Přístupy a možnosti využití účetních informací pro měření udržitelného rozvoje podniku[#]

Jana Fibírová – Bohumil Král***

Úvod

Dva zásadní vlivy, které v posledních letech působí na cíl, obsah, strukturu, ale i předmět a metodu účetnictví, jsou jednak důsledná uživatelská orientace, ale také snaha reagovat na skutečná, ale někdy i domnělá omezení účetních informací rozšířením spektra jeho zájmu.

Důsledná uživatelská orientace se dnes projevuje zejména oddělením informací finančního a manažerského účetnictví a jejich do značné míry odděleným rozvojem. Jakkoli je vzájemný vztah i odlišnosti obou subsystémů předmětem řady diskusí, nutnost jejich diferencovaného řešení s ohledem na různé rozhodovací úlohy, které tzv. externí a interní uživatelé účetních informací řeší, se v současnosti přijímá již v zásadě nerozporně.

Co se týče rozšíření obsahového zaměření účetnictví, je přijímáno s menší shodou; není divu: nové informační potřeby vyvolávají zejména otázky, jak je skloubit s tradičními principy účetního vymezení, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky, a co víc: požadavky na širší obsahové zaměření, resp. poukazy na příliš úzkou orientaci účetnictví jsou vznášeny z různých oblastí lidských zájmů a potřeb.

Tak např. v reakci na skutečnost, že účetní informace jsou ve svém tradičním pojetí (a v kontextu se zjišťováním ročních výsledků, založených na aktuální bázi) spíše operativně a takticky zaměřenou částí informačního systému, „vzniká“ tzv. strategicky orientované účetnictví (Strategic Accounting), ve vazbě na kritiku, že účetnictví nezobrazuje adekvátně řadu faktorů, na které působí kvalita podnikových zaměstnanců, se rozvíjí tzv. účetnictví lidských zdrojů (Human Resource Accounting) v souvislosti s poznáním, že úspěch podniku ovlivňují velmi významně také obtížně vymezitelná a ocenitelná nehmotná aktiva, generovaná interně dlouhodobou činností firmy, se lze setkat také s účetnictvím goodwillu (Accounting for Goodwill).

Také předmět našeho zájmu – sociální, resp. environmentální účetnictví (Social, resp. Environmental Accounting) se rozvinulo na bázi poznání, že tradičně vymezený předmět účetnictví málo reaguje na sociální aspekty reprodukčního procesu a na dopady, kterými podnikatelský proces zatěžuje životní prostředí.

Zdá se, že společnými obecnými důvody vzniku těchto účetních „odnoží“ jsou zejména snaha o interdisciplinární nadhled na zkoumanou podnikatelskou realitu a stále silněji působící multidimenzionalita, na kterou jsou manažeři (ale i výzkumníci a akademická sféra) nuceni reagovat.

[#] 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 MSM 6128439903.

^{*} Prof. Ing. Jana Fibírová, CSc. – profesorka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <fibirova@vse.cz>.

^{**} Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. – profesor, vedoucí katedry; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kral@vse.cz>.

Obě uvedené tendence jsou dnes průvodním rysem řady výzkumných snah; ty podle našeho názoru reagují zejména na potřeby praxe. Zřejmá tendence progresivních firem koncipovat systém řízení na bázi multidimenzionálního pohledu na podnikatelský proces vede ke stále silnější integraci všech významných aspektů jeho cílevědomého ovládání; strategického, taktického i operativního horizontu, výkonového, odpovědnostního, zákaznického, teritoriálního i procesního průřezu, organizační, plánovací, kontrolní, motivační i informační funkce a také jeho naturálně věcné a hodnotové podstaty. Vzájemná provázanost jednotlivých průřezů má samozřejmě vliv i na vědecké zkoumání těchto tendencí z hlediska potřeb a možností jejich zobecnění a využití v praxi: zdá se, že v tomto ohledu hraje nejvýznamnější roli právě potřeba interdisciplinárního pohledu na zkoumanou realitu.

Samozřejmě, jde o tendenci, která je dnes pro svět teorie a zejména vysokých škol s vědecko-výzkumnými ambicemi a nesporným potenciálem, ale také s jejich strukturou předmětů, oborů, kateder a relativně úzce specializovaných odborníků, primárně orientovaných disciplinárně, velice naléhavá. Stručně a zjednodušeně převedeno do výše zmíněné oblasti řízení podniků: má smysl zkoumat úzce disciplinárně tuto oblast, pokud svět manažerů klade přímočarou otázku „Jak řídit podnik?“ aniž se zabývá tím, která z disciplín ho vede správným směrem?

Navzdory zvýšeným nárokům na interdisciplinární přístup se domníváme, že ano. Svět i jeho ekonomický, resp. podnikatelský rozměr jsou dnes příliš složité na to, aby mohly být racionálně uchopeny jediným „všeobjímajícím“ pohledem; objektivní vznik disciplín vedl v minulosti k tomu, že jediná objektivní realita začala být zkoumána z různých hledisek, a umožnil tak její analýzu bohatším, různorodým způsobem.

Je však zároveň skutečností, že v současném stadiu vývoje vyvolávají disciplinárně formulované závěry i potřebu zkoumání jejich vzájemných vazeb, příčinných a důsledných souvislostí, priorit a omezení; nutnost interdisciplinárního nadhledu je z tohoto pohledu o to významnější, že zasazení – byť správných – poznatků a závěrů do nesprávných, neadekvátně zdůrazněných nebo naopak podceněných souvislostí je problémem, který je třeba eliminovat se stejnou naléhavostí jako úzce disciplinární pohled na zkoumanou realitu.

Předkládaný příspěvek si v tomto smyslu klade zejména dva vzájemně spjaté základní cíle:

- odpovědět na obecnou otázku, zda slovní spojení „environmentální účetnictví“, resp. sociální účetnictví, nebo účetnictví udržitelného rozvoje¹ jsou pro rozvoj zkoumané oblasti využita adekvátně a korektně, a to zejména s ohledem na cíle, obsah, strukturu, metodické prvky, základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky, které jsou tradičně s účetní informací spojovány, a návazně,

¹ V příspěvku není věnována samostatná pozornost diskusi vymezení pojmového aparátu, jehož používání není zcela sjednoceno. Pojem „environmentální“ je v příspěvku použit ve smyslu vyjádření jiných než ekonomických vztahů podniků k jejich okolí; nezahrnuje tedy jen vztah k životnímu prostředí (na které se anglický termín „Environment“ někdy zužuje), ale také široce pojaté sociální aspekty podnikání, ovlivňující strukturu společnosti a její kvalitu života. Pojem „účetnictví“ je pak použit v tradičně aplikovaném pojetí, se zaměřením pozornosti na možnosti aplikace předpokladů a principů účetnictví na environmentální otázky, na zobrazení a vykazování environmentálních hodnotových veličin v účetním systému podniku.

V tomto smyslu se neztotožňujeme se snahami zaměřovat účetnictví (accounting) s odpovědností (accountability) manažerů mimo jiné za environmentální důsledky podnikových činností, které sice vede k primární snaze orientovat pozornost uživatelů na obsah zveřejňovaných informací (bez zřetele na jejich zdroj), ale stírá rozdíly mezi kvalitou účetní informace a jinými zdroji, které se k zajištění informačních potřeb využívají.

- ověřit, zda zejména základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky účetních informací jsou vymezeny dostatečně obecně se zřetelem na informační potřeby, které v současnosti uživatele mohou zajímat z oblasti, která je předmětem zájmu zkoumané oblasti.

Zejména s ohledem na skutečnost, že výše uvedené nástroje a metody účetního zobrazení jsou dnes jednoznačněji vyjádřeny z hlediska informačních potřeb tzv. externích uživatelů, se příspěvek zaměřuje primárně na oblast (environmentálně zaměřeného) finančního účetnictví ((Environmental) Financial Accounting).

1 Obsahové vymezení environmentálního účetnictví

Vznik environmentálního účetnictví je tradičně spojován zejména s požadavkem na rozšíření odpovědnosti podniků za výsledky jejich činnosti, a to nejen v oblasti ekonomické (finanční), kam byl předmět zájmu účetního zobrazení dlouhodobě směřován, ale i ekologické a sociální. Cílem je poskytnutí relevantních podkladů o tom, jak podnik zajišťuje svůj ekonomický rozvoj při respektování požadavků ochrany životního prostředí, uvažlivého využívání přírodních zdrojů a sociálních potřeb lidí (Schaltegger – Burritt, 2002).

Není sporu o tom, že významným prostředkem, jak se tzv. účastníci koalice – stakeholders (investoři, zákazníci, ekologové, zaměstnanci, municipality,...) dozvídají, zda podnik orientuje své politiky, plány, produkty a procesy směrem, který podporuje přechod k udržitelnému rozvoji, jsou informace, které o podnikové činnosti poskytuje sám podnikový management. V tomto smyslu existuje řada dokumentů, které se zaměřují na specifickou část průřezu komplexní problematiky udržitelného rozvoje. Je však zřejmé, že pro vypovídací schopnost těchto informací je velice důležité systémové pojetí těchto informací. Právě s ohledem na nezastupitelnou schopnost účetnictví vyjádřit synteticky podnikatelský proces v jeho úplnosti a nepřetržitosti se tak začalo zdůrazňovat, že integračním základem, „páteří“ vykazovaných informací o vlivu podniku na okolní prostředí by mělo být účetní vidění světa.

V souvislosti s environmentálním účetnictvím jsou nejčastěji předmětem zájmu otázky: jaké informace vyžadují uživatelé environmentálních výkazů, jaký je jejich vztah k finančnímu účetnictví a finančním výkazům a jakými ukazateli měřit udržitelnou výkonnost? Většina řešení se pak v této souvislosti zaměřuje na doplnění informací z finančního účetnictví o environmentální náklady a nákladové úspory, a na rozšíření a doplnění této báze o věcná a kvalitativní měřítko, charakterizující vlivy a změny životního prostředí.

Omezení vypovídací schopnosti takového přístupu je zřejmé. Doplnění účetních výkazů o vybrané měřitelné vlivy vývoje životního prostředí a sociálního rozvoje sice umožňuje rozšířit měření finanční výkonnosti a pozice podniku v souladu s požadavky externích uživatelů finančního účetnictví, ale neumožňuje komplexně měřit udržitelný rozvoj podniku; kvantifikace environmentálních nákladů a přínosů běžně nezobrazovaných v účetnictví a souvisejících s externalitami je totiž relativně složitá a předpokládá obsahové vymezení vlivů na životní prostředí a člověka, jejich ocenění, ale také alokaci společných nákladů, a to mezi nezávislé účetní jednotky.

Podle našeho názoru je třeba tento – spíše pragmaticky formulovaný – postoj rozšířit zejména o koncepční východiska, na nichž je (finanční) účetnictví postaveno, a formulovat jejich přednosti (a inspirace), ale i omezení (a nutnost modifikace) pro vyjádření syntetického

působení environmentálních vlivů. Z tohoto hlediska se příspěvek zaměřuje nejen na to, „co“ – jaké informace by měly být vykazovány při měření udržitelného rozvoje podniku a jak vhodně doplnit účetní informace dalšími kritérii, ale primárně na to, zda a jak je možno využít účetní informace pro měření udržitelného rozvoje podniku.

Základním metodologickým přístupem jsou v tomto smyslu otázky, jaké jsou základní předpoklady a kvalitativní charakteristiky environmentálního účetnictví a do jaké míry jsou shodné či naopak odlišné od jejich tradičního, do jisté míry dnes kodifikovaného či obecně přijímaného chápání.

2 Předpoklady a kvalitativní charakteristiky environmentálního účetnictví

Historické zkušenosti s vypovídací schopností finančního účetnictví potvrdily, že pro důvěryhodnost vykazovaných informací je důležité vymezení (a poté i dodržování) výchozích předpokladů a kvalitativních charakteristik účetních informací. V dalším textu vycházíme z vymezení těchto „základních stavebních kamenů finančního účetnictví“ tak, jak jsou chápány zejména v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky²

Tab. 1: Předpoklady a kvalitativní charakteristiky environmentálního účetnictví

Základní předpoklady	Kvalitativní charakteristiky
Předpoklad účetní jednotky	Důležitost (relevance)
The entity assumption	Spolehlivost (reliability)
Akruální báze účetnictví	Srozumitelnost (comprehensibility)
The accruals basis of accounting	Nestrannost (neutrality)
Předpoklad trvání podniku	Úplnost (completeness)
The going-concern assumption	Opatrnost (prudence)
Zásada prevence	Srovnatelnost (comparability)
The precautionary principle	Vymezení časového období (timeliness)
Pojetí významnosti	Prokazatelnost (verifiability)
The concept of materiality or significance	Prokazatelnost (verifiability)

Zdroj: IASB (2006)

Předpoklad účetní jednotky (*The entity assumption*)

Ve finančním účetnictví je stanovení statutu a hranic účetní jednotky nezbytné pro vymezení odpovědnosti a zabránění tomu, aby významné závazky zůstaly mimo hodnocení finanční pozice podniku. V případě environmentálních vlivů je naopak důležité zabránit tomu, aby původce či spolupůsobilci environmentálních vlivů zůstal skryt ve formálně právních hranicích podniku, jako je tomu například v případě nákupu „citlivých“ materiálů (například tvrdého dřeva z dešťových lesů,...).

² U jednotlivých pojmů jsou uvedeny i anglické výrazy vzhledem k jejich vypovídací schopnosti a rozšířenému využití.

Pokud podnik tvoří část dodavatelského řetězce, měly by být v enviromentálním účetnictví zahrnuty vlivy celého životního cyklu produktu, od těžby zdrojů až po likvidaci následků podnikatelského procesu. Pokud by to bylo kontroverzní, či dokonce klamavé, měly by být výkazy jednotlivých entit nahrazeny spíše konsolidovanými environmentálními výkazy, zahrnujícími oddělené právní jednotky v rámci celistvého dodavatelského řetězce. Tradiční koncept účetní „jednotky“ finančního účetnictví, který splňuje požadavky právní ochrany vlastníků, tak vyžaduje v enviromentálním účetnictví zásadní kvalitativní modifikaci.

Minimální požadavek na enviromentální reporting je, aby příslušné výkazy i případné doplňující komentáře a tabulky jasně identifikovaly rozsah, v jakém je entita (definovaná pro potřeby finančního výkaznictví) plně vykazující jednotkou, a to s ohledem na význam a vliv jejích enviromentálních aktivit. Pravidla enviromentálního reportingu by tak měla specifikovat vykazující jednotku ve vztahu k právnímu vymezení a komplexnosti vykazování s ohledem na environmentální aspekty (Benett, 1999, s. 314).

Akruální báze účetnictví (The Accrual Basis of Accounting)

Co se týče akruální báze, zdůrazňuje se v Koncepčním rámci zejména, že „při aplikaci akruální báze jsou výsledky transakcí a jiných skutečností předmětem uznání v období, kdy k nim dochází (a nikoliv až když podnik přijímá či vydává peníze nebo jejich ekvivalenty), a jsou zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce v obdobích, k nimž se vztahují. Účetní závěrka zpracovaná na akruální bázi tak informuje uživatele nejen o minulých transakcích, které mají vliv na příjmy a výdaje peněz, ale také o závazcích platit peníze v budoucnu a o zdrojích, které představují přírůstek peněz v budoucnu.“

Tradičně chápaná akruální báze účetnictví tak vyžaduje, aby výsledky a vlivy činností byly zveřejněny v období, kdy se uskutečnily. Potřeba včasného vykazování a rozpoznání rozhodujících environmentálních vlivů vyžaduje akruální přístup vztahující se k okamžiku rozhodování o zahájení výroby či jiné činnosti v budoucnosti, nikoliv k okamžiku uskutečnění, jako je tomu ve finančním účetnictví. V některých případech je nutno zahrnout do informační báze časově velice vzdálené vlivy, jako např. u emisí plynů, které vyvolávají kyselé deště, u znečištění půdy, které má negativní vliv na zdroje vody, nebo u vyčerpání hmotných zdrojů s důsledky na porušení ekologické rovnováhy.

Environmentální účetnictví by tak mělo vyjít spíše z akruálního vztahu, založeného na vazbách příčina – důsledek v přirozených časových valencích (ne nepodobných např. konceptu Life Time Costing ve strategickém pohledu na hodnotové parametry výkonu za celou dobu životnosti, resp. projektovému řízení nákladů), a nikoliv z relativně krátkého (ročního) pohledu na věcnou a časovou srovnatelnost nákladů a výnosů. To by umožnilo, aby výrobní (či obdobné) činnosti, emise a plýtvání byly přiměřeně spojeny s perspektivou činnosti podniku v budoucnosti. Tento pohled by pak umožnil i širší diskusi o vymezení, ocenění a vykazování rezerv na environmentální závazky a náklady likvidace, a to zejména u nákladů spojených s odstraňováním ekologických zátěží a s vyřazením některých dlouhodobě využívaných aktiv (např. ropných zařízení nebo atomových reaktorů).

Je tak zřejmé, že i enviromentální účetnictví by mělo být založeno na akruálním principu, a to i přesto, že nemusí existovat zřetelné spojení mezi událostí a environmentálním vlivem. Za určitých okolností není u události (například emise) zřetelný environmentální dopad (důsledek) až do doby, kdy nastane, a v jiných případech environmentální vliv nebo důsledek může být identifikován (například kontaminovaná půda), i když nebude identifikovaná událost, která ho zapříčinila. V tomto smyslu je zřejmé, že modifikovaný akruální koncept se

nemusí týkat jen informací, které tvoří obsah výkazů finančního účetnictví, ale také (a často zejména) té části zveřejňovaných informací, které tvoří obsah tzv. přílohy.

Předpoklad „Going-concern“

Co se týká předpokladu „Going Concern“, uvádí se v Koncepčním rámci, že „účetní závěrka vychází běžně z předpokladu, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti a že bude pokračovat v podnikání v dohledné budoucnosti. Proto se předpokládá, že podnik ani nemá v úmyslu, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti; pokud takový záměr nebo potřeba existují, musí být účetní závěrka zpracována na odlišné bázi a tato báze musí být zveřejněna.“

U podniku, který je „going concern“ se tak obecně předpokládá, že bude pokračovat v činnosti v předvídatelné budoucnosti. Tento princip má ve finančním účetnictví bezprostřední vazbu na ocenění aktiv, která jsou zobrazena v aktuálním či historickém ocenění, nikoliv v prodejní ceně nebo její modifikaci (např. v tzv. čisté realizovatelné hodnotě).

Závazky plynoucí z environmentálních nákladů (například rekultivace půdy) by tak podle tohoto principu měly být ve finančním účetnictví vykazovány do té doby, pokud je entita podnik za jejich odstranění právně odpovědná. V environmentálním účetnictví by měl být zahrnut požadavek, že pokud jsou významné environmentální závazky, měly by být uvedeny i údaje o tom, jak podnik bude řešit jejich eliminaci – a to bez ohledu na to, zda příslušný závazek bude vykazován v rozvaze, nebo pouze jako doplňující informace v tzv. příloze.

Připomeňme v této souvislosti, že podle IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky se ve finančním účetnictví nevykazují rezervy na náklady, které budou muset být vynaloženy v souvislosti s činností účetní jednotky v budoucnosti. V rozvaze jsou vykazovány pouze takové závazky, které existují k rozvahovému dni, pocházejí z minulých událostí, existujících nezávisle na budoucích krocích účetní jednotky (tj. budoucím vykonávání její činnosti). Pokud účetní jednotka zamýšlí, nebo je na základě obchodních tlaků a požadavků právních předpisů donucena k vynaložení výdajů v budoucnosti, nevykazuje se na tyto výdaje rezerva. Účetní jednotka může svými kroky takovým budoucím výdajům zabránit, například změnou metod činnosti. Vznik ekologické škody se stane událostí zakládající závazek, vykazovaný v rozvaze, pouze za předpokladu, že je dostatečně pravděpodobný „odliv“ prostředků z podniku a existuje spolehlivá báze pro jeho ocenění – tedy např. v případě, že by byl přijat nový právní předpis, požadující odstranění existujících škod (smluvní závazek), nebo pokud např. účetní jednotka veřejně přijme odpovědnost za nápravu způsobem, který vytváří mimosmluvní závazek.

Obdobně jako základní předpoklady lze posoudit z hlediska jejich využitelnosti při poskytování informací externím uživatelům také tzv. kvalitativní charakteristiky informací environmentálního finančního účetnictví.

Jako základní kvalitativní charakteristiky zveřejňovaných informací účetní závěrky vymezuje Koncepční rámec srozumitelnost, užitečnost ve vztahu k rozhodovacím úlohám uživatelů – relevanci, spolehlivost a srovnatelnost. V této části Koncepčního rámce jsou také zmíněna některá omezení, která mohou ovlivňovat relevanci a spolehlivost účetní závěrky, a zcela v jejím závěru také požadavek na věrné zobrazení skutečností, které jsou předmětem účetní závěrky.

V Koncepčním rámci – ale poté i v jednotlivých standardech – se "věrné zobrazení" objevuje ve dvojím pojetí: jednak jako nezaujaté, "objektivní" zobrazení (Fair Presentation), jednak jako cílový princip (Fair and True View), který je dosažen, pokud jsou splněny kvalitativní vlastnosti účetní závěrky. Z tohoto hlediska je zřejmé, že cílovou dominantou účetního zobrazení (včetně environmentálních aspektů) není jeho "absolutní" shoda s realitou, ale snaha informovat (v této konkrétní orientaci externího) uživatele ve vazbě na jeho výše zmíněné informační potřeby.

Zejména v rámci zajištění spolehlivosti se pak Koncepční rámec zabývá také dalšími vlastnostmi vykazovaných informací, které mohou buď jejich vypovídací schopnost ovlivnit, nebo mohou vést ke střetům při zajišťování či respektování těchto zásad.

Pozornost zaslouží zejména zásady objektivity poskytovaných informací, již diskutovaná zásada opatrnosti a zobrazení jevů ve vztahu k podstatě, nikoliv k právní formě (Substance over Form).

V rámci omezení, která budou ovlivňovat relevanci a spolehlivost účetní závěrky, se Koncepční rámec zabývá jednak požadavky na včasnost předkládaných informací, hledáním vyváženosti mezi užitkem poskytovaných informací a nákladem na jejich zajištění (Cost-Benefit Balance) a vztahy mezi kvalitativními charakteristikami.

Je ovšem skutečností, že kvalitativní charakteristiky jsou v řadě podkladů, věnovaných vypovídací schopnosti účetních informací, vymezeny výrazně širěji. V dalším textu se proto zabýváme jen vybranými kvalitativními charakteristikami Koncepčního rámce, které podle našeho názoru vyžadují s ohledem na zkoumané téma zvláštní pozornost, a naopak se stručně zabýváme i některými charakteristikami, které výslovně v Koncepčním rámci uvedeny nejsou.

Zásada prevence (The Precautionary Principle)

Ačkoliv tzv. zásada prevence není zásadou uváděnou v Koncepčním rámci, jde o zásadu, která v souvislosti se zkoumanými jevy nabývá značného významu. Z pohledu většiny tzv. účastníků koalice (Stakeholders) je totiž informace o preventivních opatřeních např. proti znečištění ovzduší – v porovnání s informací, jaké zdroje vynaloží entita na jeho ozdravení v budoucnosti – vždy preferovanou alternativou. V pravidlech zveřejňování informací environmentálního účetnictví by tak měl být zahrnut požadavek, aby vedení příslušné entity informovalo uživatele o tom, jak je (či naopak není) princip prevence uplatňován, jak je zahrnut v environmentálních politikách, programech a rozhodovacích procesech a popř. jak ovlivňuje současné vykazované informace.

Zásada významnosti (The Materiality Principle)

Ve finančním účetnictví je nejvýznamnějším testem racionální aplikace principu významnosti skutečnost, zda by vynechání nebo chybné uvedení příslušné informace mohlo negativně ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatele. Termín „ekonomické rozhodnutí“ je přitom chápán primárně ve smyslu finančním, tj. – poněkud zjednodušeně řečeno – zda daná skutečnost bude mít vliv na budoucí přírůstek či úbytek peněz. Významnost (z finančního pohledu) je přitom obvykle posuzována zpracovatelem – poskytovatelem účetních informací (popř. auditorem), a to včetně určení ještě únosné míry odchylky, vyjádřené nejčastěji v procentech.

Aplikace principu významnosti v environmentálním účetnictví by podle našeho názoru mělo být komplexnější než ve finančním účetnictví s tím, že by bylo třeba individuálně zvážit okolnosti každého konkrétního případu nejen s ohledem na tradiční vymezení prvků účetní závěrky, které vychází z pojetí peněžních přítoků a odtoků, ale spíše z hmotně energetických aspektů obnovy přírodních zdrojů, které činnost podniku odčerpává nebo znehodnocuje.

Významnost, důležitost (The Relevance Principle)

Řada aspektů, zmíněná v souvislosti s relevancí, má svou analogii také při zkoumání environmentálních jevů. Rozhodně to platí pro základní vymezení Koncepčního rámce, které uvádí, že informace je relevantní, pokud ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožňují hodnotit minulé, současné nebo budoucí události nebo pokud potvrzují či korigují jejich minulé hodnocení. I zde je ovšem zřejmé, že pojetí relevance v environmentálním slova smyslu je širší než „ekonomické“ (chápejme: s vlivem na budoucí přítoky a odtoky peněz do, resp. z vykazující entity).

V porovnání s finančním účetnictvím je pro relevanci informace v environmentálním pojetí důležitá zejména míra ovlivnitelnosti příslušného faktoru (struktura lidských zdrojů, sociální politika firmy vůči menšinám, zajištění rovného přístupu vůči mužům a ženám) a kvalitativní posouzení relevance (např. vliv na pozitivní formování názorů ve společnosti) než otázka navržení „tvrdého“, kvantitativně vymezeného kritéria pro posouzení významnosti.

Spolehlivost (The Reliability Principle)

Jak je uvedeno v Koncepčním rámci, „informace je spolehlivá, pokud není zaujatá (ovlivnitelná) a neobsahuje chyby“ s tím, že ze způsobu, jakým je informace zveřejněna a komentována, by uživatelé měli být schopni posoudit spolehlivost informace. K tomu přispívá řada vzájemně souvisejících charakteristik:

- **dostatečný popis** (valid description): pro porozumění uživatelů je důležitý způsob, jakým jsou environmentální aspekty popsány. V environmentálním účetnictví to je zvláště důležité, protože řada informací je technického charakteru. Pozornost by měla být proto věnována aplikaci vhodných, s přiměřenou mírou podrobnosti.
- **srovnatelnost** (comparability): pro vypovídací schopnost environmentálního účetnictví je mnohem důležitější porovnatelnost, souvislost měření, než přesnost dat (například u výrobce nábytku je důležitou informací nikoliv spotřeba dřeva, ale vybraných kvalitativních druhů, stromů z konkrétních „ohrožených“ lokalit). Bez souvislostí a porovnání jsou v environmentálním účetnictví i přesná data jen málo využitelná.

Objektivita – nestrannost (The Neutrality Principle)

Informace jsou nestranné, pokud nejsou některé z nich opomenuty při vykazování či jejich výběr není závislý na rozhodování či jejich posuzování. Splnění nestrannosti informací environmentálního účetnictví je velmi problematické, jsou snadno napadnutelné ze záměrného výběru.

Úplnost (Completeness)

Úplnost informací napomáhá jejich objektivitě a zabraňuje zkreslení. Všechny podstatné problémy, které jsou považovány za významné, by proto měly být prezentovány. Obdobně jako naplnění požadavku objektivity je také úplnost informací environmentálního účetnictví dnes obtížně ověřitelným principem zejména s ohledem na skutečnost, že řada vlivů má tzv. odložený charakter; projeví se se značným zpožděním a jsou obtížně kvantifikovatelné svým budoucím projevem a závažností.

Opatrnost (The Prudence Principle)

Opatrnost souvisí s principem prevence. Nejistota je hlavním faktorem environmentálního účetnictví, zejména s ohledem na častou neovlivnitelnost environmentálních vlivů. Měla by být zajištěna zejména tím, že nejsou přeceňovány ani bagatelizovány nepříznivé vlivy a že jsou včas, zejména preventivně vykazovány nejisté vlivy a případná environmentální poškození.

Srozumitelnost (Comprehensibility)

Předpokladem srozumitelnosti výkazů finančního účetnictví je standardní úroveň odborných znalostí účetnictví. Naproti tomu je obtížné předpokládat u uživatelů environmentálního účetnictví určitý stupeň environmentálního vzdělání a zkušeností. V této souvislosti je předmětem zájmu otázka, jaká úroveň technických informací může být zveřejňována, aby bylo zaručeno, že tyto informace jsou srozumitelné.

Srovnatelnost (Comparability)

U environmentálního účetnictví je pro uživatele důležitá především porovnatelnost informací rozdílných podniků ve stejné oblasti (sektoru) podnikání. Obdobně jako v účetních výkazech by měly být i informace environmentálního účetnictví srovnatelné a konzistentní s vykazovanými informacemi minulých období. V této oblasti existuje celá řada iniciativ, jejichž hlavním výsledkem je stanovení obecně použitelných měřítek (ISO₁₄₀₃₁ měřítko hodnocení environmentální výkonnosti), popřípadě specifických měřítek (v oblasti vodního hospodářství a telekomunikací). Je možno předpokládat, že v budoucnu používaná měřítko budou muset splňovat „obecně uznávaný“ test.

Vymezení časového období (Time Period Determination)

Základním problémem, odlišným v porovnání s tradičním finančním účetnictvím, je to, že environmentální změny a vlivy nelze zpravidla srovnávat v krátkém časovém období. Přitom základní otázkou by nemělo být to, zda a jak se liší časové období environmentálního účetnictví v porovnání se zpravidla ročním účetním obdobím finančního účetnictví, ale aby bylo toto období vždy jasně určeno, včetně uvedení důvodů, které k výběru období vedly. Přitom je možno porovnávat informace za stanovené období či „období změn“, vyhodnocovat změny v porovnání s cíli.

Prokazatelnost (Verifiability)

I když jsou informace environmentálního účetnictví často obtížně objektivně určitelné a fyzicky měřitelné, měly by být při jejich vykazování posuzovány nezávislými auditory, kteří posoudí zejména šíři zkoumané oblasti.

3 Informační zajištění předpokladů a kvalitativních charakteristik environmentálního účetnictví

Informační zajištění předpokladů a kvalitativních charakteristik environmentálního účetnictví představuje na jedné straně vrcholný cíl pro postupné rozšiřování spektra informací, vykazovaných v rámci tradičních, uživatelsky diferencovaných subsystémů účetních informací (vedle daňového, finančního a manažerského účetnictví); na straně druhé jsou tyto základní předpoklady a kvalitativní vlastnosti environmentálního účetnictví koncepčním východiskem pro posouzení kompatibility a návaznosti jednotlivých subsystémů účetních informací, popřípadě jejich vnitřní rozporuplnosti.

Z hlediska časové orientace a míry spolehlivosti jsou informace finančního účetnictví zcela odlišně koncipovány než informace environmentálního účetnictví. Na informace finančního účetnictví bezprostředně navazují reálné peněžní toky ekonomických subjektů, včetně vyplacených dividend a rozdělení zisku. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IASB, 2006) problematice environmentálního účetnictví pozornost nevěnují, nepřímo se od ní distancují.

Například IAS 1 (Sestavování a zveřejňování účetní závěrky) ve svém textu zdůrazňuje, že předmětem IFRS je pouze účetní závěrka – tedy výkaz o finanční pozici, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, výkaz o peněžních tocích a komentář, a nikoliv další informace a výkazy zveřejňované účetní jednotkou.

Jedním z hlavních problémů environmentálního účetnictví je srovnatelnost některých kategorií a jejich členění, například z hlediska obtížnosti ocenění (Stránský 2006, s. 223-251):

- konvenční náklady (nejlépe ocenitelné, alokovatelné procesům a výkonům);
- potenciálně skryté náklady (náklady a výnosy, které běžně nejsou přiřazeny relevantním výkonům a procesům – mzdy environmentálního dozoru, školení bezpečnosti práce);
- závislé náklady (potenciální závazky nebo pohledávky podmíněné budoucími událostmi – potenciální náklady na léčení nebo sanaci vzniklé únikem nebezpečných látek);
- náklady na vztahy a image (potenciální závazky nebo pohledávky spojené se subjektivním vnímáním zájmových skupin – stakeholders, například odpor místního obyvatelstva proti rozšíření továrny);
- společenské náklady – náklady a výnosy pro okolí firmy, které firma vyvolala, ale které nejsou součástí jejího podnikání (plynulejší doprava ve městě díky zajištění hromadné dopravy pro zaměstnance firmy).

Zkušenosti se zařazováním environmentálních aspektů do finančního účetnictví potvrzují, že v některých případech to je možné a bez problémů (kvantifikace a rozšíření podrobnějšího analytického členění nákladových druhů o „konvenční“ environmentální náklady, rozšíření členění aktiv, ...). V řadě případů však pravidla finančního účetnictví zobrazení environmentálních vlivů neumožňují, či jsou s nimi dokonce v rozporu (tvorba rezerv).

K tomuto závěru došla i pracovní skupina spojených národů ISAR (International Standards of Accounting and Reporting, mezinárodní pracovní skupina expertů pro mezinárodní standardizaci účetnictví a výkaznictví OSN), která formulovala doporučení ohledně možností zahrnutí environmentálních aspektů do finančního výkaznictví (Hyršlová – Prajslerová, 2001, s. 29-32).

Požadavky na měření finanční výkonnosti podniku jsou ve finančním účetnictví koncepčně odlišné od požadavků měření udržitelného rozvoje podniku. Vypovídací schopnost informací finančního účetnictví splňuje požadavky taktického řízení podniku, které koncepčně vychází z vymezení ročního intervalu jako základního hodnoceného období, posuzovaného na základě skutečně dosažených a trhem ověřených výsledků.

Finanční kritéria tak kladou hlavní důraz na příčiny a odpovědnost za dosažené, spíše operativně taktické výsledky podniku, nikoli na faktory ovlivňující dlouhodobý rozvoj. Pro posouzení míry naplňování strategických cílů podniku je proto nezbytné brát v úvahu vedle finančních kritérií i další, obtížně kvantifikovatelné faktory, zpravidla vyjádřené v naturálních jednotkách. Je pak otázkou, zda i tyto velice významné relevantní informace definovat jako účetní.

Finanční kritéria charakterizují skutečně dosaženou finanční výkonnost podniku, nevyhodnocují pozici podniku v jeho působení na vnější okolí – sociální a ekologické. Objektivizujícím kritériem této pozice je porovnání s konkurencí, propojení zjišťovaných kvalitativních charakteristik s informačním systémem podniku. Cílem je podporovat jednání podniku, které zásadním způsobem ovlivňuje strategický rozvoj společnosti v budoucnosti.

4 Informace pro měření a řízení udržitelného rozvoje podniku

Klíčovou otázkou řízení podniku je stanovení očekávaných záměrů a cílů jeho budoucího vývoje, včetně stanovení kritérií, pomocí kterých je možno posoudit míru naplnění těchto cílů (viz Šoljaková, 2003). Předností finančních (hodnotových) kritérií je jejich objektivnost (jsou ověřena trhem) a syntetické vyjádření (umožňují měřit výsledek v různých průřezích činnosti, za podnik jako celek). Paradoxně jsou tyto základní vlastnosti, přednosti hodnotových kritérií, zároveň i omezením jejich vypovídací schopnosti z hlediska strategického rozvoje podniku.

Zisk a z něj odvozená kritéria, pomocí kterých se ve sledovaném období měří míra zhodnocení vložených vstupů (kapitálu, aktiv), jsou tzv. výstupními měřítky (zpožděnými indikátory)³. Pomocí zisku se ve sledovaném období měří výsledky minulých úspěchů a rozhodnutí (zisk z prodeje „existujících“ výkonů, „existujícím“ zákazníkům, zhodnocení v minulosti vybudované pozice na trhu, zhodnocení „existujících“ aktiv, atd.). Je proto nutno doplnit hodnotová kritéria o další měřítka, která umožní posoudit a vyjádřit sledované parametry budoucího vývoje podniku (včetně sociálních a ekologických).

Cílem informací a kritérií environmentálního účetnictví není nahradit tradiční finanční kritéria, ale doplnit je o další měřítka, která umožní posoudit a vyjádřit budoucí vývoj podniku. Úlohou těchto doplňujících kritérií, a to nejen hodnotového, ale zejména i naturálního charakteru, je posouzení příčinných souvislostí mezi vývojem hodnotových

³ U odborné veřejnosti je používání pojmů „zpožděné indikátory“ a „hybné síly růstu“ rozšířené. Poprvé tyto pojmy použili a obsahově vymezili autoři koncepce řízení Balanced Scorecard, R. S. Kaplan a D. P. Norton. Z jejich publikací uveďme alespoň český překlad *Balanced Scorecard. Strategický systém měření výkonnosti podniku*. (Kaplan – Norton, 2003).

ukazatelů a vývojem v ostatních oblastech činnosti podniku. Tímto způsobem lze měřit charakteristiky, které umožňují posoudit rychlost, spolehlivost a inovaci interních procesů, pracovní podmínky zaměstnanců, jejich loajalitu, a tím snižovat míru nejistoty budoucího vývoje podniku.

Důležitou myšlenkou při vytváření systému kritérií environmentálního účetnictví také je poznání charakteristik, které podnik svojí činností v budoucnosti může ovlivnit, stanovení určitého počtu kritérií a ukazatelů, založených na poznání příčinných souvislostí jejich vlivu na ekologické a sociální okolí podniku. Vhodnou kombinací hodnotových a naturálních kritérií, standardizací jejich měření, zakomponováním do informačních systémů podniku, je možno vybudovat systémy informací splňující základní požadavky na srovnatelnost, časovou kontinuitu a průkaznost informací.

Při hodnocení vypovídací schopnosti systému informací environmentálního účetnictví je důležité jejich využití při stanovení dlouhodobých cílů a jejich naplnění (popřípadě nesplnění), při posuzování optimální alokace zdrojů, při koordinaci činností podniku, při určení standardů výkonnosti jako pevných bodů orientace v neurčitosti budoucího vývoje. Využitelnými kritérii environmentálního účetnictví jsou nástroje strategického manažerského účetnictví – kalkulace životního cyklu výkonů, kalkulace cílových nákladů.

Závěry a shrnutí

1. Jedním ze dvou zásadních vlivů, které v posledních letech působí na cíl, obsah, strukturu, ale i předmět a metodu účetnictví, je snaha reagovat na skutečnou, ale někdy i domnělou omezení účetních informací rozšířením spektra jeho zájmu. Také tzv. environmentální účetnictví se rozvinulo na bázi poznání, že tradičně vymezený předmět účetnictví málo reaguje na sociální aspekty reprodukčního procesu a na dopady, kterými podnikatelský proces zatěžuje životní prostředí.
2. Základním důvodem vzniku nejen environmentálního účetnictví, ale i dalších účetních „odnoží“ jsou zejména snaha o interdisciplinární nadhled na zkoumanou podnikatelskou realitu a stále silněji působící multidimenzionalita řízení podnikatelského procesu.
3. Vymezení termínu „environmentálního účetnictví“ je však v tomto smyslu ne zcela korektní. Není sváděno k úvaze, že zobrazení vlivů působících na podnikové okolí je možno kvalitativně zvýšit na bázi „rozšíření“ disciplinárního pohledu na realitu, ale může vytvářet dojem, že tyto informace lze vyjádřit na bázi základních předpokladů a kvalitativních charakteristik, z nichž účetní zobrazení tradičně a dlouhodobě vychází.
4. Tento závěr platí zcela nesporně zejména pro tu část účetních informací, která je určena externím uživatelům finančního účetnictví. Ze srovnání požadavků na environmentální informace se základními předpoklady a kvalitativními charakteristikami účetního zobrazení tak, jak jsou chápány ve finančním účetnictví, je zřejmé, že environmentální informace vycházejí ze zcela rozdílného pohledu na zobrazovanou realitu; to je také důvodem, proč by většina těchto informací byla dnes vykazována spíše ve formě doplňujících informací v tzv. příloze než v podrobněji členěných výkazech. V tomto směru je zřejmé, že další rozvoj environmentálního účetnictví by se měl mimo jiné zabývat modifikovanými koncepčními východisky.
5. Neadekvátnost souhrnného názvu, který se dnes podle našeho názoru pro environmentální informace začíná vžívat, však neznamená, že obsah těchto informací není významný pro širší informování účastníků koalice (stakeholders) o vlivu konkrétních podniků na jeho

okolí. Spíše naopak: vzrůstající důležitost těchto informací vyžaduje v jiné části výzkumu věnovat pozornost cílům, obsahu a struktuře informací, které by podle našeho názoru měly (mimo jiné) tvořit povinnou, konzistentně zpracovávanou a zveřejňovanou část podnikových výročních zpráv.

Literatura

- [1] Benett, M. – James, P. (1999): *Sustainable Measures*. Sheffield, Greenleaf Publishing, 1999.
- [2] Hyršlová, J. – Prajslerová, M. (2001): *Aktivity expertů pro mezinárodní standardizaci účetnictví a výkaznictví v oblasti environmentálních nákladů a závazků*. In: *Sborník přednášek k problematice environmentálního účetnictví*. Pardubice, Univerzita Pardubice, 2001, s. 29-32.
- [3] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2000): *Balanced Scorecard. Strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha, Management Press, 2000.
- [4] IASB (2006): *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. 1. 2006 Dodatek k IFRS 2005 – změny roku 2006*. Praha, Svaz účetních, 2006.
- [5] Schaltegger, S. – Burritt, R. (2002): *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*. Greenleaf Publishing, 2002
- [6] Stránský, J. (2006): *Environmentální účetnictví – měření výkonnosti podniku pohledem udržitelného rozvoje*. In Král, B. (ed.): *Progresivní změny v systémech řízení výkonnosti*. Praha, Oeconomica, 2006, s. 223-251.
- [7] Šoljaková, L. (2003): *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*, Praha, Management Press, 2003.

Přístupy a možnosti využití účetních informací pro měření udržitelného rozvoje podniku

Jana Fibířová – Bohumil Král

ABSTRAKT

Hodnocení společenské zodpovědnosti podniku za jeho udržitelný rozvoj v budoucnosti vyžaduje integrovat měření sociálních vlivů a vlivů na životní prostředí do účetnictví. Předmětem zájmu environmentálního účetnictví by nemělo být pouze doplnění informací z finančního účetnictví o environmentální náklady a přínosy, ale vlastní koncepční pojetí obsahu účetních informací. Cestou k řešení je propojení kritérií strategického a taktického řízení, finančních a nefinančních měřítek, s respektováním požadavků na srovnatelnost, časovou kontinuitu a průkaznost poskytovaných informací.

Klíčová slova: Udržitelný rozvoj; Environmentální účetnictví; Základní předpoklady; Kvalitativní charakteristiky účetnictví.

Approaches and possibilities of using accounting information to measure sustainable development of corporation

Jana Fibířová – Bohumil Král

ABSTRACT

Evaluation of the company's social accountability for its sustainable development requires including measurement of social and environmental influences into accounting system. Subject of interest of environmental accounting should not be only adding of financial accounting about environmental costs and benefits but the new conceptual approach to accounting information. It can be solved by connecting strategic and tactic management criteria, financial and non financial measures with the respect to comparability, timeliness and verifiability of accounting information.

Key words: Sustainable development; Environmental accounting; Underlying assumptions; Qualitative characteristics.

JEL classification: M41.