



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Λογιστική και Δειφορία

Της

Τσιβίκη Γαρυφαλλιάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη, 2021

Αφιερώσεις

Στην ξεχωριστή οικογένεια μου
που στηρίζει τις επιλογές μου
και μου παρέχει συναισθηματική
και υλική υποστήριξη,
τους ευχαριστώ και τους
αγαπώ όλους

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους Καθηγητές του Τμήματος για την αρωγή τους και τη συμβολή τους κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Απώτερος σκοπός της εν λόγω διπλωματικής εργασίας είναι η ανάλυση της αειφόρου λογιστικής και η μελέτη της διασύνδεσης που υφίσταται μεταξύ της λογιστικής και της αειφορίας. Από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση που διεξήχθη προέκυψε η ανάδυση μίας νέας υποχρέωσης, από την πλευρά των σύγχρονων επιχειρήσεων απέναντι στην κοινωνία, το φυσικό περιβάλλον και τα ενδιαφερόμενα μέρη. Πρόκειται για την υποχρέωσή τους να ευθυγραμμίσουν την δραστηριοποίησή τους με την αειφορία και τη βιωσιμότητα. Αυτό σημαίνει πως οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να αποδίδουν ιδιαίτερη προσοχή προκειμένου η λειτουργία τους να μην είναι επιβαρυντική αφενός για την κοινωνία και αφετέρου για το περιβάλλον. Προκειμένου να ενημερώνουν τα ενδιαφερόμενα μέρη και το ευρύτερο κοινό για την επίδειξη της εν λόγω υπευθυνότητας, οι οργανισμοί καλούνται να δημοσιεύουν τις λεγόμενες αναφορές αειφορίας, οι οποίες θα περιλαμβάνουν αξιόπιστες, έγκυρες, ακριβείς και αληθείς πληροφορίες για την βιώσιμη λειτουργία τους. Καταλήξαμε στο ότι η λογιστική συμβάλλει στην διευκόλυνση της συλλογής τέτοιου είδους δεδομένων προκειμένου να συντάσσονται εν συνεχεία οι απαιτούμενες αναφορές και για αυτόν το λόγο, οι επιχειρήσεις προτείνεται να ενσωματώσουν την λεγόμενη αειφόρο λογιστική στις λογιστικές πρακτικές που ακολουθούσαν μέχρι σήμερα.

Λέξεις-κλειδιά: Αειφόρος Λογιστική, Βιωσιμότητα, Αναφορές Αειφορίας, Επιχειρήσεις, Βιωσιμότητα, Λογιστική

ABSTRACT

The ultimate goal of this dissertation is the analysis of sustainable accounting and the study of the relationship between accounting and sustainability. The literature review revealed the emergence of a new obligation, on the part of modern companies towards society, the natural environment and stakeholders. It is their duty to align their activities with sustainability. This means that companies are obliged to pay special attention, so that their operation is not burdensome, on the one hand for society and on the other hand for the environment. In order to inform stakeholders and the general public about this demonstration of responsibility, organizations are invited to publish so-called sustainability reports, which will include reliable, valid, accurate and truthful information about their sustainable operation. We conclude that accounting helps to facilitate the collection of this type of data in order to then compile the required reports and for this reason, companies are proposed to integrate the so-called sustainable accounting into the accounting practices that have been followed until today.

Keywords: Sustainable Accounting, Sustainability, Sustainability Reports, Business, Sustainability, Accounting.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ABSTRACT.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
1.1 ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ.....	8
1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΜΕΛΕΤΗΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΛΗ ΣΤΗΝ ΗΔΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΓΝΩΣΗ.....	8
1.3 ΣΥΝΤΟΜΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	11
Η ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ	11
2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΗ	11
2.2 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ.....	13
2.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	18
2.4 Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	20
2.4.1 Κατηγορίες Ενδιαφερόμενων Μερών.....	23
2.4.2 Πώς η Θεωρία των Ενδιαφερόμενων Μερών Συνδυάζεται με την Αειφόρο Λογιστική.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	29
ΟΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	29
ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3	29
3 ΒΙΩΣΙΜΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ.....	29
3.1 Η ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΡΟΟΔΟΣ.....	34
3.2 Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ..	34
3.3 Η ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	35

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ	37
4.1 ΤΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΒΙΩΣΙΜΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ.....	37
4.2 ΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ	38
4.3 Η ΑΝΑΦΟΡΑ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	40
4.3.1 Αναφορές περί Αειφορίας.....	43
4.3.2 Δείκτες Αναφοράς Βιωσιμότητας.....	45
4.3.3 Η Κατάσταση της Βιωσιμότητας.....	46
4.3.4. Από την Αναφορά Βιωσιμότητας έως τη Δράση.....	50
Η ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	51
5.1 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΤΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΣΤΗ ΒΙΩΣΙΜΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ	51
5.2 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ.....	54
5.3 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ	57
5.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΒΙΩΣΙΜΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ.....	60
5.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΕΙΦΟΡΙΑ ΣΤΙΣ ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6	66
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	66

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Απώτερος σκοπός της εν λόγω διπλωματικής εργασίας είναι η εννοιολογική αποσαφήνιση και ο ακριβής προσδιορισμός της αιφόρου λογιστικής και της πρακτικής εφαρμογής της στα σύγχρονα εταιρικά περιβάλλοντα, καθώς επίσης και η μελέτη του βαθμού στον οποίο η επιστήμη και πρακτική εφαρμογή της λογιστικής μπορεί να βοηθήσει την ένταση του πνεύματος αιφορίας και βιωσιμότητας που ακολουθούν οι εταιρικές πρακτικές κατά την καθημερινή τους δραστηριοποίηση. Επί της ουσίας, στην εν λόγω διπλωματική εργασία εξετάζεται η διασύνδεση της αιφορίας με την επιστήμη και την πράξη της λογιστικής, όπως αυτή εφαρμόζεται στις σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες.

1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΜΕΛΕΤΗΣ ΚΑΙ ΣΥΜΒΟΛΗ ΣΤΗΝ ΗΔΗ ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΗ ΓΝΩΣΗ

Κατά τα τελευταία έτη, παρατηρείται μία έντονη στροφή των επιχειρήσεων στην απόδοση προσοχής στην προφύλαξη και την μη πρόκληση βλαβών στο φυσικό περιβάλλον και τα οικοσυστήματα. Πρόκειται για μία τάση που καθίσταται ολοένα και εντονότερη, ειδικότερα κατόπιν της έξαρσης του φαινομένου της παγκοσμιοποίησης, σε συνδυασμό με τις συχνές και σοβαρές αλλαγές που σημειώνονται στο φυσικό περιβάλλον και τον πλανήτη (π.χ. αλλαγή κλίματος,

καταστροφή βιοποικιλότητας κ.λπ.). Η ανάγκη προστασίας και προάσπισης των φυσικών πόρων και του φυσικού περιβάλλοντος έφερε στο προσκήνιο ένα νέο είδος ευθύνης που έχουν οι εταιρείες. Πρόκειται για την λεγόμενη εταιρική κοινωνική ευθύνη, στο πλαίσιο της οποίας οι επιχειρήσεις καλούνται να δημοσιεύουν στοιχεία και δεδομένα που είναι συνυφασμένα με τις δράσεις τους υπέρ της προστασίας του περιβάλλοντος. Αυτό, εν μέρει εμπίπτει στο πλαίσιο της αειφόρου λογιστικής, η έννοια και διάσταση της οποίας, βέβαια, είναι περισσότερο σύνθετη, όπως θα φανεί στη συνέχεια.

Η λογιστική, από την άλλη πλευρά, αποτελεί μία επιστήμη, η παραδοσιακή έννοια και εφαρμογή της οποίας είναι συνδεδεμένη με τις οικονομικές συναλλαγές και την χρηματοοικονομική εικόνα μίας εταιρείας. Στο πεδίο αυτής συντάσσονται καταστάσεις, όπως επί παραδείγματι ο ισολογισμός, η κατάσταση ταμειακών ροών, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και αναφορές, όπως είναι για παράδειγμα τα αποτελέσματα συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών δεικτών και αριθμοδεικτών, προκειμένου να διαφανεί η οικονομική βιωσιμότητα του κάθε οργανισμού και να ενημερωθεί για αυτή το επενδυτικό κοινό και τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη. Ενόψει, όμως, της ανάδυσης της νέας, ανωτέρω αναφερόμενης ευθύνης των εταιρειών απέναντι στο περιβάλλον η λογιστική και οι πρακτικές που ακολουθούνταν στο πεδίο αυτής ενδεχομένως να είναι σε θέση να διευκολύνουν περισσότερο την συλλογή των πληροφοριών που απαιτούνται για την σύνταξη των αναφορών αειφορίας και βιωσιμότητας των εταιρειών. Αυτός ο προβληματισμός αποτέλεσε και την αφορμή, βάσει της οποίας αποφασίστηκε η αειφορία, σε συνδυασμό με τη λογιστική να αποτελέσουν το κομβικό σημείο ανάλυσης της εν λόγω διπλωματικής εργασίας.

Το ζήτημα της διασύνδεσης της λογιστικής και της αειφορίας αναλύεται βιβλιογραφικά, μέσω συλλογής δεδομένων.

1.3 ΣΥΝΤΟΜΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Στο αμέσως επόμενο κεφάλαιο επικεντρωνόμαστε στην αειφόρο λογιστική. Πιο συγκεκριμένα, αφού πραγματοποιηθεί η εννοιολογική της αποσαφήνιση και μία ιστορική ανασκόπηση αυτής, στη συνέχεια αναλύεται η έννοια της αειφόρου

ανάπτυξης και η θεωρία των ενδιαφερόμενων μερών. Κατόπιν, αφού αναφερθούν οι κατηγορίες των ενδιαφερομένων μερών, επεξηγείται ο λόγος και ο τρόπος για τον οποίο η συγκεκριμένη θεωρία συνδυάζεται με την αειφόρο λογιστική.

Κατόπιν, ακολουθεί το τρίτο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης στο οποίο παρουσιάζονται οι διαστάσεις της αειφόρου ανάπτυξης. Αναλυτικότερα, περιγράφεται η βιωσιμότητα και η κοινωνική πρόοδος, η σύνδεση της οικονομικής ανάπτυξης και της οικονομικής βιωσιμότητας και τέλος, η διασύνδεση των διαστάσεων της αειφόρου ανάπτυξης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύονται τα κίνητρα και οι λογιστικές αναφορές αειφορίας, που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν οι επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, αρχικά, παρατίθενται τα κίνητρα που έχουν οι σύγχρονοι οργανισμοί προκειμένου να λειτουργούν με τρόπο βιώσιμο, οι δείκτες επίδοσης της αειφόρου ανάπτυξης, καθώς επίσης και οι αναφορές βιωσιμότητας σε συνδυασμό με τις λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται στις εταιρείες. Στο σημείο αυτό, συγκεκριμενοποιούμε την ανάλυση στις αναφορές αειφορίας, στους δείκτες αναφοράς βιωσιμότητας, στην κατάσταση της βιωσιμότητας και στην μετάβαση από τις αναφορές αειφορίας στην δράση.

Στο πέμπτο κεφάλαιο δίνεται έμφαση στην βιωσιμότητα και την διαχείριση λογιστικών πρακτικών και ελέγχων. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρονται οι λόγοι της ενσωμάτωσης των λογιστικών πρακτικών στη βιώσιμη ανάπτυξη και αναλύονται ζητήματα διαχειριστικών ελέγχων και λογιστικών πρακτικών, διαχειριστικών ελέγχων και πρακτικών αειφόρου ανάπτυξης, λογιστικών ελέγχων και διαχείρισης της βιώσιμης ανάπτυξης και λογιστικών πρακτικών και αειφορίας στις αναπτυσσόμενες οικονομίες, συγκριτικά με τις αναπτυσσόμενες οικονομίες.

Κατόπιν, ακολουθεί το έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας, στο οποίο παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα αυτής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΑΕΙΦΟΡΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Η ευαισθητοποίηση του κοινού για τη βιωσιμότητα αυξάνει την ανάγκη για επιχειρηματικούς διακανονισμούς σύμφωνα με την έννοια της λογοδοσίας. Οι βασικές αρχές της καθορίζουν τη σχέση της εταιρείας με τους μετόχους και τα ενδιαφερόμενα μέρη της, η οποία με τη σειρά της μπορεί ως συνέπεια να επηρεάσει την οικονομική και μη χρηματοοικονομική αξία της εταιρείας. Η εταιρική στρατηγική βιωσιμότητας απαιτεί αποφάσεις για την αύξηση της αξίας σύμφωνα με τους στόχους της αειφόρου ανάπτυξης μέσω της αποτελεσματικής κατανομής των πόρων της, όπως οι άνθρωποι, η γη, ο εξοπλισμός και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΣΑΦΗΝΙΣΗ

Όταν μιλάμε για λογιστικής αειφορία αναφερόμαστε κυρίως σε έννοιες, όπως είναι για παράδειγμα η κοινωνική και περιβαλλοντική λογιστική, καθώς επίσης και σε επιπρόσθετες έννοιες που είναι συνυφασμένες με τη μη-χρηματοοικονομική πληροφόρηση των επιχειρηματικών οντοτήτων. Για πρώτη φορά, ο όρος της λογιστικής αειφορίας τέθηκε στο προσκήνιο περίπου προ εικοσαετίας. Η αειφορική λογιστική λαμβάνεται υπόψιν ως ένα σκέλος της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για ένα σκέλος που εμβαθύνει στη θέση σε δημοσιότητα, πληροφοριών πέραν του χρηματοοικονομικού πεδίου, οι οποίες είναι συνυφασμένες με την εταιρική απόδοση στους εξωτερικούς φορείς. Όταν αναφερόμαστε σε εξωτερικούς φορείς, εννοούμε τους μετόχους και τα υπόλοιπα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως για παράδειγμα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους πελάτες, τους πιστωτές, ακόμα και το ίδιο το ανθρώπινο δυναμικό της εταιρείας ή και το ευρύτερο κράτος. Οι μη χρηματοοικονομικής φύσεως πληροφορίες που δημοσιοποιούνται, λοιπόν, από την ίδια την επιχείρηση προκειμένου να έχουν πρόσβαση σε αυτές τα ανωτέρω αναφερόμενα μέρη, αφορούν στοιχεία της

δραστηριοποίησης του οργανισμού, με άμεση επιρροή στο κοινωνικό περιβάλλον, το φυσικό περιβάλλον, αλλά και τις οικονομικές επιδόσεις (Bebbingtonetal., 2014).

Η αειφορική λογιστική, στο πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής αντιτίθεται με την έννοια που της αποδίδεται μέσω της χρηματοοικονομικής λογιστικής και η οποία προαναφέρθηκε. Αναλυτικότερα, επί της διοικητικής λογιστικής, η έννοια της αειφορίας αξιοποιείται για λόγους εσωτερικής λήψης αποφάσεων και για λόγους δημιουργίας νέων πολιτικών, από τις οποίες οι επιδόσεις της εταιρείας θα δεχθούν επιρροή βάσει οικολογικών, κοινωνικών και οικονομικών μετρήσεων. Πρόκειται για ένα σημείο αποκαθίσταται διεθνώς γνωστό με τον όρο “triplebottomline” ή εναλλακτικά με τον όρο “Triple-P’s”. Οι όροι αυτοί εμπεριέχουν τρία επιμέρους στοιχεία, ήτοι τους ανθρώπους (People), τον πλανήτη (Planet) και το κέρδος (Profit).

Η αειφορική λογιστική αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο που αξιοποιείται κατά κόρον από τις σύγχρονες επιχειρηματικές μονάδες, στο πλαίσιο της προσπάθειάς τους να καταστούν περισσότερο βιώσιμες. Οι πλέον γνωστότερες μετρήσεις πραγματοποιούνται διαμέσου του λεγομένου “Corporate Sustainability Reporting” και του όρου που αναφέρθηκε προηγουμένως, δηλαδή του “TripleBottom Line”. Με αυτές τις δύο συγκεκριμένες τεχνικές, οι σύγχρονοι οργανισμοί είναι σε θέση να αναγνωρίσουν τον ρόλο που διαδραματίζεται από τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες. Επιπροσθέτως, καθίστανται ικανοί να δείχνουν τον τρόπο με τον οποίο η παραδοσιακή λογιστική διευρύνεται μέσω της αύξησης της λογοδοσίας και της διαφάνειας, κάτι που προκύπτει από τη δημοσίευση των ανωτέρω αναφερόμενων εκθέσεων.

Η αειφορική λογιστική, όπως κατέστη αντιληπτό από τα ανωτέρω αναφερόμενα δεδομένα, είναι μία ευρύτερη έννοια, η οποία εσωκλείει μεθόδους που εμπίπτουν στο πλαίσιο της περιβαλλοντικής λογιστικής, και οι οποίες εφαρμόζονται πρακτικά από την πλευρά βιομηχανικών επιχειρήσεων, καθώς επίσης και στο πλαίσιο των κοινωνικών πτυχών των σύγχρονων οργανισμών. Ομιλούμε, επομένως, περί ενός εργαλείου το οποίο αξιοποιείται για λόγους περιβαλλοντικής και κοινωνικοοικονομικής διαχείρισης, ενώ η σημασία του για το μέλλον συνίσταται κυρίως στην ενσωμάτωση και διασύνδεση των βασικών τριών, ανωτέρω αναφερομένων, πυλώνων που απαρτίζουν την βιώσιμη ανάπτυξη. Απώτερος σκοπός της αειφορικής λογιστικής και της υποβολής των προηγουμένως αναφερόμενων

εκθέσεων, από την πλευρά των επιχειρήσεων, είναι η συμβολή της στο μετασχηματισμό της στάσης και συμπεριφοράς που κρατούν οι επιχειρήσεις.

2.2 ΣΥΝΤΟΜΗ ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Ιστορικά, η αειφόρος λογιστική εμφανίστηκε σαν έννοια, στο πλαίσιο της επιστημονικής και ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας, κατά τη διάρκεια του 20ού αιώνα και πιο συγκεκριμένα, κατά την δεκαετία του 1990. Η παγκόσμια διάσκεψη κορυφής για την αειφόρο ανάπτυξη, αποτελεί ένα αξιοπρόσεκτο ορόσημο, που σηματοδότησε την ιστορία της αειφορικής λογιστικής. Η εν λόγω παγκόσμια διάσκεψη διεξήχθη κατά το έτος 2002 στην περιοχή του Γιοχάνεσμπουργκ. Κατόπιν αυτής, τέθηκαν σε κυκλοφορία οι “Οδηγίες Λογιστικής Βιωσιμότητας”. Με την έναρξη της δεκαετίας του 1990, περιγράφηκαν οι τρεις επιμέρους μέθοδοι της λογιστικής βιωσιμότητας, από την πλευρά του Gray (2010). Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για την λογιστική απογραφή φυσικού κεφαλαίου, το βιώσιμο κόστος, καθώς επίσης και την ανάλυση των εισροών και εκροών των επιχειρήσεων.

Κατά τη διάρκεια του έτους 1999, επινοήθηκε, από την πλευρά του Elkington (1999), ένα είδος λογιστικών βιωσιμότητας, που αφορά το ανωτέρω περιγραφόμενο TripleBottom Line (TBL). Ο συγκεκριμένος τύπος λογιστικών βιωσιμότητας αποδίδει έμφαση στην αναφορά των κοινωνικοοικονομικών και περιβαλλοντικών επιπτώσεων που έχει η δραστηριοποίηση ενός οργανισμού. Ο τύπος λογιστικής TBL απορρέει από έναν πολυδιάστατο ορισμό της βιώσιμης ανάπτυξης, ο οποίος απαρτίζεται από τρία επιμέρους στοιχεία. Από την πλευρά του Lambertson (2005) τονίστηκαν πέντε επιμέρους βασικά ζητήματα, που κρίθηκαν άξια περαιτέρω συζήτησης και ανάλυσης και τα οποία συνθέτουν το κύριο πλαίσιο του πεδίου της λογιστικής. Σύμφωνα με τον Lambertson (2005), πιο συγκεκριμένα, καθίσταται απαραίτητο, οι σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες να προβαίνουν στον καθορισμό της βιωσιμότητας, να επιλέγουν τους βέλτιστους δείκτες μέτρησης αυτής, καθώς και τις πλέον κατάλληλες μονάδες μέτρησης προκειμένου να καταλήξουν σε μία αξιόπιστη και αποτελεσματική αξιολογική διαδικασία των κοινωνικοοικονομικών και περιβαλλοντικών απορροιών.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να συνειδητοποιήσουν τη διεπιστημονική πτυχή της αειφορικής λογιστικής, η οποία καθιστά αναγκαία την συνεργασία και αλληλοσύνδεση της λογιστικής και των οικολογικών και κοινωνικών κλάδων. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να προβαίνουν στη χρησιμοποίηση των βασικών πρακτικών και αρχών της παραδοσιακής λογιστικής, με τον πλέον κατάλληλο τρόπο.

Πέραν των ανωτέρω, ο Lamberton (2005), προέβη στην διερεύνηση των βασικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ των μοντέλων της λογιστικής και οικονομικής αειφορίας βιωσιμότητας και σύμφωνα με αυτές, προχώρησε στη διατύπωση πέντε επιμέρους συνιστωσών του λογιστικού πλαισίου βιωσιμότητας. Αυτές είναι οι εξής:

(1) Στόχοι: αφορούν τη μέτρηση της απόδοσης των αειφορικών στόχων των οργανισμών, για λόγους εκπλήρωσης της υποχρέωσής τους, να λογοδοτούν προς τα διάφορα ενδιαφερόμενα μέρη, να παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες και να λαμβάνουν αποφάσεις σύμφωνα με τα αποτελέσματα που προκύπτουν από αυτές.

(2) Αρχές: πρόκειται για τις αναφορές του εκάστοτε οργανισμού, την τήρηση του ορισμού της αειφορίας και βιωσιμότητας, την αναφορά λογιστικής περιόδου, το πεδίο εφαρμογής της εκάστοτε επιχείρησης, την υλικότητα, την κεφαλαιακή διατήρηση, τις χρησιμοποιούμενες μονάδες μέτρησης και τις αρχές προφύλαξης.

(3) Εργαλεία συλλογής δεδομένων - Λογιστικά βιβλία - Τεχνικές μέτρησης: η συγκεκριμένη διάσταση αφορά τη διαδικασία της αξιολόγησης, τους δείκτες απόδοσης, τη διαδικασία ανάλυσης του κύκλου ζωής, την αξιοποίηση πρωτογενών δεδομένων και τη διαδικασία της πρωτογενούς συγκέντρωσης αυτών.

(4) Αναφορές: στο πλαίσιο της συγκεκριμένης διάστασης περιλαμβάνεται η συχνότητα της υποβολής και δημοσίευσης των απαραίτητων εκθέσεων και η μορφή αυτών.

(5) Ποιοτικά χαρακτηριστικά των δεδομένων: ομιλούμε για τα δεδομένα που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις που τίθενται σε δημοσιότητα και παράλληλα για τη διαφάνεια, την ακρίβεια, την αξιοπιστία, την πληρότητα, την επικαιρότητα, τη δυνατότητα ελέγχου τους, την καταλληλότητα, τη δυνατότητα να τεθούν σε σύγκριση με άλλα δεδομένα, την σαφήνεια, την αμεροληψία, την συμπερίληψη -απουσία εξαιρέσεων- και το πλαίσιο βιωσιμότητας που συντίθεται από τα δεδομένα αυτά (Lamberton, 2005).

Όπως προαναφέρθηκε, η αιφορική λογιστική δεν είναι δυνατόν να διαχωριστεί από τον βιώσιμο απολογισμό μίας επιχείρησης. Ιδιαίτερη μνεία έγινε στο ζήτημα της υποβολής των εκθέσεων βιωσιμότητας, επί του οποίου αποδίδεται έμφαση ήδη από την δεκαετία του 1960. Τα εργαλεία αναφοράς που πρωτοεμφανίστηκαν στο προσκήνιο αφορούσαν περισσότερο την υπόσταση εκθέσεων, που δεν περιελάμβαναν οικονομικά στοιχεία και οι οποίες ήταν αυτόνομες. Οι εκθέσεις αυτές δημοσιοποιούνταν προκειμένου να καταστούν γνωστές στα ενδιαφερόμενα μέρη των επιχειρήσεων. Οι πρώτες προσπάθειες συμπλήρωσης και δημοσίευσης κοινωνικών εκθέσεων παρατηρήθηκαν στις περιπτώσεις της Γαλλίας και Ολλανδίας. Στην περίπτωση των υπολοίπων χωρών, όπως είναι επί παραδείγματι η περίπτωση της Αυστρίας, της Γερμανίας και της Ελβετίας, οι κοινωνικές αναφορές χρησιμοποιήθηκαν ως βάσεις της εφαρμογής περιβαλλοντικών εκθέσεων. Κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του 1980, η συγκεκριμένη μέθοδος αξιοποιήθηκε από την πλευρά των επενδυτικών κεφαλαίων, στην περίπτωση της Μεγάλης Βρετανίας και των ΗΠΑ, ως ένα σκέλος της επενδυτικής διαδικασίας για λόγους λήψης αποφάσεων. Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας αυτής, πέραν της οικονομικής διάστασης, λαμβανόταν υπόψιν, από την πλευρά του επενδυτικού κοινού, και η κοινωνική διάσταση και η ακολούθηση, από την πλευρά του εκάστοτε οργανισμού, των προτύπων δεοντολογίας και ηθικής (Khan, 2013).

Το 1990, ως δεκαετία, στιγματίστηκε από την αναζήτηση καινοτόμων δεικτών, οι οποίοι θα χρησίμευαν για την αξιολόγηση της απόδοσης των οργανισμών, καθώς επίσης και για την εκτίμηση της αξίας τους. Στο σημείο αυτό, αναφερόμαστε στην υπόσταση οικονομικού οφέλους, αλλά και για την περίπτωση μετρήσεων που δεν εμπίπτουν στο χρηματοοικονομικό πεδίο.

Ένα ορόσημο, το οποίο είναι άξιο προσοχής και αναφοράς και το οποίο εμπίπτει στο ιστορικό υπόβαθρο της δημοσίευσης αιφορικών εκθέσεων, από την πλευρά των επιχειρήσεων, κατέστη το έτος 1997. Πρόκειται για ένα ορόσημο, κατά τη διάρκεια του οποίου η Συμμαχία για Περιβαλλοντικά Υπεύθυνες Οικονομίες (CERES) σε συνεργασία με το Πρόγραμμα των Ηνωμένων Εθνών για το Περιβάλλον (UNEP), προέβησαν στη σύσταση του λεγόμενου Global Reporting Initiative (GRI). Απώτερος σκοπός του GRI ήταν η δημιουργία ενός συνόλου κανόνων υποβολής εκθέσεων, εντός των οποίων θα συμπεριλαμβανόταν πληροφορίες για την κοινωνικοοικονομική και περιβαλλοντική συμπεριφορά των επιχειρήσεων.

Στο σημείο αυτό, καθίσταται απαραίτητη η αναφορά των δραστηριοτήτων του συνδέσμου Αρχών για την περίπτωση των υπεύθυνων επενδύσεων. Ο συγκεκριμένος σύνδεσμος αποσκοπούσε στην ένταση της διαφάνειας της δραστηριοποίησης των επιχειρηματικών οντοτήτων, σχετικά με την βιωσιμότητά τους σε μακροπρόθεσμο πλαίσιο. Πρόκειται για έναν σύλλογος, ο οποίος κατέβαλε προσπάθειες διασύνδεσης του χρηματιστηρίου, των ρυθμιστικών αρχών, του επενδυτικού κοινού και των οργανώσεων, με απώτερο στόχο την περαιτέρω υποστήριξη των υπεύθυνων επενδύσεων (Willis, 2003).

Κατά τη διάρκεια των τελευταίων ετών, αποδίδεται ολοένα και εντονότερη σημασία στις περιβαλλοντικές και κοινωνικές διαστάσεις της λειτουργίας των επιχειρήσεων και στις επιπτώσεις που αυτές έχουν στο κοινωνικό και φυσικό περιβάλλον. Πρόκειται για μία έμφαση, απόρροια της οποίας είναι η υπόσταση μεγαλύτερων πιέσεων στους οργανισμούς, προκειμένου να καταφέρνουν την επιτυχή διαχείριση των κοινωνικών και περιβαλλοντικών τους επιδόσεων, καθώς επίσης και να προβαίνουν στην ενημέρωση των εξωτερικών τους φορέων, επί ζητημάτων των επιπτώσεων της δραστηριοποίησής τους, τόσο στην κοινωνία όσο και στο ευρύτερο περιβάλλον. Ως εκ τούτου, το ενδιαφέρον των επιχειρηματικών οντοτήτων, επί του τομέα της αειφορικής λογιστικής και της σύνταξης και δημοσίευσης εκθέσεων βιωσιμότητας έχει ενταχθεί σε αξιοπρόσεκτο βαθμό. Συνεπώς, ένα καίριο ερώτημα έγκειται στο αν οι εκθέσεις βιωσιμότητας και αειφορίας πρέπει να εξακολουθούν να είναι προαιρετικές ή αν θα πρέπει να εμπίπτουν στο πλαίσιο των υποχρεωτικά υποβαλλόμενων και δημοσιευμένων εκθέσεων επιχειρήσεων (Lamberton, 2005).

Προς το παρόν, η υποβολή εκθέσεων βιωσιμότητας και αειφορίας καθίσταται υποχρεωτική σε πολλά κράτη. Υπάρχουν πολλές μελέτες που έχουν διεξαχθεί, όπως είναι για παράδειγμα αυτή των Ioannou&Serafeim (2014), οι οποίες επιβεβαιώνουν ότι ο υποχρεωτικός χαρακτήρας της δημοσίευσης τέτοιου είδους εκθέσεων, από την πλευρά των επιχειρήσεων, οδηγεί στην αύξηση της κοινωνικής ευθύνης των διοικητικών τους στελεχών. Η βιώσιμη ανάπτυξη και η εκπαίδευση και επιμόρφωση του ανθρώπινου δυναμικού, επί τέτοιου είδους ζητημάτων, έχουν καταστεί βασικές προτεραιότητες των σύγχρονων επιχειρηματικών μονάδων. Η εταιρική διακυβέρνηση, αποτελεί ένα στοιχείο που έχει γνωρίσει σημαντική βελτίωση, τη στιγμή κατά την οποία οι σύγχρονοι οργανισμοί έχουν προβεί στην εφαρμογή κωδίκων δεοντολογίας, με ταυτόχρονη αύξηση της διοικητικής και διαχειριστικής

αξιοπιστίας και μείωση της διαφθοράς. Παραδείγματος χάριν, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι οι οργανισμοί έχουν καταστεί περισσότερο προσεκτικοί σε ζητήματα κατανάλωσης νερού και ενέργειας, ενώ παράλληλα έχει σημειωθεί μείωση των αποβλήτων που δημιουργούν κατά τη διάρκεια της λειτουργίας τους. Ζητήματα ανάπτυξης του ανθρώπινου δυναμικού των επιχειρήσεων έχουν αποκτήσει μεγάλη σημασία, σε σύγκριση με το παρελθόν, και οι οργανισμοί έχουν προβεί σε αύξηση των επενδύσεών τους σε ζητήματα εκπαίδευσης και κατάρτισης των εργαζομένων τους (Ioannou&Serafeim, 2014).

Αναφορικά με την υποχρεωτική αναφορά περιβαλλοντικών και κοινωνικών ζητημάτων, από την πλευρά των επιχειρήσεων, αυτή, έχει τεθεί στο προσκήνιο από την πλευρά της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, κατά το έτος 2014, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο προέβη σε έγκριση μίας σειράς τροπολογιών, που είναι συνυφασμένες με τις διαχειριστικές εκθέσεις που τίθενται σε δημοσιότητα από τους οργανισμούς. Οι σύγχρονες επιχειρηματικές οντότητες, καθίσταται απαραίτητο να εμβραθύνουν σε ζητήματα, τα οποία είναι άμεσα συνυφασμένα με το περιβάλλον, τα ανθρώπινα δικαιώματα, την κοινωνία και τα μέτρα που θα πρέπει να λαμβάνονται προκειμένου να μειωθούν τα επίπεδα της διαφθοράς. Πέραν των ανωτέρω, οι σύγχρονοι οργανισμοί είναι απαραίτητο να ασχολούνται με ζητήματα μέτρησης και διαχείρισης των αποτελεσμάτων και των επιρροών που ασκεί η λειτουργία τους στο περιβάλλον και την κοινωνία. Πρόκειται για ένα σημείο, που μπορεί να εκληφθεί υπόψιν και ως απότοκος του φαινομένου της οικονομικής παγκοσμιοποίησης και της διεθνούς διακυβέρνησης και το οποίο, είναι απόλυτα συνδεδεμένο με την χρησιμοποίηση των φυσικών και ενεργειακών πόρων, καθώς επίσης και με ζητήματα μετασχηματισμού του κλίματος και βιοποικιλότητας, με θέματα απειλής της παγκόσμιας ασφαλείας, αλλά και με μεταναστευτικά και δημογραφικά ζητήματα (Ioannou&Serafeim, 2014; Jasch, 2015).

Οι σύγχρονοι οργανισμοί είναι σε θέση να προβαίνουν σε παρακολούθηση και υποβολή εκθέσεων, αναφορικά με τα αποτελέσματα της δραστηριοποίησής τους στην κοινωνία και στο περιβάλλον, ή εναλλακτικά, δύνανται να προβούν στην ακολούθηση των αρχών και της κατεύθυνσης της αειφορικής και βιώσιμης λογιστικής και ολιστικής πληροφόρησης. Βάσει του Διεθνούς Συμβουλίου Ολοκληρωμένης Πληροφόρησης (IIRC), ως ολοκληρωμένη αναφορά νοείται η διαδικασία, η οποία είναι βασισμένη σε μία ολιστική σκέψη και που κατευθύνει έναν

οργανισμό στην υποβολή ολοκληρωμένων εκθέσεων που αποσκοπούν στη δημιουργία αξίας, βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα, και είναι συνυφασμένες με όλη την αλυσίδα επικοινωνίας αναφορικά με τις διαστάσεις της δημιουργίας αξίας. Πρόκειται για το λεγόμενο Integrated Reporting (Dumayet al., 2016).

Συνεχίζοντας, στο πλαίσιο μίας ολοκληρωμένης έκθεσης εμπεριέχονται πληροφοριακά δεδομένα, που είναι άμεσα συνυφασμένη με τον τρόπο με τον οποίο η στρατηγική που ακολουθεί ένας οργανισμός, η διακυβέρνηση αυτού, οι προοπτικές και επιδόσεις του, συμμετέχουν ισότιμα στη βραχυπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη δημιουργία αξίας. Πρόκειται για ένα σημείο όπου κυρίως αφορά το εξωτερικό περιβάλλον των οργανισμών. Η αειφορική λογιστική, η οποία περιλαμβάνει την ολοκληρωμένη πληροφόρηση, αντιπροσωπεύει μία αυξημένης σημαντικότητας μεταρρύθμιση στη λογιστική παρακολούθηση των επιχειρηματικών οντοτήτων και στην υποβολή εκθέσεων από πλευράς τους. Οι οργανωσιακές οικονομικές επιδόσεις, καθώς επίσης και οι οικονομικές και χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έχουν πλέον καταστεί μόνο ένα τμήμα παρουσίασης των επιδόσεων μίας εταιρείας και της υποβολής εκθέσεων από πλευράς της. Αν και πρόκειται για ένα σημαντικό τμήμα αυτού του είδους της πληροφόρησης, ωστόσο, δεν είναι πλέον το μοναδικό.

2.3 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Ο όρος αειφορία αναφέρεται πρωτίστως από τον Σοφοκλή. Πρόκειται για έναν όρο που υιοθετήθηκε, αρχικά, στον κλάδο της δασοπονίας. Η πρωταρχική του, λοιπόν, σημασία ήταν η διαχείριση των δασών, και σύμφωνα με την συγκεκριμένη σημασία, σε περίπτωση κατά την οποία αφαιρείται από το δάσος ποσότητα ξύλου, που είναι ίση ή μικρότερη από την αντίστοιχη παραγόμενη, κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος, τότε ομιλούμε περί αειφορίας του δάσους (Αγγελίδης, 2004).

Από την πλευρά της Παγκόσμιας Επιτροπής για το Περιβάλλον και την Ανάπτυξη (World Commission for the Environment and Development – WCED), η αειφόρος ανάπτυξη νοείται ως ένα είδος ανάπτυξης που προβαίνει στην ικανοποίηση των παρούσων αναγκών, άνευ παράλληλης μείωσης της δυνατότητας των μελλοντικών

γενεών να προβούν σε ικανοποίηση των δικών τους αναγκών επίσης (Φλογαΐτη, 2006).

Από την πλευρά της Διεθνούς Ένωσης για την Προστασία της Φύσης (IUCN – International Union for Conservation of Nature), του Περιβαλλοντικού Προγράμματος Ηνωμένων Εθνών (UNEP – United Nations Environmental Programme) και του Παγκόσμιου Ταμείου για τη Φύση (WWF – World Wildlife Fund) ο ανωτέρω αναφερόμενος ορισμός εμπλουτίζεται περαιτέρω. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους τρεις αναφερόμενους οργανισμούς, ως αειφόρος ανάπτυξη νοείται η ανάπτυξη που υφίσταται σε περίπτωση κατά την οποία βελτιώνεται η ποιότητα διαβίωσης, εντός των ορίων που τίθενται από την πλευρά της φέρουσας ικανότητας του οικοσυστήματος, από την πλευρά του οποίου υποστηρίζεται η ίδια η ζωή (Bebbington&Gray, 2001). Πρόκειται για έναν ορισμό, ο οποίος αναφέρθηκε και ανωτέρω.

Η αειφόρος ανάπτυξη, μπορεί να οριστεί και από την πλευρά της περιβαλλοντικής της διάστασης. Πιο συγκεκριμένα, από περιβαλλοντικής σκοπιάς, η αειφόρος ανάπτυξη είναι εκείνο το είδος ανάπτυξης που καταλήγει στην διασφάλιση του είδους τροφής και που καταλήγει στην προάσπιση του εδάφους του από τον κίνδυνο της διάβρωσης, και στον περιορισμό ή ακόμα και τον μηδενισμό της χρήσης φυτοφαρμάκων και λιπασμάτων, στην βέλτιστη αξιοποίηση της γεωργικής γης και των υδάτινων αποθεμάτων και στην αύξηση της αποδοτικότητας, μέσω της υποβοήθησης που παρέχεται από την τεχνολογική πρόοδο.

Πέραν των ανωτέρω, η αειφόρος ανάπτυξη, εννοιολογικά, παραπέμπει στον περιορισμό της ατμοσφαιρικής ρύπανσης και στην ευρύτερη προστασία του οικοσυστήματος και της βιοποικιλότητας. Επιπροσθέτως, καθίσταται απαραίτητη η περιβαλλοντική προστασία, από τις αλλαγές της ατμοσφαιρικής σύστασης με ανάλογες επερχόμενες μεταρρυθμίσεις αλλαγές του κλίματος, σε παγκόσμια διάσταση, που αποτέλεσμα αυτών είναι η δημιουργία περαιτέρω προβλημάτων επιβίωσης των μεταγενέστερων γενεών (Γεωργόπουλος, 1998).

Άρα, η αειφόρος ανάπτυξη βασίζεται στο γνωστικό υπόβαθρο της πολυδιάστασης και πολυπλοκότητας που ενώνει τα διάφορα υφιστάμενα οικοσυστήματα με τα όρια αντοχής, από τα οποία χαρακτηρίζεται τον καθένα από αυτά. Συν τοις άλλοις, η αειφόρος ανάπτυξη είναι βασισμένη στην κατοχή κοινωνικών δεξιοτήτων και στην

περαιτέρω ενδυνάμωση των οικουμενικών αξιών. Πρόκειται για δύο στοιχεία, από την πλευρά των οποίων διασφαλίζεται ο σεβασμός των ανθρωπίνων δικαιωμάτων στο ευρύτερο φάσμα αυτών. Ο λόγος για τον οποίο επέρχεται το συγκεκριμένο αποτέλεσμα έγκειται στο ότι αφενός η κατοχή κοινωνικών δεξιοτήτων αποτελεί ένα βασικό χαρακτηριστικό στοιχείο των ενεργών πολιτών, και αφετέρου, οι οικουμενικές αξίες επιφέρουν ως απότοκο την υπόσταση κοινωνικής δικαιοσύνης, αποδοχής, αμοιβαίου σεβασμού και αλληλεγγύης (Αριανούτσου, 1999).

Στο σημείο αυτό, αξιοσημείωτη κρίνεται και η αναφορά της οικονομικής διάστασης της αειφόρου ανάπτυξης. Σύμφωνα με αυτή, πολλοί σύγχρονοι μελετητές κάνουν αναφορά στον όρο της ευημερίας, επισημαίνοντας ότι η αειφόρος ανάπτυξη υποστηρίζει ότι οι γενιές του μέλλοντος δεν θα βρίσκονται σε δυσχερέστερη θέση ποιότητας διαβίωσης σε σύγκριση με το σήμερα. Η συγκεκριμένη προσέγγιση εμβαθύνει στο ότι το κοινωνικό σύνολο θα μεριμνήσει για την διατήρηση του επιπέδου της ευημερίας τόσο βραχυπρόθεσμα, όσο και μεσοπρόθεσμα, αλλά και μακροπρόθεσμα, προκειμένου να διασφαλίσει τις μετέπειτα γενεές. Συν τοις άλλοις, όταν συζητείται το ζήτημα της αειφορίας, από την οικονομική του διάσταση, η προσοχή στρέφεται περισσότερο στο ζήτημα του φυσικού κεφαλαίου. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο οι κλασικοί οικονομολόγοι εμφανίζουν την τάση να συμπεριλαμβάνουν την ευρεία παραγωγική λειτουργία του φυσικού κεφαλαίου (Gray, 2010; Maasetal., 2016).

2.4 Η ΘΕΩΡΙΑ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Η θεωρία των ενδιαφερομένων μπορεί να συνδεθεί με τις πρακτικές βιωσιμότητας και λογιστικής. Οι πρακτικές βιωσιμότητας, όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, έχουν τρεις διαστάσεις, κοινωνικές, περιβαλλοντικές και οικονομικές, οι οποίες επηρεάζονται τόσο από τα κίνητρα όσο και από τις υφιστάμενες προκλήσεις, στο πλαίσιο της δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων. Έτσι, ενώ υπάρχουν αρκετοί λόγοι για τους οποίους οι εταιρείες μπορεί να ενθαρρυνθούν να λάβουν πρωτοβουλίες αειφόρου ανάπτυξης, από την άλλη πλευρά, υπάρχουν παράγοντες που εμποδίζουν και αμφισβητούν τέτοιου είδους πρακτικές. Τα εν λόγω κίνητρα και οι προκλήσεις

έχουν τεκμηριωθεί βιβλιογραφικά προς τη διασύνδεσή τους με τη θεωρία των ενδιαφερομένων μερών (Kaur&Lodhia, 2018;).

Αρχικά, η συμβολή της λογιστικής στην αειφόρο ανάπτυξη έχει δύο φάσεις, ήτοι την εξωτερική αναφορά και τις εσωτερικές ακολουθούμενες και εφαρμοζόμενες πρακτικές λογιστικής και ελέγχου διαχείρισης των οργανισμών. Τόσο η εξωτερική αναφορά όσο και οι διαχειριστικοί τομείς της λογιστικής και ελέγχου παρέχουν πληροφορίες που επιδιώκουν την απόκτηση νομιμοποίησης, από τα ενδιαφερόμενα μέρη, ως εκ τούτου υφίσταται στο σημείο αυτό η επίδραση της θεωρίας των ενδιαφερομένων (Fonsecaetal., 2014; Jenkins&Yakovleva, 2006).

Ο ρόλος της λογιστικής στη βιωσιμότητα αποσκοπεί, συνεπώς, στην παροχή πληροφοριών σχετικά με τις κοινωνικές, περιβαλλοντικές και οικονομικές ζημιές, τα οφέλη και το κόστος. Αφού τα στοιχεία αυτά έχουν εντοπιστεί, με αποτέλεσμα αλλαγές στις πρακτικές και τις πολιτικές, τότε δύναται να οδηγήσουν σε βιώσιμη ανάπτυξη και προστασία του περιβάλλοντος.

Η θεωρία των ενδιαφερομένων μερών προτείνει ότι οι εταιρείες δημιουργούν εξωτερικές δράσεις, οι οποίες επηρεάζουν ένα ευρύ φάσμα ενδιαφερομένων.

Σύμφωνα με τη θεωρία των μετόχων, οι διαχειριστές δεν είναι υπεύθυνοι μόνο για τη μεγιστοποίηση της αξίας των μετόχων, ενώ ενεργούν εντός των ορίων του νόμου, αλλά και για τη συνεκτίμηση της ευημερίας άλλων μερών που επηρεάζονται από τις εταιρικές αποφάσεις.

Ο τρόπος καθορισμού των ενδιαφερομένων μερών έχει συνέπειες, καθώς επηρεάζει το ποιος μετράει και το τι ακριβώς μετράει. Οι υποστηρικτές της θεωρίας των ενδιαφερομένων μερών έρχονται σε διαφωνίες μεταξύ τους, σχετικά με το ποιος είναι ο ενδιαφερόμενος. Η διαφωνίες συνήθως έγκεινται στο αν οποιοδήποτε μέρος επηρεάζεται ή ασχολείται με τις δραστηριότητες ενός οργανισμού τότε θεωρείται ως ενδιαφερόμενος ή αν θεωρούνται ενδιαφερόμενοι μόνο εκείνα τα μέρη που φέρουν κάποια μορφή κινδύνου από το αποτέλεσμα της λειτουργίας μίας εταιρείας. Παρ' όλα αυτά, τα ενδιαφερόμενα μέρη ορίζονται ευρέως ως εκείνες οι ομάδες, χωρίς την υποστήριξη των οποίων, ο οργανισμός θα παύσει να υπάρχει.

Οι θεωρητικοί των ενδιαφερομένων μερών προβαίνουν σε κατηγοριοποίηση σε δύο κλάδους, έναν ηθικό (κανονιστικό) κλάδο και έναν θετικό (διαχειριστικό) κλάδο. Ο

ηθικός κλάδος της θεωρίας των ενδιαφερόμενων μερών υποστηρίζει ότι οι ενδιαφερόμενοι είναι εκείνοι που έχουν το δικαίωμα να αντιμετωπίζονται δίκαια από έναν οργανισμό (Phillipsetal., 2003). Στον ηθικό κλάδο, τα ζητήματα της εξουσίας των ενδιαφερομένων δεν σχετίζονται άμεσα και θεωρείται ότι η διοίκηση θα πρέπει να διαχειρίζεται τον οργανισμό προς όφελος όλων των ενδιαφερομένων. Έτσι, ο ηθικός κλάδος των ενδιαφερομένων προϋποθέτει ότι για να επιβιώσει ένας οργανισμός, πρέπει να υπάρχει αλληλεξαρτώμενη σχέση μεταξύ του ιδίου και των ενδιαφερομένων μερών του. Ως εκ τούτου, τα δικαιώματα πληροφόρησης για όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη είναι ζωτικής σημασίας για την ανάπτυξη ενός πιο πλουραλιστικού περιβάλλοντος (Bebbington&Larrinaga, 2014).

Ο διευθυντικός κλάδος της θεωρίας των ενδιαφερομένων είναι πιο οργανωμένος και προσπαθεί να εξηγήσει ότι η διοίκηση είναι πιθανό να επικεντρωθεί στις προσδοκίες συγκεκριμένων (ισχυρών) ενδιαφερομένων. Αυτό συνεπάγεται ότι το επίπεδο ενδιαφέροντος που θα έχει ένας οργανισμός, για ένα ενδιαφερόμενο μέρος, εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο ο εν λόγω οργανισμός πιστεύει ότι μία τέτοια σχέση πρέπει να καθίσταται διαχειρίσιμη προς το συμφέρον του οργανισμού.

Σε κάθε περίπτωση απαιτείται ένα πεδίο γύρω από το οποίο θα μπορούσαν να προσδιοριστούν τα δικαιώματα των ενδιαφερομένων και ο τρόπος με τον οποίο οι ενδιαφερόμενοι κάνουν τον αντίκτυπό τους αισθητό, ενώ η οργανωτική ανταπόκριση στις ανάγκες τους καθορίζεται, συνήθως, από τη σχετική τους δύναμη να επηρεάσουν την εν λόγω επιχειρηματική οντότητα.

Οι Cragg&Greenbaum (2002) ισχυρίζονται ότι η έκταση και οι συνθήκες υπό τις οποίες μία εταιρεία θα αναγνωρίσει και θα ενεργήσει επί των υποτιθέμενων ευθυνών της στους υποτιθέμενους ενδιαφερόμενους αποτελεί συνάρτηση αναρίθμητων καθημερινών διοικητικών αποφάσεων. Αυτές οι αποφάσεις, σύμφωνα με τους Cragg&Greenbaum (2002), είναι ηθικές και εκφράζουν και λαμβάνουν υπόψιν τις ατομικές και θεσμικές αξίες. Ενώ άλλοι ερευνητές προσδιορίζουν τους ενδιαφερόμενους ως άτομα ή μικρές ομάδες ατόμων, με τη δύναμη να ανταποκρίνονται, να διαπραγματεύονται και να αλλάζουν το στρατηγικό μέλλον του οργανισμού.

Πολλοίερευνητές θεωρούν ότι η πλήρης εξάρτηση από τις αντιλήψεις των διαχειριστών και διοικητών των εταιρειών δημιουργεί ένα κενό στην κατανόηση των

προσδοκιών των ενδιαφερομένων μερών. Αν και η υπάρχουσα βιβλιογραφία σχετικά με τη θεωρία των ενδιαφερομένων μερών έχει βελτιώσει την ευρύτερη εκτίμηση αναφορικά με τις αντιλήψεις των αγοραστών των πόρων, ωστόσο περιορισμένες μελέτες έχουν επικεντρωθεί στις αντιλήψεις των παρόχων των πόρων.

Η εξέταση του τρόπου με τον οποίο κάθε ομάδα ενδιαφερομένων μερών, όπως είναι για παράδειγμα οι διευθυντές, οι μη διευθυντικοί υπάλληλοι, οι κάτοικοι της κοινότητας και οι ρυθμιστικές αρχές, αντιλαμβάνονται τη βιωσιμότητα και τη λογιστική, και εξετάζοντας τις παραλλαγές μεταξύ των αντιλήψεων των ομάδων αυτών, η εν λόγω προσέγγιση δύναται να βοηθήσει τους οργανισμούς να καθορίσουν τον τρόπο με τον οποίο οι λογιστικές πρακτικές και οι πολιτικές συμβάλλουν στη βιωσιμότητα και στην οργανωτική και κοινωνική ευημερία. Με την υιοθέτηση μίας αντίληψης με βάση τα ενδιαφερόμενα μέρη θα μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη που βασίζεται στην υπευθυνότητα (Glavas&Godwin, 2013) της λογιστικής καθώς και να γίνει η καταγραφή του πώς διάφορες ομάδες ενδιαφερομένων αντιλαμβάνονται τη σχέση μεταξύ λογιστικής και βιωσιμότητας.

Εν κατακλείδι, όμως, η θεωρία των ενδιαφερομένων μερών προϋποθέτει ότι οι διαχειριστές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τόσο τα συμφέροντα των μετόχων όσο και των ενδιαφερομένων κατά την εφαρμογή νέων στρατηγικών.

2.4.1 Κατηγορίες Ενδιαφερομένων Μερών

Οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως πρωτογενείς ή δευτερογενείς. Πρωταρχικοί ενδιαφερόμενοι είναι εκείνοι χωρίς την υποστήριξη των οποίων δεν μπορούν να επιβιώσουν οι οργανισμοί. Έτσι, άτομα και ομάδες ατόμων, των οποίων η ζωή επηρεάζεται περισσότερο από τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων θεωρούνται οι κύριοι ενδιαφερόμενοι (Unruh, 2005).

Προσδιορίζονται ως πρωτογενείς ενδιαφερόμενοι οι τυπικά μεγάλοι πελάτες, προμηθευτές, μέτοχοι και εργαζόμενοι. Αυτές οι κατηγορίες ενδιαφερομένων λαμβάνουν το μεγαλύτερο μέρος της προσοχής της εταιρείας, μόνο και μόνο επειδή η εταιρεία απαιτεί τους πόρους που παρέχουν, προκειμένου να επιβιώσει. Οι κύριοι ενδιαφερόμενοι, που έχουν τη μεγαλύτερη δύναμη, νομιμότητα και τα πλέον

επείγοντα αιτήματα στον οργανισμό, είναι πιθανότερο να προσελκύσουν την προσοχή των ανώτερων διευθυντών.

Οι δευτερεύοντες ενδιαφερόμενοι είναι αυτοί που επηρεάζονται από μία εταιρεία στην οποία δεν συμμετέχουν στις καθημερινές δραστηριότητες. Οι δευτερεύοντες ενδιαφερόμενοι είναι άτομα που παρέχουν υπηρεσίες προγράμματος ή συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για την εφαρμογή ενός προγράμματος. Δευτερεύοντες ενδιαφερόμενοι, όπως είναι για παράδειγμα οι ομάδες καταναλωτών, οι κοινότητες, οι ομάδες ειδικών ενδιαφερόντων και η κοινωνία, μπορεί να δυσκολευτούν να κερδίσουν την προσοχή των διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων ή ακόμα και να μην το καταφέρουν και καθόλου.

Ωστόσο, οι Jurgensetal. (2016) σημείωσαν ότι οι διευθυντές πρέπει να δίνουν ισότιμη και ισάξια προσοχή στους δευτερεύοντες ενδιαφερόμενους, επειδή αυτοί καταλήγουν εν τέλει να ασκούν επιρροή παρέχοντας στους ανώτερους διευθυντές έναν έλεγχο για την ισχυρή θέση των πρωτογενών ενδιαφερομένων. Λειτουργούν, επίσης, ως πληροφοριοδότες για τις συμπεριφορές και τις πρακτικές ορισμένων λιγότερο προσβάσιμων μερών του οργανισμού.

Είτε είναι δευτερεύοντες είτε πρωτογενείς, οι ενδιαφερόμενοι κατηγοριοποιούνται σε εσωτερικούς ή εξωτερικούς σε μία εταιρεία. Εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι είναι αυτοί που βρίσκονται εκτός της εταιρείας, όπως επί παραδείγματι οι προμηθευτές, οι πελάτες, οι κυβερνήσεις, οι ανταγωνιστές, οι οργανώσεις των πολιτών και η τοπική κοινότητα. Οι εσωτερικοί ενδιαφερόμενοι αφορούν αυτούς που βρίσκονται εντός της εταιρείας, όπως οι εργαζόμενοι και οι μέτοχοι (Laplumeetal., 2008).

Προκειμένου η διοίκηση ενός οργανισμού, να επωφεληθεί μέσω της διαφοροποίησης που επιτυγχάνεται με ένα μεγαλύτερο επίπεδο βιωσιμότητας, οι δραστηριότητες αειφόρου ανάπτυξης πρέπει να εκτελούνται επαρκώς σύμφωνα με τις προσδοκίες τόσο των εσωτερικών όσο και των εξωτερικών ενδιαφερομένων μερών (Barić, 2017), και σε κάθε περίπτωση να εξατομικεύονται καλύπτοντας περισσότερες από μία ομάδες ενδιαφερομένων.

2.4.2 Πώς η Θεωρία των Ενδιαφερομένων Μερών Συνδυάζεται με την Αειφόρο Λογιστική

Όπως προαναφέρθηκε, η ισότιμη συμμετοχή όλων των τύπων ενδιαφερομένων έχει θεωρηθεί ως κλειδί για την επίτευξη βιώσιμης ανάπτυξης από τους σύγχρονους οργανισμούς (Holdenetal., 2017).

Πολλές εταιρείες έχουν εμβαθύνει στη διοίκηση που είναι προσανατολισμένη στη θεωρία των ενδιαφερομένων μερών, για να αντιμετωπίσουν τις εξωτερικές τους ανάγκες και υποστηρίζεται ότι η πίεση των ενδιαφερομένων οδηγεί σε μία ευρεία υιοθέτηση των πρακτικών της αειφόρου ανάπτυξης.

Η συμμετοχή των ενδιαφερομένων μερών έχει θεωρηθεί ως μέσο αντιμετώπισης των κύριων διαστάσεων της αειφόρου ανάπτυξης, επιτρέποντας στις εταιρείες να εντοπίζουν, να κατανοούν και να ανταποκρίνονται στα ζητήματα και τις ανησυχίες της αειφορίας και να αναφέρουν, να εξηγούν και να είναι υπόλογοι στους ενδιαφερόμενους για αποφάσεις, ενέργειες και επιδόσεις τους (AccountAbility, 2015; Kaur&Lodhia, 2018), προωθώντας τη συμμετοχή του ευρύτερου κοινού. Έτσι, ο θεμελιώδης σκοπός της θεωρίας των ενδιαφερομένων μερών είναι να εντοπίσει εάν και γιατί οι εταιρείες φροντίζουν για τα συμφέροντα των ενδιαφερομένων μερών μαζί με τα άμεσα εταιρικά τους συμφέροντα. Ως εκ τούτου, η εμπλοκή των ενδιαφερομένων μερών έχει αναγνωριστεί ως ένας κρίσιμος παράγοντας επιτυχίας στις προσπάθειες αειφόρου ανάπτυξης που καταβάλλονται από τους οργανισμούς.

Ωστόσο, οι υπάρχουσες μελέτες, όπως αυτές των Kaur&Lodhia (2018), που ανέφεραν ότι ο ρόλος της εμπλοκής των ενδιαφερομένων μερών ήταν αμφισβητήσιμος σε διάφορες πτυχές των πρακτικών της αειφόρου ανάπτυξης και της αναφοράς βιωσιμότητας.

Η εγγύτητα των ενδιαφερομένων μερών, δηλαδή η χωρική εγγύτητα των ενδιαφερομένων με την εταιρεία, συνεπάγεται υψηλό επίπεδο συμμετοχής στις διαδικασίες μίας εταιρείας, επιτρέποντας καλύτερες γνώσεις για αυτές και με τη σειρά τους, αυτές μπορεί να οδηγήσουν στην ικανοποίηση των ενδιαφερομένων

μερών. Υποστηρίζεται επίσης, ότι οι συγκρούσεις συμφερόντων σε μία εταιρεία δύνανται να θεωρηθούν ως εντάσεις μεταξύ των εσωτερικών και των και εξωτερικών ενδιαφερόμενων μερών. Έτσι, οι πόροι μίας εταιρείας ελέγχονται και διαχειρίζονται από τα εσωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη, τα οποία ενδέχεται να μην έχουν τη θέληση να αποφύγουν τη λήψη αποφάσεων αυτοεξυπηρέτησης και κάλυψης προσωπικών τους συμφερόντων, με δαπάνες τις οποίες θα επωμιστούν εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη. Συν τοις άλλοις, κάθε κατηγορία ενδιαφερομένων μερών αντιλαμβάνεται τις διάφορες επιμέρους πρακτικές και επιδόσεις της βιώσιμης ανάπτυξης, σύμφωνα με τις απαιτήσεις και τα ενδιαφέροντά τους.

Στην περίπτωση των πολυεθνικών εταιρειών, η διοίκηση εκτίθεται σε πιέσεις των ενδιαφερομένων μερών σε κάθε χώρα όπου αυτές δραστηριοποιούνται (Meyeretal., 2018). Ως εκ τούτου, ενώ καταβάλλονται προσπάθειες για την ευθυγράμμιση με τις παγκόσμιες αξίες της μητρικής εταιρείας, πρέπει να αντιμετωπιστούν οι θεσμικές πιέσεις που ασκούνται από τις χώρες υποδοχής. Αυτή η νομιμότητα μπορεί να ενισχυθεί από εξωτερικούς ενδιαφερόμενους, ιδίως επενδυτές, ευθυγραμμίζοντας τις οργανωτικές τους πρακτικές με τις τοπικές προσδοκίες και τους κανονισμούς.

Οι Hörischetal (2014) ισχυρίζονται ότι η ανάγκη να ξεπεραστούν οι αντισταθμίσεις και οι συγκρούσεις είναι ακριβώς το σημείο στο οποίο εμβαθύνει η θεωρία των ενδιαφερομένων μερών στο πλαίσιο της κοινωνικής υπόστασης μίας επιχείρησης. Αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί με την αντιμετώπιση των πιθανών συγκρούσεων δημιουργίας κερδών και ηθικών ευθυνών, δημιουργώντας αμοιβαία συμφέροντα μεταξύ των προσδοκιών όλων των ενδιαφερομένων μερών.

Παρ' όλα αυτά, ερευνητές παρατήρησαν ότι οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να συνεργαστούν για να σχηματίσουν ισχυρές ομάδες, όπως περιβαλλοντικές ακτιβιστικές ομάδες, συνδικάτα εργαζομένων ή κοινοτικές επιτροπές ανάπτυξης και ενδέχεται να επηρεάσουν τις λειτουργίες μία εταιρείας εάν δεν μένουν ικανοποιημένοι. Η συνεργασία μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών δύναται να υποστηρίξει τη λήψη μέτρων, από την πλευρά των επιχειρήσεων, τα οποία κατευθύνονται προς πιο υπεύθυνες και βιώσιμες πρακτικές ανάπτυξης.

Με βάση τις αντιλήψεις των ενδιαφερομένων μερών, σχετικά με το πόσο βιώσιμα λειτουργεί μία πολυεθνική εταιρεία, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να τιμωρήσουν ή να επιβραβεύσουν τις εν λόγω εταιρείες. Οι Wood & Jones (1995) επισημαίνουν τους

διάφορους ρόλους που διαδραματίζουν οι ενδιαφερόμενοι. Πρώτον, οι ενδιαφερόμενοι είναι η πηγή προσδοκιών για την απόδοση μίας εταιρείας, δεύτερον, βιώνουν τις επιπτώσεις των δραστηριοτήτων των εταιρειών και, τρίτον, αξιολογούν τα αποτελέσματα των εταιρειών όσον αφορά τις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών και τις επιπτώσεις τους.

Αρκετές μελέτες επικεντρώνονται στον τρόπο με τον οποίο οι ενδιαφερόμενοι επηρεάζουν την απόδοση της αειφορίας των επιχειρηματικών οντοτήτων (Neubaum&Zahra, 2006; Kassinis&Vafeas, 2006). Οι Kassinis&Vafeas (2006) εντόπισαν μία θετική συσχέτιση μεταξύ των πιέσεων των κοινοτικών φορέων και των περιβαλλοντικών επιδόσεων σε επίπεδο λειτουργίας ενός εργοστασίου. Οι Neubaum&Zahra (2006) εξέτασαν τον τρόπο με τον οποίο ορισμένα χαρακτηριστικά των θεσμικών επενδυτών, οι οποίοι είναι βασικοί ενδιαφερόμενοι, επηρεάζουν τη σχέση που υφίσταται μεταξύ θεσμικής ιδιοκτησίας και εταιρικής κοινωνικής απόδοσης. Οι Neubaum&Zahra (2006), τελικά, διαπίστωσαν ότι η μακροπρόθεσμη θεσμική ιδιοκτησία σχετίζεται θετικά με την εταιρική διακυβέρνηση και την εταιρική κοινωνική απόδοση.

Άλλες μελέτες έχουν διερευνήσει τον τρόπο με τον οποίο διαχειρίζονται οι εταιρείες, θέματα σχετικά με τον εντοπισμό βασικών ενδιαφερομένων μερών και τις προσδοκίες τους για βιωσιμότητα. Αυτές οι μελέτες δείχνουν ότι σε οποιαδήποτε δεδομένη στιγμή της υπόστασης ενός οργανισμού, ορισμένοι ενδιαφερόμενοι, λόγω της δυνατότητάς τους να ικανοποιήσουν κρίσιμες οργανωτικές ανάγκες, θα καθίστανται περισσότερο από τους άλλους και το επίπεδο σπουδαιότητας των ενδιαφερομένων για έναν οργανισμό εξελίσσεται από το ένα στάδιο στο άλλο. Άλλες μελέτες έχουν αποδείξει ότι η διαχείριση των ενδιαφερομένων μερών εμφανίζει μία γραμμική συσχέτιση με την επίτευξη των πρωταρχικών εταιρικών στόχων (π.χ. την αύξηση εσόδων).

Άλλες μελέτες έχουν διαπιστώσει ότι τα περιβαλλοντικά ζητήματα θεωρούνται συχνά τεχνικά και ότι πολλοί άνθρωποι που πρέπει να συμμετάσχουν σε αυτές τις προσπάθειες τείνουν να είναι απρόθυμοι, ανίκανοι ή πλήρως αποκλεισμένοι από τη διαδικασία διαπραγμάτευσης. Από την άποψη αυτή, ο Park (2016) προτείνει, οι πολυεθνικές εταιρείες να προσπαθήσουν να ανταποκριθούν στις κοινωνικές,

περιβαλλοντικές και οικονομικές απαιτήσεις των τοπικών ενδιαφερομένων μερών, ενόψει της τρέχουσας εποχής της παγκοσμιοποίησης.

Σε κάθε περίπτωση, οι αλλαγές στο εξωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων, έχουν διευρύνει το φάσμα των ενδιαφερομένων μερών, με την κοινωνία των πολιτών και τους παράγοντες της αγοράς να μοιράζονται τακτικά ζητήματα αειφόρου ανάπτυξης με το κράτος (Fonsecaetal., 2014). Για την επίλυση αυτών των εντάσεων, η σύγχρονη βιομηχανία απαιτεί όχι μόνο μία εταιρική προοπτική, αλλά και προοπτικές των ενδιαφερόμενων μερών που να ακολουθούνται και να υποστηρίζονται από την πλευρά των οργανισμών σχετικά με το εύρος και τη σημασία της βιωσιμότητας.

Ο Calvano (2008) ισχυρίζεται ότι το χάσμα προσδοκιών στις αντιλήψεις των ενδιαφερομένων μερών αποτελεί είναι ένα από τα στοιχεία που οδηγούν σε συγκρούσεις μεταξύ αυτών και των εταιρειών. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι μέχρι σήμερα, η κατανόηση της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης μέσω των αντιλήψεων των ενδιαφερομένων μερών παραμένει γόνιμη. Ο Momin (2013) υποστηρίζει ότι πολλές προηγούμενες μελέτες εξέτασαν την πρακτική του CSD (Corporate Social Disclosure) από τη διαχειριστική προοπτική, παρέχοντας παράλληλα μικρότερη εικόνα για τις μη διευθυντικές προοπτικές των ενδιαφερομένων μερών. Αρκετοί ερευνητές υποστήριξαν ότι η ακαδημαϊκή βιβλιογραφία επί της περιβαλλοντικής και αειφόρου λογιστικής πρέπει να ενσωματώσει τη φωνή των μη διαχειριστικών φορέων στην ανάπτυξη της κοινωνικής εταιρικής ευθύνης και αναφοράς.

Έτσι, παρά τον κρίσιμο ρόλο των ενδιαφερόμενων μερών στην αξιολόγηση της αειφορίας, η βιβλιογραφία επί του θέματος της αειφορίας δεν έχει διερευνήσει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις αντιλήψεις των ενδιαφερομένων μερών για την απόδοση της αειφορίας των θυγατρικών των πολυεθνικών εταιρειών, με ιδιαίτερη αναφορά στις αναδυόμενες οικονομίες (Lodhia&Hess, 2014; Momin, 2013). Ως εκ τούτου, μεγαλύτερη έρευνα για το πώς οι ενδιαφερόμενοι αντιλαμβάνονται τις πρακτικές βιώσιμης ανάπτυξης είναι απαραίτητη προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι ανάγκες και οι απαιτήσεις τους με προσαρμοσμένο και χρηστό τρόπο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΟΙ ΔΙΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3

Η οικονομική ανάπτυξη και η βιώσιμη ανάπτυξη είναι σημαντικά ζητήματα για την κοινωνική ευημερία. Η αειφόρος ανάπτυξη επιδιώκει μέτρια και υπεύθυνα χρήση εντός της οικονομικής δραστηριότητας των περιορισμένων πόρων του πλανήτη μας, ενώ η οικονομική ανάπτυξη δεν περιορίζει την εκμετάλλευση των πόρων και την ενέργεια, εστιάζοντας κυρίως στην αύξηση της παραγωγικότητας. Από αυτή την οπτική γωνία, τόσο οι εννοιολογικές όσο και οι λειτουργικές αντιθέσεις εμφανίζονται μεταξύ των δύο πυλώνων της ευημερίας.

3 ΒΙΩΣΙΜΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ΑΠΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΠΟΨΗ

Υπάρχουν διάφορες θεωρητικές προσεγγίσεις στην ερμηνεία της βιωσιμότητας. Η κοινώς χρησιμοποιούμενη προσέγγιση της βιωσιμότητας είναι αυτή που αναφέρεται στους τρεις πυλώνες – το περιβάλλον, την κοινωνία και την οικονομία. Ουσιαστικά, αυτή η έννοια υποδηλώνει ότι η αειφόρος ανάπτυξη μπορεί να επιτευχθεί μόνο όταν κάθε πυλώνας προωθείται σε συμφωνία με τους άλλους δύο. Αν και αυτή η προσέγγιση παρέχει μια χρήσιμη κατηγοριοποίηση των σχετικών διαστάσεων της βιωσιμότητας, είναι δύσκολο να τεθεί σε λειτουργία, κυρίως επειδή δεν έχει αναλυτική βάση για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τυχόν συμβιβασμούς μεταξύ των τριών πυλώνων. Η εφαρμογή της γενικής έννοιας της βιωσιμότητας μπορεί να έχει διαφορετικές μορφές ανάλογα με το χρησιμοποιούμενο πλαίσιο. Για παράδειγμα, εντός των οικολογικών πλαισίων, η βιωσιμότητα αναφέρεται στην ικανότητα των βιολογικών συστημάτων να διατηρούν τις λειτουργίες και τις διαδικασίες τους με την πάροδο του χρόνου. Αυτή η προοπτική επικεντρώνεται στο φυσικό κεφάλαιο και συχνά δίνει έμφαση στο αμετάκλητο ορισμένων φυσικών πόρων και στα δικαιώματα των μη ανθρώπινων όντα. Εντός των οικονομικών πλαισίων, η βιωσιμότητα θεωρείται συχνά ότι επιτυγχάνεται εάν η ευημερία της κοινωνίας διατηρηθεί με την πάροδο του χρόνου. Υπάρχουν διαφορετικές διατυπώσεις αυτής της έννοιας. Η

ευημερία είναι συνήθως ευρέως καθορισμένη – εκτός από την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών που διατίθενται στο χρηματιστήριο, η οποία ενεργοποιείται από την οικονομική παραγωγή (εισόδημα), περιλαμβάνει οικιακές και περιβαλλοντικές υπηρεσίες και άλλες μη εμπορεύσιμες, όπως η κοινωνική συνοχή. Όσον αφορά τις οικονομικές ερμηνείες της βιωσιμότητας, οι οικονομολόγοι την ερμηνεύουν με διαφορετικούς τρόπους. Δεν θεωρούσαν όλες αυτές τις ερμηνείες ρητά βιωσιμότητα, αλλά η ιδέα ήταν η ίδια - να επιτευχθεί ένα ορισμένο επίπεδο ευημερίας. Με την πάροδο του χρόνου, ο όρος "βιωσιμότητα" χρησιμοποιείται συχνότερα. Οι Dasgupta και Heal (1974), Solow (1974) και Stiglitz (1974) έδωσαν τρεις βασικές συνεισφορές στην οικονομική θεωρία της βιωσιμότητας. Τα μοντέλα τους αντιπροσωπεύουν την ευημερία με την πάροδο του χρόνου όσον αφορά τη μεγιστοποίηση των οφελών. Έδειξαν το μέγιστο επίπεδο χρησιμότητας που μπορεί να επιτευχθεί με την πάροδο του χρόνου με το τελικό επίπεδο των φυσικών πόρων. Ο αντίκτυπος μπορεί να είναι είτε σταθερός είτε φθίνων με την πάροδο του χρόνου, ανάλογα με το τι θεωρείται σχετικά με το βασικό κεφάλαιο, την τεχνολογική πρόοδο και τον ρυθμό με τον οποίο μειώνεται το μελλοντικό όφελος. Συγκεκριμένα, Solow (1974) έδειξε ότι, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, η συνεχής ευημερία με την πάροδο του χρόνου μπορεί να επιτευχθεί με τη διατήρηση του συνολικού κεφαλαίου του κεφαλαίου. Δηλαδή, η εξάντληση του φυσικού κεφαλαίου μπορεί να εξαλειφθεί με επενδύσεις σε βιομηχανικό κεφάλαιο ή άλλα είδη κεφαλαίων. Με τη διατήρηση του επιπέδου παραγωγικού κεφαλαίου, το υψηλότερο δυνατό επίπεδο συνεχούς κατανάλωσης ανά άτομο μπορεί να επιτευχθεί με την πάροδο του χρόνου. Όπως σημείωσαν οι Pezzey και Toman, αν και ο Solow δεν μίλησε ρητά για τη βιωσιμότητα, «[το δικό του] ήταν το πρώτο αναγνώσιμο έγγραφο που προτάθηκε στο πλαίσιο της θεωρίας της επίσημης οικονομικής ανάπτυξης ως βιώσιμου στόχου της κοινωνίας», και αυτό διαφέρει από την παραδοσιακή οικονομική προσέγγιση για τη μεγιστοποίηση της παρούσας αξίας της ευημερίας. Η διατήρηση του συνολικού κεφαλαίου του Solow είναι παρόμοια με τον «κανόνα» που πρότεινε ο Hartwick(1977). Ο κανόνας του Hartwick είναι ότι εάν όλοι οι ενοικιαστές επενδύουν σε αναπαραγωγίμα κεφάλαια από εξαντλητικούς πόρους, τότε επιτυγχάνεται μη μείωση της κατανάλωσης με την πάροδο του χρόνου. Ωστόσο, τέτοιοι «κανόνες» απαιτούν διαφορετικές μορφές κεφαλαίου να είναι κοντά, αν όχι τέλειες, αντικαταστάσεις. Στο πλαίσιο αυτό – όπου η ευημερία διατηρείται τουλάχιστον με την πάροδο του χρόνου – η βιωσιμότητα μπορεί να επιτευχθεί με τη

διατήρηση του συνολικού κεφαλαίου. Το κεφάλαιο ορίζεται ευρέως ως μια «παραγωγική» βάση που παρέχει ευκαιρίες για την απόκτηση ποικίλων αγαθών από αυτό. Περιλαμβάνει όλα τα κεφαλαιακά περιουσιακά στοιχεία της κοινωνίας που παράγονται (δρόμοι, κτίρια, μηχανές), φυσικό κεφάλαιο (οικοσυστήματα, ορυκτά, ορυκτά καύσιμα), ανθρώπινο κεφάλαιο (εκπαίδευση, δεξιότητες, γνώση) και κοινωνικό κεφάλαιο (θεσμοί και σχέσεις που ρυθμίζουν τις αλληλεπιδράσεις μεταξύ των ανθρώπων). Οι άνθρωποι εκτιμούν το φυσικό κεφάλαιο, ενώ η γνώση περιλαμβάνει βασική και εφαρμοσμένη έρευνα και πνευματική ιδιοκτησία, η οποία μπορεί επίσης να ερμηνευθεί ως παραγόμενο κεφάλαιο. Ο υπαινιγμός μιας τέτοιας ερμηνείας της βιωσιμότητας είναι η υπόθεση ότι το φυσικό κεφάλαιο μπορεί να εξαντληθεί, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρεία επενδύει σε άλλες μορφές κεφαλαίου (για να αντισταθμίσει αυτή τη μείωση), έτσι ώστε το συνολικό κεφάλαιο να μην μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Αυτό προϋποθέτει ότι οι διάφορες μορφές κεφαλαίου είναι υποκατάστατα. Για παράδειγμα, το επίπεδο του συνολικού κεφαλαίου θα μπορούσε να αυξηθεί επενδύοντας σε κατασκευασμένα κεφάλαια για να αντισταθμίσει την απώλεια φυσικού κεφαλαίου. Ομοίως, η συσσώρευση ανθρώπινου κεφαλαίου μέσω εκπαιδευτικών επιτευγμάτων και απόκτησης δεξιοτήτων μπορεί να υποκαταστήσει το παραγόμενο κεφάλαιο. Η τεχνολογική πρόοδος μπορεί επίσης να αυξήσει το «αποτελεσματικό» μερίδιο του κεφαλαίου, επιτρέποντας την παραγωγή με λιγότερες φυσικές εισροές. Ένα άλλο σημαντικό χαρακτηριστικό της βιωσιμότητας είναι το επίπεδο ευημερίας που θεωρείται βιώσιμο. Το κριτήριο της βιωσιμότητας της «συντήρησης της ευημερίας» επικεντρώνεται στις αλλαγές στην ευημερία με την πάροδο του χρόνου και όχι στο κατά πόσον επιτυγχάνεται το υψηλότερο δυνατό επίπεδο ευημερίας ανά πάσα στιγμή. Ως εκ τούτου, θεωρητικά, η επίτευξη σταθερής ευημερίας σε υπαρκτικό επίπεδο κατανάλωσης μπορεί να ικανοποιήσει αυτή την ερμηνεία της βιωσιμότητας. Μια ευρύτερη και πιο σημαντική θεώρηση της βιωσιμότητας απαιτεί επίσης τη χρήση και την αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων με την πάροδο του χρόνου – με την οποία η παραγωγή πραγματοποιείται με ελάχιστο κόστος και οι πόροι κατευθύνονται στις περιοχές που συμβάλλουν περισσότερο στα οφέλη. Δεδομένης της οικονομικής αποδοτικότητας ανά πάσα στιγμή, η οικονομική βιωσιμότητα μπορεί να ερμηνευθεί ως κατανομή των πόρων με την πάροδο του χρόνου (εξοικονόμηση και επενδύσεις)

κατά τρόπο που να εξασφαλίζει το υψηλότερο επίπεδο ευημερίας για τις σημερινές και τις μελλοντικές γενιές.

Στον πυρήνα της βιώσιμης ανάπτυξης, βρίσκεται η σύγκλιση της οικονομικής, περιβαλλοντικής και κοινωνικής βιωσιμότητας. Η πρόκληση είναι να διενεργήσει μια ολοκληρωμένη ανάλυση που θα περιλαμβάνει και τις τρεις πτυχές της αειφόρου ανάπτυξης. Κυρίως, οι ερευνητές αγνόησαν την αλληλεξάρτησή τους. Υπάρχουν λίγες προσπάθειες ενσωμάτωσης της κοινωνικής, οικονομικής και περιβαλλοντικής βιωσιμότητας, αλλά οι μελέτες αυτές επικεντρώνονται στις τοπικές ανησυχίες και τη διαδικασία λήψης αποφάσεων χωρίς να λαμβάνονται υπόψη παγκόσμιοι και θεσμικοί παράγοντες. Δεδομένου ότι η αειφόρος ανάπτυξη δεν είναι ένας στόχος που πρέπει να επιτευχθεί, μάλλον είναι μια συνεχής διαδικασία που πρέπει να διατηρηθεί, η μεθοδολογία για τη μελέτη της Βιώσιμης Ανάπτυξης αναπτύσσεται με τις ακόλουθες παραμέτρους. Η βιώσιμη ανάπτυξη είναι μια δυναμική διαδικασία. Η κοινωνική, οικονομική και περιβαλλοντική βιωσιμότητα είναι αλληλένδετες. Ως εκ τούτου, πρέπει να εξεταστούν οι μελλοντικοί συμβιβασμοί μεταξύ αυτών των τριών πυλώνων βιωσιμότητας, κατά τον σχεδιασμό ενός παραδείγματος βιώσιμης ανάπτυξης.

- Οι συνδέσεις περιβαλλοντικής βιωσιμότητας περιλαμβάνουν τον κίνδυνο ακραίων φαινομένων και τους συμβιβασμούς μεταξύ οικονομικής ανάπτυξης, κοινωνικής πρόνοιας και περιβάλλοντος.
- Η ισότητα, που συνεπάγεται δίκαιη κατανομή των πόρων μεταξύ ανταγωνιστικών συμφερόντων, βρίσκεται στο επίκεντρο της βιωσιμότητας. Η ελευθερία, η δημοκρατία, η χρηστή διακυβέρνηση, η ανθρώπινη ευημερία, η ενδυνάμωση και η κοινωνική, καθώς και η οικονομική ένταξη απαιτούνται για τη διασφάλιση της ισότητας μεταξύ των γενεών και των γενεών.
- Επιπλέον, κάθε ολιστική προσέγγιση της βιώσιμης ανάπτυξης πρέπει να εξετάζει πολλαπλούς φορείς λήψης αποφάσεων. Αυτό σημαίνει ότι πρέπει να εξεταστούν διάφορες διεθνείς, εθνικές, περιφερειακές, πολιτικές και θεσμικές ανησυχίες. Διαφορετικά, οι επιπτώσεις στην πολιτική ενδέχεται να μην επιτύχουν επιθυμητούς στόχους. Το ζήτημα αυτό φέρνει στο φως και τη σημασία της ευαισθητοποίησης.

Κάθε χώρα, περιοχή και κοινότητα πρέπει να γνωρίζει τους κινδύνους για το περιβάλλον, την κοινωνία και την οικονομία για να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα.

Η Οικονομία

Η οικονομική βιωσιμότητα αναφέρεται στην ικανότητα μιας οικονομίας να συνεχίσει ορισμένα επίπεδα ακαθάριστης εγχώριας παραγωγικότητας (ή διατήρησης του αποθέματος κεφαλαίου) για μεγάλο χρονικό διάστημα (Daly, 1996). Με απλά λόγια, η οικονομική ανάπτυξη αναφέρεται σε αύξηση του επιπέδου εισοδήματος. Η βιώσιμη οικονομική ανάπτυξη εξαρτάται από τη θετική μεταβολή του αποθέματος κεφαλαίου (K). Οι παράγοντες που επηρεάζουν την οικονομική ανάπτυξη περιλαμβάνουν το επίπεδο επενδύσεων (I), τις άμεσες ξένες επενδύσεις (ΑΞΕ) και τη μακροοικονομική πολιτική (MP). Η οικονομική πολιτική συνεπάγεται ένα επίπεδο αβεβαιότητας, διότι η προτεινόμενη πολιτική ενδέχεται να μην αποφέρει αναμενόμενα αποτελέσματα. Η αβεβαιότητα της οικονομικής πολιτικής (EPU) πρέπει να λαμβάνονται υπόψη σε ένα πρότυπο βιωσιμότητας.

Οι επενδύσεις στην Έρευνα και Ανάπτυξη και τη διάδοση της τεχνολογίας αποτελούν επίσης σημαντικούς παράγοντες που στηρίζουν την οικονομική ανάπτυξη. Η διάδοση της τεχνολογίας αυξάνει τη συνολική παραγωγικότητα των συντελεστών (TFP). Οι αναπτυσσόμενες χώρες δαπανούν πολύ λίγα για την Έρευνα και Ανάπτυξη, αλλά μπορεί να επωφεληθούν από τις δευτερογενείς επιπτώσεις από τις ανεπτυγμένες χώρες. Ωστόσο, αυτοί είναι σημαντικοί παράγοντες οικονομικής ανάπτυξης που πρέπει να ληφθούν υπόψη για την κατάλληλη ανάλυση. Οι χώρες χαμηλού και μεσαίου εισοδήματος συχνά βασίζονται σε ξένη βοήθεια για να επιταχύνουν και να διατηρήσουν την οικονομική ανάπτυξη. Από τη μία πλευρά, οι ξένοι πόροι μπορούν να βοηθήσουν τις δικαιούχες χώρες να καλύψουν το κενό των εγχώριων πόρων, αλλά από την άλλη πλευρά, μπορεί να οδηγήσει σε παγίδα χρέους, μεταφράζοντας έτσι σε επιβράδυνση της οικονομικής ανάπτυξης και ανάπτυξης σε μια χώρα. Υπάρχουν διάφορες μελέτες που αποδεικνύουν τη θετική επίδραση της ξένης βοήθειας στους ρυθμούς οικονομικής ανάπτυξης.

3.1 Η ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΡΟΟΔΟΣ

Σε εταιρικό επίπεδο, η βιωσιμότητα περιλαμβάνει την επίδραση της λειτουργίας των εταιρειών στο εξωτερικό περιβάλλον, στο παρόν, αλλά και στο μέλλον. Οι Pullmanetal. (2009) υποστηρίζουν ότι η κοινωνική αειφορία επικεντρώνεται τόσο στις εσωτερικές κοινότητες (π.χ. στους υπαλλήλους) όσο και στις εξωτερικές (π.χ. άτομα που βρίσκονται εκτός εταιρείας). Για να επιτευχθεί η κοινωνική βιωσιμότητα, οι οργανισμοί πρέπει να παρέχουν δίκαιες ευκαιρίες, να προωθήσουν την ενότητα των μερών εντός και εκτός κοινότητας, να ενθαρρύνουν την ποικιλομορφία, να διασφαλίσουν την ποιότητα ζωής και να παρέχουν δημοκρατικές διαδικασίες και υπεύθυνες δομές διακυβέρνησης.

Δηλαδή, οι κοινωνικές διαστάσεις της αειφορίας είναι η ενασχόληση με την ανθρώπινη ευημερία, με τον τρόπο αντιμετώπισης των ανθρώπινων αναγκών και με την αύξηση των ισότιμων ευκαιριών ανάπτυξης για όλους. Η κοινωνική βιωσιμότητα αφορά την ισότητα και την ποιότητα ζωής (Edinger-Schonsetal., 2018). Οι εταιρείες πρέπει να αντιμετωπίσουν την αυξανόμενη κοινωνική πίεση από τους υπαλλήλους και την κοινωνία, ταυτόχρονα, διατηρώντας την ίδια στιγμή οικονομική και περιβαλλοντική συνείδηση .

3.2 Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΚΑΙ Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ

Η οικονομική βιωσιμότητα καθίσταται συνήθως ευκολονόητη. Η εν λόγω αναφερόμενη διάσταση της βιωσιμότητας σχετίζεται με τη χρηματοδοτική συνεισφορά των επιχειρήσεων σε ενδιαφερόμενους φορείς όπως οι μέτοχοι, οι εργαζόμενοι και η τοπική κοινότητα. Οι Presley&Meade (2010) παρέχουν διάφορους χρηματοοικονομικούς δείκτες που κατηγοριοποιούνται σε τέσσερα στοιχεία: στρατηγικούς παράγοντες (μείωση κόστους και διατήρηση ανώτερων οικονομικών επιδόσεων), τακτικές διαστάσεις (έξοδα διάθεσης και δαπάνες) και επιχειρησιακά θέματα (ταμειακές ροές, επιστροφές πελατών και κατανάλωση ενέργειας).

Στην οικονομική διάσταση όλων των κλάδων δραστηριοποίησης των οργανισμών έχει δοθεί προτεραιότητα στην ενσωμάτωση διαστάσεων της αειφόρου ανάπτυξης, η οποία καταλήγει σε δυσκολίες στην επίτευξη ισορροπίας μεταξύ κοινωνικοπεριβαλλοντικής αποτελεσματικότητας και οικονομικής ανάπτυξης. Έτσι, η αυξημένη οικονομική ανάπτυξη στους κλάδους δραστηριοποίησης έχει αντίκτυπο στην περιβαλλοντική και κοινωνική βιωσιμότητα λόγω της υπερβολικής κατανάλωσης.

3.3 Η ΔΙΑΣΥΝΔΕΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Ο τρόπος με τον οποίο το CIMA (2011) απεικονίζει τη βιωσιμότητα προσβάλλει μία ισορροπία μεταξύ περιβαλλοντικής διαχείρισης (πλανήτη), οικονομικής ανάπτυξης (κέρδος) και κοινωνικής προόδου (άνθρωποι). Το CIMA (2011) επεκτείνει τις παραδοσιακές διαστάσεις της τριπλής διάστασης που προαναφέρθηκε, για να συμπεριλάβει τις σχέσεις μεταξύ των εξής στοιχείων: οικονομική ανάπτυξη, συμπεριλαμβανομένης της οικολογικής αποδοτικότητας και της κοινωνικοοικονομικής αποτελεσματικότητας, περιβαλλοντική διαχείριση, συμπεριλαμβανομένης της οικολογικής αποδοτικότητας και της κοινωνικοπεριβαλλοντικής επάρκειας και της κοινωνικής προόδου, συμπεριλαμβανομένης της κοινωνικοοικονομικής αποτελεσματικότητας και της κοινωνικοπεριβαλλοντικής δικαιοσύνης.

Οι Dyllick&Hockerts (2002) πλαισίωσαν τις ανωτέρω αναφερόμενες τρεις διαστάσεις στο εταιρικό πλαίσιο, ως επιχειρηματική υπόθεση (οικονομική), φυσική υπόθεση (περιβαλλοντική) και κοινωνική υπόθεση (κοινωνική). Με άλλα λόγια, η αειφορία περιλαμβάνει εταιρικές δραστηριότητες, που επιδιώκουν, προληπτικά, στο να συμβάλουν στην ισορροπία της αειφορίας, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών, περιβαλλοντικών και κοινωνικών διαστάσεων της παρούσας καθημερινότητας, καθώς και των διασυνδέσεών τους εντός και καθ' όλη τη χρονική διάσταση (βραχυπρόθεσμα, μεσοπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα). Παράλληλα, αντιμετωπίζει τα

εταιρικά συστήματα -λειτουργίες και παραγωγή, διαχείριση και στρατηγική, οργανωτικά συστήματα, προμήθειες, μάρκετινγκ και επικοινωνίες- χωρίς να διακυβεύονται οι προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών. Όλα αυτά, καθίστανται εφικτά, λαμβάνοντας υπόψιν τις ανάγκες μίας εταιρείας, προστατεύοντας παράλληλα, διατηρώντας και ενισχύοντας τους ανθρώπινους και οικολογικούς πόρους που θα χρειαστούν στο μέλλον. Κατά συνέπεια η διαχείριση πρακτικών της αειφόρου ανάπτυξης είναι μία στρατηγική και κερδοσκοπική εταιρική ανταπόκριση σε περιβαλλοντικά και κοινωνικά ζητήματα, που προκαλούνται μέσω των πρωτογενών και δευτερογενών δραστηριοτήτων των οργανισμών.

Στο πλαίσιο της εξορυκτικής βιομηχανίας, οι προσπάθειες για σύνοψη της αειφόρου ανάπτυξης σε λίγες λέξεις ή προτάσεις, συχνά, οδηγούν σε μία αναγωγική προσέγγιση που δεν καλύπτει την τεράστια πολυπλοκότητα και κλίμακα αυτής (Fonsecaetal., 2014). Στις περισσότερες περιπτώσεις, η αειφορία σε όλους τους δραστηριοποιούμενους κλάδους, έχει συχνά οριστεί με βάση τα συμφραζόμενα σε μία συγκεκριμένη πτυχή ή περιοχή (Gilberthorpe& Hilson,2016). Τέτοιοι ορισμοί υποδηλώνουν ότι η αειφόρος ανάπτυξη μπορεί να επιτευχθεί με τη συμβολή στην ευημερία της τρέχουσας γενιάς, με δίκαιη κατανομή κόστους και οφέλους, χωρίς να διακυβεύεται η δυνατότητα ικανοποίησης των αναγκών πολλών μελλοντικών γενεών, όπου μία εταιρεία έχει αποκτήσει κοινωνική άδεια για να λειτουργεί σε μία κοινότητα υποδοχής (Gilberthorpe&Hilson, 2016), στην οποία ένα συνδυασμένο κοινωνικό και βιοφυσικό όφελος δύναται να αποκτηθεί από τον κύκλο ζωής μίας εταιρείας, αλλά και πέραν αυτού ή όπου υπάρχει περιττή κοινωνικοπεριβαλλοντική πρόοδο. Ωστόσο, η έννοια της αειφόρου ανάπτυξης είναι μία δυναμική και συνεχής διαδικασία, και όχι μία προσωρινή ανάληψη, και καλύπτει κοινωνικές, περιβαλλοντικές και οικονομικές διαστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΚΙΝΗΤΡΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΠΕΡΙ ΑΕΙΦΟΡΙΑΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Σήμερα, με πιο σοβαρές ανησυχίες για τις περιβαλλοντικές και κοινωνικές συνθήκες, οι επιχειρηματικές και επενδυτικές κοινότητες απαιτούν και βασίζονται σε διάφορους τύπους πληροφοριών αειφορίας (οικονομικές, περιβαλλοντικές και κοινωνικές) για τη λήψη αποφάσεων. Ο πρόσφατος σχηματισμός του Διεθνούς Ολοκληρωμένου Συμβουλίου Αναφοράς (IIRC), μαζί με αρκετές άλλες παγκόσμιες πρωτοβουλίες, στέλνει ένα μήνυμα ότι η επιχειρηματική κοινότητα λαμβάνει σοβαρά υπόψη την αναφορά βιωσιμότητας. Δεδομένου ότι εισερχόμαστε σε μια νέα εποχή ενισχυμένης αναφοράς βιωσιμότητας, τίθεται το ερώτημα ποιες μεταβλητές εξωτερικές του οργανισμού μπορούν να κινητοποιήσουν και ποιες μεταβλητές εντός του οργανισμού μπορούν να διευκολύνουν την αναφορά βιωσιμότητας.

4.1 ΤΑ ΚΙΝΗΤΡΑ ΓΙΑ ΒΙΩΣΙΜΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ

Αρχικά, τονίζεται ότι διαφάνηκε ένα αυξανόμενο ενδιαφέρον στην ώθηση των επιχειρήσεων να εργαστούν προς την κατεύθυνση της αειφόρου ανάπτυξης. Οι εν λόγω προσπάθειες για την αειφόρο ανάπτυξη καθοδηγούνται από πολλούς παράγοντες (Lozano, 2015). Υπάρχουν διαφορετικές προσπάθειες βιώσιμης πρακτικής ανάπτυξης για όσα επηρεάζουν το εσωτερικό περιβάλλον μίας επιχείρησης σε σύγκριση με τα όσα επηρεάζουν το περιβάλλον που βρίσκεται εκτός της επιχείρησης (Hill&Jones, 2008).

Οι εσωτερικοί παράγοντες είναι περισσότερο προληπτικοί και πιθανότατα συμβάλλουν στην αειφορία, ενώ οι εξωτερικοί, τείνουν να καταλήγουν σε αντιδραστικά μέτρα, με λιγότερες πιθανότητες να συμβάλουν στην προώθηση της βιωσιμότητας. Μερικοί εσωτερικοί παράγοντες είναι η ηθική ηγεσία, η διαχείριση

κινδύνων και η προστασία της επιχειρηματικής φήμης, οι βελτιώσεις στις οικονομικές αξίες, οι βελτιώσεις στην εταιρική εικόνα, η εξοικονόμηση των πόρων και του κόστους, τα κέρδη και η ανάπτυξη και οι κοινές αξίες των εργαζομένων, καθώς επίσης και η ηγεσία και η ποιότητα (Lozano, 2015; Schaltegger&Zvezdov, 2015).

Ωστόσο, ορισμένοι εξωτερικοί παράγοντες, όπως είναι για παράδειγμα οι ακολουθούμενες εθνικές πολιτικές, οι πιέσεις που ασκούνται από την ίδια την κοινωνία, η επιχειρηματική ηγεσία, οι πανεπιστημιακοί φορείς, οι μη κυβερνητικές οργανώσεις και λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη (Lozano, 2015) έχουν διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην προώθηση της αειφόρου ανάπτυξης των οργανισμών.

Σημειώνεται ότι λόγω της πολυπλοκότητας της εργασίας στις αναπτυσσόμενες χώρες και των παραγόντων που τη συνοδεύουν, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις, υπό έντονο δημόσιο έλεγχο, αναμένεται και απαιτείται, να εκπληρώσουν το καθήκον τους επί της αειφόρου ανάπτυξης στις χώρες όπου δραστηριοποιούνται. Υποστηρίζεται ότι οι πολυεθνικές επιχειρήσεις διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην παγκόσμια ανάπτυξη, όχι μόνο μέσω των επενδύσεων κεφαλαίου, αλλά και το πιο σημαντικό, επενδύοντας στο ανθρώπινο κεφάλαιο και παρέχοντας στην χώρα όπου δραστηριοποιούνται, τα εργαλεία για να περαιτέρω εθνική οικονομική ανάπτυξη.

Ως εκ τούτου, διάφορες πρωτοβουλίες αειφόρου ανάπτυξης στις αναπτυσσόμενες χώρες μπορεί να θεωρηθούν ως απάντηση στην απειλή των κυρώσεων των ενδιαφερομένων μερών. Ωστόσο, υπάρχουν, συν τοις άλλοις, ισχυρισμοί για ανήθικη και ανήθικη συμπεριφορά από τις κοινότητες και τα έθνη υποδοχής. Επομένως, στο σημείο αυτό, εντοπίζεται η ανάγκη για περαιτέρω μελέτες σχετικά με τις πρωτοβουλίες της αειφόρου ανάπτυξης που εφαρμόζουν οι εταιρείες, στο πλαίσιο των αναπτυσσόμενων οικονομιών. Αυτές οι επιδράσεις και τα κίνητρα για πρακτικές αειφόρου ανάπτυξης οδηγούν σε εξέταση της τρέχουσας κατάστασης των δεικτών επιδόσεων αειφόρου ανάπτυξης, η οποία συζητείται στην επόμενη ενότητα.

4.2 ΟΙ ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Οι δείκτες απόδοσης βιωσιμότητας μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μέτρηση των αλλαγών στο ευρύτερο περιβάλλον, όταν εφαρμόζονται βέλτιστες πρακτικές

διαχείρισης. Οι δείκτες απόδοσης είναι επίσης, χρήσιμοι για την αξιολόγηση και την επικοινωνία της κατάστασης του περιβάλλοντος από την άποψη ενός στόχου, παρέχοντας μηνύματα και δεδομένα έγκαιρης προειδοποίησης για αλλαγές και παρακολουθώντας τις τάσεις για την παροχή αποδεικτικών στοιχείων σχετικά με τις πηγές των πληροφοριών. Η ενσωμάτωση κοινωνικών, περιβαλλοντικών και οικονομικών θεμάτων σε χρησιμοποιήσιμους δείκτες απόδοσης βιωσιμότητας μπορεί να βοηθήσει τους οργανισμούς, τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά (Lodhia, 2014; Schaltegger&Wagner, 2017).

Εσωτερικά, οι δείκτες απόδοσης βιωσιμότητας παρέχουν ένα εξαιρετικά ορατό εργαλείο εταιρικής διακυβέρνησης και διαχείρισης εισροών πόρων και περιβαλλοντικών ικανοτήτων. Εκτός από τους χρηματοοικονομικούς δείκτες, η διοίκηση απαιτεί τη χρήση μίας σειράς επιμέρους υφιστάμενων μέτρων του εταιρικού επιπέδου και δεικτών των τάσεων για τη λήψη αποφάσεων, τα οποία μετρούν τις περιβαλλοντικές και κοινωνικές διαστάσεις της τριπλής κατώτατης οριακής γραμμής, ήτοι των οικονομιών, της κοινωνίας και του περιβάλλοντος (Milne&Gray, 2013).

Η εξωτερική προοπτική παρουσιάζει τη χρήση δεικτών απόδοσης βιωσιμότητας και σχετικών τάσεων, χρήσιμων για την εταιρεία αλλά και για την ευρύτερη αγορά. Από αυτήν την άποψη, οι αναλυτές και οι εξωτερικοί παρατηρητές, όπως είναι για παράδειγμα οι διάφοροι εξωτερικοί ενδιαφερόμενοι, δύνανται να εντοπίσουν και να εκτιμήσουν τη σχέση που υφίσταται μεταξύ κοινωνικής, περιβαλλοντικής και οικονομικής απόδοσης, καθώς οι αλλαγές συμβαίνουν τόσο εντός της εταιρείας όσο και σε ολόκληρο τον κλάδο της βιομηχανίας (Lodhia, 2014). Έτσι, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να παρατηρούν και να παρακολουθούν τις αλλαγές και τα σήματα της αγοράς, λαμβάνοντας γνώσεις με βάση τις μεταβαλλόμενες τάσεις λειτουργίας, καθώς και τα πρότυπα συμπεριφοράς των επιχειρηματικών λειτουργιών. Δηλαδή, οι αντιλήψεις των ενδιαφερομένων για τους δείκτες απόδοσης δεν μπορούν να υπογραμμιστούν σε μεγάλο βαθμό.

Ένα βασικό καθήκον του διαχειριστικού ελέγχου είναι η ανάπτυξη στρατηγικού σχεδιασμού ενόψει μίας υφιστάμενης και ακολουθούμενης στρατηγικής διαχείρισης. Σύμφωνα με τους Kaplan&Norton (2001), η BalancedScorecard (BSC) είναι σε θέση να βοηθήσει στη συστηματική εφαρμογή της εν λόγω στρατηγικής, καθώς και στη διάρθρωση μίας ποικιλίας προοπτικών ελέγχου διαχείρισης. Ο σκοπός της BSC είναι

να καθοδηγήσει, να ελέγξει και να προκαλέσει έναν ολόκληρο οργανισμό για την πραγματοποίηση μίας κοινής αντίληψης για το μέλλον. Έτσι, το BSC, ως δείκτης, επιτρέπει στους οργανισμούς να συνδέσουν τους μη νομισματικούς και χρηματοοικονομικούς παράγοντες απόδοσης με λογαριασμούς (Kaplan&Norton). Το BSC θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην αιψόρο ανάπτυξη. Ο Schaltegger (2011) υποδηλώνει ότι το λεγόμενο «SustainabilityBalancedScorecard» (SBSC) αντιπροσωπεύει τόσο μία στρατηγική ιδέα διαχείρισης όσο και ένα μέσο μέτρησης, υποστηρίζοντας τη λογική διαχείρισης και τη μέτρηση της απόδοσης στις πέντε προοπτικές χρηματοδότησης, ήτοι πελατών, εσωτερικών επιχειρηματικών διαδικασιών, μάθησης και ανάπτυξης, καθώς και των στοιχείων αιψορίας εκτός αγοράς.

Ανάλογα με τον κλάδο δραστηριοποίησης των εταιρειών, αναπτύσσονται πολλοί δείκτες μέτρησης βιωσιμότητας, οι οποίοι εμβαθύνουν στην μέτρηση δεδομένων, με τα οποία έρχονται σε καθημερινή τριβή ομοειδείς εταιρείες. Επί παραδείγματι, στην μεταλλευτική βιομηχανία υπάρχουν αρκετοί δείκτες μέτρησης της αιψορίας. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν μελέτες σχετικά με την ανάπτυξη δεικτών αιψορίας για την εξορυκτική βιομηχανία, για την αξιολόγηση των επιπτώσεων και της απόδοσης των ορυχείων στις τέσσερις διαστάσεις αιψόρου ανάπτυξης και σε τοπικό, περιφερειακό και εθνικό επίπεδο, για την ανάπτυξη συγκεκριμένων δεικτών και την πραγματοποίηση συγκρίσεων μεταξύ της British Petroleum (BP) και της Shell, για τη συνεργασία με ειδικούς ενδιαφερόμενους για τον καθορισμό της αξίας των δεικτών και της επεξηγηματικής τους ικανότητας (Lodhia, 2014), για τη χρήση πολλαπλών περιπτώσιολογικών μελετών για την εξέταση αλληλοσυνδεόμενων δεικτών βιωσιμότητας, αλλά και για την ανάλυση της μετρησιμότητας και της διεπιχειρησιακής συγκρισιμότητας της απόδοσης βιωσιμότητας, μέσω της ποιοτικής ανάλυσης περιεχομένου των αναφορών αιψορίας των δραστηριοποιούμενων επιχειρήσεων (Boiral&Henri, 2017; Higginsetal., 2018).

4.3 Η ΑΝΑΦΟΡΑ ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Σύμφωνα με τη συμβατική προσέγγιση, η λογιστική είναι η μέτρηση και η επεξεργασία χρηματοοικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις οικονομικές οντότητες, δηλαδή τους οργανισμούς και τις εταιρείες, και την επικοινωνία αυτών των πληροφοριών για κάθε είδους εσωτερικά και εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη. Η λογιστική ασχολείται με την καταγραφή του συνόλου των επιχειρηματικών συναλλαγών συστηματικά και, στη συνέχεια, με την τακτοποίησή τους με τη μορφή διαφόρων λογαριασμών και οικονομικών καταστάσεων. Επί της ουσίας, μετρά τα αποτελέσματα των οικονομικών δραστηριοτήτων ενός οργανισμού και μεταφέρει αυτές τις πληροφορίες σε μία πολυδιάστατη διαφόρων παραληπτών και χρηστών, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των πιστωτών, των διαχειριστών και των ρυθμιστικών αρχών.

Πράγματι, υφίσταται και μία ακόμα προοπτική, πέραν της ανωτέρω αναφερόμενης συμβατικής, για την περίπτωση της λογιστικής, σύμφωνα με την οποία η λογιστική αποκαλείται ως η «γλώσσα της επιχείρησης», υποδηλώνοντας ότι αυτός είναι ο τρόπος με τον οποίο οι άνθρωποι που εμπλέκονται, είτε άμεσα είτε έμμεσα, με τις επιχειρήσεις, ιδίως οι επενδυτές, οι πιστωτές, οι διευθυντές, οι διαχειριστές και οι ρυθμιστικές αρχές επικοινωνούν, όχι μόνο με οικονομικά και χρηματοοικονομικά μέτρα, αλλά και με ευρύτερα μέτρα, γεγονότα, αφηγήσεις και λοιπά στοιχεία και δεδομένα, σχετικά με την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Παραδοσιακά, οι αντιλήψεις που υφίστανται γύρω από την λογιστική, υποστηρίζουν ότι η εν λόγω επιστήμη είναι σε θέση να μοιράζεται δύο βασικούς στόχους, ήτοι να ελέγχει τα έσοδα και τα έξοδα, να μειώνει το κόστος που βελτιώνει τις πιθανότητες κέρδους, όσο το δυνατόν περισσότερο, και να συλλέγει τις οικονομικές πληροφορίες για μία εταιρεία. Ωστόσο, στην καθομιλουμένη, η λογιστική αποτελεί ένα μέσο, με το οποίο οι άνθρωποι δικαιολογούν τη συμπεριφορά τους όταν αμφισβητούνται από άλλο κοινωνικό παράγοντα, καθώς η χρήση λογαριασμών είναι μία μέθοδος αποφυγής του στίγματος μία κατηγορίας για παρέκκλιση.

Η έννοια της λογιστικής, ή «αυτό που μετράει ως λογιστική», συνδέεται με τον χρόνο και τον χώρο στον οποίο χρησιμοποιείται (Gray, 2010). Σύμφωνα με τους Roberts&Scapens (1985), ο μόνος τρόπος για να κατανοήσουμε τη λογιστική πρακτική είναι μέσω της κατανόησης της οργανωτικής πραγματικότητας, που

αποτελεί το πλαίσιο της λογιστικής, και του ποια είναι η πραγματικότητα που τα λογιστικά συστήματα έχουν σχεδιαστεί με απώτερο σκοπό τη λογοδοσία.

Έτσι, η πρακτική της λογιστικής δεν είναι ανεξάρτητη από τους ευρύτερους κοινωνικούς παράγοντες. Ο Zakaria (2011), πιο συγκεκριμένα και στοχευμένα, ισχυρίζεται ότι ο αναδρομικός ρόλος της λογιστικής είναι εξίσου σημαντικός για τη βελτίωση της προβολής των οργανωτικών πρακτικών. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό ότι αποκαλύπτει επίσης, ορισμένες διαστάσεις των καθημερινών πρακτικών που είναι απαραίτητες για την επίτευξη της οργανωτικής στρατηγικής, αλλά δεν μεταφράζονται άμεσα στις οικονομικές επιδόσεις ενός οργανισμού. Μελέτες από βρετανικές αποικίες έχουν καταλήξει στο ότι η λογιστική συνάδει με την αποικιστική τεχνολογία. Για παράδειγμα, οι Dixon&Gaffikin (2014) ισχυρίζονται ότι οι αποικιστές παρακολουθούσαν τα οικονομικά, κοινωνικά και πολιτικά οφέλη των αποικιοκρατικών πράξεων και οι λογιστικές χρήσεις ξεκίνησαν να ωριμάζουν παράλληλα με αυτά, για να επωφεληθούν από το εμπόριο και τις προσωπικές συναλλαγές της ζωής, τη θρησκεία και την κυβέρνηση και την εν γένει κοινή χάραξη της πολιτικής.

Στο πλαίσιο της σημερινής εποχής, τα ηγετικά και διοικητικά στελέχη ανησυχούν ολοένα και περισσότερο για περιβαλλοντικά ζητήματα και για ζητήματα συναφή με κόστη, έσοδα και οφέλη (Gray&Bebbington, 2007). Σύμφωνα με το ACCA (2015), αυτό επιταχύνθηκε, εν μέρει, από σημαντικά περιστατικά, όπως ήταν επί παραδείγματι χημικές διαρροές Bhopal (1984) και οι διαρροές πετρελαίου ExxonValdez (1989). Ισχυρίζεται επίσης, ότι η παγκόσμια προσοχή των μέσων μαζικής ενημέρωσης επικεντρώθηκε σε αυτά τα περιστατικά προκαλώντας έντονες ανησυχίες για σημαντικά ζητήματα, όπως η υπερθέρμανση του πλανήτη, η απώλεια φυσικών οικοσυστημάτων και βιοτόπων και η εξάντληση των μη ανανεώσιμων πόρων.

Σύμφωνα με ACCA (2015) εξηγείται ότι η ευαισθητοποίηση των επιχειρήσεων για τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις των δραστηριοτήτων τους αυξάνεται. Ως εκ τούτου, οι επιχειρήσεις δεν μπορούν πλέον να αγνοήσουν αυτά τα ζητήματα, καθώς επηρεάζουν τις λειτουργίες και τα οικονομικά τους (ACCA, 2015), όπως χαρακτηριστικό είναι το πρόσφατο παράδειγμα της παραβίασης των κανόνων κατά της απάτης και της αναφοράς της BP και της απάτης φίλτρων αέρα της VW, με

αποτέλεσμα την επιβολή νομικών αγωγών από το κοινό εις βάρος των εν λόγω οργανισμών.

Επιπλέον, υπάρχει μία αυξανόμενη συναίνεση στο ότι οι συμβατικές λογιστικές πρακτικές δεν παρέχουν επαρκείς πληροφορίες για την κατάλληλη υποστήριξη της λήψης αποφάσεων σχετικά με τις περιβαλλοντικές ευθύνες (Bebbingtonetal., 2001; Schaltegger&Zvezdon, 2015). Κατά συνέπεια, η αειφόρος λογιστική εμφανίστηκε και αυξήθηκε ταχύτατα, συμπεριλαμβανομένων άλλων πτυχών της, όπως η κοινωνική και περιβαλλοντική λογιστική, η αναφορά βιωσιμότητας, η ολοκληρωμένη αναφορά, η αναφορά εταιρικής κοινωνικής ευθύνης κ.λπ.

Η ανάπτυξη της λογιστικής βιωσιμότητας και των αναφορών τα τελευταία 40 χρόνια έχει οδηγήσει σε ένα ευρύ φάσμα πραγματικών και πιθανών λογαριασμών που απεικονίζουν τις οργανωτικές αλληλεπιδράσεις με την κοινωνία και με το φυσικό περιβάλλον. Οι υποστηρικτές της αειφόρου λογιστικής υποστηρίζουν ότι τα λογιστικά συστήματα διευκολύνουν ή ακόμα και καλλιεργούν πιο «απομακρυσμένες» μορφές λογοδοσίας και ένα στυλ διαχείρισης που στηρίζεται στον εξ αποστάσεως έλεγχο (Roberts&Scapens, 1985).

4.3.1 Αναφορές περί Αειφορίας

Η αναφορά βιωσιμότητας είναι ένας ευρύς όρος για την αναφορά κοινωνικών, περιβαλλοντικών και οικονομικών επιπτώσεων των καθημερινών δραστηριοτήτων (Milne&Gray, 2013; Schmidheiny, 2006). Ο Buhr (2007) ορίζει, σε γενικό πλαίσιο, την αναφορά της αειφορίας ως ένα μέσο, με το οποίο οι οργανισμοί εμπλέκονται σε επικοινωνία με διάφορους ενδιαφερόμενους φορείς, τόσο μέσω των επίσημων όσο και των άτυπων διαύλων και καναλιών επικοινωνίας. Οι αναφορές αειφορίας αποκαλύπτουν σημαντικές πληροφορίες για έναν οργανισμό, με ισορροπημένο, αλλά συχνά διαμερισμένο τρόπο (Lozano, 2015).

Το GRI (2018) περιγράφει μία αναφορά βιωσιμότητας ως μία έκθεση, που δημοσιεύεται από μία εταιρεία ή έναν οργανισμό, σχετικά με τις κοινωνικές, περιβαλλοντικές και οικονομικές επιπτώσεις, που προκαλούνται από τις καθημερινές της δραστηριότητες. Μία έκθεση βιωσιμότητας παρουσιάζει, συν τοις άλλοις, τις

αξίες και το μοντέλο διακυβέρνησης του οργανισμού και καταδεικνύει τη σχέση μεταξύ της στρατηγικής και της δέσμευσής του για μία βιώσιμη παγκόσμια οικονομία. Η αναφορά βιωσιμότητας μπορεί να βοηθήσει τους οργανισμούς να μετρήσουν, να κατανοήσουν και να κοινοποιήσουν την οικονομική, περιβαλλοντική, κοινωνική και διακυβερνητική τους απόδοση, και στη συνέχεια, να θέσουν στόχους και να διαχειριστούν την αλλαγή πιο αποτελεσματικά. Μία αναφορά βιωσιμότητας είναι η βασική πλατφόρμα για την επικοινωνία των επιδόσεων και των επιπτώσεων της αειφορίας, είτε αυτές είναι θετικές είτε αρνητικές (GRI, 2018).

Έτσι, η αναφορά βιωσιμότητας χρησιμεύει ως μέσο για την ενημέρωση των ενδιαφερομένων για το τι κάνουν οι εταιρείες και για την προώθηση των καλών κοινοτικών σχέσεων (Jenkins&Yakovleva, 2006;) και Bebbington&Gray (2001) προτείνουν ότι η «αναφορά αειφορίας» απαιτεί από έναν οργανισμό να είναι υπεύθυνος και αρμόδιος για τις επιπτώσεις του σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Αυτοί οι λογαριασμοί πρέπει να περιλαμβάνουν πληροφορίες δημοσίου συμφέροντος σχετικά με την αλληλεπίδραση ενός οργανισμού με την κοινωνία, την οικονομία και το φυσικό περιβάλλον (Buhretal., 2014). Η αναφορά βιωσιμότητας μπορεί να επιτρέψει στους οργανισμούς να μετρήσουν, να κατανοήσουν και να κοινοποιήσουν την οικονομική, περιβαλλοντική, κοινωνική και διακυβερνητική τους απόδοση, και στη συνέχεια να θέσουν στόχους και να διαχειριστούν την αλλαγή πιο αποτελεσματικά (GRI, 2015). Οι Adams&McNicholas (2007) παρατήρησαν και ανέφεραν εταιρικές διαδικασίες για την ανάπτυξη μίας αναφοράς βιωσιμότητας, τα εμπόδια που αντιμετωπίζουν οι οργανισμοί και τον τρόπο με τον οποίο η οργανωτική αλλαγή, προς τη βελτίωση της λογοδοσίας, συμβαίνει και μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγές στην απόδοση της αειφορίας.

Πρόσφατες μελέτες σχετικά με την υπευθυνότητα έχουν επικρίνει τις υπάρχουσες οικονομικές και λογιστικές πρακτικές για το ότι διακατέχονται από πολύ περιορισμένη κατανόηση της λογοδοσίας και θέτουν το ζήτημα της αναγκαιότητας της επέκτασης της εν λόγω κατανόησης (Gray, 2010). Μία άλλη σημαντική πρόταση έγκειται στο ότι οι μη ενσωματωμένες μορφές λογιστικής πρέπει να εμπλουτιστούν με μία ευαισθησία που να αφορά συγκεκριμένα την κατάσταση για τα ενδιαφερόμενα μέρη, των οποίων τα συμφέροντα και οι αξίες δεν μπορούν να λογίζονται κατάλληλα από ένα σύστημα γενικών κανόνων ή αρχών (Dumayetal., 2016). Συνολικά, το κύριο

επιχείρημα για την ανάγκη της συμβολής λογιστικής στην αειφόρο ανάπτυξη ήταν ότι η λογιστική πρακτική πρέπει να ξεπεράσει τους περιορισμούς που έχουν επιβληθεί στη «γλώσσα» με την οποία επικοινωνεί μέσω των αναφορών που συντάσσονται ενόψει της εφαρμογής της. Έτσι, η λογιστική ως «γλώσσα» των επιχειρήσεων αμφισβητείται για το αν μπορεί να ανταποκριθεί στις σύγχρονες αλλαγές στην κοινωνία προκειμένου να επικεντρωθεί, πέρα από τα οικονομικά ζητήματα των οργανισμών, σε κοινωνικά και περιβαλλοντικά θέματα. Αυτό είναι εφικτό μόνο με την συμβολή της αειφόρου λογιστικής.

4.3.2 Δείκτες Αναφοράς Βιωσιμότητας

Παρ' όλο που είναι σημαντικό να εκτιμηθεί η βιωσιμότητα με πολλούς δείκτες, μπορεί να είναι δύσκολο να ληφθούν επιχειρηματικές αποφάσεις και συγκρίσεις μεταξύ των εταιρειών με βάση μεγάλο αριθμό μετρήσεων απόδοσης (Kerretal., 2015).

Επομένως, για να βοηθηθούν οι υπεύθυνοι λήψης αποφάσεων, από αυτή την άποψη, συνιστάται η χρήση ενός σύνθετου δείκτη αειφόρου ανάπτυξης, που συνδέει πολλά ζητήματα αειφορίας, μειώνοντας, με τον τρόπο αυτόν, τον αριθμό των κριτηρίων λήψης αποφάσεων που πρέπει να ληφθούν υπόψιν. Υπάρχουν διάφοροι δείκτες αναφοράς βιωσιμότητας, όπως επί παραδείγματι οι κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις, το παγκόσμιο σύμφωνο των Ηνωμένων Εθνών (η ανακοίνωση για την πρόοδο) και ο Διεθνής Οργανισμός Τυποποίησης (ISO) 26000 (Διεθνές πρότυπο για την κοινωνική ευθύνη). Παρ' όλα αυτά, οι περισσότερες εταιρείες χρησιμοποιούν το GRI (2015) (KPMG, 2013), όπως συζητείται παρακάτω.

Η πρωτοβουλία Global Reporting Initiative (GRI) αποτελεί έναν ανεξάρτητο οργανισμό, που βοηθά τις επιχειρήσεις, τις κυβερνήσεις και άλλους οργανισμούς να κατανοήσουν και να επικοινωνήσουν τον αντίκτυπο των επιχειρήσεων σε κρίσιμα ζητήματα βιωσιμότητας, όπως η κλιματική αλλαγή, τα ανθρώπινα δικαιώματα και η διαφθορά» (GRI, 2013).

Το GRI ιδρύθηκε στις ΗΠΑ το 1997 από τον Συνασπισμό για τις Περιβαλλοντικά Υπεύθυνες Οικονομίες και το Ινστιτούτο Tellus, με την υποστήριξη του Προγράμματος Περιβάλλοντος των Ηνωμένων Εθνών (UNEP). Με έδρα το Άμστερνταμ, το GRI πρωτοστάτησε και ανέπτυξε ένα ολοκληρωμένο Πλαίσιο Αναφοράς της Αειφορίας (GRI, 2013, 2015), το οποίο χρησιμοποιείται ευρέως σε όλο τον κόσμο (Jones, 2010). Πράγματι, το KPMG (2017) δείχνει ότι το 93% των μεγαλύτερων 250 εταιρειών στον κόσμο αναφέρουν την απόδοση βιωσιμότητάς τους, με τις περισσότερες από αυτές να υιοθετούν το δείκτη αναφοράς GRI.

4.3.3 Η Κατάσταση της Βιωσιμότητας

Η KPMG (2013) έκρινε ότι η αναφορά περί εταιρικής ευθύνης αποτελεί πλέον, αναμφισβήτητα, μία βασική επιχειρηματική πρακτική, παγκοσμίως, την οποία αναλαμβάνουν σχεδόν τα τρία τέταρτα (71%) των 4.100 εταιρειών που ερωτήθηκαν το 2013 και αυτό αφορά ένα στοιχείο που εμπίπτει στην παγκόσμια επιχειρηματική σφαίρα. Οι οδηγίες της πρωτοβουλίας αναφοράς GRI είναι σχεδόν καθολικές. Όσον αφορά το ποιος παράγει ποιοτικότερες και πληρέστερες αναφορές ποιότητας, η KPMG (2013) ανέφερε ότι βάσει της μελέτης της, οι μεγάλες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στους τομείς ηλεκτρονικών και υπολογιστών, εξόρυξης και φαρμακευτικών προϊόντων δημιουργούν και δημοσιοποιούν εκθέσεις εταιρικής ευθύνης υψηλότερης ποιότητας. Αυτές οι βιομηχανίες αποκαλύπτουν περισσότερες περιβαλλοντικές πληροφορίες στις ετήσιες εκθέσεις τους, λόγω της κοινωνική και περιβαλλοντικά ευαίσθητης φύσης των δραστηριοτήτων τους.

Η πρώτη ομάδα αναφορών περιβαλλοντικών επιδόσεων, που έρχεται από τη δεκαετία του 1990, περιείχε μεγάλους όγκους ασυνεπών και μη επαληθευμένων πληροφοριών. Αυτή η ασυνέπεια της ποιότητας του περιεχομένου αυτών των αναφορών σημειώθηκε λόγω έλλειψης συγκρισιμότητας, τόσο με την πάροδο του χρόνου όσο και μεταξύ των εταιρειών. Παρά την επακόλουθη ενθάρρυνση για την υιοθέτηση μίας κοινής προσέγγισης αναφοράς βιωσιμότητας, μερικές πρόσφατες μελέτες δείχνουν ότι αυτή η ακραία ποικιλομορφία και η έλλειψη συγκρισιμότητας συνεχίζεται σε ορισμένα μέρη, αντικατοπτρίζοντας ότι η αποκάλυψη της αειφορίας είναι μη

ρυθμιζόμενη και διακριτή. Ωστόσο, σε άλλες περιπτώσει, οι προσπάθειες ρύθμισης των αναφορών αειφορίας και βιωσιμότητας οδήγησαν σε βελτίωση της ποιότητας. Αποτελέσματα άλλων ερευνών δείχνουν ότι ο κανονισμός οδηγεί σε αναφορές που παρέχουν τόσο νέες όσο και σχετικές πληροφορίες (De Villiers&Alexander, 2014) καθώς και δεδομένα που είναι πολύτιμα για τους επενδυτές και για τη λήψη των αποφάσεών τους.

Ένα αποτέλεσμα των τρόπων με τους οποίους πραγματοποιήθηκαν προσπάθειες ρύθμισης είναι ότι η αναφορά βιωσιμότητας χαρακτηρίζεται από μία, σε κάποιο βαθμό, παραλλαγή μεταξύ των επιμέρους χωρών και των διαφόρων κλάδων δραστηριοποίησης και βιομηχανιών (KPMG, 2013). Αντανακλώντας τα ευρήματα των προγενέστερων μελετών και εκθέσεών της, η KPMG (2015) ισχυρίζεται ότι ο κύριος μοχλός για την αναφορά εταιρικής κοινωνικής και περιβαλλοντικής ευθύνης εξακολουθεί να είναι νομοθετικός. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει μία αυξανόμενη τάση κανονισμών που απαιτούν από τις εταιρείες να δημοσιεύουν μη χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Οι Grayetal. (1995) εξηγούν ότι οι εθνικές διαφορές στις νομικές απαιτήσεις για την αειφόρο αναφορά επηρεάζουν τις εθελοντικές γνωστοποιήσεις των εταιρειών, λόγω του ότι οι αυστηρές απαιτήσεις μπορεί να καταστέλλουν τις καινοτομίες της αποκάλυψης και, επομένως, την εθελοντική αναφορά. Ομοίως, έχει αποδειχθεί ότι η επίδραση που πηγάζει από τη χώρα προέλευσης μίας πολυεθνικής εταιρείας, στην αναφορά βιωσιμότητάς της, οφείλεται κυρίως σε θεσμικές πιέσεις από την κυβέρνηση, από επαγγελματικές, λογιστικές και βιομηχανικές ενώσεις και από ομάδες πίεσης που ενεργούν και δραστηριοποιούνται στη συγκεκριμένη χώρα. Ο βαθμός στον οποίο μία πολυεθνική εταιρεία καθίσταται ευάλωτη σε τέτοιες πιέσεις διαφέρει μεταξύ των εταιρειών σε σχέση με τις πολιτιστικές, τις πολιτικές και τις νομικές ιδιοσυγκρασίες των αντίστοιχων χωρών προέλευσης (Momin&Parker, 2013).

Υπάρχουν διάφορες άλλες μελέτες που είναι επικεντρωμένες στους λόγους, για τους οποίους ορισμένες αναφορές βιωσιμότητας είναι καλύτερες ή χειρότερες από άλλες. Ορισμένες μελέτες, σχετικά με την αναφορά βιωσιμότητας, έχουν δείξει τη θετική επίδραση της ξένης ιδιοκτησίας στο επίπεδο αναφοράς βιωσιμότητας βασιζόμενες

ότι η αναφορά αειφορίας χρησιμοποιείται από αλλοδαπούς ιδιοκτήτες επιχειρήσεων λόγω της ανάγκης μείωσης της ασυμμετρίας πληροφοριών.

Ορισμένοι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι οι μεγαλύτερες εταιρείες πρέπει να συμμορφώνονται με τους κανονισμούς περισσότερο από ό,τι οι μικρές και μεσαίες εταιρείες, και ότι οι μεγαλύτεροι οργανισμοί προκαλούν μεγαλύτερες επιπτώσεις που πιο ορατές και, επομένως, αντιμετωπίζουν μεγαλύτερο έλεγχο και ανταποκρίνονται αποτελεσματικότερα στην πίεση των ενδιαφερομένων μερών (Gallo&Christensen, 2011).

Ωστόσο, άλλες μελέτες υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή και η αναφορά της αειφόρου λογιστικής δεν έχουν καμία σχέση με το μέγεθος μίας εταιρείας, αλλά μάλλον με τον τύπο του κλάδου με τον οποίο αυτή σχετίζεται. Όσο πιο περιβαλλοντικά ευαίσθητη είναι μία βιομηχανία, τόσο πιο ουσιαστική είναι η περιβαλλοντική αναφορά της, καθώς τα ενδιαφερόμενα μέρη, ενδιαφέρονται περισσότερο να λάβουν περιβαλλοντικές πληροφορίες για τη δραστηριοποίηση ενός οργανισμού προτού λάβουν συγκεκριμένες αποφάσεις. Άλλες μελέτες, συμφωνούν με αυτούς τους ισχυρισμούς, προσθέτοντας ότι οι εταιρείες που λειτουργούν σε βιομηχανικούς κλάδους, των οποίων η δραστηριοποίηση ενέχει υψηλές κοινωνικές και περιβαλλοντικές επιπτώσεις, μπορεί να χρειαστεί να συμμετάσχουν σε αναφορές βιωσιμότητας για να ανταποκριθούν σε συγκεκριμένες τομεακές πιέσεις των ενδιαφερομένων μερών.

Το επίπεδο αποκάλυψης της αειφορίας έχει αποδοθεί, εν μέρει, σε πολιτιστικά ζητήματα που περιβάλλουν μία εταιρεία. Οι Carelsetal. (2013) δείχνουν τον τρόπο με τον οποίο η αναφορά βιωσιμότητας χρησιμεύει ως μέσον για τη διαχείριση των προσδοκιών των ενδιαφερομένων μερών και καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι εξελίξεις της εταιρικής διακυβέρνησης και το ολοκληρωμένο έργο αειφόρου αναφοράς συνοδεύονται με αύξηση του επιπέδου των γνωστοποιήσεων και της έκτασης, στις οποίες αυτές οι γνωστοποιήσεις ενσωματώνονται στις εταιρικές αναφορές. Ωστόσο, οι Carelsetal. (2013) υποστηρίζουν ότι δεν υπάρχει καμία εγγύηση ότι όλοι οι οργανισμοί αντιλαμβάνονται την ολοκληρωμένη αειφόρο αναφορά, ως ένα ουσιαστικό μέσο διαλόγου με τα ενδιαφερόμενα μέρη, ειδικά εάν τα ενδιαφερόμενα μέρη, όπως τα μέλη της κοινότητας και οι ρυθμιστικές αρχές, είναι εχθρικά. Τέτοιες καταστάσεις μπορεί να χρειάζονται άλλα μέσα επικοινωνίας, εκτός

από τις αναφορές βιωσιμότητας, όπως επί παραδείγματι την πρόσωπο με πρόσωπο επικοινωνία.

Επιπλέον, οι Khlifetal. (2015) ισχυρίζονται ότι πολιτιστικά χαρακτηριστικά, όπως είναι ο ατομικισμός, η αρρενωπότητα και ο μακροπρόθεσμος προσανατολισμός, μετριάζουν τη σχέση μεταξύ κερδοφορίας και εταιρικών κοινωνικών περιβαλλοντικών γνωστοποιήσεων. Ο Maroun (2015), μελετώντας τη σχέση μεταξύ εταιρικών κοινωνικών περιβαλλοντικών γνωστοποιήσεων και οικονομικών μέτρων, ανακάλυψε ότι τα επίπεδα αναφοράς βιωσιμότητας, σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, επηρεάζονται από τη σημασία των συστημάτων εταιρικής διακυβέρνησης, από τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα, από τη χρήση μέτρων εύλογης αξίας και από τη σχέση των εταιρειών με τους χρήστες των εταιρικών αναφορών.

Άλλοι καθοριστικοί παράγοντες για την έκταση της αναφοράς βιωσιμότητας περιλαμβάνουν ένα υψηλό επίπεδο χρέους, μόχλευσης ή ταχύτητας (Stanny&Ely, 2008), καθώς επίσης και ζητήματα μη αποκάλυψης πληροφοριών, λόγω του υψηλού κόστους συλλογής και αναφοράς δεδομένων, ζητήματα γνωστοποίησης για τη διατήρηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και τη διατήρηση του ανθρώπινου δυναμικού, όπως και τη χρήση της αποκάλυψης ως μέσου μείωσης του υφιστάμενου κινδύνου.

Αποδεικνύεται ότι παρ' όλο που υπάρχει μία σαφής εξέλιξη στην πληρότητα και το βάθος των αναφορών βιωσιμότητας, με το πλαίσιο, τη δέσμευση και την κοινωνική απόδοση να κυμαίνονται σε υψηλά επίπεδα και να βελτιώνονται τακτικά, υπάρχει ακόμη περιθώριο βελτίωσης στην προσβασιμότητα και τη διασφάλιση του περιβάλλοντος και της παράλληλης οικονομικής απόδοσης. Ομοίως, οι Junioretal. (2014), διερευνώντας τις τάσεις στην κοινωνική και περιβαλλοντική αναφορά και την έκταση της διασφάλισης της βιωσιμότητας, διαπίστωσε ότι, παρ' όλο που όλοι οι οργανισμοί που ανέλυσαν παρείχαν κάποιο είδος πληροφοριών σχετικά με την κοινωνική ή περιβαλλοντική τους απόδοση στον επίσημο ιστότοπό τους, ωστόσο η διαβεβαίωση του ελέγχου των εκθέσεων βιωσιμότητάς τους, δεν αναφερόταν.

4.3.4. Από την Αναφορά Βιωσιμότητας έως τη Δράση

Ορισμένοι συγγραφείς υποστήριξαν επίσης, ότι άλλο πράγμα είναι να αναφέρεται η βιωσιμότητα και άλλο πράγμα να ενεργεί κάποιος βιώσιμα (Buhretal., 2014; Lodhia, 2014). Επιπλέον, οι εν λόγω μελετητές αμφιβάλλουν αν τα δεδομένα που δημοσιεύονται από τις εταιρείες ανταποκρίνονται στις προσδοκίες των ενδιαφερομένων μερών, με βάση την πληρότητα, τη διαφάνεια, την ακρίβεια και τη χρησιμότητά τους.

Προς υποστήριξη του εν λόγω επιχειρήματος, εντοπίστηκε μία αρνητική και στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της περιβαλλοντικής απόδοσης και του επιπέδου της περιβαλλοντικής αποκάλυψης, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι οι εταιρείες που έχουν χειρότερη απόδοση προβαίνουν σε περισσότερο εκτεταμένες γνωστοποιήσεις., Επιπροσθέτως, εξήγησαν ότι τα υψηλότερα επίπεδα περιβαλλοντικής αποκάλυψης διαφαίνεται να μεσολαβούν στις πιθανές αρνητικές επιπτώσεις της κακής απόδοσης ενός οργανισμού στην περιβαλλοντική φήμη του.

Η Lodhia (2014) δείχνει, στο σημείο αυτό, ότι η αναφορά αειφορίας από οργανισμούς, κυρίως στις εταιρικές ετήσιες εκθέσεις τους, φαίνεται να αποτελεί μία άσκηση δημοσίων σχέσεων που αποσκοπεί στην ενίσχυση της εκτίμησης της εν λόγω εταιρείας από τα ενδιαφερόμενα μέρη. Σε αντίθεση με αυτά τα ευρήματα, άλλοι μελετητές υποστηρίζουν ότι οργανισμοί που διαθέτουν καλή κοινωνική ή περιβαλλοντική απόδοση τείνουν να αναφέρουν περισσότερες πληροφορίες και λεπτομερέστερα δεδομένα στις εκθέσεις βιωσιμότητάς τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Η ΒΙΩΣΙΜΟΤΗΤΑ ΚΑΙ Η ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ

Με την αυξανόμενη ευαισθησία σε κοινωνικά και περιβαλλοντικά ζητήματα, οι σύγχρονες επιχειρήσεις βρίσκονται όλο και περισσότερο υπό πίεση να εκτελούν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες με φιλικό προς το περιβάλλον τρόπο. Μια ευρέως αποδεκτή άποψη μεταξύ πολλών διαφορετικών επαγγελματιών και του κοινού είναι ότι οι εταιρείες - οι βασικοί παράγοντες στη σύγχρονη παγκόσμια οικονομία - είναι οι οντότητες που προκαλούν τη μεγαλύτερη ζημιά στην οικολογική μας βιωσιμότητα. Η υπερθέρμανση του πλανήτη, η καταστροφή του όζοντος, η αποψίλωση των δασών, η όξινη βροχή και τα τοξικά απόβλητα είναι παραδείγματα οικολογικών ζημιών που προκαλούνται από εταιρείες. Οι κυβερνήσεις και οι ρυθμιστικοί φορείς σε όλο τον κόσμο ενισχύουν τους σχετικούς κανόνες και κανονισμούς σε μια προσπάθεια να εξαναγκάσουν τις εταιρείες να γίνουν κοινωνικά υπεύθυνες και να δώσουν μεγαλύτερη προσοχή στον περιβαλλοντικό και κοινωνικό αντίκτυπο των εταιρικών τους δράσεων.

5.1 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΤΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΣΤΗ ΒΙΩΣΙΜΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗ

Ο Parker (2000) υποστηρίζει ότι, ιστορικά, ο ρόλος του λογιστή στους οργανισμούς έχει επισκιαστεί από τους πιο εξέχοντες ρόλους των λογιστών «δημόσιας πρακτικής» που ασχολούνται με δραστηριότητες χρηματοοικονομικής αναφοράς, ελέγχου και φορολογίας. Ο ρόλος των λογιστών στους οργανισμούς θεωρήθηκε, κυρίως, ότι περιορίστηκε στη συμβολή τους στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των οργανωτικών λειτουργιών. Ωστόσο, οι Burnett&Hansen (2008) ισχυρίζονται ότι, με την πάροδο του χρόνου, οι παραδοσιακοί ρόλοι των λογιστών έχουν εξελιχθεί και ότι

τα εμπειρικά στοιχεία δείχνουν ότι η σχέση μεταξύ περιβαλλοντικών και οικονομικών επιδόσεων των εταιρειών έχει αυξηθεί, οδηγώντας στους ρόλους των λογιστών ως αυτών των «διευκολυντών» στη λήψη των εταιρικών αποφάσεων. Οι νέοι αυτοί ρόλοι έχουν στη διάθεσή τους νέα μέτρα απόδοσης και εργαλεία ανάλυσης, που ενσωματώνουν περιβαλλοντικά ζητήματα.

Τα συστήματα περιβαλλοντικής διαχείρισης αποτελούν ένα ολοένα και πιο δημοφιλές μέσο συντονισμού, παρακολούθησης και διαχείρισης πληροφοριών για την περιβαλλοντική στρατηγική. Αυτά τα συστήματα ενσωματώνουν παραδοσιακούς μηχανισμούς, όπως τον προϋπολογισμό, τα συστήματα μέτρησης απόδοσης και τις διαδικασίες διαχείρισης κινδύνων που χρησιμοποιούνται συνήθως σε συμβατικές επιχειρήσεις, αλλά είναι προσαρμοσμένα για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων ζητημάτων που σχετίζονται με περιβαλλοντικά θέματα. Η Διεύθυνση Ηνωμένων Εθνών για την Αειφόρο Ανάπτυξη (UNSD) πρότεινε ότι η λογιστική περιβαλλοντικής διαχείρισης επιτρέπει στην επιστήμη της λογιστικής να είναι λεπτομερέστερη, ενώ ταυτόχρονα θα έχει έναν περιβαλλοντικό χαρακτήρα, που βοηθά στον εντοπισμό «κρυφών» δαπανών (UNSD, 2001), όπως είναι η ενθάρρυνση της αγοράς και οι δαπάνες που προορίζονται για εισροές που είναι φιλικές προς το περιβάλλον (π.χ. ανακυκλωμένα και ανακυκλώσιμα υλικά).

Η λογιστική πρακτική θεωρείται ότι υποστηρίζει τη διαχείριση της περιβαλλοντικής διαδικασίας λήψης αποφάσεων, μέσω διαφόρων τεχνικών κατανομής του περιβαλλοντικού κόστους, μέτρησης απόδοσης και επιχειρηματικής περιβαλλοντικής ανάλυσης (Qianetal., 2018). Εκτός από τη χρήση της για τον προσδιορισμό του εσωτερικού και εξωτερικού κόστους, η λογιστική δύναται, επίσης, να εφαρμοστεί στην κατανομή αυτών των δαπανών σε υπάρχοντα και αναδυόμενα λογιστικά πλαίσια περιβαλλοντικής και βιωσιμότητας (Schaltegger&Zvezdov, 2015). Διευκολύνει, επιπροσθέτως, την ανάλυση κόστους-οφέλους, η οποία συγκρίνει τις τρέχουσες αξίες οφέλους και κόστους για την αξιολόγηση ενός έργου ή μία πολιτικής και από την άποψη της «βιωσιμότητας». Συν τοις άλλοις, αναγνωρίζει τα δικαιώματα των μελλοντικών γενεών στον υπολογισμό των παροχών και του κόστους. Οι λογιστικές πρακτικές υποστηρίζουν, επίσης, τους διοικητές και των ηγετών των επιχειρήσεων, παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τη χρήση και το κόστος των πόρων που επηρεάζουν το περιβάλλον. Αναμφισβήτητα, αυτές οι λειτουργίες παρέχουν

ανταγωνιστικό πλεονέκτημα σε μία επιχείρηση, καθώς και συμμετοχή των ενδιαφερομένων μερών σε οργανωτικές αποφάσεις.

Οι Bennett&James (2017) ισχυρίζονται ότι ένα λογιστικό σύστημα βιωσιμότητας προχωρά ένα βήμα πιο πέρα από το σχεδιασμό και τον έλεγχο, εστιάζοντας στη μέτρηση και ανάλυση των οικονομικών και μη χρηματοοικονομικών δεδομένων και αποκαλύπτοντας, με τον τρόπο αυτόν, την περιβαλλοντική απόδοση μίας επιχείρησης, τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά. Η ευθύνη των λογιστών κυμαίνεται από τη συμμετοχή σε περιβαλλοντικούς ελέγχους, μέσω του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου, στην αξιολόγηση επενδυτικών προτάσεων με γνώμονα τα περιβαλλοντικά οφέλη, στην ανάλυση των δαπανών και των ενεργειακών δαπανών προκειμένου να ενθαρρυνθεί η μείωσή τους και στην παροχή πληροφοριών για την υποστήριξη της περιβαλλοντικής διαχείρισης υποστηρίζουν ότι δεδομένου του κεντρικού ρόλου των εταιρειών στη συμβολή, ακόμη και με στενό και αυτοτελή τρόπο, στη βιωσιμότητα, η χρήση του MCS από τους διαχειριστές μπορεί να συμβάλει στη μετατροπή πρακτικών που είναι συμβατές με την αειφόρο ανάπτυξη.

Υποστηρίζεται ότι η κατώτατη γραμμή της αειφορίας είναι η σωστή διαχείριση της χρήσης και της ροής των εισροών (π.χ. υλικά, ενέργεια ή και νερό) που χρησιμοποιούνται στις διαδικασίες παραγωγής των επιχειρήσεων και η σωστή διαχείριση των προϊόντων που σχετίζονται με τη βιωσιμότητα (π.χ. προϊόντα, εκπομπές ρύπων και λύματα) που προκύπτουν κατόπιν της διαδικασίας της παραγωγής. Επίσης, εξηγεί ότι οι οργανισμοί πρέπει να εφαρμόζουν τις κατάλληλες λογιστικές πρακτικές για να δημιουργήσουν δεδομένα λογιστικής κόστους, προκειμένου να καθοδηγήσουν τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, σχετικά με τις εν λόγω εισροές και τα αποτελέσματα. Κατά συνέπεια, ένας βιώσιμος οργανισμός είναι ένας οργανισμός που όχι μόνο δημιουργεί αξία για τους μετόχους, αλλά επίσης δείχνει ανησυχία για το περιβάλλον και τελικά για τα συμφέροντα της κοινωνίας (IFAC, 2005).

Οι περιβαλλοντικοί κανονισμοί επιβάλλουν, συν τοις άλλοις, υποχρεώσεις στις εταιρείες. Πολλά έθνη διακατέχονται από νομικές διατάξεις οι οποίες, όταν επιβάλλονται, μπορούν να αυξήσουν το περιβαλλοντικό κόστος. Επομένως, αυτά τα κόστη πρέπει να προσδιοριστούν σοβαρά, να ελεγχθούν και εν τέλει να μειωθούν από την πλευρά της διοίκησης (Schalteggeretal., 2017). Οι πληροφορίες που

χρησιμοποιούνται από τη διοίκηση, για τη λήψη αποφάσεων, μπορεί να είναι ανακριβείς, καθιστώντας δύσκολη την παρακολούθηση και τον εντοπισμό ορισμένων περιβαλλοντικών πληροφοριών, όπως το ακριβές κόστος (Schaltegger&Burrutt, 2010).

Οι έλεγχοι λογιστικής και διαχείρισης επιτρέπουν στους διοικητές και τα ηγετικά στελέχη να λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με πιθανούς κινδύνους, όπως είναι η επικείμενη νομοθεσία και οι πιθανές ευκαιρίες που υπάρχουν, όπως επί παραδείγματι οι βελτιωμένες διαδικασίες διαχείρισης αποβλήτων. Οι Schalteggeretal. (2017) ισχυρίζονται ότι, εάν οι διαχειριστές επιθυμούν να μειώσουν το κόστος ή τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις τους, ώστε να περιοριστούν τις κυρώσεις για μη συμμόρφωση ή την εις βάρος τους ένταση διαφορετικών ενδιαφερομένων μερών, τότε πρέπει να λάβουν υπόψιν τους τις περιβαλλοντικές επιπτώσεις και τα διορθωτικά μέτρα που λαμβάνουν, καθώς και να υποβάλλουν εκούσιες εκθέσεις αειφορίας για τις επιχειρήσεις τους. Τέτοιες αειφορικές αναφορές διατηρούν την εταιρική νομιμότητα στο πελατειακό κοινό, στην κοινωνία και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη, δεδομένου ότι θεωρείται ότι οδηγούν σε δέσμευση, αξιολόγηση, παρακολούθηση, έλεγχο και εξάλειψη των αιτιών των δυσμενών περιβαλλοντικών επιπτώσεων και του περιβαλλοντικού κόστους.

Ο Schaltegger (2011) επεξεργάζεται τον ρόλο του διαχειριστικού ελέγχου στις πρακτικές αειφόρου ανάπτυξης από τις εταιρείες. Ο έλεγχος διαχείρισης της αειφορίας έχει ως στόχο τη συνεχή βελτίωση, σε μία επαναληπτική διαδικασία με τη διαχείριση των περιβαλλοντικών και κοινωνικών επιδόσεων, ενώ παράλληλα προωθεί την επιχειρηματική επιτυχία. Αυτός ο στόχος επιτυγχάνεται μέσω πληροφοριών, λήψης αποφάσεων, σχεδιασμού, επικοινωνίας και συστημάτων ελέγχου που παρέχουν στη διοίκηση ουσιαστική υποστήριξη στη διαδικασία της λήψης αποφάσεων.

5.2 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ

Σε γενικές γραμμές, ο έλεγχος διαχείρισης έχει οριστεί ως η διαδικασία καθοδήγησης των οργανισμών μέσω των περιβαλλόντων στα οποία λειτουργούν, για την επίτευξη

τόσο βραχυπρόθεσμων όσο και μακροπρόθεσμων στόχων. Ένας οργανισμός και οι υπάλληλοί του δύνανται αρχικά να έχουν διαφορετικές φιλοδοξίες σχετικά με τους στόχους που πρέπει να επιτευχθούν (Lueg&Radlach, 2016). Αυτό είναι απόρροια της υπόστασης διαφορετικών προσωπικοτήτων των υπαλλήλων, έλλειψης κατεύθυνσης, κινήτρων, συμπεριφοράς και προσωπικών περιορισμών. Για να συγχρονίσει τους συνολικούς στόχους, η διοίκηση χρησιμοποιεί τον διαχειριστικό έλεγχο που είναι πλήρης και απαρτίζεται από συστήματα, κανόνες, πρακτικές, αξίες και άλλες δραστηριότητες διαχείρισης που έχουν τεθεί σε εφαρμογή για να κατευθύνουν τη συμπεριφορά των εργαζομένων.

Η ενσωμάτωση της αναφοράς αειφορίας στο MCS υποκρύπτει πολλά οφέλη για τους οργανισμούς προκειμένου αυτοί να καταλήξουν να λειτουργούν θέτοντας στόχους αειφορίας, να διευρύνουν τη λογοδοσία των ενδιαφερομένων μερών, καθώς και να εντείνουν τις αλληλεπιδράσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη, να επισημοποιήσουν τις πεποιθήσεις του ίδιου του οργανισμού και να βελτιώσουν την επικοινωνία των εσωτερικών μέτρων βιωσιμότητας.

Τα συστήματα ελέγχου διαχείρισης παρέχουν πληροφορίες που προορίζονται ως χρήσιμες, στους διευθυντές, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους και βοηθούν τους οργανισμούς στην ανάπτυξη και διατήρηση βιώσιμων προτύπων συμπεριφοράς. Επομένως, ο διαχειριστικός έλεγχος είναι η διαδικασία με την οποία οι διαχειριστές επηρεάζουν άλλα μέλη του οργανισμού για την εφαρμογή των στρατηγικών του (Massetal, 2016). Ο έλεγχος διαχείρισης περιλαμβάνει εκτεταμένες μετρήσεις και συνεπώς σχετίζεται και απαιτεί συνεισφορές από την αειφόρο λογιστική.

Ορισμένοι συγγραφείς υποστηρίζουν ότι ο διαχειριστικός έλεγχος αποτελείται από επίσημους και ανεπίσημους ελέγχους. Ο έλεγχος διαχείρισης συνδέεται, συνήθως, με επίσημους ελέγχους που βασίζονται στη λογιστική. Σύμφωνα με ερευνητές, οι επίσημοι έλεγχοι είναι συμβατικές υποχρεώσεις που αποτελούνται από κανόνες, αξιολόγηση απόδοσης, κριτήρια ανταμοιβής και συστήματα προϋπολογισμού για τον έλεγχο των αποτελεσμάτων μέσω ανατροφοδότησης, ενώ οι άτυποι έλεγχοι περιλαμβάνουν πεποιθήσεις, κοινές αξίες, κανόνες, πολιτισμούς, παραδόσεις και αυτοέλεγχο. Ενώ οι επίσημοι έλεγχοι αναγνωρίζονται εύκολα οι άτυποι έλεγχοι είναι λιγότερο ορατοί και ενδέχεται να μην είναι σκόπιμα σχεδιασμένοι για να κατευθύνουν την προσοχή των εργαζομένων στους οργανωτικούς στόχους. Ωστόσο,

οι άτυποι έλεγχοι θεωρούνται τουλάχιστον εξίσου αποτελεσματικοί με τους επίσημους.

Το Institute of Management Accounting (IMA, 2008), το οποίο έχει έδρα στις ΗΠΑ ορίζει τη λογιστική ως επάγγελμα που συνεπάγεται τη συνεργασία με τη διαχείριση αποφάσεων, την επινόηση συστημάτων σχεδιασμού, τη διαχείριση επιδόσεων και την παροχή εμπειρογνωμοσύνης σε χρηματοοικονομικές αναφορές και έλεγχο για να βοηθήσει τη διαχείριση στη διαμόρφωση και εφαρμογή της στρατηγικής ενός οργανισμού.

Το Chartered Institute of Management Accountants (CIMA, 2005) ορίζει τη λογιστική ως την εφαρμογή των αρχών της λογιστικής και της χρηματοοικονομικής διαχείρισης για τη δημιουργία, προστασία, διατήρηση και αύξηση της αξίας για τα ενδιαφερόμενα μέρη, των κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων του δημόσιου και του ιδιωτικού τομέα. Η λογιστική αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της διαχείρισης-διοίκησης.

Ο εν λόγω ορισμός του CIMA (2005) απαιτεί τον προσδιορισμό, τη δημιουργία, την παρουσίαση, την ερμηνεία και τη χρήση σχετικών πληροφοριών για τα κάτωθι:

1. Ενημέρωση για τις στρατηγικές αποφάσεις και διαμόρφωση της επιχειρησιακής στρατηγικής
2. Προγραμματισμός μακροχρόνιων, μεσοπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων λειτουργιών
3. Προσδιορισμός της δομής του κεφαλαίου
4. Σχεδιασμός στρατηγικών ανταμοιβής για στελέχη και μετόχους
5. Ενημέρωση για τις επιχειρησιακές αποφάσεις
6. Έλεγχος των λειτουργιών
7. Διασφάλιση της αποτελεσματικής χρήσης των πόρων
8. Μέτρηση και αναφορά για τις οικονομικές και μη χρηματοοικονομικές επιδόσεις της εταιρείας, στη διοίκηση και σε άλλα ενδιαφερόμενα μέρη
9. Διασφάλιση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων

10. Εφαρμογή διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης, διαχείρισης κινδύνων και εσωτερικών ελέγχων (CIMA, 2008).

Ο διαχειριστικός έλεγχος ασχολείται με το συντονισμό, την κατανομή πόρων, τα κίνητρα και τη μέτρηση της απόδοσης. Η πρακτική του ελέγχου διαχείρισης και ο σχεδιασμός των συστημάτων ελέγχου διαχείρισης είναι πολυεπιστημονική καθώς περιλαμβάνει εκτεταμένες μετρήσεις, που απαιτούν συνεισφορές από τη λογιστική και ιδίως από τη λογιστική διαχείρισης, αποφάσεις κατανομής των πόρων που απαιτούν συνεισφορές από τα οικονομικά και ειδικά από τα οικονομικά της διοίκησης, καθώς επίσης και δυνατότητα επικοινωνίας και απόδοση κινήτρων, αντλώντας συνεισφορές από την κοινωνική ψυχολογία και ειδικά την οργανωτική συμπεριφορά.

Οι εν λόγω ορισμοί θεωρούν τη λογιστική ως «συνεργάτη» της διαδικασίας της λήψης αποφάσεων. Η στρατηγική συμβολή των λογιστών στη διαχείριση αντικατοπτρίζει την εξέλιξη του ρόλου των λογιστών τις τελευταίες δύο δεκαετίες (IMA, 2008). Δηλαδή, η συνεισφορά των λογιστών στη διαχείριση έχει κατευθυνθεί από το κατώτερο άκρο της αλυσίδας αξίας οργανωτικών πληροφοριών στα πολύ υψηλότερα επίπεδα αυτής, εκπληρώνοντας, έτσι, τις διαχειριστικές λειτουργίες ελέγχου. Επομένως, οι όροι «λογιστικά» και «συστήματα ελέγχου διαχείρισης» μερικές φορές χρησιμοποιούνται εναλλακτικά.

Αυτό, ωστόσο, για παράδειγμα έχει ήδη επισημάνει ότι στο παρελθόν ο διαχειριστικός έλεγχος ήταν σε μεγάλο βαθμό συνώνυμος με τη λογιστική. Ο Otley (1999) διαφοροποιεί τη λογιστική ως μία αναφορά σε μία συλλογή πρακτικών, όπως είναι ο προϋπολογισμός ή η κοστολόγηση προϊόντων, από τα συστήματα ελέγχου διαχείρισης, τα οποία αναφέρονται στη συστηματική χρήση της λογιστικής για την παραγωγή αποτελεσμάτων.

5.3 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΑΕΙΦΟΡΟΥ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Η έρευνα που είναι διαθέσιμη, σχετικά με τη διεπαφή του ελέγχου διαχείρισης και της αιφόρου ανάπτυξης, έχει αποκτήσει ένα αυξανόμενο ενδιαφέρον για τον εταιρικό κόσμο, συμπεριλαμβανομένων σχετικών εννοιών, όπως είναι η εταιρική κοινωνική ευθύνη και η εταιρική βιωσιμότητα (Schaltegger&Burrirt, 2010; VanMarrewijk, 2013).

Υπάρχει ένα διαθέσιμο υπόβαθρο ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας σχετικά με τον έλεγχο της διαχείρισης για την αιφόρο ανάπτυξη (Battagliaetal., 2016; Crutzenetal., ; Gondetal., 2012; Riccaboni&Leone, 2010; Lueg&Radlach, 2016; Maasetal., 2016;). Αυτό το υπόβαθρο συνοδεύεται από σημαντικό ενδιαφέρον για την εμφάνιση νέων μορφών λογιστικής και ελέγχου για τη βιωσιμότητα, όπως είναι ο οικολογικός έλεγχος, οι κοινωνικοί δείκτες, τα συστήματα λογιστικής κόστους, η ροή των εισροών και εκροών και οι έννοιες της αξίας των ενδιαφερομένων μερών (Engertetal., 2016) και τον τρόπο με τον οποίο υψηλότερα επίπεδα ενσωμάτωσης περιβαλλοντικών και κοινωνικών ζητημάτων, σε συστήματα ελέγχου διαχείρισης, μπορεί να υποστηρίξουν τη στρατηγική ενσωμάτωση της αιφορίας στους οργανισμούς (Engertetal., 2016).

Ο διαχειριστικός έλεγχος υποστηρίζεται ότι διαδραματίζει κομβικό ρόλο στη στήριξη της διαμόρφωσης και εφαρμογής στρατηγικών, πολιτικών και προγραμμάτων προσανατολισμένων προς την αιφόρο ανάπτυξη. Οι Lueg&Radlach (2016) υποστηρίζουν ότι οι οργανισμοί που στοχεύουν στην επιβολή της αιφόρου ανάπτυξης αλλάζουν την έννοια του παραδοσιακού ελέγχου διαχείρισης. Καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι νέες ιδέες και εργαλεία για τον έλεγχο της διαχείρισης είναι ουσιαστικής σημασίας στο πλαίσιο μίας συλλογικής και έντονης στροφής προς την αιφορία.

Μελετητές υποστηρίζουν ότι οι διαφορές μεταξύ του γνωστικού περιεχομένου και της δομής επηρεάζουν τα τρία στάδια της διαδικασίας δημιουργίας νοήματος, δηλαδή τη διαχειριστική σάρωση, την ερμηνεία και την απόκριση, σε σχέση με τη βιώσιμη ανάπτυξη μεταξύ των οργανισμών. Αναλύουν τον λόγο για τον οποίο οι διαχειριστές, σπάνια, πιέζουν για ριζική αλλαγή όταν αντιμετωπίζουν περίπλοκα και αμφίσημα ζητήματα αιφορίας λόγω του ότι παρεμποδίζονται από αμφιθυμία και σύνεση.

Οι Crutzenetal. (2017) διερεύνησαν πρότυπα ελέγχου σε μεγάλες ευρωπαϊκές εταιρείες. Τα αποτελέσματα της μελέτης τους δείχνουν ότι όλες οι εταιρείες που ερευνήθηκαν εφαρμόζουν ελέγχους διαχείρισης αιφορίας. Υπάρχουν δύο ξεχωριστές

προσεγγίσεις για τον έλεγχο της διαχείρισης για τη βιωσιμότητα, ήτοι η εστίαση είτε σε μία τυπική είτε σε μία άτυπη προσέγγιση. Ομοίως, άλλοι ερευνητές εξέτασαν την αντιληπτή επιρροή των συστημάτων τυπικού και άτυπου ελέγχου στη λήψη αποφάσεων διευθυντικής κοινωνικής απόκρισης, μέσω μίας εις βάθος μελέτης περιπτώσεων σε μία μεγάλη βρετανική εταιρεία, με ευρήματα που δείχνουν την κυρίαρχη επιρροή των άτυπων ελέγχων, όπως είναι ο κοινωνικός έλεγχος και ο αυτοέλεγχος, στην ενστάλαξη κοινωνικά υπεύθυνης λήψης αποφάσεων μεταξύ των διοικητών.

Οι Schaltegger&Wagner (2006) δείχνουν, επίσης, τον τρόπο με τον οποίο η διοίκηση της μεγαλύτερης εγκατάστασης εκτυπωτικών μηχανημάτων, δηλαδή της AxelSpringer, ανέπτυξε επίσημους ελέγχους, με ροή από πάνω προς τα κάτω, σε θέματα βιώσιμης ανάπτυξης, χρησιμοποιώντας την προσέγγιση του δείκτη BSC. Αυτή η μελέτη προτείνει ότι η διαχείριση της απόδοσης της αειφορίας απαιτεί ένα υγιές διαχειριστικό πλαίσιο, που συνδέει την περιβαλλοντική και κοινωνική διαχείριση με την επιχειρηματική και ανταγωνιστική στρατηγική και διοίκηση. Ένα τέτοιο πλαίσιο διοίκησης θα πρέπει επίσης, να ενσωματώνει περιβαλλοντικές και κοινωνικές πληροφορίες με οικονομικές επιχειρηματικές πληροφορίες και αναφορές βιωσιμότητας. Βασισμένοι σε μία μακροχρόνια οκταετή μελέτη (2006-2014) σε έναν μεγάλο ιταλικό συνεταιρισμό τροφίμων, οι Battagliaetal. (2016) ανέλυσαν εάν και πώς η ανάπτυξη και η χρήση συστημάτων ελέγχου αειφορίας ήταν σε θέση να προωθήσουν την ενσωμάτωση της αειφορίας μέσα σε μία ακολουθούμενη οργανωτική στρατηγική. Η μελέτη τους καταλήγει, εν τέλει, στο ότι η ενσωμάτωση της αειφορίας παραμένει μία εύθραυστη έννοια, ακόμη και σε έναν συνεταιρισμό, παρά τις ομοιότητες μεταξύ των αξιών της συνεργασίας και των αρχών της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

Οι Morsing&Oswald (2009) διεξήγαγαν μία περιπτωσιολογική μελέτη στο NovoNordisk A/S από την προοπτική της οργανωτικής κουλτούρας. Η μελέτη τους διερευνά τον βαθμό στον οποίο τα σύγχρονα συστήματα ελέγχου διαχείρισης μπορούν να επηρεάσουν τη βιωσιμότητα σε επιχειρησιακό επίπεδο. Επίσης μελέτησαν τις χρήσεις, τόσο των ελέγχων διαχείρισης όσο και των ελέγχων αειφορίας (διαγνωστικών έναντι διαδραστικών) καθώς και το επίπεδο ολοκλήρωσής τους σε τρεις διαστάσεις, ήτοι τεχνικές, οργανωτικές και γνωστικές) προκειμένου να οριοθετήσουν οκτώ ιδανικούς τύπους οργανωτικών διαμορφώσεων.

Άλλοι μελετητές έχουν δείξει εμπειρικά ότι τα συστήματα ελέγχου διαχείρισης είναι σε θέση να προωθήσουν την ενσωμάτωση της αειφορίας. Έχει τονιστεί επίσης, η σημασία της ενσωμάτωσης και της μελέτης συγκεκριμένων συστημάτων ελέγχου αειφορίας με τα πιο παραδοσιακά συστήματα ελέγχου διαχείρισης (Georgeetal., 2016), καθώς αυτό βοηθά να διασφαλιστεί ότι οι επιχειρησιακές λειτουργίες εκτελούνται σε συνδυασμό με ζητήματα αειφορίας.

5.4 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΒΙΩΣΙΜΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ

Στο παρελθόν, ορισμένοι ακαδημαϊκοί ισχυρίστηκαν ότι η κατεύθυνση στην οποία κινείται η λογιστική είναι λανθασμένη, καθώς δεν αντικατοπτρίζει πλήρως τις εταιρικές προσπάθειες για τη λήψη αποφάσεων για τη βιωσιμότητα. Οι εν λόγω μελετητές ισχυρίστηκαν ότι η λογιστική παρέχει ανεπαρκή κατανόηση των παραγόντων που οδηγούν ή αποτρέπουν τις εσωτερικές αλλαγές προς τη βελτίωση της περιβαλλοντικής διαχείρισης και της απόδοσης της λογοδοσίας από την πλευρά των οργανισμών (Lee, 2011).

Τα τελευταία χρόνια, ωστόσο, υπήρξε μία συναίνεση ως προς το πώς οι λογιστικές πρακτικές μπορούν να συμβάλουν στη βιωσιμότητα συγκεκριμένα μέσω της περιβαλλοντικής διαχείρισης λογιστικής (EMA). Υποστηρίζεται ότι η περιβαλλοντική διαχείριση λογιστική, ως έννοια, παρέχει ένα ισχυρό κίνητρο για τις επιχειρηματικές οντότητες να επενδύσουν σε αυτήν, πολλές μελέτες όμως έχουν δείξει ότι η υιοθέτησή της στην πράξη είναι περιορισμένη (Christ&Burrirt, 2013).

Η εφαρμογή της λογιστικής στη βιωσιμότητα δεν υφίσταται στην πράξη, αλλά υπάρχουν αποδείξεις για την απουσία βιώσιμης ανάπτυξης στη λογιστική. Οι Burrirt&Tingey-Holyoak (2012) ισχυρίζονται ότι, εκτός από τον αντίκτυπο στην ακαδημαϊκή γνώση, η αυξημένη συνεργασία μεταξύ της ακαδημαϊκής διάστασης λογιστικής και της επαγγελματικής της πρακτικής θα είναι ο μόνος τρόπος για την εξέλιξη της σχέσης που υφίσταται μεταξύ της έρευνας και της πρακτικής της βιωσιμότητας ως προς το σκέλος της ενσωμάτωσής της στη λογιστική.

Μελετητές επεξεργάζονται τον τρόπο με τον οποίο είναι δυνατό να ενσωματωθούν περιβαλλοντικά ζητήματα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων για λόγους επενδύσεων κεφαλαίου μίας εταιρείας. Υποστηρίζουν ότι, αντί να εφαρμόζουν τον περιβαλλοντικό έλεγχο σε μικρά έργα, οι εταιρείες πρέπει να επιλέξουν τεχνολογικά έργα που θα σταθεροποιήσουν τόσο τη διατήρηση του περιβάλλοντος όσο και τη βελτίωση της περιβαλλοντικής απόδοσης. Μελετητές υποστηρίζουν επίσης, τον εν λόγω ισχυρισμό, ότι δηλαδή η λογιστική θα μπορούσε να βοηθήσει στην προώθηση της αιφόρου παραγωγής και των επενδύσεων. Εξηγούν, περαιτέρω, ότι η εφαρμογή της λογιστικής μπορεί να ενσωματώσει δύο από τους σημαντικότερους τομείς της αιφόρου ανάπτυξης, δηλαδή, το περιβάλλον και τα οικονομικά, για να συμβάλει στη βελτίωση της εταιρικής λήψης αποφάσεων.

Ο Albelda (2011) συμφωνεί με αυτά τα επιχειρήματα, προσθέτοντας ότι οι λογιστικές πρακτικές εκτελούν το ρόλο τους στην περιβαλλοντική διαχείριση, επισημαίνοντας τα τέσσερα σημαντικά στοιχεία του λογιστικού συστήματος, ήτοι η δέσμευση για τη συνεχή βελτίωση των περιβαλλοντικών επιδόσεων, η συμμόρφωση με την περιβαλλοντική νομοθεσία, η επικοινωνία με τα ενδιαφερόμενα μέρη και η συμμετοχή των εργαζομένων. Οι Perezetal. (2007), από μία μελέτη πολλαπλών περιπτώσεων στην Ισπανία, την οποία διεξήγαγαν, απαριθμούν έξι πολύτιμα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σε λογιστικά συστήματα, για τη βελτίωση της περιβαλλοντικής απόδοσης. Αυτά είναι η ευαισθητοποίηση των εργαζομένων, η περιβαλλοντική γνώση και εμπειρογνωμοσύνη των εργαζομένων, η δέσμευση των διευθυντών, ο διαλειτουργικός συντονισμός, η ενσωμάτωση περιβαλλοντικών θεμάτων στη διαδικασία στρατηγικού σχεδιασμού και, η χρήση λογιστικών πρακτικών.

Οι Bartolomeoetal. (2000) συμπεραίνουν, από την έρευνα τους για την Ευρώπη, ότι παρ' όλο που υπάρχει λογιστική εφαρμογή, αυτή καταλήγει να περιορίζεται σε μερικά πειραματικά έργα. Ομοίως, άλλες έρευνες δείχνουν ότι πολλές αυστραλιανές εταιρείες δεν έχουν ακόμη αναπτύξει μία ολιστική προσέγγιση για την περιβαλλοντική κοστολόγηση και οι λογιστές διαχείρισης είναι πεπεισμένοι ότι τα περιβαλλοντικά επακόλουθα κόστη και έξοδα, πρέπει να αναφέρονται ως σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις, αντί για την κατάσταση αποτελεσμάτων στην εταιρική ετήσια έκθεση. Ομοίως, οι Burritt&Saka (2006), βάσει των πολλαπλών περιπτώσιολογικών μελετών τους στην Ιαπωνία, ισχυρίζονται ότι, στην πράξη, δεν

υπάρχει πλήρης εφαρμογή λογιστικών τεχνικών, παρά το γεγονός ότι οι λογιστές έχουν συμφωνήσει σχετικά με τη σημασία της λογιστικής στη λήψη αποφάσεων.

Έχει διαπιστωθεί ότι οι μικρότερες εταιρείες είναι λιγότερο πιθανό να αξιοποιήσουν λογιστικές πληροφορίες για την επίτευξη των περιβαλλοντικών τους στόχων, σε σύγκριση με τις μεγαλύτερες εταιρείες. Οι Ross&Konachev (2009) δίνουν έναν πιθανό λόγο, για τον οποίο οι μεγαλύτερες εταιρείες χρησιμοποιούν περισσότερο τη λογιστική, υποστηρίζοντας ότι οι αυτές πρέπει να συμμορφώνονται με τους κανονισμούς σε μεγαλύτερο βαθμό εν συγκρίσει με τις μικρές και μεσαίες εταιρείες. Αντίθετα, οι Ferreiraetal. (2010) υποστηρίζουν ότι η εφαρμογή της λογιστικής δεν σχετίζεται τόσο πολύ με το μέγεθος μίας εταιρείας, αλλά μάλλον με τον τύπο του κλάδου στον οποίο βρίσκεται. Οι Ferreiraetal. (2010) συμφωνούν ότι όσο πιο περιβαλλοντικά ευαίσθητη είναι μία βιομηχανία, τόσο πιο σημαντική είναι η περιβαλλοντική αναφορά της, καθώς οι μέτοχοι ενδιαφέρονται περισσότερο για την λήψη περιβαλλοντικών πληροφοριών για τη λήψη αποφάσεων.

Αρκετοί ερευνητές της αιφόρου λογιστικής έχουν διερευνήσει εταιρείες που ανήκουν σε περιβαλλοντικά ευαίσθητες βιομηχανίες, όπως χημικές εταιρείες, ορυχεία, εταιρείες ενέργειας, πετρελαίου, επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και πόρων κ.λπ. (Bebbingtonetal., 2014).

Πρόσφατα, υπήρξαν πολυάριθμα στοιχεία για το ρόλο των λογιστικών πρακτικών στη βιωσιμότητα, όπως συνέβη στη μελέτη των Kerretal. (2015), που πραγματοποίησαν μελέτες περιπτώσεων τριών οργανισμών της Νέας Ζηλανδίας. Εν τέλει, διαπίστωσαν ότι η ενσωμάτωση της αναφοράς αιφορίας στα συστήματα ελέγχου της διαχείρισης διευκολύνει τη λειτουργία των στόχων της αιφόρου ανάπτυξης, την τυποποίηση των οργανωτικών πεποιθήσεων, την αύξηση της λογοδοσίας των ενδιαφερομένων μερών και τη βελτίωση της επικοινωνίας περί εσωτερικής βιωσιμότητας. Άλλες μελέτες έχουν, επίσης, ερευνήσει την προώθηση της διαχείρισης της κοινωνικής βιωσιμότητας μέσω ελέγχων ασφάλειας και λογιστικής (Gunarathneetal., 2016), βελτιώνοντας την αιφόρο λογιστική (Christensen&Himme, 2017), την αντίληψη των λογιστών διαχείρισης για το ρόλο τους στη λογιστική για την αιφόρο ανάπτυξη και την επιρροή των ενδιαφερομένων μερών στην περιβαλλοντική στρατηγική και τους δείκτες απόδοσης. Άλλοι μελετητές, έχουν επίσης επικεντρωθεί στην ενσωμάτωση της εταιρικής αξιολόγησης της βιωσιμότητας, της λογιστικής, του ελέγχου και της

αναφοράς (Maasetal., 2016) στα συστήματα ελέγχου περιβαλλοντικής διαχείρισης στην αειφόρο λογιστική (Christet. al., 2016), στον ρόλο της λογιστικής και του λογιστή στο σύστημα περιβαλλοντικής διαχείρισης, στην κοινωνική και αειφόρο λογιστική, στην οργανωτική αλλαγή και τον ρόλο της λογιστικής σε αυτήν, καθώς και στο πώς ο ρόλος οι λογιστές διαχείρισης και οι λογιστικές τους πρακτικές έδρασαν ως διευκολυντές της αειφόρου ανάπτυξης.

5.5 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΕΙΦΟΡΙΑ ΣΤΙΣ ΑΝΑΠΤΥΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Δεδομένου ότι οι αναδυόμενες οικονομίες, συνήθως, δεν διαθέτουν τη θεσμική ικανότητα και υποστήριξη για την προώθηση της προστασίας του περιβάλλοντος ή για την ενθάρρυνση της συμπερίληψης του περιβαλλοντικού κόστους στη λήψη αποφάσεων (Thomson, 2015), οι αναδυόμενες οικονομίες αντιμετωπίζουν μεγαλύτερες δυσκολίες στην εφαρμογή της λογιστικής στη βιωσιμότητα, σε σύγκριση με τις ανεπτυγμένες χώρες (Schalteggeretal., 2017). Ένα μεγάλο ποσοστό της παγκόσμιας βιομηχανικής εξόρυξης λαμβάνει χώρα στις αναδυόμενες οικονομίες (π.χ. χρυσός, βωξίτης, μαγνήσιο, σίδηρος και χαλκός). Εάν αυτοί οι πόροι πρόκειται να εξαχθούν με βιώσιμο τρόπο, πρέπει να υπάρξουν διαφανή μέτρα υπευθυνότητας που αναπτύσσονται και υποστηρίζονται, μεταξύ άλλων, από τις κυβερνήσεις, από τις πολυεθνικές εταιρείες, από νομοθετικά όργανα και από οργανισμούς πολιτικού ενδιαφέροντος (Gray, 2006).

Η Lodhiaetal. (2014) διαπίστωσαν ότι οι επαγγελματίες λογιστικής στα Φίτζι είναι εντελώς απροετοίμαστοι για τη διαχείριση περιβαλλοντικών λογιστικών συναλλαγών. Σε μία πολλαπλή μελέτη περίπτωσης, υποστηρίζουν ότι οι λογιστικές τεχνικές, όπως είναι η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων, ο δημοσιονομικός έλεγχος και η συνολική διαχείριση της ποιότητας τηρούνται και ακολουθούνται στην Ουγκάντα και ότι οι εταιρείες, στη συγκεκριμένη περιοχή, έχουν σαφώς καθορισμένους περιβαλλοντικούς στόχους, αλλά η αειφόρος λογιστική απουσιάζει πλήρως.

Επιπλέον, από μία μελέτη μεικτής μεθόδου που διεξήχθηκε, υποστηρίζει ότι στην Αίγυπτο οι κατασκευαστικές εταιρείες έχουν λίγες εφαρμογές περιβαλλοντικής

λογιστικής και ότι η καταναγκαστική πίεση (π.χ. πίεση από νόμους και κανονισμούς) είναι πιο αποτελεσματική από τις κανονιστικές και μιμητικές πιέσεις. Σε μία πιλοτική μελέτη περίπτωσης μίας εταιρείας άλεσης ρυζιού, οι Burritt&Tingey-Holoyak(2012) εξετάζουν τη σκοπιμότητα της χρήσης της αειφόρου λογιστικής, ως εργαλείου, που επιτρέπει τη λήψη αποφάσεων για περιβαλλοντικές επενδύσεις, στο πλαίσιο των αναδυόμενων αγορών φλοιού ρυζιού. Η μελέτη τους καταλήγει στο συμπέρασμα ότι εάν υπήρχαν περιβαλλοντικές λογιστικές τεχνολογίες, θα μπορούσαν να εφαρμοστούν για τη μείωση της ποσότητας στερεών αποβλήτων από την άλεση ρυζιού και για τη μείωση σχετικών περιβαλλοντικών και κοινωνικών κινδύνων.

Επίσης, η μελέτη των Doorasamy&Garbharran (2015) στη Νότια Αφρική δείχνει ότι υπάρχουν στοιχεία αειφόρου λογιστικής, σε ορισμένες εταιρείες, αλλά το περιβαλλοντικό κόστος αντιμετωπίζεται ως κόστος παραγωγής. Οι Sulaiman&Mokhtar (2012) καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι, παρ' όλο που στη Μαλαισία η αειφόρος λογιστική γίνεται αποδεκτή ως εργαλείο που ενθαρρύνει τις εταιρείες να αποκτήσουν περιβαλλοντικές πληροφορίες, οι ερωτηθέντες δεν πιστεύουν ότι η αειφόρος λογιστική ανάπτυξη πρέπει να είναι υποχρεωτική για όλες τις βιομηχανίες, παρά τα οφέλη που αυτές έχουν να κερδίσουν, αλλά η εφαρμογή αειφόρου λογιστικής θα πρέπει να περιορίζεται σε εταιρείες των οποίων οι δραστηριότητες επηρεάζουν το περιβάλλον.

Ομοίως διαπιστώθηκε ότι στοιχεία περιβαλλοντικής λογιστικής υπάρχουν σε ορισμένες εταιρείες της Μαλαισίας. Ωστόσο, σε αντίθεση με τα ευρήματα των Sulaiman&Mokhtar (2012), ισχυρίζονται ότι οι εταιρείες είναι πρόθυμες να εφαρμόσουν εργαλεία της αειφόρου λογιστικής, εφόσον οι συνέπειές τους είναι οικονομικά επωφελείς, είτε είναι περιβαλλοντικά ευαίσθητες εταιρείες είτε όχι. Μελετητές ισχυρίζονται ότι, όσον αφορά την Κίνα, η εφαρμογή της αειφόρου λογιστικής είναι σχετικά χαμηλή, αλλά η κυβέρνηση και οι μεμονωμένες εταιρείες προσπαθούν πολύ σκληρά να συμβαδίσουν με την παγκόσμια τάση προστασίας του περιβάλλοντος που μπορεί να περιλαμβάνει τη χρήση αειφόρου λογιστικής.

Συμπερασματικά, υπάρχουν βασικές ανισότητες μεταξύ των αναδυόμενων χωρών της Ανατολικής Ευρώπης και της Κίνας, καθώς και μεταξύ των χωρών της Νοτιοανατολικής Ασίας, της Μέσης Ανατολής, της Βόρειας Αφρικής και της υποσαχάριας Αφρικής, και ενώ αρκετές λογιστικές μελέτες διεξήχθησαν σε

προηγμένες οικονομίες (Christ&Burrirt, 2013) με υψηλή περιβαλλοντική ομοιότητα, συμφωνούν ότι η λογιστική αειφορίας ασκείται σε κάποιο βαθμό, αλλά δεν διερευνάται πλήρως, ενώ οι λιγότερες εμπειρικές μελέτες που διεξήχθησαν σε αναδυόμενες οικονομίες (Lodhiaet .al. 2014) έχουν αντιφατικά ευρήματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ- ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Ο σκοπός της εν λόγω διπλωματικής εργασίας ήταν να εξηγήσει το εννοιολογικό και θεωρητικό πλαίσιο της αιφόρου λογιστικής και της βιώσιμης ανάπτυξης και να δείξει, μέσω δευτερογενών δεδομένων, αν η αιφόρος λογιστική είναι σημαντική στην ακολούθηση αιφορικών πρακτικών από την πλευρά των εταιρειών, στο πλαίσιο της καθημερινής τους δραστηριοποίησης.

Προκειμένου να καταστεί αυτό εφικτό, αρχικά, αναγνωρίστηκε η θεωρία των ενδιαφερομένων μερών και η διασύνδεσή της με την αιφόρο ανάπτυξη και πρακτική των οργανισμών. Οι απαιτήσεις των ενδιαφερομένων μερών για την απόφαση μίας εταιρείας να ακολουθήσει πρακτικές αιφόρου ανάπτυξης, είναι ένας παράγοντας κομβικής σημασίας.

Επίσης, στην εν λόγω μελέτη τονίστηκαν οι διάφορες ερμηνείες για το τι είναι η λογιστική και τους ρόλους της λογιστικής στη βιωσιμότητα. Διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν δύο κύριοι κλάδοι της θεωρίας των ενδιαφερομένων μερών, ήτοι η ηθική και η διοίκηση. Ενώ ο ηθικός κλάδος των ενδιαφερομένων μερών προϋποθέτει ότι για να επιβιώσει ένας οργανισμός, πρέπει να υπάρχει μία αλληλεξαρτώμενη σχέση μεταξύ του οργανισμού και των ενδιαφερόμενων μερών του, ο διοικητικός κλάδος προτείνει ότι το επίπεδο ενδιαφέροντος που θα έχει ένας οργανισμός σε ένα ενδιαφερόμενο μέρος εξαρτάται από το βαθμό στον οποίο ο εν λόγω οργανισμός θεωρεί ότι μία τέτοια σχέση πρέπει να διαχειρίζεται προς το συμφέρον του οργανισμού. Η θεωρία των ενδιαφερομένων φαίνεται να είναι κατάλληλη για την τεκμηρίωση της μελέτης σχετικά με τη βιωσιμότητα και τον αντιληπτό ρόλο της λογιστικής στις πρακτικές αιφόρου ανάπτυξης του εκάστοτε τομέα, στον οποίο δραστηριοποιείται μία επιχειρηματική οντότητα.

Όσον αφορά στην έννοια της αιφορίας, επεξηγήθηκε η υπόσταση εννοιολογικού πλουραλισμού. Αναλυτικότερα, επισημάνθηκε ότι η βιωσιμότητα έχει τρεις διαστάσεις, ήτοι κοινωνικές, περιβαλλοντικές και οικονομικές. Μάλιστα, τονίστηκε

ότι οι εν λόγω αναφερόμενες διαστάσεις δύνανται να έρχονται σε σύγκρουση και την ίδια στιγμή να αλληλοσυμπληρώνονται. Οι εταιρείες παρακινούνται τόσο από εσωτερικούς παράγοντες όσο και από εξωτερικές πιέσεις των ενδιαφερομένων μερών για να «αγκαλιάσουν» την αειφόρο ανάπτυξη.

Μία άλλη κατεύθυνση που υφίσταται στην υπάρχουσα βιβλιογραφία, που αναλύθηκε στην εν λόγω διπλωματική εργασία, καλύπτει τους λόγους για τους οποίους οι λογιστές πρέπει να συμμετέχουν στη βιώσιμη ανάπτυξη. Πρώτον, έχουν υπάρξει περισσότερες εκκλήσεις για τους λογιστές να εμπλέκονται σε πρακτικές αειφόρου ανάπτυξης που προκύπτουν από τις απαιτήσεις εφαρμογής πολιτικών βιωσιμότητας των οργανισμών. Ένας άλλος παράγοντας αφορά τις εκκλήσεις για το ότι οι οργανισμοί θα πρέπει να διακατέχονται από μεγαλύτερη ευαισθητοποίηση σχετικά με τις πρακτικές αειφόρου ανάπτυξης που εφαρμόζουν και ακολουθούν. Επιπλέον, υφίσταται μία κοινωνική αλλαγή που επηρεάζει τις αντιλήψεις της κοινωνίας για τις διάφορες πρακτικές της αειφόρου ανάπτυξης που απαιτούν την προσοχή των λογιστών.

Ομοίως, αναλύθηκε η διαθέσιμη βιβλιογραφία επί των διαχειριστικών ελέγχων και επί της σημασίας και συμβολής της λογιστικής στη βιωσιμότητα και τα περισσότερα ευρήματα υποστηρίζουν ότι ο διαχειριστικός έλεγχος είναι ζωτικής σημασίας για την εταιρική αειφόρο ανάπτυξη. Ωστόσο, μόνο λίγες εμπειρικές μελέτες έχουν εξετάσει τον διαχειριστικό έλεγχο και τις λογιστικές πρακτικές ως προς τη συμβολή τους στην αειφόρο ανάπτυξη, από την άποψη των ενδιαφερομένων μερών. Οι εν λόγω μελέτες, λοιπόν, δεν επιδιώκουν την ευρύτερη γνώμη των ενδιαφερομένων μερών για το ρόλο των διαχειριστικών ελέγχων στις πρακτικές αειφορίας.

Επιπροσθέτως, αναλύθηκε η διαθέσιμη βιβλιογραφία σχετικά με τη λογιστική και τη βιώσιμη ανάπτυξη στις αναδυόμενες οικονομίες. Ανακαλύφθηκε ότι ενώ η βιβλιογραφία στις προηγμένες οικονομίες επικεντρώθηκε, κυρίως, στις περιβαλλοντικές διαστάσεις, οι μελέτες που εμβάθυναν στις αναδυόμενες οικονομίες επικεντρώθηκαν περισσότερο σε κοινωνικά ζητήματα. Παρά τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων που παρουσιάζουν περιβαλλοντικές και κοινωνικές απειλές, ιδίως στις αναδυόμενες οικονομίες, δεν έχουν διεξαχθεί πολλές λογιστικές μελέτες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο ασκείται η αειφόρος ανάπτυξη από εταιρείες που δραστηριοποιούνται σε αναδυόμενες οικονομίες.

Υπάρχει, επίσης, ανάγκη να αντιμετωπιστούν οι ισχυρές έννοιες βιωσιμότητας στην πρακτική τους λειτουργία. Θα ήταν ενδιαφέρον, για παράδειγμα, να εμβαθύνουμε στο πώς θα μπορούσε να είναι καλύτερη η άποψη του συστήματος για τη βιωσιμότητα που αντιπροσωπεύεται και εφαρμόζεται στο εργαλείο και στους υπολογισμούς του. Επιπλέον, τόσο τα οικονομικά όσο και τα κοινωνικά κεφάλαια χρήζουν περαιτέρω εξέτασης. Η βιώσιμη ανάπτυξη απαιτεί τη δημιουργία και εφαρμογή δημιουργικών ιδεών και καινοτόμου σχεδιασμού και τεχνικών. Για τον λόγο αυτό, ο ΟΗΕ θα πρέπει να συνεργάζεται με τις κυβερνήσεις, τον ιδιωτικό τομέα, τους αναπτυξιακούς οργανισμούς και τις οργανώσεις της κοινωνίας των πολιτών για την παροχή ισχυρής θεσμικής και οικονομικής στήριξης στα πανεπιστήμια και σε άλλα ερευνητικά ιδρύματα για την έρευνα στον τομέα της εκπαίδευσης, της γεωργίας, του σχεδιασμού της φυσικής ανάπτυξης και της χρήσης της γης, της τεχνολογίας πληροφοριών και επικοινωνιών και των συστημάτων υγείας. Όλα αυτά θα πρέπει να υποστηρίζονται από κατάλληλα νομικά πλαίσια και αυστηρή επιβολή των κανονισμών, ώστε να διασφαλίζεται ότι όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη συμμορφώνονται με το θεματολόγιο της.

Η εννοιολογική προσέγγιση της λογιστικής βιωσιμότητας μπορεί να αποτελέσει τη βάση για περαιτέρω έρευνα σχετικά με την ανάπτυξη της λογιστικής. Αποκαλύπτει πολλούς ερευνητικούς τομείς – επιστημονικούς, πρακτικούς, λειτουργικούς, επεξεργασίας δεδομένων, πολιτικούς, νομικούς, ηθικούς και κοινωνικούς. Η πιο δύσκολη επιστημονική πρόκληση, καλύπτοντας το διαγνωσμένο θεωρητικό κενό, είναι η ενσωμάτωση των οικονομικών, περιβαλλοντικών και κοινωνικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των λογιστικών αρχών, διασφαλίζοντας την αξιοπιστία τους. Η έρευνα σχετικά με τη λογιστική βιωσιμότητας μπορεί να χρησιμεύσει, ιδίως, για την υποστήριξη της εναρμόνισης και της τυποποίησης της υποβολής εκθέσεων σχετικά με τα επιτεύγματα της αειφόρου ανάπτυξης και της βεβαίωσης της, περιορίζοντας την αρνητική πρακτική παραπληροφόρησης. Απαιτεί επίσης την εξέταση των πολιτικών και νομικών πτυχών σε αυτόν τον τομέα. Ως εκ τούτου, θα ήταν ιδιαίτερα χρήσιμο να εξεταστεί σε ποιο βαθμό το έργο των ρυθμιστικών αρχών υποβολής εκθέσεων για τη βιώσιμη ανάπτυξη λαμβάνει υπόψη (και θα λάβει υπόψη στο μέλλον) τη συμβολή των λογιστικών αντιπροσώπων και σε ποιο βαθμό οι αλλαγές που προτείνουν στην τυποποίηση της υποβολής εκθέσεων και της βεβαίωσης της μπορεί να είναι υποχρεωτικές. Η

μελλοντική ανάπτυξη της λογιστικής στην έννοια της βιώσιμης ανάπτυξης μπορεί επίσης να επηρεαστεί από την έρευνα για βιώσιμες επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένου ιδίως του τρόπου με τον οποίο οι χρηματοπιστωτικές αγορές στις ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες χώρες αντιδρούν στις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα επιτεύγματα για βιώσιμη ανάπτυξη και ποια είναι η σημασία του επιπέδου διασφάλισης της αξιοπιστίας τους για τα ενδιαφερόμενα μέρη. Για το σκοπό αυτό, είναι απαραίτητο να εφαρμοστούν οι λειτουργικές λύσεις των βασικών λογιστικών λειτουργιών και να αναφερθεί το εύρος των πληροφοριών σχετικά με τις δραστηριότητες της εταιρείας για τη βιωσιμότητα 2020, οι οποίες μπορούν να συμπεριληφθούν στην οικονομική μέτρηση του λογιστικού συστήματος. Με τη σειρά της, λόγω της ανάγκης για πολυδιάστατη μέτρηση και επικοινωνία των πτυχών της βιώσιμης ανάπτυξης, η έρευνα για την επεξεργασία σύνθετων δεδομένων από λογιστικά συστήματα (π.χ. μέσω BigData, XBRL, Διαδίκτυο των Πραγμάτων, τεχνητή νοημοσύνη) μπορεί να συμβάλει στη μετατροπή τους σε μια πιο ευανάγνωστη και κατανοητή μορφή.

Μια ιδιαίτερη πρόκληση σε σχέση με την λογιστική έρευνα είναι ο προσδιορισμός της έννοιας και των ορίων της διεπιστημονικής λογιστικής ως επιστήμης, συμπεριλαμβανομένων λύσεων που υποστηρίζουν τη συνεργασία ενός λογιστικού συστήματος που αποσκοπεί στην εφαρμογή των αρχών της βιώσιμης ανάπτυξης με άλλα συστήματα πληροφοριών. Επιπλέον, ένας εξίσου σημαντικός τομέας της μελλοντικής έρευνας στη λογιστική βιωσιμότητας είναι οι κοινωνικές και δεοντολογικές διαστάσεις της λογιστικής βιωσιμότητας. Απαιτούν λογιστική αντίληψη όχι μόνο ως σύστημα μέτρησης, αλλά και ως κοινωνικό σύστημα που απαιτεί την εφαρμογή μιας δεοντολογικής προσέγγισης για τη διασφάλιση των αξιών και των αρχών που αναμένονται από τα ενδιαφερόμενα μέρη της εταιρείας. Θα ήταν επίσης ιδιαίτερα σημαντικό να προσδιοριστούν οι δεσμοί μεταξύ ηθικής, νοοτροπίας, στάσεων και δραστηριοτήτων της διοίκησης της επιχείρησης που δραστηριοποιείται για τη βιώσιμη ανάπτυξη, γεγονός που θα μπορούσε να περιορίσει το φαινόμενο της αποσύνδεσης στο επίπεδο της πρακτικής και της πολιτικής, καθώς και των στόχων και της εφαρμογής τους.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αγγελίδης, Μ. (2004). Αειφόρο ανάπτυξη των πόλεων στην Ευρώπη και την Ελλάδα. ΥΠΕΧΩΔΕ. Αθήνα: Επτάλοφος.
- Αριανούτσου, Μ. (1999). Οικολογικά συστήματα», στο Αριανούτσου, Μ., Γεωργίου, Κ., Δημητρακόπουλος, Α., Καρτάλης, Κ., Παναγιωτίδης, Π., Σταματόπουλος, Κ., Εισαγωγή στο Φυσικό και Ανθρωπογενές Περιβάλλον: Το Φυσικό Περιβάλλον. Πάτρα: ΕΑΠ.
- Γεωργόπουλος, Α. (1998). Γη, Ένας Μικρός και Εύθραυστος Πλανήτης. Αθήνα: Gutenberg.
- Φλογαΐτη, Ε. (2006). Εκπαίδευση για το Περιβάλλον και την Αειφορία. Αθήνα: Ελληνικά Γράμματα.
- Abercrombie, N., Hill, S., & Turner, B. S. (1984). Dictionary of sociology. Harmondsworth, UK: Penguin.
- AccountAbility (2015). AA1000: Stakeholder engagement standard 2015. Retrieved from https://www.accountability.org/wp-content/uploads/2016/10/AA1000SES_2015.pdf
- Adams, C. A., & McNicholas, P. (2007). Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20, 382-402.
- Albelda, E. (2011). The role of management accounting practices as facilitators of the environmental management: Evidence from EMAS organisations. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2, 76-100.
- Barić, A. (2017). Corporate social responsibility and stakeholders: Review of the last decade (2006-2015). *Business Systems Research Journal*, 8, 133-146.
- Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J. J., Heydkamp, P., James, P., & Wolters, T. (2000). Environmental management accounting in Europe: Current practice and future potential. *European Accounting Review*, 9, 31-52.

- Battaglia, M., Passetti, E., Bianchi, L., & Frey, M. (2016). Managing for integration: a longitudinal analysis of management control for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 136, 213-225.
- Bebbington, J., & Larrinaga, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 395-413.
- Bebbington, J., & Gray, R. (2001). An account of sustainability: Failure, success and a reconceptualization. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 557–587.
- Bebbington, J., Unerman, J., & O'Dwyer, B. (2014). *Sustainability accounting and accountability*. Abingdon: Routledge.
- Bennett, M., & James, P. (Eds.). (2017). *The Green bottom line: Environmental accounting for management: Current practice and future trends*. Sheffield: Routledge.
- Boiral, O., & Henri, J. F. (2017). Is sustainability performance comparable? A study of GRI reports of mining organisations. *Business and Society*, 56, 283-317.
- Buhr, N. (2007). Histories of and rationality for sustainability reporting. In J. Unerman, J. Bebbington & B. O'Dwyer, (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (2nd ed.) (pp. 57-68). Abingdon: Routledge.
- Buhr, N., Gray, R., & Milne, M. J. (2014). Histories, rationales, voluntary standards and future prospects for sustainability reporting. In J. Unerman, J. Bebbington & B. O'Dwyer, (Eds.), *Sustainability accounting and accountability* (2nd ed.) (pp. 69-89). Abingdon: Routledge.
- Burnett, R. D., & Hansen, D. R. (2008). Ecoefficiency: Defining a role for environmental cost management. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 551-581.
- Burritt, R. L., & Tingey-Holyoak, J. (2012). Forging cleaner production: The importance of academic-practitioner links for successful sustainability embedded carbon accounting. *Journal of Cleaner Production*, 36, 39-47.
- Calvano, L. (2008). Multinational companies and local communities: A critical analysis of conflict. *Journal of Business Ethics*, 82, 793-805.

- Carels, C., Maroun, W., & Padia, N. (2013). Integrated reporting in the South African mining sector. *Corporate Ownership and Control*, 11, 991-1005.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Christensen, B., & Himme, A. (2017). Improving environmental management accounting: How to use statistics to better determine energy consumption. *Journal of Management Control*, 28, 227-243.
- CIMA. (2005). *Official terminology*, London: CIMA Publishing.
- CIMA. (2008). *Improving decision making in organisations: Unlocking business intelligence*, CIMA executive report.
- CIMA. (2011). *Sustainability and the role of the management accountant*. Research executive summary series, 7(14), 1-11
- Cormier, D., & Gordon, I. M. (2001). An examination of social and environmental reporting strategies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14, 587-617.
- Cragg, W., & Greenbaum, A. (2002). Reasoning about responsibilities: Mining company managers on what stakeholders are owed. *Journal of Business Ethics*, 39, 319-335.
- Crutzen, N., Zvezdov, D., & Schaltegger, S. (2017). Sustainability and management control. Exploring and theorizing control patterns in large European firms. *Journal of Cleaner Production*, 143, 1291-1301.
- De Villiers, C., & Alexander, D. (2014). The institutionalisation of corporate social responsibility reporting. *The British Accounting Review*, 46, 198-212.
- Dixon, K., & Gaffikin, M. (2014). Accounting practices as social technologies of colonialistic outreach from London, Washington, et Cetera. *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 683-708.
- Dubiński, J. (2013). Sustainable development of mining mineral resources. *Journal of Sustainable Mining*, 12(1), 1-6.

- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40, 166-185.
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11, 130-141.
- Edinger-Schons, L. M., Lengler-Graiff, L., Scheidler, S., & Wieseke, J. (2018). Frontline employees as corporate social responsibility (CSR) ambassadors: A quasi-field experiment.
- Elkington, J. (1999). Triple bottom-line reporting: Looking for balance. *Australian CPA*, (March), 19-21.
- Engert, S., Rauter, R., & Baumgartner, R. J. (2016). Exploring the integration of corporate sustainability into strategic management: A literature review. *Journal of Cleaner Production*, 112, 2833-2850.
- Fonseca, A., McAllister, M. L., & Fitzpatrick, P. (2014). Sustainability reporting among mining companies: A constructive critique of the GRI approach. *Journal of Cleaner Production*, 84, 70-83.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston, MA: Pitman.
- Gallo, P. J., & Christensen, L. J. (2011). Firm size matters: An empirical investigation of organizational size and ownership on sustainability-related behaviors. *Business & Society*, 50, 315-349.
- Gilberthorpe, E., & Hilson, G. (Eds.). (2016). *Natural resource extraction and indigenous livelihoods: Development challenges in an era of globalization*. London: Routledge.
- Glavas, A., & Godwin, L. N. (2013). Is the perception of 'goodness' good enough? Exploring the relationship between perceived corporate social responsibility and employee organizational identification. *Journal of Business Ethics*, 114, 15-27.
- Gond, J. P., Grubnic, S., Herzig, C., & Moon, J. (2012). Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. *Management Accounting Research*, 23, 205-223.

- GRI. (2013). Sustainability reporting guidelines.
- Gray, R. (2006). Does sustainability reporting improve corporate behaviour? Wrong question? Right time. *Accounting and Business Research*, 36, 65-88.
- Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability... and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 47-62.
- Gray, S. J., Meek, G. K., & Roberts, C. B. (1995). International capital market pressures and voluntary annual report disclosures by US and UK multinationals. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 6, 43-68.
- Gray, R., & Bebbington, J. (2007). Corporate sustainability, accountability and the pursuit of the impossible dream. *Handbook of Sustainable Development*, (pp. 376-394) London: Edward Elgar.
- Gunarathne, N., Samudrage, D., Wijesinghe, D. N., & Lee, K. H. (2016). Fostering social sustainability management through safety controls and accounting: A stakeholder approach in the mining sector. *Accounting Research Journal*, 29, 179-197.
- Higgins, C., Stubbs, W., & Milne, M. (2018). Is sustainability reporting becoming institutionalised? The role of an issues-based field. *Journal of Business Ethics*, 147, 309-326.
- Holden, E., Linnerud, K., & Banister, D. (2017). The imperatives of sustainable development. *Sustainable Development*, 25, 213-226.
- IMA (2008). Definition of management accounting. Retrieved from http://www.imanet.org/docs/defaultsource/thought_leadership/transforming_the_finance_function/definition_of_management_accounting.pdf?sfvrsn=2
- IFAC. (2005). International guidance document: Environmental management accounting. Retrieved from www.ifac.org/publications-resources/international-guidance-document-environmental-management-accounting
- Ioannou, I., & Serafeim, G. (2014). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting: Evidence from four countries. *Harvard Business School Research Working Paper*, 11-100.

- Jamil, C. Z. M., Mohamed, R., Muhammad, F., & Ali, A. (2015). Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 619-626.
- Jasch, C. (2003). The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner Production*, 11, 667-676.
- Jasch, K. (2015). Sustainability reporting and impact assessment. EMAN-EU 2015 Conference: Sustainability Accounting for Innovation Management, San Sebastian, Spain, 25-27 March 2015.
- Jenkins, H., &Yakovleva, N. (2006). Corporate social responsibility in the mining industry: Exploring trends in social and environmental disclosure. *Journal of Cleaner Production*, 14, 271-284.
- Jones, H. (2010). Sustainability reporting matters: What are national governments doing about it?. Retrieved from <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/sustainability-reporting/tech-tp-srm.pdf>
- Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of Business Ethics*, 120, 1-11
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147- 160.
- Kassinis, G., &Vafeas, N. (2006). Stakeholder pressures and environmental performance. *Academy of Management Journal*, 49, 145-159.
- Kaur, A., &Lodhia, S. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, 338-368.
- Kemp, D. (2010). Community relations in the global mining industry: Exploring the internal dimensions of externally orientated work. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17, 1-14.

- Khan, T. (2013). Sustainability accounting courses, Talloires Declaration and academic research. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 14(1), 42–55.
- Khelif, H., Guidara, A., & Souissi, M. (2015). Corporate social and environmental disclosure and corporate performance: Evidence from South Africa and Morocco. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5, 51-69.
- Kolk, A. (2005). Sustainability reporting. *VBA Journal*, 21(3), 34-42.
- Kostova, T. & Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational companies: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, 45, 215-33.
- Kostova, T. (1999). Transnational transfer of strategic organizational practices: A contextual perspective. *Academy of Management Review* 24, 308-324.
- Kostova, T., Roth, K. & Dacin, M.T. (2008). Institutional theory in the study of multinational companies: A critique and new directions. *Academy of Management Review*, 33, 994- 1006
- Kotter, J. P. (1996). *Leading change*. Boston, MA: Harvard business press.
- Kovachev, I., & Ross, L. (2009). Management accounting tools for today and tomorrow. *Chartered Institute of Management Accountants*, November, 1–32.
- KPMG (2013). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting*. Amsterdam: KPMG International Global Sustainability Services
- KPMG (2013). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2013*. Amsterdam: KPMG International Global Sustainability Services.
- KPMG (2015). *Currents of Change: The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015*, Amsterdam: KPMG International Global Sustainability Services
- KPMG (2017). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017*. Amsterdam. KPMG International Global Sustainability Services.
- Kucukvar, M., & Tatari, O. (2013). Towards a triple bottom-line sustainability assessment of the U.S. construction industry. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 18(5), 958–972.

- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29(1), 7-26.
- Laplume, A. O., Sonpar, K., &Litz, R. A. (2008). Stakeholder theory: Reviewing a theory that moves us. *Journal of Management*, 34, 1152-1189.
- Lee, K. H. (2011). Motivations, barriers, and incentives for adopting environmental management (cost) accounting and related guidelines: A study of the Republic of Korea. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 18, 39-49.
- Lodhia, S., & Hess, N. (2014). Sustainability accounting and reporting in the mining industry: Current literature and directions for future research. *Journal of Cleaner Production*, 84, 43-50.
- Lozano, R. (2015). A holistic perspective on corporate sustainability drivers. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22, 32-44.
- Lueg, R., &Radlach, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34, 158-171.
- Maas, K., Schaltegger, S., &Crutzen, N. (2016). Advancing the integration of corporate sustainability measurement, management and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 133, 859-862.
- Maas, K., Schaltegger, S., &Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 237–248.
- Maroun, W. (2015). Reportable irregularities and audit quality: Insights from South Africa. *Accounting Forum*, 39, 19-33.
- Meyer, K. E., Ding, Y., Li, J., & Zhang, H. (2018). Overcoming distrust: How state-owned enterprises adapt their foreign entries to institutional pressures abroad. In *State-Owned Multinationals*. Cham, Germany: Palgrave Macmillan, 211-251.
- Meyer, K.E. & Thein, H.H. (2014). Business under adverse home country institutions: The case of international sanctions against Myanmar, *Journal of World Business*, 49, 156- 171.

- Milne, M. J., & Gray, R. (2013). W (h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of Business Ethics*, 118, 13-29.
- Momin, M. and Hossain, M. (2011). Corporate social responsibility (CSR) reporting by multinational corporations (MNCs) subsidiaries in an emerging country: A descriptive analysis. *Corporate Ownership and Control*, 9, 96-115.
- Momin, M. and Parker, L., D. (2013). Motivations for corporate social responsibility reporting by MNC subsidiaries in an emerging country: The case of Bangladesh. *British Accounting Review*. 45, 215-228.
- Moon, J. (2007). The contribution of corporate social responsibility to sustainable development. *Sustainable Development*, 15, 296-306.
- Morsing, M., & Oswald, D. (2009). Sustainable leadership: Management control systems and organizational culture in Novo Nordisk A/S. *Corporate Governance: The international Journal of business in society*, 9, 83-99.
- Neubaum, D. O., & Zahra, S. A. (2006). Institutional ownership and corporate social performance: The moderating effects of investment horizon, activism, and coordination. *Journal of Management*, 32, 108-131.
- Otley, D., & Soin, K. (2014). Management control and uncertainty. In *Management Control and Uncertainty* (pp. 1-13). London: Palgrave Macmillan.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Parker, L. D. (2000). Environmental costing: A path to implementation. *Australian Accounting Review*, 10, 43-51.
- Phillips, R., Freeman, R. E., & Wicks, A. C. (2003). What stakeholder theory is not? *Business Ethics Quarterly*, 13, 479-502.

- Presley, A., & Meade, L. (2010). Benchmarking for sustainability: An application to the sustainable construction industry. *Benchmarking: An international Journal*, 17, 435- 451.
- Pullman, M. E., Maloni, M. J., & Carter, C. R. (2009). Food for thought: Social versus environmental sustainability practices and performance outcomes. *Journal of Supply Chain Management*, 45, 38-54.
- Qian, W., Hörisch, J., & Schaltegger, S. (2018). Environmental management accounting and its effects on carbon management and disclosure quality. *Journal of Cleaner Production*, 174, 1608-1619.
- Rauter, R., Jonker, J., & Baumgartner, R. J. (2017). Going one's own way: Drivers in developing business models for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 140, 144-154.
- Riccaboni, A., & Leone, E. (2010). Implementing strategies through management control systems: The case of sustainability. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 59, 130-144.
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability— understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 443-456.
- Ross, L., & Kovachev, I. (2009). *Management accounting tools for today and tomorrow*. London: Chartered Institute of Management Accountants.
- Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2015). Gatekeepers of sustainability information: Exploring the roles of accountants. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, 333- 361.
- Schaltegger, S., & Wagner, M. (2017). *Managing the business case for sustainability: The integration of social, environmental and economic performance*. New York: Routledge.
- Schaltegger, S. (2011). Sustainability as a driver for corporate economic success: Consequences for the development of sustainability management control. *Society and Economy*, 33, 15-28.

- Schaltegger, S., & Wagner, M. (2006). Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3, 1-19.
- Schaltegger, S., & Zvezdov, D. (2015). Gatekeepers of sustainability information: Exploring the roles of accountants. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, 333- 361.
- Schaltegger, S., Hörisch, J., & Freeman, R. E. (2017). Business Cases for Sustainability: A stakeholder theory perspective. *Organization & Environment*, 1-22.
- Schaltegger, S., & Burritt, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders. *Journal of World Business*, 45, 375-384.
- Stanny, E., & Ely, K. (2008). Corporate environmental disclosures about the effects of climate change. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 15, 338- 348.
- Stowers, R. H., & White, G. T. (1999). Connecting accounting and communication: A survey of public accounting firms. *Business Communication Quarterly*, 62(2), 23-40.
- Sulaiman, M., & Mokhtar, N. (2012). Ensuring sustainability: A preliminary study of environmental management accounting in Malaysia. *International Journal of Business and Management Science*, 5(2), 85.
- Stiglitz, J., 1974, 'Growth with exhaustible natural resources: Efficient and optimal growth paths', *Review of Economic Studies*, vol. 41
- Thomson, I. (2015). But does sustainability need capitalism or an integrated report, a commentary on The International Integrated Reporting Council: A story of failure' by Flower, *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 18-22.
- UNSD. (2001). *Environmental management accounting: Procedures and principles*.
- Unruh, D. (2005). Using primary and secondary stakeholders to define facility-to-community transition needs for adjudicated youth with disabilities. *Evaluation and Program Planning*, 28(4), 413-422.

- Van Marrewijk, M. (2013). Concepts and definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between agency and communion. In *Citation Classics from the Journal of Business Ethics*. Dordrecht: Springer 641-655.
- Willis, C.A.A. (2003). The Role of the Global Reporting Initiative's Sustainability Reporting Guidelines in the Social Screening of Investments. *Journal of Business Ethics*, 43(3), 233–237.
- Wood, D. J., & Jones, R. E. (1995). Stakeholder mismatching: A theoretical problem in empirical research on corporate social performance. *The International Journal of Organizational Analysis*, 3, 229-267.
- Zakaria, Z. (2011). *The practices of managing performance: Accounting, accountability and cultural practices in a privatised pharmaceutical organisation* (Doctoral dissertation), University of Warwick, Coventry.