

Současný přístup vlastníků a manažerů k environmentálním nákladům a externalitám udržitelného rozvoje společnosti[#]

(Diskuse k environmentálnímu účetnictví)

*Bohuslava Knapová**

Úvod

V současné době je třeba společnost chápat multi-dimenzionálně jako jednotu ekonomické, sociální a environmentální dimenze, teprve reprodukce těchto dimenzí umožňuje její trvalý neboli trvale udržitelný rozvoj; sociální i environmentální dimenze podnikání úzce souvisí s dimenzí ekonomickou (Kovanicová, 2009). Nedá se ovšem říci, že by se běžně všechny důsledky sociálního a environmentálního působení společnosti promítaly do její vykazované výkonnosti a finanční pozice, tedy do tradičně vnímané ekonomické dimenze.

Tento článek je zaměřen na sledování a alokaci environmentálních nákladů a upozorňuje na existenci možných pozitivních a negativních externalit; z pozice vlastníků a manažerů je potřebné věnovat pozornost oběma aspektům trvale udržitelného rozvoje společnosti.

Sledování a vykazování environmentálních nákladů

Pro vlastníky a manažery jsou rozhodující v environmentálním manažerském účetnictví environmentální náklady (environmental costs), které se sledují ve dvou uvedených skupinách jako:

- náklady dopadající přímo na společnost; jsou označovány jako environmentální náklady společnosti,
- náklady, které společnost sice má, nenese za ně odpovědnost, protože tyto náklady nejsou nikde zachyceny, ale které dopadají na jednotlivce, společnost a životní prostředí; jsou vymezovány jako negativní externality a je o nich pojednáno v další části příspěvku.

Environmentální náklady by měly být sledovány pro potřeby vlastníků a manažerů společnosti zejména proto, že jejich určitá výše by mohla být snížena nebo dokonce eliminována, pokud dojde k optimálnímu strategickému rozhodnutí, například o investování do čistších technologií nebo o výrobě takových výrobků, které jsou šetrnější k životnímu prostředí.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Bohuslava Knapová, CSc. – odborná asistentka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <knapova@vse.cz>.

Koncepce environmentálních nákladů vždy byla (Bloomhof-Ruwaard – Beek – Hordijk – Wassenhove, 1995) a dosud je široce diskutována odborníky s různými názory. S identifikací a alokací environmentálních nákladů je spojeno mnoho problémů. V zásadě dnes některé společnosti vykazují environmentální náklady specificky zaměřené na ochranu životního prostředí, jiné šířeji včetně nákladů na environmentální aktivity společnosti a některé v širším pojetí včetně sociálních nákladů (social costs).

Z uvedeného vyplývá značný problém již při samotném vymezení pojmu environmentálních nákladů. V odborné literatuře se uvádějí například tyto charakteristiky:

- Environmentální náklady jsou chápány jako hodnotově vyjádřená spotřeba vstupů, které byly použity na integrovaná (preventivní) nebo aditivní (koncová) environmentální řešení; jedná se o náklady na takové činnosti společnosti, které jsou cíleny na snížení negativního vlivu společnosti na životní prostředí (Farský – Ritchelová – Vomáčková, 2001).
- Environmentální náklady (výdaje) jsou spojené především s investičními akcemi a aktivitami, jejichž primárním cílem je ochrana před znečištěním, snížení, eliminace nebo odstranění znečištění, případně jiné degradace životního prostředí (Knapová, 2009).
- Environmentální náklady společnosti jsou náklady spojené s akcemi společnosti (investicemi, projekty apod.) a aktivitami (odstraňování odpadů, prevence vzniku odpadů, provoz sanačních zařízení apod.), jejichž cílem je zmenšení negativního vlivu společnosti na životní prostředí (Vaněček, 2000).

Vzhledem k tomu, že informace o environmentálních nákladech jsou většinou skryty v souhrnných účetních nákladových položkách a některé environmentální náklady nejsou zaznamenány vůbec (externality), nemají vlastníci a manažeři často k dispozici všechny potřebné informace pro rozhodování, formulaci a uskutečnění opatření směřující ke zmírnění dopadů podnikatelských činností, tvorby výrobků a poskytování služeb na životní prostředí a ke snížení celkových nákladů společnosti. U projektů na ochranu životního prostředí není obvykle správným způsobem zhodnocen jejich ekonomický a environmentální přínos a v řadě případů nejsou tedy ani realizovány.

Účelové rozlišení zmíněných souhrnných nákladových položek v účetnictví je možné zajistit takovým způsobem, že se do nákladů začlení doplňující analytické environmentální hledisko jejich uspořádanosti (tabulka 1). Je snaha environmentální hledisko dále uplatnit při přiřazení čili alokaci environmentálních nákladů jednotlivým útvarům (střediskům), činnostem a výkonům (Král, 2010) a promítnout jej do struktury nákladových položek environmentální kalkulace výkonů; sestavení takové kalkulace však naráží na problém přesné kvantifikace přínosů a přímých i nepřímých environmentálních nákladů (Šoljaková, 2009).

Tab. 1: Přehled provozních environmentálních nákladů

| Třídění nákladů | Environmentální náklady |
|---------------------------|---|
| Spotřeba materiálu | Spotřeba materiálu, která vzniká v souvislosti s provozem environmentálních zařízení – spotřeba surovin, pomocných látek, pohonných hmot, mazadel atd.; spotřeba ochranných pomůcek; spotřeba propagačních materiálů souvisejících s přístupem společnosti k ochraně životního prostředí; spotřeba kancelářských potřeb a tiskopisů (například v útvaru ochrany životního prostředí); |

| Třídění nákladů | Environmentální náklady |
|-----------------------------------|--|
| | spotřeba odborných knih, brožur a časopisů; spotřeba paliv; spotřeba náhradních dílů na opravy a údržbu environmentálních zařízení apod. |
| Spotřeba energie | Spotřeba nakupované elektrické energie, páry, vody, plynu a ostatních energií na provoz environmentálních zařízení |
| Opravy a udržování | Náklady na opravy a udržování environmentálních zařízení technologického i stavebního charakteru, dopravních prostředků, hardwaru, softwaru provedené externími dodavateli |
| Cestovné | Cestovné zahraniční i tuzemské, které je vynakládáno v souvislosti s environmentální záležitostmi (například cestovné související se školeními a semináři, cestovné pracovníků útvaru ochrany životního prostředí, cestovné v souvislosti s řešením environmentálních problémů apod. |
| Náklady na reprezentaci | Náklady týkající se reprezentací společnosti v oblasti ochrany životního prostředí |
| Ostatní služby | Přepravné - například náklady na dopravu a manipulaci s odpady; nájemné – například nájemné za environmentální zařízení, přístroje, software apod.; výkony spojů související s environmentální záležitostmi (například poštovné); náklady na školení, rekvalifikace a vzdělávání v oblasti environmentálního charakteru – například při zavádění environmentálních manažerských systémů; náklady na hodnocení a schvalování výrobků; náklady na propagaci společnosti a jeho výrobků v souvislosti s přístupem k ochraně životního prostředí; náklady na demontáže a demolice dlouhodobého hmotného majetku; náklady vynaložené na externí expertizy, posudky, studie, technickou pomoc, kontroly, analýzy, hodnocení a audity, které souvisejí s dopady činností a tvorbou výrobků společnosti na životní prostředí; náklady na výzkum a vývoj prováděný externími dodavateli a související s řízením dopadů podnikatelských činností, tvorby výrobků a poskytování služeb na životní prostředí a s jeho ochranou; náklady na ostatní služby související s ochranou životního prostředí a prevencí znečišťování |
| Mzdové náklady | Mzdy všech pracovníků obsluhujících environmentální zařízení, pracovníků útvaru ochrany životního prostředí, pracovníků, jejichž činnost spočívá ve shromažďování odpadů, pracovníků, kteří mají odpovědnost za kontrolu a regulaci odpadních vod a emisí do ovzduší apod. |
| Zákonné sociální pojištění | Zdravotní a sociální pojištění vztahující se ke mzdám všech pracovníků obsluhujících environmentální zařízení, pracovníkům v útvaru ochrany životního prostředí a jiné |
| Zákonné sociální náklady | Zákonné sociální náklady vztahující se ke všem pracovníkům obsluhujícím environmentální zařízení, pracovníkům v útvaru ochrany životního prostředí a jiné |
| Ostatní daně a poplatky | Základní poplatky za znečišťování ovzduší a za uložení odpadů; poplatky za svoz, třídění a odstranění odpadů; poplatky za využití kanalizační sítě a poplatky, které souvisejí s odpadními vodami – poplatky za znečištění vypouštěných odpadních vod, poplatky |

| Třídění nákladů | Environmentální náklady |
|--|---|
| | z objemu vypouštěných odpadních vod, poplatky za odběr podzemních vod; arbitrážní, soudní a správní poplatky (včetně kolků) související s problematikou životního prostředí |
| Smluvní pokuty a úroky z prodlení | Smluvní úroky a pokuty z prodlení, případně jiné sankce ze smluvních vztahů (například za nekvalitu) související s environmentální záležitostí |
| Ostatní pokuty a penále | Pokuty a penále uložené kontrolními orgány za nedodržování platných zákonů v oblasti ochrany životního prostředí |
| Ostatní provozní náklady | Náhrady škod, které společnost z důvodu své odpovědnosti hradí jiným účetním jednotkám nebo fyzickým osobám (například škody způsobené exhalacemi, odpadními vodami apod.); pojistné; náklady na úpravu a zneškodňování odpadů; náklady na odstranění a zajištění skládek odpadů; náklady na rekultivaci skládek; náklady na sanaci pozemků; ostatní provozní náklady vynakládané v souvislosti s environmentální záležitostí |
| Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | Odpisy všech environmentálních zařízení zařazených do kategorie dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku |
| Tvorba zákonných rezerv | Tvorba zákonných rezerv na opravy environmentálních zařízení; tvorba zákonných rezerv na rekultivaci skládek; tvorba rezerv na sanaci pozemků dotčených těžbou; tvorba rezerv na vypořádání důlních škod; tvorba rezerv podle zákona o odpadech |
| Tvorba ostatních rezerv | Tvorba rezerv souvisejících s budoucími závazky v oblasti ochrany životního prostředí nebo v oblasti odstranění způsobeného znečištění |
| Zúčtování komplexních nákladů příštích období | Náklady na přípravu a záběh výrobků, náklady na technický rozvoj, náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na předzásobení (na skladování), které se vztahují k danému období a na něž výdaje byly uskutečněny v předcházejících obdobích |
| Tvorba opravných položek | Tvorba opravných položek k majetku (dočasné snížení hodnoty majetku) vyplývající z environmentální záležitosti |

Zdroj: vlastní, Hyršlová (2009).

Účelové odlišení a alokace možných položek týkajících se odpovědnostních středisek, činností a výkonů je nutné využít nejen pro sledování environmentálních nákladů, ale i environmentálních výnosů.

Význam externalit pro udržitelný rozvoj

V ekonomické teorii jsou externality považovány za jednu z forem tržního selhání (Mezříčský, 2005). Podle jiného názoru představují negativní nebo pozitivní dopady nějakého ekonomického rozhodnutí, případně činnosti, které nese někdo jiný než jejich původce. Je možné také konstatovat, že externalita vyjadřuje z ekonomického hlediska náklady nebo výnosy nezachycené prostřednictvím cenového a tržního systému, z pohledu sociálního jde o její společenský dopad na jedince nebo fungující společnost a její existence souvisí s naším životním prostředím a jeho ochranou.

Znečištění životního prostředí je spojeno s existencí negativních externalit. Negativní externalita vzniká, jestliže společnost nenese plně odpovědnost za všechny náklady své činnosti a část těchto nákladů přenáší na jiné společnosti. Například společnost, která znečišťuje životní prostředí, může zhoršovat výsledek hospodaření jiné společnosti nebo může poškozovat jednotlivce a vzniklou škodu, případně zvýšené náklady jí nebo jemu nekompensuje.

Konkrétním příkladem takové negativní externality environmentálního charakteru je takový případ, kdy chemická společnost vypouští na horním toku řeky znečištěné odpadní vody do vodního toku a tím negativně zvyšuje náklady na čištění vody společností umístěným po proudu dolů, které vodu využívají pro výrobní účely.

Příčinou vzniku negativních externalit jsou často externality technologického typu, například nedokonalou spalovací technologií může dojít ke znečištění ovzduší, které poškodí porost jiné společnosti a ta přitom nemůže kontrolovat a ovlivňovat typ použité technologie nebo opatření na ochranu životního prostředí přijatá společností znečišťující ovzduší.

Charakteristikou těchto externalit je, že ovlivnění poškozené společnosti není ze strany společnosti znečišťující ovzduší, vodu nebo půdu záměrné, není zprostředkováno trhem a cenami, ani nejde o důsledek konkurenčního soutěžení. Poškozená společnost nemusí vždy s dodatečným vynaložením svých nákladů souhlasit.

Při analýze dopadů negativních externalit můžeme rozlišit tři směry jejich působení, a to globálně na více zemí (například otázky spojené se zkoumáním vesmíru a čistoty moří), na společnosti (například se týká kvality ovzduší, vodních zdrojů, půdy a případných dalších eventualit) a na jedince v důsledku například některých podnikatelských činností společnosti působících na jeho pracovní prostředí.

Na druhé straně v souvislosti s problematikou externalit je potřebné zmínit a charakterizovat pozitivní externality. Pozitivní externalita vzniká, pokud společnost nemůže vykazovat veškeré výnosy ze své činnosti, protože část těchto výnosů si přivlastňují jiné společnosti.

Konkrétní příkladem pozitivní externality z oblasti životního prostředí je případ, kdy lesní porosty vedle těžby dřeva plní řadu dalších funkcí, mezi něž patří především vodohospodářsky pozitivní účinky lesa, to znamená regulace odtoku srážkových vod, infiltrační schopnost lesních půd, půdně ochranná a klimatická funkce lesů, případně další možnosti využití lesa. Z těchto užitečných funkcí lesního porostu mají bezpochyby pozitivní přínos obyvatelé blízkých obcí ve smyslu zlepšení kvality vody v jejich studních nebo ochrany polí před erozí. Tyto obce však majiteli lesního porostu neplatí žádnou částku, ačkoli si přisvojují část pozitivních účinků lesa.

Jako externality se tedy označují výnosy nebo náklady jiných subjektů, které se nutně nemusí projevit u jejich původce; v případě výnosů se jedná o pozitivní externality, v případě nákladů jde o negativní externality.

Závěr

V souvislosti s otázkami trvale udržitelného rozvoje je často upozorňováno na skutečnost, že ekonomické sledování nákladů je nedostatečné, neboť nezahrnuje veškeré dopady činnosti společnosti na životní prostředí a lidský potenciál. Stále více rostou požadavky i na hodnocení

dalších vlivů a efektů z oblasti environmentální a sociální, na které činnost a tvorba výkonů společnosti působí.

Vlastníci a manažeři by měli v zájmu trvale udržitelného rozvoje každé společnosti vycházet z podrobného a analytického rozpoznání environmentálních nákladů (především pro účely investičního rozhodování) a pokud je to možné alokovat je podle odpovědnostních středisek, činností a výkonů. Měli by vzít v úvahu i výskyt možných negativních a pozitivních externalit, které jsou neoddělitelně spojeny s ekonomickou, sociální a environmentální dimenzí společnosti a jejím trvale udržitelným rozvojem.

Literatura

- [1] Bloomhof-Ruwaard, J. M. – Beek, P. – Hordijk, L. – Wassenhove, L. N. (1995): *Interactions Between Operational Research and Environmental Management*. European Journal of Operational Research, 1995, roč. 85, č. 2, s. 229-243.
- [2] Farský, M. – Ritchelová, I. – Vomáčková, H. (2001): *Životní prostředí z pohledu účetnictví*. Ústí nad Labem, Acta Universitatis Purkynianae, 2001.
- [3] Hyršlová, J. (2009): *Účetnictví udržitelného rozvoje podniku*. Praha, Vysoká škola ekonomie a managementu, 2009.
- [4] Knapová, B. (2009): *Využití environmentálního účetnictví pro investiční rozhodování*. Český finanční a účetní časopis, 2009, roč. 4, č. 4, s. 56.
- [5] Kovanicová, D. (2009): *Environmentální systémy řízení jako jeden z nástrojů udržitelného rozvoje; postavení a role manažerského a finančního účetnictví*. Český finanční a účetní časopis, 2009, roč. 4, č. 4, s. 6.
- [6] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [7] Mezřický, V. (2005): *Environmentální politika a udržitelný rozvoj*. Praha, Portál, 2005.
- [8] Šoljaková, L. (2009): *Environmentální účetnictví a kalkulace výkonů*. Český finanční a účetní časopis, 2009, roč. 4, č. 4, s. 65.
- [9] Vaněček, V. (2000): *Podnikové environmentální účetnictví*. Environmentální aspekty podnikání, 2000, roč. 2, č. 1.

Současný přístup vlastníků a manažerů k environmentálním nákladům a externalitám udržitelného rozvoje společnosti

Bohuslava Knapová

ABSTRAKT

Jedním z hlavních cílů každé společnosti je zvyšování výkonnosti a šetrný přístup k životnímu prostředí. Je zřejmé, že vlastníci a manažeři potřebují mít k dispozici informace o environmentálních záležitostech a jejich ekonomických důsledcích v sociálním prostředí. Proto by měl být účetní systém přizpůsoben těmto novým informačním potřebám; měl by postihnout ekonomické, environmentální a sociální souvislosti podnikání v oblasti nákladů a výnosů. Pro účely správného rozhodování vlastníků a manažerů je třeba v oblasti environmentálních nákladů pracovat s alokací těchto nákladů na odpovědnostní střediska, podnikatelské činnosti a výkony. Při rozhodování o environmentálních záležitostech nelze opomenout existenci externalit a jejich negativní nebo pozitivní dopady v rámci udržitelného rozvoje společnosti.

Klíčová slova: Udržitelný rozvoj; Environmentální účetnictví; Environmentální náklady; Pozitivní a negativní externality; Ekonomické, environmentální a sociální aspekty a souvislosti.

Contemporary Approach of Owners and Managers to Environmental Costs and Externalities of Company Sustainable Development

ABSTRACT

One of main targets of each company is performance growth and thrifty approach to the life environment. It is evident that owners and managers need to have available information about environmental issues and their economic results in the social environment. That's why the accounting system should be conformable to new information needs; it should cover the economic, environmental and social connections of business in the area of expenses/costs and incomes. It is necessary to work with the allocation of costs to responsibility centres, business activities and outputs for purposes of the right decision making of owners and managers. With the decision making of environmental issues it is not possible to omit the existence of externalities and their negative and positive results in the scopus of company sustainable development.

Key words: Sustainable development; Environmental accounting; Environmental expenses/costs; Positive and negative externalities; Economic, environmental and social aspects and connections.

JEL classification: G30, M41