

Účetnictví a výkaznictví pro trvale udržitelný rozvoj[#]

*Dana Dvořáková**

Nové dimenze podniku v rámci trvale udržitelného rozvoje

V souvislosti s koncepcí trvale udržitelného rozvoje se mění pohled na podnik, který je chápán multi-dimenzionálně jako jednota ekonomické, sociální a environmentální dimenze¹, teprve reprodukce těchto dimenzí umožňuje jeho trvalý (trvale udržitelný) rozvoj. Sociální i environmentální dimenze podnikání úzce souvisí s dimenzí ekonomickou. Nedá se ovšem říci, že by se veškeré důsledky sociálního a environmentálního působení podniku promítly (ať už přímo nebo nepřímo) do vykazované výkonnosti podniku a jeho finanční pozice (tedy do tradičně vnímané dimenze ekonomické).

Externalita představuje vnější účinek nějakého ekonomického rozhodnutí, resp. činnosti, který nese někdo jiný než její původce. Jako externality se označují výnosy či náklady jiných subjektů, které si jejich původce nemůže přivlastnit (v případě výnosů – tzv. pozitivní externality), nebo které od něj nelze vymáhat (v případě nákladů – tzv. negativní externality). Je zřejmé, že v zájmu trvale udržitelného rozvoje je internalizace těchto nákladů a výnosů.

V souladu s multi-dimenzionálním pohledem na podnik se formují tři linie vykazování – tradiční ekonomická dimenze, vedle které se otevírá komunikační prostor zahrnující rovněž sociální a environmentální aspekty podnikových operací (viz např. Bebbington – Thomson, 1996).

Zveřejňování sociálních a environmentálních informací je prováděno prostřednictvím různých dokumentů či výkazů. Tyto zprávy jsou sestavovány s roční periodicitou, stejně jako účetní výkazy. Sociální a environmentální faktory mohou být také veřejnosti prezentovány jako součást výstupů finančního účetnictví respektive výkaznictví, obvykle jako součástí výročních zpráv společností.

Ať již jsou konkrétní podoby a označení výkazů jakékoliv, lze říci, že podniky mohou zveřejnit sociální a environmentální aspekty obecně buď:

- a) v rámci samostatného výkazu (zprávy), nebo
- b) v rámci výroční zprávy (případně použít oba způsoby).

Empirický výzkum

V rámci výzkumu, který byl pokladem pro zpracování tohoto příspěvku, byl proveden empirický výzkum konkrétních způsobů vykazování environmentálních a sociálních aspektů podnikové činnosti. Cílem výzkumu bylo zjištění způsobů, které jednotlivé podniky užívají pro zveřejnění environmentálních a sociálních informací a posouzení, zda jsou tyto informace

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

^{*} Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ddvorak@vse.cz>.

¹ Viz například Bent a Richardson (2003), srv. s Kovanicová (2008) a Elkington (1998).

propojeny s vykazovanými finančními informacemi (jestli vykazování přináší komplexní multi-dimenzionální pohled na podnik), zároveň byla hodnocena spolehlivost a informační potenciál těchto informací.

Empirický výzkum byl proveden u všech výrobních podniků, které mají cenné papíry veřejně obchodovatelné na pražské burze cenných papírů (Burza cenných papírů Praha, a.s.), v době výzkumu bylo těchto podniků 19. Výzkum byl na základě informací prezentovaných podniky za rok 2008. Cílem nebylo vybrat náhodný vzorek českých podniků, nebo vzorek průřezový, ale naopak vybrat podniky, u kterých lze předpokládat, že bude jejich výkaznictví na velmi dobré úrovni.

Všechny hodnocené společnosti sestavují účetní závěrku v souladu s Mezinárodními účetními standardy (IFRS). Mnohé z těchto podniků užívají environmentální manažerské systémy (EMS) a jsou držiteli certifikací ISO 14001.

Zdroje výzkumu:

- informace o emitentech cenných papírů z Burzy cenných papírů Praha,
- informace prezentované na oficiálních webových stránkách jednotlivých podniků.

Zkoumány byly následující otázky:

1. Jsou v rámci výroční zprávy vykazovány informace o environmentálních dopadech činnosti účetní jednotky?
2. Pokud je odpověď na otázku 1 kladná – mají jakoukoliv vazbu na hodnoty uváděné v účetních výkazech?
3. Jsou v rámci výroční zprávy vykazovány informace o sociálních dopadech činnosti účetní jednotky?
4. Pokud je odpověď na otázku 3 kladná – mají jakoukoliv vazbu na hodnoty uváděné v účetních výkazech?
5. Je vykazován samostatný environmentální výkaz?
6. Pokud je odpověď na otázku 5 kladná – má jakoukoliv vazbu na hodnoty uváděné v účetních výkazech?
7. Je vykazován samostatný sociální výkaz o sociálních aspektech činnosti podniku?
8. Pokud je odpověď na otázku 7 kladná – má jakoukoliv vazbu na hodnoty uváděné v účetních výkazech?
9. Je vykazován samostatný výkaz o environmentálních i sociálních aspektech?
10. Pokud je odpověď na otázku 9 kladná – má jakoukoliv vazbu na hodnoty uváděné v účetních výkazech?
11. Je zveřejněna celková koncepce politiky společnosti v oblasti životního prostředí?
12. Je zveřejněna celková koncepce politiky společnosti v oblasti sociální?

Zároveň bylo zjišťováno, zda podniky užívají Environmentální manažerský systém (EMS) na základě certifikátu ISO14001.

Vyhodnocení výsledků empirického výzkumu:

a) Samostatné periodické vykazování environmentálních a sociálních informací

Jedna třetina společností z celkového počtu vykazuje samostatně výkaz s environmentální problematikou, pouze ve dvou z těchto výkazů byla zaznamenána vazba na finanční údaje

z výroční zprávy. Všechny tyto společnosti zároveň uvedly informace o environmentálních aspektech i ve výroční zprávě, informace byly často duplicitní.

Ze společností, které ve výroční zprávě uvedly environmentální informace (12) jich polovina zveřejnila i environmentální zprávu.

Samostatné environmentální výkazy zkoumaných společností nemají téměř žádnou vazbu na ekonomickou dimenzi podniku, firmy vesměs prezentovaly pouze své úspěchy. Informace byly většinou podávány pouze verbální formou. U údajů, které prezentují číselné hodnoty environmentálních ukazatelů (v měrných jednotkách) nejsou vždy uváděny srovnatelné údaje za minulé období, což významným způsobem snižuje jejich vypovídací schopnost.

Informace sociálního charakteru v oddělené zprávě nevykazuje ani jedna společnost.

b) Vykazování environmentálních a sociálních informací v rámci výroční zprávy

Dvě třetiny podniků vykazují sociální a environmentální informace v rámci výroční zprávy. Zbývající část podniků nevykazuje tyto informace na roční bázi vůbec; zajímavé je, že 2/3 z těchto společností aplikují EMS.

Co se týká vazby mezi sociálními a environmentálními údaji a údaji ekonomickými (finančními), mají environmentální údaje vazbu na účetní závěrku u 1/3 podniků, v sociální oblasti pouze 1/6 podniků. Četnost vazeb je však vyšší než u samostatně uváděných environmentálních zpráv.

Vykazované vazby na ekonomické ukazatele v účetní závěrce jsou spíše ojedinělé a nejsou systematicky zpracovány.

Žádná ze společností neuvádí environmentální a sociální souvislosti v rámci komentáře k účetní závěrce, tyto informace jsou uváděny pouze v ostatních částech výroční zprávy.

Podniky mají tendenci zveřejňovat spíše pouze pozitivní informace (podobné spíše reklamě) a lze se důvodně obávat, že tyto informace nejsou kompletní. Podniky ke komplexnosti vykazování nejsou motivovány, protože usilují o vytvoření pozitivního image. Výjimkou není ani to, že krásnou a pozitivní zprávu o trvale udržitelném rozvoji předkládá podnik, který je veřejnosti ze sdělovacích prostředků znám pro své problematické postoje k životnímu prostředí. Domnívám se, že užší vazba těchto informací na konkrétní údaje z účetní závěrky (například třeba jen na oddělené zveřejnění částek pokut, které podnik platí za znečišťování životního prostředí) by vnesla do předkládaných informací více objektivnosti a spolehlivosti.

Empirická studie jednoznačně potvrdila neprovázanost vykazování informací o ekonomické, environmentální a sociální dimenzi podnikání, což oslabuje vypovídací schopnost informací, které jsou sdělovány separátně (a na jejichž získání věnují podniky nemalé prostředky).

Nejen v praxi, ale ani v odborné literatuře není problém praktické realizace komplexního, multi-dimenzionálního pohledu na podnik často řešen. Dá se říci, že většina prostoru je v publikovaných výstupech výzkumů věnována spíše manažerskému přístupu k dané problematice. Vazba na finanční účetnictví a výkaznictví je velmi často přecházena s tím, že finanční účetnictví je svázáno národními, či mezinárodními předpisy (standards), které pro

samostatné zachycení a vykázaní této problematiky nedávají dostatečný prostor. Tato myšlenka je pravdivá jen z části. Finanční účetnictví je třeba chápat zejména jako nástroj, který se v mnohých ohledech vyvíjí a s využitím výpočetní techniky je schopen velmi pružného přizpůsobení informačním potřebám uživatelů účetních informací. Navíc finanční účetnictví jako jediné je schopno dosáhnout skutečně komplexního zobrazení podnikové reality (tradičně však zatím finanční účetnictví vychází pouze z ekonomického pohledu). V další části příspěvku se pokusíme o posouzení možnosti komplexního zobrazení podniku, jehož jádrem bude právě finanční účetnictví a výkaznictví. Zaměříme se na posouzení „využitelnosti“ systému účetního výkaznictví podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pro tyto účely.

Výhody zveřejnění environmentálních a sociálních aspektů podnikové činnosti v rámci výroční zprávy a jejich propojení s ekonomickými informacemi

a) Komplexnost zobrazení podniku

Základní výhodou zobrazení environmentální, sociální a ekonomické dimenze podnikání v jednom dokumentu je získání komplexního pohledu na podnik. Prezentace těchto informací ve výroční zprávě umožňuje specifikovat dopad environmentálních a sociálních okolností činnosti podniku na výkonnost (hospodářský výsledek) a finanční pozici podniku i zhodnotit budoucí možná rizika, která jsou s těmito oblastmi spojena.

A naopak oddělené vykázaní výsledků environmentálních a sociálních aktivit v rámci samostatného výkazu (výkazů) odděluje od sebe v podstatě vzájemně úzce spjaté a propojené oblasti.

Kritickou otázkou, kterou se pokusíme zodpovědět v následujícím textu je, zda je na tuto roli finanční účetnictví a výkaznictví v rámci tradičních, standardizovaných přístupů dostatečně připraveno.

b) Vyšší spolehlivost údajů poskytovaných v rámci účetní závěrky

Výhodou zobrazení sociálních a environmentálních faktorů v návaznosti na finanční účetnictví a výkaznictví je rovněž vyšší spolehlivost těchto údajů, které podléhají nezávislému posouzení – auditu (který může být buď povinný, nebo může být podnikem iniciován na dobrovolné bázi).

Kritickou otázkou je, zda je na ověřování pravdivosti environmentálních a sociálních dopadů činnosti podniku připraven auditor.

Reformulace cíle finančního účetnictví a výkaznictví, rozšíření předmětu účetnictví

Cílem finančního výkaznictví, tak jak je formulován v rámci národních i mezinárodních standardů účetnictví a účetního výkaznictví, je podat věrný a poctivý obraz účetní jednotky. Za věrný a poctivý obraz účetní jednotky je dosud tradičně považováno zejména pravdivé informování o finanční pozici účetní jednotky a o její výkonnosti, což umožňuje odhad vývoje těchto dvou aspektů úspěšnosti podnikatelské činnosti v budoucnosti. Finanční účetnictví je

tedy v současnosti soustředěno na ekonomickou stránku činnosti podniku, v souladu s cílem podnikání účetní jednotky, kterým je maximalizace zisku a maximalizace tržní hodnoty účetní jednotky (v dalším textu budeme tento současný systém finančního účetnictví označovat jako „konzervativní finanční účetnictví“). Konzervativní finanční účetnictví reprezentované národními i nadnárodními standardy stále pohlíží na účetní jednotku jako na „stroj na výrobu zisku“ a nebere v úvahu celkové dopady její činnosti na společnost a životní prostředí. Tento přístup snad vyhovuje úzce formulovaným cílům investorů (a ani toto tvrzení již rozhodně neplatí obecně), ale stále častěji se dostává do rozporu se zájmy a informačními požadavky dalších skupin uživatelů účetních informací.

Klasifikace důsledků environmentálních a sociálních aktivit

Důsledky environmentálních a sociálních aktivit účetní jednotky lze rozdělit do dvou skupin:

1. Důsledky, které se promítají do konzervativního finančního účetnictví (transakce, které ovlivní aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, které jsou rozpoznány na základě konzervativních definic současně platných standardů).
2. Důsledky, které se do tradičního finančního účetnictví nepromítnou, tedy neovlivní podnikem vykázaná aktiva, závazky, ani hospodářský výsledek. Tyto důsledky jsou označovány jako externality (definováno výše) a budou v rozhodující míře příčinou nekomplexnosti údajů vykazovaných ve finančním účetnictví.

Ad 1) Informace, které je možno odděleně sledovat i v rámci konzervativního účetnictví

První skupinu důsledků lze v celku jednoduše oddělit a samostatně vykázat při použití vhodných analytických účtů, ať již přímo v účetních výkazech, či v komentáři k jednotlivým položkám účetních výkazů. Tyto údaje budou standardně ověřitelné auditem a budou tedy mít vysokou míru spolehlivosti a srovnatelnosti (ať již se jedná o srovnatelnost údajů vykazovaných podnikem v čase, nebo o možnost mezipodnikového srovnání).

V rámci konzervativního finančního účetnictví (východiskem pro „konzervativní účetnictví“ budiž pro nás koncept Mezinárodních standardů účetního výkaznictví dále IFRS) lze a v zájmu sledování environmentálních a sociálních aspektů je potřebné odděleně sledovat a kvantifikovat následující skutečnosti: sociální a environmentální náklady, environmentální investice, závazky a pohledávky spojené s environmentálními a sociálními aspekty.

a) Sociální a environmentální náklady běžného období

Prvotní náklady lze zjistit vhodným uspořádáním analytických účtů. Jedná se zejména o náklady na likvidaci odpadů, zplodin, recyklování odpadů, o náklady na preventivní opatření, jejichž cílem je zamezení vzniku škody na životním prostředí, náklady na likvidaci již vzniklých škod, náklady sociálního charakteru (například náklady, které umožní získání nových pracovních příležitostí pro propouštěné zaměstnance – náklady na rekvalifikační kurzy), sankční platby vyměřené v souvislosti se znečišťováním životního prostředí atd. Pokuty a penále, které nepřinášejí na rozdíl od ostatních nákladů vynaložených v souvislosti se životním prostředím žádný přínos, je vhodné vykazovat zvlášť.

Sledování druhotných (komplexních) nákladů bude vhodnější zabezpečit v rámci účetnictví manažerského.

Ucelené zjištění těchto nákladů je prvním předpokladem k jejich následnému snižování, což pozitivně ovlivní jak celkovou efektivnost podniku, tak stav životního prostředí.

Konkrétní vymezení nákladů, které souvisí se životním prostředím a nákladů sociálních je vždy do určité míry sporné a bude záviset na každém jednotlivém podniku, aby rozhodl, co a za jakých podmínek bude do této skupiny nákladů patřit. Základní východiska klasifikace nákladů souvisejících s životním prostředím a sociální oblastí by měla být standardizována, aby se zvýšila mezipodniková srovnatelnost těchto informací.

Náklady související se životním prostředím a sociální náklady by se měly v souladu s akruálním principem uznávat v tom období, ve kterém vznikly.

Významný je především správný odhad budoucích výdajů souvisejících s událostmi v současném období. Podle charakteru těchto výdajů by se mělo přistoupit k tvorbě rezerv na budoucí environmentální a sociální výdaje.

b) Environmentální investice

Od nákladů na životní prostředí je nutno odlišit výdaje související s pořízením dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného s ekologickým určením, nebo výdaje spojené s technickým zhodnocením tohoto majetku (zvyšujícím kapacitu, životnost, účinnost, či bezpečnost těchto zařízení). Tyto výdaje jsou v konzervativním účetnictví rozpoznány buďto jako aktiva, nebo jako náklady v těch obdobích, kdy byly vynaloženy, jestliže požadavky konzervativního finančního účetnictví zamezují vykázání environmentálních investic jako aktiv. V obou případech by tyto výdaje měly být zveřejněny odděleně v komentáři k účetním výkazům.

Konkretizujme problém:

Aktivum je v rámci IFRS definováno jako budoucí pravděpodobný užitek, který je ocenitelný a je výsledkem minulých událostí. Užitek je však vnímán z úzce ekonomického hlediska.²

Důležitým příkladem praktické aplikace obecné definice aktiva je předepisovaný přístup IAS 16 k ekologickým zařízením. Zařízení, která byla pořízena z důvodu vyšší bezpečnosti nebo ochrany životního prostředí a která bezprostředně nezvyšují budoucí ekonomické efekty jiných položek dlouhodobých hmotných aktiv, ale například díky legislativním požadavkům umožňují jejich provoz, budou oceněna pouze do výše zpětně získatelné částky (definované v IAS 36). Náklady převyšující tuto částku by neměly být aktivovány, ale zúčtovány k tíži hospodářského výsledku (jedná se o uplatnění zásady opatrnosti). Zde se nabízí otázka – pokud podnik pořídí ekologické zařízení, aniž by bylo nutnou podmínkou pro jeho činnost (instalace zařízení není např. vyžadovaná zákonem), bude zřejmě těžko prokazovat hodnotu z užití a rovněž fair value již namontovaného zařízení pravděpodobně nebude oproti pořizovacím nákladům příliš vysoká (bude-li vůbec zjištěitelná, neboť se může jednat o velice specifické zařízení). Zákaz aktivace nákladů na pořízení aktiva či aplikace IAS 36 může negativně ovlivnit přijetí rozhodnutí o pořízení takového zařízení. Odkrývá se tu jedna

² Viz Koncepční rámec IFRS.

z oblastí, kde se úzká ekonomická kritéria střetávají se zájmy společenskými, respektive ekologickými (viz Dvořáková, 2008, s. 102).

Ještě přísnější než pravidla rozpoznání nehmotných aktiv jsou pravidla rozpoznání interně vytvořených nehmotných aktiv uvedená v IAS 38 (zde se může jednat především o výsledky výzkumu, ale i o investice sociálního charakteru – například do vzdělání zaměstnanců).

a) Uznávání a oceňování závazků a pohledávek spojených s životním prostředím a sociálními aspekty

IFRS vyžadují včasné zveřejnění dluhů vzniklých v souvislosti se životním prostředím či se sociálními aspekty podnikové činnosti, což je významné pro ocenění věřitelského rizika (viz Konceptní rámec IFRS a IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky). IFRS zároveň zakazují kompenzaci části závazku od třetí osoby. Důležité je i to, že IAS 37 požaduje rovněž zveřejnění tzv. mimosmluvních závazků. Pokud míra nejistoty neumožňuje vykazání významných závazků souvisejících se životním prostředím v rozvaze, měly být podle požadavku IAS 37 tyto závazky zveřejněny v komentáři k účetním výkazům.

Je zřejmé, že definice závazků (viz Konceptní rámec IFRS), požadavek na vykazování rezerv v souladu s akruálním principem a zásadou opatrnosti, včetně požadavku na zveřejnění podmíněných závazků, je dobrým podkladem pro zjištění a vykazání závazků souvisejících s environmentální a sociální problematikou. Oddělené vykazání těchto položek by nemělo být významným problémem.

b) Dotace a daňové úlevy na sociální a ekologické programy

Sledování efektivního a účelového použití dotací na sociální a ekologické programy je většinou jednou z nejdůležitějších podmínek při poskytnutí dotace. Průkaznost účelového využití dotací je nezbytnou podmínkou jejich poskytnutí a je třeba jí v rámci účetnictví zajistit. Je vhodné zveřejnit tituly a výši přijatých dotací, či eventuelních daňových úlev. V případě, že jsou dotace poskytnuty na kompenzaci nákladů účetní jednotky, které jí v souvislosti s titulem dotace vznikají, je důležité sledovat a odděleně vykazovat náklady, které dotace plně nebo z části kompenzuje, což nebývá v podmínkách řádně vedeného účetnictví problémem. Pokud je však dotace poskytnuta podniku jako náhrada za ušlý zisk (je-li například podmínkou dotace nevykonávání určité aktivity, která je v rozporu se sociálními či environmentálními zájmy společnosti, či jedná-li se o dotaci na vytvoření pracovního místa), bylo by s hlediska multi-dimenziálního přístupu vhodné vyčíslit i ušlý výnos například z aktivit, které podnik nevykonával. Tento ušlý výnos by v podstatě představoval náklad ušlé příležitosti, ale v rámci finančního účetnictví na konzervativní bázi jej nelze vykazovat (manažerské účetnictví však s těmito kategoriemi pracovat může).

Ad 2) Sociální a environmentální důsledky podnikových aktivit, které v rámci konzervativního účetnictví nelze sledovat

Sociální a environmentální důsledky podnikových aktivit, které v rámci konzervativního účetnictví sledovat nelze, jsou označovány jako tzv. externality (viz výše). K těmto jevům je velmi obtížné zaujmout obecné stanovisko, protože mohou být velmi různorodé. Pragmaticky by tyto jevy z hlediska jejich možného vykazání bylo vhodné rozdělit na kladné a záporné, jak je uvedeno dále.

a) Externality kladné

Kladné externality představují například protiváhy (přínosy) z environmentálních investic, zmíněných výše (které jsou často vykázány jako náklady běžného období, pokud IAS 16 či IAS 38 nedovolují jejich rozpoznání v aktivech účetní jednotky), či ze sociálních investic (například prostředky vynaložené v souvislosti se zaměstnáváním lidí se změněnou pracovní schopností, ale i investice do vzdělání zaměstnanců apod.). Některé efekty z těchto externalit lze vyčíslit (ocenit) a v tomto případě představují z pohledu multi-dimenzionálního účetnictví „chybějící“ část výnosů.

V prostředí, kde vynakládání sociálních a environmentálních investic snižuje jednostranně hospodářský výsledek účetních jednotek zjištěný v konzervativním účetnictví, bude vyčíslení efektů z těchto investic jistě mít motivační efekt. Pokud externality vyčíslit nelze, měl by být uveden alespoň jejich verbální popis.

b) Externality záporné

Výnosy (revenues) dosahované podnikem, zvyšující hospodářský výsledek na bázi konzervativního účetnictví, jsou „vykoupeny“ znečištěním ovzduší, zhoršením stavu ozonu v atmosféře, nákladnou likvidací odpadů a podobně. Tyto negativní efekty činnosti účetní jednotky však jsou z působnosti na hospodářský výsledek vyjmuty, protože je nenese podnik, ale společnost.

Pozn.: Společnost (státy) se v posledních desetiletích sice snaží tyto externality internalizovat, tedy přenést jejich „úhradu“ plně či zčásti na podnik ať už pomocí přímých plateb, resp. odvodů (například daně na likvidaci budoucích odpadů, odvodů za znečištění ovzduší apod.) či pomocí ekonomických nástrojů (například povolenky na emise). Ne vždy je tato snaha uskutečnitelná a pokud ano, nedochází k plnému pokrytí devastace, kterou podnik způsobuje. Bohužel je také třeba poznamenat, že některé škody jsou naprosto nevyčíslitelné, protože je již nelze napravit (jsou nevratné).

Tyto externality bude velmi pravděpodobně obtížné ocenit – tedy kvantifikovat „náklad“ související s dosaženým výnosem. (pokud by tomu tak nebylo, je velmi pravděpodobné, že by je již společnost podniku internalizovala – viz předchozí poznámka).

Zde lze doporučit „účetnictví“ na bázi měrných jednotek – například vyjadřujících množství zplodin vypouštěných podnikem do ovzduší. V každém případě by tento údaj měl být doplněn o srovnatelné hodnoty z minulého období. Došlo-li ke zvýšení těchto negativních hodnot, je to jasným signálem k tomu, že je ohrožen trvale udržitelný rozvoj. Tento přístup je v literatuře označován jako The Environmental Sustainable Cost Approach (Gray – Bebbington, 2003). I zde se nabízí možnost propojit tyto údaje s údaji ekonomickými, například porovnat je s objemem produkce, či porovnat dosahované výnosy s hodnotou zátěžové externality; poměrový ukazatel umožní abstrahovat od vlivu změny objemu výroby. Další přístupy – například: The Inventory Approach, The Resource Flow/Input-Output Approach (viz například: Gray – Bebbington, 2003) již nebudeme podrobněji zmiňovat (z důvodů rozsahu a zaměření příspěvku).

Zveřejnění budoucí koncepce účetní jednotky a užitých metod zahrnující všechny tři dimenze

V předchozích dvou částech jsme se zamýšleli nad působením účetní jednotky v rámci ekonomické, sociální a environmentální oblasti a hledali jsme cesty, jak tato hlediska vykázat a postihnout jejich vzájemné vazby.

Informace zveřejněné uživatelům účetních výkazů by byly ovšem neúplné, kdyby neobsahovaly v komentáři k účetní závěrce zveřejnění politik firmy v různých oblastech, zveřejnění přístupů k rozpoznávání a vykazování jednotlivých vykazovaných prvků a k jejich oceňování, zveřejnění analýzy jejich změn v průběhu účetního období a v neposlední řadě i východiska strategie a taktiky firmy týkající se její budoucnosti. Uvedené informace jsou obvyklou a v rámci IFRS požadovanou součástí účetní závěrky, která koncentruje pohled na podnik z ekonomického hlediska. V okamžiku, kdy začne účetní závěrka zahrnovat i environmentální a ekologickou dimenzi podniku, je třeba, aby se zveřejnění – v podstatě ve stejné struktuře jako je tomu pro oblast ekonomickou – provedlo i v těchto dalších dvou oblastech. Jen tak si uživatel účetních informací (které tentokrát již lze označit jako produkty účetnictví pro trvale udržitelný rozvoj – sustainability accounting) může vytvořit představu o stavu současném, ale i o očekávaném stavu budoucím a o rizicích i nadějích souvisejících s budoucím rozvojem podniku.

Závěr

Poptávka po o informacích o sociálních a environmentálních dimenzích podnikání je nepochybná, vychází nejen z požadavků vlád, ale i od nejrůznějších zájmových skupin (stakeholders).

Na podkladě empirického výzkumu informací, které jsou zveřejňovány vybranými společnostmi, bylo zjištěno, že informace o environmentálních a sociálních dopadech činnosti podniku jsou předkládány v nejrůznější formě a rozsahu, většinou nejsou obsahově srovnatelné a často chybí návaznost na informace o ekonomické dimenzi.

Byly prokázány vzájemné vazby všech dimenzí podnikání i potřeba jejich uceleného, komplexního vykázání, které bude mít nejen účinek informační, ale bude na druhé straně i motivovat podnik k environmentální a sociálním aktivitám. Propojení s informacemi finančního účetnictví (tam, kde je to možné) může zároveň i zvýšit kvalitu a spolehlivost těchto informací.

Finanční účetnictví se jeví jako vhodný nástroj k informačnímu propojení ekonomické, environmentální i sociální dimenze podniku.

1. Finanční účetnictví může být koncipováno tak, aby odděleně zjišťovalo dopady environmentálních a sociálních faktorů na ekonomické ukazatele podnik (v nejširším slova smyslu). Zvláštní pozornost je třeba věnovat dlouhodobým hmotným a nehmotným investicím, která jsou pořizována v souvislosti s činností podniku a která současná pravidla finančního účetnictví (IFRS) nedovolují rozpoznat a vykázat jako aktiva. Tento přístup byl identifikován jako nekompatibilní s komplexním pojetím třídimenzionálního pohledu na podnik.
2. Dopady činnosti podniku na sociální a environmentální prostředí, které se nedotýkají ekonomické dimenze podniku (externality) lze rozpoznat a doplnit k dimenzi

ekonomické; obvykle bývají tyto externality doplňkem či protiváhou výsledků činností podniku v ekonomickém pojetí a tento přístup se jeví jako logický a žádoucí.

Při uplatnění multidimenzionální koncepce je z mnoha ohledů vhodné spojit informace o těchto dimenzích do rámce výroční zprávy a kde je to možné, prokazovat spojení či návaznost jednotlivých dimenzí. Tím se otevírá prostor pro novou informační kvalitu, od které si lze slibovat větší vypovídací schopnost výroční zprávy jako celku, vyšší srovnatelnost údajů o všech třech dimenzích v čase i mezi podniky a vyšší spolehlivost.

Realizace koncepce multi-dimenzionálního pohledu na podnik nevyžaduje měnit paradigma finančního účetnictví, stačí jen, aby současné účetní, ale i auditorské standardy začaly brát multi-dimenzionální přístup v úvahu na místo, aby se mu bránily, či ho ignorovaly.

Literatura

- [1] Bebbington, K. J. – Thomson, I. (1996): *Business Conception of Sustainability and the Implications for Accountancy*. London, ACCA, 1996.
- [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] Dvořáková, D. (2008): *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno, Computer Press, 2008.
- [4] Elkington, J. (1998): *Cannibals With Forks. The Triple Bottom Line of the 21st Century Business*. Gabriola Island, New Society Publishers, 1998.
- [5] Gray, R. – Bebbington, J. (2003): *Accounting for the Environment*. London, SAGE, 2003.
- [6] Kovanicová, D. (2008): *Účetnictví a výkaznictví podniku s ohledem na udržitelný rozvoj*. In: Hora, M. – Vašeková, M. (eds.): *Účetnictví v procesu světové harmonizace*. Praha, Oeconomica, 2008, s. 90-95.

Účetnictví a výkaznictví pro trvale udržitelný rozvoj

Dana Dvořáková

ABSTRAKT

V souvislosti s přijetím koncepce trvale udržitelného rozvoje se mění pohled na podnik, který začíná být chápán multi-dimenzionálně – jako jednota ekonomické, sociální a environmentální dimenze. Poptávka po informacích o sociálních a environmentálních dimenzích podnikání podniků je nepochybná.

Empirická studie provedená v rámci výzkumu jednoznačně potvrdila, že neprovázanost vykazovaných informací o ekonomické, environmentální a sociální dimenzi podnikání oslabuje vypovídací schopnost a spolehlivost zveřejňovaných informací. A naopak důsledné uplatnění multi-dimenzionální koncepce vyžaduje provázání informací o všech třech dimenzích v rámci výroční zprávy. Otevírá se tak prostor pro novou informační kvalitu, od které si lze slibovat větší vypovídací schopnost výroční zprávy jako celku, vyšší srovnatelnost údajů v čase i mezi podniky a vyšší spolehlivost.

Cílem příspěvku je posouzení možnosti poskytnout komplexního, multi-dimenzionálního zobrazení podniku při současném respektování Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Klíčová slova: Environmentální manažerské účetnictví; Udržitelný rozvoj;

Accounting and Reporting for Sustainable Development

ABSTRACT

The view on an enterprise is changing in connection with the adoption of sustainable development conception. An enterprise begins to be perceived as a unity of economic, social, and environmental dimensions. A call for information about social and environmental dimensions of business is undoubted.

An empirical study which was accomplished within this research positively validated that insufficient cohesion of information among economic, environmental and social dimensions of business weakens the information potential and reliability of presented information. On the contrary, the consistent use of multidimensional conception demands the information on all the three dimensions in an annual report. It opens a scope for new information quality which allows higher information potential of enterprise's annual reports as a whole, higher comparability of information in time and among enterprises, and also higher reliability.

The aim of this paper is to examine whether it is possible to provide complex, multidimensional information about an enterprise and, at the same time, respect the International Financial Reporting Standards (IFRS).

Key words: Environmental Management Accounting; Sustainable Development;

JEL classification: M41.