικές των IBM, Philips και Sony; AGIP, Cartiera Favini, Italiana Petroli και SGS-Thomson στην Ιταλία; Auping, Hercules, Meerssen Papier και Xerox στην Ολλανδία; και Baxter, Xerox, Zeneca και μια ανώνυμη εταιρεία αναφερόμενη ως XYZ στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Ιρλανδία.

Από την έρευνα προέκυψε ότι ένα μικρό μέρος (53%) των εταιρειών συμπεριλαμβάνονταν στους στόχους και στόχοι σχετικοί με το περιβάλλον. Το 58% των εταιρειών εξασφαλίζουν μέσω τυπικών διαδικασιών τη συμμετοχή του περιβαλλοντικού προσωπικού στις διαδικασίες λήψης επενδυτικών αποφάσεων, ενώ διαπιστώθηκε ότι το 56% των εταιρειών διέθεταν ήδη σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης. Οι εταιρείες δίνουν έμφαση στην παρεμπόδιση της περιβαλλοντικής μόλυνσης ενσωματώνοντας την περιβαλλοντική διοίκηση (environmental

management) στη διαδικασία λήψεως αποφάσεων. Μεγαλύτερη εφαρμογή της συναντάται στην παραγωγή και την έρευνα και ανάπτυξη και λιγότερη στις άλλες λειτουργίες (σχεδιασμό προϊόντος, διανομή, χρήση ή διάθεση). Πρακτικά για τις περισσότερες εταιρείες η περιβαλλοντική διοικητική λογιστική αποτελεί μια ασυνεχή διαδικασία καθώς άλλωτε παρουσιάζει χαμηλά επίπεδα και σε άλλες περιόδους συγκεντρώνει υψηλά επίπεδα ενδιαφέροντος όπως για παράδειγμα κατά την εισαγωγή ενός νέου λογιστικού συστήματος. Όπως προέκυψε από τις μελέτες περιπτώσεων τις περισσότερες φορές τα οικονομικά οφέλη από την εισαγωγή της περιβαλλοντικής διοικητικής λογιστικής δε δικαιολογούν την πραγματοποίηση μεγάλων αλλαγών γι'αυτό και τα περιβαλλοντικά θέματα ενσωματώνονται σε άλλα προγράμματα αλλαγής όπως την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων (ABC). Ωστόσο αναμένεται ότι στο μέλλον θα αυξηθεί το ενδιαφέρον για την περιβαλλοντική διοικητική λογιστική. (Bartolomeo, 2000)

Οι Ευρωπαϊκές εταιρείες εντοπίζουν τα περιβαλλοντικά κόστη σε μικρότερο ποσοστό (50%) σε σχέση με τις ΗΠΑ (83%). Πρέπει να σημειωθεί ότι οι Γερμανικές εταιρείες καταμερίζουν τα κόστη σε προϊόντα και διεργασίες σε μεγαλύτερο ποσοστό από ότι οι εταιρείες των τριών άλλων ευρωπαϊκών κρατών. Οι διαφορές μεταξύ των ΗΠΑ και της Ευρώπης πιθανόν να οφείλονται στα υψηλότερα επίπεδα των υποχρεώσεων και των κυρώσεων που παρουσιάζονται στην πρώτη. Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι όπως προκύπτει από τις μελέτες περιπτώσεων πολλές φορές τα περιβαλλοντικά κόστη καταμερίζονται σε διεργασίες ή προϊόντα που δεν τα παράγουν ενισχύοντας κατά αυτό τον τρόπο λιγότερα καθαρές διεργασίες ή προϊόντα. Σύμφωνα με την έρευνα η πλειοψηφία των εταιρειών διαχειρίζονται τις περιβαλλοντικές επενδύσεις όπως και τις άλλες επενδύσεις δηλαδή έχουν κοινούς επενδυτικούς πόρους για περιβαλλοντικές και μη επενδύσεις και ανάλογη συμπεριφορά παρουσιάζουν οι εταιρείες στις ΗΠΑ. Οι περισσότερες εταιρείες στην Ευρώπη χρησιμοποιούν τη μέθοδο της περιόδου επανείσπραξης του κεφαλαίου ενώ στις ΗΠΑ χρησιμοποιείται περισσότερο η μέθοδος του δείκτη αποδοτικότητας κεφαλαίων (ROI).

Προκειμένου να διασφαλισθεί η επιτυχία της περιβαλλοντική διοικητικής λογιστικής απαιτείται συνεργασία και συντονισμός μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών, όπως της χρηματοοικονομικής διοίκησης με την περιβαλλοντική διοίκηση, που θα παράσχει τη δυνατότητα να αξιοποιηθούν σημαντικές ευκαιρείες

π.χ. εντοπισμός σημαντικών στοιχείων. Από την έρευνα προέκυψε ότι δυο εταιρείες δημιούργησαν διαδικασίες για την καλύτερη επικοινωνία μεταξύ του λογιστικού και του περιβαλλοντολογικού προσωπικού. Συγκεκριμένα η Akzo δημιούργησε θέση περιβαλλοντικής καταγραφής ("environmental bookkeeper") που συντονίζει τα λειτουργικά στοιχεία και τα στοιχεία της λογιστικής και περιβαλλοντικής διοίκησης και η υπεύθυνη για τη βελτίωση της ποιότητας ομάδα της Xerox του Ηνωμένου Βασιλείου συντόνισε τις δραστηριότητες του λογιστικού, περιβαλλοντικού, της διαχείρισης αποθεμάτων και της συσκευασίας με στόχο τη μείωση του κόστους. (Bartolomeo, 2000)

Από την έρευνα διαπιστώθηκε ότι τα συνδετικά στοιχεία μεταξύ της διοικητικής λογιστικής και της περιβαλλοντικής διοίκησης ήταν κυρίως τροποποιήσεις των υπάρχοντων λογιστικών διαδικασιών. Ωστόσο επαληθεύτηκε μερικώς το γεγονός ότι η συσχέτιση της διοικητικής με την περιβαλλοντική λογιστική μπορεί να αναδείξει την οικονομική σημαντικότητα των μέτρων πρόληψης της περιβαλλοντικής μόλυνσης αν και το κόστος από μόνο του δεν επαρκεί για να καταστήσει ελκυστική από οικονομική απόψη την παρεμπόδιση της περιβαλλοντικής μόλυνσης.

Επιπλέον διαπιστώθηκαν ορισμένες διαφοροποιήσεις σε διεθνές επίπεδο. Μία πρώτη διαφορά είναι το γεγονός ότι στις ΗΠΑ σε αντίθεση με την Ευρώπη παρατηρείται μεγαλύτερη εστίαση στα άμεσα περιβαλλοντικά κόστη λόγω των διαφορετικών περιβαλλοντικών ρυθμίσεων και κυρώσεων. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι Ευρωπαϊκές εταιρείες αντιμετωπίζουν υψηλότερο κόστος ορισμένων πόρων π.χ. ενέργειας και επιβαρύνονται με υψηλότερο κόστος της μη απόδοσης των πόρων αυτών - αποβλήτων με αποτέλεσμα να εμφανίζουν υψηλότερα άμεσα περιβαλλοντικά κόστη. Μια άλλη διαφοροποίηση αφορά την κουλτούρα της εταιρείας. Έτσι οι οργανισμοί που εστιάζουν στους μετόχους (finance-driven) συναντώνται περισσότερο σε Ηνωμένο Βασίλειο και ΗΠΑ ενώ οι εταιρείες που εστιάζουν στους τρίτους ενδιαφερόμενους είναι πιο διαδεδομένες σε Γερμανία, Ιαπωνία και άλλες ευρωπαϊκές χώρες. Στις Αγγλοσαξωνικού χαρακτήρα εταιρείες οι λογιστές και οι χρηματοοικονομικοί διοικητές έχουν κεντρικό ρόλο στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Στις Βρετανικές και τις Αμερικανικές εταιρείες δίνεται βαρύτητα σε πρωτοβουλίες οικονομικού χαρακτήρα π.χ. μείωση αποβλήτων και συνήθως χρησιμοποιούνται συμβατικές τεχνικές όπως η μέθοδος της επανείσπραξης. Ωστόσο

οικονομικές δυσκολίες αναγκάζουν Ευρωπαϊκές και Ιαπωνικές εταιρείες να δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα σε οικονομικούς παράγοντες ενώ αρκετές Βρετανικές και Αμερικανικές εταιρείες έχουν προσεγγίσει περισσότερο την προσανατολισμένη στους τρίτους ενδιαφερόμενους φιλοσοφία. (Bartolomeo, 2000)

Συμπερασματικά από το έργο προέκυψε ότι πολλές εταιρείες διαθέτουν περιβαλλοντική διοικητική λογιστική ενώ στην ουσία η όλη δραστηριότητα περιορίζεται στην εφαρμογή ορισμένων μεμονωμένων έργων. Η ανάγκη για υιοθέτηση της περιβαλλοντικής διοικητικής λογιστικής αναμένεται να γίνει πιο πιεστική ωστόσο οι εταιρείες μπορούν να προχωρήσουν σε σταδιακές αλλαγές των υπάρχοντων δραστηριοτήτων τους παρά στην εισαγωγή νέων διαδικασιών. Οι αλλαγές αυτές μπορούν να επικεντρωθούν στην διαχείριση του περιβαλλοντικού κόστους και στην εισαγωγή πλάνου ελαχιστοποιήσης των αποβλήτων, που θα αποδόσουν βραχυπρόθεσμα αποτελέσματα. Άλλες ευκαιρείες που έχουν μακροπρόθεσμο χαρακτήρα είναι το να λαμβάνεται υπόψιν ο περιβαλλοντικός παράγοντας στη λήψη αποφάσεων με μακροπρόθεσμες συνέπειες στην ανάπτυξη προϊόντος και στις κεφαλαιακές δαπάνες, η διαχείριση του κόστους του κύκλου ζωής, η εμπλοκή του λογιστικού προσωπικού σε στρατηγικές περιβαλλοντικής διοικητικής λογιστικής, ενθάρρυνση της ανταλλαγής απόψεων μεταξύ των λειτουργιών της περιβαλλοντικής διοίκησης και της διοικητικής λογιστικής, συσχέτιση δεδομένων από διάφορες λειτουργίες. Το τελευταίο έχει ιδιαίτερη σημασία καθώς σε αρκετές εταιρείες η περιβαλλοντική διοικητική λογιστική εφαρμόζεται στην πράξη από άτομα εκτός του λογιστικού προσωπικού που δεν έχουν πρόσβαση σε λογιστικά δεδομένα.

Στο άμεσο μέλλον είναι πιθανόν να χρησιμοποιηθούν τα εξωτερικά κόστη και οφέλη στον επιχειρησιακό σχεδιασμό (business planning) ως δείκτης των περιβαλλοντικών επιδράσεων και ως μέσο πρόβλεψης του μελλοντικού εσωτερικού κόστους. Η περιβαλλοντική διοικητική λογιστική είναι συνήθως συμπληρωματική των άλλων κατευθύνσεων της λογιστικής, για παράδειγμα η περιβαλλοντική λογιστική κόστους μπορεί να αποτελέσει εφαρμογή της κοστολόγησης βάσει δραστηριοτήτων (ABC) με κύριο οδηγό κόστους το περιβάλλον. Σπις εταιρείες που δίνουν βαρύτητα στην περιβαλλοντική απόδοση, το περιβάλλον μπορεί να αποτελέσει μια προοπτική της προσέγγισης του balanced scorecard.

### **3.10 Η ΑΝΤΑΠΟΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΗ ΑΤΖΕΝΤΑ ΣΕ ΕΝΑ ΑΝΑΠΤΥΞΟΜΕΝΟ ΚΡΑΤΟΣ: ΜΕΛΕΤΗ ΣΤΑ ΝΗΣΙΑ ΦΙΤΖΙ**

Πραγματοποιήθηκε έρευνα κατά την οποία διερευνήθηκε ο τρόπος με τον οποίο αντιμετωπίζονται τα περιβαλλοντικά θέματα από τους λογιστές στα νησιά Φίτζι. Η έρευνα παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον καθώς δίνει τη δυνατότητα να παρατηρηθούν οι πρακτικές περιβαλλοντικής λογιστικής που ακολουθούνται σε αναπτυσσόμενα κράτη δεδομένων των διαφορών ως προς τους πόρους, τον πλούτο, το μέγεθος και την κατάρτιση που παρουσιάζονται μεταξύ των διαφόρων χωρών. (Lodhia, 2003)

Λήφθησαν συνεντεύξεις μεγάλων λογιστικών εταιρειών στα νησιά Φίτζι, κατά τις οποίες ρωτήθηκαν οι λογιστές ιδιωτικών και δημόσιων εταιρειών.

Δε βρέθηκε καμία εταιρεία που να εφαρμόζει περιβαλλοντική λογιστική. Από τις συνεντεύξεις προέκυψε ότι όλοι συμφωνούν ως προς το σημαντικό ρόλο που κατέχουν τα περιβαλλοντικά θέματα για μια εταιρεία αλλά φαίνεται να αγνοούν την επιδραση των θεμάτων αυτών στις λογιστικές πρακτικές. Αν και σε όλες τις υπό μελέτη εταιρείες ακολουθούνται πρακτικές διαχείρισης περιβαλλοντικών θεμάτων οι λογιστές έχουν περιορισμένη συμμετοχή σε αυτές, καθώς δε λαμβάνουν υπόψιν τα περιβαλλοντικά κόστη, τους περιβαλλοντικούς κινδύνους ή ενδεχόμενα εκτός από την περίπτωση που αξιολογούν ορισμένες επενδύσεις. Οι λογιστές θεωρούν ότι απουσίας υποχρεωτικών ρυθμίσεων και προτύπων δεν έχουν συμμετοχή στις περιβαλλοντικές αναφορές και η FIA θα μπορούσε να παίξει καθοριστικό ρόλο στην καθιέρωση υποχρεωτικών προτύπων. Επιπλέον αγνοούν το ρόλο που μπορούν να έχουν σε περιβαλλοντικά θέματα θεωρώντας ότι η διαχείρηση των θεμάτων αυτών αφορά τους περιβαλλοντολόγους, οι οποίοι με την σειρά τους αγνοούν τη συμμετοχή που μπορούν να έχουν οι λογιστές στη ανάπτυξη της περιβαλλοντικής συνείδησης του οργανισμού. Πρέπει να σημειωθεί ότι στις ετήσιες εκθέσεις των περισσοτέρων εταιρειών δεν περιλαμβάνονται περιβαλλοντικά στοιχεία.

Η έλλειψη πόρων και κατάρτιση καθώς και η υιοθέτηση πρακτικών ανεπτυγμένων κρατών, προκειμένου να προσελκύσουν πολυεθνικές επενδύσεις, αποτελούν τους σημαντικότερους παράγοντες της μικρής προόδου που έχει



σημειωθεί στα νησιά Φίτζι στον τομέα της περιβαλλοντικής λογιστικής. Εξαιτίας ακριβώς της τάσης των λογιστών να ακολουθούν και να υιοθετούν πρακτικές παρόμοιες με εκείνες των αναπτυγμένων κρατών είναι πιθανόν πρότυπα περιβαλλοντικής λογιστικής να γίνουν αποδεκτά μετά την καθιέρωση περιβαλλοντικών λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο. (Lodhia, 2003)

Ήδη έχουν εμφανιστεί στην Ευρώπη κάποια σημεία υποχρεωτικής περιβαλλοντικής λογιστικής όπως στη Δανία, Ολλανδία, Νορβηγία, Σουηδία, Ισπανία και Γαλλία, ενώ οδηγίες σχετικά με την περιβαλλοντική αναφορά δίνονται και από την πρόσφατη πρόταση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας για την περιβαλλοντική λογιστική.

### **3.11 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Η αναφορά των περιβαλλοντικών πληροφοριών αποτελεί ένα "παράθυρο" της εταιρείας προς το κοινωνικό σύνολο. Η εθελοντική εμφάνιση πληροφοριών αποτελεί πρόκληση για τις εταιρείες εφόσον μπορεί να λειτουργήσει ως μηχανισμός για την μεγαλύτερη περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση της εταιρείας είναι όμως πιθανόν να επιφέρει το αντίθετο αποτέλεσμα καθώς δίνεται η δυνατότητα στις εταιρείες να ελέγχουν και να διαπραγματεύονται τα περιβαλλοντικά θέματα. Για το λόγο αυτό είναι απαραίτητο να τεθούν κανόνες και οδηγίες σχετικά με την εμφάνιση πληροφοριών για την περιβαλλοντική δραστηριοποίηση των εταιρειών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

#### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη συγκεκριμένη έρευνα πραγματοποιήθηκε μελέτη περίπτωσης σε μια από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες τροφίμων στην Ελλάδα.

"Η μελέτη περίπτωσης είναι μια αντικειμενική, σε βάθος εξέταση ενός σύγχρονου φαινομένου, όπου ο ερευνητής έχει μικρό έλεγχο στα δρώμενα" (Yin, 1989). Η μελέτη περίπτωσης περιλαμβάνει τη συλλογή πληροφοριών από ένα ή περισσότερα άτομα που πραγματοποιούν την έρευνα, από ένα οργανισμό προκειμένου να αναπτυχθεί η όσο το δυνατό ολοκληρωμένη εικόνα του υπό εξέταση φαινομένου. Η συλλογή στοιχείων μπορεί να είναι πρωτογενής (όπως παρατήρηση ή συνεντέξεις εμπλεκομένων ατόμων) ή δευτερογενής (όπως αρχεία, έγγραφα). Για τη



μελέτη ενός φαινομένου μπορεί να εξεταστεί μία κατάσταση ή περισσότερες συσχετιζόμενες καταστάσεις οπότε και πραγματοποιούνται πολλαπλές μελέτες περιπτώσεων. Γενικά η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης εστιάζει σε σύγχρονα φαινόμενα και σε επίκαιρες συνθήκες και χρησιμοποιεί ιστορικά στοιχεία για την επεξήγηση ή/και την επαλήθευση των στοιχείων που προκύπτουν κατά τη διενέργεια της έρευνας. Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι ο ερευνητής έχει μικρή ως καθόλου δυνατότητα να παραποιήσει ή να επηρεάσει τα όσα διαδραματίζονται. (McCutcheon & Meredith, 1993)

Η μελέτη περίπτωσης έχει ως στόχο όχι μόνο να περιγράψει μια κατάσταση αλλά και να εξηγήσει το "πώς" και "γιατί" συμβαίνουν ορισμένα γεγονότα (Yin, 1989). Έτσι μια μελέτη περίπτωσης συνήθως χρησιμοποιείται για να περιγράψει ή να εξερευνήσει μια κατάσταση που δεν έχει αποτελέσει ακόμη αντικείμενο μελέτης, αλλά μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για να επεξηγήσει την κατάσταση αυτή οπότε και τα στοιχεία που θα προκύψουν μπορούν να συμφωνούν και να επεκτείνουν ή να θέτουν υπό αμφισβήτηση τις υφιστάμενες θεωρίες. (McCutcheon & Meredith, 1993) Ακριβώς για τον εξερευνητικό και επεξηγηματικό χαρακτήρα της συγκεκριμένης έρευνας επιλέχθηκε η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης.

Ειδικά για τη λογιστική η μελέτη περίπτωσης παρέχει τη δυνατότητα κατανόησης των συστημάτων και τεχνικών που χρησιμοποιούνται και τον τρόπο κατά τον οποίο χρησιμοποιούνται. Για παράδειγμα οι μελέτες περίπτωσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να δώσουν περιγραφή των πρακτικών της διοικητικής λογιστικής, να εξερευνηθεί η εφαρμογή νέων διαδικασιών, να δοθεί εξήγηση για τους προσδιοριστικούς παράγοντες των υφιστάμενων πρακτικών κ.τ.λ.(Ryan, 1992)

## 4.2 ΤΥΠΟΙ ΜΕΛΕΤΩΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Ειδικά σε ότι αφορά τη λογιστική η μελέτη περίπτωσης μπορεί να έχει περιγραφικό χαρακτήρα να παρέχει δηλαδή μια περιγραφή της υπό εξέταση λογιστικής πρακτικής. Για παράδειγμα ο τύπος αυτός της μελέτης περίπτωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί προκειμένου να διερευνηθούν τα κενά που υπάρχουν μεταξύ της λογιστικής θεωρίας και της πρακτικής. (Ryan, 1992)

Οι επεξηγηματικές μελέτες περίπτωσης χρησιμοποιούνται προκειμένου να επεξηγηθούν οι νέες και πιθανόν καινοτομικές πρακτικές που ακολουθούνται σε ορισμένες εταιρείες. Οι πειραματικές μελέτες περίπτωσης χρησιμοποιούνται προκειμένου να διερευνηθούν οι δυσκολίες εφαρμογής των νέων λογιστικών διαδικασιών και τεχνικών και να γίνει μια εκτίμηση των οφέλων που μπορούν να προκύψουν από την εφαρμογή τους.

Οι εξερευνητικές μελέτες περίπτωσεις αποτελούν το πρώτο βήμα σε έρευνες που στοχεύουν στην παραγωγή γενικευμένων λογιστικών πρακτικών. Ο ρόλος του συγκεκριμένου τύπου είναι να "εξερευνήσει" τους λόγους ορισμένων λογιστικών πρακτικών προκειμένου να εξαχθούν κάποιες υποθέσεις που θα εξεταστούν περαιτέρω σε επόμενες μελέτες. Οι επεξηγηματικές διαφέρουν από τις εξερευνητικές ως προς το γεγονός ότι εστιάζουν στην καταννόηση και επεξήγηση της συγκεκριμένης περίπτωσης και δε στοχεύουν στη γενίκευση.

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διαφοροποιήσεις μεταξύ των διαφόρων τύπων είναι δυσδιάκριτες. Εκτός από την ασαφή διαφοροποίηση μεταξύ των εξερευνητικών και επεξηγηματικών μελετών περίπτωσης που αναπτύχθηκε παραπάνω, είναι δύσκολο πολλές φορές να καθοριστεί αν κάποιες λογιστικές πρακτικές πρέπει να μελετηθούν βάσει του περιγραφικού ή του επεξηγηματικού τύπου καθώς είναι δύσκολο να προσδιορισθεί αν οι συγκεκριμένες πρακτικές αφορούν νέες ή υφιστάμενες διαδικασίες.

#### 4.3 ΚΥΡΙΑ ΣΤΑΔΙΑ ΤΗΣ ΜΕΛΕΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Η μελέτη περίπτωσης περιλαμβάνει την προετοιμασία, τη συλλογή στοιχείων, την εκτίμηση των στοιχείων, την αναγνώριση και εξήγηση του προτύπου, την ανάπτυξη της θεωρίας και τέλος τη συγγραφή της αναφοράς. (Ryan, 1992)

Κατά την προετοιμασία θα πρέπει να γίνει μια ανασκόπηση στη σχετική βιβλιογραφία και βάσει αυτής και της διαθέσιμης θεωρίας να αναπτυχθεί μία λίστα με τα θέματα που θα πρέπει να εξεταστούν κατά την μελέτη περίπτωσης. Είναι αναγκαίο να υπάρχει ευελιξία σε ότι αφορά τη λίστα με τα υπό μελέτη θέματα γιατί καθώς

προχωρά η μελέτη πιθανόν να προκύψουν και νέα ερωτήματα που θα πρέπει να διερευνηθούν.

Η ευελιξία αυτή θα επιτρέψει και την ενσωμάτωση νέων στοιχείων που θα προκύψουν στην πορεία της έρευνας και τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψιν στην αρχή. Η συλλογή πληροφοριών μπορεί να γίνει από συνεντεύξεις, έγγραφα, παρατήρηση. Δεν πρέπει να παραβλεφθούν και οι "ανεπίσημες" πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν για παράδειγμα από ανεπίσημα σχόλια, χειρονομίες, το ύφος των απαντήσεων του συνεντεύξιαζόμενου κ.τ.λ.

Επιπλέον θα πρέπει να γίνει εκτίμηση των στοιχείων ως προς την αξιοπιστία τους- δηλαδή το κατά πόσο είναι ανεξάρτητα τα στοιχεία από το χρήστη τους- και ως προς την εγκυρότητά τους- δηλαδή το κατά πόσο τα στοιχεία είναι αληθή. Θα πρέπει να εξεταστεί το κατά πόσο υπάρχει συνάφεια μεταξύ των στοιχείων που αφορούν το ίδιο θέμα και να εκτιμηθεί και η εγκυρότητα μιας πηγής συλλέγοντας στοιχεία για την πηγή αυτή.

Από τη μελέτη περίπτωσης θα προκύψει κάποιο μοντέλο/πρότυπο που θα περιγράφει και θα εξηγεί το υπό εξέταση θέμα. Το μοντέλο/πρότυπο πιθανόν να τροποποιηθεί μέχρι την ολοκλήρωση της μελέτης καθώς η εμφάνιση νέων στοιχείων μπορεί να οδήγησει στην αναθεώρηση του. Επιπλέον το μοντέλο/πρότυπο θα πρέπαι να συγκριθεί με τα μοντέλα που έχουν προκύψει από άλλες μελέτες καθώς και με τις υφιστάμενες θεωρίες. Αν το μοντέλο που αναπτύχθηκε δε συμφωνεί με τις υφιστάμενες θεωρίες θα πρέπει να συγκεντρωθούν στοιχεία προκειμένου να επεξηγηθεί αυτή η σύγκρουση.

Στη συγγραφή της αναφοράς πρέπει να παρουσιάζονται οι συνθήκες της περίπτωσης που μελετήθηκε καθώς και να παρέχονται στοιχεία και εξηγήσεις που θα πείσουν τον αναγνώστη. Τέλος θα πρέπει να προκύπτουν από την έρευνα κάποια συμπεράσματα που χρησιμοποιηθούν ή θα υποστηρίξουν μελλοντικές μελέτες. (Ryan, 1992)

Πρέπει να σημειωθεί ότι η σειρά των σταδίων που περιγράφηκε δεν είναι απαραίτητο να ακολουθείται η ίδια σε κάθε μελέτη περίπτωσης. Έτσι μπορούν να πραγματοποιηθούν τα στάδια με διαφορετική σειρά ή είναι πιθανόν κάποια στάδια να επαναληφθούν αρκετές φορές.

#### 4.4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ ΜΕ ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Πολλές φορές κατά τη μελέτη περίπτωσης είναι δύσκολο να τεθούν όρια στο υπό εξέταση θέμα καθώς αποτελεί μέρος μεγαλύτερων και πολυπλοκότερων συστημάτων. Είναι επομένως δύσκολο να προσδιορισθεί μέχρι ποιο σημείο θα πρέπει να επεκταθεί η έρευνα και ποιες αλληλεπιδράσεις με τα ευρύτερα συστήματα θα πρέπει να εξετασθούν. Επιπλέον τα στοιχεία και οι υπό εξέταση πρακτικές δεν έχουν στατικό χαρακτήρα αλλά μεταβάλλονται και εξελίσσονται με την πάροδο του χρόνου με αποτέλεσμα το πόσο πίσω στο παρελθόν θα πρέπει να ανατρέξει ο ερευνητής προκειμένου να αντλήσει ιστορικά στοιχεία, να αποτελεί μία επιπλέον παράμετρος που θα πρέπει να προσδιορισθεί. (Ryan, 1992)

Ένα ακόμη πρόβλημα σχετίζεται με την αντικειμενικότητα που παρέχει η συγκεκριμένη μέθοδος. Αν η μελέτη περίπτωσης ερμηνεύει την κοινωνική πραγματικότητα τότε δε μπορεί να θεωρηθεί ότι ο ερευνητής είναι ανεξάρτητος παρατηρητής. Το πρόβλημα αυτό μπορεί να αντιμετωπιστεί ως ένα βαθμό αν για τη συλλογή και εκτίμηση των στοιχείων αλλά και για την ερμηνεία του υπό μελέτη θέματος χρησιμοποιηθεί μια ομάδα ερευνητών με διαφορετική προέλευση εμπειρίες κ.τ.λ.

Τέλος σε πολλές περιπτώσεις απαιτείται η πρόσβαση σε εμπιστευτικές πληροφορίες ενός οργανισμού. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες που παρέχονται στον ερευνητή πρέπει να παραμείνουν εμπιστευτικές δημιουργεί πρόβλημα όταν θα πρέπει να γίνει γραπτή αναφορά για τη συγκεκριμένη περίπτωση. Η απόκρυψη της ταυτότητας της εταιρείας μπορεί να επιτρέψει την συμπεριβολή των εμπιστευτικών στοιχείων στην έρευνα. Επιπλέον όταν το αντικείμενο της έρευνας αφορά τις σχέσεις μεταξύ των μελών ενός οργανισμού μπορεί να είναι αναγκαία η διασφάλιση της εμπιστευτικότητας των πληροφοριών που θα ληφθούν ( π.χ. να μην οι απόψεις κάποιων στελεχών σε άλλα στελέχη). Αυτό θα καταστήσει δύσκολη την επαλήθευση των πληροφοριών οπότε και θα πρέπει να αναζητηθούν άλλες πηγές για το σκοπό αυτό (π.χ. έγγραφα).

Προκειμένου να αξιοποιηθούν οι δυνατότητες που παρέχει η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης απαιτείται η μελέτη των λογιστικών πρακτικών σε διάφορα επίπεδα μέσα στον οργανισμό καθώς και των σχέσεων μεταξύ των διαφόρων ομάδων διευθυντών.

Στη συγκεκριμένη έρευνα επιλέχτηκε η περίπτωση της "ΕΛΑΪΣ Α.Ε." , η οποία είναι μία από τις μεγαλύτερες βιομηχανίες τροφίμων. Η επιλογή βασίστηκε κυρίως στο γεγονός ότι η συγκεκριμένη εταιρεία έχει αναπτύξει σημαντική περιβαλλοντική δραστηριότητα. Πριν ξεκινήσει η μελέτη περίπτωσης στη βιομηχανία είχε προηγηθεί η μελέτη της διαθέσιμης βιβλιογραφίας και αρθρογραφίας και είχαν προσδιορισθεί τα προς εξέταση θέματα.

Η συλλογή πληροφοριών βασίστηκε σε συνεντεύξεις αλλά και σε έγγραφα (ετήσιος απολογισμός, κοινωνικός απολογισμός, ετήσιο δελτίο). Οι συνεντεύξεις μαγνητοφωνήθηκαν - με εξαίρεση δύο συνεντεύξεις στις οποίες η μαγνητοφώνηση δεν κρίθηκε απαραίτητη- και οι περισσότερες είχαν διάρκεια περύπου μία ώρα ενώ υπήρξαν και περιπτώσεις στις οποίες η συνέντευξη διήρκησε 1.5-2 ώρες. Στις συνεντεύξεις που δεν υπήρξε μαγνητοφώνηση κρατήθηκαν σημειώσεις, καθώς επίσης και στις συνεντεύξεις που μαγνητοφωνήθηκαν γεγονός που διευκόλυνε την παρακολούθηση της συζήτησης και την διατύπωση ερωτήσεων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

#### 5.1 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΠΡΟΦΙΛ

Η ΕΛΑΪΣ Α.Ε. είναι ανώνυμος εταιρία ελαιουργικών επιχειρήσεων και εδρεύει στον δήμο Πειραιά. Η επωνυμία της εταιρείας είναι "ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΛΑΙΟΥΡΓΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΛΑΪΣ". Σκοπός της εταιρείας είναι η για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων ή σε συνεταιρισμό με τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα:

- Επιχείρηση πάντως είδους ελαιουργικών εργασιών και η παραγωγή και διάθεση ελαιουργικών και λοιπών εδώδιμων προϊόντων άλλα και συναφών πρώτων και βοηθητικών υλών ενδιάμεσων προϊόντων, και υλικών συσκευασίας.



β) Εισαγωγή, εξαγωγή, αντιπροσώπευση και εμπορία παντός είδους βιομηχανικών και γεωργικών προϊόντων.

γ) παροχή υπηρεσιών σε τρίτα νομικά ή φυσικά πρόσωπα και ιδία στους τομείς λογιστικής, οικονομικών υπηρεσιών και διοικητικών υπηρεσιών, μάρκετινγκ, πωλήσεων, εφοδιασμού και διακινήσεων.

Η ΕΛΑΪΣ ιδρύθηκε το 1920 στο Νέο Φάληρο, εκεί ακριβώς που βρίσκεται και σήμερα, με την επωνυμία "Αριστοτέλης Μακρής και Σια". Το 1932 μετατράπηκε σε ανώνυμη εταιρία υπό την επωνυμία ΕΛΑΪΣ Α.Ε. με ταυτόχρονη αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Το 1962 ξεκινάει τη συνεργασία της με τη UNILEVER, η οποία συγκαταλέγεται μεταξύ των 20 μεγαλύτερων εταιρειών του κόσμου. Το 1976, η UNILEVER, με συμφωνία των Ελλήνων μετόχων, αναλαμβάνει τη διοίκηση της ΕΛΑΪΣ συμμετέχοντας κατά 51% στο μετοχικό της κεφάλαιο. Εντός Ελλάδας οι επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, εκτός της ΕΛΑΪΣ, είναι η Unilever Hellas AEVE και η Knorr Bestfoods Hellas ABEE.

Όραμα της εταιρείας αποτελεί το να είναι η καλύτερη εταιρεία τροφίμων στην Ευρώπη. Βασικές αξίες είναι η ακεραιότητα και η εμπιστοσύνη που δείχνει η εταιρεία προς τους ανθρώπους ως προς την επίτευξη των αποτελέσματων, ο σεβασμός που χαρακτηρίζει το σύνολο των δραστηριοτήτων της εταιρείας απέναντι στον πελάτη-καταναλωτή, τον εργαζόμενο, το μέτοχο και γενικά το κοινωνικό σύνολο. Επιπλέον επιδιώκει με πάθος να είναι ηγέτης στην αγορά όπου δραστηριοποιείται, επιδεικνύει τόλμη θέτοντας υψηλούς στόχους και επιδιώκοντας τη συνεχή βελτίωση, και δυναμισμό καθώς εστιάζει στο αποτέλεσμα, θέτοντας προτεραιότητες, με ταχύτητα και απλοποιημένες διαδικασίες.

### 5.1.1 Ιστορική Αναδρομή

#### 1920: Η ιδρυση της ΕΛΑΪΣ

Η ΕΛΑΪΣ ιδρύεται στο Νέο Φάληρο και ξεκινά τη λειτουργία της ως μια μικρή μονάδα ραφιναρίσματος διαφόρων ελαίων. Κατά την περίοδο 1920-1930 βρήκαν εργασία στην εταιρεία πολλοί πρόσφυγες από τη Μικρά Ασία και η εταιρεία τους παρείχε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και συσσίτιο.

#### 1932: Η ΕΛΑΪΣ μετατρέπεται σε Ανώνυμη Εταιρεία.

Δεκαπλασιάζει το μετοχικό της κεφάλαιο, αναπτύσσει και εκσυγχρονίζει τον τεχνολογικό της εξοπλισμό ώστε να ξεπεράσει τις σοβαρές οικονομικές δυσκολίες που αντιμετωπίζει την εποχή εκείνη ο κλάδος των ελαιοπαραγωγικών εταιριών της χώρας, εξαιτίας της διεθνούς οικονομικής κρίσης.

#### *1941-44: Σθεναρή αντίσταση κατά την κατοχή.*

Οι ιδιοκτήτες της ΕΛΑΪΣ αρνούνται τη συνεργασία με τις δυνάμεις κατοχής και αχρηστεύουν τμήμα του μηχανολογικού εξοπλισμού του εργοστασίου ώστε να μη χρησιμοποιηθεί από τους κατακτητές. Παράλληλα, με την έναρξη του πολέμου, διανέμει στους υπαλλήλους της και στις οικογένειές τους λίπος από τα αποθέματά της για την στήριξή τους στις δύσκολες μέρες που έρχονται.

#### *1945: Ανασυγκρότηση μετά τον Πόλεμο*

Η ΕΛΑΪΣ ααρχίζει να ανασυγκροτείται με νέες επενδύσεις και εισάγει στην αγορά τα προϊόντα BITAM και ΦΥΤΙΝΗ. Το 1947 η εταιρεία εισάγεται στο χρηματιστήριο.

#### *1962: Συνεργασία με τη UNILEVER*

Η ΕΛΑΪΣ ξεκινά μια στενή συνεργασία με την UNILEVER και μέσω της συνεργασίας αυτής της παρέχεται η τεχνολογική υποδομή, η εξειδίκευση και η τεχνογνωσία μιας από τις μεγαλύτερες εταιρείες παραγωγούς εδωδίμων ελαιουργικών προϊόντων σε όλο τον κόσμο.

#### *1967: Κυκλοφορία των Άλτις*

Η εταιρεία κυκλοφορεί το τυποποιημένο ελαιόλαδο ΑΛΤΙΣ στην αγορά με μεγάλη επιτυχία.

#### *1974: Κυκλοφορία των Sol*

Το 1974 λανσάρει το ηλιέλαιο SOL, ένα από τα πρώτα σπορέλαια στην ελληνική αγορά.

#### *1976: Υπό τη διοίκηση της UNILEVER*

Το 1976 η UNILEVER αποκτά την πλειοψηφία των μετοχών της ΕΛΑΪΣ και αναλαμβάνει τη διοίκηση.

#### *1980-1990: Δεκαετία ραγδαίας ανάπτυξης*

Η ΕΛΑΪΣ, ως μέλος της UNILEVER, επεκτείνει τις δραστηριότητές της ξεκινώντας τη διακίνηση τροφίμων από την υπόλοιπη Ευρώπη, με προϊόντα "αδελφών εταιριών", όπως το τσάι LIPTON, τα προϊόντα κρέατος ZWAN, τα προϊόντα χαμηλών θερμίδων LINEA και άλλα.



**1991-92: Πλήρης εκσυγχρονισμός της εταιρείας**

Το 1991 το εργοστάσιο της ΕΛΑΪΣ εκσυγχρονίζεται πλήρως. Γίνονται σημαντικές επενδύσεις στον τομέα της τεχνολογίας και πληροφορικής. Υιοθετείται το πρωτοπόρο σύστημα Διοίκησης Ολικής Ποιότητας. Το 1992 επενδύονται σημαντικά ποσά για τη δημιουργία μονάδας φυσικού εξευγενισμού των ελαίων, που είναι η πρώτη στην Ελλάδα και μέσα στις 3 πρώτες από όλες τις εταιρίες της UNILEVER παγκοσμίως. Δημιουργείται το Εκπαιδευτικό Κέντρο Αθηνά μέσα στην εταιρία και γίνονται επενδύσεις στον τομέα της πληροφορικής και της ανάπτυξης νέων προϊόντων.

**1996: Μια από τις 7 καλύτερες επιχειρήσεις στην Ευρώπη**

Η ΕΛΑΪΣ επιλέγεται ως μια από τις 7 καλύτερες επιχειρήσεις της Ευρώπης στον διαγωνισμό για το Ευρωπαϊκό Βραβείο Ποιότητας. Η επιχείρηση επίσης, είναι η πρώτη που πετυχαίνει την πιστοποίησή της στο πρότυπο ISO 14001 για το σύστημα Περιβαλλοντικής Διαχείρισης που αναπτύσσει.

**1997: Δημιουργία ιστορικού αρχείου και Βιομηχανικού Μουσείου**

Η ΕΛΑΪΣ είναι η πρώτη εν λειτουργία εταιρία στην Ελλάδα που δημιουργεί και συντηρεί Ιστορικό Αρχείο και Πρότυπο Βιομηχανικό Μουσείο, θέτοντάς τα στην υπηρεσία της επιστημονική κοινότητας για ερευνητικούς σκοπούς αλλά και για τη διοργάνωση πολιτιστικών εκδηλώσεων.

**1999: Εξαγορά Pummaro-Πελαργός**

Η ΕΛΑΪΣ προχώρησε στην εξαγορά του τομέα των προϊόντων τομάτας με τις επωνυμίες PUMMARO και ΠΕΛΑΡΓΟΣ από την εταιρία Μέλισσα - Κίκιζας.

**2000: ΕΛΑΪΣ και προϊόντα τομάτας Stella**

Η ΕΛΑΪΣ διευρύνει την γκάμα των προιόντων της με τα προιόντα τομάτας Stella. Η εταιρεία κλείνει τα 80 χρόνια της.

**2001: Εμπορική συνεργασία με "Knorr Bestfoods Hellas ABEE"**

Αποφασίστηκε η εμπορική συνεργασία σύμφωνα με την οποία η ΕΛΑΪΣ ως αντιπρόσωπος της «Knorr Bestfoods Hellas ABEE» αναλαμβάνει την διανομή και διάθεση όλων των προϊόντων αυτής μέσω του δικού της δικτύου πωλήσεων. Επίσης αποφασίστηκε και η σταδιακή συνεργασία στους υπόλοιπους τομείς δραστηριότητας, όπως marketing, διαχείρισης ανθρώπινων πόρων, μεθόδων παραγωγής και ποιοτικού ελέγχου, οικονομικών υπηρεσιών κλπ.

**2002: Πιστοποίηση EN 45001**

Το εργαστήριο ελέγχου ποιότητας της ΕΛΑΪΣ διακρίνεται με την πιστοποίηση EN 45001 για τους ελέγχους που διενεργεί σε κάθε παραλαβή και παραγωγή ελαιολάδου. Το ελαιόλαδο ΑΛΤΙΣ υπόκειται σε 38 ελέγχους, 10 περισσότερους από 'ότι επιβάλλει ο Ευρωπαϊκός Κανονισμός ελαιολάδου.

### 5.1.2 Προϊόντα

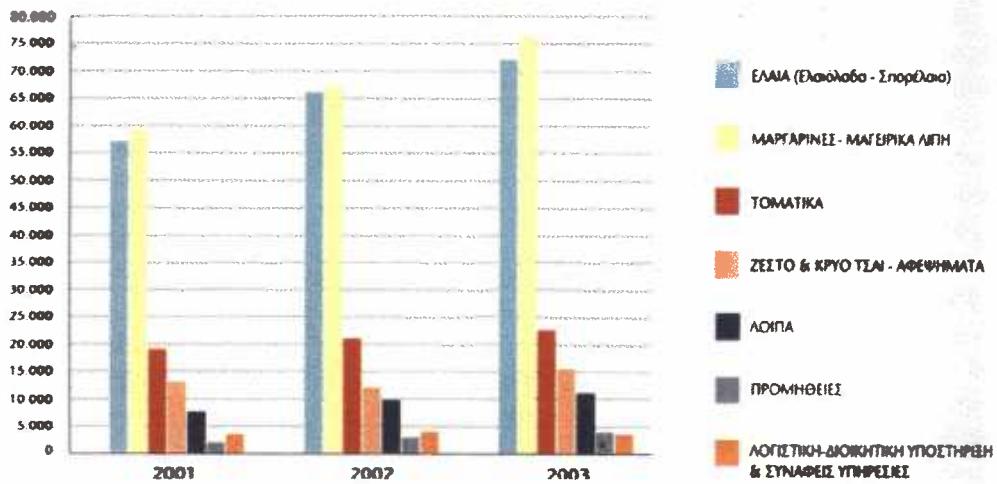
Τα προϊόντα της εταιρείας περιλαμβάνουν τα ελαιόλαδα και τα σπορέλαια, τις μαργαρίνες και τα μαγειρικά λίπη, κρύο και ζεστό τσάι και προϊόντα τομάτας. Στα ελαιόλαδα, η γκάμα του Άλτις περιλαμβάνει το Άλτις Κλασικό, το Άλτις Παραδοσιακό, το Άλτις Απαλό, το Άλτις Αγουρέλαιο και το Άλτις Bio. Τα σχετικά με το ελαιόλαδο προϊόντα συμπληρώνουν η πάστα ελιάς και οι ελιές.

Η κατηγορία των μαργαρινών περιλαμβάνει το Βιτάμ, το Becel, το Άλτις Soft, το Super Fresco και το Φλώρα Soft. Στην κατηγορία των σπορελαίων η εταιρεία δραστηριοποιείται με τα προϊόντα Φλώρα, Sol και Becel. Στα μαγειρικά λίπη η εταιρεία δραστηριοποιείται με τα προϊόντα Νέα Φυτίνη, την Φυτίνη με ελαιόλαδο και την Φυτίνη με βούτυρο.

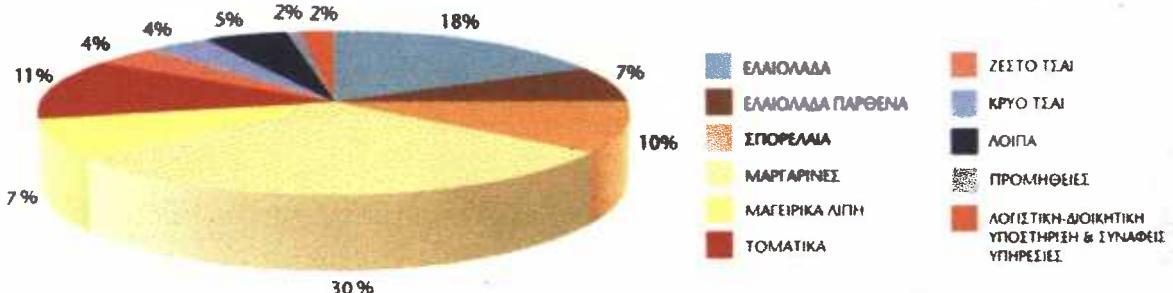
Στα τοματικά προϊόντα η εταιρεία δραστηριοποιείται με τα προϊόντα Pummaro και στα προϊόντα τσαγιού με τα με το Lipton Ζεστό Τσάι και το Lipton Ice Tea. Το Lipton Ice Tea χωρίζεται σε δυο υποκατηγορίες: σε έτοιμο κρύο τσάι και κρύο τσάι σε σκόνη. Το έτοιμο κρύο τσάι Lipton Ice Tea δεν διακεινέται από την εταιρεία από την 1η Ιανουαρίου 2004. Το κρύο τσάι Lipton σε σκόνη θα συνεχίσει να διακτυνείται από την εταιρεία.

Επιπλέον τα προϊόντα Knorr και Hellmann's αντιπροσωπεύονται επίσης από την εταιρεία. Τα προϊόντα Knorr δραστηριοποιούνται στους κύβους, τα μυρωδικά, τις σάλτσες, τις σούπες και τα γέυματα που χρειάζονται λίγο χρόνο παρασκευής. Τα προϊόντα Hellmann's δραστηριοποιούνται στην αγορά των κρύων σαλτσών.

Στα διαγράμματα που ακολουθούν παρουσιάζεται η συγκριτική ανάλυση του κύκλου εργασιών των ετών 2001-2003 καθώς και του μέσου μεριδίου.



Σχήμα 5.1 : Συγκριτική Ανάλυση Κύκλου Εργασιών 2001-2003



Σχήμα 5.2 : Παρουσίαση Κύκλου Εργασιών Τριετίας 2001-2003 Μέσο Μερίδιο

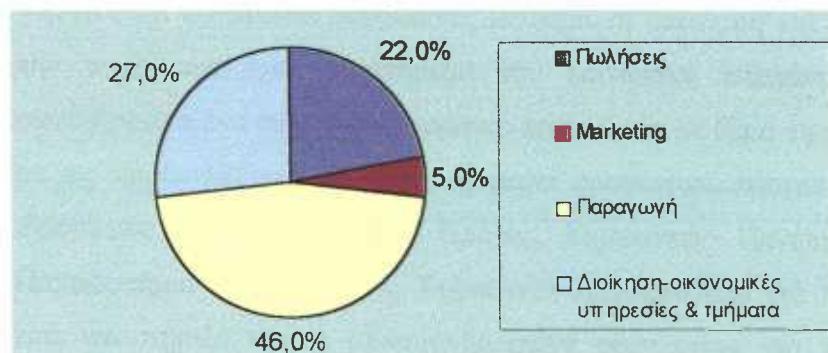
### 5.1.3 Ανθρώπινο Δυναμικό

Επενδύσεις όμως δεν γίνονται μόνο στον τεχνολογικό, επιστημονικό και περιβαλλοντικό τομέα, αλλά και στην βελτίωση και ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού. Η ανταγωνιστικότητα και η βιωσιμότητα μιας εταιρίας εξαρτάται από την

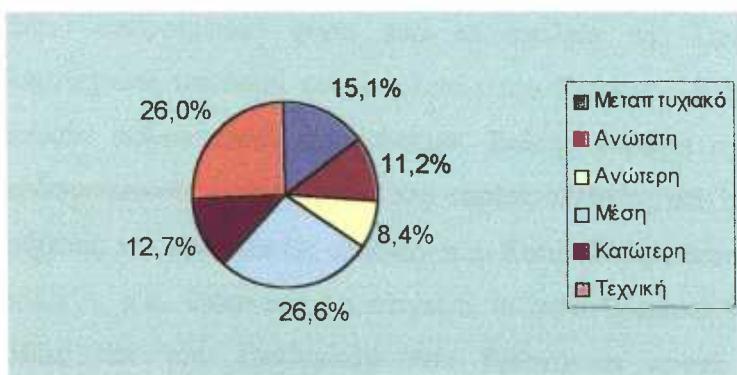
ποιότητα και την ταχύτητα της παραγωγής. Γι' αυτό η συνεχή ενημέρωση, εκπαίδευση και προσαρμογή του ανθρώπινου δυναμικού στις ευμετάβλητες συνθήκες τις αγοράς είναι αναγκαία.

ΕΤΟΣ	ΩΡΕΣ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ
2001	6000
2002	8600
2003	9000

Στα σχήματα 5.3 και 5.4 παρουσιάζεται μια ανάλυση του κύκλου ποιότητας του ανθρώπινου δυναμικού ανα λειτουργική δραστηριότητα και κατά μόρφωση.



Σχήμα 5.3: Ανάλυση του κύκλου ποιότητας του ανθρώπινου δυναμικού ανά λειτουργική δραστηριότητα



Σχήμα 5.4 : Ανάλυση του κύκλου ποιότητας του ανθρώπινου δυναμικού κατά μόρφωση

## 5.2 ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΡΟΣΦΟΡΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Η εταιρεία έχει να επιδείξει σημαντική κοινωνική προσφορά, ιδιαίτερα στους χώρους της γνώσης και της υγείας. Συντελεί στην ανάπτυξη της γνώσης των νέων μέσω των εκπαιδευτικών προγραμμάτων που διενεργεί. Έτσι πραγματοποιεί εκπαιδευτικά προγράμματα σε συνεργασία με το Παιδικό Μουσείο από το 1993 μέχρι σήμερα. Επιπλέον πραγματοποιεί προγράμματα επαγγελματικού προσανατολισμού για μαθητές Δημοτικού και Γυμνασίου προκειμένου να εξοικειωθούν οι μαθητές με τα επαγγέλματα της εταιρείας και την παραγωγική διαδικασία μιας βιομηχανίας τροφίμων.

Η κοινωνική προσφορά της εταιρείας στο χώρο της υγείας περιλαμβάνει τη συμμετοχή της σε Ημερίδες, Συνέδρια, χορηγίες και άλλες εκδηλώσεις. Η εταιρεία χορηγεί και οργανώνει εκδηλώσεις με θέμα τη διατροφή και τη σημασία αυτής για την υγεία και έχει υποστηρίξει την κοινωνική καμπάνια του ΕΛΙΚΑΡ και συγκεκριμένα ένα εθνικό ενημερωτικό πρόγραμμα με θέμα τη χοληστερόλη σε σχέση με τις καρδιοπάθειες. Επιπλέον χορηγεί ερευνητικά προγράμματα επιστημονικών ιδρυμάτων π.χ. Πανεπιστήμιο Κρήτης, Χαροκόπειο Πανεπιστήμιο, Αριστοτέλειο Πανεπιστήμιο Θεσσαλονίκης, Γεωπονικό Πανεπιστήμιο και Πανεπιστήμιο Αιγαίου ενώ υποστήριξε κύκλο μετεκπαιδευτικών σεμιναρίων για την εκπαίδευση νέων καρδιολόγων.

Παράλληλα η εταιρεία έχει αναπτύξει σημαντική δραστηριότητα στις τοπικές κοινωνίες που δραστηριοποιείται, μεγάλο μέρος της οποίας προέρχεται από εθελοντική εργασία των εργαζομένων. Μερικά παραδείγματα αποτελούν η δημιουργία παιδικής χαράς στο Σχηματάρι το 2002, η δημιουργία και ο καθαρισμός κάδων απορριμάτων γύρω από τα σχολεία της Γαστούνης, η προμήθεια με υλικοτεχνική υποδομή των σχολείων του Πειραιά, η υποστήριξη της οργάνωσης τοπικών πολιτιστικών εκδηλώσεων. Επίσης παρέχει οικονομική ενίσχυση σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, και κυρίως εκείνους που ασχολούνται με την παροχή βιόθειας και προστασίας παιδιών π.χ. Εταιρεία Προστασίας Σπαστικών, ΕΛΕΠΑΠ, ΦΛΟΓΑ, κ.α. Επιπλέον υποστηρίζει το φιλανθρωπικό έργο και άλλων ιδρυμάτων καθώς και των Εκκλησιών που βρίσκονται κοντά στις εγκαταστάσεις των εργοστασίων. Μέσω της συνεργασίας της με την Τράπεζα Τροφίμων, η εταιρεία χορηγεί μεγάλες ποσότητες τροφίμων σε Ιδρύματα Απόρων, Γηροκομεία, Ορφανοτροφεία κ.α Ανθρωπιστική βιόθεια παρέχει και σε χώρες που αντιμετωπίζουν

σοβαρά προβλήματα επιβίωσης και πείνας- π.χ. Σερβία, Ιράκ, Παλαιστίνη- πάλι μέσω της χορήγησης μεγάλων ποσοτήτων τροφίμων.

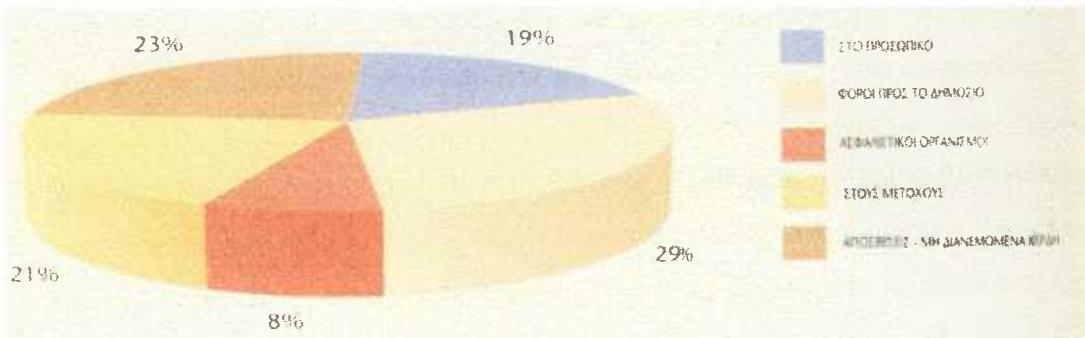
### 5.2.1 Το Κοινωνικό Προϊόν της Εταιρείας

Όπως παρουσιάζεται και στο Σχήμα 5.5 το κοινωνικό προϊόν της εταιρείας παρουσιάζει αυξητική τάση κατά τα τελευταία τρία χρόνια.

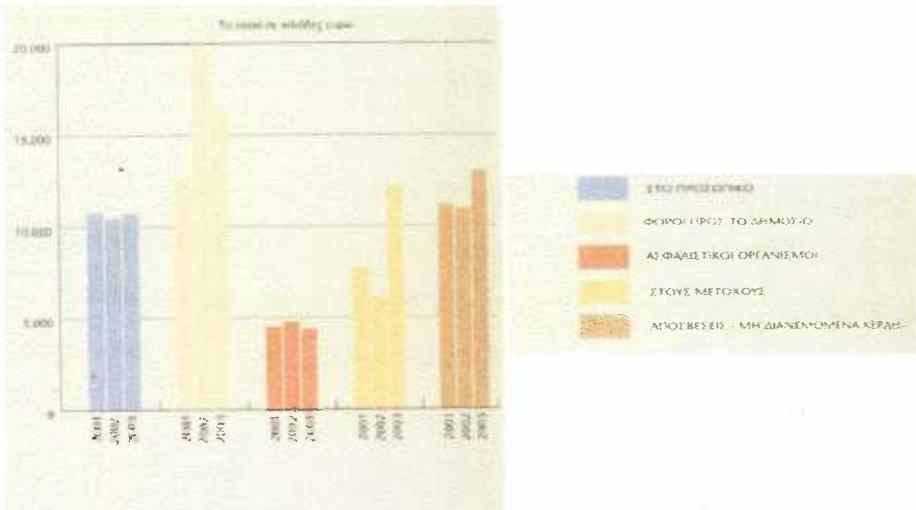


Σχήμα 5.5: Εξέλιξη Κοινωνικού Προϊόντος 2001-2003

Ένα σημαντικό ποσοστό των κερδών της, η εταιρεία το αποδίδει στους μετόχους, σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, στο προσωπικό της και στο Δημόσιο. Το 2003, όπως παρουσιάζεται και στο Σχήμα 2 η μερισματική απόδοση αποτέλεσε το 21% των κερδών, το 8% αποδόθηκε σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, το 29% των κερδών ήταν φόροι προς το Δημόσιο και το 19% αμοιβές και παροχές προς το προσωπικό. Στο Σχήμα 5.6 απεικονίζεται η διανομή του κοινωνικού προϊόντος κατά την περίοδο 2001-2003.



Σχήμα 5.6: Κοινωνικό Προϊόν 2003



Σχήμα 5.7: Διανομή Κοινωνικού Προϊόντος 2001-2003

### 5.2.2 Κοινωνικός Ισολογισμός της Εταιρείας

Το ετήσιο δελτίο περιλαμβάνει τον κοινωνικό ισολογισμό της εταιρείας όπου απεικονίζεται η συνεισφορά της στο κοινωνικό σύνολο. Η συνεισφορά αυτή, που απεικονίζεται σε αριθμούς και σε κοινά μεγέθη, περιλαμβάνει το δημιουργηθέν και διανεμηθέν Κοινωνικό Προϊόν. Συγκεκριμένα περιλαμβάνει τις Πωλήσεις Εσωτερικού, Εξωτερικού, την Παροχή Υπηρεσιών, τη Διακύμανση Αποθεμάτων, τα Έκτακτα Αποτελέσματα, τα Λοιπά Οργανικά Έσοδα, τα Αποθεματικά για Πρόσθετο Μέρισμα, τις Αγορές Χρήσης, τα Έξοδα Λήψης Υπηρεσιών, τις Παροχές Τρίτων και τα Λοιπά Έξοδα (εκτός προσωπικού, φόρων -τελών, χρηματοοικονομικών και αποσβέσεων). Επιπλέον περιλαμβάνει τη διανομή του κοινωνικού προϊόντος στο Προσωπικό (Καθαρές Αποδοχές από Μισθούς, Καθαρές Αποζημιώσεις, Παρεπόμενες Παροχές), στο Δημόσιο (Φόρος Εισοδήματος, Φόροι Προηγούμενων Χρήσεων, Λοιποί Φόροι, Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών, Ασφαλιστικοί Οργανισμοί), στους Μετόχους (Μερίσματα στους Μετόχους), στους Χρηματοδότες (στους Δανειστές (Χρηματοοικονομικά Έξοδα)), στη Διοίκηση (Αμοιβές Μελών Δ.Σ), και

στην Επιχείρηση (Αποθεματικά και μη Διανεμηθέντα Κέρδη, Ποσά για Αύξηση Κεφαλαίου, Αποσβέσεις).

Η διανομή του κοινωνικού προϊόντος της εταιρείας για τη χρήση 2003 έχει ως εξής: 18,85% στο Προσωπικό, 36,79% στο Δημόσιο, 21,38% στους Μετόχους, 0,07% στους Χρηματοδότες, 0,06% στη Διοίκηση, και 22,84% στην Επιχείρηση. Το μέσο μερίδιο τριετίας 2001-2003 για τη διανομή του κοινωνικού προϊόντος είναι: 20,55% στο Προσωπικό, 40,00% στο Δημόσιο, 16,45% στους Μετόχους, 0,37% στους Χρηματοδότες, 0,06% στη Διοίκηση, και 22,58% στην Επιχείρηση. Πιο αναλυτικά η συνεισφορά της εταιρείας στο κοινωνικό σύνολο σε αριθμούς σε κοινά μεγέθη παρουσιάζεται στον Κοινωνικό Ισολογισμό, που παρατείθεται στο Παράρτημα.

### 5.3 ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝ

Το ξεκίνημα της περιβαλλοντικής δραστηριότητας της εταιρείας είναι δύσκολο να εντοπισθεί χρονικά. Ήδη μετά το τέλος του Β' Παγκοσμίου Πολέμου συγκροτεί μια οργάνωση τη "Φιλοδασική Ένωση Αθηνών", η οποία αναλαμβάνει δραστηριότητα αναδάσωσης με στόχο να επιλύθει το έντονο πρόβλημα της αποψύλωσης που είχε συντελεσθεί, δραστηριοποίηση που για τα δεδομένα της εποχής εκείνης θα μπορούσε να χαρακτηριστεί πρωτοποριακή. Η "Φιλοδασική Ένωση Αθηνών" εξακολουθεί να υφίσταται και η εταιρεία (ΕΛΑΪΣ Α.Ε.) έχει παρουσία στο Διοικητικό Συμβούλιο.

Η επιτροπή περιβάλλοντος (της οποίας η δράση χρονολογείται πριν από το 1985) είχε ως στόχο την μείωση της κατανάλωσης φυσικών πόρων- όπως νερό, ηλεκτρική ενέργεια - με τα οικονομικά οφέλη που συνεπάγεται αυτή και κυρίως την μείωση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων της εταιρείας. Το 1996 η εταιρεία πιστοποιείται με το ISO14001 για το σύστημα της περιβαλλοντικής διαχείρισης που ακολουθεί και είναι η πρώτη εταιρεία στην Ελλάδα που πιστοποιείται με το συγκεκριμένο πρότυπο. Η πιστοποίηση κατά ISO14001 (το οποίο είναι αρκετά επίπονο και απαιτητικό πρότυπο) είναι εθελοντική αλλά από τη σπιγμή που μια εταιρεία το αποκτήσει δεν είναι προς το συμφέρον της να το αποχωριστεί. Κι αυτό γιατί η εταιρεία ελέγχεται κάθε 6 μήνες από έναν οργανισμό πιστοποίησης προκειμένου να διερευνηθεί αν η εταιρεία συμμορφώνεται και τηρεί τις προϋποθέσεις για να εξακολουθήσει να έχει το συγκεκριμένο πρότυπο. Αν μια εταιρεία "χάσει" το πρότυπο-αν δηλαδή κριθεί ότι δεν είναι ικανή να συνεχίσει να το έχει- ο οργανισμός πιστοποίησης είναι υποχρωμένος να δημοσιοποιήσει το γεγονός αυτό, πράγμα που συνεπάγεται σοβαρές επιπτώσεις για την εταιρεία.

Τα θέματα ποιότητας, προστασίας περιβάλλοντος και ασφάλειας στην εργασία είναι συνυφασμένα με την ύπαρξη της εταιρείας και αλληλένδετα μεταξύ τους. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα κάθε δραστηριότητα της εταιρείας να εξετάζεται ως προς τις επιδράσεις που θα επιφέρει σε θέματα ποιότητας, περιβάλλοντος και ασφάλειας προκειμένου να αποφευχθούν τυχόν αρνητικές επιρροές. Στόχος είναι να αναγνωρίζονται και να μειώνονται οι περιβαλλοντικές επιπτώσεις της εταιρείας. Ξεχωριστό τμήμα περιβάλλοντος δεν υπάρχει και η προστασία του περιβάλλοντος



αφορά τις δραστηριότητες όλων των εργαζομένων. Δηλαδή καθένας συμβάλλει στην προστασία του περιβάλλοντος στα πλαίσια της δραστηριότητάς του. Επιπλέον γίνεται συστηματική εκπαίδευση των εργαζομένων στην εφαρμογή μέτρων προστασίας του περιβάλλοντος.

Η ΕΛΑΪΣ Α.Ε. θεωρείται "πράσινη" εταιρεία με την έννοια ότι δεν χρησιμοποιείται στην παραγωγική της διαδικασία κάποια τοξική ουσία και ούτε αποβάλλει στο περιβάλλον κάποιο τοξικό ή χημικό απόβλητο.

Σε ότι αφορά την επιρροή των πιέσεων υπάρχει μια συνεχής εξέλιξη-για παράδειγμα το ISO14001 υπαγορεύει τη συνεχή βελτίωση (continual improvement). Επιπλέον υπάρχει συνεργασία με οικολογικές οργανώσεις ( π.χ. συνεργασία της εταιρείας με την WWF σε ορισμένα προγράμματα) που όμως είναι περισσότερο θέμα μάρκετινγκ καθώς δεν αφορά τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις της εταιρείας. Έτσι στα πλαίσια της ενημέρωσης και ευαισθητοποίησης των καταναλωτών για περιβαλλοντικά θέματα που προσπαθεί να επιτύχει το Νέο Βιτάμ ξεκίνησε το 1995 ένα πρόγραμμα συνεργασίας με το Παγκόσμιο Ταμείο για τη Φύση WWF.

Υπάρχουν αυξημένες απαιτήσεις για την μείωση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων της εταιρείας επειδή βρίσκεται εντός κατοικημένης περιοχής. Απόρροια των απαιτήσεων αυτών είναι η διακοπή της λειτουργίας των εργοστασίων κατά την περίοδο του Αυγούστου προκειμένου να μην αυξάνονται τα επίπεδα της ατμόσφαιρας σε διοξείδιο, αιθάλη κ.τ.λ. από τα καυσαέρια των εργοστασίων. Αν και η δραστηριότητα της εταιρείας δεν εμπίπτει στους περιορισμούς αυτούς εφόσον λειτουργεί με φυσικό αέριο και δεν καίει diesel, διακόπτεται η λειτουργία της εταιρείας για τον Αύγουστο. Ισχυρό μοχλό πίεσης αποτελούν οι νομοθετικές ρυθμίσεις, οι οποίες γίνονται όλο και πιο αυστηρές γεγονός που επιβάλει τη στενή παρακολουθήσή τους και την συνεχή ενημέρωση της εταιρείας για τους νόμους που αφορούν τις δραστηριότητές της.

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω δεν υπάρχει τμήμα περιβάλλοντος. Ο Environmental Manager είναι επιφορτισμένος με την παρακολούθηση της νομοθεσίας και το συντονισμό των θεμάτων της εταιρείας που αφορούν την προστασία του περιβάλλοντος. Για το σκοπό αυτό πραγματοποιούνται συναντήσεις εργαζομένων (ομάδες εστίασης ή focus team) σε τακτά χρονικά διαστήματα Αντιπρόσωποι των

ομάδων εστίασης αποτελούν το "steering committee". Τόσο στις συναντήσεις του focus team όσο και του steering committee τα θέματα ασφάλειας και περιβάλλοντος αποτελούν τα πρώτα προς συζήτηση θέματα. Ο Safety Health & Environmental Manager είναι υπεύθυνος για τρία εργοστάσια ΕΛΑΪΣ, KNORR BESTFOODS, PUMMARO.

Εφαρμόζεται Intergrated Quality System-IQS κατά το οποίο τα θέματα της υγιεινής και ασφάλειας, ποιότητας, περιβάλλοντος είναι αλληλένδετα και κάθε εργαζόμενος ασχολείται και συμβάλλει στους τομείς αυτούς στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του.

"Δεν είναι δυνατή η παραγωγή ενός ποιοτικού προϊόντος σε μη καθαρό περιβάλλον".

Τα προϊόντα της εταιρείας περιέχουν premium. Το premium αυτό της τιμής βασίζεται ακριβώς στο σύνολο των διαδικασιών που λαμβάνουν χώρα προκειμένου να εξασφαλιστεί η υψηλή ποιότητα του προϊόντος.

Υπάρχει εναρμόνιση των περιβαλλοντικών θεμάτων με τις άλλες δραστηριότητες και έχουν σημειωθεί σημαντικές επιτυχίες ειδικά σε θέματα που αφορούν την ανάπτυξη προϊόντος και το μάρκετινγκ. Χαρακτηριστικό παράδειγμα εναρμόνισης θεμάτων περιβάλλοντος και ανάπτυξης προϊόντος αποτελεί η εξοικονόμηση που επιτυγχάνθηκε μέσω της σημαντικής μείωσης της χρησιμοποιούμενης ποσότητας χαρτοκιβωτίων για τις συσκευασίες των sales units. Τα sales units - τα οποία και προμηθεύεται ο πελάτης της εταιρείας (π.χ. supermarket)- περιέχουν ένα ορισμένο αριθμό consumer units που αποτελούν και το προϊόν που αγοράζει ο καταναλωτής. Η εταιρεία έπρεπε να διατηρεί ένα σημαντικό αριθμό κωδικών για τα χαρτοκιβώτια των sales units καθώς για κάθε προϊόν προμηθευόταν τα αντίστοιχα χαρτοκιβώτια που είχαν τυπωμένα τα χαρακτηριστικά του προϊόντος, που σύμφωνα με το νόμο πρέπει να αναφέρονται στη συσκευασία (συστατικά, ημερομηνία λήξεως κ.τ.λ.), ενώ προμηθευόταν και επιπλέον χαρτοκιβώτια για τα προϊόντα που ήταν σε προσφορά και τα οποία είχαν τυπωμένη εκτός από τα χαρακτηριστικά του προϊόντος και την προσφορά. Κατά αυτό τον τρόπο η εταιρεία διατηρούσε αρκετά υψηλό απόθεμα για τα χαρτοκιβώτια ενώ είχε και ζημία καθώς

σημαντικός αριθμός αποθηκευμένων χαρτοκιβωτίων απορρύπτονταν λόγω φθοράς που είχε υποστεί με την πάροδο του χρόνου. Η εταιρεία αποφάσισε να προμηθεύεται χαρτοκιβώτια χωρίς να είναι τυπωμένα. Η περιγραφή του προϊόντος που προβλέπει ο νόμος τυπώνεται στην επιφάνεια του χαρτοκιβωτίου στη συνέχεια με inkjet. Κατά αυτό τον τρόπο μειώθηκε σημαντικά ο αριθμός των κωδικών χαρτοκιβωτίων που διατηρούσε η εταιρεία και υπήρξε σημαντική εξοικονόμηση κόστους καθώς μειώθηκε ο αριθμός των αποθηκευμένων χαρτοκιβωτίων που δεν ήταν δυνατό να χρησιμοποιηθούν και η εταιρεία ήταν υποχρωμένη να απορρίψει και επιπλέον το κόστος των νέων χαρτοκιβώτιων ήταν μικρότερο από εκείνο των τυπωμένων χαρτοκιβωτίων που προμηθεύοταν παλαιότερα. Η μείωση του stock είχε ως αποτέλεσμα και τη μείωση αποθηκευτικού χώρου ο οποίος και αξιοποιήθηκε από την εταιρεία. Πέρα από τη σημαντική εξοικονόμηση κόστους για την εταιρεία το συγκεκριμένο έργο είχε και σημαντικά περιβαλλοντικά οφέλη καθώς μειώθηκαν κατά πολύ (περίπου 250 τόνοι ετησίως) οι ποσότητες χαρτοκιβωτίων που προμηθεύοταν η εταιρεία. Επιπλέον η μεταβολή αυτή στα χαρτοκιβώτια των sales units δεν επηρρέασε τις πωλήσεις καθώς δεν υπήρξε καμμία αλλαγή στη συσκευασία των consumer units που αποτελούν και το προϊόν που αγοράζει ο καταναλωτής. Το παράδειγμα αυτό αποτελεί win-win situation όπως άλλωστε είναι και οι περισσότερες δραστηριότητες που στοχεύουν στην προστασία του περιβάλλοντος καθώς αποφέρουν σημαντική εξοικονόμηση κόστους.

### 5.3.1 Αποτίμηση Απόδοσης Προσωπικού

Κάθε χρόνο γίνεται εκτίμηση της απόδοσης των εργαζομένων βάσει ερωτηματολογίου. Στην απόδοση αυτή εξετάζεται και η συνεισφορά τους σε θέματα σχετικά με την προστασία του περιβόλλοντος, της ποιότητας και της υγιεινής και ασφάλειας. Το ερωτηματολόγιο διαφοροποιείται ως προς το περιεχόμενο ανάλογα με το επίπεδο ιεραρχίας. Στα ανώτερα στελέχη η εκτίμηση της απόδοσής τους σε περιβαλλοντικά θέματα και θέματα ποιότητας επικεντρώνεται κυρίως σε θέματα συμπεριφοράς.

### 5.3.2 Προϋπολογισμός, Επενδύσεις και Αξιολόγηση

Ο S.H.E Manager διαχειρίζεται ένα συγκεκριμένο προϋπολογισμό για τα περιβαλλοντικά θέματα κάθε χρόνο και στόχος είναι η αποτελεσματική διαχείριση του προϋπολογισμού και η μείωση του. Η μείωση του προϋπολογισμού κόστους γίνεται δυσκολότερη όσο υψηλότερο είναι το επίπεδο της περιβαλλοντικής πολιτικής που ακολουθεί μια εταιρεία καθώς στενεύουν τα όρια κατά τα οποία είναι δυνατή η περαιτέρω εξοικονόμηση κόστους. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού βασίζεται σε ιστορικά δεδομένα ενώ οι προβλέψεις για την πορεία που θα ακολουθήσουν κάποια μεγέθη πρέπει να αιτιολογούνται. Σε συνθήκες σταθερότητας της οικονομίας η κατάρτιση του προϋπολογισμού είναι πιο εύκολη καθώς είναι δυσκολότερο να σημειωθούν αποκλίσεις από τους στόχους ωστόσο είναι δύσκολη η μείωση του προϋπολογισμού σε σχέση με τις προηγούμενες περιόδους. Ο ρόλος του λογιστή υπεισέρχεται στην παρακολούθηση της διαχείρισης του προϋπολογισμού, στον εντοπισμό τυχόν αποκλίσεων και στην αναζήτηση των αιτιών τους. Ο λογιστής που είναι επιφορτισμένος με τις συγκεκριμένες δραστηριότητες- χωρίς να αποτελεί ο προϋπολογισμός των περιβαλλοντικών θεμάτων την μοναδική του αρμοδιότητα- συνεργάζεται στενά με τον S.H.E Manager προκειμένου να αναζητηθούν οι αποκλίσεις από τους προκαθορισμένους στόχους, τα προβλήματα που προκύπτουν στην πορεία και να διερευνηθούν οι τρόποι επίλυσης.

Η διοικητική λογιστική παρακολουθεί τους λογαριασμούς που σχετίζονται με περιβαλλοντικά θέματα- π.χ. κατανάλωση φυσικών πόρων. Τα ποσά αυτά (δηλαδή η ποσότητα του φυσικού αερίου, νερού, ηλεκτρική ενέργεια κ.τ.λ. που καταναλώθηκε) στη συνέχεια επιμερίζονται στα προϊόντα που παρήχθησαν. Οι τυχόν αποκλίσεις που θα παρατηρηθούν στις περιβαλλοντικές αποδόσεις και η επιβάρυνση των προϊόντων με επιπρόσθετα περιβαλλοντικά κόστη πρέπει να διερευνηθούν και να αναζητηθούν οι αιτίες τους.

Πέρα από τον προϋπολογισμό συνεργασία μεταξύ του Environmental Manager, των λογιστών αλλά και του τμήματος προμηθειών συναντάται και στην περίπτωση που πρόκειται να πραγματοποιηθεί ένα μεγάλο έργο. Κάθε μεγάλο έργο πριν εγκριθεί, εξετάζεται ως προς την ασφάλεια του και τις περιβαλλοντικές του

επιπτώσεις. Η αξιολόγηση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων του έργου περιλαμβάνουν ακόμη και το συνεργείο που θα αναλάβει την εγκατάσταση του, δηλαδή το συνεργείο θα αξιολογηθεί/επιλεγεί βάσει των περιβαλλοντικών πρακτικών που ακολουθεί.

Επιπλέον ένα περιβαλλοντικό έργο, που προτείνεται βάσει των θετικών περιβαλλοντικών επιδράσεων που θα επιφέρει και είναι πέρα από τις ενέργειες που είναι υποχρεωμένη να αναλάβει η εταιρεία βάσει της νομοθεσίας, πριν εγκριθεί είναι απαραίτητη η οικονομική ανάλυση της απαιτούμενης επένδυσης από το χρηματοοικονομικό τμήμα, οπότε και εξετάζεται μια πληθώρα παραμέτρων (π.χ. απαιτούμενο κόστος, εξοικονόμηση κόστους κ.τ.λ.) και λαμβάνονται υπόψιν και ιστορικά στοιχεία. Λαμβάνεται επίσης υπόψιν η περίοδο αποπληρωμής και απόσβεσης του έργου και είναι επιθυμητό η περίοδος αυτή να είναι όσο το δυνατόν πιο βραχυχρόνια. Ωστόσο τα περιβαλλοντικά έργα που κρίνονται αναγκαία, θα πραγματοποιηθούν ακόμη και αν η περίοδος αποπληρωμής τους είναι μακροχρόνια. Εφόσον το έργο εγκριθεί, ακολουθεί αξιολόγηση των προσφορών τόσο από τη χρηματοοικονομική όσο και από την ποιοτική τους διάσταση, η οποία πραγματοποιείται και πάλι με τη συνεργασία των τμημάτων προμηθειών/χρηματοοικονομικού/συντήρησης και του S.H.E Manager.

Τα περιβαλλοντικά θέματα δεν αντιμετωπίζονται με μια στείρα χρηματοοικονομική προοπτική. Αν ένα έργο είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί, επειδή δηλαδή επιβάλλεται από τη νομοθεσία ή το κοινωνικό σύνολο, θα πραγματοποιηθεί. Μέσω της οικονομικής ανάλυσης θα αναζητηθεί η εναλλακτική ολοκλήρωσης του έργου με το μικρότερο κόστος, χρονικό περιθώριο απόσβεσης κ.τ.λ.

Ειδικά σε ότι αφορά το κοινωνικό σύνολο, η εταιρεία ενημερώνεται σχετικά με τις απαιτήσεις/ανάγκες των κατοίκων της περιοχής για τις περιβαλλοντικές τακτικές που ακολουθεί. Για παράδειγμα στο παρελθόν χρηματοδότησε μια δημοσκόπηση κατά την οποία ερωτήθηκαν κάτοικοι της περιοχής και βάσει των πληροφοριών που συγκεντρώθηκαν, εντοπίσθηκαν ορισμένα προβλήματα και η εταιρεία προέβη στην επίλυσή τους.

Συμπερασματικά τα χρηματοοικονομικά και λογιστικά συστήματα παρέχουν πληροφορίες για την επιτυχία ή αποτυχία παρελθοντικών δραστηριοτήτων , θέτουν περιορισμούς και προσφέρουν εκτιμήσεις για μελλοντικές δραστηριότητες και βιοθούν στον καθορισμό στόχων , στη μέτρηση της απόδοσης και την παρακολούθηση της επίτευξης των στόχων αυτών. Ελέγχεται η απόκλιση κόστους από τον προϋπολογισμό και εξετάζονται οι αιτίες της. Η κουλτούρα της εταιρείας ενθαρρύνει τις περιβαλλοντικές επενδύσεις καθώς τις αντιμετωπίζει ως win-win situations. Ένα περιβαλλοντικό έργο που κρίνεται ότι είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί, θα πραγματοποιηθεί, το αν θα πραγματοποιηθεί δηλαδή δε θα κριθεί με βάση παραμέτρους όπως το κόστος ευκαιρείας ή τακτική απόσβεσης και δε γίνεται ανάλυση κόστους-οφέλους (αν και τα οφέλη εξετάζονται). Επιπλέον σύμφωνα με την πολιτική της εταιρείας εξετάζονται οι επενδύσεις ως προς το κατά πόσο συμφωνούν με τα περιβαλλοντικά πρότυπα δηλαδή μία επένδυση που είναι εκτός περιβαλλοντικών προδιαγραφών απορρίπτεται.



### 5.3.3 Περιβαλλοντική Πολιτική

Η εταιρεία έχει πιστοποιηθεί με το πρότυπο ISO14001 και κατά συνέπεια υπόκειται σε τακτικούς ελέγχους από την εταιρεία πιστοποίησης που στόχο έχουν να εντοπισθούν οι μη συμμορφώσεις με το πρότυπο. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω η πιστοποίηση κατά ISO14001 είναι εθελοντική άλλα μια εταιρεία που έχει πιστοποιηθεί κατά το συγκεκριμένο πρότυπο δεν τη συμφέρει να το χάσει καθώς το γεγονός αυτό θα δημοσιοποιηθεί. Επιπλέον η εταιρεία διαθέτει BAT ( Best Available Technology ) και η περιβαλλοντική της πολιτική στοχεύει στην ελαχιστοποίηση των αποβλήτων. Κάθε υλικό ή ουσία που προμηθεύεται η εταιρεία πρέπει να φέρει τα απαιτούμενα έγγραφα σχετικά με την ποιότητά του , τον ασφαλή τρόπο διαχείρισής του και τις περιβαλλοντικές του επιπτώσεις. Η περιβαλλοντική πολιτική της εταιρείας παρουσιάζεται παρακάτω.

Ο όμιλος UNILEVER παίζει σημαντικό ρόλο καθώς παρέχει το know how και συντελεί στη διάχυση πληροφοριών για νέες τεχνολογίες, περιβαλλοντικές επιπτώσεις κ.τ.λ. Η ενημέρωση πραγματοποιείται μέσω σεμιναρίων αλλά και των τακτικών συναντήσεων των Environmental Managers της Ευρώπης όπου γίνεται ανταλλαγή πληροφοριών σχετικών με το περιβάλλον. Επιπλέον μέσω του ομίλου παρέχονται πληροφορίες για περιβαλλοντικά συμβάντα που έλαβαν χώρα σε κάποιο εργοστάσιο του ομίλου προκειμένου και τα άλλα εργοστάσια να αποφύγουν τα προβλήματα αυτά ή αν αντιμετωπίζουν παρόμοιες καταστάσεις να βοηθηθούν στην επίλυσή τους.

Σε ότι αφορά τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις της εταιρείας που εκτείνονται πέρα από εκείνες που η εταιρεία έχει υποχρέωση να διαχειρίζεται σύμφωνα με τις υπαγορεύσεις της νομοθεσίας, ακολουθείται συγκεκριμένη διαδικασία για τον καθορισμό της σημαντικότητας διαχείρισής τους. Αρχικά γίνεται καταγραφή των περιβαλλοντικών επιπτώσεων και στη συνέχεια βάσει καθορισμένης διαδικασίας προσδιορίζονται οι σημαντικότερες επιπτώσεις για κάθε κατηγορία ( στερεά, υγρά, αέρια απόβλητα και φυσικοί πόροι). Τα κριτήρια σημαντικότητας είναι ο όγκος της επίπτωσης και/ή ο βαθμός σπουδαιότητας για το κοινωνικό σύνολο. Δηλαδή πιο σοβαρή περιβαλλοντική επίπτωση θεωρείται εκείνη που έχει τον μεγαλύτερο όγκο/ποσοστό αρνητικής επίδρασης ή την μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τον κοινωνικό περίγυρο.

**ΕΛΑΪΣ**  
Ανώνυμη Εταιρία Ελαιουργικών Επεξιφόρων

Ν. Φάληρο, 17 Ιανουαρίου 2002

**ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ**

Η Εταιρεία μας δεσμεύεται να αναπτύξει τις αναγκαίες και κανές πολιτικές και μεθόδους, ώστε με γνήσια την απάρχουσα γνάση και επιστήμη να διασφαλίζει ότι:

- ❖ Αναγνωρίζει τις κεριβαλλοντικές επιπτώσεις που απορρέον από τις βιομηχανικές μας δραστηριότητες.
- ❖ Εμφανίζει όλες τις πρακτικές και αντικεμενικές προληψιμότητες που περιβαλλοντική επιβάρυνση ή μειώνουν την επίπτωση των βιομηχανιών δραστηριοτήτων μας στο περιβάλλον, οι οποίες βέβαια είναι επαστημονικά τελικηριωμένες και κανά αποδεκτές.
- ❖ Αναθεωρεί και βελτιώνει διαρκώς την επίπτωση στο περιβάλλον των προϊόντων, υπηρεσιών και λειτουργιών μας.
- ❖ Προωθεί και κοινοποιεί με ωπειθυνότητας τους στόχους και τα αποτελέσματα μας στον τομέα αυτό.
- ❖ Συμμορφώνεται με την αρχόντια Νομοθεσία και όλους τους επιταριμούς κανόνες της UNILEVER BESTFOODS.

Ο Διηγής των Εργοστασίων ΕΛΑΪΣ

A. Χαραλαμπόπουλος

Ο Πρόεδρος των UBF Greece

Σ. Δεσύλλας

### 5.3.3.1 Επιτεύγματα

Σε ότι αφορά την ηχορύπανση , σύμφωνα με μετρήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί στο χώρο του εργοστασίου άλλα και στον περιβάλλοντα χώρο, τα επίπεδα του θορύβου βρίσκονται κάτω από τα όρια που ορίζει η νομοθεσία. Η ατμοσφαιρική ρύπανση που προέρχεται από το εργοστάσιο είναι μικρότερη από εκείνη που προκαλούν τα καυσαέρια των αυτοκινήτων στον περιβάλλοντα χώρο, καθώς το εργοστάσιο λειτουργεί με φυσικό αέριο και δε χρησιμοποιεί diesel για καύσιμο.

Τα στερεά απόβλητα της εταιρείας διατείθενται προς ανακύκλωση σε ποσοστό 98%. Πρέπει να σημειωθεί ότι η ανακύκλωση δεν πραγματοποιείται στους χώρους της εταιρείας, γιατί δεν επιτρέπεται από τη νομοθεσία, αλλά η εταιρεία διαθέτει τα απόβλητά της σε τρίτους για ανακύκλωση. Τα γενικά απορρίματα ( π.χ. νάυλον) επίσης διατείθενται σε τρίτο, ο οποίος έχει την υποχρέωση να κάνει τη διαλογή των απορριμάτων πριν σταλούν στη χωματερή. Τα υγρά απόβλητα που αποτελούν παραπροϊόντα, ανακυκλώνονται από τρίτους ( με κάποιο κόστος για την εταιρεία) και ορισμένα ( χημικά) διατείθενται προς αδρανοποίηση. Τα υπόλοιπα υγρά απόβλητα απορρίπτονται εφόσον υποστούν την κατάλληλη επεξεργασία (μέσω βιολογικού καθαρισμού) προκειμένου η σύσταση και η περιεκτικότητα τους σε ορισμένες ουσίες να είναι σε συμφωνία με τα επίπεδα που ορίζονται από τη νομοθεσία. Γίνεται συνεχώς προσπάθεια για εξοικονόμηση νερού και ενέργειας και για μείωση του όγκου των αποβλήτων. Παρακάτω παρουσιάζονται ενδεικτικά ορισμένα διαγράμματα της μείωσης της κατανάλωσης ηλεκτρικής ενέργειας και νερού, και της μείωσης της ποσότητας των υγρών αποβλήτων και του προς ανακύκλωση χαρτιού.

Σημαντικό επίτευγμα της περιβαλλοντικής πολιτικής της εταιρείας αποτελεί ένα σύστημα τηλεθέρμανσης, που θερμαίνει δωρεάν γειτονικό σχολείο 24 ώρες το 24ωρο από το 1997. Το επίτευγμα αυτό αποτελεί win-win situation εφόσον αξιοποιώντας το αποβαλλόμενο νερό των εγκαταστάσεων της εταιρείας θερμαίνει δωρεάν σχολείο στο οποίο στεγάζονται 2.500 μαθητές δηλαδή είναι όφελος για την εταιρεία και αικόμη μεγαλύτερο όφελος για το κοινωνικό σύνολο. Με το πρότυπο αυτό έργο παρέχεται ζεστό νερό από το εργοστάσιο προς το σχολικό συγκρότημα που

βρίσκεται απέναντι και το οποίο στεγάζει τέσσερα σχολεία. Το έργο αυτό εξασφαλίζει τη δωρεάν θέρμανση του σχολικού συγκροτήματος για όλο το 24ωρο και στη συνέχεια το νερό επιστρέφει στη βιομηχανία όπου και επαναχρησιμοποιείται. Τα αποτελέσματα, τα οποία και αποδεικνύουν την ωφελιμότητα του έργου τόσο για την εταιρεία και ακόμη περισσότερο για το κοινωνικό σύνολο και το περιβάλλον, είναι τα εξής:

- Επιτυγχάνθηκε εξοικονόμηση στα λειτουργικά έξοδα του σχολικού συγκροτήματος κατά 1.000 Euro/εβδομάδα εφόσον δε χρησιμοποιούν πλέον πετρέλαιο θέρμανσης.
- Το σημαντικό περιβαλλοντικό όφελος είναι το γεγονός ότι το περιβάλλον δε θα επιβαρύνεται με περίπου 150 τόνους διοξειδίου του άνθρακα και άλλων βλαβερών ουσιών κάθε χρόνο.
- Σημαντικό είναι και το παιδαγωγικό όφελος που προέκυψε από το έργο. Δόθηκε η ευκαιρεία στους μαθητές του σχολείου να συνδέσουν τη θεωρία του περιβαλλοντικού μαθήματος με την πράξη, να εργαστούν ομαδικά, να αναπτύξουν την ερευνητική διάθεση και τη δημιουργικότητα τους και να αποκτήσουν δεξιότητες στην επίλυση προβλημάτων. Παράλληλα η ενασχόλιση τους με ένα περιβαλλοντικό έργο συντελεί στην περιβαλλοντική τους συνείδηση και ευαισθητοποίηση.
- Όφελος προέκυψε, σε μικρότερο βαθμό, και για την εταιρεία οικονομικό αλλά και περιβαλλοντικό. Έτσι η εταιρεία δεν καταναλώνει πλέον αρτεσιανό νερό για τη ψύξη του θερμού νερού καθώς το νερό ανακυκλούμενο επιστρέφει στη βιομηχανία κρύο.

Το έργο τηλεθέρμανσης αποδεικνύει το γεγονός ότι μια βιομηχανία μπορεί να συνεισφέρει κοινωνικά και να συμβάλλει στην προστασία του περιβάλλοντος και πολλές φορές η συνεισφορά αυτή μπορεί να λάβει ακόμη μεγαλύτερες προεκτάσεις μέσα από κοινές προσπάθειες με το κοινωνικό σύνολο που βρίσκεται πλησίον της.

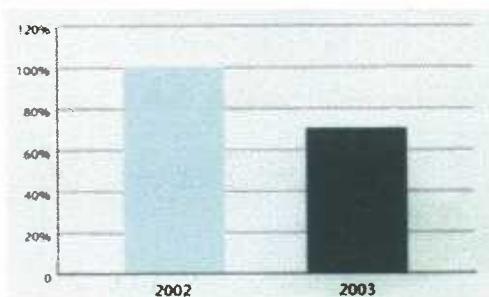
Άλλη μια περίπτωση θετικής περιβαλλοντικής επίπτωσης είναι η τοποθέτηση πύργων ψύξης του νερού ( με τους οποίους η ψύξη του νερού γίνεται με φυσικό τρόπο χωρίς τη χρησιμοποίηση χημικών ουσιών) στα όρια των εγκαταστάσεων προκειμένου να συμβάλλουν στη μείωση των ατμοσφαιρικών ρύπων του περιβάλλοντα χώρου. Στη μείωση των αερίων ρύπων και της σκόνης συνέβαλε σημαντικά και η χρήση φυσικού αερίου.



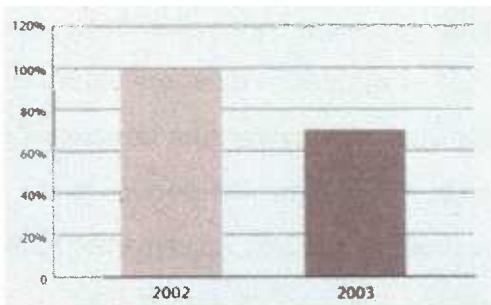
Επιπλέον πραγματοποιούνται εκπαιδεύσεις σε δημοτικά σχολεία για θέματα περιβάλλοντος σε συνεργασία με το Παιδικό Μουσείο και σε Πανεπιστημιακές και Πολυτεχνικές Σχολές για θέματα περιβαλλοντικής διαχείρισης.

Η αυστηρή παρακολούθηση αφορά όχι μόνο τα περιβαλλοντικά κόστη αλλά και τα περιβαλλοντικά συμβάντα για τα οποία και απαιτείται άμεση διαχείριση. Ελέγχεται η παραγωγή, η ραφινερί και η τυποποίηση ως προς τις περιβαλλοντικές τους επιπτώσεις. Ελέγχονται τα απόβλητα της παραγωγής και της ραφινερί σε ημερήσια βάση και αν προκύψει πρόβλημα είναι δυνατό να διακοπεί η λειτουργία σε κάποιο τμήμα εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο. Γενικότερα για την αντιμετώπιση τυχόν προβλημάτων πολλές φορές απαιτείται η ανεύρεση μέσων λύσεων. Η "χρυσή τομή" είναι αναγκαία καθώς υπάρχουν αντικρουόμενοι στόχοι και ένας τρόπος αντιμετώπισης ενός προβλήματος μπορεί π.χ. να επιφέρει περιβαλλοντικές επιπτώσεις ή να επιβαρύνει με επιπρόσθετο κόστος κάποιο τομέα.

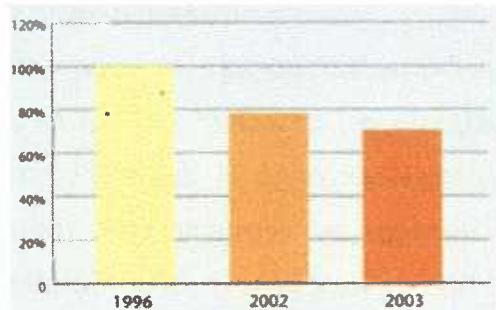
Γενικά η κουλτούρα της εταιρείας ενθαρρύνει την ανάληψη πρωτοβουλιών και παρέχει κάποια ελευθερία δράσης που όμως συνοδεύεται και από υψηλές ευθύνες καθώς υπάρχουν απαιτήσεις για αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα. Έτσι τα περιβαλλοντικά έργα, που είναι πέρα από εκείνα που η εταιρεία υποχρεούται να πραγματοποιήσει βάσει της νομοθεσίας, αντιμετωπίζονται με μεγαλύτερη ελαστικότητα κατά την χρηματοοικονομική τους αξιολόγηση και εγκρίνονται εφόσον αιτιολογηθεί η αναγκαιότητα και η σημαντικότητα τους για τη μείωση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων της εταιρείας.



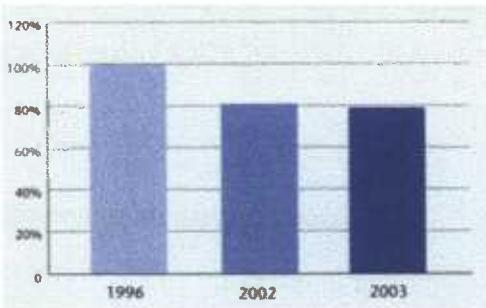
Σχήμα 5.8-α: Δείκτης Διάθεσης Υγρών Αποβλήτων



*Σχήμα 5.8-β: Δείκτης Διάθεσης Χαρτιού*



*Σχήμα 5.8-γ: Δείκτης Εξοικονόμησης Ηλεκτρικού*



*Σχήμα 5.8-δ: Δείκτης Εξοικονόμησης Νερού Γεώτρησης*

### 5.3.4 Αποκάλυψη περιβαλλοντικών πληροφοριών

Η αποκάλυψη πληροφοριών σχετικά με τη δράστηριότητα της εταιρείας στον περιβαλλοντικό τομέα είναι εκούσια καθώς η εταιρεία θεωρείται μεσσαία βιομηχανία (έχει εβδομαδιαία παραγωγικότητα <500 τόνοι).

Σε ότι αφορά την αποκάλυψη πληροφοριών, στο ευρύ κοινό παρέχονται οι κοινωνικοί απολογισμοί που περιλαμβάνουν συγκεκριμένα ποσοτικά δεδομένα. Στον κοινωνικό απολογισμό μαζί με τον οικονομικό ισολογισμό δημοσιοποιούνται προς τους τρίτους ενδιαφερόμενους πληροφορίες σχετικά με τις δραστηριότητες και τα επιτεύγματα της εταιρείας στον περιβαλλοντικό τομέα. Το τμήμα του κοινωνικού απολογισμού που αφορά τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις και δραστηριότητες της εταιρείας είναι σημαντικό.

Συγκεκριμένα στοιχεία και μετρήσεις για τα επίπεδα των αποβλήτων της εταιρείας (π.χ. COD, BOD κ.τ.λ.) περιλαμβάνονται στις αναφορές που δίνονται κάθε χρόνο στο ΥΠΕΧΩΔΕ. Οι περιβαλλοντικές αναφορές παρέχουν αξιόπιστες, επίκαιρες πληροφορίες που μπορούν να συγκριθούν με αντίστοιχα στοιχεία και να επαληθευτούν.

Ο όμιλος UNILEVER συντάσσει κάθε τρία χρόνια περιβαλλοντική αναφορά στην οποία δεν υπάρχει ξεχωριστή αναφορά για την ΕΛΑΪΣ, αλλά περιλαμβάνει δεδομένα για το σύνολο των περιβαλλοντικών δραστηριοτήτων του ομίλου ανά ήπειρο (π.χ. επίπεδα COD).

#### 5.3.4.1 Εξωτερική Λογιστική Αναζορά

Οι τρίτοι ενδιαφερόμενοι ενημερώνονται για τις περιβαλλοντικές αποδόσεις της εταιρείας μέσω των κοινωνικών απολογισμών. Αναφορά στα περιβαλλοντικά θέματα γίνεται στον ετήσιο απολογισμό και σε μικρή έκταση στο ετήσιο δελτίο. Στον κοινωνικό απολογισμό και στον ετήσιο απολογισμό γίνεται αναφορά στις δραστηριότητες και τα επιτεύγματα της εταιρείας στον περιβαλλοντικό τομέα. Παρουσιάζονται και συγκεκριμένα ποσοτικά στοιχεία (δείκτες περιβαλλοντικής δραστηριότητας) όπως είναι η μείωση του όγκου των υγρών και στερεών αποβλήτων,

τα ποσοστά εξοικονόμησης ηλεκτρικής ενέργειας, νερού και η μείωση των φορτίων BOD, COD. Στο ετήσιο δελτίο γίνεται συνοπτική αναφορά της περιβαλλοντικής πολιτικής της εταιρείας. Στον ισολογισμό δε γίνεται κάποια ξεχωριστή αναφορά στα μεγέθη που αφορούν περιβαλλοντικά θέματα.

### **5.3.4.2 Πληροφορίες που παρέχονται από το Σύστημα Περιβαλλοντικής Διαχείρισης**

Στα πλαίσια του σύστηματος περιβαλλοντικής διαχείρισης της εταιρείας συντάσσονται περιβαλλοντικές αναφορές στις οποίες παρουσιάζεται για κάθε απόβλητο: η παραγώμενη ποσότητα του αποβλήτου, τα μέγιστα επιτρεπτά όρια του όγκου, η δραστηριότητα που αποτελεί την πηγή του αποβλήτου, οι εμπλεκόμενοι φορείς, οι σχετικές οδηγίες/νομοθεσία (εφόσον υπάρχει), το κατά πόσο είναι σημαντική ή όχι η συγκεκριμένη περιβαλλοντική επίπτωση, ο τρόπος αντιμετώπισης και ο υπεύθυνος για την επύλυση του προβλήματος (εφόσον υπάρχει). Τηρείται αρχείο με τις πληροφορίες αυτές για το σύνολο των αποβλήτων όχι μόνο για το τρέχον έτος αλλά και για τα προηγούμενα (μέχρι και το 1996). Τα δεδομένα που διατηρεί η εταιρεία στις περιβαλλοντικές αναφορές λαμβάνονται υπόψιν κατά τη λήψη αποφάσεων. Ταυτόχρονα παρέχουν γνώσεις που βοηθούν στον καλύτερο έλεγχο των περιβαλλοντικών δραστηριοτήτων καθώς με βάση τα ιστορικά δεδομένα μπορούν να αποφευχθούν ή να επιλυθούν αποτελεσματικότερα προβλήματα που έχουν παρουσιασθεί και στο παρελθόν.

Σημαντικό χαρακτηριστικό των πληροφοριών που λαμβάνονται είναι το να παρέχουν στην εταιρεία τη δυνατότητα να προβλέψει το περιβαλλοντικό κόστος, το οποίο και θα επιβαρύνει το κόστος του προϊόντος. Π.χ. η έγκαιρη πληροφόρηση σχετικά με την εισαγωγή νέας νομοθετικής ρύθμισης σχετικά με τη συσκευασία θα δώσει χρονικά το περιθώριο να γίνει καλύτερη προετοιμασία και ορθότερος προϋπολογισμός κόστους.

### 5.3.5 Περιβαλλοντικός Έλεγχος

Σε ότι αφορά τις περιβαλλοντικές επιθεωρήσεις (auditing) η εταιρεία διαθέτει δύο ανεξάρτητες δέσμες εσωτερικών ελέγκτων. Την πρώτη δέσμη αποτελεί μια ομάδα εσωτερικών ελέγκτων οι οποίοι έχουν εκπαιδευτεί και πιστοποιηθεί για το σκοπό αυτό. Η ομάδα αυτή των ελέγκτων διενεργεί ελέγχους σε κάθε τμήμα της εταιρείας δύο φορές το χρόνο βάσει προγράμματος. Η δεύτερη δέσμη περιλαμβάνει τους ελεγκτές περιβάλλοντος οι οποίοι ελέγχουν θέματα περιβάλλοντος και ασφάλειας κάθε μήνα σε ορισμένους χώρους.

Έλεγχοι διενεργούνται και από τον όμιλο UNILEVER οι οποίοι πραγματοποιούνται από στελέχη που έχουν εκπαιδευτεί και που έχει εξακριβωθεί ότι διαθέτουν τις γνώσεις για να κάνουν επιθεωρήσεις. Κατά τους ελέγχους αυτούς εξετάζονται συγκεκριμένες παράμετροι σχετικά με το περιβάλλον βάσει ερωτηματολογίου και στο τέλος δίνεται βαθμολογία. Ανάλογα με το πόσο υστερεί η περιβαλλοντική πολιτική που ακολουθείται από κάθε εταιρεία ο όμιλος μπορεί να επιβάλει διορθωτικές ενέργειες ή και τη διακοπή λειτουργίας των εγκαταστάσεων. Η ΕΛΑΪΣ έχει λάβει την υψηλότερη βαθμολογία (A) από τον όμιλο για το σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης που διαθέτει.

Εξωτερικοί έλεγχοι διενεργούνται από το φορέα πιστοποίησης ISO14001 οπότε και στόχος είναι να διαπιστωθούν η συμμόρφωση ή ο αριθμός των μη συμμορφώσεων με το πρότυπο. Η σοβαρότερη ποινή που μπορεί να επιβληθεί από το φορέα πιστοποίησης είναι η αφαίρεση του προτύπου, γεγονός που όπως αναφέρθηκε θα έχει σοβαρές επιπτώσεις στην εικόνα της εταιρείας καθώς το γεγονός αυτό θα δημοσιοποιηθεί. Επιπλέον έλεγχοι πραγματοποιούνται και από το κράτος, οπότε και η διαπίστωση σοβαρών παραβάσεων μπορεί να οδηγήσει σε διακοπή της λειτουργίας του εργοστασίου.

## 5.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ΕΛΑΪΣ έχει επιδείξει σημαντική κοινωνική προσφορά και περιβαλλοντική δραστηριότητα. Τα θέματα της ποιότητας, της ασφάλειας και της προστασίας του φυσικού περιβάλλοντος είναι συνυφασμένα με την ύπαρξη της εταιρείας. Τα περιβαλλοντικά θέματα είναι εναρμονισμένα με τις άλλες δραστηριότητες και έχουν σημειωθεί σημαντικές επιτυχίες ειδικά σε θέματα ανάπτυξης προϊόντος και μάρκετινγκ.

Η κουλτούρα της εταιρείας υποστηρίζει και ενθαρρύνει τις περιβαλλοντικές επενδύσεις γεγονός που αποδικνύεται και από την αντιμετώπιση των περιβαλλοντικών επενδύσεων ως win-win situations. Ενδεικτικό της περιβαλλοντικής ευαισθητοποίησης της εταιρείας αποτελεί επίσης από το γεγονός ότι όλες οι επενδύσεις, που προτείθεται να πραγματοποιήσει η εταιρεία, αξιολογούνται ως προς τις περιβαλλοντικές τους επιπτώσεις και απορρίπτονται εκείνες που εκτιμάται ότι δεν εμπίπτουν στις περιβαλλοντικές προδιαγραφές.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

#### 6.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από τη μελέτη περίπτωσης προκύπτουν ορισμένα συμπεράσματα που παρουσιάζουν ενδιαφέρον. Ωστόσο τα συμπεράσματα αυτά δε μπορούν να γενικευτούν στατιστικά εφόσον προέκυψαν από την μελέτη μιας μεμονωμένης περίπτωσης. Ωστόσο παρέχει πολύτιμη εμπειρική γνώση των όσων συζητήθηκαν θεωρητικά στα αρχικά στάδια της εργασίας.

Η εταιρεία που εξετάσθηκε έχει αναπτύξει σημαντική περιβαλλοντική δραστηριότητα. Η περιβαλλοντική ευαισθησία της εταιρείας δεν περιορίζεται μόνο στη λήψη μέτρων και σε ενέργειες που στοχεύουν στη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις της σχετικής νομοθεσίας, αλλά έχει προχωρήσει σε μία συστηματική και συνεχή προσπάθεια μείωσης των περιβαλλοντικών επιπτώσεων της πέρα από όσα υπαγορεύονται από τις νομοθετικές ρυθμίσεις.

Σε αρκετές περιπτώσεις οι ενέργειες της εταιρείας για την προστασία του φυσικού περιβάλλοντος συνδυάζονται και με σημαντική κοινωνική προσφορά. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το έργο τηλεθέρμανσης σχολικού συγκροτήματος πλησίον των εγκαταστάσεων της εταιρείας, το οποίο απέφερε περιβαλλοντικό και οικονομικό όφελος για την εταιρεία και ακόμη μεγαλύτερο όφελος για το κοινωνικό σύνολο. Το συγκεκριμένο έργο επίσης αποδεικνύει το πόσο σημαντικά περιβαλλοντικά επιτεύγματα μπορούν να πραγματοποιηθούν μέσα από τις κοινές προσπάθειες μιας βιομηχανίας και του κοινωνικού συνόλου.

Γενικά στις περισσότερες περιπτώσεις οι επενδύσεις σε δραστηριότητες που στοχεύουν στην προστασία του περιβάλλοντος συνεπάγονται και σημαντικά οικονομικά οφέλη για την εταιρεία που αναλαμβάνει τις δραστηριότητες αυτές. Η ΕΛΑΪΣ αντιμετωπίζει τις περιβαλλοντικές επενδύσεις ως "win-win situations" γεγονός που οφείλεται κυρίως στην κουλτούρα της εταιρείας. Φαίνεται να υπάρχει προσαρμογή των λογιστικών πρακτικών σε ότι αφορά την προσέγγιση των περιβαλλοντικών θεμάτων καθώς υπάρχει μεγαλύτερη ελαστικότητα στην αξιολόγηση των περιβαλλοντικών επενδύσεων. Έτσι αν προταθεί ένα περιβαλλοντικό έργο (πέρα από εκείνα που υπαγορεύονται από τη νομοθεσία και τα οποία θα πραγματοποιηθούν οπωσδήποτε) και αιτιολογηθεί η σημαντικότητα του βάσει συγκεκριμένων επιχειρημάτων, κριθεί ότι είναι απαραίτητο να πραγματοποιηθεί, θα πραγματοποιηθεί. Κατά την αξιολόγηση των περιβαλλοντικών επενδύσεων, που κρίνονται απαραίτητες, δε φαίνεται να παίζουν ρόλο παράμετροι όπως το κόστος ευκαιρείας ενώ υπάρχει μεγαλύτερη ελαστικότητα σε ότι αφορά την απόσβεση της επένδυσης. Το γεγονός ότι οι περιβαλλοντικές επενδύσεις αντιμετωπίζονται ως "win-win situations" και ότι τηρείται πιο ελαστική στάση κατά την αξιολόγησή τους αποδεικνύει (σύμφωνα και με τα αντίστοιχα βιβλιογραφικά δεδομένα) την ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών θεωρήσεων και την προσαρμογή των λογιστικών πρακτικών στα περιβαλλοντικά θέματα.

Επιπλέον η περιβαλλοντική ευαισθησία της ΕΛΑΪΣ φαίνεται και από το γεγονός ότι όλες οι επενδύσεις που προτείθεται να κάνει η εταιρεία εξετάζονται ως προς τις περιβαλλοντικές τους διαστάσεις, αξιολογούνται δηλαδή ως προς τις περιβαλλοντικές τους επιπτώσεις και απορρύπτονται αν είναι εκτός περιβαλλοντικών προδιαγραφών. Το τελευταίο βρίσκεται σε συμφωνία με μία από τις βασικότερες

επιδιώξεις της περιβαλλοντικής λογιστικής (που έχει αναφερθεί στο θεωρητικό μέρος), το να γίνεται δηλαδή εκτίμηση των επενδύσεων βάσει των περιβαλλοντικών τους επιπτώσεων. Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία η εξέταση των επενδύσεων ως προς το κατά πόσο βρίσκονται σε συμφωνία με τα περιβαλλοντικά πρότυπα οδηγεί στη συστηματικότερη ενσωμάτωση των περιβαλλοντικών κριτηρίων/παραγόντων.

Η περιβαλλοντική ευαισθησία της εταιρείας ωστόσο δεν απεικονίζεται στον ισολογισμό σε ζεχωριστό τμήμα ενώ μικρή αναφορά γίνεται στον ετήσιο απολογισμό και το ετήσιο δελτίο. Στο ετήσιο δελτίο γίνεται αναφορά για την κοινωνική συνεισφορά της εταιρείας η οποία απεικονίζεται και στον κοινωνικό ισολογισμό που επίσης περιλαμβάνεται στο ετήσιο δελτίο.

Γενικά στην εκτενέστερη λογιστική απεικόνιση των περιβαλλοντικών πληροφοριών των εταιρειών θα μπορούσε να συμβάλλει η επιβολή σχετικής νομοθεσίας και προτύπου που να δίνει τις κατευθυντήριες γραμμές για τα στοιχεία που πρέπει να εμφανίζονται. Σύμφωνα με έρευνες η εθελοντική εμφάνιση λογιστικών κοινωνικών και περιβαλλοντικών πληροφοριών παρουσιάζει σημαντικά μειονεκτήματα καθώς δημιουργεί διαφορές μεταξύ των εταιρειών που προχωρούν σε εθελοντική αποκάλυψη στοιχείων εκείνων που δεν εμφανίζουν πληροφορίες ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις εταιρείες μπορεί να επιλέγουν να μην αποκαλύπτουν στοιχεία που θα βλάψουν το συμφέρον της εταιρείας και να παραπλανούν τους χρήστες των πληροφοριών.

Η εμφάνιση των περιβαλλοντικών και κοινωνικών πληροφοριών αποτελεί μεγάλη πρόκληση για τις εταιρείες και για το λόγο αυτό πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή. Η αποκάλυψη πληροφοριών μπορεί να ωθήσει τις εταιρείες σε μεγαλύτερη κοινωνική και περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση αλλά από την άλλη μπορεί να επιφέρει το αντίθετο αποτέλεσμα. Μπορεί δηλαδή να λειτουργήσει ως μέσο για τον περιορισμό των περιβαλλοντικών θεμάτων σε πλαίσια που θα καθορίζουν και θα ελέγχουν οι εταιρείες.

Η λογιστική μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην περιβαλλοντική ευαισθητοποίηση μιας εταιρείας καθώς αποτελεί τον μηχανισμό που μετατρέπει την αλληλεπίδραση της με το περιβάλλον (τόσο των δραστηριοτήτων που αναλαμβάνει η

εταιρεία για την προστασία του περιβάλλοντος όσο και των σχετικών απαιτήσεων από το κοινωνικό σύνολο και τη νομοθεσία) σε οικονομικά μεγέθη. Για παράδειγμα η λογιστική μπορεί να προσδιορίζει τα οικονομικά οφέλη που απορρέουν από την ανάληψη περιβαλλοντικών δραστηριοτήτων, αντί να δίνει βαρύτητα μόνο στα κόστη, υποστηρίζοντας κατά αυτό τον τρόπο την λήψη αποφάσεων προσανατολισμένων σε προσεκτικότερο χειρισμό των περιβαλλοντικών θεμάτων.

Άλλωστε η μόλυνση του περιβάλλοντος έχει λάβει τόσο κρίσιμες διαστάσεις, που έχει δώσει και την ώθηση για την ανάπτυξη που έχει σημειωθεί στο πεδίο της περιβαλλοντικής λογιστικής τα τελευταία χρόνια.

## 6.2 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ένας βασικός περιορισμός της έρευνας αποτελεί το γεγονός ότι δε μπορεί να γίνει στατιστική γενίκευση των συμπερασμάτων που προέκυψαν λόγω του ότι εξετάστηκε μια μεμονωμένη περίπτωση. Ο περιορισμός αυτός θα μπορούσε να αντιμετωπιστεί στα πλαίσια μελλοντικής έρευνας.

- Θα παρουσίαζε ενδιαφέρον η έρευνα να επεκταθεί και στη μελέτη περιπτώσεων βαριών βιομηχανιών. Στις βαριές βιομηχανίες πιθανόν να πραγματοποιείται εκτενέστερη λογιστική απεικόνιση των πληροφοριών σχετικά με τις περιβαλλοντικές τους δραστηριότητες, κυρίως λόγω των βαρύτερων περιβαλλοντικών τους επιπτώσεων.
- Επιπλέον η επέκταση της έρευνας έτσι ώστε να συμπεριλάβει μεγαλύτερο αριθμό εταιρειών (δηλαδή ικανό μέγεθος δείγματος) θα εξασφάλιζε την ανάκτηση στατιστικών στοιχείων, που να αναφέρονται σε θέματα που αφορούν τη λογιστική (π.χ. χρηματοοικονομικές εκθέσεις, διαχείριση πληροφοριών, έλεγχο). Τέλος θα παρουσίαζε ενδιαφέρον η συγκέντρωση στατιστικών στοιχείων για τις πρακτικές εμφάνισης περιβαλλοντικών πληροφοριών που ακολουθούνται από τις ελληνικές βιομηχανίες και η σύγκριση των στατιστικών αυτών στοιχείων με τα αντίστοιχα αποτελέσματα που έχουν προκύψει από έρευνες σε άλλες Ευρωπαϊκές και μη χώρες.

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ****ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΑΪΣ****Πίνακας 1**

Συνεισφορά ΕΛΑΪΣ στο κοινωνικό σύνολο σε αριθμούς

	(τα ποσά σε χιλ ευρώ...)			
	2001	2002	2003	Σύνολο
Πωλήσεις Εσωτερικού	148,921	170,069	190,785	509,775
Πωλήσεις Εξωτερικού	6,881	5,915	6,725	19,521
Παροχή Υπηρεσιών	4,846	6,581	7,030	18,457
Διακύμανση Αποθεμάτων	-1,363	2,397	1,961	2,995
Έκτακτα Αποτελέσματα	291	-1,168	-377	-1,254
Λοιπά Οργανικά Έσοδα	2,352	1,332	1,592	5,276
Αποθεματικά για Πρόσθιτο Μέρισμα	0	2,976	0	2,976
<b>Συνολο Ι</b>	<b>161,928</b>	<b>188,102</b>	<b>207,716</b>	<b>557,746</b>
 Αγορές Χρήσης	73,054	88,149	95,635	256,838
Έξοδα Λήψης Υπηρεσιών	19,563	21,304	24,452	65,319
Παροχές Τρίτων	8,123	9,829	9,467	27,419
Λοιπά Έξοδα	14,392	17,092	21,229	52,713
(Εκτός προσωπικού, φόρων-ιελών, χρηματοοικονομικών και αποσβέσεων)	<b>115,132</b>	<b>136,374</b>	<b>150,783</b>	<b>402,289</b>
<b>Συνολο ΙΙ</b>	<b>46,796</b>	<b>51,728</b>	<b>56,933</b>	<b>155,457</b>
 <b>Κοινωνικό προϊόν (Ι-ΙΙ)</b>				
 Δανονομή Κοινωνικού Προϊόντος				
 ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>Σύνολο</b>
Καθαρές Αποδοχές από Μισθους	<b>10,772</b>	<b>10,442</b>	<b>10,733</b>	<b>31,952</b>
Καθαρές Αποζημιώσεις	9,219	8,808	9,595	27,622
Παρεπόμενες Παροχές	1,054	1,003	558	2,615
	504	631	580	1,715
 ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>Σύνολο</b>
Φόρος Εισαδήματος	<b>8,841</b>	<b>10,515</b>	<b>13,320</b>	<b>32,676</b>
Φόροι Προπογούμενων Χρήσεων	2	6,082	0	6,084
Λοιποί Φόροι	1,293	1,147	723	3,163
Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	2,436	2,230	2,517	7,183
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	4,502	4,182	4,387	13,071
 ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>Σύνολο</b>
Μερίσματα στους Μετόχους	<b>7,304</b>	<b>6,087</b>	<b>12,174</b>	<b>25,565</b>
	<b>7,304</b>	<b>6,087</b>	<b>12,174</b>	<b>25,565</b>
 ΣΤΟΥΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΕΣ				
Σιους Δανειστές (Χρηματοοικονομικά Έξοδα)	<b>467</b>	<b>65</b>	<b>40</b>	<b>572</b>
	<b>467</b>	<b>65</b>	<b>40</b>	<b>572</b>
 ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ				
Άμοιβές Μελών Δ.Σ	<b>27</b>	<b>30</b>	<b>36</b>	<b>93</b>
	<b>27</b>	<b>30</b>	<b>36</b>	<b>93</b>
 ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ				
Αποθεματικά και μη Διανεμηθέντο Κέρδο	<b>11,147</b>	<b>10,948</b>	<b>13,003</b>	<b>35,098</b>
Ποσά για Αυξηση Κεφαλαίου	572	767	3,471	4,810
Αποσβέσεις	83	0	0	83
	10,492	10,181	9,532	30,205
 <b>Συνολικό Κοινωνικό Προϊόν</b>	<b>46,796</b>	<b>51,728</b>	<b>56,933</b>	<b>155,457</b>

**Πίνακας 2**

Συνεισφορά ΕΛΑΪΣ στο κοινωνικό σύνολο σε κοινά μεγέθη

	2001	2002	2003	% Τριετίας
Πωλήσεις Εσωτερικού	91.97%	90.41%	91.85%	91.40%
Πωλήσεις Εξωτερικού	4.25%	3.14%	3.24%	3.50%
Παροχή Υπηρεσιών	2.99%	3.50%	3.38%	3.31%
Διακύμανση Αποθεμάτων	-0.84%	1.27%	0.94%	0.54%
Έκπτωτα Αποτελέσματα	0.18%	-0.62%	-0.18%	0.22%
Λοιπά Οργανικά Εσόδα	1.45%	0.71%	0.77%	0.95%
Αποθεματικό για Πρόσθετο Μέρισμα	0.00%	1.58%	0.00%	0.53%
<b>Συνολο Ι</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>
Αγορές Χρήσης	63.45%	64.64%	63.43%	63.84%
Έξοδα Λήψης Υπηρεσιών	16.99%	15.62%	16.22%	16.24%
Παροχές Τρίτων	7.06%	7.21%	6.28%	6.82%
Λοιπά Έξοδα	12.50%	12.53%	14.08%	13.10%
(Εκτός προσωπικού, φόρων·τελών, χρηματοοικονομικών και αποσβέσεων)				
<b>Συνολο ΙΙ</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>
<b>Κοινωνικό προϊόν (Ι-ΙΙ)</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>
<b>Διανομή Κοινωνικού Προϊόντος</b>				
<b>ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>% Τριετίας</b>
Καθαρές Αποδοχές από Μισθούς	<b>23.03%</b>	<b>20.12%</b>	<b>18.85%</b>	<b>20.55%</b>
Καθαρές Αποζημιώσεις	19.70%	17.03%	16.85%	17.77%
Παρεπόμενες Παροχές	2.25%	1.94%	0.98%	1.68%
	1.08%	1.22%	1.02%	1.10%
<b>ΣΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ</b>	<b>36.49%</b>	<b>46.70%</b>	<b>36.79%</b>	<b>40.00%</b>
Φόρος Ειοδήματος	18.89%	20.33%	23.40%	21.02%
Φόροι Προπηγουμένων Χρήσεων	0.00%	11.76%	0.00%	3.91%
Λογοι Φόροι	2.76%	2.22%	1.27%	2.03%
Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	5.21%	4.31%	4.42%	4.62%
Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	9.62%	8.08%	7.71%	8.41%
<b>ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ</b>	<b>15.61%</b>	<b>11.77%</b>	<b>21.38%</b>	<b>16.45%</b>
Μερίσματα στους Μετόχους	<b>15.61%</b>	<b>11.77%</b>	<b>21.38%</b>	<b>16.45%</b>
<b>ΣΤΟΥΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΕΣ</b>	<b>1.00%</b>	<b>0.13%</b>	<b>0.07%</b>	<b>0.37%</b>
Σιους Δανειστές (Χρηματοοικονομικά Έξοδα)	1.00%	0.13%	0.07%	0.37%
<b>ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ</b>	<b>0.06%</b>	<b>0.06%</b>	<b>0.06%</b>	<b>0.06%</b>
Αμοιβές Μελών Δ.Σ	0.06%	0.06%	0.06%	0.06%
<b>ΣΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ</b>	<b>23.82%</b>	<b>21.16%</b>	<b>22.84%</b>	<b>22.58%</b>
Αποθεματικά και μη Διανεμηθέντα Κέρδη	1.22%	1.48%	6.10%	3.09%
Ποσά για Αύξηση Κεφαλαίου	0.18%	0.00%	0.00%	0.05%
Αποσβέσεις	22.42%	19.68%	16.74%	19.43%
<b>Συνολικό Κοινωνικό Προϊόν</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>	<b>100.00%</b>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Adams C.A., Kuasirikun N. "A comparative analysis of corporate reporting on ethical issues by UK and German chemical and pharmaceutical companies" The European Accounting Review 2000, 9:1, 53-79.
- Adams, C., Coutts, A. and Harte, G. (1995) "Corporate equal opportunities (non-) disclosure" British Accounting Review, 27(2): 87-108.
- Bartolomeo M., Bennett M., Bouma J.J., Heydkamp P., James P., Wolters T., "Environmental management accounting in Europe : current practise and future potential." The European Accounting Review 2000, 9:1, 31-52.
- Belkaoui A., "Socio-Economic Accounting", Quorum Books, Westport, Connecticut, London, England 1984 pages 104-107, 128-152, 174-178, 194-282.
- Bouma J.J., Kamp-Roelands N., "Stakeholder's expectations of an environmental management system: some explanatory research" The European Accounting Review 2000, 9:1, 131-144.
- Capron M., Gray R. "Accounting in Europe. Experimenting with assessing corporate social responsibility in France: an explanatory note on an initiative by social economy firms" The European Accounting Review 2000, 9:1, 99-109.
- Churchill, N.C., "Toward a Theory of Social Accounting", Sloan Management Review, Spring 1974, pp.1-17 (Spring Harvard University)
- Collison D., Slomp S. "Environmental accounting and reporting in Europe: the role of FEE" The European Accounting Review 2000, 9:1, 111-129.
- Deegan, C and Rankin, M. (1997) "The materiality of environmental information to users of annual reports" Accounting, Auditing and Accountability Journal, 10(4): 562-83.



- Duncan, O. & Thomson, I., "Waste Accounting and Cleaner Technology: A Complex Evaluation", Asian Pacific Interdisciplinary Researchin Accounting Conference Proceedings, (Osaka, Japan: 1998).
- Elkington, J. (with T.Burke), The Green Capitalists: industry's search for environmental excellence (London: Victor Gollancz, 1987).
- Glautier M.W., Underdown B., "Accounting in a Changing Environment" Pitman Publishing, 1974, pages 144-161.
- Glautier M.W., Underdown B., "Accounting Theory and Practice" 7<sup>th</sup> Edition Financial Times, Prentice Hall,2001, pages 363-373.
- Gray R., Bebbington J., "Accounting for the Environment" 2<sup>nd</sup> Edition SaGe Publications, London, Thousand Oaks, New Delhi, 2001.
- Gray R., Walters D., Bebbington J., Thompson I., "The Greening of Enterprise:An Exploration of the (NON) Role of Environmental Accounting and Environmental Accountants in Organizational Change" Critical Perspectives on Accounting, Vol.6, Issue 3,1995, pages 211-239.
- Ingram, R.W. and Frazier, K.B. (1980) "Environmental performance and corporate disclosures", Journal of Accountng Research, 18(2): 614-22.
- Larrinaga C., Carrasco F. and Correa C., Llena F. and Moneva J.M. "Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard". The European Accounting Review 2002, 11:4, 723-740.
- Larringa-Gonzalez C., Bebbington J., "Accounting change or institutional appropriation?- A case study of the implementation of environmental accounting" Critical Perspectives on Accounting Vol.12, Issue 3, June 2001, Pages 269-292.

- Laughlin, R.C., "Environmental Disturbances and Organizational Transitions and Transformations: Some Alternative Models", *Organizational Studies*, Vol.12, No.2, 1991, pp.209-232.
- Llewellyn, S., "Managing the Boundary: How Accounting Is Implicated in Maintaining the Organization", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.7, No.4, 1994, pp.4-23.
- Lodhia S.K. "Accountants' responses to the environmental agenda in a developing nation: an initial and explanatory study on Fiji" *Critical Perspectives on Accounting* Vol.14, Issue 7, October 2003, Pages 715-737.
- McCutcheon D.M., Meredith J.R. "Conducting Case Study Research in Operations Management" *Journal of Operations Management*. 11 (1993) 239-256.
- Moneva J. M., Lliena F. " Environmental Disclosures in the annual reports of large companies in Spain". *The European Accounting Review* 2000, 9:1, 7-29
- Owen D.L., Swift T.A., Humphrey C., Bowerman M. "The new social audits: accountability, managerial capture or the agenda of social champions?" *The European Accounting Review* 2000, 9:1, 81-98.
- Parker, L.D., "Polemical Themes in Social Accounting: A Scenario for Standard Setting" *Advances in Public Interest Accounting*, Vol.1, 1986, pp.67-93.
- Patten, D.M. 1991 "Exposure, Legitimacy, and Social Disclosure" *Journal of Accounting and Public Policy*, 10 (3): 297-308.
- Patten, D.M. 1992 "Intra-industry Environmental Disclosures in Response to the Alaskan Oil Spill: A Note on Legitimacy Theory." *Accounting, organizations and Society*, 17 (5): 471-475.
- Perks R.W., "Accounting and Society" Chapman R.Hall 1993 pages 32-105.

- Ramanathan K.V., "Towards a Theory of Corporate Social Accounting", *The Accounting Review*, 1976, pp.516-528.
- Rockness, J. W. (1985) "An assessment of the relationship between US corporate environmental performance and disclosure" *Journal of Business Finance and Accounting*, 12(3): 339-53.
- Ryan B., Scapens R.W., Theobald M. "Research Method and Methodology in Finance and Accounting" Academic Press Limited 1992.
- Williams S.M. (1999) "Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosure Practices in the Asia-Pacific Region: an International Empirical Test of Political Economy Theory." *The International Journal of Accounting* Vol.34, No 2 pp.209-238.
- Wiseman,J. (1982) "An evaluation of environmental disclosure made in corporate annual reports" *Accounting, Organizations and Society*, 7(1): 53-63.
- Yin R.K., 1989 "Case Study Research: Design and Methods" Sage Publications, Newbury Park, CA, rev. edn.

### *ΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ*

- [www.elais.gr](http://www.elais.gr)

Duped



80025 75540

