

ÚČETNICTVÍ UDRŽITELNÉHO ROZVOJE PODNIKU

(Metodika účetnictví udržitelného rozvoje
podniku)

Zpracovatel: doc. Ing. Jaroslava Hyršlová, Ph.D.

Pracoviště zpracovatele: Vysoká škola ekonomie a managementu, José Martího
2, Praha 6

Zpracováno na základě Smlouvy o provedení studie, číslo MŽP: e4/300/08

Praha, říjen 2008

Obsah

Úvod.....	3
1 Definice základních pojmů	4
2 Koncepce udržitelného rozvoje a podnikání	5
2. 1 Udržitelný rozvoj	5
2. 2 Podnik a udržitelný rozvoj	6
2. 3 Ekonomická výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost podniku a vztahy mezi nimi	7
2. 3. 1 Ekonomická výkonnost podniku	8
2. 3. 2 Environmentální profil a jeho vliv na ekonomickou výkonnost podniku	10
2. 3. 3 Sociální výkonnost a její vliv na úspěšnost podnikání	11
2. 4 Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji	15
2. 4. 1 Začlenění principů udržitelného rozvoje do systému řízení podniku	15
2. 4. 2 Proces řízení výkonnosti směrem k udržitelnému rozvoji.....	17
2. 4. 3 BSC s ohledem na udržitelný rozvoj = Sustainability Balanced Scorecard (SBSC).....	18
2. 4. 4 Účetnictví udržitelného rozvoje a jeho vazba na SBSC	20
2. 4. 5 Reporting udržitelného rozvoje podniku a jeho vazba na měření výkonnosti	21
3 Účetnictví udržitelného rozvoje – jeho vymezení, cíle a uživatelé	22
3. 1 Definice účetnictví udržitelného rozvoje.....	22
3. 2 Charakteristika účetnictví udržitelného rozvoje	23
3. 3 Vztah účetnictví udržitelného rozvoje a environmentálního účetnictví	28
4 Finanční účetnictví udržitelného rozvoje	29
4. 1 Účetnictví udržitelného rozvoje = multidimenzionální účetnictví	29
4. 2 Výkaz ekonomické přidané hodnoty, environmentální finanční výkaz a sociální finanční výkaz	31
4. 3 EVAS – výkaz propojující ekonomickou výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost.....	34
5 Účetnictví udržitelného rozvoje jako nástroj podnikového managementu – manažerské účetnictví udržitelného rozvoje.....	38
5. 1 Základní přístup k hodnocení nákladů a přínosů udržitelného rozvoje	39
5. 2 Metodika sledování nákladů souvisejících s bezpečností a ochranou zdraví při práci	42
5. 2. 1 Základní kategorizace nákladů na BOZP	43
5. 2. 2 Náklady vznikající v důsledku negativních událostí a jejich stanovení	44
5. 2. 3 Ekonomické dopady péče o BOZP	47
5. 3 Finanční analýza výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji	47
5. 3. 1 Základní rámec pro finanční analýzu výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji	48
5. 3. 2 Model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji	52
6 Závěr	56

Úvod

Cílem této metodiky je předložit podnikům základní informace o účetnictví udržitelného rozvoje, které představuje významný nástroj prosazování koncepce udržitelného rozvoje na podnikové úrovni. Metodika se zaměřuje na vymezení účetnictví udržitelného rozvoje, na cíle, které si tento účetní systém klade, a na přínosy systému pro podnik. Velká pozornost je zaměřena na náklady a přínosy udržitelného rozvoje. Součástí dokumentu je metodika sledování a vykazování těchto nákladů a přínosů.

Předkládaná metodika navazuje na Metodický pokyn pro zavedení environmentálního manažerského účetnictví, který je podnikům k dispozici od 1.1. 2003 (viz http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika_metodicky_pokyn_cz.pdf). Environmentální účetnictví a účetnictví udržitelného rozvoje spolu velmi úzce souvisejí. Environmentální účetnictví se zaměřuje na dva pilíře udržitelného rozvoje - na environmentální a ekonomické aspekty podnikání a jejich vzájemné souvislosti. Účetnictví udržitelného rozvoje vychází z konceptu environmentálního účetnictví a rozšiřuje okruh jeho zájmu o sociální (společenské) aspekty podnikání. *Environmentální účetnictví lze tedy jednoznačně považovat za součást účetnictví udržitelného rozvoje.* Informace o environmentálním manažerském účetnictví, o možnostech jeho využití a jeho přínosech, informace pro vymezení environmentálních nákladů v podniku a příklady konkrétní aplikace environmentálního manažerského účetnictví v českých podnicích jsou k dispozici na internetové adrese http://www.enviweb.cz/?env=obecne_ea.

Metodika je určena pro interní použití v rámci podniků. Předmětem jejího zájmu jsou především informace o nákladech a přínosech udržitelného rozvoje, které slouží na podporu rozhodování podnikového managementu. V metodice jsou prezentovány i způsoby vykazování těchto informací externím zainteresovaným stranám. Metodiku mohou využít podniky všech odvětví, malé, střední i velké organizace. Součástí metodiky jsou i krátké případové studie, které demonstrují prezentovanou problematiku; ty jsou zařazeny zpravidla do příloh. Celá metodika i případové studie vycházejí z odborných světových publikací, které jsou k dané problematice k dispozici (jejich přehled je uveden v seznamu literatury).

1 Definice základních pojmů

Udržitelný rozvoj - rozvoj, který uspokojuje potřeby současnosti bez ohrožování možností budoucích generací uspokojovat své vlastní potřeby. Cílem je takový rozvoj, který zajistí rovnováhu mezi třemi základními pilíři: ekonomickým, environmentálním a sociálním.

Stakeholders (zainteresované strany) - jde o skupiny či osoby, které ovlivňují daný podnik, nebo jsou jednáním podniku samy dotčeny. Jde o osoby nebo skupiny, které jsou dobrovolně nebo nedobrovolně vystaveny riziku spojenému s aktivitami podniku.

Ekonomická výkonnost - posouzení ekonomické výkonnosti může být prováděno např. pomocí ukazatelů obchodní úspěšnosti (růst tržeb, tržní podíl); jiné ekonomické ukazatele jsou zaměřeny spíše na finanční úspěšnost (výnosnost, ziskovost, rentabilitu). Jedna z nejlépe propracovaných metodik měření podnikové ekonomické výkonnosti je Economic Value Added (EVA). Tato metoda nahlíží na podnikovou ekonomickou výkonnost ve vztahu k hodnotě podniku. Všechny činnosti (včetně např. investičních), které podnik v daném období vykonává, jsou posuzovány ve vztahu k hodnotě podniku pro vlastníky (shareholder value).

Environmentální profil – týká se dopadů podnikových činností, produktů a služeb na životní prostředí; charakterizuje přístup podniku k životnímu prostředí. Jde o měřitelné výsledky environmentálního managementu vztahované na řízení environmentálních aspektů samotným podnikem založené na environmentální politice, cílech a cílových hodnotách.

Environmentální aspekt – prvek činností, produktů nebo služeb podniku, který může ovlivňovat životní prostředí.

Environmentální dopad – jakákoli změna v životním prostředí, která je zcela nebo částečně způsobena činností, produkty či službami podniku.

Sociální výkonnost – sociální dopady aktivit a chování podniku na stakeholdery.

Sociální (společenský) dopad – dopady podnikových akcí (aktivit) na lidskou populaci, které vedou ke změnám způsobu života lidí, ovlivňují jejich práci, osobní život, uspokojování jejich potřeb a další jejich činnosti jako členů společnosti; součástí sociálních dopadů jsou také kulturní dopady, včetně změn norem, hodnot a názorů, které ovlivňují a usměrňují chování každého jednotlivce i společnosti.

Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji (SPM) – zaměřuje se na ekonomické, environmentální a sociální aspekty podnikového řízení obecně a především s ohledem na společenskou odpovědnost podniku. Snaží se o propojení environmentálního a sociálního řízení s ekonomickým řízením a konkurenceschopností a usiluje o integraci environmentálních a sociálních informací s informacemi o ekonomické výkonnosti. SPM velmi úzce souvisí také s externím reportingem o udržitelném rozvoji podniku.

Účetnictví udržitelného rozvoje - sbírá, zaznamenává, zpracovává, analyzuje a předává informace (zpravidla v hodnotovém vyjádření, tedy finanční informace), které souvisejí s environmentálními a sociálními aspekty podnikání, za účelem zlepšení podnikové environmentální, sociální a ekonomické výkonnosti.

Environmentální účetnictví - poskytuje (sbírá, zaznamenává, vyhodnocuje a předává) informace o environmentálně vyvolaných finančních dopadech a o environmentálních aspektech/dopadech definovaného ekonomického systému (např. podniku, provozu apod.).

2 Koncepce udržitelného rozvoje a podnikání

V průběhu 70. a 80. let minulého století se postupně formoval názor na jiné uspořádání vztahu člověka a přírody. Na konci 80. let byla poprvé formulována potřeba *udržitelného rozvoje*. Myšlenka trvale udržitelného rozvoje¹ byla nejzřetelněji vymezena v roce 1987 komisí EU pro životní prostředí vedenou komisařkou Brundtlandovou. V následujícím textu jsou uvedeny základní definice (trvale) udržitelného rozvoje, které dokumentují změny v chápání tohoto pojmu, a je zmíněn vztah udržitelného rozvoje a podnikání.

2.1 Udržitelný rozvoj

Světová komise pro životní prostředí a rozvoj v čele s Gro Harlem Brundtlandovou definovala udržitelný rozvoj jako *„rozvoj, který uspokojuje potřeby současnosti bez ohrožování možností budoucích generací uspokojovat své vlastní potřeby. Je v podstatě procesem změn, ve kterém jsou využívání zdrojů, orientace vývoje technologií a transformace institucí zaměřeny na harmonické zvyšování současného i budoucího potenciálu uspokojování lidských potřeb a aspirací.“*

Právní řád České republiky definuje pojem trvale udržitelný rozvoj jako *„rozvoj, který současným i budoucím generacím zachovává možnost uspokojovat jejich základní potřeby a přitom nesnižuje rozmanitost přírody a zachovává přirozené funkce ekosystémů“*.

Evropský parlament definoval udržitelný rozvoj takto: *„Udržitelný rozvoj znamená zlepšování životní úrovně a blahobytu lidí v mezích kapacity ekosystémů při zachování přírodních hodnot a biologické rozmanitosti pro současné a příští generace.“*

Významným mezníkem v pohledu na udržitelný rozvoj byl Světový summit o udržitelném rozvoji v Johannesburgu v r. 2002. Summit zdůraznil, že *cílem je takový rozvoj, který zajistí rovnováhu mezi třemi základními pilíři: ekonomickým, environmentálním a sociálním*. Symbolicky byla tato definice vyjádřena heslem: *„Lidé - Planeta - Prosperita“* (People - Planet - Prosperity).

Koncepce udržitelného rozvoje současného světa představuje alternativní model rozvoje společnosti ve vztahu k industriální ekonomice. Před vznikem koncepce udržitelného rozvoje chyběla ve společnosti reflexe přirozených environmentálních a sociálních limitů hospodářského růstu. Hospodářský růst byl obecně považován za měřítko rostoucího blahobytu a úspěšného společenského rozvoje vůbec. Zejména od 80. let 20. století se však především ve vyspělých zemích zaměřuje pozornost na *„udržitelnost“* a kvalitativní stránku rozvoje.

Udržitelný rozvoj je nemyslitelný nejen bez rovnováhy ve smyslu ekologickém (environmentálním), ale důležitá je i vyváženost v sociální a ekonomické oblasti. Znamená to vytvářet předpoklady pro dlouhodobou hospodářskou prosperitu a celkovou kvalitu života včetně kvality sociální, kulturní a duchovní. *Ekonomický rozvoj, životní prostředí a rozvoj v sociální oblasti tedy není možné vnímat odděleně. Koncepce udržitelného rozvoje zdůrazňuje harmonický a vyvážený rozvoj těchto tří oblastí (dimenzí)*. Udržitelný rozvoj lze chápat jako komplexní soubor strategií, které umožňují pomocí ekonomických prostředků a technologií uspokojovat lidské potřeby, materiální, kulturní i duchovní, při plném respektování environmentálních limitů.

¹ V počátcích byl používán pojem *„trvale udržitelný rozvoj“*, postupně však odborná veřejnost přešla k používání pojmu *„udržitelný rozvoj“*.

Udržitelný rozvoj není jednoduchá a přesná kategorie, nýbrž něco, čeho musí lidstvo dosáhnout, chce-li zabezpečit životodárné podmínky pro pokračování lidského rodu. V nejjednodušší podobě znamená rozvoj, který lze dlouhodobě udržet. Znamená takovou hodnotovou orientaci lidstva a takový směr vývoje lidské společnosti, kdy jsou uspokojovány základní potřeby všech obyvatel Země, kdy možnosti a svobody žijící generace nejdou na úkor možností a svobod generací příštích a kdy se prosazuje harmonie mezi lidstvem a přírodou (je respektována vnitřní životodárná hodnota přírody a práva jiných živých druhů). Mezi obecné zásady udržitelného rozvoje tedy patří:

- hledání rovnováhy mezi ideály humanismu a ochrana mimolidské přírody;
- upřednostňování dlouhodobých ohledů oproti momentálnímu zisku;
- pokora a úcta vůči tomu, co vzniklo bez naší zásluhy.

Neurčitost definice udržitelného rozvoje je příčinou odlišného chápání tohoto pojmu, rozdílných přístupů v praxi a tím i rozporů. Udržitelný rozvoj je pojem vyjadřující snahu o odpovědný vztah lidstva ke své budoucnosti. Problematika udržitelného rozvoje je pojímána jako vize žádoucího vývoje lidské společnosti, která zastřešuje otázky ekonomického rozvoje, ochrany životního prostředí i sociální problematiku.

2. 2 Podnik a udržitelný rozvoj

K udržitelnému rozvoji společnosti velmi významně přispívají podnikatelské subjekty (podniky). Na úrovni podniku se v praxi prosazuje koncepce udržitelného rozvoje prostřednictvím tzv. společenské odpovědnosti či dalšími dobrovolnými nástroji (např. prostřednictvím systémů managementu kvality, systémů environmentálního managementu, systémů managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, čistší produkce, LCA, ecolabellingu, zeleného nakupování, Responsible Care apod.). Dlouhodobě se projevují snahy vyjádřit a měřit udržitelnost rozvoje prostřednictvím tzv. indikátorů udržitelného rozvoje. Ty jsou průběžně vyvíjeny různými mezinárodními organizacemi s cílem dosáhnout mezinárodně uznávaného standardu směřujícího k vzájemné porovnatelnosti národních ekonomik, jednotlivých průmyslových odvětví a rovněž mezi jednotlivými podniky. Nejznámější mezinárodní aktivitou je Global Reporting Initiative (GRI), která se zaměřuje na standardizaci zprávy o udržitelném rozvoji (Sustainability Report). Cílem těchto dobrovolných aktivit je získat, popř. posílit, důvěru podnikatelského subjektu u zainteresovaných stran.

Z hlediska podniku je třeba rozlišovat mezi „udržitelným“ podnikem (corporate sustainability) a podnikem, který přijímá koncepci udržitelného rozvoje a snaží se, aby jeho podnikatelské aktivity byly v souladu s touto koncepcí (je tedy na cestě směrem k udržitelnosti). Podnikání v souladu s koncepcí udržitelného rozvoje vyžaduje změny ve všech podnikatelských procesech. Je třeba nastavit cíle a cílové hodnoty, kterých chce podnik dosáhnout a které budou znamenat, že podnik dosáhl udržitelnosti. Do podnikové praxe je nezbytné implementovat celou řadu opatření a postupů, které budou snižovat negativní dopady a posilovat pozitivní efekty tak, aby bylo dosaženo souladu s podnikovými cíli udržitelnosti. *Podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje tedy znamená, že podnik je na cestě směrem k udržitelnosti. Udržitelnost je konečný cíl, o který podnik usiluje.*

Prosazování koncepce udržitelného rozvoje na úrovni podniku může být pro podnik výhodné zejména z těchto důvodů:

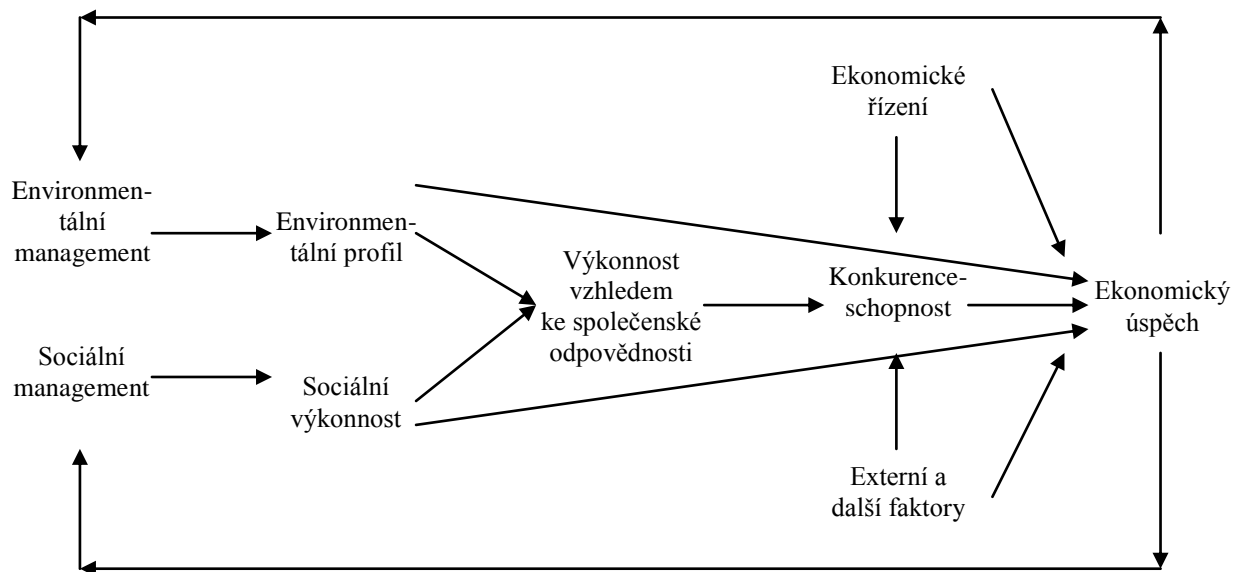
- dochází ke zvyšování ekonomicko-environmentální účinnosti technologických procesů;
- dochází ke zmírňování negativních dopadů na zdraví, životní prostředí a majetek;

- vztah podniku k udržitelnému rozvoji může být „marketingovým“ prvkem, který může zlepšit ekonomické výsledky;
- aplikace přístupů, které jsou v souladu s udržitelným rozvojem, znamená prevenci proti případným problémům při jednání se státními orgány, samosprávou a s ostatními představiteli občanské společnosti;
- přijetí principů udržitelného rozvoje zvyšuje pozitivní vztah zaměstnanců k podniku a tím lze dosáhnout významných ekonomických efektů;
- zvyšuje se přitažlivost pro případné investory a mezinárodní kooperaci.

Vzhledem k cílům podnikání je zřejmé, že podnikatelské prostředí přijme koncepci udržitelného rozvoje tehdy, pokud si bude vědomo především ekonomických přínosů šetrného přístupu k životnímu prostředí a pokud respektování principů sociální odpovědnosti přispěje k ekonomické prosperitě podniku. Z hlediska podniku to tedy znamená vnímat vzájemné souvislosti ekonomické výkonnosti, environmentálního profilu a výkonnosti podniku v oblasti sociální.

2. 3 Ekonomická výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost podniku a vztahy mezi nimi

Úspěšnost podnikání závisí především na ekonomické výkonnosti podniku, ale ovlivňuje ji i environmentální profil podniku a přístup podniku k sociálním (společenským) problémům. Vzájemné souvislosti mezi ekonomickou výkonností, environmentálním profilem a sociální výkonností ukazuje Obr. 1. V dalším textu jsou vzájemné vazby podrobněji charakterizovány.



Obr. 1 Vliv environmentálního profilu a sociální výkonnosti na úspěšnost podnikání

Zdroj: Schaltegger, S. and Wagner, M.: Managing and Measuring the Business Case for Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 1 – 27, 2006.

2. 3. 1 Ekonomická výkonnost podniku

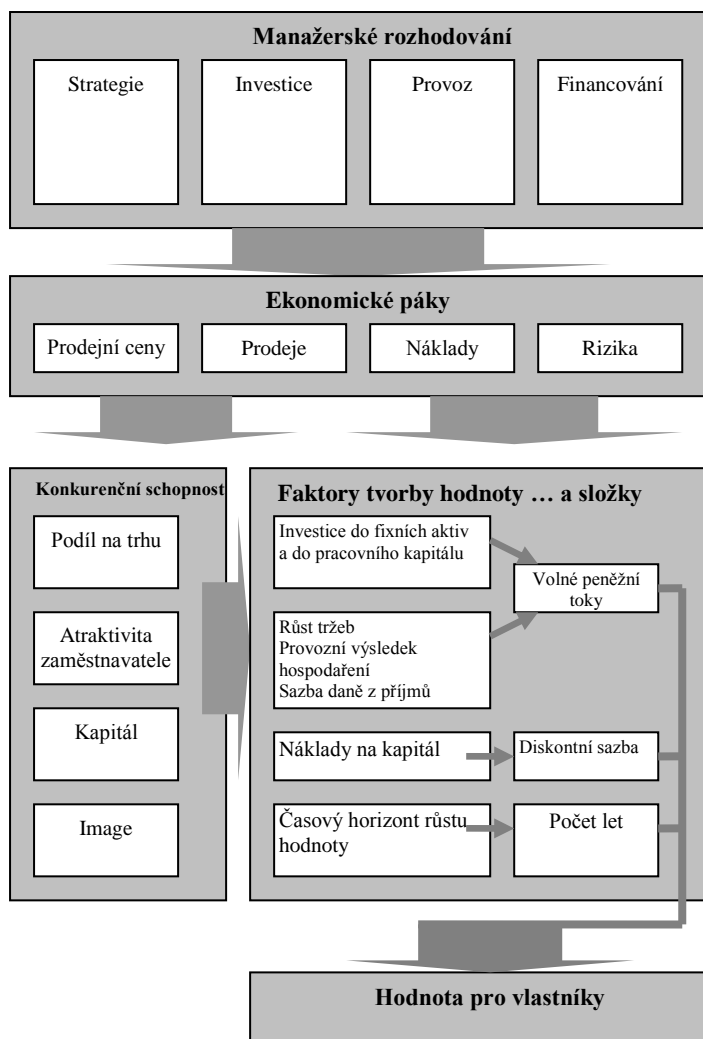
Pro posouzení ekonomické výkonnosti podniku je třeba postihnout všechny její významné aspekty. Posouzení ekonomické výkonnosti může být prováděno např. pomocí ukazatelů obchodní úspěšnosti (růst tržeb, tržní podíl); jiné ekonomické ukazatele jsou zaměřeny spíše na finanční úspěšnost (výnosnost, ziskovost, rentabilitu). Ukazatele konstruované z účetních informací měří zpravidla minulou ekonomickou výkonnost; ukazatele vycházející z informací finančního trhu odhadují zase spíše budoucí ekonomickou výkonnost. Pokud chceme získat komplexní pohled, je třeba chápat ekonomickou výkonnost v širším kontextu; ekonomickou výkonnost tedy nelze postihnout pouze na základě jednotlivých ukazatelů a nelze se omezit pouze na informace vyplývající z účetních výkazů. Veškeré náklady a výnosy je třeba vnímat jako *ekonomické* náklady a výnosy, a to jak současné, tak i budoucí, a do propočtů zahrnout prvky nejistoty převedené na jejich současnou hodnotu.

Jedna z nejlépe propracovaných metodik měření podnikové ekonomické výkonnosti je Economic Value Added (EVA). Tato metoda nahlíží na podnikovou ekonomickou výkonnost ve vztahu k hodnotě podniku. Všechny činnosti (včetně např. investičních), které podnik v daném období vykonává, jsou pak posuzovány ve vztahu k hodnotě podniku pro vlastníky (shareholder value). Ukazatel EVA je rozdíl mezi čistým provozním výsledkem hospodaření po zdanění (NOPAT) a jeho kapitálovými náklady. Z konstrukce ukazatele je jasné, že NOPAT musí být vyšší nebo alespoň stejně velký jako jsou náklady na kapitál, aby podnikání mělo nějaký smysl. Cílem podnikání je tedy vytváření EVA. Tomu je podřízeno vše - hodnocení investic a nových produktů, hodnocení odpovědnostních středisek atd.

Na základní úrovni jsou manažerská rozhodování cílena na jednotlivé páky ekonomického úspěchu jako jsou prodejní cena, objem prodeje, náklady a rizika. Tyto ekonomické páky ovlivňují konkurenceschopnost a zároveň základní faktory tvorby hodnoty (value drivers) pro vlastníky (tedy shareholder value). Základní faktory tvorby hodnoty a tedy i hodnotu pro vlastníky ovlivňují i

- konkurenceschopnost podniku na zákaznických trzích (měřeno jako tržní podíl);
- postavení podniku na trhu práce (měřeno jako atraktivita zaměstnavatele);
- konkurenceschopnost podniku na finančním trhu (měřeno velikostí kapitálu) a
- celkové podnikové sociální a ekonomické prostředí (měřeno jako image podniku, jeho prestiž).

Zjednodušeně lze říci, že ekonomické páky se odrážejí v základních faktorech tvorby hodnoty, které předurčují jednotlivé složky hodnoty pro vlastníky (viz Obr. 2).



Obr. 2 Souvislosti mezi řízením a hodnotou pro vlastníky

Zdroj: Schaltegger, S.: How Can Environmental Management Contribute to Shareholder Value? in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 47-61, 2006.

Vztahy mezi základními faktory tvorby hodnoty a jednotlivými složkami, které ovlivňují hodnotu pro vlastníky, obecně analyzuje např. Rappaport (1986). Základní faktory tvorby hodnoty ovlivňují jednotlivé složky hodnoty pro vlastníky. Za základní faktory tvorby hodnoty lze považovat především:

- investice do fixních aktiv (dlouhodobých majetků) a do pracovního kapitálu (oběžného majetku);
- růst tržeb, provozní výsledek hospodaření, sazbu daně z příjmů;
- náklady na kapitál;
- časový horizont růstu hodnoty.

Z předchozího textu je zřejmé, že růst hodnoty pro vlastníky je mimo jiné ovlivněn přístupem podniku k ochraně životního prostředí, environmentálními problémy a jejich řešením i

sociální politikou podniku, a to v různé míře v závislosti na oboru podnikání a velikosti podniku.

2. 3. 2 Environmentální profil a jeho vliv na ekonomickou výkonnost podniku

Environmentální profil se týká dopadů podnikových činností, produktů a služeb na životní prostředí; charakterizuje tedy přístup podniku k životnímu prostředí. I environmentální profil je multidimenzionální koncept: aktivity podniku mohou vyvolat různé environmentální dopady (jak v oblasti využívání zdrojů, tak v oblasti vypouštění škodlivin do vzduchu, vody či půdy). Chování podniku v jedné oblasti může být hodnoceno jako velmi pozitivní, přístup podniku k řešení jiného environmentálního problému může být naopak vnímán velmi negativně. Environmentální problémy, které s podnikovými činnostmi souvisejí nebo jsou činnostmi podniku vyvolány, mohou být řešeny různým způsobem (různým přístupem i různými opatřeními). Přístup podniku k řešení environmentálních problémů i realizovaná opatření mají velmi úzkou vazbu na ekonomickou výkonnost podniku a vyvolávají rozdílné reakce zainteresovaných stran (stakeholderů). Environmentální profil podniku musí být tedy posuzován velmi obezřetně a vždy je třeba brát v úvahu jeho vazbu na ekonomickou výkonnost podniku.

U řady stakeholderů doposud převládá argument, že zlepšování environmentálního profilu je nutně spojeno s poklesem ekonomické výkonnosti (zmírňování environmentálních dopadů vede k nárůstu nákladů). Jaká jsou základní východiska, která vedou k tomuto předpokladu?

- Životní prostředí slouží jako zdroj materiálů a energií a zároveň do něho odcházejí odpadní proudy (pevné odpady, odpadní vody a emise do ovzduší). Pokud mají podnikové aktivity vysoké nároky na materiály a energie a jejich dostupnost je omezena, pak je zřejmé, že bude docházet k postupnému nárůstu výrobních nákladů.
- Realizace opatření, která přispějí ke zmírnění environmentálních dopadů (může se jednat buď o prevenci vzniku odpadů, nebo o koncové technologie), může vést skutečně k tomu, že podnikové náklady vzrostou. Tato opatření vyvolávají vznik investičních nákladů a mohou způsobit i nárůst provozních nákladů.
- Realizovaná opatření mohou vést také ke změnám v oblasti produktivity; účinnost environmentálně šetrných procesů a nových výrobních postupů může být nižší ve srovnání s účinností původních procesů a postupů. V období přechodu na nové technologie a postupy vznikají také velmi často dodatečné náklady (dochází k odstavení stávajících výrobních zařízení, nové výroby nabíhají postupně, musí být ustaveny a ověřeny). Navíc investice, které jsou realizovány v souvislosti se zmírňováním dopadů podnikových činností na životní prostředí, odčerpávají finanční prostředky, které by mohly být vloženy do jiných, možná přínosnějších investičních projektů (vznikají tedy oportunitní náklady).
- Nové environmentálně šetrné výrobní procesy a postupy mohou negativně ovlivňovat i podnikové výnosy (nové postupy mohou dočasně snížit kvalitu produktů a vyvolat tak pokles objemu prodeje, popř. pokles prodejních cen).

Implementace opatření zmírňujících dopady podnikových činností na životní prostředí však nemusí nutně vyvolat nárůst nákladů, tedy zhoršit podnikový zisk. Zlepšení environmentálního profilu může být spojeno s významnými nákladovými úsporami. Zlepšení environmentálního profilu jde ruku v ruce s inovacemi, které mohou významně zlepšit účinnost podnikových procesů. Dochází k úspoře ve spotřebě materiálů a energií, úspory vznikají i v oblasti nakládání s odpady (je produkováno menší množství odpadů, snižují se

náklady na odstraňování odpadů, vznikají i úspory v oblasti režijních nákladů). Podnik realizuje významné úspory díky tomu, že v odpadních prouděch neodchází tolik vstupních materiálů. Zlepšení nastávají i v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, snižují se tedy i náklady vznikající jako důsledek negativních událostí (např. nehod, havárií, pracovních úrazů). Nové výrobní postupy mohou vést i k růstu hodnoty produktu pro zákazníky. Může tedy dojít k růstu objemu prodeje, popř. k nárůstu prodejních cen. Oba efekty znamenají zvýšení podnikových výnosů. Zlepšení environmentálního profilu současně přispívá ke zlepšování image podniku; to se může významně projevit v loajalitě zákazníků a podpořit podnikové prodeje. Podnik může získat i přístup na nové trhy, zlepšuje se jeho pozice např. v oblasti veřejných zakázek apod. Využitím nástrojů jako je např. ecolabelling může podnik významně ovlivnit preference zákazníků a může tak získat nové příležitosti.

Z předchozího textu jednoznačně vyplývá, že environmentální profil je úzce spjat s ekonomickou výkonností; přístup podniku k životnímu prostředí ovlivňuje hodnotu podniku pro vlastníky (shareholder value). Pozornost je třeba věnovat především environmentálním činnostem, které přispívají k trvalému růstu hodnoty pro vlastníky; je tedy třeba se zaměřit na budoucnost a dlouhodobé efekty, které podporují udržitelný rozvoj podniku.

2. 3. 3 Sociální výkonnost a její vliv na úspěšnost podnikání

Sociální potřeby tvoří nejenom potrava, oděv, teplo a přístřeší, ale také všechny základní lidské hodnoty, jako jsou láska, přátelství, úcta a vstřícnost člověka k člověku, společenské ocenění, a samozřejmě také určitý hmotný standard přiměřený dané kultuře. Sociální rozměr udržitelného rozvoje obsahuje tedy potřebu důstojného života a rozvoje lidské osobnosti, zdraví, vzdělání, sociálního uznání, spravedlivosti, soudržnosti a rozvoje kultury. Toho lze dosáhnout dobrým fungováním rodiny, obcí, občanské společnosti a veřejných institucí. V rámci hmotného standardu lidí je také nutné, aby byli schopni si uvážlivě odříci opravdu všechno, co je zbytečné, co nutně nepotřebují – jde o *uvědomělou skromnost*. To, že lidé sami aktivně něco dělají, že potlačují to špatné, co je v nich, a rozvíjí to dobré, představuje jediný rozvoj, který je udržitelný: rozvoj kvality, kvality života a kvality lidí samých.

Jak chápat a posuzovat sociální pilíř udržitelného rozvoje na úrovni podniku? Jak vnímat sociální výkonnost podniku a jaké jsou její dopady na ekonomickou výkonnost podniku, tedy na úspěšnost podnikání?

Global Reporting Initiative (GRI) považuje sociální výkonnost za součást *udržitelné* výkonnosti, která vedle sociální výkonnosti zahrnuje také ekonomickou výkonnost a environmentální profil. GRI sociální výkonnost nedefinuje, ale vymezuje oblasti, které sociální výkonnost podniku charakterizují. Jedná se tyto oblasti:

- Podnik a práce a pracovní postupy (např. zaměstnanost, pracovní vztahy, bezpečnost a ochrana zdraví při práci, tréninky a vzdělávání pracovníků, rozmanitost práce a rovnocennost příležitostí);
- Podnik a lidská práva (podnikové investiční a obchodní praktiky, případné diskriminace, svoboda asociací a kolektivní vyjednávání, dětská práce a nucená práce);
- Podnik a společnost (dopady podniku na komunitu, korupce, podnik a veřejná politika, dodržování zákonů a nařízení);
- Odpovědnost za produkty (bezpečnost a ochrana zdraví zákazníků, označování produktů a služeb, marketingová komunikace, dodržování zákonů a nařízení).

Pro vymezení sociální výkonnosti lze použít také definici K. Spiriga, který chápe sociální výkonnost jako *sociální dopady na stakeholdery*; sociální dopad vnímá jako výsledek sociálních aktivit a chování podniku (Spirig 2006). Už v předchozím textu bylo zdůrazněno, že image podniku má silný vliv na ekonomickou výkonnost podniku (na jeho vnímání zákazníky). Jak environmentální profil, tak i sociální výkonnost tvoří významnou součást image podniku. Nedostatečná sociální výkonnost neznamená pouze, že podniku bude udělena pokuta či jiná sankce. Daleko větší škody mohou podniku vzniknout díky dočasnému poklesu jeho důvěryhodnosti. Nedostatečná sociální výkonnost může poškodit dobré jméno podniku a ovlivnit jeho image. Aby měl podnik odpovídající výkonnost v sociální oblasti, musí zaměřit pozornost na dopady svých sociálních aktivit a svého chování na *významné* stakeholdery. Podnik může svoje sociální aktivity orientovat především na tyto stakeholdery:

- Orientace na zákazníky – v této oblasti jde především o komunikaci se zákazníky. Každý produkt a služba vyvolává v průběhu životního cyklu sociální dopady. Sociální výkonnost podniku je však pro mnoho zákazníků „neviditelná“. To je však třeba změnit. Je třeba přesvědčit zákazníky, že odpovídající sociální výkonnost zlepšuje hodnotu produktu pro zákazníky a že by ji tedy měli brát v úvahu při svém nákupním rozhodování. V tom hraje významnou roli schopnost podniku se zákazníky o této oblasti komunikovat. Nástrojem komunikace může být např. image podniku jako společensky odpovědné firmy.
- Orientace na zaměstnance – zaměření na sociální aktivity orientované na zaměstnance může přinést podniku významné efekty především v oblasti znalostního managementu, v kvalitě služeb, v podnikové kultuře.
- Orientace na státní orgány – pokud se podnik zaměří především na státní orgány, pak mu to může přinést např. tyto efekty: zlepšení v oblasti dosahování souladu s platnými zákony a nařízeními, snížení nákladů v důsledku zamezení vzniku administrativních chyb apod.
- Orientace na média - zaměření na sociální aktivity, které jsou v centru zájmu médií, může způsobit, že podnik se pro média stane zajímavým, média mu tedy budou věnovat větší pozornost než dříve a podnik může významně zlepšit svůj mediální obraz ve srovnání s konkurenčními podniky.
- Orientace na dodavatele – toto zaměření sociálních aktivit může přinést stejné efekty jako v případě orientace na zaměstnance. Velmi citlivými problémy jsou platy, dětská práce a nedostatečné sociální jistoty.
- Orientace na nevládní organizace – tato orientace má význam v podmínkách, kdy nevládní organizace ovlivňují konkurenceschopnost podniků. Řešením sociálních problémů, které jsou předmětem zájmu těchto organizací, může podnik získat významné výhody oproti konkurenčním podnikům. Stejný efekt může přinést i konstruktivní dialog s těmito organizacemi. Podnik je seznámen s problémovými okruhy a je připraven reagovat na sporné otázky.
- Orientace na akcionáře – podnik je schopen rozpoznat, jakou roli v rámci investičního rozhodování hraje sociální výkonnost podniku a jaký je její vliv na cenu kapitálu, realizovat odpovídající sociální aktivity, které přispějí k posílení konkurenceschopnosti podniku, a tyto činnosti vhodně prezentovat.

Trendem, který zdůrazňuje sociální aspekty udržitelného rozvoje, je také koncept *společenské odpovědnosti firem* (Corporate Social Responsibility – CSR). Společensky odpovědné firmy se chovají tak, aby zohlednily potřeby svého vnitřního i vnějšího prostředí, aby přispívaly k udržitelnému rozvoji, byly transparentní a obecně napomáhaly celkovému zlepšování stavu

společnosti v rámci i nad rámec svého komerčního působení. Pro udržitelný rozvoj sehrává významnou roli *vnitřní potenciál podniku*, který se následně promítá do její konkurenceschopnosti, tj. schopnosti dlouhodobě působit v konkurenčním prostředí na trhu a současně ovlivňovat environmentální a sociální dopady na okolí. Je zřejmé, že pokud chce podnik dosáhnout vysoké konkurenceschopnosti, musí znát a definovat své podnikové hodnoty, a to v první řadě lidskost řízení. Lidskost řízení, stejně jako rozvoj lidského kapitálu je jedním z projevů CSR v sociální oblasti. Mezi další projevy CSR v sociální oblasti patří:

- firemní filantropie;
- dialog se stakeholders (zainteresovanými stranami);
- zdraví a bezpečnost zaměstnanců;
- dodržování pracovních standardů, zákaz dětské práce;
- vyváženost pracovního a osobního života zaměstnanců;
- rovné příležitosti (pro ženy a muže a ostatní znevýhodněné skupiny obecně);
- rozmanitost na pracovišti (etnické minority, handicapovaní a starší lidé);
- zajištění rekvalifikace propouštěných zaměstnanců pro jejich další uplatnění;
- jistota zaměstnání;
- lidská práva.

Z výše uvedených přístupů k problematice sociální výkonnosti podniku je zřejmé, že oblast sociálních aspektů udržitelného rozvoje na podnikové úrovni je velmi široká. Významnou roli hraje především uvědomění si významu aktivní práce s lidskými zdroji, která vede k plnému využití jejich potenciálu pro podnik. Je třeba dosáhnout toho, aby se každý zaměstnanec stal „velvyslancem“ svého podniku. Stěžejními postuláty pro dosažení tohoto stavu jsou:

- člověk musí mít možnost v práci využívat svobodu své vůle k hledání nových možností;
- člověk se musí snažit prostřednictvím spolupráce s ostatními podporovat rozvoj podniku;
- nelze působit na lidi jednostrannou mocí shora;
- je třeba rozšiřovat dialog o tom, co a jak dělat, a dát lidem možnost sebevyjádření;
- při výkonu pracovních činností je nutné požadovat jejich určitou etickou úroveň.

Pro pochopení významu sociálních aspektů a jejich vlivu na ekonomickou výkonnost je nutné, aby si podnik byl vědom důležitosti lidských zdrojů pro jeho současnou i budoucí úspěšnost. Podniky operují v prostředí, které je velmi dynamické, náročné a nepřehledné. Většina podniků musí vyvíjet maximální úsilí pro to, aby dokázaly být úspěšné nejen v blízké budoucnosti, ale aby si dokázaly zabezpečit úspěch i v dlouhodobějším časovém horizontu. Předpokladem tohoto úspěchu jsou lidé v podniku a jejich potenciál. Motivace, nadšení, zručnosti, schopnosti, zkušenosti a poznatky lidí představují největší bohatství podniků. Právě řízení a rozvoj potenciálu lidí rozhodují o úspěchu či neúspěchu podniku v podnikatelském prostředí. Jsou to hlavně lidé a výsledky jejich dosavadního snažení, které předurčují současný a hlavně budoucí růst nebo zánik podniku.

Lidské zdroje lze vnímat jako jedinou a jedinečnou, živou a oživující, dynamickou a dynamizující sílu podniku. Potenciál lidí představuje obrovský záběr vědomostí, schopností, předvídatelných i nečekaných reakcí a způsobů vnímání, chování atd. Lidské zdroje a jejich pozitivní i negativní schopnosti, které v podnikovém prostředí projevují, jsou

nenahraditelným konstruktivním (a někdy, bohužel, i destruktivním) tvůrcem nových hodnot a nového poznání.

Problematika řízení a rozvoje lidských zdrojů patří k hlavním oblastem řízení úspěšných podniků. Doplnuje a syntetizuje ostatní oblasti podnikového řízení a dává mu potřebný akcent dynamiky a vzrůstající efektivity. Umožňuje řídicím pracovníkům i zaměstnancům, aby neustále vytvářeli novější a kvalitnější produkty, které zákazníci očekávají. Zodpovědnější a kreativnější práce jednotlivců i skupin v podniku má za následek dosažení pevné tržní pozice a získání strategické konkurenční výhody. Tou je kvalitativní nárůst pocíťované motivace a s ní spojený a z ní vyplývající nárůst úrovně vědomostí, dovedností, zkušeností a kompetencí lidí v podniku.

Přístup, forma komunikace, uplatňovaný styl vedení, čas a úsilí řídicích pracovníků a personálních odborníků podniku se odrazí v motivaci a komplexních výkonech zaměstnanců. Aby byl tento odraz pozitivní, musí systém řízení a rozvoje lidských zdrojů v podniku fungovat co nejlépe. V souladu s podnikovou vizí, posláním, cíli, filozofií a kulturou je třeba vytvářet prostředí vysoké zodpovědnosti každého jednotlivce a všech skupin. Musí se projektovat prostředí pro vyvolávání a realizaci potřebných změn v podnikových činnostech, ale zároveň musí být poskytnut dostatečně široký prostor pro pocit seberealizace, uspokojení a určité nezávislosti kvalifikovaných odborníků podniku.

Základním předpokladem péče o lidské zdroje v podniku je posilování motivace všech pracovníků podniku. Jedině vysoce motivovaný pracovník se ztotožní s cíli podniku a je ochotný jim přizpůsobit i své osobní cíle a podávat maximální výkon. Za velmi silný stimulátor obecně platí odměňování. Tento stimulátor však podněcuje zaměstnance spíše k pasivnímu zvyšování výkonu, ovšem jeho dopady ve zlepšení pracovního nebo sociálního chování se většinou neprojeví. Dnešní zaměstnanec potřebuje cítit také zájem podniku na jeho rozvoji, informovanosti, budoucnosti. Do popředí ve stimulaci se tak dostávají volba a uplatňování vhodných stylů řízení, efektivní a průhledná komunikace a všeobecná informovanost zaměstnanců, hodnocení komplexního pracovního výkonu zaměstnanců, vzdělávání, úroveň pracovních vztahů a v neposlední řadě také péče o zdraví a bezpečnost při práci a péče o přijatelné pracovní prostředí. Aspekt bezpečnosti a ochrany zdraví při práci tak představuje podmínku nezbytně nutnou (ale ne postačující) pro využití lidského potenciálu.

Z předchozího textu jednoznačně vyplývá vliv sociální výkonnosti podniku na jeho ekonomickou výkonnost. Přesto však prozatím neexistují dostatečné teoretické a empirické znalosti, zabývající se vztahy mezi sociální a ekonomickou výkonností. Většina manažerů nemá tedy v současné době dostatek pádných ekonomických důvodů pro zahrnutí sociální dimenze do celkové podnikové strategie. I když ekonomické hledisko nelze považovat za jediný důvod pro posílení sociální dimenze udržitelného rozvoje, je zřejmé, že ekonomické důvody jsou v praxi podniků v současných podmínkách dominantní. Pro většinu podniků platí, že zlepšování v oblasti sociální výkonnosti je přijatelné pouze tehdy, pokud se vyplatí. Aby byla problematice sociální výkonnosti a jejímu řízení věnována odpovídající pozornost, je třeba nejprve identifikovat vazby mezi ekonomickou a sociální výkonností. Prokáže-li se, že tato vazba je dostatečně silná, začne být i sociální výkonnost vnímána jako významný faktor konkurenceschopnosti. Klíčovou otázkou zůstává, zda sociální výkonnost může znamenat konkurenční výhodu. Odpověď závisí na současné a budoucí konkurenční situaci podniku. Význam sociální výkonnosti pro konkurenceschopnost však postupně roste. Ve většině případů nemá sociální výkonnost přímou vazbu na produkt či službu, kterou podnik poskytuje. Představuje ale základní podmínku úspěšného podnikání. Sociální výkonnost je stále více předmětem zájmu stakeholderů. Morální hodnoty se tak stávají stále významnější pro konkurenceschopnost podniku. Podniky si začínají uvědomovat potřebu investic do

sociální oblasti, které přispějí nejenom k zlepšování sociální výkonnosti, ale současně jsou nezbytné pro zajištění a zlepšování konkurenceschopnosti podniku.

Základní přehled přístupů k vymezení sociálních (společenských) dopadů a metod pro jejich měření uvádí Příloha 1.

2. 4 Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji

Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji (Sustainability Performance Management, SPM) je nový termín v rámci problematiky podnikání a společenské odpovědnosti podniku. Zaměřuje se na ekonomické, environmentální a sociální aspekty podnikového řízení obecně a především s ohledem na společenskou odpovědnost podniku. Snaží se o propojení environmentálního a sociálního řízení s ekonomickým řízením a konkurenceschopností na straně jedné a na straně druhé usiluje o integraci environmentálních a sociálních informací s informacemi o ekonomické výkonnosti. SPM velmi úzce souvisí také s externím reportingem o udržitelném rozvoji podniku.

2. 4. 1 Začlenění principů udržitelného rozvoje do systému řízení podniku

Pro začlenění odpovědného přístupu k životnímu prostředí a sociálních aspektů do podnikové praxe je nutné zajistit, aby došlo k implementaci environmentálních a sociálních aspektů do *celého systému řízení podniku*. Cílem je zabezpečit, aby byly dosaženy podnikové cíle v oblasti udržitelného rozvoje a podnik směřoval k udržitelnosti. Principy udržitelného rozvoje musí být zakotveny v podnikové strategii, environmentální a sociální aspekty a dopady se musí stát součástí manažerských úkolů a rozhodovacích problémů v rovině taktické i operativní. Environmentální a sociální hlediska musí být nedílnou součástí všech fází řídicího cyklu, musí být obsažena v plánování, řízení implementace i kontrole. Environmentální a sociální aspekty musí být součástí rozhodovacích procesů řídicích pracovníků na každém stupni managementu a musí se promítnout do chování všech zaměstnanců podniku. Vliv na životní prostředí a sociální dopady musejí být vyhodnocovány u každé nově zaváděné činnosti, u každého nově připravovaného produktu. Základní představu o průběhu tohoto procesu poskytuje Tab. 1.

Tab. 1 Řízení podniku směrem k udržitelnému rozvoji

Fáze řízení	Záměr
Vize (definovat vizi udržitelného rozvoje podniku a zajistit podporu vedení)	<p>Přihlásit se k principům udržitelného rozvoje a zabezpečit, aby byl tento závazek přijat vrcholovým vedením a stal se nedílnou součástí podnikových procesů a rozhodování</p> <p>Identifikovat zainteresované strany a zahájit s nimi dialog o klíčových dopadech a navrhovaných přístupech k jejich řešení</p> <p>Formulovat podnikovou misi, vizi a základní principy a strategie s ohledem na udržitelný rozvoj a zajistit jejich pravidelné přezkoumávání</p> <p>Zdůrazňovat potřebu uvědomění si problémů udržitelného rozvoje a jejich vliv na</p>

	<p>úspěšnost podnikání (i s ohledem na vývoj požadavků v této oblasti)</p> <p>Zajišťovat, aby podniková kultura podporovala vývoj směrem k udržitelnému rozvoji</p>
Plánování (navrhovat, co je třeba udělat pro zlepšení podnikové výkonnosti)	<p>Zjišťovat stávající výkonnost podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji, zákonné požadavky v této oblasti a přijímat dobrovolné závazky</p> <p>Identifikovat klíčové problémy vzhledem k udržitelnému rozvoji a stanovovat priority</p> <p>Zpracovávat strategické plány, které jsou v souladu s podnikovou vizí a postihují všechny významné problémy vzhledem k udržitelnému rozvoji</p> <p>Plány projednávat se stakeholdery</p> <p>Zpracovávat taktické a operativní plány, které jsou v souladu se strategickými plány a definují cíle, cílové hodnoty a odpovědnosti</p>
Řízení realizace (zlepšovat výkonnost)	<p>Navrhovat programy tak, aby byly v souladu se strategickými plány a takticko-operativními plány a podnikovou vizí</p> <p>Zajišťovat, aby jednotlivé akce (aktivity), dopady a výsledky byly řízeny (kontrolovány a usměrňovány) a aby byly v souladu se zákonnými požadavky i dobrovolně přijatými závazky</p> <p>Prostřednictvím strategií a z nich vyplývajících akčních plánů zlepšovat výkonnost podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji</p> <p>Působit na dodavatele a další obchodní partnery, aby respektovali principy udržitelného rozvoje</p>
Monitorování, přezkoumávání a vykazování (kontrolovat, zda se výkonnost podniku zlepšuje, a informovat o výsledcích)	<p>Monitorovat výsledky a porovnávat je se stanovenými cíli a cílovými hodnotami, analyzovat odchylky a identifikovat příčiny jejich vzniku</p> <p>Komunikovat s interními i externími zainteresovanými stranami prostřednictvím reportingu a budovat zpětnou vazbu, aby byly vytvořeny předpoklady pro efektivní přezkoumávání strategických a takticko-operativních cílů a byly realizovány</p>

Zdroj: Sigma project: The Sigma Guidelines – Putting Sustainable Development into Practice – a Guide for Organizations. London, 2003.

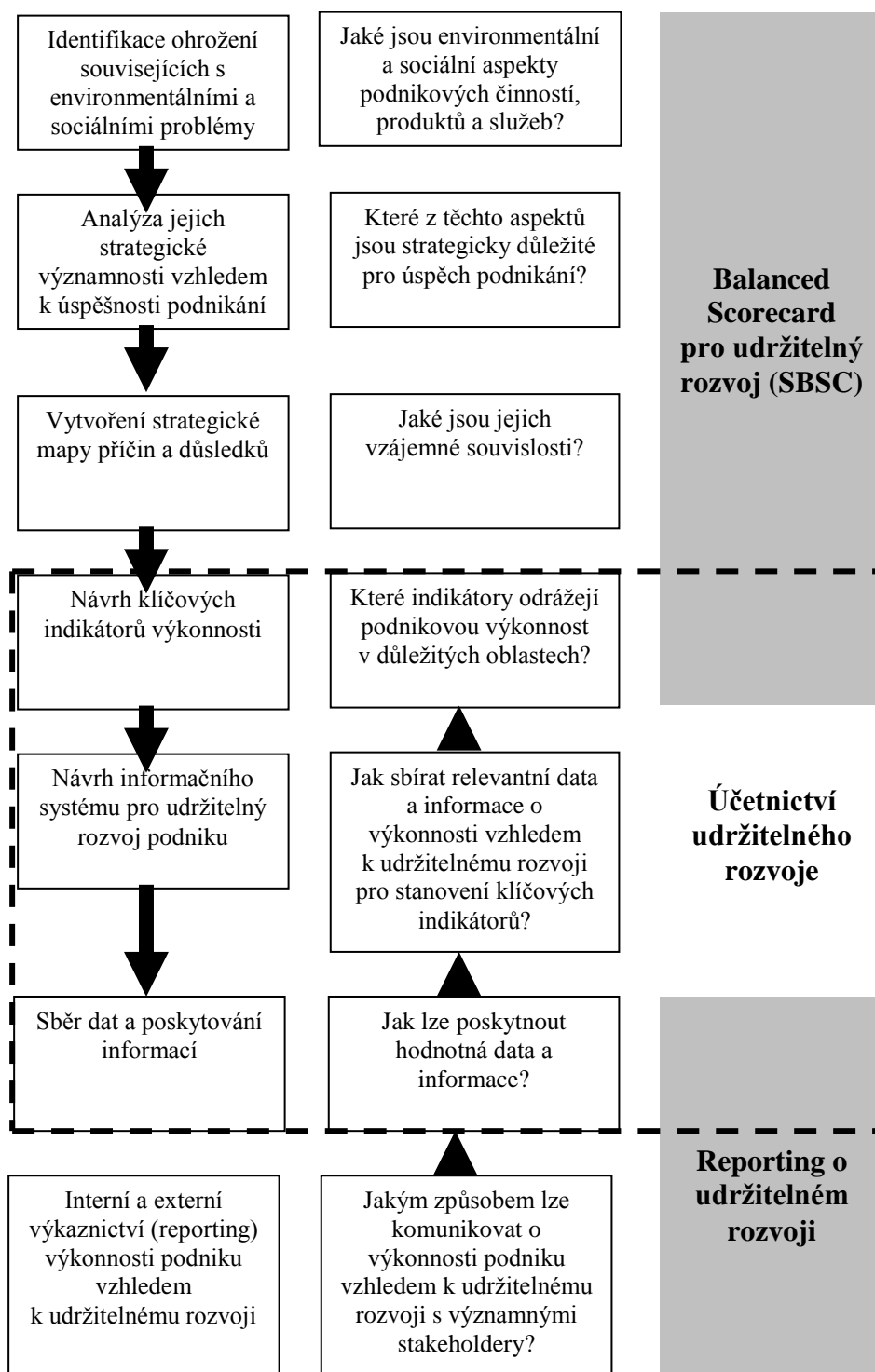
2. 4. 2 Proces řízení výkonnosti směrem k udržitelnému rozvoji

SPM lze definovat jako měření a řízení vztahů mezi podnikáním, společností a životním prostředím. Problematika SPM má tři hlavní roviny:

1. Jednotlivé indikátory výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji;
2. Systém měření výkonnosti obecně;
3. Vztahy mezi systémem a externím prostředím.

Na vztahy mezi měřením, řízením a vykazováním podnikové výkonnosti se lze dívat z externí perspektivy (zvenku dovnitř) nebo z perspektivy strategického uvažování (zvenitř ven). První pohled se zaměřuje na veřejně diskutované problémy, na příspěvek podniku k těmto problémům a definuje měření a řízení aktivit na jejich základě. Druhý pohled je založen na podnikové strategii a řešení problémů, které jsou relevantní z hlediska efektivního fungování podniku a úspěchu podnikání.

Předmětem zájmu této metodiky je pohled *zvenitř ven*. V jeho rámci je třeba analyzovat vztahy se stakeholdery a jejich strategický význam a zaměřit se na ty aspekty, které by měly být vzhledem k těmto vztahům měřeny a řízeny. Mezi významné stakeholdery patří státní orgány, finanční instituce (banky a pojišťovny) a zákazníci; podniky také musejí plnit požadavky vyplývající ze systémů environmentálního managementu a dalších manažerských systémů budovaných podle mezinárodních standardů. Na SPM má také velký vliv to, zda je celé řízení dlouhodobě či krátkodobě orientované a zda se zaměřuje na zlepšení v oblasti finanční výkonnosti nebo spíše na zlepšení v oblasti sociální, či v oblasti ochrany životního prostředí. SPM velmi silně ovlivňuje okolí podniku (zainteresované strany). Celý systém SPM (definování cílů a kritérií, sběr informací, návrhy opatření, dosažené výsledky a jejich vykazování) musí být tedy budován ve vazbě na významné zainteresované strany, které jsou důležité (rozhodující) pro dosažení podnikatelského úspěchu. Celý systém je zřejmý z Obr. 3.



Obr. 3 Řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji

Zdroj: Schaltegger, S. and Wagner, M.: Managing Sustainability Performance Measurement and Reporting in an Integrated Manner, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 681 - 697, 2006.

2. 4. 3 BSC s ohledem na udržitelný rozvoj = Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)

Metoda Balanced Scorecard (BSC) je moderní metoda, která byla vyvinuta profesory R. S. Kaplanem a D. P. Nortonem. Jedná se o strategickou metodu řízení, která pracuje se vzájemně

provázanými široce pojatými finančními i nefinančními kritérii. Metoda je charakteristická stabilním a standardizovaným systematickým postupem formulace a řízení podnikové strategie, který je pevně zaměřen na čtyři základní oblasti, podle této metody nejvíce ovlivňující efektivní fungování podniku v dlouhém nepřetržitém období. Těmito oblastmi (perspektivami) jsou: oblast finančně-hodnotová, oblast zákaznická, oblast interních procesů a zaměstnanecká oblast.

Metoda BSC je považována i za jeden z nejučinnějších nástrojů pro integraci ekonomických, environmentálních a sociálních aspektů v rámci SPM. Je tomu tak z toho důvodu, že se jedná o multidimenzionální přístup, v podnikové praxi poměrně rozšířený a oblíbený, který postihuje všechny významné oblasti ovlivňující úspěšnost podnikání. Kombinuje měření výkonnosti s řízením výkonnosti ve všech oblastech významných pro udržitelný rozvoj podniku.

V podnikatelské praxi stojí dosud velmi často environmentální a sociální indikátory samostatně – tedy mimo ostatní ukazatele, které charakterizují výkonnost podniku. Problémem tedy je

- Jak začlenit tyto indikátory do systému měření a řízení výkonnosti podniku, aby byly respektovány všechny významné environmentální a sociální aspekty výkonnosti podnikových procesů.
- Stanovit, jaké indikátory jsou potřebné pro posouzení a řízení podnikové výkonnosti tak, aby byly splněny podnikové cíle.

Některé indikátory vyplývají z příslušnosti podniku k určitému odvětví, jiné zase z národních zákonů a nařízení nebo z velikosti podniku. Velmi účelné je vzít v úvahu také zájmy významných zainteresovaných stran. Indikátory by měly být vyjádřeny jak v peněžních jednotkách, tak i v jednotkách nepeněžních. Jedině tak může být SBSC užitečným nástrojem podnikové praxe.

Základním východiskem pro SBSC je podnikatelská strategie, která je promítnuta do čtyř, popř. pěti oblastí (perspektiv): finanční, zákaznické, interních procesů, zaměstnanecké, popř. netržní oblasti. Vychází se z analýzy příčin a důsledků s respektováním strategicky relevantních aspektů v každé z uvedených oblastí. SBSC se snaží o propojení tržních oblastí s pátou perspektivou – s tzv. netržní perspektivou. Ta pokrývá (měří a řídí) strategicky významné problémy, které nejsou postiženy v předchozích čtyřech perspektivách (např. dětskou práci u dodavatelů), ale které mohou významně ovlivnit ekonomické výsledky podniku. Zaměření ve všech oblastech by mělo být vždy v souladu s analýzou příčin a důsledků.

Celý postup v rámci SPM (aby byla zajištěna vazba SBSC na reporting o udržitelném rozvoji) by měl probíhat v těchto krocích:

1. Identifikace environmentálních a sociálních ohrožení podnikání. V tomto kroku je třeba identifikovat ty environmentální a sociální aspekty, které jsou relevantní pro daný podnik. Těchto faktorů může být více a mohou být odlišné podnik od podniku. Závisí vždy na podniku a jeho oboru podnikání, na výrobcích, výrobních procesech, umístění podniku atd. Je třeba vybrat vždy ty významné, které by poskytly základní přehled o environmentálních a sociálních problémech. Je sestavena matice aspektů, která by měla být strukturována podle používaných vstupů (ekonomických zdrojů, výrobních faktorů), environmentálních a sociálních dopadů a stakeholderů. Matice bude sloužit jako kontrolní seznam pro identifikaci environmentálních a sociálních ohrožení podniku.

2. Analýza strategické významnosti environmentálních a sociálních aspektů. V tomto kroku je třeba identifikovat strategicky důležité environmentální a sociální aspekty – tedy soubor aspektů, které mohou potenciálně významně ovlivnit úspěšnost podnikání. Identifikace probíhá v logické vazbě na klasickou BSC – začíná se s finanční perspektivou, poté pokračujeme přes zákaznickou perspektivu a interní procesy k perspektivě zaměstnanecké (učení se). Na rozdíl proti klasické BSC však pokračujeme ještě analýzou netržních aspektů podnikových aktivit (viz pátá perspektiva).
3. Vytvoření strategické mapy příčin a důsledků. Tento krok odráží vazbu mezi strategicky významnými environmentálními a sociálními aspekty a podnikovými cíli a aktivitami – hodnotíme jejich potenciální vliv na úspěšnost podnikání. V rámci tohoto kroku je užívána jako nástroj strategická mapa, která hraje velmi významnou roli i v klasické BSC.
4. Definování klíčových indikátorů a stanovení metod jejich měření (cílem je poskytování informací o výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji). Na základě předchozího kroku jsou stanoveny cíle pro jednotlivé úrovně řízení, indikátory výkonnosti a akce (aktivity), které by měly být realizovány. Indikátory výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji hrají velmi významnou roli i pro následující pátý krok.
5. Charakteristika klíčových indikátorů výkonnosti, interní a externí komunikace a vykazování podnikových aktivit.
6. Implementace SBSC, přezkoumávání a vykazování indikátorů udržitelného rozvoje. Je třeba zajistit, aby SBSC byla neustále přezkoumávána ve vazbě na podnikovou strategii, na zvolené indikátory a akce (aktivity). Jedině tam bude SBSC plnit svoji úlohu jako nástroj systému řízení.

Příklad strategické mapy v rámci SBSC je prezentován v Příloze 2.

2. 4. 4 Účetnictví udržitelného rozvoje a jeho vazba na SBSC

Účetnictví udržitelného rozvoje představuje významný most mezi strategickým řízením podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji (realizovaném prostřednictvím SBSC) a reportingem udržitelného rozvoje. Je třeba navrhnout takový interní informační a reportingový systém, který zajistí sběr přesných podnikových informací (které budou dostupné, budou na odpovídající úrovni kvality) a umožní stanovit klíčové indikátory výkonnosti identifikované v rámci SBSC a posoudit dosažení stanovených cílů. Systém musí sbírat, zaznamenávat, analyzovat a předávat informace o environmentálně a sociálně vyvolaných ekonomických dopadech, o environmentálních a sociálních dopadech podniku, výrobního místa apod. a především měřit interakce a vztahy mezi ekonomickými, environmentálními a sociálními problémy představujícími tři dimenze udržitelnosti.

Účetnictví udržitelného rozvoje propojuje úspěšnost podnikání a tvorbu hodnoty pro vlastníky s environmentálními a sociálními problémy. Umožňuje vypočítat indikátory udržitelného rozvoje, které byly stanoveny v rámci SBSC a které jsou klíčové pro podnikatelský úspěch a přispívají k tvorbě hodnoty pro vlastníky. V rámci systému musejí být k dispozici nejen informace pro strategické řízení, ale i takticko-operativní řízení, finanční i nefinanční informace, kvalitativní i kvantitativní informace. Úspěch podnikání, vymezený jako efektivní dosažení strategických cílů podniku, je vždy výsledkem spolupráce podniku s významnými zainteresovanými stranami. Zainteresované strany a jejich zájmy musejí být brány v úvahu nejen v souvislosti s klíčovými indikátory SBSC, ale také při budování systému externího reportingu o udržitelném rozvoji podniku.

2. 4. 5 Reporting udržitelného rozvoje podniku a jeho vazba na měření výkonnosti

Oblast reportingu udržitelného rozvoje je relativně samostatná problematika. Trend v této oblasti směřuje k tomu, aby byly vykazovány poměrové ukazatele, které se zaměřují spíše na účinnost než efektivnost. Ukazatele charakterizují množství a typy spotřebovávaných materiálů, množství a typy spotřebovávaných energií, nevýrobní výstupy (odpady) a vypouštěné znečištění (do vzduchu, vody a půdy). Projevuje se snaha o standardizaci indikátorů, která je výsledkem úsilí vlád, standardizačních organizací, ratingových organizací, popř. různých průmyslových asociací. Problém standardizace však spočívá v tom, že různé zainteresované strany (uživatelé informací o udržitelném rozvoji podniku a zlepšeních v této oblasti) mají různé informační potřeby. Dílčím řešením může být vytvoření modelu reportingu, který by obsahoval takové informace, které jsou zajímavé pro všechny významné zainteresované strany. O to se snaží např. GRI. V případě řady podniků však bude třeba vykazovat ještě další informace (indikátory), které významným způsobem ovlivňují úspěšnost jejich podnikání a liší se od běžně vykazovaných informací. To opět vyžaduje systematicky identifikovat a vykazovat takové indikátory, které jsou pro podnik strategicky důležité, a nalézt odpovídající způsoby komunikace se zainteresovanými stranami. Z toho jednoznačně vyplývá přímá vazba reportingu na SBSC. Pro kvalitní reporting udržitelného rozvoje podniku je také třeba zajistit sběr, zaznamenávání, analýzy a předávání uvedených informací – tedy vybudovat systém účetnictví udržitelného rozvoje.

3 Účetnictví udržitelného rozvoje – jeho vymezení, cíle a uživatelé

Už v předchozím textu bylo zmíněno, že v podnikatelské praxi je třeba se zaměřit na proces *dosažení udržitelnosti*. Pro výkon všech manažerských funkcí (tedy pro plánování, řízení implementace i pro kontrolní aktivity) na podporu rozhodovacích procesů je tedy účelné mít k dispozici informace o aspektech udržitelného rozvoje a o podnikové výkonnosti vzhledem k udržitelnému rozvoji. Tyto informace sbírá, analyzuje a předává *účetnictví udržitelného rozvoje* (sustainability accounting). Stává se tak klíčovým nástrojem řízení, jehož konečným cílem bude udržitelný podnik. Účetnictví udržitelného rozvoje však neslouží pouze jako nástroj managementu, ale poskytuje i informace na podporu rozhodovacích procesů dalším zainteresovaným stranám, např. věřitelům, investorům, obchodním partnerům, zaměstnancům, státním orgánům i okolí podniku, popř. veřejnosti.

3.1 Definice účetnictví udržitelného rozvoje

Jakýkoli podnik, který si vytyčí udržitelný rozvoj jako strategický cíl, narazí dříve či později na otázku, jakým způsobem měřit udržitelnost podniku (jak tedy stanovovat cíle) a prostřednictvím jakých opatření a postupů by měly být stanovené cíle dosaženy. Vzniká tedy potřeba sbírat, zaznamenávat, analyzovat a předávat relevantní informace o environmentálním profilu a sociální výkonnosti a o jejich vlivu na ekonomickou výkonnost podniku. Novým informačním potřebám by měl být přizpůsoben i stávající *účetní systém*, který by měl postihnout především *ekonomické důsledky environmentálních a sociálních aspektů podnikání*.

Účetnictví udržitelného rozvoje (na podnikové úrovni) lze definovat jako systém, který se zabývá sběrem, zaznamenáváním, analýzami a předáváním informací o:

1. *environmentálně a sociálně vyvolaných finančních dopadech;*
2. *environmentálních a sociálních dopadech ekonomického systému (např. podniku, výrobního závodu, pracoviště, atd.);*
3. *vzájemných vztazích mezi environmentálními, sociálními a ekonomickými aspekty podnikání.*

V rámci této metodiky je věnována pozornost především *finančním* informacím. Účetnictví udržitelného rozvoje je vymezeno jako systém, který *sbírá, zaznamenává, zpracovává, analyzuje a předává informace (zpravidla v hodnotovém vyjádření, tedy finanční informace), které souvisejí s environmentálními a sociálními aspekty podnikání, za účelem zlepšení podnikové environmentální, sociální a ekonomické výkonnosti* (The Sigma Project 2003).

Cílem účetnictví udržitelného rozvoje je poskytovat *kvalitní a relevantní* informace, které budou sloužit jednak managementu na podporu rozhodování tak, aby podnik dosáhl udržitelnosti, a jednak ostatním externím uživatelům, kteří mají zájem o tento typ informací a využívají je na podporu svých rozhodovacích procesů. Kromě hlavního cíle má účetnictví udržitelného rozvoje ještě tyto další přínosy pro podnik:

- synergie a koordinace jednotlivých aktivit, zlepšení jejich efektivnosti a poskytnutí detailního pohledu na ně;
- zjednodušení měření výkonnosti podniku;

- významný nástroj pro komunikaci podniku se stakeholdery a zlepšení komunikace v podniku;
- „vtažení“ veřejnosti do záležitostí podniku.

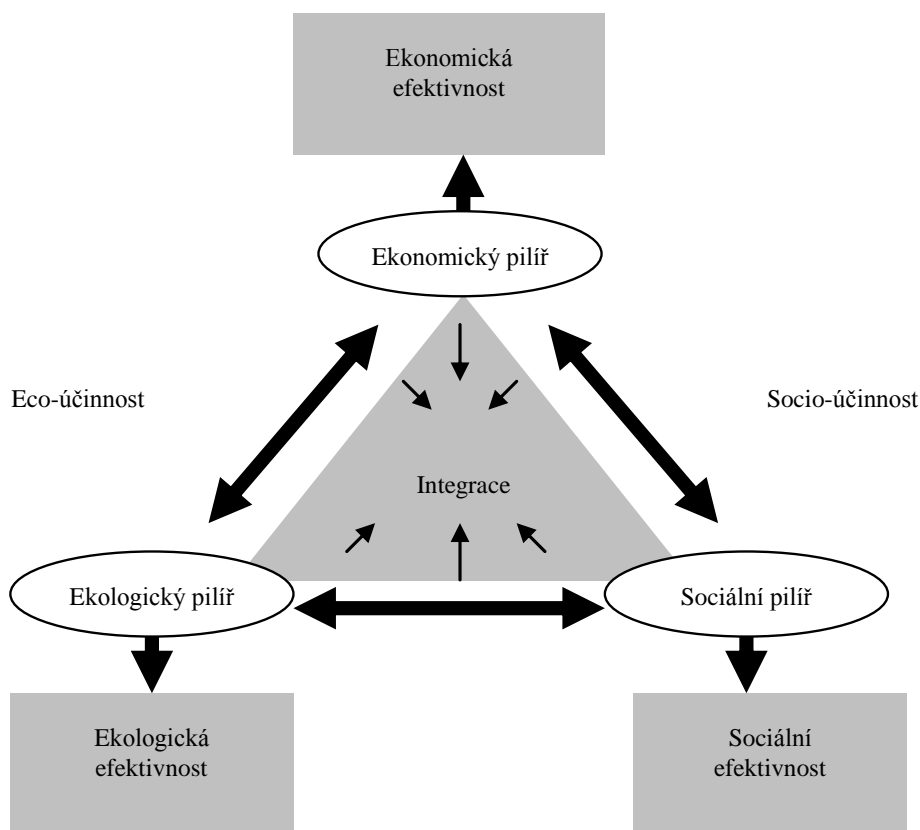
3. 2 Charakteristika účetnictví udržitelného rozvoje

Tradiční účetnictví poskytuje *finanční informace* o podniku; zaměřuje se především na stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, na náklady a výnosy a na výsledky hospodaření. V zásadě se tedy zabývá ekonomickými veličinami bez ohledu na další otázky (oblasti), které jsou nejčastěji spojovány s pojmy udržitelnost a udržitelný rozvoj. Environmentální účetnictví rozšiřuje okruh zájmu tradičního účetnictví o oblast *environmentální*. Zaměřuje se na *ekonomické souvislosti environmentálního chování podniku*. Poskytuje tedy informace o ekonomické výkonnosti podniku i o jeho environmentálním profilu ve vzájemných souvislostech. Účetnictví udržitelného rozvoje je založeno na rozšíření stávajícího rámce tradičního účetnictví, resp. environmentálního účetnictví, a reflektuje nejen ekonomické a environmentální, ale i *sociální (společenské)* otázky. Vývoj jednotlivých konceptů účetnictví je zřejmý z Tab. 2.

Tab. 2 Účetní systémy

Koncept účetnictví	Předmět zájmu
Tradiční účetnictví	Rovina ekonomická a vybrané environmentální či sociální aspekty
Zelené účetnictví	Rovina environmentální a vybrané ekonomické a sociální aspekty
Environmentální účetnictví	Rovina ekonomická a environmentální a vybrané sociální aspekty
Účetnictví udržitelného rozvoje	Pokrytí všech tří oblastí tvořících pilíře udržitelného rozvoje: ekonomické, environmentální a sociální

Hlavní důraz účetnictví udržitelného rozvoje je kladen na *environmentální* a *sociální problémy* a na *účinnost* i *efektivnost*. Vedle finančních informací mají velký význam i *nefinanční* informace, které mají úzkou vazbu na udržitelný rozvoj. Součástí účetnictví jsou environmentální a sociální informace, informace postihující vztah mezi environmentálními problémy a ekonomickou výkonností (eco-účinnost) i informace zaměřené na souvislosti mezi sociálními problémy a ekonomickou výkonností (socio-účinnost) – viz Obr. 4. Účetnictví je prioritně orientováno na *budoucnost* a uspokojuje informační potřeby všech *významných* stakeholderů. Poskytuje informační podporu rozhodovacím procesům s cílem zlepšit ekologickou efektivnost, sociální efektivnost, eco-účinnost i socio-účinnost a tyto informace předává i významným externím zainteresovaným stranám.



Obr. 4 Struktura informačních potřeb pro udržitelný rozvoj podniku a trojúhelník udržitelnosti

Zdroj: Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R.: Sustainability Accounting and Reporting. An Introduction. in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 1-33, 2006

Termín *účetnictví udržitelného rozvoje* zdůrazňuje, že tento systém je součástí informačního systému podniku, která využívá účetních metod s cílem poskytnout vysoce kvalitní informace na podporu rozvoje podniku směrem k udržitelnosti (viz Obr. 5). Účetnictví udržitelného rozvoje nelze oddělit od reportingu udržitelného rozvoje. Samotná účetní informace, není-li předána uživatelům, nemůže přispívat k udržitelnému rozvoji podniku. Reporting je také nezbytný pro zhodnocení stavu a vývoje podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji.

Význam účetnictví a reportingu udržitelného rozvoje v jednotlivých etapách vývoje podnikatelského prostředí je prezentován v Příloze 3.

I pojetí účetnictví udržitelného rozvoje vychází ze základního poznání, které ovlivnilo vývoj účetních systémů ve 20. století: *způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle uživatelů účetních informací a podle rozhodovacích úloh, na podporu kterých jsou účetní informace využívány*. V důsledku toho je tradiční účetní systém podniku rozdělován do dvou základních subsystémů:

- finančního účetnictví – jehož hlavním cílem je uspokojovat informační potřeby externích uživatelů (především vlastníků, věřitelů, obchodních partnerů, zaměstnanců, účastníků finančního trhu), kteří sice stojí mimo hodnocený subjekt, ale jsou s ním a s jeho vývojem spjati jak budoucím prospěchem, tak i budoucími riziky;

- manažerského účetnictví – jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces z hlediska informačních potřeb managementu, tedy všech pracovníků na různých stupních podnikového managementu – poskytované informace slouží na podporu řízení podnikatelského procesu.

V případě finančního účetnictví existuje tlak uživatelů na jednotnost pojmů a postupů tak, aby předkládané informace byly srovnatelné. Manažerské účetnictví je naopak charakteristické tím, že prakticky neexistuje mimopodniková regulace. Tento účetní subsystém není jednotně vymezen, ani pokud jde o cíl, obsah nebo strukturu, a dokonce se pro tento subsystém nepoužívá ani jednotný pojem. Výše uvedené požadavky jsou tedy kritériem pro další strukturalizaci účetnictví udržitelného rozvoje na *finanční účetnictví udržitelného rozvoje* a *manažerské účetnictví udržitelného rozvoje*.

Implementace účetnictví udržitelného rozvoje do podnikové praxe určitě není jednoduchá záležitost. Jejím cílem je především zlepšit udržitelnost podniku, jde tedy o interdisciplinární spolupráci; manažeři, do jejichž kompetence jednotlivé aspekty udržitelného rozvoje spadají, a účetní pracovníci musejí pracovat ve vzájemné kooperaci. Pozornost je třeba věnovat podnikovým vstupům i výstupům i procesu transformace. Navíc je třeba do procesu zapojit zainteresované strany, aby informace byly přehledné a spolehlivé a bylo vytvořeno ovzduší vzájemné důvěry. Přesné vymezení obsahu jednotlivých informací a jejich spolehlivost představují základní kámen pro úspěšné řízení podnikové udržitelnosti a pro posuzování výkonnosti podniku. Kvalitní a spolehlivé informace potom mohou sloužit na podporu rozhodovacích procesů s cílem dosažení udržitelného rozvoje podniku a lze je využít i v oblasti komunikace se zainteresovanými stranami (především se zaměstnanci, zákazníky, dodavateli, vlastníky, investory, věřiteli, státními orgány i s okolní komunitou). Pro komunikaci s externími zainteresovanými stranami hraje velký význam především důvěryhodnost informací; informace musí být ověřitelné.

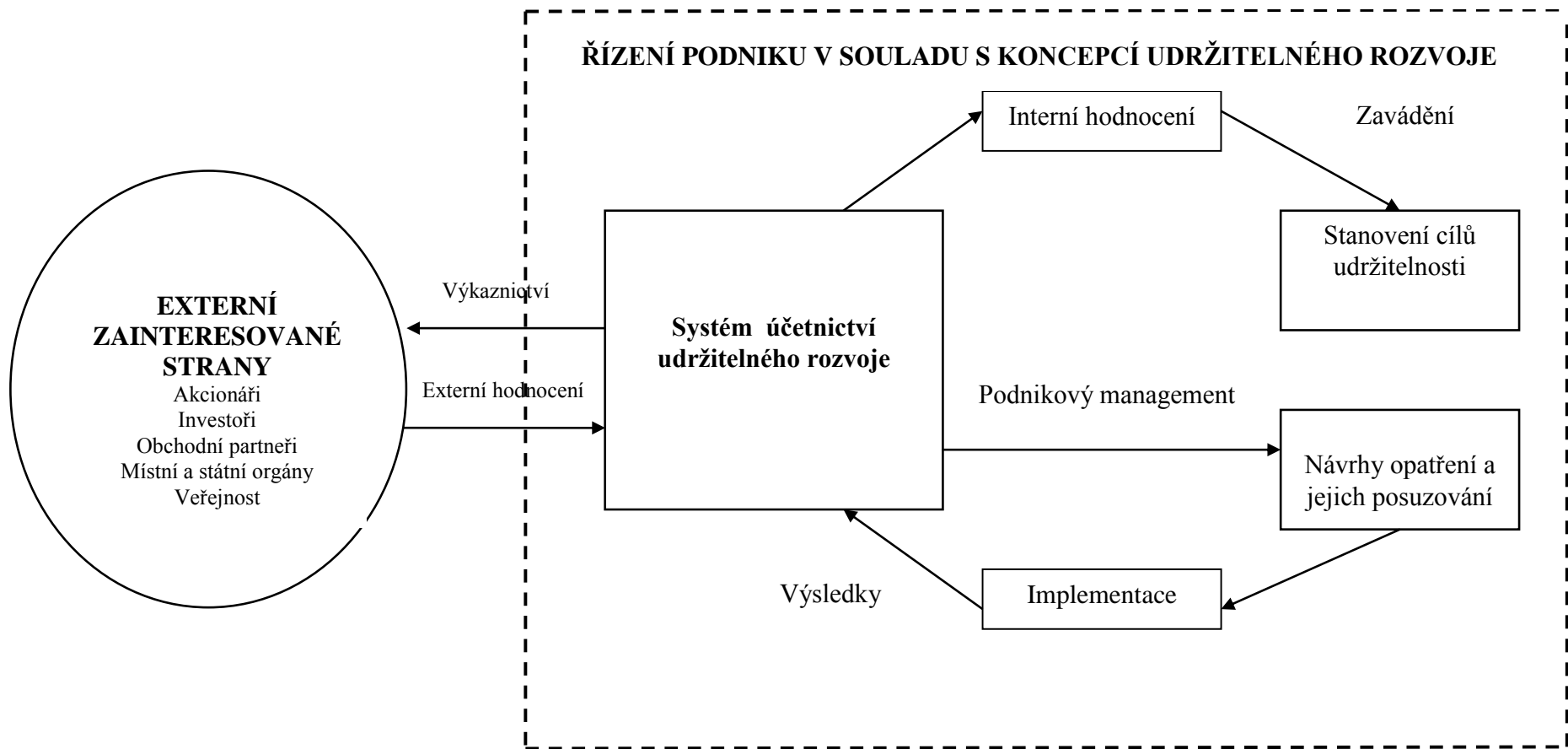
Rozsah informací, které by mělo pokrývat účetnictví udržitelného rozvoje, je poměrně široký. Určité specifické potřeby a funkce vyplývají z legislativních tlaků, které na podniky působí. Další požadavky vyplývají z potřeb podniku (tedy především z potřeb managementu), který usiluje o zmírnění dopadů podnikových činností a produktů na okolí. Důvodů (motivů) proč podnik věnuje pozornost environmentálním a sociálním aspektům svých podnikatelských aktivit je mnoho. Pokud podnik zveřejňuje svůj stav vzhledem k udržitelnému rozvoji, pak může dojít k posílení jeho prestiže a zvyšuje se jeho důvěryhodnost v očích veřejnosti. Tím, že podnik přijímá koncepci udržitelného rozvoje a je si vědom jeho významu pro budoucí generace, tak je lépe připraven reagovat na změny v oblasti legislativní regulace ze strany státu. Dobrovolné environmentální a sociální aktivity, které jsou nad rámec legislativních opatření, mohou přinést podniku i významné ekonomické efekty, tedy zlepšení jeho výkonnosti. Každý ze zmíněných motivů vyžaduje od účetnictví udržitelného rozvoje rozdílné informace, které všechny přinášejí podniku prospěch. První motiv vyvolává potřebu poskytování relevantních informací, o které projevují zájem zainteresované strany (především veřejnost a zákazníci). Druhý motiv je zaměřen na plnění požadavků vyplývajících jak ze stávajících legislativních předpisů, tak i v souvislosti s připravovanými změnami; jde tedy především o registrační funkci účetnictví a o zajištění jeho průkaznosti. Třetí motiv velmi úzce souvisí se snahou zvyšovat výkonnost podniku se zřetelem na konkurenční výhodu.

S ohledem na výše uvedené informační potřeby lze náplň účetnictví udržitelného rozvoje shrnout pouze obecně. Systém by měl sbírat, zaznamenávat, analyzovat a předávat především tyto okruhy informací:

1. Informace, které vyplývají z požadavků zákonů a dalších nařízení (např. v ČR zákon č. 76/2002 Sb., o IPPC a o IRZ; REACH; zákony související s bezpečností a ochranou zdraví při práci atd.).
2. V oblasti dobrovolných aktivit podniků jde o poskytování informací o jejich environmentálních a sociálních nákladech a přínosech, splnění požadavků, které vyplývají z přijetí dobrovolných závazků (např. v případě chemického průmyslu iniciativa Responsible Care), a ostatní informace, které vypovídají o environmentálních a sociálních dopadech, o nákladech a přínosech dalších dobrovolných aktivit podniku, které přispívají k udržitelnému rozvoji.
3. Informace na podporu rozhodovacích procesů managementu. Jde o velmi širokou škálu informací o skutečných i potenciálních přínosech a nákladech podnikových aktivit, které souvisejí se stanovováním podnikových cílů v oblasti udržitelného rozvoje, s jejich implementací i pro následnou kontrolu, a to jak v oblasti strategické, tak i takticko-operativní. Cílem těchto aktivit je zlepšit výkonnost podniku.

Účetnictví udržitelného rozvoje lze považovat za vývojovou etapu tradičního účetnictví (tedy finančního a manažerského účetnictví). Při jeho implementaci do podnikatelské praxe lze využít i environmentální účetnictví (viz Metodický pokyn pro zavedení environmentálního manažerského účetnictví²).

² Viz http://www.enviweb.cz/download/ea/metodika_metodicky_pokyn_cz.pdf



Obr. 5 Účetnictví udržitelného rozvoje – systém uspokojující informační potřeby externích i interních uživatelů

3. 3 Vztah účetnictví udržitelného rozvoje a environmentálního účetnictví

Environmentální účetnictví je považováno za systém, který poskytuje (sbírá, zaznamenává, vyhodnocuje a předává) informace o environmentálně vyvolaných finančních dopadech a o environmentálních aspektech/dopadech definovaného ekonomického systému (např. podniku, provozu apod.). Podle definice jsou předmětem environmentálního účetnictví environmentálně vyvolané finanční dopady a environmentální aspekty a dopady.

Vývoj v oblasti environmentálního účetnictví byl výrazným způsobem ovlivněn především informačními potřebami zainteresovaných stran. Systém environmentálního účetnictví musí poskytovat informace, které slouží na podporu jejich rozhodování v podmínkách, kdy přístup podniku k životnímu prostředí má vliv na úspěšnost podnikání. Environmentální účetnictví představuje tedy nástroj, který může napomoci podnikovému managementu jak v oblasti zlepšování environmentálního profilu, tak i v oblasti zlepšování ekonomické výkonnosti; tedy při naplňování koncepce eco-účinnosti. Environmentální účetnictví však není zaměřeno pouze na oblast eco-účinnosti. Účinnost je pouze jedním z cílů, o které management usiluje. Nelze opominout ani další z cílů – efektivnost, která patří mezi důležitá kritéria racionálního průběhu podnikatelského procesu. Vyjadřuje vztah mezi vynaloženými zdroji a získaným ekonomickým prospěchem. V rámci udržitelného rozvoje se efektivnost týká míry, s jakou jsou dosaženy cíle udržitelnosti. Environmentální účetnictví musí tedy měřit i efektivnost a zkoumat dílčí faktory jejího zvyšování. Koncepce eco-účinnosti, ani environmentální účetnictví však nepostihují třetí pilíř udržitelného rozvoje – sociální oblast; zaměření na eco-účinnost ale neznamená odmítnutí principů udržitelného rozvoje. Zlepšování v oblasti eco-účinnosti může významným způsobem napomoci prosazování koncepce udržitelného rozvoje do podnikatelské praxe.

Ke vztahu účetnictví udržitelného rozvoje a environmentálního účetnictví lze konstatovat:

- Vývoj v oblasti vytváření a využívání systému environmentálního účetnictví ukázal, že jde o systém, který slouží na podporu rozhodovacích procesů v podmínkách, kdy přístup podniku k životnímu prostředí má vliv na úspěšnost podnikání, je tedy předmětem zájmu stakeholderů. Pokud si je podnik vědom významu koncepce udržitelného rozvoje a chce tuto koncepci realizovat v praxi, pak určitě systém environmentálního účetnictví představuje významný nástroj prosazování této koncepce do podnikání. I přesto, že se environmentální účetnictví zaměřuje pouze na dva pilíře udržitelného rozvoje (na environmentální a ekonomické aspekty podnikání), tvoří součást účetnictví udržitelného rozvoje a jeho význam jako nástroje environmentálního managementu nadále trvá.
- Účetnictví udržitelného rozvoje je v podstatě další etapou vývoje environmentálního účetnictví. Rozšiřuje předmět zájmu i na sociální aspekty podnikání a jejich ekonomické souvislosti. Poskytuje environmentální a sociální informace, informace postihující vztah mezi environmentálními problémy a ekonomickou výkonností (eco-účinnost) i informace zaměřené na souvislosti mezi sociálními problémy a ekonomickou výkonností (socio-účinnost). Účetnictví udržitelného rozvoje je prioritně orientováno na budoucnost a uspokojuje informační potřeby všech významných stakeholderů. Poskytuje informace na podporu rozhodování s cílem zlepšit ekologickou efektivnost, sociální efektivnost, eco-účinnost i socio-účinnost a napomoci tak podniku na jeho cestě k udržitelnosti.

4 Finanční účetnictví udržitelného rozvoje

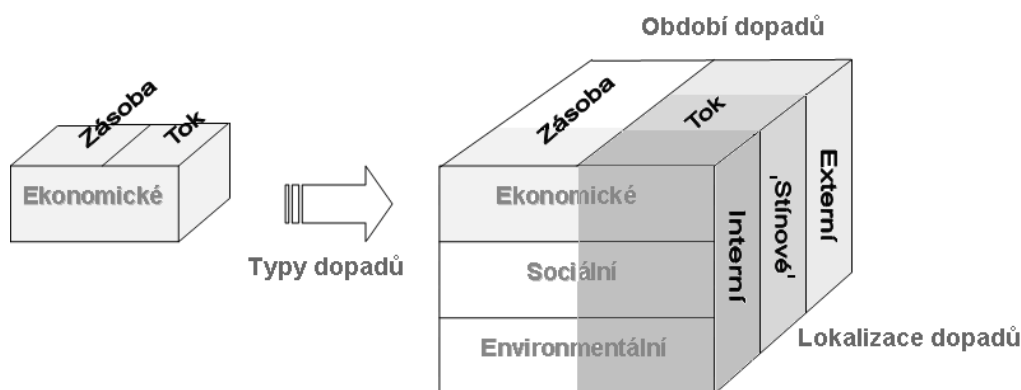
Finanční účetnictví udržitelného rozvoje je systém, který poskytuje informace (zpravidla v hodnotovém vyjádření, tedy finanční informace) související s environmentálními a sociálními aspekty podnikání především *externím uživatelům*. Finanční účetnictví udržitelného rozvoje se tak může stát zásadní součástí *externího* reportingu o udržitelném rozvoji podniku. Umožňuje podnikům demonstrovat široké veřejnosti a dalším externím zainteresovaným stranám odpovědnost za životní prostředí a sociální otázky (tedy environmentální a sociální aspekty podnikání). Zatím se však jedná o novou oblast bez „tvrdých“ pravidel či standardů, do které se zapojilo pouze několik předních světových podniků. Zájem externích zainteresovaných stran o environmentální a sociální finanční (i nefinanční) informace však narůstá. Předkládaná metodika vychází z doporučení The Sigma Guidelines –Toolkit, Sustainability Accounting Guide, které bylo publikováno v roce 2003. Směrnice představuje výstup projektu, který byl mimo jiné podporován i Association of Chartered Certified Accountants.

4.1 Účetnictví udržitelného rozvoje = multidimenzionální účetnictví

Účetnictví udržitelného rozvoje poskytuje informace ve třech různých dimenzích:

1. Období dopadu: jsou poskytované informace zobrazením stavu jednotlivých veličin (zásob) nebo vyjádřením toků (výrobků, zboží či služeb), které užíváním těchto veličin (zásob) za určité období vznikly?
2. Lokalizace dopadu: jsou dopady jednotlivých rozhodnutí či opatření zachyceny v podnikovém informačním systému (tedy jde o dopady interní), nebo překračují hranice podniku (externí dopady)?
3. Typ dopadu: jedná se o dopady do oblasti ekonomické, environmentální či sociální?

Jednotlivé dopady lze tedy vyjádřit v trojrozměrné struktuře – viz Obr. 6 (tzv. „Forum Sustainability Cube“).



Obr. 6 Účetnictví udržitelného rozvoje jako multidimenzionální systém

Zdroj: Bent, D.: Towards a Monetised Triple Bottom Line for an Alcohol Producer, Using Stakeholder Dialogue to Negotiate a “Licence to Operate” by Constructing an Account of Social Performance, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 61-82, 2006.

Součástí účetnictví udržitelného rozvoje jsou:

- *informace o interních tocích*³, tedy o nákladech, výnosech a přidané hodnotě, které byly realizovány za dané období prostřednictvím podnikových aktivit a představují *ekonomické* výsledky podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji – tyto informace jsou vykazovány prostřednictvím tří základních výkazů: výkazu ekonomické přidané hodnoty, environmentálního finančního výkazu a sociálního finančního výkazu (viz další text);
- *informace o externích tocích*, tedy o nákladech (popř. přínosech), které jsou vyvolány podnikovými aktivitami, ale podnik za ně nenese odpovědnost (nepromítají se do účetnictví podniku); jedná se o externí dopady podnikových činností (tedy negativní i pozitivní externality). Pro jejich identifikaci a ocenění jsou důležité následující kroky:
 - Musí být vymezen rozsah (škála) dopadů. Zde je třeba vycházet z pojetí podniku jako koalice zainteresovaných stran a identifikovat všechny významné externí environmentální a sociální dopady podnikových aktivit. Předmětem zájmu jsou externí dopady související s podnikovými vstupy (vyvolané dodávkami produktů a služeb, které podnik potřebuje z vnějšího okolí a využívá je pro uskutečňování svých podnikatelských aktivit), výstupy (zde jde o užívání, další přepracování i odstraňování produktů, které podnik realizoval na trhu) a s vlastními transformačními procesy v podniku (s výrobními, pomocnými, obslužnými i distribučními činnostmi). Při stanovování těchto dopadů lze vycházet např. z registru významných environmentálních aspektů a dopadů a lze vzít v úvahu i indikátory, které doporučuje GRI (viz Příloha 4).
 - Musejí být zvoleny hranice systému. V tomto kroku jde o rozhodnutí, jak široký okruh dopadů účetnictví udržitelného rozvoje postihne, tedy jak rozsáhlou odpovědnost podnik přijme. Toto rozhodnutí je plně v kompetenci podniku. Přitom je zřejmé, že právě nastavení těchto hranic bude určující pro vlastní stanovení environmentálních a sociálních nákladů (popř. přínosů).
 - Dopady musejí být oceněny v peněžních jednotkách. Pro ocenění environmentálních dopadů lze využít některou z metod, které byly vyvinuty v posledních deseti letech (např. Hedonic Pricing, Travel Cost Method, Contingent Valuation Method, Productivity Approach, Preventive Expenditure Method, Replacement Cost Method). Ocenění sociálních dopadů není zdaleka tak propracováno jako ocenění environmentálních dopadů; lze však využít principy těchto metod. Příklady metod měření sociálních (společenských) dopadů jsou uvedeny v Příloze 1.
 - Je proveden výpočet výsledku hospodaření vzhledem k udržitelnému rozvoji. V tradičních finančních výkazech je vykázán výsledek hospodaření (zisk nebo ztráta) za sledované období, který respektuje pouze ty náklady a výnosy, které nese podnik; tedy od podnikových výnosů jsou odečteny vynaložené ekonomické zdroje. Tradiční kalkulace výsledku hospodaření nezohledňuje externality, tedy environmentální a sociální náklady (popř. přínosy), které sice podnik vyvolal, ale nenese za ně odpovědnost. Zohledněním těchto nákladů (popř. přínosů) dostaneme výsledek hospodaření podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji.
- *informace o změnách stavových veličin*, tedy informace o majetku a závazcích (především o nehmotných aktivech, popř. „stínových“ závazcích a rezervách), které mají úzký vztah k udržitelnému rozvoji.

³ Pojem *interní* znamená, že tyto toky jsou přičteny na vrub, popř. ve prospěch podniku – promítají se tedy do účetnictví podniku.

- Nehmotná aktiva představují lidský a společenský kapitál, na který podnik přenáší tvorbu hodnoty.
- „Stínové“ závazky velmi úzce souvisejí s externími dopady podnikových aktivit, tedy s dopady, které podnik vyvolává, ale nenese za ně zatím odpovědnost, nejsou tedy internalizovány. V předchozím bloku informací byly kvantifikovány s nimi související environmentální a sociální náklady, které byly zohledněny ve výpočtu výsledku hospodaření podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji. Výkaz zisku a ztráty byl tedy „korigován“ vzhledem k potřebám udržitelného rozvoje. V dalším kroku je třeba promítnout externí dopady i do dalšího významného finančního výkazu – do rozvahy. „Stínové“ závazky jsou tedy jakýmsi indikátorem, jak dalece by se měl podnik zaměřit na lidský, společenský a přírodní kapitál, aby byl schopen ho využít pro tvorbu hodnoty.
- V případě „stínových“ rezerv jde o vyjádření současné hodnoty očekávaných budoucích environmentálních a sociálních nákladů, které souvisejí s externími dopady podnikových činností.

V další části metodiky jsou uvedeny návrhy základních výkazů, které poskytují informace o *interních tocích* (výkaz ekonomické přidané hodnoty, environmentální finanční výkaz a sociální finanční výkaz), tak jak jsou doporučovány The Sigma Guidelines – Toolkit – Sustainability Accounting Guide. V navazující kapitole je potom popsán další přístup k vykazování informací poskytujících přehled o výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji - Expanded Value Added Statement (EVAS).

Příklad stanovení „stínových“ environmentálních a sociálních nákladů a externalit je uveden v Příloze 5.

4. 2 Výkaz ekonomické přidané hodnoty, environmentální finanční výkaz a sociální finanční výkaz

V této kapitole je uvedena doporučená podoba výkazů, prostřednictvím kterých lze vykazat informace, plynoucí ze systému účetnictví udržitelného rozvoje, externím zainteresovaným stranám. Tab. 3 uvádí strukturu výkazu ekonomické přidané hodnoty, Tab. 4 strukturu environmentálního finančního výkazu a Tab. 5 strukturu sociálního finančního výkazu.

Tab. 3 Ekonomická přidaná hodnota

Ř.	Zainteresaná strana	Přidaná hodnota	tis. Kč
1.	Zákazníci	Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb	
2.	Dodavatelé	Pořizovací cena prodaného zboží, náklady na spotřebované materiály, energie a služby	
3.	Podniková přidaná hodnota	= 1 - 2	
4.	Zaměstnanci	Celkové platy zaměstnanců (včetně odměn a benefitů)	
5.	Okolí podniku	Celkové náklady související se sociální oblastí	

6.	Státní sektor	Regulační poplatky a daně; dotace a stimuly	
7.	Investoři	Úroky a dividendy	
8.	Zůstatek	Nerozdělený zisk = 3 – (4 + 5 + 6 + 7)	
9.	Celkem	= (4 + 5 + 6 + 7 + 8)	

Zdroj: Sigma project: The Sigma Guidelines -Toolkit. Sustainability Accounting Guide. London, 2003.

Tab. 4 Environmentální finanční výkaz

Ř.	Položky	tis. Kč
	Environmentální náklady	
	Provozní náklady	
1.	Mzdové náklady a ostatní osobní náklady alokované environmentálnímu managementu	
2.	Dodavatelé: environmentálně vyvolané provozní náklady	
3.	Státní sektor: environmentální daně a poplatky státním a místním orgánům; povolení na nakládání s odpady; poplatky za ukládání odpadů; emisní povolenky	
4.	Další: např. příspěvky na činnost environmentálních organizací	
5.	Podíl kapitálových výdajů Odpisy koncových zařízení Odpisy integrovaných technologií	
	Celkové environmentální náklady	
	Environmentální přínosy	
6.	Podnikem realizované výnosy ; např. Výnosy z recyklace Zvýšené výnosy z prodeje environmentálně šetrných produktů Přínosy plynoucí z dobrého environmentálního profilu podniku	
7.	Nákladové úspory ; např. Snížení nákladů na odstraňování odpadů Energetické úspory Snížení nákladů na obaly	
8.	Zabránění vzniku environmentálních nákladů , souvisejících s platbami státu nebo místním orgánům; např. Úspory poplatků za skládkování Úspory poplatků za znečišťování ovzduší	

	Úspory poplatků za vypouštění průmyslových odpadních vod Zabránění vzniku pokut	
9.	Získané granty a dotace	
	Celkové environmentální přínosy	
	Čisté environmentální náklady, popř. přínosy	

Zdroj: Sigma project: The Sigma Guidelines -Toolkit. Sustainability Accounting Guide. London, 2003.

Tab. 5 Sociální finanční výkaz

Ř.	Položky	tis. Kč
	Sociální náklady	
	Provozní náklady	
1.	Mzdové náklady (odpovídající část osobních nákladů, souvisejících se sociálními aktivitami podniku; náklady na vzdělávání a rozvoj; další zaměstnanecké benefity)	
2.	Dodavatelé: sociálně vyvolané provozní náklady (např. dodatečné náklady, vyplývající ze sociálních nebo etických specifikací produktů nebo dodavatelů)	
3.	Státní sektor: sociální odvody, popř. pokuty za nedodržování zákonů (např. v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci)	
4.	Okolí podniku: příspěvky na rozvoj obce apod.	
5.	Podíl kapitálových výdajů Odpisy sociálně vyvolaných investic (např. investice na zvýšení bezpečnosti a do zlepšení v oblasti ochrany zdraví při práci, investice do rekreačních zařízení pro zaměstnance)	
	Celkové sociální náklady	
	Sociální přínosy	
6.	Podnikem realizované výnosy ; např. Přínosy plynoucí z dobré výkonnosti podniku v oblasti sociální (etické)	
7.	Nákladové úspory ; např. Úspory plynoucí z nízké fluktuace zaměstnanců Úspory na pojistném vzhledem ke zlepšením v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci Úspory vyplývající z vyšší produktivity práce a lepší pracovní morálky	
8.	Zabránění vzniku sociálních nákladů , souvisejících s platbami státu nebo místním orgánům; např. Zabránění vzniku pokut	

9.	Získané granty a dotace	
	Celkové sociální přínosy	
	Čisté sociální náklady, popř. přínosy	

Zdroj: Sigma project: The Sigma Guidelines -Toolkit. Sustainability Accounting Guide. London, 2003.

4. 3 EVAS – výkaz propojující ekonomickou výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost

Expanded Value Added Statement (EVAS) je účetní model, který byl vytvořen s úmyslem podpořit chování podniků v souladu s koncepcí udržitelného rozvoje. EVAS propojuje všechny tři pilíře udržitelného rozvoje a umožňuje komplexní posouzení ekonomické výkonnosti, environmentálního profilu i sociální výkonnosti podniku. EVAS je pouze jednou z možností, jak propojit finanční, environmentální a sociální informace; za jeho jednoznačnou výhodu však lze určitě považovat to, že vychází z tradičních finančních výkazů.

Přidaná hodnota obecně představuje „bohatství“, které vytvořil podnik a jeho zaměstnanci. Zatímco tržby představují hodnotu vykonané práce mimo podnik, přidaná hodnota představuje pouze hodnotu podnikem vykonané práce. Přidaná hodnota je nejčastěji stanovována jako rozdíl mezi tržní hodnotou podnikových produktů a podnikem poskytovaných služeb a náklady na produkty a služby, které byly nakoupeny od ostatních subjektů. Představuje hodnotu, která byla v podniku přidána ke spotřebovaným vstupům (tedy k nakoupeným materiálům, energiím a službám a k nakoupenému zboží). Zjednodušeně lze výpočet přidané hodnoty vyjádřit takto:

Obchodní marže + Výkony – Výkonová spotřeba = Osobní náklady + Úroky + Odpisy + Dividendy + Daně z příjmů + Nerozdělený zisk

Význam ukazatele přidané hodnoty spočívá v tom, že neinformuje pouze o bohatství vytvořeném pro vlastníky, ale vypovídá o bohatství, které podnik vytvořil i pro další zainteresované strany (zaměstnance, věřitele, investory, stát), a jak podnik přispívá k rozvoji společnosti (okolí, komunity). Nevýhodou tradičního výkazu o tvorbě přidané hodnoty je však to, že se zaměřuje pouze na finanční informace (položky). Výkaz tedy neinformuje o všech významných dopadech podnikových činností. Tyto nedostatky odstraňuje EVAS, který bere v úvahu i environmentální a sociální dopady podnikových činností. Přitom se zaměřuje jak na pozitivní, tak i na negativní důsledky podnikových činností pro životní prostředí a společnost. EVAS nenahrazuje tradiční finanční výkaz, ale doplňuje ho. Díky propojení tradičních finančních údajů s údaji z oblasti přístupu podniku k životnímu prostředí a sociální oblasti poskytuje výkaz velmi hodnotné informace, které umožňují posoudit dynamiku vývoje podniku a ukazují jeho potenciál v oblasti tvorby hodnoty a jejího využití.

Aby bylo možné sestavit EVAS, je třeba zvážit (posoudit) přímé a nepřímé výstupy a další (následné) dopady podnikových aktivit. Přímé výstupy souvisejí s přímými efekty podnikových aktivit pro klienty. Nepřímé výstupy lze rozdělit na

- nepřímé účinky podnikových aktivit na zákazníky (např. úspory energetických a dalších nákladů);
- nepřímé účinky podnikových aktivit na ostatní zainteresované strany (např. snížení emisí, nižší užívání skládek, pozitivní dopady na lidské zdraví).

Při konstrukci výkazu je nejprve třeba stanovit přidanou hodnotu podniku, která nezohledňuje pouze finanční transakce, ale jsou zvažovány i v peněžních jednotkách vyjádřené

environmentální a sociální dopady. V dalším kroku je třeba alokovat přidanou hodnotu jednotlivým zainteresovaným stranám.

Příklad výkazu podniku, který realizuje stavby spadající pod tzv. „udržitelné“ stavebnictví, uvádí Tab. 6.

Tab. 6 EVAS – Sustainable Building Co. (USD)

Expanded Value Added Statement		F1	F2	FTTL	SOCENV1 (Přínosy pro zákazníky)	SOCENV2 (Přínosy pro společnost)	CTTL
Přímé výstupy	Tržby	5,250,000	106,050	5,356,050			5,356,050
Nepřímé výstupy	Energie				101,325		101,325
	Voda				8,925		8,925
	Ostatní provozní náklady				148,225		148,225
	Produktivita a dopady na zdraví				645,575		645,575
	Odpady Emise					525	525
						20,650	20,650
Výstupy celkem				5,356,050	904,050	21,175	6,281,275
Výkonová spotřeba		3,600,000	100,000	3,700,000			3,700,000
Přidaná hodnota vytvořená podnikem		1,650,000	6,050	1,656,050	904,050	21,175	2,581,275
Podíl přidané hodnoty k výkonové spotřebě		0.46		0.45	0.24	0.01	0.70
Zaměstnanci	Mzdy / benefity	1,250,000		1,250,000			1,250,000
Zákazníci					904,050		904,050
Společnost	Snížení odpadů a emisí					21,175	21,175
	Daně	50,000	1,000	51,000			51,000
Podnik	Odpisy	100,000		100,000			100,000
	Zisk	250,000	5,050	255,050			255,050
Rozdělení přidané hodnoty		1,650,000	6,050	1,656,050	904,050	21,175	2,581,275

Zdroj: Mook, L.: Integrating and Reporting an Organisation's Economic, Social and Environmental Performance, The Expanded Value Added Statement, in: Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 281-298, 2006.

Poznámky k výkazu:

- Prvním krokem pro sestavení výkazu je kalkulace přidané hodnoty. Je tedy třeba stanovit celkové podnikové výstupy a provést jejich srovnání s ostatními produkty, které jsou na trhu poskytovány. V případě výše uvedené společnosti jsou do položky přímé výstupy zahrnuty výnosy z prodeje staveb, které by byly realizovány v případě tradičních stavebních postupů (sloupec F1). Ve sloupci F2 jsou uvedeny dodatečné výnosy, které podnik získá vzhledem k tomu, že realizuje „udržitelné“ stavby, a které by měly pokrýt zvýšené náklady, jež tyto stavby vyvolávají. Součet ve sloupci FTTL ukazuje tedy celkovou přímou hodnotu podnikových výstupů za vykazované období. Ve 4. a 5. sloupci (SOCENV1 A SOCENV2) jsou vykázané nepřímé výstupy, které v demonstrovaném případě představují úspory, jež přinášejí „udržitelné“ stavby pro jejich uživatele (tedy pro zákazníky) a pro společnost. Jedná se v první řadě o úspory (např. energií, vody, nákladů na opravy a udržování budov), které vzniknou zákazníkům. Stanovení výše těchto úspor by mělo být ve výkazu vysvětleno a mělo by vycházet ze srovnání tradičních staveb a „udržitelného“ stavebnictví. „Udržitelné“ stavby znamenají i přínosy v oblasti nakládání s odpady a emisemi; nositelem těchto úspor je společnost jako celek.

- Pro výpočet přidané hodnoty je třeba dále vykázat výši nákladů na spotřebované materiály, energie a služby, které podnik nakoupil z vnějšího okolí (od externím dodavatelů). I v tomto případě je položka rozdělena do dvou sloupců (F1 a F2). Vlivem realizace „udržitelných“ staveb se zvyšuje hodnota nakupovaných materiálů, energií a služeb.
- V rámci výkazu lze získat i informace o rozdělení přidané hodnoty. Výkaz není zaměřen pouze na tradiční zainteresovanou stranu (vlastníky), ale rozšiřuje informace o tvorbě přidané hodnoty i pro další významné zainteresované strany. V tradičním výkazu přidané hodnoty jsou za významné zainteresované strany považováni především zaměstnanci, vláda, investoři a podnik jako takový (tedy účetní jednotka). EVAS obsahuje informace i o tvorbě hodnoty pro zákazníky a tradiční zainteresovanou stranu vládu rozšiřuje na *společnost*. Do výkazu jsou tedy zahrnuty čtyři hlavní zainteresované strany a jsou uvedeny i vyčísleny položky, které s nimi souvisejí. Na prvním místě jsou uvedeni zaměstnanci podniku. Těm náleží odměny za vykonanou práci a další benefity. Druhou zainteresovanou stranou jsou zákazníci. Zákazníkům náleží část nepřímých výstupů; jedná se o úspory, které zákazníci získávají v průběhu užívání „udržitelných“ staveb. Třetí zainteresovanou stranou je společnost. Ta získává tu část přidané hodnoty, která byla vytvořena díky snížení odpadů a emisí do životního prostředí, a také inkasuje vybrané daně z příjmů. Poslední zainteresovanou stranou je podnik jako takový. Část přidané hodnoty patří podniku prostřednictvím odpisů dlouhodobých majetků a část zůstává firmě jako zisk.

EVAS je přínosný v tom, že se nezaměřuje pouze na ekonomické přínosy, ale že zohledňuje i environmentální profil podniku a jeho sociální výkonnost. V demonstrovaném příkladu tradiční přidaná hodnota byla vykázána ve výši 1 656 050 USD. Při zohlednění celkové podnikové výkonnosti (tedy s přihlédnutím k environmentálnímu profilu a sociální výkonnosti) byla celková výše přidané hodnoty vykázána ve výši 2 581 275 USD. V této hodnotě jsou promítnuty nejenom ekonomické přínosy, ale i přínosy environmentální a sociální.

K výkazu lze konstatovat:

EVAS je pouze jednou z možností, jak poskytovat informace o tvorbě hodnot v podniku. Jeho význam tkví ve třech základních oblastech:

- Ukazuje dopady podnikových činností na různé zainteresované strany.
- Popisuje úlohu podniku při tvorbě ekonomické, environmentální a sociální přidané hodnoty.
- Propojuje ekonomickou, environmentální a sociální dimenzi podnikových činností.

Výkaz má však i některá omezení. Je třeba zvolit položky, které budou součástí výkazu, a vybrat vhodnou metodu, která bude využita pro ocenění jednotlivých položek. V rámci sestavení výkazu je třeba identifikovat a kvantifikovat hodnoty klíčových environmentálních a sociálních indikátorů, které by odrážely míru udržitelné výkonnosti. Dalším problémem jsou hodnoty odečítané od podnikových výstupů, protože v rámci finančních výkazů je třeba vysvětlit nejenom pozitivní, ale i negativní dopady podnikových činností a produktů na udržitelnost.

Význam výkazu spočívá také v tom, že ukazuje širší pohled na podnik a zdůrazňuje roli zainteresovaných stran vzhledem k udržitelnému rozvoji podniku a celé společnosti. Výkaz prezentuje komplexní pohled na podnik; propojuje ekonomickou výkonnost, environmentální profil a sociální výkonnost podniku a ukazuje vztahy a souvislosti mezi nimi. I když velkým

problémem zůstává ocenění environmentálních a sociálních dopadů podnikových činností, výkaz jednoznačně opouští úzký pohled na podnik (pouze z hlediska zisku) a umožňuje promýšlet přínosy a dopady podnikových činností v širších souvislostech. Díky propojení finančních informací s environmentálními a sociálními daty představuje výkaz jednu z možností, jak posoudit dynamiku vývoje podniku a ekonomické, environmentální a sociální důsledky jednotlivých podnikových opatření a jak předávat tyto informace zainteresovaným stranám.

5 Účetnictví udržitelného rozvoje jako nástroj podnikového managementu – manažerské účetnictví udržitelného rozvoje

Manažerské účetnictví udržitelného rozvoje představuje velmi významný nástroj na podporu *rozhodovacích procesů v podniku* v podmínkách, kdy se koncepce udržitelného rozvoje stává novým *podnikatelským* přístupem a podnik usiluje o její praktické naplnění. Je prioritně orientováno na budoucnost a uspokojuje informační potřeby *managementu*. Rozšiřuje předmět zájmu podnikového managementu i na environmentální a sociální aspekty podnikání a jejich ekonomické souvislosti.

Manažerské účetnictví udržitelného rozvoje může být aplikováno při:

- řízení efektivnosti využívání zdrojů a hledání možností nákladových úspor; poskytuje informace o environmentálních a sociálních nákladech a o efektivnosti jejich vynaložení (zřetelně propojuje finanční přínosy s environmentálním profilem a se sociální výkonností);
- porovnávání výkonnosti a hledání nejlepších postupů (řešení problémů);
- propojování stanovené úrovně „udržitelné“ výkonnosti s finančními příležitostmi;
- identifikaci oblastí, které představují největší sociální a environmentální rizika;
- řízení sociálních a environmentálních rizik spojených se současnou finanční výkonností; externality lze použít jako indikátory rizika;
- modelování vývoje environmentálních a sociální nákladů (včetně externalit) v souladu s koncepcí udržitelnosti;
- zvyšování povědomí pracovníků o přínosech udržitelného rozvoje; systém významně podporuje proces interních změn a inovací.

Manažerské účetnictví udržitelného rozvoje představuje nástroj, který poskytuje managementu informace o tom, jaké ekonomické dopady vyvolává environmentální profil podniku a jak sociální aspekty podnikání ovlivňují jeho ekonomické výsledky. Může tedy významně přispět k prosazování principů udržitelného rozvoje do podnikatelské praxe.

I v případě manažerského účetnictví udržitelného rozvoje je třeba vyjít z multidimenzionálního pojetí (viz Obr. 6). Účetnictví by mělo poskytovat managementu především informace o *interních a externích tocích* (tedy nákladech a přínosech) a o *rizicích*. V dalším textu je proto pozornost zaměřena na environmentální a sociální náklady a přínosy, které představují významnou součást manažerského účetnictví udržitelného rozvoje a jejichž identifikace, zaznamenávání a analýzy mohou přispět k pochopení vzájemných souvislostí mezi ekonomickou výkonností, environmentálním profilem a sociální výkonností podniku. V rámci rozhodovacích procesů bude tedy management zvažovat i environmentální a sociální aspekty podnikání, tedy jak ekonomický pilíř udržitelného rozvoje, tak i pilíř environmentální a sociální.

Problematicke *environmentálních nákladů a přínosů* byla v posledních letech věnována ve světě významná pozornost. V této oblasti vychází metodika z následujících doporučení:

- Dokument *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*, který byl vydán United Nations Division for Sustainable Development v roce 2001; tento dokument se stal základním východiskem pro tvorbu *Metodického pokynu pro zavedení*

environmentálního manažerského účetnictví, který byl zpracován pro Ministerstvo životního prostředí České republiky v roce 2002 a je podnikům k dispozici od 1.1. 2003.

- Metodika, která byla zpracována v roce 2004 organizací International Federation of Accountants (IFAC) a je obsažena v dokumentu *International Guidance on Environmental Management Accounting*.

Klasifikace nákladů a přínosů udržitelného rozvoje, využitá v metodice, vychází z odborného článku, který byl publikován v časopise *Environmental Research, Engineering and Management* v roce 2005 (Jasch, Ch., Stasiškiene, Ž.: *From Environmental Management Accounting to Sustainability Management Accounting*. *Environmental Research, Engineering and Management*, 34, 4, 77-88, 2005, ISSN 1392-1649). Dalším dokumentem, který mohou podniky využít při strukturování environmentálních (ale i sociálních) nákladů a přínosů, je směrnice *GRI Sustainability Reporting Guidelines*, která byla publikována v roce 2006.

V dalších podkapitolách je prezentován základní přístup k hodnocení nákladů a přínosů udržitelného rozvoje. Pro stanovení environmentálních nákladů a přínosů lze využít Metodický pokyn pro zavedení environmentálního manažerského účetnictví. Z toho důvodu je v této metodice věnována pozornost pouze *sociálním* nákladům a přínosům. Jsou uvedeny různé přístupy ke sledování a vyhodnocování nákladů a přínosů souvisejících s *bezpečností a ochranou zdraví při práci*, které představují významnou součást sociálního pilíře udržitelného rozvoje. Kap. 5. 3 ukazuje příklad finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji.

5. 1 Základní přístup k hodnocení nákladů a přínosů udržitelného rozvoje

Tab. 7 ukazuje základní východiska pro hodnocení nákladů a přínosů udržitelného rozvoje. V Tab. 8 jsou pak jednotlivé kategorie nákladů a přínosů blíže charakterizovány.

Tab. 7 Základní východiska pro hodnocení nákladů a přínosů udržitelného rozvoje

	Podnikové náklady a přínosy											Externí efekty	
	Environmentální pilíř							Sociální pilíř					Přidaná hodnota
	Ovzduší a klima (Energie)	Odpadní vody	Odpady	Půda, podzemní a povrchové vody	Hluk	Krajina	Environmentální řízení	Práce a pracovní postupy	Lidská práva	Společnost	Odpovědnost za produkty		
1. Náprava nežádoucích efektů	Např. odpisy koncových zařízení, náklady související s nakládáním s odpady, náklady na odstranění odpadů							Např. náklady v důsledku nerealizace ochranných opatření (nehody, úrazy, pracovní neschopnost)				Tvorba přidané hodnoty a	
2. Prevence	Např. náklady na výzkum a vývoj v oblasti prevence vzniku emisí, osobní náklady pracovníků environmentálního řízení, externí konzultační služby, ověřování							Např. opatření na ochranu zdraví a na zvýšení bezpečnosti práce, školení a další vzdělávání, požární ochrana, osobní náklady pracovníků managementu bezpečnosti a ochrany zdraví při					

		práci		
3. Materiálové toky	Např. materiálové a ostatní náklady nevýrobních výstupů		Rozdělení přidané hodnoty mezi zainteresované strany	Např. náklady životního cyklu, negativní efekty emisí
4. Výnosy	Např. výnosy z prodeje odpadních materiálů, dotace na realizaci opatření na ochranu životního prostředí	Např. výnosy z provozování rekreačních zařízení pro zaměstnance, dotace související s řešením sociálních problémů		Pozitivní externí efekty, např. přidaná hodnota regionu
5. Nehmotná aktiva, popř. pasiva	Např. environmentální kvalita pracovišť	Např. lidský kapitál	Např. podnikatelské vztahy, značka	
6. Rizika	Např. rizika vyplývající z nakládání s nebezpečnými látkami, rizika havárií	Např. úrazová rizika, rizika nehod	Např. provozní rizika	

Zdroj: Jasch, Ch., Stasiškiene, Ž.: From Environmental Management Accounting to Sustainability Management Accounting. Environmental Research, Engineering and Management, 34, 4, 77-88, 2005, ISSN 1392-1649.

Tab. 8 Detailní struktura nákladů a přínosů souvisejících s environmentálními a sociálními aspekty podnikání

	Environmentální pilíř	Sociální pilíř
1. Náprava nežádoucích efektů	Náklady v důsledku nerealizace ochranných opatření	Náklady v důsledku nerealizace ochranných opatření
Odpisy	Koncová zařízení, odpovídající část zařízení produkujících odpady a emise	Zařízení na zmírnění negativních dopadů v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví, např. zařízení na snížení hluku
Opravy a udržování, provozovací materiály a externí služby	Zařízení viz výše	Zařízení požární ochrany
Osobní náklady	Zařízení viz výše	Práce přesčas v důsledku pracovní neschopnosti zaměstnanců, náklady v důsledku nemoci nebo pracovních úrazů
Daně a poplatky	Ukládání odpadů, poplatky za odpadní vody	Příplatky za namáhavou práci, příplatky za pracovní prostředí
Pokuty, náklady soudních řízení	Nedodržování zákonů a nařízení v oblasti ochrany životního prostředí	Nedodržování zákonů a nařízení v sociální /etické oblasti
Pojistné	Zvýšená environmentální rizika	Zvýšená rizika v oblasti bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a další rizika související se sociální problematikou
Rekultivace a náhrady (kompenzace)	Náhrady škod např. rybářům, náklady na rekultivace, náklady na	Náhrady škod, např. bolestné

	odstranění kontaminace na pracovištích a v areálu firmy	
2. Prevence	Prevence emisí	Prevence nehod (úrazů) a snížení rizik
Externí služby	Související s environmentálním managementem a certifikacemi	Související se školeními a bezpečnostními opatřeními (konzultační služby, audity)
Interní zaměstnanci	Environmentální management a pracovníci zabývající se prevencí vzniku emisí	Pracovníci zabývající se otázkami bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, radiace a nakládání s jedy, prevence vzniku úrazů (např. školeními, interními audity); pracovníci požární ochrany; závodní lékaři
Výzkum a vývoj	Oblast prevence vzniku emisí	Oblast snížení úrazovosti a řešení dalších rizikových aspektů
Integrovaná prevence	Odpovídající podíl nákladů integrovaných zařízení; zvýšené náklady související s čistšími technologiemi	Opatření v oblasti péče o zdraví zaměstnanců, např. zařízení na zlepšení tělesné kondice, ergonomické židle; opatření na zvýšení bezpečnosti práce (ochranné pomůcky)
Ostatní náklady na prevenci	Environmentální komunikace, publikace, podpora aktivit v oblasti ochrany životního prostředí	Sociální komunikace, publikace, prostředky věnované na rozvoj infrastruktury v okolí podniku (např. školám), dobrovolné sociální výdaje, dobrovolné zaměstnanecké benefity
3. Materiálové toky	Náklady nevýrobních výstupů, oceněné pořizovacími cenami	
Suroviny	Vyplýtvané suroviny	
Pomocné materiály	Vyplýtvané pomocné materiály	
Obaly	Vyplýtvané obaly	
Provozovací materiály	Základní provozovací materiály v plné výši; administrativní materiály nejsou brány v úvahu	
Zboží	Pokud nedochází k významným ztrátám, tato položka se nebere v úvahu	
Energie	Energetické ztráty (pokud jde o vlastní výrobu); náklady na nakoupené energie v plné výši	
Voda	Náklady na externí nákupy	
Produkty	Produkty, končící jako odpad (šrot, zmetky), oceněné ve výrobních nákladech	
4. Výnosy	Podnikové výnosy	Podnikové výnosy
Produkty		
Ostatní výnosy	Např. výnosy z prodeje nepotřebných materiálů; výnosy	Např. výnosy z provozování rekreačních zařízení pro

	čistírny odpadních vod, která využívá volnou kapacitu poskytováním služeb externím subjektům; dotace na environmentální investice; benefity vyplývající z environmentálního pojištění; náhrady škod způsobených podnikem jiným subjektem	zaměstnance; příspěvky na závodní stravování; dotace na zvyšování kvalifikace zaměstnanců; benefity vyplývající z úrazového pojištění; náhrady škod způsobených podnikem jiným subjektem
5. Nehmotná aktiva, popř. pasiva	Environmentální hodnoty Např. environmentální kvalita místa podnikání (tedy lokality); vztahy s okolím podniku a se státními orgány	Sociální / etické hodnoty Např. know-how; lidský kapitál; motivace zaměstnanců; atraktivita podniku jako zaměstnavatele; kreativita; dobré jméno podniku (prestiž)
6. Rizika	Environmentální rizika Např. riziko kontaminace; riziko havárií; riziko vývoje v oblasti legislativy	Sociální / etická rizika Např. riziko vzniku závazků; riziko vývoje v oblasti legislativy; riziko související s image podniku

Zdroj: Jasch, Ch., Stasiškiene, Ž.: From Environmental Management Accounting to Sustainability Management Accounting. Environmental Research, Engineering and Management, 34, 4, 77-88, 2005, ISSN 1392-1649.

Celkové environmentální a sociální náklady a přínosy, vykázané za určité období (zpravidla rok), by měly být vyhodnoceny i s ohledem na významné položky nehmotných aktiv, popř. pasiv, a na rizika, která by mohla v budoucnu vyvolat významné finanční dopady. Tyto náklady by měly být také posuzovány ve vazbě na předchozí období a měl by být zvažován jejich vývoj do budoucna.

5. 2 Metodika sledování nákladů souvisejících s bezpečností a ochranou zdraví při práci

Oblast bezpečnosti a ochrany zdraví při práci (dále BOZP) je nedílnou součástí sociálního pilíře udržitelného rozvoje. Na podnikové úrovni zahrnuje v rovině strategické vymezení a implementaci strategie v oblasti BOZP, v rovině takticko-operativní pak měření, sledování a vyhodnocování výkonnosti podniku v této oblasti a také reporting pro interní a externí zainteresované strany. V oblasti BOZP je podnik jako zaměstnavatel povinen:

- Vytvářet bezpečné a zdraví neohrožující pracovní prostředí a pracovní podmínky; toho je třeba dosáhnout vhodnou organizací BOZP.
- Přijímat opatření k předcházení rizikům, rizika odstraňovat nebo alespoň minimalizovat jejich působení.
- Přijímat opatření pro případ zdolávání mimořádných událostí (např. havárií, požárů a povodní).
- Zajistit zaměstnancům školení o právních a ostatních předpisech k zajištění BOZP.
- Poskytnout zaměstnancům osobní ochranné pracovní prostředky.
- Objasnit příčiny a okolnosti vzniku pracovních úrazů a vést jejich evidenci.

- Poskytovat zaměstnancům informace o rizicích jejich práce a opatřeních na ochranu před jejich působením.
- Organizovat prověrky BOZP na všech pracovištích a zařízeních a zjištěné nedostatky odstraňovat.

Z výčtu povinností je zřejmé, že podnik musí zjišťovat problémy související s BOZP, tyto problémy řešit, předcházet jim a zajistit bezpečnou a zdravou práci pro své pracovníky. Musí tedy věnovat pozornost organizaci BOZP a především oblasti prevence. Musí být připraven řešit mimořádné události i vysvětlovat příčiny a okolnosti vzniku pracovních úrazů. Všechny výše uvedené aktivity vyvolávají vznik nákladů, které jsou součástí podnikových nákladů a ovlivňují výsledky hospodaření podniku.

Tradičně shromažďované informace z oblasti BOZP se zaměřují především na oblast pracovních úrazů. Podniky zaznamenávají např. frekvenci vzniku pracovních úrazů, jejich druh, místa vzniku, případnou délku pracovní neschopnosti apod. Tyto informace se pak dávají do souvislosti např. s počtem zaměstnanců, počtem odpracovaných hodin atd. V kontextu ekonomických souvislostí je však třeba si uvědomit, že je podstatné nejenom vyjádřit náklady s těmito úrazy spojené, ale zejména stanovit, *jakou hodnotu podnik ztrácí v důsledku těchto úrazů a jaká hodnota je tedy vytvořena realizovanými preventivními opatřeními*. V následujícím textu je zaměřena pozornost na problematiku nákladů souvisejících s BOZP a jejich kategorizaci. Náklady související s BOZP je v řadě případů účelné sledovat, vyhodnocovat a předávat uživatelům (externím i interním) – tedy využívat na podporu rozhodovacích procesů. Tvoří společně s náklady environmentálními významnou součást účetnictví udržitelného rozvoje, která může přispět k prosazování koncepce udržitelného rozvoje do praxe průmyslových podniků.

5. 2. 1 Základní kategorizace nákladů na BOZP

Náklady na BOZP zahrnují řadu různorodých položek. Lze je klasifikovat do dvou souhrnných kategorií:

- Náklady na provozování systému managementu BOZP a jiných aktivit souvisejících se zajištěním BOZP v podniku.* Typy nákladových položek i výše těchto nákladů jsou relativně stabilní. Pro tyto náklady je charakteristické, že zpravidla nejsou ovlivněny negativními událostmi jako jsou např. nehody, havárie či pracovní úrazy.
- Náklady vznikající jako důsledek negativních událostí (např. nehod, havárií, pracovních úrazů) - tzn. náklady související s následky.* Tyto náklady mohou mít podobu přímých výdajů zvyšujících stávající náklady, ale i potenciálních poklesů výnosů, popř. i oportunitních nákladů. Jsou závislé na typu a četnosti jednotlivých událostí (nehod, havárií, úrazů) a na jejich následcích.

Zejména pro náklady související s následky je charakteristické, že se velmi obtížně stanovuje jejich výše. Přesto lze identifikovat některé faktory, které umožňují výši těchto nákladů odhadovat:

- Typ události (nehody, havárie, úrazu) a délka absence.
- Mzdová politika podniku; pracovní pozice, kterých se události mohou týkat, mzdy zaměstnanců na těchto pozicích, jejich pracovní smlouvy; zákony a sociální politika státu apod.
- Rozsah a oblasti působnosti managementu BOZP v podniku. V případě velkých podniků (na rozdíl od malých firem) se událost dotýká většího počtu pracovníků, jsou nastartovány

odpovídající aktivity a interní administrativní procesy a postupy, problém je řešen na mnoha organizačních úrovních atd.

- Charakter pracovních pozic, kterých se události mohou týkat, snadnost nalezení náhrad, zastupitelnost jednotlivých pracovníků apod.

V oblasti ekonomických souvislostí BOZP bylo realizováno mnoho studií. Předmětem jejich zájmu bylo buď stanovování nákladů vznikajících v důsledku negativních událostí souvisejících s BOZP (tedy např. v důsledku pracovních úrazů), nebo hodnocení nákladů a přínosů vyvolaných implementací opatření v rámci BOZP. Studie zaměřené na problematiku nákladů vznikajících v důsledku negativních událostí jednoznačně převažují. V dalším textu je pozornost soustředěna pouze na tuto kategorii nákladů.

5. 2. 2 Náklady vznikající v důsledku negativních událostí a jejich stanovení

Z realizovaných studií zaměřených na oblast nákladů vznikajících v důsledku negativních událostí vyplývá snaha o rozlišení mezi jednoznačně přímými náklady (např. odškodnění v důsledku pracovního úrazu) a náklady nepřímými, které také vznikají v důsledku negativní události, ale nejsou zřejmé na první pohled (jsou tedy skryté), např. neproduktivní čas spolupracovníků, administrativní náklady, pokuty apod. Pro začlenění do uvedených nákladových kategorií lze využít kritéria *pojistitelnosti*; jsou tedy velmi často rozlišovány náklady, které mohou být v důsledku pojištění refundovány (přímé náklady) a které nikoliv (nepřímé náklady). Vlivem tohoto faktoru se poměr mezi přímými a nepřímými náklady liší v jednotlivých zemích s ohledem na rozdílnost právního a pojišťovacího systému.

Další možností jak stanovit náklady vznikající v důsledku negativních událostí jsou *přístupy vycházející z aktivit*. Jde o přístupy, které zdůrazňují příčinný vztah mezi událostí (havárií, nehodou, úrazem) a jejími následky a snaží se postihnout jejich ekonomické souvislosti. Předmětem zájmu v rámci těchto přístupů jsou tedy aktivity, které následují po události, a jejich ekonomické dopady. I v těchto přístupech lze rozlišit náklady na jednoznačně přímé (tedy zřejmé, viditelné) a nepřímé (tedy skryté). Přímost a nepřímost je ale vázána na to, zda lze dané náklady zjistit z účetního systému podniku.

5. 2. 2. 1 Metody vycházející z aktivit

Přístupu vycházejícího z aktivit využívají např. metody Accident Consequence Tree (ACT) a Systematic Accident Cost Analysis (SACA).

V rámci *metody ACT* jsou důsledky (a tedy i náklady, popř. přínosy) členěny na:

- Ztracený pracovní čas.
- Ztráty krátkodobých aktiv (např. materiálů a produktů).
- Ztráty dlouhodobých aktiv (např. strojů, přístrojů).
- Dodatečné náklady (např. náklady na dopravu, konzultační a poradenské služby, pokuty).
- Ztráty výnosů (např. vlivem ztráty kontraktu či poklesu prodejní ceny).
- Příjmy (přiznané náhrady od pojišťovacích společností).
- Ostatní náklady (např. související s úpravou pojistných smluv pro příští období).

Jiné třídění nákladů využívá *metoda SACA*. Ta také jako předchozí přístup vychází z následků pracovních úrazů a zaměřuje se na náklady, které z nich vyplývají. Cílem této metody je poskytnout managementu návod pro identifikaci těchto nákladů, který lze využít i bez hlubší znalosti a zkušeností z oblasti účetnictví a finančních analýz. Náklady související s pracovními úrazy člení na:

- Náklady způsobené absencí pracovníka (např. platby nemocenských dávek).
- Komunikační náklady (např. náklady na komunikaci mezi zaměstnanci navzájem, náklady na komunikaci mezi zaměstnanci a managementem).
- Administrativní náklady (např. mzdová agenda, požadavky na výkaznictví, doplňující šetření).
- Náklady preventivních opatření (např. pořízení strojních součástí, tréninkové aktivity).
- Náklady související s narušením výrobního procesu (např. zapracování náhradních pracovníků, ztráta výnosů, přesčasová práce apod.).
- Ostatní náklady (pokuty, dary postiženým zaměstnancům).

5. 2. 2. 2 Metoda Health & Safety Executive

Výše uvedené přístupy k členění nákladů souvisejících s BOZP vycházejí ze snahy rozlišovat mezi přímými a nepřímými náklady. Přímost nákladů přitom vychází buď z kritéria pojistitelnosti nebo je bráno v úvahu začlenění nákladů do účetního systému podniku. Členění nákladů na přímé a nepřímé využívá i další metoda měření nákladů souvisejících s BOZP – metoda Health & Safety Executive (HSE). Metoda bere v úvahu tzv. finanční náklady a náklady oportunitní. Finanční náklady jsou vymezeny jako náklady vyvolané nezbytnými aktivitami, které musejí být uskutečněny v důsledku události (nehody, havárie, pracovního úrazu). Oportunitní náklady jsou pak náklady, za které podnik nedostane žádnou „náhradu“. Metoda tedy zdůrazňuje, že je třeba brát v úvahu náklady, které by podniku nevznikly, kdyby k události nedošlo.

V rámci metody HSE jsou náklady tříděny do těchto kategorií: náklady související s úrazy, náklady vznikající v důsledku negativních událostí (tedy nehod, havárií) a náklady v důsledku nemoci (viz <http://www.hse.gov.uk>).

Náklady související s úrazy obsahují náklady vyvolané úrazem; u těchto nákladů většinou platí, že jsou pokryty pojištěním a dochází u nich k následné refundaci. Větší význam mají náklady, které nejsou kryty pojištěním; zejména se jedná o náklady způsobené následnou absencí zaměstnance, škody na majetku, náklady na poskytnutí první pomoci.

Významnou nákladovou kategorií tvoří *náklady vznikající v důsledku negativních událostí*. Za negativní událost je považována jakákoli neplánovaná událost, která vyústí ve zranění či nemoc pracovníků nebo která způsobí škody na vybavení, zařízení či materiálu. Náklady vznikající v důsledku těchto událostí lze rozdělit do dvou kategorií:

- Finanční náklady: jedná se o dodatečně vynaložené náklady, které jsou vyvolány snahou dosáhnout požadovaného výstupu (např. přesčasová práce, náklady na opravy, náklady na dodatečný materiál, pokuty a penále a další).
- Oportunitní náklady: ty představují „neproduktivní“ mzdové náklady, kdy zaměstnanci v důsledku události nemohou pracovat. Jedná se např. o mzdy pracovníků čekajících na opravu strojů či zařízení, popř. pracovníků, kteří jsou neschopní pracovat v důsledku zranění, o náklady vyvolané prostoji strojů či zařízení.

Pro úplnou kalkulaci těchto nákladů je třeba vzít v úvahu ještě další náklady (okolnosti), které mohou v souvislosti s událostí vznikat; řada položek přitom může být obtížně vyčíslitelných:

- Poskytnutí první pomoci.
- Odvoz pracovníka do nemocnice.
- Zajištění bezpečnosti pracoviště.
- Likvidaci případného požáru.
- Okamžitou odstávku zařízení a zastavení všech činností.
- Čas pracovníků pro záznam a vyšetření události.
- Porady zaměřené na okolnosti události.
- Čas strávený s pracovníky BOZP/státními orgány.
- Poplatky externím konzultantům napomáhajícím šetření události.
- Stanovení/změnu rozvrhu pracovních aktivit.
- Obnovení provozu/výroby.
- Vyčištění pracoviště a okolí od odpadů, zařízení, produktů atd.
- Navrácení práce na standardní úroveň.
- Napravení škod/chyb.
- Zajištění potřebných nástrojů, zařízení, služeb, pracovních ploch, atd.
- Mzdové náklady zraněného pracovníka.
- Mzdové náklady zastupujícího pracovníka.
- Ztracený pracovní čas.
- Přesčasovou práci.
- Náklady na zajištění nové pracovní síly/nábor pracovníků.
- Smluvní pokuty vzniklé z nesplnění podmínek kontraktu.
- Zrušení objednávek.
- Znovuzískání či uklidnění zákazníků.
- Zajištění alternativních zdrojů pro zákazníky.
- Kompenzační poplatky.
- Právní poradenství.
- Čas zaměstnanců strávený při projednávání případu.
- Pokuty uložené v důsledku protiprávního chování.
- Navýšení pojistných plateb.

Náklady v důsledku nemoci jsou velmi významné; v celosvětovém měřítku každoročně představují ztrátu řádově několika desítek milionů pracovních dní. V řadě případů zůstávají tyto náklady skryty; do popředí zájmu se dostávají pouze tehdy, pokud se stává nemoc trvalou či způsobuje trvalé následky nebo jde-li o dlouhodobou pracovní neschopnost. Náklady v důsledku nemoci souvisejí s absencí pracovníka, s případnou přesčasovou prací, vzniká ztráta v důsledku poklesu produkce, může dojít k nedodržení termínů zakázek, v případě

dlouhodobé nemoci vznikají podniku náklady na nábor a zaškolení nových zaměstnanců. Významným faktorem může být i neúměrné pracovní nasazení ostatních pracovníků a pracovní stres. Ten může vyvolat vznik dalších nákladů, např. v důsledku zvýšení nemocnosti může dojít ke snížení pracovní morálky, poklesu výkonnosti či časté migraci pracovní síly a následnému náboru a školení nové pracovní síly.

Při propočtech všech kategorií nákladů vznikajících v důsledku pracovních úrazů či jiných negativních událostí by měly být zvažovány všechny významné výše zmíněné faktory. Je zřejmé, že jednotlivé typy událostí se budou lišit v závislosti na odvětví, struktuře pracovních sil, nebezpečnosti látek, které jsou v rámci podnikových procesů používány, stáří výrobních zařízení, proškolení či kvalifikaci pracovníků a dalších faktorech.

5. 2. 3 Ekonomické dopady péče o BOZP

Oblast BOZP velmi úzce souvisí s výkonností podniku a má vliv na jeho ekonomické výsledky. Zajištění BOZP v podniku vyvolává vznik nákladů, které snižují výsledek hospodaření podniku; naproti tomu kvalitní péče o oblast BOZP přináší podniku ekonomické výhody. Kvalitní systém BOZP představuje také významný stimulační faktor pro pracovníky podniku.

Náklady související s BOZP lze definovat jako náklady, které podnik vynakládá v souvislosti se zajišťováním požadavků souvisejících s BOZP a které podniku vznikají v důsledku negativních událostí (např. v souvislosti s pracovními úrazy, nehodami apod.). Už z definice této nákladové kategorie je zřejmé, že tyto náklady je v případě průmyslových podniků účelné sledovat. V řadě průmyslových odvětví budou tyto náklady představovat významné položky (vzhledem k ostatním nákladovým kategoriím, popř. k výši obrátu). Pokud bude mít management podniku k dispozici relevantní informace o těchto nákladech, může je využít na podporu rozhodovacích procesů a výši těchto nákladů ovlivňovat. Informace lze využít pro návrhy opatření, která přispějí ke zkvalitnění péče o bezpečnost a ochranu zdraví a tím zabránit vzniku nákladů v důsledku negativních událostí. Kvalitní řízení BOZP se určitě významně projeví i v dalších oblastech. Jsou možná zlepšení v oblasti produktivity práce i účinnosti výrobních procesů. Snižuje se fluktuace zaměstnanců a nemocnost; to všechno přispívá ke zvýšení spokojenosti zaměstnanců a zlepšení kvality jejich práce.

Pro management mají velký význam především informace o nákladech, které vznikají podniku v důsledku negativních událostí. Z realizovaných studií vyplývá snaha o rozlišení mezi jednoznačně přímými náklady a náklady nepřímými, které vznikají v důsledku těchto událostí, ale nejsou zřejmé na první pohled - jsou tedy managementu „skryty“. Pro stanovení těchto nákladů lze s výhodou využít přístupy vycházející z aktivit. Ty zdůrazňují příčinný vztah mezi událostí (havárií, nehodou, úrazem) a jejími následky a snaží se postihnout všechny jejich ekonomické dopady. Aplikací těchto přístupů lze identifikovat oblasti BOZP, které by měly být předmětem zájmu managementu především, a kvantifikovat přínosy, kterých lze vhodnými opatřeními dosáhnout.

5. 3 Finanční analýza výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji

Finanční analýza představuje soubor činností, jejichž cílem je zjistit a komplexně vyhodnotit *finanční situaci podniku*. Jde tedy o to rozpoznat finanční zdraví podniku, identifikovat jeho slabé stránky, které by mohly podnik v budoucnu ohrozit, a současně rozpoznat i silné stránky, o které by se podnik mohl v budoucnu opřít.

Finanční analýza postupuje v těchto krocích:

- Poznání uplynulého vývoje finanční situace podniku.
- Stanovení příčin jejího zlepšení, popř. zhoršení.
- Nasměrování dalšího vývoje činností podniku tak, aby byl podnik finančně zdravý, tedy aby nebyla ohrožena schopnost podniku včas hradit splatné závazky, a to i v dlouhodobé perspektivě.

Finanční analýza umožňuje hodnotit podnik jako celek a zaměřuje se na všechny faktory, které ovlivňují finanční situaci podniku. Předmětem zájmu finanční analýzy je krátkodobá finanční situace (platební schopnost v horizontu 1 roku) i dlouhodobá finanční situace (schopnost hradit dlouhodobé závazky). Na finanční zdraví podniku má vliv také efektivnost fungování podniku (dosahovaná výnosnost). I když finanční analýza vychází především z minulých dat, její těžiště je v pohledu do budoucna; slouží na podporu rozhodovacích procesů - je podkladem pro rozhodování o budoucnosti.

Finanční analýza poskytuje informace, o které mají zájem jak externí zainteresované strany, tak i interní uživatelé. Mezi externí uživatele patří především investoři, banky a ostatní věřitelé, stát a jeho orgány, obchodní partneři (tedy zákazníci a dodavatelé) a konkurence. Výstupy finanční analýzy využívají i zaměstnanci podniku a především podnikový management.

Vzhledem k významu udržitelného rozvoje je zřejmé, že by bylo účelné, aby problematika udržitelného rozvoje a výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji byla součástí finanční analýzy. To by umožnilo vyhodnocovat systém řízení podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji i dopady této problematiky na finanční výkonnost podniku. Aby to bylo možné, je třeba začlenit do tradičních metod finanční analýzy vedle ukazatelů ekonomické výkonnosti i ukazatele environmentální a sociální výkonnosti; je třeba využít kvantitativní i kvalitativní data, data, která jsou součástí účetního systému, i další data, data vyjádřená v peněžních jednotkách i v jednotkách fyzikálních.

Cílem takové finanční analýzy je zaměřit se na environmentální a sociální aktivity, které jsou spojeny s významnými finančními i nefinančními přínosy, ukázat finanční souvislosti všech rozhodnutí, která se týkají udržitelného rozvoje, a poskytnout tak manažerům odpovídající nástroj podporující rozhodovací procesy, který jim umožní vyhodnocovat systém řízení vzhledem k udržitelnému rozvoji a plnění podnikových cílů (v oblasti udržitelného rozvoje i finančních cílů). V další části této metodiky je prezentován model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji, který byl publikován v roce 2006 (Chousa, J.P., Castro, N.R.: A Model Financial Analysis at the Service of Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 127-145, 2006).

5. 3. 1 Základní rámec pro finanční analýzu výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji

Aby bylo možné využít stávající nástroje a modely finanční analýzy při analýze výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji, je třeba provést tyto úpravy:

1. Do finanční analýzy začlenit dopady environmentálních a sociálních problémů na ekonomickou a finanční výkonnost podniku.
2. Implementovat princip příčina-důsledek (kauzální analýza).

V prezentovaném modelu jsou zohledněny a vzájemně propojeny klíčové faktory udržitelnosti a koncepce hodnoty pro vlastníky. Jsou také aplikovány základní principy kauzální analýzy a je využita analýza soustav ukazatelů.

Během posledních let se měnilo vnímání toho, jaké faktory ovlivňují úspěšnost podnikání, i názory na to, jak ovlivňuje environmentální profil a sociální výkonnost ekonomickou a finanční výkonnost podniku. Demonstrováný model vychází ze začlenění aspektů udržitelného rozvoje do tradičního rámce tvorby hodnoty pro vlastníky (akcionáře). Využívá šest základních faktorů tvorby hodnoty, která je v souladu s principy udržitelného rozvoje:⁴

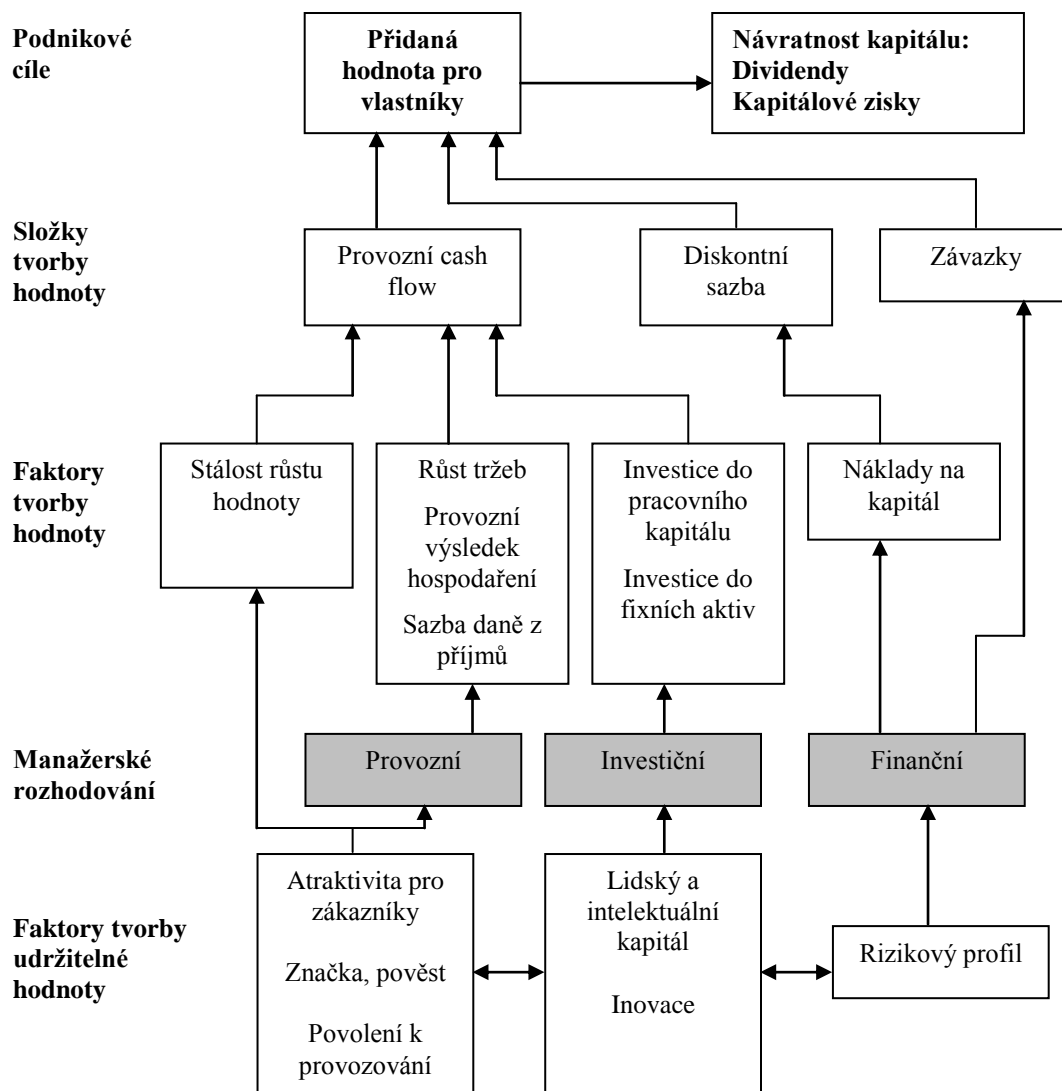
1. *Atraktivita pro zákazníky.* Ta je definována jako schopnost podniku stát se atraktivním pro zákazníky (díky zajímavým produktům, značce, vysoké prestiži, službám pro zákazníky nebo dalším podnikovým aktivitám). V rámci rozhodovacích procesů je třeba zvažovat vzhled produktů, jejich stavbu a složky, které produkt obsahuje.
2. *Image a pověst, značka.* Jde o hodnotu podniku a značky, kterou používá. Při každém rozhodnutí (provozním, finančním i investičním) je třeba zvažovat, zda nedojde k poškození dobrého jména podniku nebo značky a nebude tedy ohrožen růst podniku.
3. *Oprávnění podnikat.* Jde o úroveň akceptování podniku zainteresovanými stranami. Podnik musí zajistit, aby provozní, finanční i investiční rozhodnutí neohrožovala jeho oprávnění podnikat a současně vytvářela podmínky pro zlepšení vztahu se zainteresovanými stranami – tedy přispívala k rozšíření tohoto oprávnění. Tento faktor tvorby hodnoty má přímou vazbu na dlouhodobý růst podniku.
4. *Lidský a intelektuální kapitál.* Zde je pozornost zaměřena na znalosti a dovednosti podnikových pracovníků. Každé podnikové rozhodnutí má velmi úzkou vazbu na atraktivnost podniku jako zaměstnavatele a ovlivňuje schopnost podniku udržet si zaměstnance. Pracovníkům je třeba zajistit vzdělávání, umožnit jim další rozvoj a odpovídající pracovní prostředí. Podnik si musí být vědom toho, že spokojení pracovníci jsou základním předpokladem pro rozvoj podniku. Lidský a intelektuální kapitál ovlivňuje inovační schopnost podniku.
5. *Inovace.* Je definována jako schopnost podniku udržet konkurenceschopnost navrhováním a dodáváním nových a kvalitnějších produktů, služeb i modelů podnikání. Existuje velmi úzký vzájemný vztah mezi environmentální a společenskou odpovědností podniku a podnikovými inovačními aktivitami. Rozhodování o investicích přímo vychází z inovační politiky podniku; inovace mohou přispět k tomu, že podnik potvrdí svoji snahu o udržitelný rozvoj.
6. *Rizikový profil.* Jedná se o rizika související s podnikovým majetkem (možnost havárií či poškození), která by mohla znamenat v dlouhodobém časovém horizontu ohrožení podnikového růstu. Rozpoznaná rizika by měla být promítnuta do finančních, provozních a investičních rozhodování. Pokud nebudou rizika řízena, může to mít vliv na všechny ostatní faktory tvorby hodnoty.

Těchto šest faktorů lze považovat za jakési katalyzátory podnikových rozhodovacích procesů, zda probíhají v souladu s principy udržitelného rozvoje; cílem je tvorba takové hodnoty pro vlastníky, která bude přispívat k udržitelnému rozvoji. Faktory by měly podporovat provozní, finanční i investiční rozhodování, která umožní naplnit stanovené hodnoty všech ukazatelů finanční, environmentální a sociální výkonnosti a tím dojde k tvorbě požadované hodnoty.

⁴ Faktory jsou převzaty z publikace SustainAbility: Buried Treasure: Uncovering the Business Case for Corporate Sustainability. London, SustainAbility, 2001.

Faktory neovlivňují pouze rozhodování v jednotlivých oblastech, ale jejich prostřednictvím jsou všechny oblasti vzájemně propojeny.

Koncepční model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji je zachycen na Obr. 7.



Obr. 7 Koncepční rámec finanční analýzy

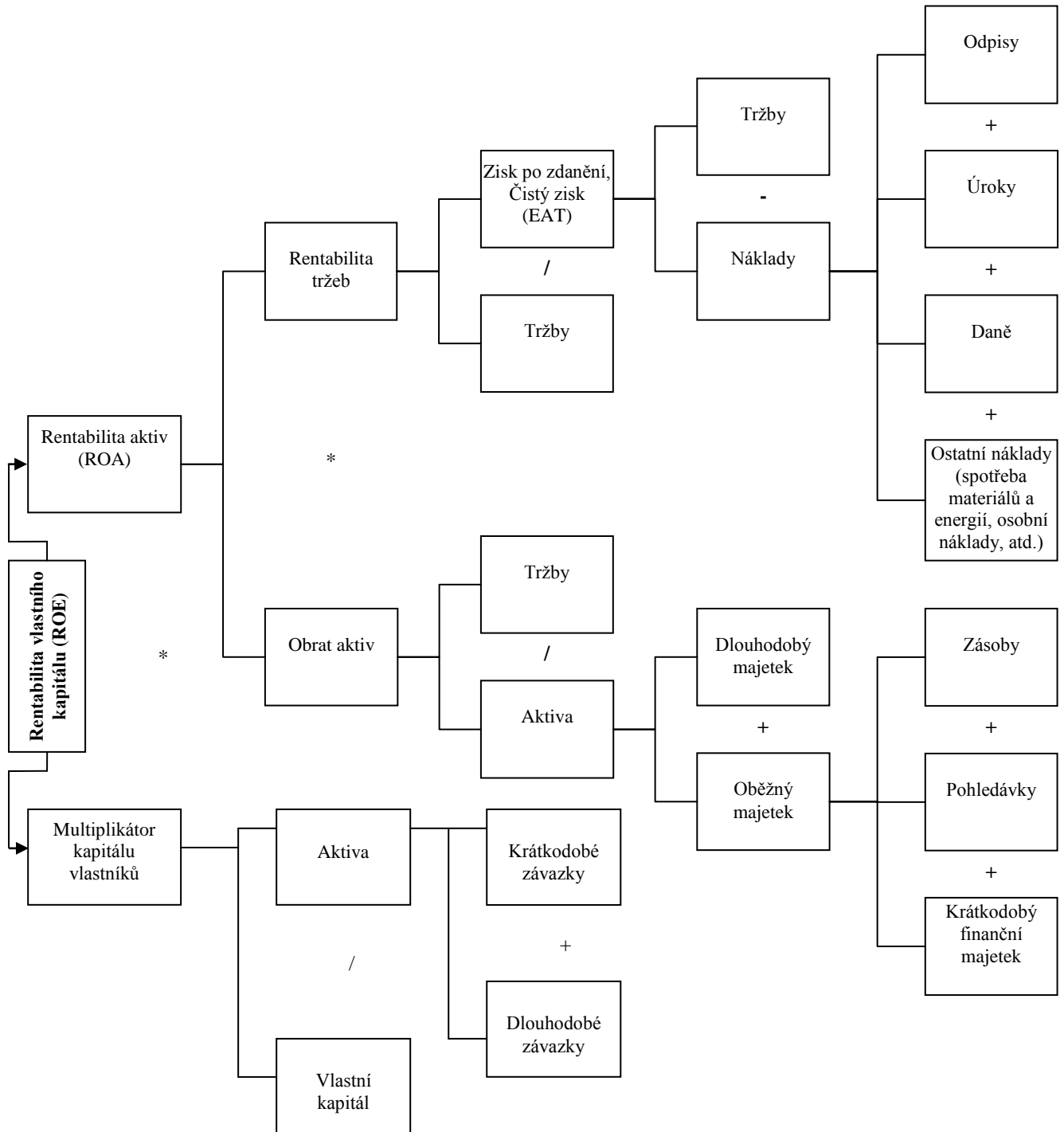
Zdroj: Chousa, J.P., Castro, N.R.: A Model Financial Analysis at the Service of Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 127-145, 2006.

V demonstrováném modelu je dále využita základní technika finanční analýzy - *analýza poměrových ukazatelů*. Současně jsou také aplikovány základní principy kauzální analýzy; je využita analýza soustav ukazatelů – tzv. *Du Pontův diagram*. Ten je zaměřen buď na rozklad ukazatele rentability aktiv (ROA), nebo ukazatele rentability vlastního kapitálu (ROE). Vychází ze základních vztahů:

$$ROA = \frac{zisk}{tržby} * \frac{tržby}{aktiva}$$

$$ROE = ROA * \frac{aktiva}{vlastníkapitál} = \frac{zisk}{tržby} * \frac{tržby}{aktiva} * \frac{aktiva}{vlastníkapitál}$$

Model využívá rozklad ukazatele ROE. Aplikovaný Du Pontův diagram je znázorněn na Obr. 8.



Obr. 8 Du Pontův diagram

5. 3. 2 Model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji

Model se snaží o propojení významných ukazatelů finanční výkonnosti s ukazateli environmentálního profilu a sociální výkonnosti.

Výsledkem identifikace relevantních poměrových ukazatelů a definování vztahů mezi nimi je model, který je zjednodušeně znázorněn na Obr. 9. Dosažení požadovaných výsledků (vrchol pyramidy) závisí na rentabilitě vlastního kapitálu (ROE), nákladech vlastního kapitálu a tempu budoucího růstu (g).

Příklad, jak lze do finanční analýzy zabudovat environmentální problematiku, je prezentován na rozkladu poměrového ukazatele Tržby/Dlouhodobý majetek (viz Obr. 10). Předpokládejme, že podnikový management nedostatečně využívá čistší technologie, a to je důvodem, proč poměrový ukazatel Tržby/Dlouhodobý majetek je tak vysoký. Tento přístup není dobrý z hlediska environmentálního; finanční výsledky jsou sice dobré, ale nejsou doprovázeny dobrým environmentálním profilem. Pro detailnější rozbor této situace nestačí, když se zaměříme pouze na část pyramidy vyznačenou na Obr. 10. Je nezbytné rozšířit analýzu na další oblasti podnikového managementu, analyzovat tento problém do větší hloubky a zaměřit se i na environmentální aspekty tohoto problému (viz Obr. 11). Co způsobuje podniku využívání technologií, které nejsou šetrné k životnímu prostředí? Pouze více emisí? Více odpadů? Vyšší poplatky? Díky detailnější analýze se dostaneme na nižší hladiny pyramidy a získáme informace, které mohou být přínosné pro finanční řízení podniku. Získané informace mohou signalizovat, že environmentální problémy přinášejí podniku i problémy v oblasti plnění vrcholových ukazatelů. Podnikový management bude muset vysvětlovat akcionářům, proč růst ukazatele Tržby/Dlouhodobý majetek je doprovázen poklesem ukazatele Tržby/Oběžný majetek a tím ukazatel Tržby/Aktiva zůstává beze změny a neovlivňuje ROA žádoucím směrem; přitom ukazatel zisková marže se zhoršuje tak, že ukazatel ROA dokonce klesá. Dalším důsledkem může být, že se zhoršuje pověst podniku, což vede k poklesu tržeb. Podnik ztrácí svůj tržní podíl a je ohrožen jeho růst. To všechno se projeví poklesem ceny akcií.

Vysvětlivky k Obr. 9 - 11:

DM – Dlouhodobý majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

OM – Oběžný majetek

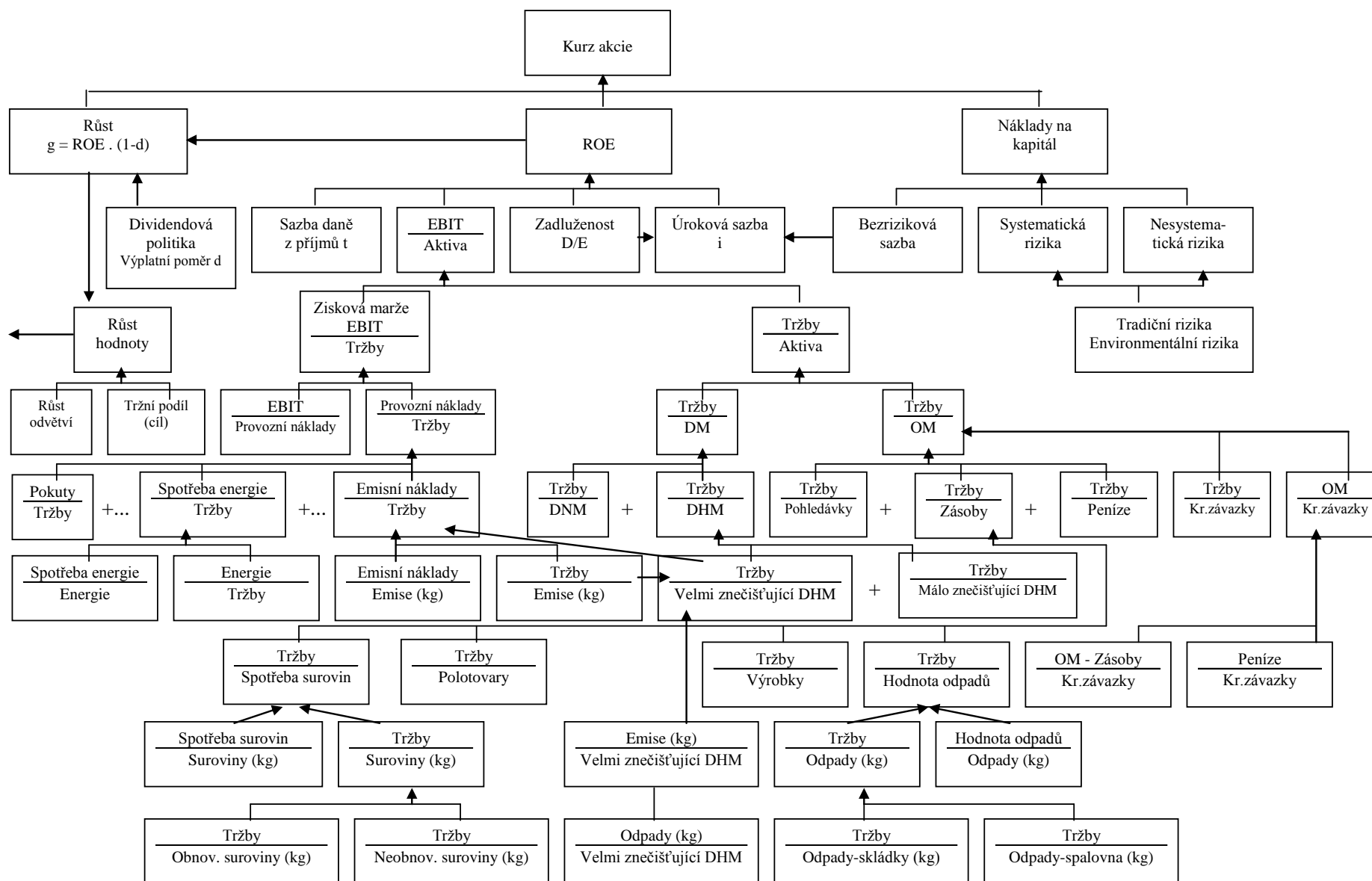
D – Cizí kapitál

E – Vlastní kapitál

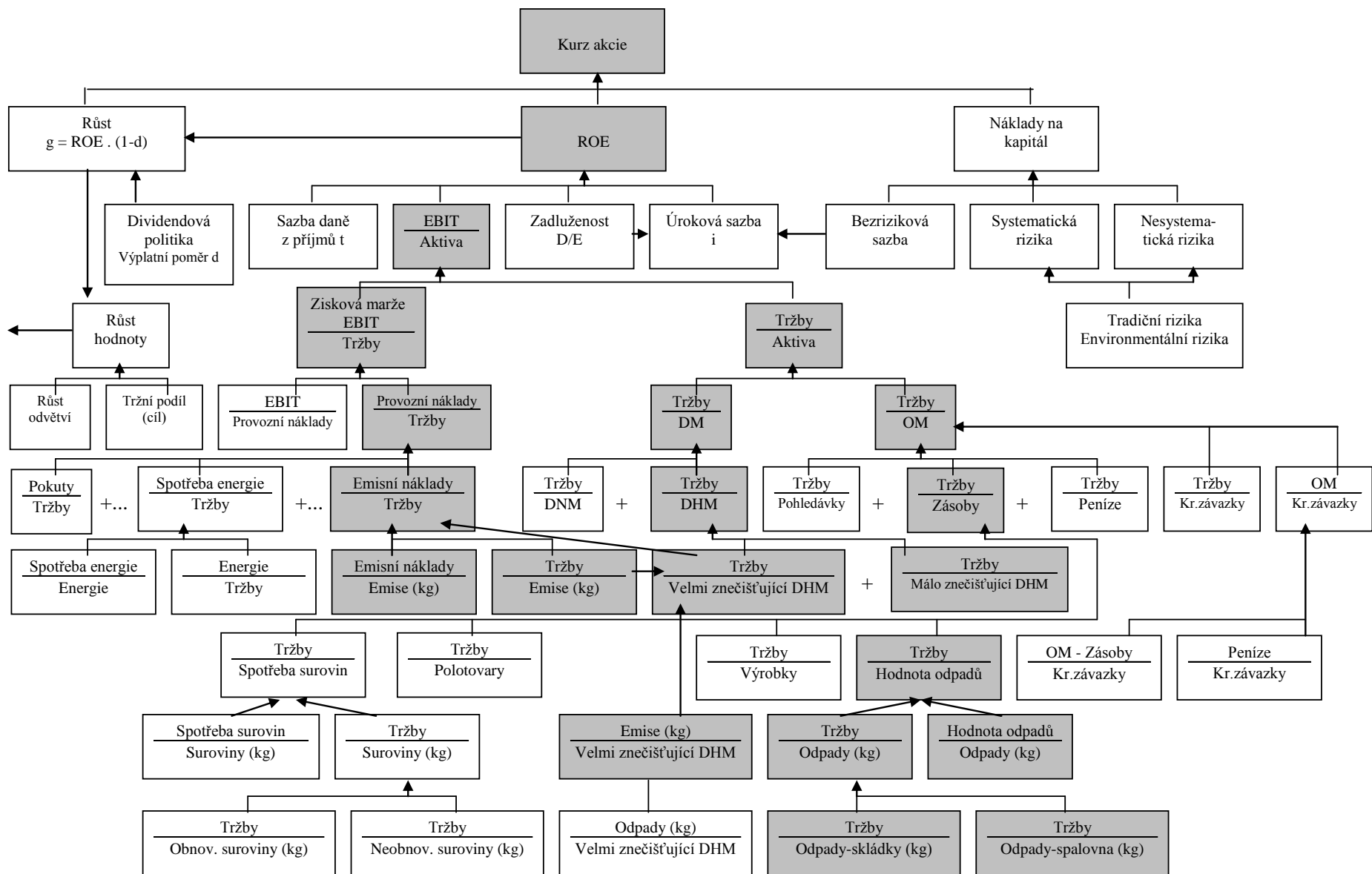
EBIT – Výsledek hospodaření před úroky a zdaněním

d – Výplatní poměr (vyjadřuje, jak velký podíl vytvořeného čistého zisku je vyplacen vlastníkům a jaká část je věnována na reinvestice do podniku)

Zdroj Obr. 9 – 11: Chousa, J.P., Castro, N.R.: A Model Financial Analysis at the Service of Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 127-145, 2006.



Obr. 9 Model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji (1)



Obr. 11 Model finanční analýzy výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji (3)

6 Závěr

K účetnictví udržitelného rozvoje na podnikové úrovni se vztahuje řada závažných problémů, které prozatím nejsou zcela vyřešeny a představují omezení pro potenciální praktické uplatnění systému. Mezi tyto problémy především patří:

- neurčitost (nevyjasněnost, nesrozumitelnost) pojmu *udržitelný rozvoj*;
- absence komplexního rámce pro podnikové účetnictví udržitelného rozvoje;
- nevyřešené vzájemné vztahy mezi účetnictvím a reportingem;
- nedostatečná integrace (propojení) tří pilířů udržitelného rozvoje.

Termíny *udržitelný rozvoj* a *udržitelnost* znamenají pro různé subjekty různé věci. Protože tyto pojmy nejsou jednoznačně vnímány a neexistuje všeobecná shoda na jejich obsahu, je obtížné začít je v praxi aktivně využívat. Neurčitost a nejasnost jsou charakteristickými znaky terminologie týkající se těchto dvou souvisejících pojmů. Pro rozvoj účetnictví udržitelného rozvoje je třeba, aby byla stanovena *kritéria udržitelnosti* jako základ pro úspěšnou aplikaci.

Aby bylo účetnictví udržitelného rozvoje „vedeno“ do praxe, je třeba vytvořit komplexní rámec, do kterého bude systém začleněn. Musí být rozpoznány základní principy udržitelnosti. Mezi tyto principy patří mimo jiné:

1. potřeba zvažovat při rozhodování *dlouhodobé hledisko*, chápané tak, že musí být brána v úvahu mezigenerační spravedlnost – účetnictví udržitelného rozvoje musí v zásadě poskytovat informace pro rozhodování mající jak krátkodobé, tak dlouhodobé dopady a důsledky;
2. požadavek na *opatrnost* při přijímání rozhodnutí, která by mohla vést k vážnému ohrožení udržitelnosti - tento princip *předběžné opatrnosti* přináší mnoho praktických problémů; zdůrazňuje potřebu brát v úvahu rizika. Rizika je třeba rozpoznat, uznat je, změřit je (pokud je to možné) a porovnávat přínosy činnosti podniku s riziky, které tato činnost představuje pro společnost. Pokud k tomu nedojde, budou zainteresované strany zpochybňovat právo podniku pokračovat v činnosti, nebo fungovat způsobem, který není regulován předpisy.
3. *poskytovat informace*, které slouží na podporu rozhodování – např. pokud se rozhodnutí týká dlouhodobé investice do těžkého průmyslu, jsou nutné informace speciálně pro účely takového rozhodnutí i pravidelné informace o vývoji směrem k očekávaným výsledkům tohoto rozhodnutí;
4. *využívat kritéria* (ukazatele), která napomáhají rozhodování - v některých případech mohou tomuto účelu sloužit finanční ukazatele, v jiných budou relevantní ukazatele vyjádřené ve fyzikálních jednotkách. V případě některých rozhodnutí je nejlepší využívat kvalitativní posouzení opírající se o pravidla nejlepší praxe.

V souvislosti s účetnictvím a reportingem udržitelného rozvoje se objevuje otázka, zda účetnictví „pohání“ reporting nebo reporting „pohání“ účetnictví. Význam této otázky by neměl být podceňován. Účetnictví udržitelného rozvoje bude ve větší míře ovlivněno potřebami managementu v případě, že účetnictví „pohání“ reporting, a požadavky externích zainteresovaných stran v případě, že naopak reporting „pohání“ účetnictví. Pokud reporting „pohání“ účetnictví, existuje značný prostor pro poskytování neúčinných a zmanipulovaných informací.

Někdy se pro označení podnikového účetnictví zabývajících se ekonomickými, environmentálními a sociálními otázkami (neboli účetnictví udržitelného rozvoje) používá

výraz *Triple Bottom Line Accounting* (účetnictví se třemi základy). Koncept tří základů podniku, i když je to krok směrem k uznání sociálních a environmentálních dopadů a příležitostí pro podniky, nezdůrazňuje dostatečně jejich *vzájemný vztah*. Pokud má účetnictví udržitelného rozvoje pomáhat tomu, aby chování podniku směřovalo k udržitelnosti, musí se zabývat především otázkou úzké integrace mezi rovinou ekonomickou, environmentální a sociální.

Závěrem lze k problematice účetnictví udržitelného rozvoje konstatovat:

- Základní vztah mezi účetnictvím udržitelného rozvoje podniku a udržitelným rozvojem vyplývá ze skutečnosti, že udržitelný rozvoj společnosti nelze dosáhnout bez udržitelného rozvoje na úrovni podniků. Z toho jednoznačně plyne, že je třeba primárně podporovat manažerské účetnictví udržitelného rozvoje.
- Stimulací podniku k udržitelnému rozvoji jsou zejména ekonomické přínosy (úspory nákladů, zvýšení výnosů), minimalizace rizik, zlepšení prestiže podniku, zvýšení důvěry zaměstnanců a dalších zainteresovaných stran, rozvoj inovačních aktivit v podniku atd.
- Každé opatření, směřující k udržitelnému rozvoji podniku, musí být vždy posuzováno a hodnoceno s ohledem na všechny oblasti (pilíře) udržitelného rozvoje.
- Na úrovni podniku je třeba začlenit koncepci udržitelného rozvoje do procesu rozhodování v rovině strategické i takticko-operativní. Principy udržitelného rozvoje se tedy stanou nedílnou součástí podnikového řízení. Aby mohl management rozhodovat v souladu s koncepcí udržitelného rozvoje, potřebuje mít k dispozici relevantní informace. Tyto informace by měly být obsaženy v informačním systému podniku, tedy i v rámci účetnictví, především v subsystému manažerského účetnictví. Otázkou je, jaké informace jsou potřebné pro rozhodování vedoucí k udržitelnému rozvoji podniku. Pro řešení tohoto problému lze v zásadě vyjít ze tří pilířů (oblastí) udržitelného rozvoje a využít poznatky z implementace environmentálního manažerského účetnictví. Při rozhodování budou využívány jak informace finanční, tak i informace nefinanční (o materiálových a energetických tocích, o sociální problematice). Součástí účetnictví udržitelného rozvoje budou informace charakterizující ekonomickou výkonnost, environmentální profil i sociální výkonnost podniku. Půjde o informace jak jednorázově použité, tak i o informace běžně využívané (sbírané tedy pravidelně), o informace potřebné pro řešení strategických i takticko-operativních úkolů.
- Pro další rozvoj metod a postupů účetnictví udržitelného rozvoje je účelné využít zkušeností a poznatků získaných v rámci environmentálního manažerského účetnictví. To tvoří nedílnou součást účetnictví udržitelného rozvoje.
- Účetnictví udržitelného rozvoje (stejně jako environmentální účetnictví) představuje nástroj pro implementaci *nového podnikatelského přístupu* do praxe podniků; nejedná se o environmentální koncepci.
- Prosazování a zavádění účetnictví udržitelného rozvoje by mělo zůstat na dobrovolné bázi.

Účetnictví udržitelného rozvoje představuje poměrně široký koncept; zahrnuje již existující a v praxi průmyslových podniků využívané metody environmentálního účetnictví i sociální aspekty podnikání. Jedná se o nástroj ekonomického, environmentálního i sociálního řízení; jeho význam do budoucna by měl spočívat především v propojení (integraci) všech tří oblastí

udržitelného rozvoje. Účetnictví udržitelného rozvoje by mělo přispět k výrazné změně v chování podnikatelských subjektů.

Literatura

1. Armstrong, M.: Personální management. Praha: Grada Publishing, 1999, ISBN 80-7169-614-5.
2. Bent, D.: Towards a Monetised Triple Bottom Line for an Alcohol Producer, Using Stakeholder Dialogue to Negotiate a “Licence to Operate” by Constructing an Account of Social Performance, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 61-82, 2006.
3. Blašková, M.: Riadenie a rozvoj ľudského potenciálu. Uplatňovanie motivačného akcentu v procesoch práce s ľuďmi. Žilina: Žilinská univerzita v Žilíně, 2003, ISBN 80-8070-034-6.
4. Brundtland, G.H.: Our Common Future. Oxford University Press, 1987.
5. Dorman, P.: The Economics of Safety, Health and Well-being at Work: An Overview in ILO (International Labour Organization): Focus Program on Safe Work. Geneva: ILO, 2000.
6. EPA (United States Environmental Protection Agency): An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms (EPA 742-R-95-001) Washington, United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics (MC 7409), 1995.
7. Epstein, M.: Measuring Corporate Environmental Performance: Best Practices for Costing and Managing an Effective Environmental Strategy. Chicago, Irwin, 1996.
8. Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. and Wagner, M.: The Sustainability Balanced Scorecard: Linking Sustainability Management to Business Strategy. Business Strategy and the Environment, Vol. 11, No.5, 269-284, 2002.
9. Figge, F.: Wertschaffendes Umweltmanagement. Keine Nachhaltigkeit ohne ökonomischen Erfolg. Kein ökonomischer Erfolg ohne Nachhaltigkeit. Frankfurt: PricewaterhouseCoopers, 2001.
10. Gray, R et al.: Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting. London: Prentice Hall Europe, 1996.
11. Gray, R.: Accounting for the Environment. New York: Markus Weiner Publishing, 1993.
12. Hyršlová, J., Vávra, J., Bednaříková, M.: Bezpečnost a ochrana zdraví při práci a jejich vliv na ekonomickou výkonnost podniku. Human Resources Management and Ergonomics, 3/2007, 5-14, 2007, ISSN 1337-0871.
13. Chousa, J.P., Castro, N.R.: A Model Financial Analysis at the Service of Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 127-145, 2006.
14. Jasch, Ch., Stasiškiene, Ž.: From Environmental Management Accounting to Sustainability Management Accounting. Environmental Research, Engineering and Management, 34, 4, 77-88, 2005, ISSN 1392-1649.
15. Koubek, J.: Řízení lidských zdrojů. Základy moderní personalistiky. Praha: Management Press, 2005, ISBN 80-7261-033-3.
16. Lankoski, L.: Environmental and Economic Performance, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): Managing the Business Case for Sustainability. Sheffield: Greenleaf Publishing, 32-46, 2006.
17. Lanoie, P., Trottier, L.: Cost and Benefits of Preventing Workplace Accidents: Going from a Mechanical to a Manual Handling System. Journal of Safety Research, 1998, 29, 2, 65-75.
18. Larsson, T.J., Betts, N.J.: The Variation of Occupational Injury Cost in Australia; Estimates Based on a Small Empirical Study. Safety Science, 1996, 24, 2, 143-155.
19. Maas, K.: Social Impact Measurement: Toward a Guideline for Managers, in Csutora, M. (Ed.): Proceedings of EMAN-EU 2008 Conference Sustainability and Corporate Responsibility Accounting – Measuring and Managing Business Benefits. Budapest: Corvinus University of Budapest, 75 – 79, 2008.
20. Monnery, N.: The Costs of Accidents and Work-Related Ill Health to a Cheque-Clearing Department of Financial Services Organization. Safety Science, 1998, 31, 59-69.
21. Mook, L.: Integrating and Reporting an Organisation’s Economic, Social and Environmental Performance, The Expanded Value Added Statement, in: Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 281-298, 2006.

22. Nařízení Evropského parlamentu a Rady číslo 2493/2000 a číslo 2494/2000.
23. Palmer, K., Oates, W.E. and Portney, P.R.: Tightening Environmental Standards the Benefit-Cost or No-Cost Paradigm? *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 9, No. 4, 119-132, 1995.
24. Plamínek, J.: *Vedení lidí, týmů a firem*. Praha: Grada Publishing, 2002, ISBN 80-247-0403-X.
25. Ranganathan, J.: Signs of Sustainability: Measuring Corporate Environmental and Social Performance, in: Bennett, M. and James, P. (Eds.): *Sustainable Measures: Evaluation and Reporting of Environmental and Social Performance*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 475-495, 1999.
26. Rappaport, A.: *Creating Shareholder Value: The New Standards for Business Performance*. New York: Free Press, 1986.
27. Rikhardsson, P., Bennett, M., Bouma, J.J. and Schaltegger, S.: *Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges*. Berlin: Springer, 2005.
28. Rikhardsson, P.: Accounting for Health and Safety Costs, in Schaltegger, S., Bennett, M., Burritt, R. (Eds.): *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer, 129 – 151, 2006.
29. Rikhardsson, P.: Accounting for the Costs of Occupational Accidents. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 2004, 11, 4, 63-70.
30. Ritschelová, I. a kol.: *Politika životního prostředí, Vybrané kapitoly*. Ústí nad Labem: Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2006. ISBN 80-7044-779-6.
31. Rusko, M., Balog, K., Tureková, I.: *Vybrané kapitoly z environmentálního a bezpečnostního manažerstva*. Bratislava: VeV Bratislava, STRIX Žilina, 2006, 160s. ISBN 80-969257-5-X.
32. Rynda, I.: *Trvale udržitelný rozvoj a mezinárodní spolupráce* [online]. [cit. 2006-11-08]. Dostupné z <[http:// www.fp.vslib.cz/kch/sedlbauer/tema9.htm](http://www.fp.vslib.cz/kch/sedlbauer/tema9.htm)>
33. Schaltegger, S. and Burritt, R.: *Contemporary Environmental Accounting*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 2000.
34. Schaltegger, S. and Burritt, R.: Corporate Sustainability Accounting. A Catchphrase for Compliant Corporations or a Business Decision Support for Sustainability Leaders? in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer, 37-60, 2006.
35. Schaltegger, S. and Stinson, C.: *Issues and Research Opportunities in Environmental Accounting (discussion paper 9124)*. Basel, Wirtschafts-wissenschaftliches Zentrum WWZ, 1994.
36. Schaltegger, S. and Wagner, M.: Integrative Management of Sustainability Performance, Measurement and Reporting. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation (IJAAPE)*, Vol. 3, No. 1, 2006.
37. Schaltegger, S. and Wagner, M.: Managing and Measuring the Business Case for Sustainability, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): *Managing the Business Case for Sustainability*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 1 – 27, 2006.
38. Schaltegger, S. and Wagner, M.: Managing Sustainability Performance Measurement and Reporting in an Integrated Manner, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer, 681 - 697, 2006.
39. Schaltegger, S. et al.: *Corporate Environmental Accounting*. Chichester: Wiley and Sons, 1996.
40. Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R.: Sustainability Accounting and Reporting. An Introduction, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): *Sustainability Accounting and Reporting*. Dordrecht: Springer, 1-33, 2006.
41. Schaltegger, S., Burritt, R. and Petersen, H.: *Corporate Environmental Management: Striving for Sustainability*. Sheffield: Greenleaf, 2003.
42. Schaltegger, S.: How Can Environmental Management Contribute to Shareholder Value? in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): *Managing the Business Case for Sustainability*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 47-61, 2006.
43. Sigma project: *The Sigma Guidelines – Putting Sustainable Development into Practice – a Guide for Organizations*. London, 2003.
44. Sigma project: *The Sigma Guidelines -Toolkit. Sustainability Accounting Guide*. London, 2003.

45. Söderqvist, A., Rundmo, T., Aaltonen, M.: Costs of Occupational Accidents in the Nordic Furniture Industry (Sweden, Norway, Finland). *Journal of Occupational Accident*, 12, 79-88, 1990.
46. Spirig, K.: Social Performance and Competitiveness, A Socio-Competitive Framework, in: Schaltegger, S. and Wagner, M. (Eds.): *Managing the Business Case for Sustainability*. Sheffield: Greenleaf Publishing, 82-106, 2006.
47. Stýblo, J.: *Cesty ke zvyšování firemní výkonnosti*. Praha: Professional Publishing, 2002. ISBN 80-86419-215.
48. *SustainAbility: Buried Treasure: Uncovering the Business Case for Corporate Sustainability*. London, SustainAbility, 2001.
49. Študent, J., Vaněček, V., Hyršlová, J.: *Udržitelný rozvoj a podnikání*. 1. vyd. Praha: CEMC Praha, 2005. ISBN 80- 85990-09-1.
50. Trnková, J.: *Společenská odpovědnost firem*. Business Leaders Forum, únor 2004.
51. Zákon č. 17/1992 Sb., o životním prostředí.

PŘÍLOHA 1

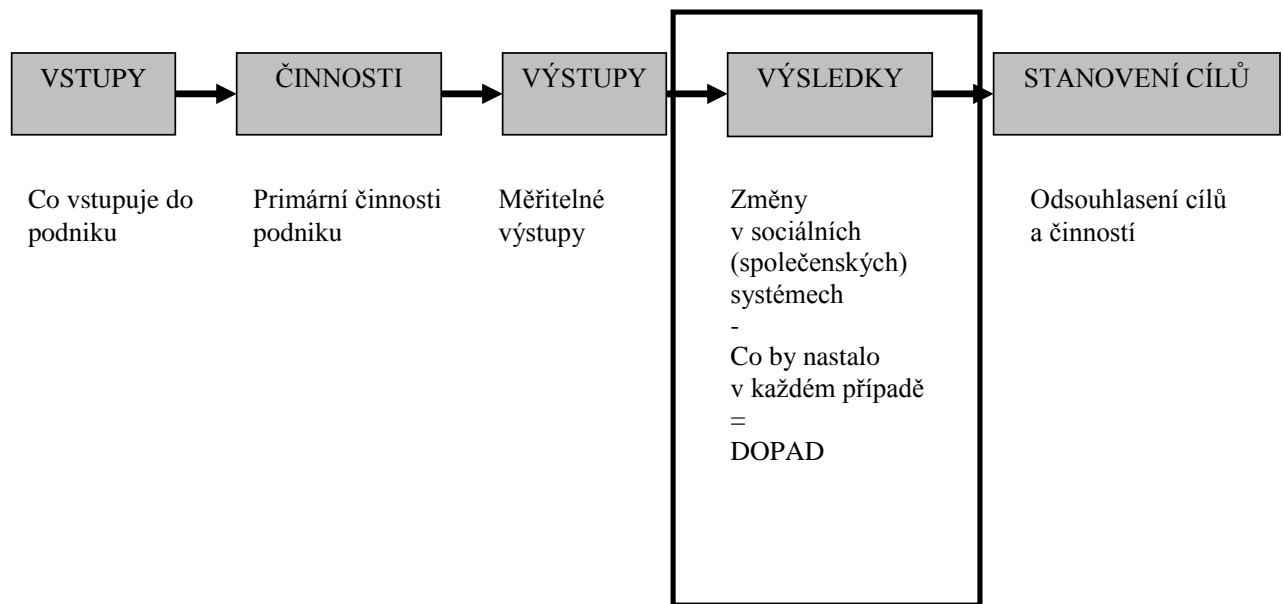
SOCIÁLNÍ (SPOLEČENSKÉ) DOPADY A JEJICH MĚŘENÍ

Zdroj: Maas, K.: Social Impact Measurement: Toward a Guideline for Managers, in Csutora, M. (Ed.): Proceedings of EMAN-EU 2008 Conference Sustainability and Corporate Responsibility Accounting – Measuring and Managing Business Benefits. Budapest: Corvinus University of Budapest, 75 – 79, 2008.

Definice sociálních (společenských) dopadů a souvisejících pojmů

Pojem	Definice
Sociální (společenský) dopad	Dopady veřejných nebo privátních akcí (aktivit) na lidskou populaci, které vedou ke změnám způsobu života lidí, ovlivňují jejich práci, osobní život, uspokojování jejich potřeb a další jejich činnosti jako členů společnosti. Součástí sociálních dopadů jsou také kulturní dopady, včetně změn norem, hodnot a názorů, které ovlivňují a usměrňují chování každého jednotlivce i společnosti.
Sociální (společenský) dopad	Znamená významné změny fyziologického stavu, subjektivních pocitů, motivů, emocí, důvěry, názorů, hodnot a chování, které nastanou u jednotlivce v důsledku chování nebo akcí (aktivit) ostatních jednotlivců.
Dopad	Část celkového výsledku způsobeného aktivitami podniku, která přesahuje hranice toho, co by nastalo v každém případě.
Dopad	Dosažení žádoucích výsledků je spojeno s celou řadou různých změn. Některé z těchto změn mají nepříznivé dopady na život lidí (jednotlivců nebo celé populace). Mohou vyvolat změny ve znalostech, dovednostech, chování, mohou mít dopady na zdraví nebo zdravotní stav dětí a dospělých, rodin nebo komunit. Tyto změny jsou definovány jako dopady.
Společenská hodnota	Společenská hodnota je tvořena, když zdroje, vstupy, procesy nebo politiky jsou kombinovány tak, aby přispívaly ke zlepšení života jednotlivců nebo společnosti jako celku.
Hodnocení sociálních (společenských) dopadů	Hodnocení sociálních (společenských) dopadů umožňuje posoudit (tedy změřit a sumarizovat) široký okruh dopadů (nebo efektů, nebo souvislostí), které jsou výsledkem určitých akcí (aktivit).
Hodnocení sociálních (společenských) dopadů	Hodnocení sociálních (společenských) dopadů obsahuje procesy analýzy, monitorování a řízení chtěných i nechtěných souvislostí (pozitivních i negativních) plánovaných akcí (aktivit) a procesů sociálních (společenských) změn, vyvolaných těmito akcemi. Jeho primárním účelem je přispět k udržitelnosti životního prostředí člověka.
Řízení sociálních (společenských) dopadů	Jde o průnik podnikatelské praxe a společenského zájmu. Přístup zohledňuje a respektuje jejich vzájemnou závislost.

Vymezení sociálních (společenských) dopadů vychází z následujícího schématu:



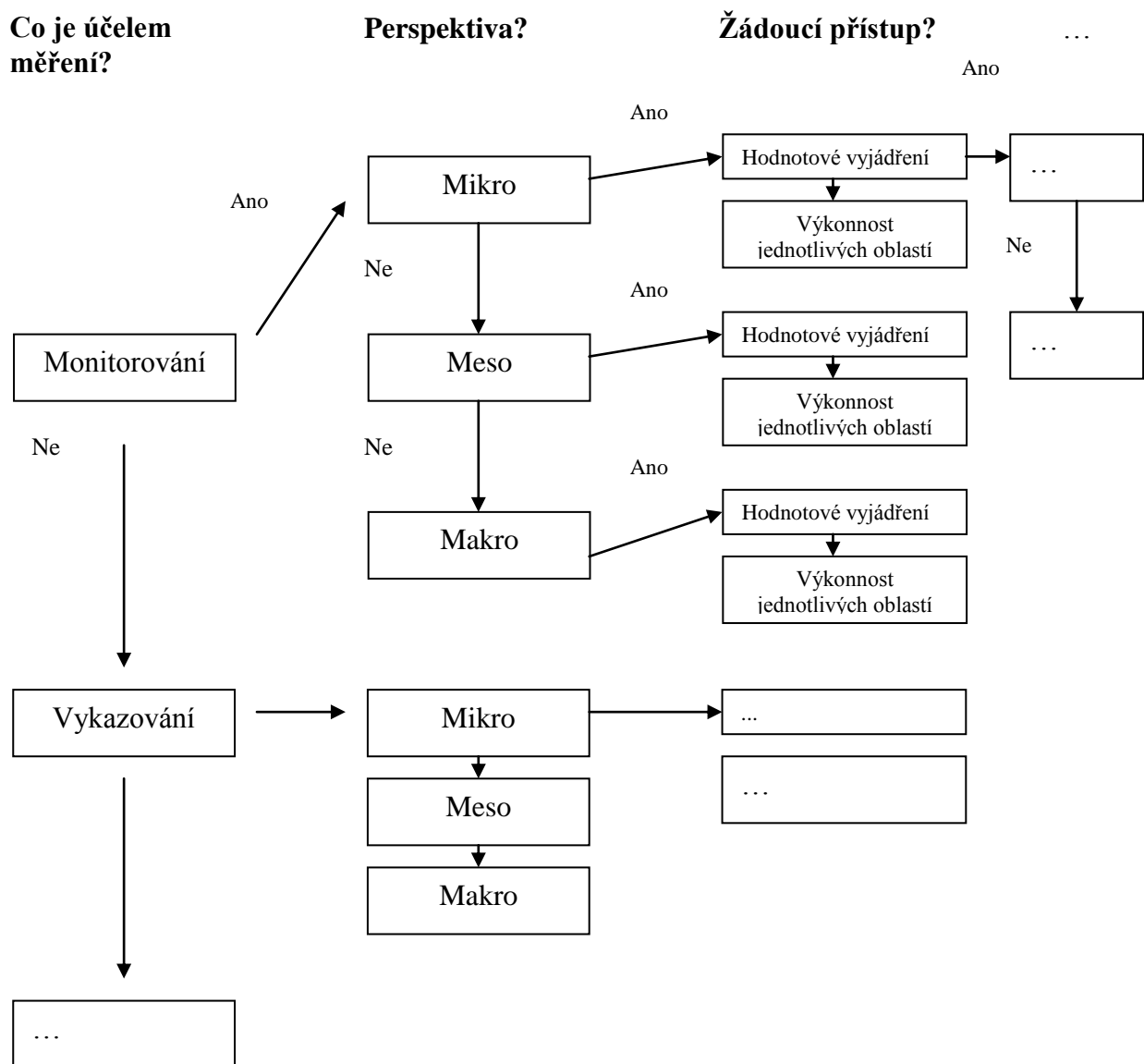
Pro **měření sociálních (společenských) dopadů** byly vyvinuty prozatím tyto základní **metody**:

- Millenium Development Goal Scan (MDG-scan)
- Poverty Social Impact Assessment (PSIA)
- Social Impact Assessment (SIA)
- Stakeholder Value Added (SVA)
- Social Return on Investment (SROI)
- Social Return Assessment (SRA)
- Ongoing Assessment of Social Impacts (OASIS)
- Social Costs-Benefit Analysis (SCBA)
- Balanced Scorecard (BSC)
- Atkinson Compass Assessment for Investors (ACAFI)
- Local Economic Multiplier (LEM)
- Best Available Charitable Option (BACO)
- Triple Bottom-Line Accounting (TBL)
- Measuring Impact Framework (MIF)
- BoP Impact Assessment Framework
- Social Compatibility Analysis (SCA)

Uvedené metody mohou být členěny podle různých charakteristik:

Charakteristika	Typy	Poznámka
Uživatelé	Podnikatelské subjekty Neziskové a vládní organizace	Např. SRA, ACAFI, TBL, MIF, BACO Např. SROI, OASIS, SCBA, LEM
Zaměření	Ex-post Ex-ante	Hodnocení dopadů, které nastaly Hodnocení dopadů, které lze očekávat v souvislosti s plánovanými akcemi nebo reformami – informace slouží na podporu rozhodovacích procesů, při výběru optimální varianty
Orientace	Vstupy Výstupy	Metody využívají při hodnocení rozdílů ve vstupech, které vyplývají z navrhovaných sociálních opatření (např. jaké úspory vyvolá zvýšená spokojenost zaměstnanců) Metody využívají při hodnocení rozdílů ve výstupech, které vyplývají z navrhovaných sociálních opatření (např. lepší image)
Perspektiva	Mikro (jednotlivec/zaměstnanec) Meso (podnik) Makro (společnost)	Metody berou v úvahu různé úhly pohledu: Dopady na jednotlivce, zaměstnance Podnikové dopady Dopady na společnost
Přístup	Procesní metody Metody vycházející z dopadů Hodnotové metody	Monitorují účinnost a nákladovou efektivnost podnikových procesů Měří podnikové výstupy a jejich dopady, tedy podnikovou výkonnost v dané oblasti (každá oblast má svoje vlastní ukazatele) Propojují všechny tři základní oblasti udržitelného rozvoje a měří výkonnost podniku ve všech oblastech pomocí hodnotových ukazatelů
Účel	Prověřování Monitorování Vykazování Vyhodnocování	Metody vhodné pro hodnocení investičních příležitostí a jejich přínosů s ohledem na finanční a sociální cíle investorů Metody podporující rozhodování managementu a poskytující informace o průběhu sledovaných jevů Metody využitelné v rámci reportingu externím zainteresovaným stranám Metody hodnocení skutečných dopadů (ex-post) - informace slouží k poučení a jsou využitelné na podporu rozhodování

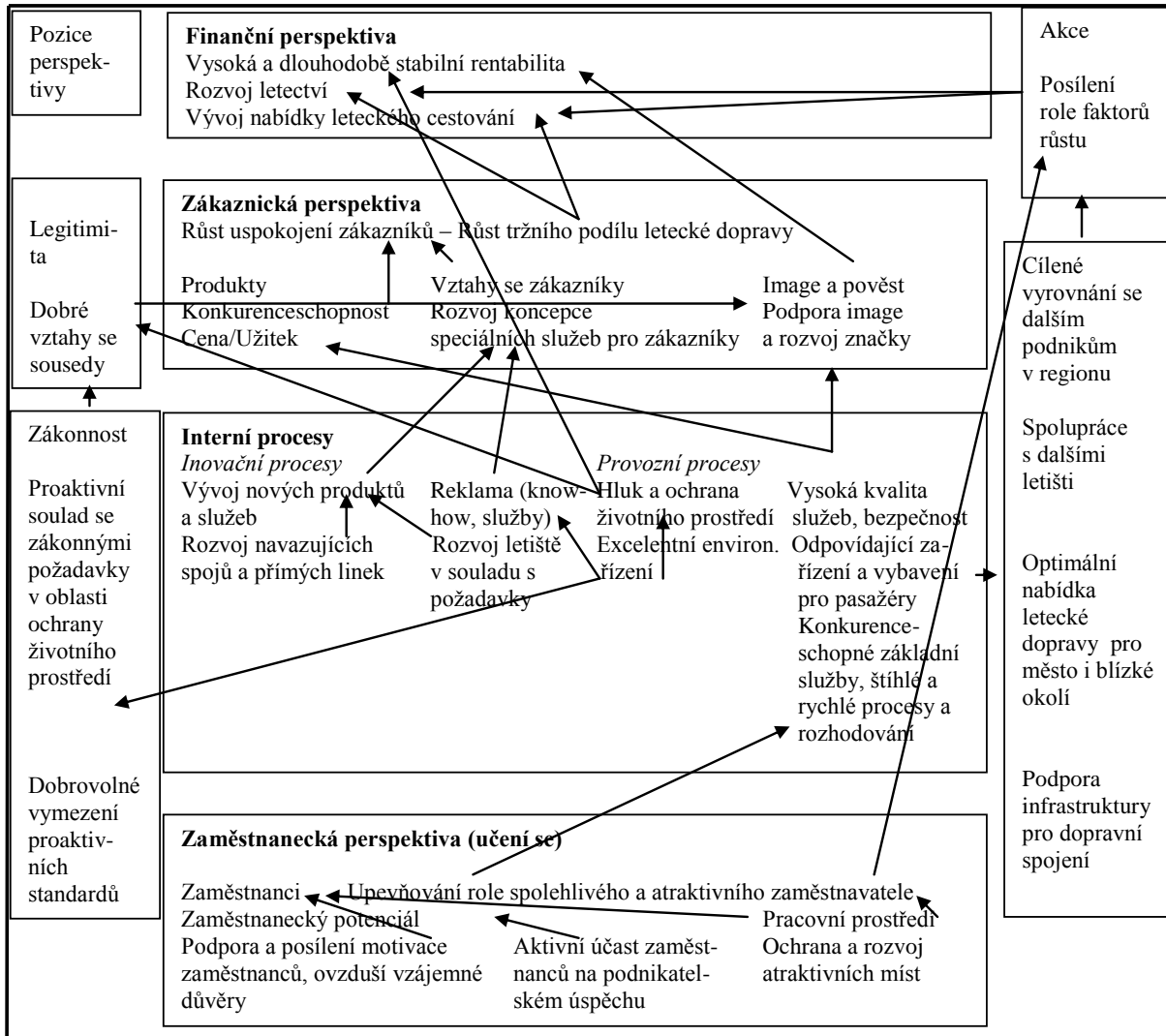
Nástin postupu při výběru vhodné metody poskytuje následující schéma:



PŘÍLOHA 2

PŘÍKLAD SBSC (letiště Hamburk)

Zdroj: Schaltegger, S. and Wagner, M.: Managing Sustainability Performance Measurement and Reporting in an Integrated Manner, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting, Dordrecht: Springer, 681 - 697, 2006.



PŘÍLOHA 3

ROLE ÚČETNICTVÍ A REPORTINGU UDRŽITELNÉHO ROZVOJE V JEDNOTLIVÝCH ETAPÁCH VÝVOJE PODNIKATELSKÉHO PROSTŘEDÍ

Zdroj: Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R.: Sustainability Accounting and Reporting. An Introduction, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 1-33, 2006.

Podnikatelské prostředí	Očekávání stakeholderů	Významnost účetnictví udržitelného rozvoje	Významnost reportingu udržitelného rozvoje
„Důvěřuj mi“	Žádná	Zlepšování využívání materiálů a zvyšování účinnosti podnikových procesů	Interní komunikace pro dosažení cílů v oblasti zlepšování využívání materiálů a zvyšování účinnosti podnikových procesů
„Řekni mi“	Komunikace	Sběr informací souvisejících s nejviditelnějšími problémy a informací formálně požadovaných	Udržitelný rozvoj se stává významným prvkem interní i externí komunikace
„Ukaž mi“	Komunikace a vysvětlení (doložení)	Sběr informací o výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji	Základní komunikační prvek, součást dobrovolných komunikačních aktivit
„Prokaž mi“	Měření, odpovědnost, komunikace, vysvětlení (doložení)	Základ pro řízení výkonnosti podniku směrem k udržitelnému rozvoji Základní předpoklad pro dosažení transparentnosti Základ pro ověřování	Významná součást aktivit pro zvyšování důvěryhodnosti podniku (např. v rámci dialogu se stakeholdery, kteří jsou do procesu komunikace aktivně zapojeni)

Poznámka:

Podniky většinou nepřístupují pasivně ani k identifikaci společenského prostředí, ve kterém realizují svoje podnikatelské aktivity, ani k úpravám účetních a komunikačních systémů a systémů managementu. Podnikový management ovlivňuje svými podnikatelskými aktivitami společenské prostředí a hledá nové přístupy k řešení vznikajících problémů. Aby bylo nastoleno prostředí vzájemné důvěry, je třeba jednat transparentně, do problematiky zapojit zainteresované strany a komunikovat s nimi. Je třeba hledat taková řešení, která povedou ke zlepšení výkonnosti vzhledem k udržitelnému rozvoji. Tomu významně napomáhají odpovídající systémy účetnictví a reportingu. Účetnictví a reporting udržitelného rozvoje nejsou „všelékem“ pro řešení všech problémů souvisejících s úsilím podpořit akce směřující k udržitelnému rozvoji. Hrají však důležitou roli, protože účetní informace slouží na podporu rozhodování a jsou v interním reportingu i při externí komunikaci se zainteresovanými stranami nenahraditelné.

PŘÍLOHA 4

ZÁKLADNÍ INDIKÁTORY UDRŽITELNÉHO ROZVOJE PODLE GRI

Indikátory ekonomické výkonnosti

Aspekt: Ekonomická výkonnost	
EC1	Výsledek hospodaření, či jinak vyjádřená ekonomická hodnota (výnosy; provozní náklady; odškodnění zaměstnancům; dary a další náklady vynaložené na rozvoj oblasti, např. daného regionu; nerozdělený zisk; platby poskytovatelům kapitálu a státu)
EC2	Finanční důsledky a další rizika a příležitosti pro podnik, vyvolané klimatickými změnami
EC3	Krytí závazků z titulu dlouhodobých emitovaných dluhopisů
EC4	Významné finanční příspěvky od státu
Aspekt: Tržní prezentace	
EC6	Politika a přístupy k dodavatelům z dané lokality, podíl místních dodavatelů na výdajích podniku (ve všech významných lokalitách, kde podnik provozuje svoje podnikatelské aktivity)
EC7	Přístupy podniku k získávání pracovníků z dané lokality a jejich zastoupení v podniku (ve všech významných lokalitách, kde podnik provozuje svoje podnikatelské aktivity)
Aspekt: Nepřímé ekonomické dopady	
EC8	Investice do infrastruktury a služby, poskytované primárně pro veřejný prospěch, a jejich dopady

Indikátory environmentálního profilu

Aspekt: Materiály	
EN1	Spotřeba materiálů (hmotnosti, objemy)
EN2	Procentní podíl recyklovaných vstupních materiálů
Aspekt: Energie	
EN3	Spotřeba energie (primární energetické zdroje)
Aspekt: Voda	
EN8	Celkový odběr vody
Aspekt: Biodiverzita (rozmanitost)	
EN11	Umístění a velikost vlastních nebo pronajatých pozemků spadajících nebo sousedících s chráněnými územími a oblastmi s vysokou hodnotou biodiverzity
EN12	Popis a významné dopady podnikových činností, produktů a služeb na biodiverzitu v chráněných oblastech a oblastech s vysokou hodnotou biodiverzity
Aspekt: Emise, odpadní vody a odpady	
EN16	Celkové emise skleníkových plynů
EN19	Emise látek, které způsobují úbytek ozónu
EN20	NO, SO a další významné emise (podle typů)
EN21	Celkové množství vypouštěné vody (kvalita vody a místo vypouštění)
EN22	Celkové množství odpadů (podle typů a nakládání s nimi)
EN23	Významné úniky (celkový počet, objemy)
Aspekt: Produkty a služby	
EN26	Iniciativy zmírňující environmentální dopady produktů a služeb a rozsah snížení dopadů
EN27	Zpětně odebrané produkty a obaly; jejich procentní podíl z celkového prodeje (podle kategorií)
Aspekt: Dodržování zákonů a nařízení	
EN28	Výše pokut a celkový počet nepeněžitých sankcí za nedodržení environmentálních zákonů a nařízení

Indikátory pro oblast sociální

Práce a pracovní postupy

Aspekt: Zaměstnanost	
LA1	Počet zaměstnanců (dle pracovního poměru, pracovní smlouvy, regionu)
LA2	Celkový počet a míra fluktuace podle věkových skupin, pohlaví, regionů
Aspekt: Pracovní vztahy	
LA4	Procento zaměstnanců spadajících pod kolektivní smlouvy
LA5	Minimální výpovědní lhůta včetně provádění změn (včetně toho, zda je to specifikováno v kolektivní smlouvě)
Aspekt: Bezpečnost a ochrana zdraví při práci	
LA7	Míra pracovních úrazů, nemocí z povolání, ztracených dnů a počet úmrtí souvisejících s výkonem práce (podle regionů)
LA8	Vzdělávání, tréninky, poradenství, prevenční programy a programy zaměřené na řízení rizik, pomáhající pracovníkům, jejich rodinám nebo v rámci místní komunity v oblasti nemocí z povolání
Aspekt: Tréninky a vzdělávání	
LA10	Průměrný počet hodin tréninku na jednoho zaměstnance ročně (podle kategorií zaměstnanců)
Aspekt: Rozmanitost a rovnocenná příležitost	
LA13	Způsob vedení lidí a specifikace zaměstnanců podle kategorií – pohlaví, věk, menšiny a další rozdíly
LA14	Porovnání základního platu mužů a žen (podle kategorií zaměstnanců)

Lidská práva

Aspekt: Investiční a obchodní praktiky	
HR1	Procento a celkový počet významných investičních smluv, zahrnujících ujednání o lidských právech nebo v nich lze podstoupit prověřování lidských práv
HR2	Procento významných dodavatelů a smluvních partnerů, kteří své podnikatelské činnosti realizují v souladu s lidskými právy, popř. přijali opatření pro dosažení tohoto souladu
Aspekt: Diskriminace	
HR4	Celkový počet případů diskriminace a přijatá opatření
Aspekt: Svoboda asociací a kolektivní vyjednávání	
HR5	Provozy, v nichž může být právo uplatňování svobody sdružování a kolektivního vyjednávání ohroženo, a kroky, které lze podniknout na podporu těchto práv
Aspekt: Dětská práce	
HR6	Provozy, v nichž je vážné riziko výskytu dětské práce, a opatření přispívající k eliminaci dětské práce
Aspekt: Nucená práce	
HR7	Provozy s významným rizikem nucených prací a opatření podniknutá pro eliminaci nucených prací

Společnost

Aspekt: Komunita	
SO1	Povaha, rozsah a efektivnost programů a postupů, které hodnotí a řídí dopady provozních činností na společnost, včetně vstupů, podnikání a výstupů
Aspekt: Korupce	
SO2	Procentní a celkový počet podnikatelských jednotek zkoumaných kvůli riziku korupce
SO3	Procento zaměstnanců školených v problematice protikorupční politiky podniku a protikorupčních postupech
SO4	Akce podniknuté v důsledku zjištění korupčního jednání
Aspekt: Veřejná politika	
SO5	Postavení veřejné politiky a zapojení do jejího rozvoje a ovlivňování činnosti poslanců
Aspekt: Dodržování zákonů a nařízení	
SO8	Výše závažných pokut a celkový počet nepeněžních sankcí za nedodržování zákonných ustanovení a směrnic

Odpovědnost za produkty

Aspekt: Bezpečnost a ochrana zdraví zákazníků	
PR1	Fáze životního cyklu, které jsou stanoveny jako významné pro zlepšení z hlediska zdraví a bezpečnosti produktů a služeb a procento důležitých produktů a služeb, kterých se to týká
Aspekt: Označování produktů a služeb	
PR3	Typ informací o produktech a službách, které jsou vyžadovány, a procento významných produktů a služeb, kterých se to týká
Aspekt: Marketingová komunikace	
PR6	Programy dodržování práv, standardů a dobrovolných pravidel vztahujících se k marketingové komunikaci, včetně reklamy, propagace a sponzoringu
Aspekt: Dodržování zákonů a nařízení	
	Peněžní hodnota závažných pokud za nedodržování práva a předpisů týkajících se poskytování a užívání produktů a služeb

PŘÍLOHA 5

PŘÍPADOVÁ STUDIE – LIHOVARNICKÝ PRŮMYSL (AlCo)

Zdroj: Bent, D.: Towards a Monetised Triple Bottom Line for an Alcohol Producer, Using Stakeholder Dialogue to Negotiate a “Licence to Operate” by Constructing an Account of Social Performance, in Schaltegger, S., Bennett, M. and Burritt, R. (Eds.): Sustainability Accounting and Reporting. Dordrecht: Springer, 61-82, 2006.

Úvod

AlCo je hlavní producent lihovin na území Spojeného království s obratem 600 mil. liber. Jeho cíle v oblasti udržitelného podnikání jsou:

1. Realizovat provozuschopný ekonomický model podporující udržitelné zemědělství.
2. Provozovat výrobu šetrnou k životnímu prostředí.
3. Vyjádřit pozitivní sociální roli lihovarnictví.

Od roku 1999 AlCo vyvíjí účetní metodiku, která by umožnila sledovat environmentální a sociální náklady a náklady vynaložené na nápravu způsobených škod a na zabránění jejich vzniku tak, aby získané informace byly přínosné pro řízení podniku a přispěly k růstu jeho tržní hodnoty. Základním východiskem pro tvorbu metodiky se stalo pojetí účetnictví udržitelného rozvoje jako systému, který „sbírá, zaznamenává, zpracovává, analyzuje a předává informace (zpravidla v hodnotovém vyjádření, tedy finanční informace), které souvisejí s environmentálními a sociálními aspekty podnikání, za účelem zlepšení podnikové environmentální, sociální a ekonomické výkonnosti“. Systém by měl sloužit na podporu strategických a takticko-operativních rozhodování a také pro externí výkaznictví k prokázání stávající výkonnosti podniku a informování o převzetí odpovědnosti.

Hlavní snahou je vytvořit model podnikání, který propojí všechny oblasti udržitelného rozvoje – ekonomickou výkonnost, environmentální profil i sociální výkonnost. Jde tedy o provázání finanční životaschopnosti lihovarnictví s environmentálními dopady jeho výrobních postupů a s jeho rolí ve společnosti.

Autoři metodiky se rozhodli zařadit do výkazů nejen náklady, které vznikají podniku (podnik za ně nese odpovědnost), ale i externality a tzv. „stínové“ náklady (tedy kolik by musel podnik vynaložit nákladů na jejich nápravu, popř. na zabránění jejich vzniku). „Stínové“ náklady jsou vlastně synonymum pro náklady na internalizaci externalit – pokud by podnikání nevyvolávalo externality, pak by ani neexistovaly „stínové“ náklady.

Hlavní pozornost autorů metodiky se zaměřila na tyto oblasti udržitelnosti:

1. Výsledek hospodaření podniku (stanovený podle UK GAAP);
2. Environmentální externality – náklady vyplývající ze současných výrobních postupů, které nese společnost;
3. Environmentální stínové náklady – náklady, které by musel AlCo vynaložit na odstranění způsobených environmentálních škod anebo na zabránění jejich vzniku;
4. Sociální externality – podíl AlCo na nákladech souvisejících s alkoholismem;
5. Sociální stínové náklady – propočet nákladů, které by musel AlCo vynaložit, aby významně snížil jím vyvolané sociální externality.

Ve Spojeném království pije alkohol mnoho lidí, aniž by poškozovali sebe nebo své okolí. Lihovarnický průmysl zaměstnává cca milión lidí a přispívá k ekonomickému rozvoji země. Spotřeba alkoholu však také způsobuje zdravotní problémy, vyvolává domácí násilí a anti-sociální chování s významnými dopady na společnost. Výdaje ve zdravotnictví, výdaje

související s kriminalitou a antisociálním chováním, ztráty způsobené nízkou produktivitou, pokles ziskovosti a další lidské a emocionální utrpení jsou vyčíslovány a vykazovány. Přitom je veřejnosti prezentován způsob stanovení těchto výdajů a tento způsob je také veřejností akceptován. Ve Spojeném království je na alkohol uvalena daň ze spotřeby, jejímž cílem je snížit spotřebu alkoholu; současně však tato daň představuje příjem, který vláda používá na pokrytí výše uvedených výdajů vyvolaných neúměrným užíváním alkoholu. Také akcionáři vyvíjejí velký tlak na lihovarnický průmysl, usilují o zvýšení výnosnosti podnikání. Vláda a průmysl tedy řeší dilema: Průmysl zvyšuje objemy prodeje, ale tím pádem se zvyšují i negativní společenské dopady. Společenské dopady vedou ke zvyšování výdajů, které je třeba vynakládat na nápravu způsobených škod.

Výkaz environmentálních nákladů

V rámci tohoto výkazu byla pozornost zaměřena na externalitu, které nese společnost vlivem výrobních a distribučních aktivit AlCo, a na stínové náklady, které by AlCo musel vynaložit, aby napravil dopady těchto externalit nebo zabránil jejich vzniku.

Při stanovení nákladů bylo postupováno tímto způsobem:

1. Byly identifikovány významné environmentální dopady.
2. Byly stanoveny základní problémy, které je třeba řešit pro dosažení udržitelného rozvoje v této oblasti.
3. Dopady byly oceněny.

Hranicí pro identifikaci environmentálních dopadů se na jedné straně staly suroviny, které vstupují do výrobních procesů, na straně druhé pak výrobky, které opouštějí podnik a odcházejí do skladů distributorů. Byly identifikovány tyto hlavní environmentální dopady:

- Dopady do ovzduší: emise plynů způsobujících klimatické změny (jedná se o plyny, které vznikají využíváním neobnovitelných zdrojů k výrobním účelům a v důsledku dopravy, např. při distribuci produktů), emise SO_x a NO_x (tyto polutanty vznikají v důsledku využívání energetických zdrojů – viz výše; zhoršují kvalitu vzduchu ve městech, způsobují astma, respirační problémy, rakovinu a další biologické ztráty v lokalitách).
- Dopady na půdu: dopady na zemědělskou produkci (rostoucí nároky na spotřebu surovin ovlivňují zemědělství – např. používání umělých hnojiv, pesticidů a herbicidů; pro zjednodušení jsou do této skupiny dopadů začleněny i dopady vyvolané používáním traktorů a jiné zemědělské techniky – i když jde o dopady na ovzduší).
- Dopady na vodu: spotřeba vody a vypouštění odpadních vod (výroba moštů vyžaduje, aby voda, používaná při výrobě, byla odebírána z místních vodních zdrojů, a odpadní vody jsou také vypouštěny do místních řek; to vyvolává environmentální dopady).

Základní problémy, které je třeba řešit pro dosažení udržitelného rozvoje, se promítají do cílů, cílových hodnot a programů, které jsou nastaveny v rámci systému environmentálního managementu. Některé cíle odrážejí mezinárodní požadavky v dané oblasti (např. snížení emisí skleníkových plynů nebo snížení produkce NO_x).

Ocenění stínových nákladů vychází z aktivit, které je třeba realizovat, aby byly napraveny škody nebo se zabránilo vzniku externalit. Ocenění těchto aktivit je na úrovni tržních cen. Jsou brány v úvahu zdroje dopadů a možnosti jejich řešení, které jsou pro podnik dostupné. V případě skleníkových plynů a dalších emisí vznikajících v důsledku výrobních procesů je

třeba v ocenění zohlednit využívání obnovitelných zdrojů – jedná se tedy o náklady, jejichž vynaložením se zabrání vzniku emisí. V případech, kdy nejde vzniku emisí zabránit, je ocenění založeno na propočtu nákladů, které je třeba vynaložit na odstranění vznikajících emisí. V případě dopadů na půdu vychází ocenění z poznatků, které vyplynuly z výzkumů externalit v zemědělství (Pretty et al. 2002)⁵. Ocenění dopadů na vodu bylo realizováno ve dvou krocích. Nejprve byly stanoveny náklady na vybudování nového systému filtrace vody. Poté byly na základě vybrané metody odepisování určeny roční odpisy tohoto systému, které se promítají do nákladů příslušného roku.

Ocenění externalit je náročnější než ocenění stínových nákladů. Externality jsou definovány jako náklady, které vznikají mimo tržní systém a nejsou promítnuty do tržních cen; ocenění externalit je tedy vždy subjektivní záležitostí. I pro tuto oblast však existují výzkumné studie, které lze využít a zvýšit tím důvěryhodnost vykázaných dat. Vzhledem k tomu, že jde o subjektivní ocenění, je však většinou výše těchto externalit podhodnocena. I při výzkumných studiích totiž není zpravidla brán v úvahu pesimistický nebo dokonce katastrofický scénář. V konkrétním případě AlCo byly vzaty za základ pro stanovení externalit tyto údaje: 6 liber na tunu uhlíku, 5 000 liber na tunu SO_x i NO_x.

Aby AlCo internalizovalo více než polovinu jím vyvolaných environmentálních nákladů, může realizovat tyto investiční akce:

- Využití biomasy. To pokryje energetické potřeby AlCo a nebudou přitom vznikat žádné další emise skleníkových plynů. Díky tomuto opatření by se snížily stínové náklady o 365 tis. liber a externality o 1 125 tis. liber.
- Obnovení vedlejší koleje. Obnovení nepoužívané vedlejší koleje do továrny umožní AlCo dodávky surovin i distribuci výrobků po železnici. Díky tomu by se snížily emise vyvolané dopravou o 20 – 30 %. Environmentální stínové náklady by se tak snížily o 210 tis. liber a externality o 110 tis. liber.
- Investice do nového zařízení na úpravu vody. To by umožnilo používat vodu pro nevýrobní účely vícekrát a tím by se snížilo množství vody, které je třeba upravovat před vypuštěním i množství vypouštěných vod. Celkově by se tak snížily náklady o 200 tis. liber.

Na základě výše uvedených předpokladů byly stanoveny environmentální náklady za sledované období. Přehled stínových environmentálních nákladů a externalit a jejich výše za sledované období jsou uvedeny v Tab. 1.

Tab. 1 Výkaz stínových environmentálních nákladů a externalit podniku AlCo

Položka	Stínové náklady (v tis. liber)	Externality (v tis. liber)
Dopady do vzduchu		
Energie	410	2 768
Doprava	832	1 200
Výroba	59	138
Dílčí součet	1 301	4 106

⁵ Pretty, J.N., Brett, C., Gee, D., Hine, R.E., Mason, C.F., Morison, J.I.L., Raven, H., Rayment, M.D. and Bijl, G. van der: An Assessment of the Total External Cost of UK Agriculture. *Agricultural Systems*. Vol. 65, 113-136, 2000.

Dopady na půdu	215	214
Dopady na vodu	200	200
Celkem	1 716	4 520

Výkaz sociálních (společenských) nákladů

Pro stanovení sociálních nákladů je třeba stejně jako v případě environmentálních nákladů určit, co je vlastně považováno za udržitelný rozvoj vzhledem k sociálním problémům. V případě environmentálních nákladů autoři případové studie vyšli z vědeckých poznatků (např. v oblasti emisí skleníkových plynů). Určit potřebnou výkonnost podniku v oblasti sociální v případě lihovarnického průmyslu je velmi obtížné – alkohol hraje ve společnosti velmi komplikovanou roli a ovlivňuje život velkého množství lidí. V podstatě každý člověk má svůj názor na to, jakým směrem by se spotřeba alkoholu měla v budoucnu vyvíjet, aby převážily jeho pozitivní dopady na společnost. Pro stanovení hranice udržitelnosti bylo tedy třeba získat názory zainteresovaných stran.

Při stanovení nákladů bylo postupováno tímto způsobem:

1. Nejprve byly přiřazeny náklady vyvolané požíváním alkoholu produktům podniku AICo.
2. Poté byl na základě dohody se stakeholdery stanoven podíl podniku AICo na společenských nákladech (tedy jeho míra odpovědnosti).
3. Posledním krokem byla identifikace a určení nákladů na snížení společenských škod.

Výše uvedený postup respektuje pouze sociální náklady, ale spotřeba alkoholu má i ekonomické a společenské přínosy. Ty však zatím při zpracování této případové studie nebyly vzaty k úvahu. I přesto výkaz sociálních nákladů poskytuje cenné informace.

Jak bylo uvedeno v úvodu této případové studie, jsou společenské náklady vyvolané spotřebou alkoholu pravidelně vyčíslovány. Jejich výše odpovídající sledovanému období činila 20 miliard liber. Pokud přijmeme předpoklad, že výše těchto nákladů je závislá na množství prodaného alkoholu, pak lze jednoduše přiřadit produktům podniku AICo odpovídající podíl těchto společenských nákladů. Při zohlednění tržního podílu AICo (3,5 %) činí částka jejich produkty vyvolaných společenských nákladů 700 mil. liber.

Alokovat odpovědnost za spotřebu alkoholu na jednotlivé účastníky je velmi složité. Je jasné, že spotřebu alkoholu ovlivňují i výrobci, např. vyvíjejí stále nové produkty, realizují rozsáhlé reklamní kampaně atd. Spotřebu však především ovlivňují spotřebitelé (konzumenti). Na ně však má také významný vliv společenské klima, tedy jak je spotřeba alkoholu obecně vnímána. Velký vliv má také stát a jeho zásahy do této problematiky. Celé společenské klima se navíc v průběhu let mění. Autoři metodiky museli tedy nejprve identifikovat klíčové zainteresované strany. S jejich zástupci potom byly provedeny hloubkové rozhovory (zaměřené na to, jak jsou ovlivňováni distribucí, prodejem a spotřebou produktů AICo) a byl uspořádán workshop. Zainteresované strany byly rozděleny do těchto hlavních kategorií:

- Skupina s komerčními zájmy. Jedná se o stakeholdery, kteří mají na prodeji produktů AICo obchodní zájem; jsou tedy ovlivňováni komerčními aspekty lihovarnického průmyslu. Jde o výrobce, reklamní společnosti, distributory, maloobchodníky (malé obchody, supermarkety, bary, restaurace) a jednotlivé resorty a ministerstva.
- Spotřebitelé. Sem patří koneční spotřebitelé (konzumenti) lihovarnických produktů obecně a produktů podniku AICo především.

- Skupiny snaží se o nápravu škod způsobených nadměrným užíváním alkoholu. Sem patří všichni ti, kteří se zaměřují na ekonomické, společenské a zdravotní dopady vyvolané nepřiměřeným užíváním alkoholu. Patří sem především neziskové organizace, ale i odpovídající resorty a ministerstva.

Se zástupci všech výše identifikovaných skupin byly realizovány strukturované hloubkové rozhovory (buď osobním dotazováním, nebo prostřednictvím telefonických rozhovorů). Rozhovory byly zaměřeny především na následující problematiku:

- Jaké společenské náklady vznikají vlivem nepřiměřeného požívání alkoholu?
- Jaké aktivity by měly být realizovány, aby se negativní dopady snížily?
- Kdo nese odpovědnost za tyto negativní dopady?

Workshop, který se uskutečnil poté, co byly provedeny hloubkové rozhovory, měl stanoveny tyto cíle:

- Učinit dohodu o podílu jednotlivých zainteresovaných skupin na společenských nákladech, které jsou vyvolány nepřiměřeným užíváním alkoholu – jak by tedy měly být společenské náklady alokovány na jednotlivé stakeholdery.
- Identifikovat opatření, která by mohla být realizována výrobcí, aby se společenské dopady snížily.

Z rozhovorů a workshopu vyplynuly tyto závěry:

- Vláda má jednoznačně zájem na rozvoji lihovarnického průmyslu. Vládě plynou z tohoto odvětví výnosy v podobě daní. Vzniká také potřeba provozovat veřejnou službu v souvislosti s nápravou vyvolaných škod a s realizací preventivních opatření (např. zdravotní péče, prevence kriminality, veřejně vzdělávací akce). AlCo přispívá do veřejných rozpočtů několika způsoby: daně z příjmů podniku, DPH, spotřební daně – ty vlastně mají za cíl internalizovat společenské náklady vyvolané spotřebou alkoholu. Spotřební daně zaplacené AlCo ve výši 100 mil. liber je tedy třeba odečíst z celkové hodnoty společenských nákladů, které byly produktům AlCo přiřazeny na základě podílu na trhu; celková hodnota společenských nákladů, které je třeba přiřadit do odpovědnosti produktům společnosti Al Co, tedy činí 600 mil. liber.
- Názory na rozdělení odpovědnosti v oblasti spotřeby alkoholu mezi jednotlivé skupiny stakeholderů se zpočátku velmi lišily. Jedním z extrémů byl např. názor, že veškerou odpovědnost za spotřebu alkoholu nesou spotřebitelé. Řada respondentů však byla proti tomuto extrémnímu názoru: spotřebu alkoholu podporují reklamní akce, alkoholické nápoje jsou návykové, není dostatečná informovanost o účincích alkoholu a s ním souvisejícími riziky, řada nákladů vynaložených na nápravu způsobených škod je internalizována (nápravu si hradí osoby samy). Dalším extrémem bylo tvrzení, že 100% odpovědnost připadá na dodavatele (produkty mají vysokou koncentraci alkoholu, jsou realizovány velmi účinné reklamní kampaně, produkty jsou dostupné, jsou prodávány za velmi přijatelné ceny, jsou vytvářeny podmínky pro nadměrnou spotřebu, v reklamách nejsou dostatečně zdůrazněna skutečná rizika pití alkoholu). Za východisko pro rozdělení odpovědností mezi obě skupiny nejdůležitějších stakeholderů (dodavatele a spotřebitele) byl vzat poměr 50:50. To znamená, že z původně přiřazených společenských nákladů produktům podniku AlCo je třeba polovinu přičíst na vrub spotřebitelům. O druhou polovinu (tj. 300 mil. liber) se „rozdělí“ jednotlivé články dodavatelského řetězce (tedy část z nich ponese i AlCo jako výrobce).

- Další fáze alokace se týká rozdělení společenských nákladů mezi články dodavatelského řetězce. Jeho součástí jsou výroba, marketing, distribuce a maloobchod. Náklady by mohly být rozděleny mezi účastníky v poměru podle jejich zisků. Snadněji zjistitelné jsou však výnosy jednotlivých účastníků, a tak byly náklady rozděleny v poměru podle výnosů. Výnosy odrážejí cenu, kterou byl spotřebitel ochoten zaplatit. Cena zaplacená průměrně v maloobchodě za pintu činila 1,98 liber; z ní zůstane maloobchodníkovi 1,51 liber, distributorovi 0,06 liber, reklamní společnosti 0,03 liber a výrobcí (AlCo) 0,38 liber. Podíl AlCo na společenských nákladech tedy činí 19 %; z celkové výše 300 mil. liber společenských nákladů nakonec ponese AlCo 57 mil. liber. Celý postup demonstruje Tab. 2.

Tab. 2 Výkaz sociálních nákladů podniku AlCo

Položka	mil. liber
1. Společenské náklady připadající na produkty podniku AlCo	
Celkové společenské náklady vznikající v důsledku nadměrného pití alkoholu	20 000
Tržní podíl AlCo	3,5 %
Společenské náklady alokované na produkty AlCo	700
2. Stanovení míry odpovědnosti podniku AlCo za vznik společenských nákladů (tedy stanovení výše společenských nákladů, které připadají na vrub podniku AlCo)	
Příspěvek podniku AlCo na úhradu společenských nákladů (prostřednictvím platby spotřebních daní)	(100)
Společenské náklady, za které nesou odpovědnost jednotlivé články dodavatelského řetězce a spotřebitelé	600
Společenské náklady připadající na spotřebitele (50 %)	300
Společenské náklady připadající na články dodavatelského řetězce (50 %)	300
Podíl AlCo na výnosech celého dodavatelského řetězce	19 %
Společenské náklady, za které nese odpovědnost podnik AlCo	57

Žádná ze zainteresovaných stran nevznesla návrh, že by podnik AlCo měl všechny společenské náklady (viz výše) uhradit v hotovosti nebo že by se měl na úhradě těchto nákladů podílet prostřednictvím spotřebních daní. Měl by však učinit určitá opatření, která by mohla vést ke snížení společenských nákladů. Zainteresované strany se domnívají, že by AlCo mohlo přispět k řešení problémů těmito způsoby:

- Odpovědnými marketingovými aktivitami a vhodnou komunikací. Zainteresované strany požadují, aby reklamní akce byly vytvářeny v souladu s principy odpovědného chování. Bylo by vhodné např. sponzorovat a i jinak podporovat aktivity, které informují o účincích alkoholu a nepříznivých dopadech alkoholismu na společnost, pořádat vzdělávací akce apod. Je také třeba, aby všechny podnikové aktivity pro všechny stakeholdery byly v souladu s přijatými principy. AlCo začal pracovat na studii zaměřené na plánování odpovědných marketingových a komunikačních aktivit. Za klíčové považuje: aktivity zaměřené na produkty, značku a podnikovou image; docílení změn

v chování příjemců informací; vytváření poptávky po produktech a službách, které jsou v souladu s principy udržitelného rozvoje. Klíčová pro podnik je otázka, s jakými náklady by byl tento nový způsob marketingu a komunikace spojen. Bylo by třeba vynaložit náklady na vzdělávání pracovníků a na zavedení nových systémů zjišťování, zda nový způsob komunikace přispívá k budování image podniku (popř. značky) jako podniku, který se chová v souladu s principy udržitelného rozvoje. Tyto náklady byly odhadnuty ve výši 100 tis. liber. V souvislosti s novým přístupem podniku k marketingu a komunikaci by mohlo dojít k poklesu tržeb; těžko lze odhadnout dopady marketingové komunikace na spotřebitele. S poklesem prodeje alkoholu se však podniku otevírá prostor pro nové produkty. Je tedy reálné předpokládat, že k poklesu celkového zisku nedojde. Stínové náklady související se změnou přístupu podniku k marketingu a komunikaci byly tedy odhadnuty ve výši 100 tis. liber. Je však třeba v rámci interního účetního systému sledovat, jaké dopady změna skutečně přinese a výsledky využít při plánování budoucích aktivit.

- Společenskými intervencemi (zásahy). AlCo by mělo podporovat investice vedoucí k nápravě způsobených škod na zdraví nebo opatření, která by umožnila změnit vývoj v oblasti nadměrného požívání alkoholu. Jeho aktivity by měly být v souladu se snahou vlády v této oblasti. Měly by být transparentní, zaměřené na plnění dlouhodobých cílů a měla by být vyhodnocována jejich efektivnost. AlCo by mělo na tyto aktivity vynaložit částku 600 tis. liber ročně.
- Vytvořením modelu podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje. AlCo by se podle názoru stakeholderů mělo stát transparentní a odpovědnou společností, která si vytváří nové příležitosti prostřednictvím snižování rizik, zapojením zainteresovaných stran a atraktivními sociálně odpovědnými investicemi, usilující o vedoucí postavení a ovlivňující chování ostatních podniků. Žádné další stínové náklady související s tímto modelem chování by už podniku AlCo neměly vzniknout.

Výše uvedená doporučení a náklady jimi vyvolané jsou shrnuty v Tab. 3.

Tab. 3 Stínové sociální náklady AlCo

Položka	tis. liber
Odpovědný marketing a komunikace	100
Společenské intervence (zásahy)	600
Model podnikání v souladu s principy udržitelného rozvoje	-
Celkem	700

Z tabulky je zřejmé, že náklady, které by mělo AlCo vynaložit v souladu s očekáváním zainteresovaných stran, činí pouze 1,2 % z celkových společenských nákladů, za které nese AlCo odpovědnost.

Výkaz o výkonnosti podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji

Výkonnost podniku vzhledem k udržitelnému rozvoji, tak jak byla v úvodu této případové studie vymezena, je zachycena v Tab. 4.

Tab. 4 Výkaz výkonnosti AlCo vzhledem k udržitelnému rozvoji (údaje jsou uvedeny v mil. liber)

Položka	Ekonomická výkonnost	Environmentální profil	Sociální výkonnost
Podnikové náklady a výnosy			
Výsledek hospodaření (zjištěný z výkazu zisku a ztráty)	7,4		
Stínové náklady			
Náklady vynaložené na nápravu způsobených škod nebo zabránění vzniku externalit		1,7	0,7
Externality			
Škody způsobené společnosti		4,5	57,0

Závěr

Proces stanovování environmentálních a sociálních stínových nákladů a externalit je v současnosti ve vývoji. Z demonstrovaného příkladu je však zřejmé, že výstupem tohoto procesu mohou být zajímavé informace, které se mohou stát východiskem pro diskusi, jak jednotlivé zainteresované strany přispívají k udržitelnému rozvoji a jakou odpovědnost nesou za škody, způsobené společnosti. Na základě znalosti těchto nákladů se mohou podniky v rámci strategického řízení zaměřit na snižování rizik. Informace však mají význam i pro ostatní zainteresované strany, např. akcionáře, vládu, politiky apod.

Výše prezentovaný způsob stanovení stínových nákladů a externalit není jediným nástrojem, který zapojuje zainteresované strany do diskuse o udržitelném rozvoji společnosti. Je také možné, že pokud by byl využit jiný přístup, dospěli bychom k odlišným výsledkům. Aby mohl podnik řešit dlouhodobé problémy, je třeba, aby byl v krátkodobém časovém horizontu stabilní a finančně životaschopný. Aplikace výše uvedeného přístupu může podniku odkrýt příležitosti, které vyplývají z neustále se vyvíjejícího přístupu společnosti k udržitelnému rozvoji, podnik je schopen sledovat aktuální trendy a může tedy hledat takové cesty k řešení problémů, které podnik a jeho ekonomickou výkonnost dlouhodobě posílí.

Metoda použitá v případové studii je využitelná především v těchto případech:

- Odvětví jako celek čelí otázce, jaká je jeho role ve společnosti.
- Odpovědnosti jednotlivce, podniku, veřejnosti i státu (vlády) jsou velmi provázány a nejsou jednoznačně stanoveny.
- Existují nezávislé ekonomické analýzy pozitivních a negativních externalit, které lze při stanovení nákladů využít.
- Existuje více zainteresovaných stran a tyto strany lze identifikovat.
- Debata není dosud příliš vyhrocena; lze tedy vést diskusi a dosáhnout určitých dohod.

Mezi obory podnikání, kde lze prezentovanou metodu využít, patří: farmaceutický průmysl (ve vazbě na všeobecné lékařství), energetika (ve vazbě na klimatické změny), potravinářství (ve vazbě na obezitu).