

Environmentální systémy řízení jako jeden z nástrojů udržitelného rozvoje; postavení a role manažerského a finančního účetnictví[#]

Dana Kovanicová*

V 70. letech minulého století vzbudila celosvětovou pozornost publikace, jež poukazovala na to, že poválečný ekonomický rozvoj nemůže v budoucnu trvale růst jednak proto, že je omezen rozsahem přírodních zdrojů, jednak proto, že jeho průvodním jevem je znečišťování životního prostředí, jež povede ke zničení planety Země. Publikaci zpracoval tzv. Římský klub¹ a nazval ji příznačně *Meze růstu* (The Limits to Growth). Jako ohlas na toto varování svolala Organizace spojených národů neprodleně do Stockholmu první velkou konferenci o životním prostředí a po 10 letech založila *Světovou komisi pro životní prostředí* (World Commission on Environment and Development), známou pod zkratkou WCED. Ta v roce 1987 zveřejnila výsledky svých studií v obsažné zprávě, předložené 42. zasedání Valného shromáždění OSN a publikované v knižní podobě pod názvem „Our Common Future“ (překlad do ČJ viz WCED, 1991). V textu této zprávy se poprvé objevuje výraz trvale udržitelný rozvoj.

1 Poznámky k udržitelnému rozvoji

Na rizika spojená s přežitím lidstva upozorňoval už v 19. stol. T. R. Malthus – představitel klasické politické ekonomie, když ve své práci *Essay on the Principle of Population* (*Esej o principu populace* – Malthus, 2000) upozorňoval na příčiny a důsledky nekontrolovaného populačního růstu. Ve svém díle objasňuje svoji populační teorii: lidstvo je podřízeno přírodním zákonům, z nichž se nemůže vymanit. Tendence k rozmnožování je velmi silná, což vede k tomu, že lidská populace roste rychleji než zdroje obživy potřebné k přežití. To podle něho nutně vede ke katastrofám. Potud by bylo možno s Malthusem souhlasit (vždyť dnešní stav v této oblasti je potvrzením jeho obav) – kdyby ovšem nepředkládal řešení, která jsou nehumánní a neetická. A tak se s vaničkou vylévá i dítě a o (novo)malthusiánství není radno ve slušné společnosti raději hovořit.

Jako variaci na malthusiánství by bylo možno označit myšlenky L. R. Browna, kdyby ovšem jím uváděná fakta nebyla tak burcuující. Brown – americký ekolog a prezident Institutu politiky planety země (Earth Policy Institute), kterého časopis The Washington Post označil za člověka, který nejsilněji ovlivňuje světové myšlení – zveřejnil na počátku tohoto tisíciletí studii „Přerůstáme Zemi: zabezpečení potravin v době poklesu spodních vod a globálního oteplování“ (Brown, 2005). Brown dokládá, že potřeby lidstva přesahují přírodní kapacity

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

* Prof. Ing. Dana Kovanicová, CSc. – profesor; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; <kovanicd@vse.cz>.

¹ Římský klub sdružuje nezávislé osobnosti z více než 50 zemí zastupující širokou škálu ideologií, kultur, povolání a oborů, jejichž společným zájmem je starost o přežití lidstva. Studie zveřejněná ve zprávě byla zadána týmu vědců z Massachusetts Institute of Technology.

země a varuje, že nedostatek vody bude pro lidstvo mnohem závažnější než úbytek zásob ropy, protože vodu není čím nahradit.

Proti pesimistickým vizím stojí vize optimistické. Přívrženci tohoto směru se obvykle nechávají inspirovat J. L. Simonem, který ve svých knihách (viz např. Simon, 1998) rozpracoval teorii (neomezeného) růstu založenou na síle lidského poznání a (tím) na nevyčerpatelnosti zdrojů: lidské poznání nemá hranic, samo (nové) zdroje vytváří. Tato teorie má však jedno slabé místo: zamlčuje předpoklad, že růst poznání bude předbíhat růst potřeby zdrojů, nebo s ním alespoň udržovat krok. Zachování nekonfliktního trvalého růstu totiž vyžaduje, aby rychlost čerpání obnovitelných zdrojů nepředbíhala možnosti jejich obnovy, a obdobně, aby čerpání vyčerpatelných zdrojů nepostupovalo rychleji než budování dostatečných substitučních zdrojů, na které bude možno plynule přecházet. Nezdá se, že by se to zatím příliš dařilo. Rozumná míra opatrnosti vede k preferenci udržitelného rozvoje.

Jednotná definice trvale udržitelného rozvoje, na níž by se všichni shodli, neexistuje. Nejčastěji se uvádí vymezení uvedené ve zprávě WCED, kde se trvale udržitelným rozvojem rozumí takový způsob rozvoje lidské společnosti, který uvádí v soulad hospodářský a společenský pokrok s plnohodnotným zachováním životního prostředí. Mezi hlavní cíle trvale udržitelného rozvoje patří zachování životního prostředí dalším generacím v co nejméně pozmeněné podobě. Nezastírá se ovšem, že trvale udržitelný rozvoj nutně zahrnuje určitá omezení, jak vyplývá z definice: „*Trvale udržitelný rozvoj je takový způsob rozvoje, který uspokojuje potřeby přítomnosti, aniž by oslaboval možnosti budoucích generací naplňovat jejich vlastní potřeby*“ (WCED, 1991, s. 47). Zpráva dospěla k závěru, že má-li se lidstvo dále rozvíjet a předejít ekologickým katastrofám, musí: omezit růst lidské populace; zajistit zdroje výživy; uchovat živé přírodní zdroje a pečovat o ně; rozvíjet spolehlivé, bezpečné a ekologické zdroje energie; a hledat ekologičtější průmyslové technologie.

Evropský parlament definuje udržitelný rozvoj méně rigorózně co do nutnosti omezení potřeb lidstva, když jej chápe jako *zlepšování životní úrovně a blahobytu lidí v mezích kapacity ekosystémů při zachování přírodních hodnot a biologické rozmanitosti pro současné a příští generace*. (EC, 2001)

Přijetí první či druhé (případně nějaké obdobné) definice neochrání před řadou nejistot a překážek, které se nutně vynoří a které není možno zcela ignorovat. Na ukázkou lze jmenovat alespoň následující:

- je koncept trvale udržitelného rozvoje založen na hodnověrném hodnocení budoucnosti? Lze vůbec definovat potřeby budoucích generací s ohledem na existenci mnoha faktorů, které dnes nejsou známy?
- Jedná se o zachování jen přírodních zdrojů?
- Jak se vypořádat s odlišnostmi mezi bohatými a chudými zeměmi? Neklade koncept trvale udržitelného rozvoje příliš velké nároky na rozvojové země?

Ze studia pramenů lze odvodit, že chybí hlubší filosofický přístup k rozpracování pojmu udržitelného rozvoje. Jiní volají po jeho exaktnějším zdůvodnění. Lze se setkat i s názorem, že řešením by mohla být aplikace teorie řízení rizik (Študent, 2006). To je velmi omezené, technokratické chápání problému, nepoužitelné pro rozměry celé planety. Naštěstí jsou i tací, kteří vidí problém komplexněji. U nás zejména Rynda (2000) požaduje, aby otázka udržitelnosti byla pojednávána systémově, obecně. Upozorňuje, že zatím co se všeobecně zdůrazňují sociální, ekonomické a environmentální aspekty, opomíjí se fakt zásadní důležitosti, že totiž podstatná část naší dosavadní historické zkušenosti je v otázce budoucího

objevování náhradních zdrojů nepoužitelná. Civilizace euroamerického typu totiž prožila své dějiny v systémech otevřených, v neustálém dobývání nových kolonií, přírodních zdrojů a odbytíšť. V globálním světě se však naše planeta stala jediným uzavřeným systémem, jedinou globální vesnicí, takže dosavadní společenskovední, přírodovědní a politická zkušenost není mechanicky extrapolovatelná.

Důraz na řešení v globálním měřítku konec konců zahrnuje v implicitní podobě už dříve zmíněná definice WECD. Teprve pod tímto pojetím je smysluplné zabývat se udržitelným rozvojem na úrovni celonárodní a nižší. Do poslední skupiny patří udržitelný rozvoj na úrovni všech subjektů, které mohou udržitelný rozvoj jakkoli ovlivnit, ať se jedná o fyzické či právnické osoby (podnikatelé včetně finančních institucí, orgány veřejné správy, neziskové organizace aj.).

Domnívám se, že globální řešení trvale udržitelného rozvoje bude vyžadovat změnu řady dosud neotřesitelných ekonomických, sociálních i etických paradigmat, na nichž spočívá život a dění současného lidstva. K nim však ještě čas nedozrál. Do té doby se budou snahy o trvale udržitelný rozvoj uskutečňovat na lokálních hřištích, ať už dobrovolně (s vědomím odpovědnosti), nebo pod tlakem motivačních nástrojů. Odpovědnost za udržitelný rozvoj se dnes explicitně klade převážně jen na výrobní podniky (zčásti i na podniky služeb), zatímco veřejná a nezisková sféra zůstává jaksí mimo pozornost, o finančních institucích ani nemluvě. Přesto právě finanční instituce se v důsledku finanční krize provinily na dvou ze třech pilířů udržitelného rozvoje nebyvalou měrou; ekonomické a sociální následky jejich neodpovědnosti jsou pro celý svět nedozírné.

Podniková úroveň je nepochybně významným článkem, který svým dílem může významně přispět k trvale udržitelnému rozvoji. Na ni se dále v článku zaměříme, i když mnohé platí obecně.

2 Systémy řízení (podniku) orientované na udržitelný rozvoj

Podniky jsou součástí globálního systému a jeho rostoucí složitosti, jsou do tohoto systému vtaženy a ovlivňují jej. Preference maximalizace podnikových zisků se stále považuje za neoddiskutovatelnou, aniž se uvažuje o nutnosti zajistit budoucnost jak pro podnik samotný, pro ty ostatní i pro generace, které teprve přijdou.

2.1 Udržitelný rozvoj na podnikové úrovni

Podniky rozhodnuté ctít udržitelnost hledí dále než jsou jen okamžité zisky; provádějí svoje činnosti tak, aby i za mnoho let mohly zajistit obnovu zdrojů způsoby, které berou v úvahu také environmentální a sociální aspekty. Rostoucí výkonnost je nutno posuzovat nejen z hlediska prováděných služeb, vyráběných produktů a dosahovaných zisků, ale i z hlediska vlivů na lidské a sociální aspekty (jako je duševní pohoda, pocit zdraví či spokojenost) a na přírodní prostředí, na němž jsme všichni svými životy závislí. Udržitelný rozvoj tudíž vyžaduje změny v tradičních přístupech, v myšlení a v hierarchii uznávaných hodnot.

Ve shodě s většinou definic existují tři pilíře, tři klíčové dimenze udržitelnosti: ekonomická, environmentální a sociální.² Ty se obvykle vymezují prostřednictvím několika cílů, které vždy zahrnují:

- trvale udržitelný ekonomický růst,
- účinnou ochranu životního prostředí a uvážlivé využívání přírodních zdrojů,
- uznání sociálních potřeb lidí, včetně zaměstnanosti.

Každé podnikání potřebuje vytvořit adekvátní systém řízení. Z pohledu podniku je systém řízení primárně orientován na ekonomickou dimenzi; jestliže ale podnik přijme svůj díl odpovědnosti za trvale udržitelný rozvoj, musí do systému řízení zakomponovat další dvě hlediska – hledisko environmentální a sociální. Takový systém řízení lze charakterizovat jako **systém řízení pro udržitelný rozvoj**. Nicméně v odborné literatuře i v praktických aplikacích se setkáváme spíše z názvy jako: systém environmentálního řízení (resp. environmentální systém řízení), ekologicky orientovaný systém řízení, systém environmentálního managementu apod. Povšimněme si, že ve všech případech se upřednostňuje aspekt environmentální, což by mohlo vést k závěru, že ostatní pilíře nejsou zohledněny. To je ale jen zdánlivé: dimenze ekonomická je přítomna už z podstaty samotného podnikání. Faktem zůstává, že sociální dimenze mnohdy poněkud zaostává, i když je v té či oné míře rovněž přítomna. Kromě toho: v praxi jsou systémy řízení označené jako environmentální (Environmental management system – **EMS**) chápány a prezentovány spíše jako konkrétní (mnohdy normativní či projektové) nástroje, jejichž aplikací lze v podniku realizovat ochranu životního prostředí.

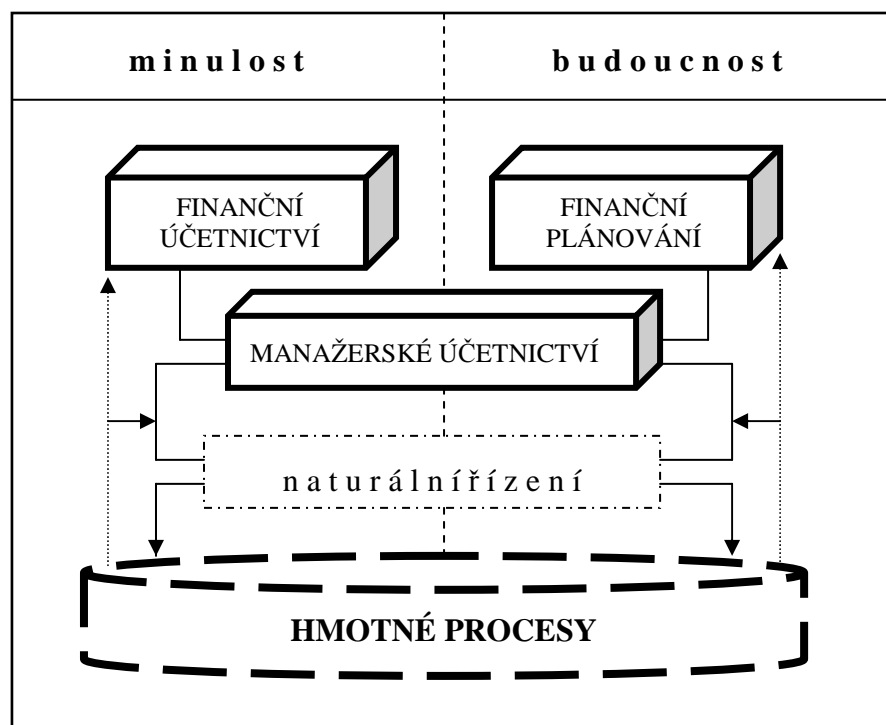
Co se rozumí environmentálním systémem řízení podniku? Obecně jej lze charakterizovat jako systém, jímž se záměrně působí na ty činnosti a výkony (výrobky, služby) podniku, které mají či mohou mít vliv na životní prostředí (Engel – Tóth, 2004). Cílem takto zaměřeného působení je *ochrana přírodních zdrojů, omezování emisí a environmentálních (a dodejme i sociálních) rizik* a ochrana zdraví zaměstnanců i veřejnosti.

2.2 Systém řízení pro udržitelný rozvoj

Ve snaze určit – zatím na nejobecnější úrovni – místo manažerského a finančního účetnictví v systému řízení podniku orientovaného na udržitelný rozvoj může napomoci zjednodušené schéma, uvedené na obr. 1. Jeho cílem je zobrazení vztahu obou těchto složek informačního systému podniku k hmotným (naturálním) procesům, které podnik provádí, neboť ty jsou hlavní oblastí, kde se reálně uskutečňuje ochrana životního prostředí.

² Uvádí se ještě čtvrtá, institucionální dimenze, zahrnující instituce a procesy definované na lokální, regionální a globální úrovni. To se ovšem podnikové úrovni netýká.

Obr. 1: Vztah finančního a manažerského účetnictví k hmotným procesům



Zdroj: vlastní zpracování

Četné šipky na obrázku napovídají o složitosti vazeb mezi uvedenými složkami. Jejich konkrétní povaha závisí na povaze hmotných procesů, na úrovni informačního a řídicího systému daného podniku.

Zatímco finanční účetnictví si zachovává globální pohled na minulost podniku jako celku, (i když „minulost“ se v účetních výkazech stále více koriguje očekávanými důsledky téměř všudypřítomné neurčitosti a nejistoty, v níž podnik svoji činnost provádí), je manažerské účetnictví úzce propojeno s naturálním řízením a velmi těsně s naturálním procesem. Nelze přehlédnout, že manažerské účetnictví zahrnuje funkce napříč časovému horizontu. Má totiž nejen vztah k minulosti, když zjišťuje a systematicky sleduje informace blízké hmotným procesům (prostřednictvím nástrojů zahrnujících zejména vnitropodnikové účetnictví, výsledné kalkulace a analýzy). Má stejně silný vztah i k budoucnosti, když na něm spočívá povinnost sestavovat rozpočty útvarů, předběžné kalkulace a když hodnotí účinnost zamýšlených projektů. Nejedná se tedy pouze o účetnictví jako takové, jak by se mohlo z označení zdát. To je důležité z hlediska určení funkcí manažerského účetnictví v systému řízení pro udržitelný rozvoj.

Vyvstává otázka, zda funkce a vazby na obr. 1 se významně změní, jestliže se zavede systém řízení pro udržitelný rozvoj. Domnívám se, že nikoli. Environmentální řízení jako záměrné působení na činnosti a výkony podniku s ohledem na ochranu životního prostředí je **organicky zakomponováno do stávajícího systému** (do té doby pouze) **ekonomického řízení**. To nevylučuje, naopak předpokládá (a mnohdy vyžaduje) nutné úpravy v rámci stávajícího systému, jako je úprava organizační struktury a s tím související odpovědnosti, úprava postupů, procesů, technik aj. Totéž lze říci o „environmentálním“ informačním systému: ani ten není nějakou oddělenou komponentou již existujícího informačního systému, ale jeho doplněním (rozšířením, prohloubením, přizpůsobením) o aspekty udržitelného rozvoje.

Začlenění environmentálních aspektů do stávajícího systému vyžaduje, aby podnik provedl řadu přípravných prací, jako je (vedle určení odpovědného týmu a kromě školení a vzdělávání zaměstnanců) zejména:

- definování podnikové politiky k ochraně životního prostředí,
- úvodní analýza environmentálních a sociálních faktorů a jejich dopadů na udržitelný rozvoj,
- stanovení environmentálního a sociálního programu s určením konkrétních cílů,
- zajištění potřebného školení a dokumentace.

Poté následuje implementace environmentálních a sociálních hledisek, jež podnik přijal za své, do jeho systému řízení (a tím nutně i do jeho informačního systému), včetně jeho nezbytného přizpůsobení těmto hlediskům. Pravidelný monitoring, měření, zaznamenávání hmotných a finančních toků jsou pak průběžnými, opakovanými činnostmi, následované nápravnými opatřeními směřujícími k dosažení původních záměrů a periodicky ověřované interním a externím auditem. Environmentální řízení se tak stává organickou součástí každodenního provozu podniku. Završením je periodické environmentální výkaznictví, sloužící k externí (ale i k interní) informovanosti o tom, jak podnik přispívá k udržitelnému rozvoji.

Už dnes je k dispozici celá řada komplexních nástrojů povahy formalizovaných projektů, zaměřených na zakomponování environmentálních aspektů do systému řízení podniku. Mezi komplexní, normativně a legislativně podložené projekty, které řeší problematiku udržitelného rozvoje v celém rozsahu, napříč celým systémem řízení, patří jednak mezinárodně uznávaný projekt **ISO 14001**, jednak projekt vypracovaný (a platný) na půdě EU, vydaný Evropskou komisí formou Nařízení pod názvem *Eco- Management and Audit Scheme (Nařízení EMAS)*. **EMAS představuje evropský systém řízení podniku a auditu z hlediska ochrany životního prostředí** a je tudíž praktickým projektem toho, co jsme dosud nazývali *systémem řízení pro udržitelný rozvoj*. Protože pojem EMAS je v praxi běžně zavedený, přidržíme se tohoto označení i v dalším textu. Podniku se ale nebrání, jestliže se rozhodne nikoli pro EMAS, ale pro aplikaci mezinárodně uznávaného projektu. Podnik, který prohlašuje, že jeho systém řízení je v souladu s některým z uvedených projektů, je povinen podrobit se pravidelně environmentálnímu auditu, který ověřuje spolehlivost, důvěryhodnost a funkčnost projektu. Audit provádí předepsaným způsobem a v určených periodách k tomu pověřený nezávislý externí subjekt, který získal potřebnou licenci. Oba projekty je třeba chápat spíše jako souhrn požadavků, jimž musí podnik vyhovět a jako obecné návody, jak postupovat. Samotný proces zavádění závisí na konkrétních podmínkách podniku, zejména na zaměření jeho činnosti, na jeho velikosti, na dosažené úrovni řízení apod.

Je třeba zdůraznit, že systém řízení pro udržitelný rozvoj – implementovaný v té či oné podobě – nelze chápat jako něco pevného, neměnného, svázaného byrokratickými předpisy. Naopak: je to otevřený systém, jehož cílem je usilovat o dosažení žádoucího finančního postavení a finanční výkonnosti při současném respektování požadavků udržitelného rozvoje.

Dosud jsme mlčky předpokládali, jako by hlediska udržitelného rozvoje prostupovaly celým systémem řízení, celým informačním systémem. Jenomže implementace požadavků udržitelného rozvoje do podnikových systémů řízení je zatím na dobrovolné bázi. Mnohé podniky využívají jednodušší, méně náročné nástroje, zaměřené jen na určitý úsek podnikové činnosti. Mezi takové nástroje patří programy, oficiálně označované jako:

- *hodnocení environmentální výkonnosti* (buď podle normy ISO 14031 nebo na základě vlastního projektu s využitím jednoduchých indikátorů),
- *čistší produkce*, usilující o omezování výrobních ztrát a úniků látek, hledání možných úspor; v podstatě jde o tzv. „dobrou praxi“, tj. o hospodárné řízení provozu, pořádek na pracovišti apod.,
- *ekologicky šetrné výrobky* – program zaměřený na vývoj a jednotné označování ekologicky ohleduplných výrobků,
- *eco-mapping* – metoda, která umožňuje rychle identifikovat nejzávažnější environmentální rizika a tím dosáhnout okamžitého zlepšení výkonnosti: je vhodná zejména pro malé podniky a drobné podnikatele.

Stále se zvyšující počet podniků, které tvůrčím způsobem implementují některý z nástrojů udržitelného rozvoje, vyvrací názor, že „*Pojem UR se nad organizacemi „vznáší“ jako něco imaginárního, co nemá pro ně uchopitelnou podobu a co musí být do organizace zprostředkovaně transformováno prostřednictvím formalizovaných přístupů*“. (Študent, 2006, s. 10). Žádný formalizovaný nástroj nemůže za podnik udělat to nejpodstatnější: rozhodnout o konkrétních environmentálních (materiálových, energetických, vodních, odpadních atd.) politikách ve vztahu k činnostem, které provádí.

3 Environmentální manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je (a vždy zůstane) nedílnou a významnou součástí systému řízení, ať je tento systém prostoupen hlediskem udržitelného rozvoje či nikoli. Připomeňme, co jsme konstatovali již dříve: že ani zdaleka nejde jen o „účetování“, i když i ono má zde své místo. Termín „manažerské účetnictví“ (management accounting – MA) byl převzat do našich poměrů z anglosaské literatury a praxe, kde se účetnictví těší velké účtě; bylo proto jen přirozené, že se k účetnictví jako páteři vnitřního hodnotového řízení postupně přičleňovaly další funkce, u nás tradičně chápané jako samostatné složky vnitropodnikového řízení.

3.1 Co je EMA?

Obsahem manažerského účetnictví je řízení nákladů po linii útvarů, výkonů a činností, a to jak co do zobrazení skutečnosti, tak co do jejího předobrazu. Patří sem tedy celá soustava rozpočtovnictví i předběžných a výsledných kalkulací, to vše rozšířeno o celou škálu manažerských rozhodovacích úloh krátkodobého i dlouhodobého horizontu. Jak patrně, manažerské účetnictví je v každém podniku velmi úzce spjato s hmotným (naturálním) procesem, s jeho stavy i toky. Jako příklad poslouží sestavení rozpočtu: je nutno vycházet ze zcela konkrétních výkonů, z norem spotřeby surovin, materiálů a jejich ocenění, ze spotřeby práce odvozené z normovaných pracovních postupů atd.

Jak se vymezuje environmentální manažerské účetnictví (většinou označované zkratkou EMA – Environmental Management Accounting, spíše výjimečně jako EMÚ)?

EMA usiluje o efektivnější využívání materiálů a energií, o zmírnění dopadů podnikových činností na životní prostředí a snižování environmentálních rizik, aniž přitom ztrácí ze zřetele zlepšování finanční pozice a finanční výkonnosti podniku. Podle Engela a Tótha (2004) je EMA nedílnou součástí managementu, zabývající se identifikací, shromažďováním, odhady, analýzami, vykazováním a předáváním

- informací o hmotných a energetických tocích,

- informací o environmentálních nákladech (a výnosech, pokud existují), jako jsou: náklady na odstraňování odpadů, na snižování emisí a na čištění odpadních vod, náklady na péči o životní prostředí včetně prevence jeho znečištění, náklady pocházející z vyplývaných surovin a materiálů a jejich následného zpracování aj.,
- dalších hodnotově vyjádřených informací, které jsou východiskem pro rozhodování v rámci podniku.

Studie ACCA (2002, s. 33) zdůrazňuje, že EMA se orientuje na interní účetní procesy a rozhodovací metody a techniky a jako taková je interdisciplinární oblastí, zahrnující nejen účetní pracovníky vybavené tradičními i moderními manažerskými znalostmi, ale také neúčetní – provozní a technické – pracovníky. Účetní pracovníci působící v EMA mají klíčovou roli při implementaci environmentálních aspektů do řady podnikových řídicích a informačních činností, jako jsou zejména: formulace strategie; procesy plánování a rozpočtování; hodnocení investičních projektů; měření výkonnosti; systémy ABC (activity based costing), procesy související s návrhy a životními cykly produktů; vypracování organizačních schémat apod.

Z naznačených funkcí EMA je zřejmé nejen to, že tento systém generuje a analyzuje finanční i nefinanční informace včetně těch hmotných, ale také to, že řeší úlohy (v závislosti na jejich povaze a účelu) v rozličných časových horizontech: ve vztahu k minulosti (kdy zjišťuje skutečnost) i k budoucnosti, z hlediska krátkodobého i dlouhodobého. Kromě toho: vedle rutinních, opakujících se úloh řeší rovněž úlohy ad hoc.

Při vymezování EMA se setkáváme s mnoha zavádějícími nepřesnostmi a nepochopeními. Za prvé, někteří se domnívají, že tradiční manažerské účetnictví se obecně zabývá zjišťováním skutečných nákladů bez vlivu na životní prostředí. To je ovšem pravda jen zčásti, vezmeme-li v úvahu šíři funkcí manažerského účetnictví. EMA není nástrojem zajišťujícím environmentální informace pouze ex post, ale také informace obdobné povahy z hlediska ex ante, což je neméně důležité, ne-li ještě důležitější. Za druhé, EMA není složkou oddělenou od tradičního manažerského účetnictví, jeho přílepem, nýbrž naopak jeho organickou součástí, jeho doplněním o environmentální aspekty (ať už jde o hmotné a energetické toky či o jejich peněžní vyjádření v podobě environmentálních nákladů). Za třetí, všeobecně jsou cítit jisté rozpaky nad tím, že EMA poskytuje vedle informací o tocích vyjádřených peněžně také informace o hmotných tocích (ač tradiční MA takové vazby považuje za systémové). Důsledkem těchto rozpaků (viz např. Hájek, 2003) je pak členění EMA na:

- „materiální (physical) EMA“ čili PEMA, vymezované jako *materiální management environmentálního účetnictví*; zajišťující informace o hmotných a energetických tocích,
- „peněžní (money) EMA“ čili MEMA, vymezované jako *peněžní management environmentálního účetnictví*, zajišťující výše uvedené a od nich odvozené informace v peněžním vyjádření.

To ovšem samotnou podstatu manažerského účetnictví, jeho systémové pojetí i obsahovou problematiku jeho environmentálního zabarvení totálně zamlžuje a deformuje.

3.2 Postavení EMA v systému řízení pro udržitelný rozvoj

Z předchozího vyplývá, že manažerské účetnictví, orientované (navíc i) environmentálně, má v každém systému řízení pro udržitelný rozvoj své nezastupitelné místo. Snad proto se většina odborné literatury i praktických aplikací soustřeďuje právě na toto téma. Dokladem

toho je i metodický pokyn Ministerstva životního prostředí (MŽP, 2003). Jedním z důvodů je také to, že – oproti komplexnímu systému řízení a jemu odpovídajícímu informačnímu systému – je to problematika relativně sevřená a v konkrétních podmínkách dobře uchopitelná.

Pro obecné vymezení toho, jaké postavení a funkce zaujímá EMA v systému řízení pro udržitelný rozvoj, zvolíme jako základnu evropský systém EMAS. Ten doporučuje celý proces přípravy a udržování environmentálně zaměřeného systému řízení rozčlenit do čtyř základních bloků. V tab. 2 je použito hlubší členění a doplněno o vztah EMA k jednotlivým blokům.

Tab. 1: Funkce environmentálního manažerského účetnictví v rámci EMAS

Kroky	Obsah jednotlivých bloků v EMAS	EMA
Příprava Plánování	Analýza a určení významných environmentálních aspektů podnikových činností. Stanovení podnikové environmentální politiky. Zohlednění zákonných a jiných požadavků. Stanovení cílů a cílových hodnot, určení indikátorů. Vypracování programů environmentálního řízení.	Spoluúčast při všech krocích
Zavedení	Implementace do podnikové řídicí a informační struktury. Stanovení odpovědnosti. Výcvik, povědomí a kompetence. Dokumentace a její aktualizace.	Spoluúčast
Fungování	Řízení provozu. Opatření pro mimořádné stavy a havarijní připravenost. Pravidelné monitorování a měření. Identifikace neshod, nápravná a preventivní opatření.	Možná účast při sledování a oceňování toků
Kontrola	Zjišťování (sběr, shromažďování, třídění), analýza a vyhodnocování informací o hmotných a energetických tocích, environmentálních nákladech a o dalších souvisejících informacích pro potřeby rozhodování. Interní audit EMS.	Plná odpovědnost
Trvalé zlepšování	Přezkoumání systému vedením. Externí komunikace, environmentální prohlášení (reporting). Externí ověřování a oficiální registrace.	Odpovědnost za reporting

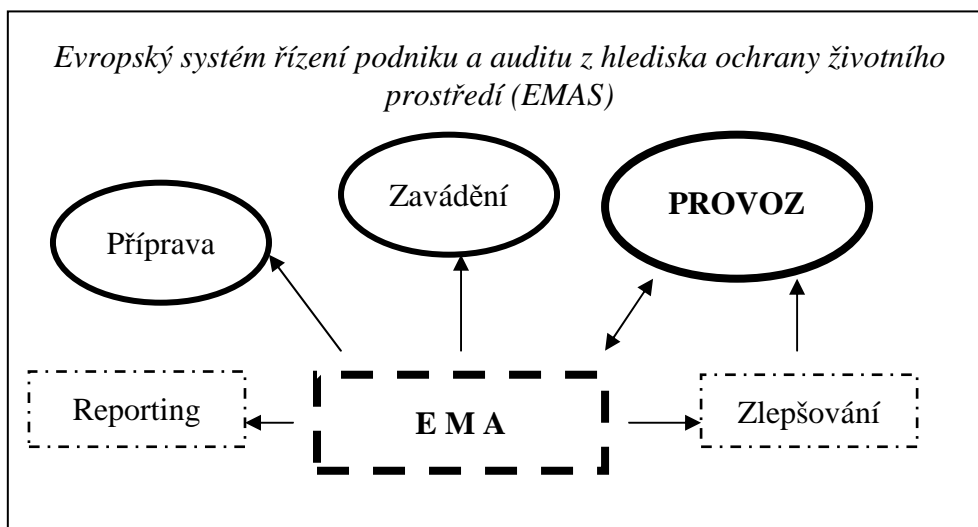
Zdroj: vlastní přehled

Stručné doplnění k tabulce. Ve fázi příprav a plánování je EMA připravena přispět propočty důsledků zamýšlené environmentální politiky, zejména kvantitativní analýzou a určením předpokládaných důsledků prostřednictvím plánových kalkulací a rozpočtů středisek. Při zavedení systému to bude běžná rutina patřící mezi funkce EMA. V etapě zavádění se EMA angažuje vypracováním vhodné informační struktury s ohledem na její rozšíření o environmentální aspekty (jako jsou zejména environmentální náklady v druhové struktuře, zavedení analytických účtů pro jejich sledování apod.). Podle povahy hmotného procesu a v závislosti na přijatém modelu nákladového účetnictví je EMA připravena přijmout účast i

v průběhu operativního řízení procesu, a to zejména identifikací hmotných a energetických toků a jejich peněžním vyjádřením.

Funkce EMA ve zbývajících blocích jsou jednoznačné. Vztah mezi EMA a systémem řízení pro udržitelný rozvoj (reprezentovaný systémem EMAS) demonstruje ještě obrázek 2. Ačkoli upozorňujeme na to, že EMAS i EMA jsou v praktických aplikacích vždy organicky zakomponovány do celého systému řízení, dovolujeme si zde EMAS i EMA z tohoto systému myšlenkově vyčlenit, aby bylo dosaženo větší názornosti, pokud jde o jejich vztah.

Obr. 2: Postavení environmentálního manažerského účetnictví v EMAS



Zdroj: vlastní zpracování

V souhrnu lze rekapitulovat, že – pokud jde o environmentální hledisko, je náplní EMA zejména:

- identifikace environmentálních aspektů (nákladů, případně výnosů, jsou-li jaké) a potenciálních nákladových úspor,
- zakomponování environmentálních aspektů do soustavy rozpočetnictví a do nákladového účetnictví,
- zakomponování environmentálních aspektů do předběžných a výsledných kalkulací, jakož i do nejrůznějších rozhodovacích úloh včetně investičních projektů,
- sledování hmotných a energetických toků včetně jejich peněžního vyjádření,
- kontrola dodržování cílových hodnot, identifikace rozdílů a podněty k nápravě,
- vypracování podkladů pro interní a externí výkaznictví o udržitelném rozvoji,
- účast na interním a externím auditu ověřujícím fungování environmentálního systému řízení.

Co vyplývá z uvedené tabulky pro vztah mezi EMA a systémem řízení pro udržitelný rozvoj (reprezentovaný v našem případě prostřednictvím EMAS)? EMA je důležitou součástí EMAS – tak významnou, že bez EMA nemůže žádný systém orientovaný na udržitelný rozvoj fungovat.

4 Finanční účetnictví v systému řízení pro udržitelný rozvoj

To, co platí pro manažerské účetnictví – totiž to, že se bez něho neobejde žádný systém řízení orientovaný na udržitelný rozvoj, neplatí bohužel pro finanční účetnictví. To je na jedné straně dobře v tom smyslu, že tento stav nebrání zavádění systémů pro udržitelný rozvoj, na druhé straně špatné v tom, že finanční účetnictví neplní dostatečně své poslání. Vina nespočívá na samotném finančním účetnictví, ale na přetrvávajícím paradigmatu: podnik musí být především úspěšný, musí zajišťovat návratnost investic a další růst. Tomuto stavu odpovídá současné zaměření finančního účetnictví jak na národní, tak na celosvětové úrovni. Dokladem toho jsou US GAAP i IFRS: finanční výkaznictví je koncipováno primárně pro potřeby investorů, nikoli z hlediska potřeb environmentálních, o sociálních aspektech nemluvě. Ač se to může jevit jako krátkozraké, jsou zájmy a cíle investorů (zejména těch, kteří působí na kapitálových trzích) vzdáleny potřebám udržitelného rozvoje. To je důvod, proč se v konceptech světového účetnictví problematika udržitelného rozvoje vůbec nezmiňuje.

Tento stav nevylučuje ani nezabraňuje tomu, aby jednotlivé státy samy v této věci jednaly. Stranou nezůstala ani Česká republika, když požaduje, aby výroční zpráva (podniku) povinně obsahovala mj. informace o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích“ (zákon o účetnictví, § 21). Tento požadavek však není navazujícími účetními předpisy integrován do běžného účetnictví, takže finanční výkaznictví nadále zůstává potřebami udržitelného rozvoje nedotčeno.

4.1 Jak konstruovat účetnictví (i) pro udržitelný rozvoj?

Systémové doplnění finančního účetnictví o informace týkající se udržitelného rozvoje vyžaduje formulovat a vypracovat koncept, v němž by jeho tři dimenze (ekonomická, environmentální a sociální) byly zjevně rozpoznávány a prezentovány. V odborné literatuře se takové účetnictví označuje jako **Sustainability financial accounting³ (SFA)** – *finanční účetnictví udržitelného rozvoje*, mnohdy jen jako Sustainability Accounting (SA). Přívlastek „finanční“ je vhodné uvádět kvůli odlišení tohoto přístupu (zaměřeného na data vyjádřitelná peněžní jednotkou a vykazovaná v účetní závěrce) od jiných způsobů výkaznictví o udržitelném rozvoji (jako je např. environmentální manažerské účetnictví) a od výkaznictví, která zdůrazňují jen některý z pilířů udržitelného rozvoje (jako je např. sociální účetnictví).

„SFA zahrnuje generování, analýzu a využití peněžně vyjádřitelných environmentálních a sociálně zaměřených informací se záměrem zlepšit environmentální, sociální a ekonomické konání korporace.“ (Bent – Richardson, 2003, s. 7). SFA je tudíž založeno na **rozšíření existujícího rámce finančního účetnictví a výkaznictví**.

Přechod od tradičního finančního účetnictví k účetnictví a finančnímu výkaznictví (i) pro udržitelný rozvoj vyžaduje především určité úpravy obsahu a rozsahu primárních účetních výkazů v tomto směru:

1. rozšíření výsledovky o zobrazení externích nákladů a užitků souvisejících s environmentálními, sociálními a ekonomickými aspekty, jež nejsou tradičně brány v úvahu; úpravy výsledovky směřující k souhrnné prezentaci toho, jak udržitelný rozvoj ve své podstatě přímo ovlivňuje náklady a užitky;

³ Někdy se tento obsah skrývá i pod jinými názvy, jako např. pod Accounting for Corporate Sustainability and Reporting, Sustainability Accounting and Reporting či Corporate Sustainability Reporting.

2. rozšíření rozvahy o další (převážně nehmotná) aktiva, jež mají vztah k udržitelnosti⁴ a dále o „stínové“ závazky (včetně těch, které vyplývají z rizik souvisejících s odpovědností za udržitelný rozvoj).

Splnění tohoto úkolu předpokládá zobrazit nejdříve všechny tři dimenze v soustavě účtů, a to:

- podrobnějším členěním syntetických i analytických účtů tak, aby zobrazovaly náklady a užítky podle jednotlivých dimenzí,
- rozšířením hranic účetnictví o zobrazení peněžního ocenění externalit v členění na ekonomické, sociální a environmentální vlivy.

Podrobnější struktura účtového rozvrhu podniku ve vztahu k udržitelnému rozvoji umožní odkrýt informace (výdaje na sociální a environmentální aktivity a s nimi související užítky), které jsou jinak v tradičním finančním účetnictví sice obsaženy, ale ve skryté podobě.

Při vytváření vhodné soustavy účtů musí podnik zejména zvážit, jaké jsou hranice jeho odpovědnosti za udržitelný rozvoj a jaké oceňovací metody bude volit pro finanční vyjádření environmentálních a sociálních vlivů.

4.2 Problém externalit

V předchozím textu byla zmínka o tom, že do finančního účetnictví by mělo být zakomponováno i zobrazení externalit. Ty vznikají, jestliže podnik nenese plně náklady (resp. výnosy) vyvolané jeho činností. Náklady jsou přenášeny na jiné subjekty, aniž by ten, kdo je způsobil, za ně zaplatil. Příklad: emise výfukových plynů z dopravy přispívají ke kyselým dešťům, klimatickým změnám i k nepříznivým zdravotním důsledkům pocházejícím ze snížení kvality ovzduší. Tyto environmentální a sociální aspekty generují reálné náklady, které by měla lidská společnost nést již nyní a samozřejmě i v budoucnosti. Přesto však nejsou zahrnuty v ceně paliva, takže spotřebitelé kupující benzin je nehradí. Převažující ekonomická a politická hlediska v řízení států přenášejí tíži (nejen) finančních důsledků na další generace. Obdobným případem je elektrárna poškozující lesy, hluk z letadel poškozující zdraví obyvatel aj.

Potřeba začlenění externalit se ovšem týká celého podnikového systému řízení pro udržitelný rozvoj, manažerské účetnictví nevyjímaje. Nejsou-li externality zakomponovány už ve stadiu projektování hmotných procesů a následně ani v procesech jejich sledování, nemohou být zobrazovány a vykazovány ani ve finančním účetnictví. Otázkou zůstává, zda je požadavek zakomponování externalit do podnikového prostředí oprávněný. Zdůvodňuje se tím, že v systému založeném na tržním mechanismu jsou podniky (a samozřejmě i lidé) ovlivňovány dostupnými signály – cenami. Jestliže ceny nezahrnují veškeré náklady a užítky, nemůže trh dávat signály dovolující přijmout nejvhodnější ekonomická, environmentální a sociální rozhodnutí. Opomíjení externalit ztěžuje efektivní alokaci zdrojů.

Závěr

1. Podnikové systémy řízení pro udržitelný rozvoj mají za cíl ekonomickou prosperitu při současném uplatňování účinné ochrany životního prostředí a uvážlivém využívání přírodních zdrojů a při respektování sociálních potřeb lidí. Tímto systematickým

⁴ Jako je ocenění značky, lidský kapitál, pověst entity apod., pokud mají vztah k udržitelnosti.

přístupem podniky začleňují péči o životní prostředí a sociální hlediska do své podnikatelské strategie i do běžného provozu.

2. Environmentální aspekty působící na činnosti a výkony podniku jsou organicky zakomponovány do stávajícího systému (do té doby jen ekonomického) řízení. To nevylučuje, ale spíše předpokládá určité úpravy dosavadního systému.
3. Manažerské účetnictví (MÚ) je v každém systému řízení úzce propojeno s hmotnými procesy nejen po stránce peněžního vyjádření, ale i po stránce naturálních ukazatelů. To je pro zavádění environmentálních aspektů velkou předností.
4. Při přípravě, zavádění a udržování systémů řízení pro udržitelný rozvoj se EMA účastní všech kroků, v některých hraje klíčovou roli. Bez EMA nemůže žádný environmentální systém řízení fungovat.
5. EMA není složkou oddělenou od tradičního MÚ ani není jen jeho přílepem, ale stává se jeho organickou součástí. Z povahy MÚ vyplývá, že ani EMA se v zavedených environmentálních systémech řízení nezabývá jen účtováním, případně dalšími informacemi (jen) ex post, ale že pokrývá širokou oblast hodnotového i naturálního vnitropodnikového řízení napříč všemi časovými horizonty, počínaje soustavou kalkulací, rozpočtováním, přes projektování a analýzu nejrůznějších manažerských úloh až k environmentálnímu reportingu.
6. Členění EMA na jeho fyzickou a peněžní složku (PEMA a MEMA), jak se často v odborné literatuře děje, je důkazem nepochopení funkcí manažerského účetnictví.
7. Bylo by žádoucí, aby rovněž finanční účetnictví vykazovalo systematicky informace o tom, jak podnik svými činnostmi přispívá k udržitelnému rozvoji či jak mu naopak škodí. To však dosud zůstává na okraji zájmu především nadnárodních regulátorů, kteří by měli jít v této oblasti příkladem. Pokud se takovým informacím věnuje v podniku oddělená pozornost, zůstanou nakonec skryty uvnitř vykazovaných položek
8. Pro posouzení udržitelného rozvoje hrají významnou roli externality, které však zatím nejsou v environmentálních systémech řízení zohledňovány. Tím ani EMA, ani finančním účetnictvím nepodávají věrný obraz o budoucích důsledcích podnikových činností.

Literatura

- [1] ACCA (2002): *Accounting. Industry as a partner for sustainable development*. London, Association of Chartered Certified Accountants, 2009.
- [2] Bent, D. – Richardson, J. (2003): *The Sigma Guidelines Toolkit – Sustainability Accounting Guide*. [on-line], London, The SIGMA Project, c2003, [cit. 5. 4. 2008], <<http://www.projectsigma.co.uk/Toolkit/SIGMASustainabilityAccounting.pdf>>.
- [3] Brown, L. R. (2005): *Outgrowing the Earth: The Food Security Challenge in an Age of Falling Water Tables and Rising Temperatures*. New York, W.W. Norton, 2005.
- [4] Engel H. W. – Tóth, G. (2004): *EMAS jednoduše! Systémy environmentálního řízení a program EMAS v České republice podle Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 761/2001*. (Překlad Ouředníková, K. – Krčma, M.). Praha, CPC, 2004.

- [5] EC (2001): *EC Commission Recommendation of 30 May 2001 on the Recognition, Measurement and Disclosure of Environmental Issues in the Annual Accounts and Annual Reports of Companies*. [on-line], Brussels, Official Journal of the European Communities L156/33, 13. 6. 2001, [cit. 5. 4. 2008],
<<http://www.iasplus.com/resource/0105euroenv.pdf>>.
- [6] Hájek, (2003): *Environmentální manažerské účetnictví jako nástroj ochrany životního prostředí*. [on-line], Praha, MŽP ČR, c2003, [cit.: 5. 4. 2009],
<<http://www.env.cz/www.zamest.nsf/0/aa3c3e93c5741897c1256d60003dd31d?OpenDocument.htm>>.
- [7] Malthus, T. R. (2000): *Esej o principu populace*. (Překlad z originálu *Essay on The Principle of Population* přeložil I. Šebestík). Praha, Zvláštní vydání, 2000.
- [8] MŽP (2003): *Metodický pokyn pro zavedení environmentálního účetnictví*. Praha, Ministerstvo životního prostředí ČR, 2003.
- [9] Rynda, I. (2000): *Trvale udržitelný rozvoj a vzdělávání*. [on-line], Praha, Centrum pro otázky životního prostředí UK, c2000, [cit.: 28. 3. 2009],
<http://www.czp.cuni.cz/projekty/konf_hledani/Sbornik/Rynda.htm>.
- [10] Simon, J. L. (1998): *The Ultimate Resource II, People, Materials and Environment*. College Park, University of Maryland, 1998.
- [11] Študent, J.: (2006): *Hodnocení udržitelného rozvoje na podnikové úrovni*. In Ritschelová, I. (ed.): *Environmentální účetnictví na mikroekonomické úrovni*. Ústí nad Labem, Univerzita J. E. Purkyně, 2006, s. 10-12.
- [12] WCED (1991): *Naše společná budoucnost*. (Překlad z originálu *Our Common Future*.) Praha, Academia 1991.

Environmentální systémy řízení jako jeden z nástrojů udržitelného rozvoje; postavení a role manažerského a finančního účetnictví

Dana Kovanicová

ABSTRAKT

Příspěvek vymezuje podnikové systémy řízení pro udržitelný rozvoj (EMS), aby následně formuloval postavení a funkce environmentálně zaměřeného manažerského účetnictví (EMA) a finančního účetnictví. Dokládá se, že EMA hraje při přípravě a zavádění EMS důležitou roli a že při fungování tohoto systému má dokonce roli klíčovou. Jeho předností je orientace na hodnotové i naturální informace povahy nejen ex post, ale i ex ante. Finanční účetnictví dosud ve většině případů není zaměřeno na vykazování informací s vlivem na udržitelný rozvoj, i když mu v tom jeho koncepční rámec nebrání.

Klíčová slova: Udržitelný rozvoj; Environmentální systém řízení; Environmentální manažerské účetnictví; Finanční účetnictví

Environmental Management Systems as one of the Sustainability Development Instruments; a Position and the Role of Management and Financial Accounting

ABSTRACT

The paper defines enterprise environmental management systems (EMS) to formulate the positions and functions of environmentally oriented management accounting (EMA) subsequently. It is accounted for, that EMA plays very important role during preparation and installation of EMS and – moreover – that it has a crucial role during operating of the system. Strength of this system lies in its orientation on value and physical information not only ex post, but ex ante as well. Financial accounting is still not yet oriented on presentation of information with the impact on sustainable development, even though its conceptual framework does not hamper it.

Key words: Sustainable Development; Environmental Management System; Environmental Management Accounting; Financial Accounting.

JEL classification: M41, Q56.